

**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**

© 2015 ČZU v Praze

**!!!**

**Místo této strany vložíte zadání diplomové práce.**

**(Do jedné vazby originál a do druhé kopii)**

**!!!**

**!!!**

**Místo této strany vložíte zadání diplomové práce.**

**(Do jedné vazby originál a do druhé kopii)**

**!!!**

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Úprava základu daně z příjmů právnických osob a její aplikace na vybraný subjekt" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30.03.2015

---

## Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Pavlovi Štáfkovi za jeho vedení během práce, cenné rady a připomínky, trpělivost a inspiraci po celou dobu vypracování této práce. Moje poděkování patří též mé rodině za jejich podporu, trpělivost a jejich empatie po celou dobu studia.

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

---

## Adjustment of corporate income tax base and its application to a selected entity

### Souhrn

Diplomová práce se věnuje problematice převodních cen při nedodržení principu tržního odstupu mezi spojenými osobami, kdy tyto ceny nebyly sjednány za stejných nebo obdobných podmínek jako mezi osobami nezávislými. V teoretické části jsou vysvětleny pojmy týkající se dodržení tržního odstupu, legislativy, dokumentace k převodním cenám, programů používaných správcem daně k vytvoření srovnávací analýzy a metod pro zjištění převodních cen. Praktická část je zaměřena na konkrétní daňovou kontrolu u daňového subjektu, který nedodržel princip odstupu tržních cen, když jeho jediným odběratelem byla jeho německá mateřská společnost, pro kterou prováděl pouze zušlechťování ve mzdě. Daňový subjekt cenami, které vytvořil pro svou mateřskou společnost, ani nepokryl náklady související s výrobou včetně nákladů ostatních a zisková přírážka byla nulová. Správce daně na základě provedené daňové kontroly zaměřené na dodržení tržního odstupu cen daňovému subjektu upravil základ daně o zjištěný rozdíl a daň doměřil.

### Summary

This thesis is pursuing the problem of transfer price when the principle of market offset among the allied persons isn't kept, when the price was not agreed based on the same or similar conditions as among independent persons. In the theoretical part there are expressions explaining the market offset compliance, legislation, documentation connected to transfer prices, programmes used by the tax administrator in order to create comparative analyses and methods to establish the transfer price. The practical part is devoted to a specific tax inspection with a tax subject who did not comply the principle of the market price offset when his/her only customer was his/her German parent company, for which he/she carried out only cultivation in salary. The prices the tax subject created for his/her parent company did not even cover the costs connected with the production including other costs and the profit margin equaled zero. The tax administrator adjusted the tax base by the discovered difference and additionally assessed tax based on the tax inspection carried out that was aimed at keeping the market price offset.

**Klíčová slova:** právnická osoba, dceřiná společnost, základ daně, správná výše nákladů, osoba blízka, transferové ceny, tržní odstup, směrnice OECD, závazné posouzení, srovnávací analýza, metoda nezávislé srovnatelné ceny.

**Keywords:** Legal person, Subsidiary company, Tax base, Right amount of cost, Next of kin, Transfer pricing, Arm's length principle, OECD Directive, Binding assessment, Comparison analysis, Comparable uncontrolled price method.

# Obsah

1	Úvod.....	9
2	Cíl práce a metodika.....	12
3	Literární rešerše.....	13
3.1	Převodní ceny .....	13
3.1.1	Organizace OECD .....	14
3.1.2	Osoby ekonomicky a personálně spojené.....	14
3.1.3	Princip tržního odstupu.....	16
3.2	Legislativa upravující dodržení principu tržního odstupu.....	17
3.2.1	Zákon o daních z příjmů.....	17
3.2.2	Modelová smlouva OECD.....	18
3.2.3	Mezinárodní smlouvy .....	18
3.2.4	Směrnice OECD .....	18
3.3	Dokumentace k převodním cenám .....	19
3.4	Základní zásady .....	21
3.4.1	Závazné posouzení .....	22
3.4.2	Srovnávací analýza.....	23
3.4.3	Faktory určující srovnatelnost .....	23
3.5	Databázové programy pro srovnávací analýzu.....	27
3.5.1	AMADEUS .....	27
3.5.2	Albertina .....	29
3.5.3	BIZguard.....	29
3.6	Metody pro zjištění převodních cen .....	30
3.6.1	Tradiční transakční metody .....	31
	Metoda ceny při opětovném prodeji.....	32
	Metoda nákladů a přírážky .....	33
3.6.2	Ziskové transakční metody .....	34

Metoda rozdělení zisku .....	34
Transakční metoda čistého rozpětí.....	35
3.7 Úprava základu daně (zisku/ztráty) .....	36
4 Aplikační část.....	37
4.1 Charakteristika daňového subjektu.....	37
4.2 Období před začátkem daňové kontroly .....	37
4.3 Průběh daňové kontroly .....	38
4.4 Řešení autora, konstatování a úprava základu daně .....	48
5 Závěr.....	68
6 Seznam použitých zdrojů .....	71
7 Seznam obrázků, tabulek, zkratk a příloh .....	73
7.1 Seznam obrázků.....	73
7.2 Seznam tabulek.....	73
7.3 Seznam příloh.....	73
7.4 Seznam zkratk.....	74
8 Přílohy .....	75



# 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.

V současné době mají velký podíl na celosvětovém obchodě převody (transfery) zboží, nehmotného majetku a služeb uvnitř nadnárodních společností, které rozmisťují své výrobní, vývojové, obchodní aj. aktivity do různých států. Za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transferů jsou v mezinárodním měřítku uplatňovány principy a postupy pro nadnárodní podniky a daňové správy. Principy a postupy musí být vždy užity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika s jinými státy, a to s platnými zákonnými ustanoveními právního řádu České republiky.

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 nezávislými 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 činnostmi jednotlivých správců daně věcně a místně příslušných k daňovému subjektu.

V roce 2005 schválila Poslanecká sněmovna České republiky novelu zákona o daních z příjmů, kdy touto novelou byl zaveden institut závazného posouzení způsobu, jakým je vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami. Nově zavedený institut tak s účinností od 1. ledna 2006 dává správcům daně možnost relevantně upravit cenu transakce mezi subjekty spřízněnými tak, aby co nejpřesněji odpovídala té ceně, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. V případě odlišnosti výše ceny sjednané, mezi osobami spojenými a osobami nezávislými 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 nezávislými 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.

Zákonná úprava přímo nedefinuje způsob, kterým je možné stanovit cenu obvyklou, tedy cenu, která byla sjednána mezi osobami nezávislými. Nedefinování přesného způsobu, který by platil pro všechny subjekty stejně, může působit negativně na podnikatelské prostředí a na důvěru účastníků daňového systému v právo a na rovnost mezi účastníky. Při dokazování, zda konkrétní cena je v souladu s principy tržního odstupu, leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Podnikatelský subjekt, který obchoduje s osobami spřízněnými je vystaven nepřetržitému riziku, že jím stanovená cena direktivní transakce se spřízněnou osobou může být vždy ze strany správce daně zpochybněna. V této fázi daňového řízení dochází k úpravě základu daně, resp. ke zvýšení základu daně a tím k doměření daně a uvalení sankcí s tím souvisejících. Nastává otázka, zda daňový subjekt souhlasí s výsledky správce daně či nikoli. Po doměření daně může daňový subjekt využít řádného opravného prostředku (odvolání) a doměřená daň bude předmětem odvolacího řízení u odvolacího orgánu

popř. následného soudního řízení, při kterém lze uplatnit již vydanou judikaturu týkající se nedodržení tržního odstupu cen.

Převodní cenu nelze pro daňové účely považovat za objektivní kategorii, kterou jde jednoznačně určit. V rámci tvorby převodní ceny je zapotřebí stanovit základní princip, na jehož základu bude stanovena určitá metodika tvorby převodní ceny. Převod nezdaněných zisků do zemí s nízkou mírou zdanění je celosvětovým problémem, proto se jím zabývají všechny ekonomicky vyspělé země, v čele s Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Problematice převodu zisků do zemí s nízkou mírou zdanění se OECD věnuje intenzivně již od sedmdesátých let minulého století. Česká republika, která je členskou zemí OECD, v případě problematiky převodních cen postupuje dle metodiky, která je doporučována touto mezinárodní institucí. Stěžejním dokumentem, který řeší problematiku převodních cen a kterou se řídí i česká republika je Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňovou správu, která má pouze charakter doporučení.

## 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 odstupu 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 odstupu 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 zpracované na základě poznatků z literární rešerše je provedeno srovnání vykázaného základu daně z příjmů existujícího daňového subjektu oproti správnému stanovení základu daně z příjmů při dodržení tržního odstupu 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 Literární řešerše

### 3.1 Převodní ceny

Za účelem unifikace a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transakcí jsou v mezinárodním měřítku uplatňovány principy a upravené postupy, kterými se musí řídit každý daňový subjekt. Principy a upravené postupy jsou vytvořeny za účelem zajištění jednotného postupu při zdaňování transferů uvnitř nadnárodních společností, a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů. Tyto principy a postupy musí být vždy užity ve shodě s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které ČR uzavřela s jinými státy, a s platnými právními předpisy ČR.

Za převodní neboli obvyklé ceny lze považovat takové ceny, které jsou uplatňovány u transakcí realizovatelných mezi dvěma či více daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými, kdy v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružené podniky. Takto stanovené ceny mezi těmito osobami musí být v zásadě stanoveny takovým stejným způsobem, jakým by postupovaly subjekty, které nejsou mezi sebou ekonomicky či personálně propojeny. Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu cen. V českých podmínkách lze jednoduše konstatovat, že se jedná o užití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmů. (Ministerstvo financí ČR, Pokyn D-332, 2009)

Na principu tržního odstupu cen se shodla organizace OECD, jako na mezinárodní normě pro převodní ceny, která má být aplikována pro daňové účely skupiny sdružených podniků a daňovými správami, a to z toho důvodu, že v případě nedodržení tržního odstupu cen mohou být daňové povinnosti sdružených podniků a daňové výnosy hostitelských zemí zkráceny.

*„Pojem „převodní ceny“ se používá pro označení cen, za které podnik převádí zboží a nehmotný majetek, nebo za které poskytuje služby sdruženému podniku. (Rylová, 2012)“*

### 3.1.1 Organizace OECD

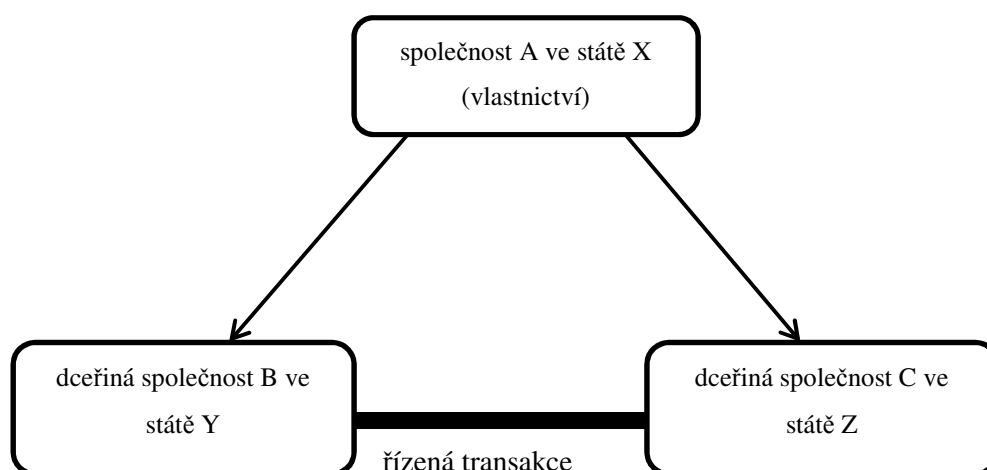
Organizace OECD byla založena v roce 1961. V současnosti má 34 členů. Zakládajícími členy bylo 20 zemí (14.12.1960). V rozmezí roků 1964 – 2010 se stalo členy dalších 14 zemí, kdy ČR se do tohoto systému zařadila dne 21.12.1995. Cílem této organizace je asistence při dosahování trvale udržitelného ekonomického rozvoje zemí, zlepšování úrovně životních standardů a růstu mezinárodního obchodu. Organizace OECD působí na poli ekonomickém, oficiálním a environmentálním a hraje velkou roli v rozvoji mezinárodních standardů, které jsou uplatňovány mezi členskými státy OECD. (Giovannini, 2010)

### 3.1.2 Osoby ekonomicky a personálně spojené

Členské státy OECD odsouhlasily internacionální normu pro stanovení převodních cen pro daňové účely, tzv. Modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Z definic uvedených v čl. 9 této smlouvy a v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně v ust. § 23 odst. 7 vyplývá, že osobami ekonomicky a personálně spojenými – závislými se rozumí kapitálově spojené osoby, přičemž se jedna osoba přímo podílí na kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby, či se jedna osoba přímo podílí na kapitálu či hlasovacích právech jiných osob (tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob). Spojenými osobami se pro daňové účely rozumí také jinak spojené osoby, kdy se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob (tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob). (Zákon o daních z příjmů § 23 odst. 7, 2009)

Mateřská společnost A se sídlem ve státě X je jediným vlastníkem dceřiné společnosti B ve státě Y a dceřiné společnosti C ve státě Z, kdy mateřská společnost A se podílí přímo na jmění dceřiné společnosti B a C. Za řízenou transakci mezi nepřímo kapitálově spojenými osobami je považována transakce mezi společnostmi B a C (Obr. č. 1 Přímá a nepřímo kapitálově spojené osoby).

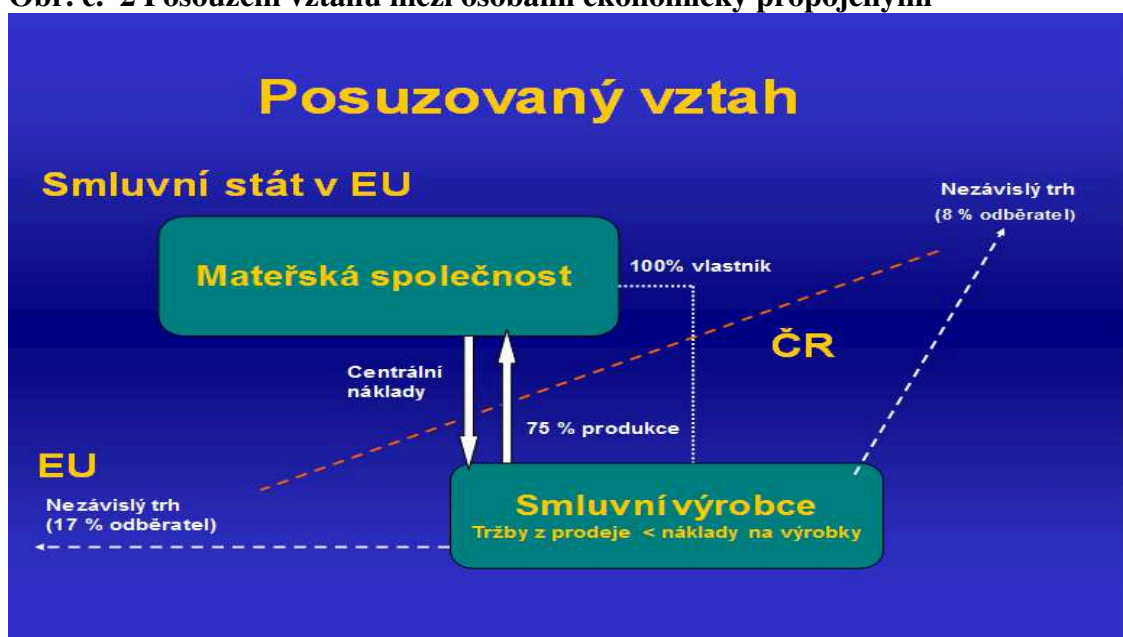
**Obr. č. 1 Přímo a nepřímá kapitálově spojené osoby**



Zdroj: Vlastní zpracování a úprava dle Pokynu D-332.

Při posouzení, zda se jedna osoba či jeden podnik podílí na vedení druhého podniku, je třeba vycházet z obecně platných legislativních předpisů. Pod pojmem vedení je možno v tomto smyslu chápat jednání jménem společnosti, tj. činnost statutárních orgánů nebo jejich členů, např. jednatele či společníci obchodních korporací, mezi které lze zahrnout společnost s ručením omezeným, akciovou společnost, komanditní společnost, veřejnou obchodní společnost, evropskou společnost a evropské hospodářské zájmové sdružení. Vždy je nutné zhodnotit a posoudit konkrétní aktivitu jednotlivé osoby oprávněné jednat za obchodní korporaci, a to zda může ovlivnit rozhodování nebo se přímo podílet na rozhodování v činnostech obchodní korporace.

**Obr. č. 2 Posouzení vztahu mezi osobami ekonomicky propojenými**



Zdroj: Vlastní zdroj a zpracování.

### 3.1.3 Princip tržního odstupu

Základem převodních cen je princip tržního odstupu, dle kterého by transakce mezi osobami spojenými měly být uskutečňovány za srovnatelných cenových podmínek jako transakce, které jsou uskutečňované mezi nezávislými subjekty.

*„Jsou-li mezi dvěma sdruženými podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, musí být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“* (Ministerstvo financí ČR, Revize kapitol I-III, 2010)

Pokud převodní ceny nereflktují tržní síly a princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti osob ekonomicky a personálně spojených (sdružených podniků) a daňové výnosy hostitelských zemí zkresleny. Vzhledem k této problematice se členské státy OECD dohodly, že pro daňové účely mohou být zisky ekonomicky a personálně spojených (sdružených podniků) upraveny do té míry, aby došlo k odstranění těchto zkreslení a bylo tak zajištěno dodržení tržního odstupu cen. Členské státy OECD jsou takového názoru, že přiměřeně dostačující úpravy je dosaženo zajištěním podmínek obchodních a finančních vztahů, které lze předpokládat mezi nezávislými podniky v obchodních transakcích za obdobných podmínek.

*„Problematika převodních cen souvisí se snahou jednotlivých států zamezit daňovým únikům prostřednictvím deformované cenotvorby. Zejména v obchodech mezi majetkově a personálně spojenými podniky totiž může být při sjednávání cen namísto čistě ekonomických a obchodních kritérií upřednostňováno hledisko minimalizace daňového zatížení.“* (Sojka, 2008)

Snahou správce daně je upravit zisky s odkazem na podmínky, které by platily mezi nezávislými podniky ve srovnatelných transakcích a za obdobných podmínek, tj. v rámci srovnatelných nezávislých transakcí. V tomto případě se princip tržního odstupu cen drží stanoviska, které považuje členy nadnárodních podniků za samostatné subjekty spíše než za neoddělitelné části jediného podniku. Jelikož přístup nezávislých subjektů zachází se členy nadnárodních podniků jako s nezávislými subjekty, pozornost je především zaměřena na povahu všech obchodů mezi těmito členy a na to, zda se podmínky u provedených transakcí liší od podmínek, které by byly sjednány v rámci



srovnatelných nezávislých transakcí, tedy že takto stanovené ceny mezi osobami ekonomicky či personálně spojenými jsou cenami stanovenými na základě dodržení tržního odstupu cen. V českých podmínkách lze jednoduše říci, že se jedná o použití obvyklých cen pro účely stanovení správné výše základu daně z příjmů, tak jak jsou zakotveny v české legislativě.

## **3.2 Legislativa upravující dodržení principu tržního odstupu**

Dodržení principu tržního odstupu je v České legislativě zakotveno v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), který je základním pramenem práva, kterým se správce daně prvotně řídí při prováděné daňové kontrole, kdy zjišťuje míru propojení osob blízkých. Správce daně se dále řídí Modelovou smlouvou OECD, ve které jsou stanoveny zásady zdaňování nadnárodních podniků, Mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění a Směrnicí OECD.

### **3.2.1 Zákon o daních z příjmů**

- ust. § 23 odst. 7 ZDP (osoby ekonomicky a personálně propojené) – liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, dojde ze strany správce daně k úpravě základu daně daňového subjektu o zjištěný rozdíl.
- ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP – za příjmy ze zdrojů na území ČR se považují příjmy z úhrad, kterými jsou podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku společností a jiné příjmy z držby kapitálového majetku. Za podíly na zisku se považuje i zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu ve vztahu k ust. § 23 odst. 7 ZDP.
- ust. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP – Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména finanční výdaje (náklady), kterými se rozumí úroky z úvěrů a půjček, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP, a to ve výši výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu.

### 3.2.2 Modelová smlouva OECD

Zásady zdaňování nadnárodních společností jsou obsaženy v právním dokumentu OECD s názvem Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku – Modelová smlouva OECD. Podstatou převodních cen je dodržení tržního odstupu cen, který je zakotven v Článku 9 Modelové smlouvy OECD. Tento článek je všeobecně platný a měli by se jím držet jak správci daně, tak daňové subjekty, kterých se problematika převodních cen týká.

### 3.2.3 Mezinárodní smlouvy

- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 9 uzavřené dle Modelové smlouvy OECD. ČR uzavřela s ostatními státy dosud 82 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění,
- Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Arbitráž konvence, č. 96/2006 Sb.).

Mezinárodní smlouvy, kterými se Česká republika zavázala se řídit, jsou vždy nadřazené naší legislativě. Skutečnost, že mezinárodní smlouvy mají přednost před tuzemskými zákony, vyplývá z článku 10 Ústavy ČR. Cílem mezinárodních smluv je nejen přednostně zabránit dvojímu zdanění shodné daňové transakce, ale také objektivní rozdělení daňového výnosu plynoucího ze zisku mezi oba smluvní státy. Pokud se jedná o transakce mezi tuzemskými sdruženými podniky, postupuje se podle tuzemských zákonů a Směrnici o převodních cenách lze využít jako doporučený postup, přičemž v případě nedodržení tržního odstupu cen, je daňový subjekt povinen strpět důsledek, kterým je doměření daňové povinnosti správcem daně.

### 3.2.4 Směrnice OECD

Směrnice OECD je nezávazná mezinárodní norma členských států OECD, která je ale chápána jako listina vztahující se ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění a dle Vídeňské úmluvy o smluvním právu (čl. 31 odst. 2) je pro signatáře této úmluvy každá taková listina závazná.

Směrnice OECD byla v roce 1997 vypracována až po kapitulu VIII. Revize kapitol Směrnice OECD č. I - III, kde byl upraven přehled srovnatelnosti a ziskových metod, a doplněna nová kapitola IX, která se týká aspektů převodních cen u podnikových

restrukturalizací, byla provedena v roce 2010. V roce 2011 bylo vydáno Sdělení Evropské komise obsahující „Zprávu pracovní skupiny EU pro otázky zdaňování nadnárodních podniků: Pokyny k vnitropodnikovým službám s nízkou přidanou hodnotou“, která blíže upravuje výši cen z hlediska tržního odstupu.

### 3.3 Dokumentace k převodním cenám

V souladu s ust. § 92 zákona č. 280/2013 Sb., daňový řád (DŘ) může správce daně po daňovém subjektu požadovat takové věrohodné důkazní prostředky, kterými by prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podání, a to za předpokladu, že potřebné informace nejde získat z vlastní úřední evidence správce daně. Především je pak daňový subjekt povinen věrohodně prokázat oprávněnost zaúčtování daňově účinných nákladů a především správně stanovený základ daně, ze kterého vyplyne zisk nebo ztráta daňového subjektu a následný odvod daně prostřednictvím správce daně. (Daňový řád § 92, 2014)

*„Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí, jak již bylo řečeno, zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu; neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa proto přísluší daňovému subjektu, který musí v procesu dokazování vedeném správcem daně své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému „kontumačnímu“ stanovení daně“<sup>1</sup> (Kobík & Kohoutková, 2010)*

Společnosti, které provádějí transakce s ekonomicky a personálně propojenými (sdruženými podniky) by měly předcházet svým problémům, které by jim mohly vzniknout v souvislosti s daňovou kontrolou provedenou správcem daně. Daňová kontrola může být zahájena právě z důvodů pochybností správce daně, kdy správce

---

<sup>1</sup> Kontumační stanovení daně je náhradní způsob vyměření daně. Tento způsob nastane tehdy, pokud daňový subjekt nesplnil svou povinnost prokázat tvrzené skutečnosti či došlo k nemožnosti stanovit daň dokazováním v důsledku nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu.

daně ze své evidence (podaných daňových tvrzení) zjistí, že daňový subjekt provádí obchodní transakce s osobou blízkou a vykazuje vysokou výši ztráta, jakožto výsledku svého hospodaření za zdaňovací období daňového subjektu. Již v průběhu uskutečňování těchto transakcí by měly mít vyhotovenou "Dokumentaci k převodním cenám". Pozdější dohledávání veškerých potřebných písemností, materiálů, výpočtů, kalkulací a informací až v průběhu daňové kontroly, kdy je daňový subjekt pod časovým, důkazním a prokazujícím časovým tlakem, může být velice obtížné. Z toho důvodu se daňovému subjektu vyplatí mít zdokumentované převodní ceny předem, a to včetně posouzení způsobu jejich sjednávání a vytvoření. I když je finančně nákladné a náročné zpracování této dokumentace, tak se to většinou společnostem vyplatí, protože v případě daňové kontroly se dokumentace k převodním cenám stává velice důležitým důkazním prostředkem k prokázání správné výše základu daně. V České republice je vypracování dokumentace k převodním cenám dobrovolné, ač v podmínkách České republiky nepostradatelné.

Aby správce daně mohl posoudit, zda převodní ceny jsou pro daňové účely přiměřené, zda společnost jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy jí stanovené převodní ceny mezi osobou blízkou (osobou ekonomicky a personálně propojenou) odpovídají cenám srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností, kdy cena pořízení převyšuje cenu výstupní téhož produktu, tak správce daně požaduje od daňového subjektu předložení následujícího:

1. Základní informace o celé skupině podniků

- obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech),
- obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám,
- obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby, včetně přehledu hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob; (tok transakcí, průběh fakturací, rozsah transakcí),
- obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik,
- vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené nebo přijímané licenční poplatky,

- politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu,
- seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby.

## 2. Specifické informace pro konkrétní podnik

- podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem,
- popis obchodních vztahů, kterých se podnik účastní
  - tok transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),
  - průběh fakturací,
  - rozsah transakcí,
- srovnávací analýzu, tj.
  - charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,
  - funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),
  - smluvní podmínky,
  - ekonomické okolnosti,
  - zvláštní obchodní strategie,
  - vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metody tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna,
  - relevantní informace o vnitřních/vnějších srovnatelných údajích (srovnatelné obchodní transakce v nezávislých obchodních vztazích),
  - popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen. (Ministerstvo financí ČR, Pokyn D-334, 2010)

### **3.4 Základní zásady**

Základní zásadou je zásada dodržení tržního odstupu cen. Správce daně zkoumá a zjišťuje, jsou-li převodní ceny stanoveny daňovým subjektem v souladu s dodržáním

tržního odstupu cen, kdy se vychází ze zásady, že členové sdružených podniků (osoby ekonomicky a personálně propojené) jsou posuzovány jako by byli samostatnými podniky, tedy jsou považovány za samostatné daňové subjekty. Dodržení tržního odstupu cen lze prokázat závazným posouzením dle ust. § 38nv ZDP, srovnávací analýzou či funkční analýzou (blíže kapitoly 3.4.2 a 3.4.3).

### **3.4.1 Závazné posouzení**

Do ZDP s účinností od 1. 1. 2006 byl zaveden pojem „závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami“, kterým jsou do české legislativy zakotveny tzv. předběžné cenové dohody neboli předběžná cenová ujednání. Ust. § 38nc ZDP vymezuje využití závazného posouzení na obchodní transakce převodních cen u osob ekonomicky a personálně propojených. Závazné posouzení poskytuje daňovým subjektům možnost předem si ověřit, zda postup tvorby cen, které jsou sjednávány mezi ekonomicky a personálně propojenými osobami (sdruženými podniky), je pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu, jak je obsažen v článku 9 – Sdružené podniky – smluv o zamezení dvojího zdanění a také v § 23 odst. 7 ZDP.

Na žádost daňového subjektu správce daně rozhodne, zda tento daňový subjekt zvolil takový způsob tvorby ceny, který povede k řádnému rozdělení příjmů a výdajů mezi ekonomicky a personálně propojenými osobami (sdruženými podniky) a tímto způsobem zvolené tvorby ceny dostojí dodržení tržního odstupu. Pro daňový subjekt bude toto rozhodnutí znamenat určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavené ceny pro účely stanovení základu daně. Pokud bude poplatník 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 ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Při aplikaci ustanovení § 38nc ZDP správce daně vychází především z postupů doporučených Směrnicí OECD. (Ministerstvo financí, Pokyn D-292, 2008)

*„Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu. Jde tedy o závazné posouzení předběžné otázky, přičemž z dikce komentovaného ustanovení vyplývá, že toto rozhodnutí je účinné i vůči odvolacímu orgánu, který bude v rámci odvolacího řízení rozhodovat o daňové povinnosti žadatele. Otázkou proto zůstává jednotnost rozhodování všech správců daně a smysl takto vedeného odvolacího řízení, které se stává pouhou formalitou před přezkoumáním rozhodnutí o daňové povinnosti neustranným soudem.“ (Kobík & Kohoutková, 2010)*

### **3.4.2 Srovnávací analýza**

Cílem srovnávací analýzy je najít východisko ke kontrolovaným transakcím. Aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislymi podniky. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelný znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí), nebo že mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů.

Je například nepravděpodobné, aby podnik přijal cenu nabízenou za jeho výrobek jiným nezávislým podnikem, ví-li, že jiní potenciální zákazníci jsou ochotni za obdobných podmínek zaplatit víc. Proto, při srovnání, které používá principu tržního odstupu ceny, by daňové správy měly rovněž zohledňovat tyto rozdíly pro stanovení, zda existuje srovnatelnost mezi srovnávanými situacemi a které úpravy mohou být nezbytné k jejímu dosažení.

### **3.4.3 Faktory určující srovnatelnost**

Při provádění srovnávací analýzy je třeba zohlednit faktory, které jsou důležité pro srovnatelnost tržního odstupu, je především charakteristika převáděného majetku nebo služeb, funkční úloha vykonávaná stranami, kdy se bere v úvahu používání majetku a riziko, které je tím podstoupeno. Dále pak podmínky sjednaných smluv, okolnosti ekonomického rázu stran a podnikatelské strategie daných podnikatelských subjektů.

- **Charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb**

Rozdíly ve specifických vlastnostech majetku nebo služeb často vysvětlují, přinejmenším částečně, rozdíly v jejich ceně (výši) na otevřeném trhu. Proto může být při určení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí srovnání těchto vlastností velice efektivní. Obecně řečeno, podobnost ve vlastnostech převáděného majetku nebo služeb bude hrát svoji roli nejvíce při srovnání cen řízené a nezávislé transakce, méně pak při srovnání ziskového rozpětí. Vlastnosti, které lze považovat za důležité jsou v případě převodů hmotného majetku – fyzické vlastnosti majetku, jeho kvalita a spolehlivost, dostupnost a objem nabídky. V případě poskytování služeb – povaha a rozsah služeb a v případě nehmotného majetku jde o formu transakce (např. licence), typ majetku (např. patent, obchodní značka nebo know-how), délka a stupeň ochrany, a předpokládané zisky z užití majetku.

- **Funkční analýza**

Cílem funkční analýzy je identifikovat a srovnat ekonomicky významné činnosti a odpovědnosti, které na sebe berou nebo by měly brát nezávislé nebo sdružené podniky. Zvláštní pozornost je věnována struktuře a organizaci skupiny. Důležité je relevantně určit, ve které jurisdikci daňový poplatník vykonává tyto funkce.

Daňový poplatníci a daňové (finanční) správy by měli v rámci svých funkcí a činností identifikovat a porovnávat návrhy, výrobu, montáž, výzkum a vývoj, poskytování služeb, prodej, distribuce, marketing, reklama, doprava, financování a řízení. Měly by být identifikovány základní funkce prováděné stranou, která je daňově prověřována. Měly by být provedeny úpravy týkající se jakýchkoliv podstatných odchylek a od funkcí prováděných nezávislými podniky, se kterými je daná strana srovnávána.

Řízené a nezávislé transakce nejsou srovnatelné, pokud existují významné odchylky v podstoupených rizicích, u nichž nelze provést příslušné úpravy. Funkční analýza není úplná, když nejsou brány v úvahu podstatná rizika podstoupená každou ze stran, neboť podstoupení nebo vztáhnutí na sebe rizika by ovlivnilo podmínky transakce mezi sdruženými podniky. Na otevřeném trhu musí být podstoupení zvýšeného rizika kompenzováno zvýšením předpokládaného výnosu, třebaže skutečný výnos se může, ale ne vždy musí zvýšit, v závislosti na míře, ve které jsou rizika skutečně uskutečňována.



Typy rizik, která se berou v úvahu, jsou:

- rizika trhu, jako vstupní náklady a kolísání výstupní ceny,
- riziko ztráty spojené s investicí do majetku, strojů a vybavení a s jeho užitím,
- riziko úspěchu nebo neúspěchu investice do výzkumu a vývoje,
- finanční rizika jako rizika způsobená měnovými kurzy a pohybem úrokové míry,
- úvěrová rizika atd.

- **Smluvní podmínky**

Smluvní podmínky operace při nezávislém obchodování, tedy mezi nepropojenými osobami, obecně definují, explicitně nebo implicitně, jak budou mezi strany obchodu rozděleny odpovědnosti, rizika a přínosy. Syntéza smluvních podmínek jako taková by měla být součástí funkční analýzy, ve které jsou přesně popsány a implementovány jednotlivé funkce obchodu a osob. Podmínky smluvního obchodu či transakce mohou být rovněž obsaženy v písemné korespondenci či další komunikaci mezi stranami, než je přímo písemná smlouva. V případě, kdy neexistují podmínky psané, tak smluvní vztahy stran musí být vyvozeny z jejich dosavadního chování v průběhu obchodu a z ekonomických podstat, kterými se obecně řídí relace mezi nesdruženými podniky. V případě sdružených podniků, a proto je důležité ověřovat, zda je chování stran v souladu s podmínkami smlouvy či zda chování stran ukazuje na to, že smluvní podmínky nejsou dodržovány nebo že jsou zkreslené a naznačují porušování podmínek obchodu. V případě porušení skutečných podmínek obchodu je nutná další analýza.

- **Ekonomické okolnosti**

Aby mohlo být dosaženo srovnatelnosti cen, je zapotřebí, aby obchodní transakce, na kterých osoby nepropojené a osoby ekonomicky propojené fungují, byly mezi sebou srovnatelné, a v případě vzešlých rozdílů mezi nimi neměly významný dopad na cenu. Mezi ekonomické okolnosti, které mohou být významný pro určení srovnatelnosti obchodů, patří:

- geografické umístění,
- velikost trhu a rozsah konkurence na trzích a vzájemné konkurenční postavení kupujících a prodávajících,
- dostupnost nahraditelného zboží a služeb,
- úroveň nabídky a poptávky na trhu jako celku.

- kupní síla spotřebitele,
- povaha a rozsah státní regulace trhu,
- výrobní náklady včetně nákladů na pozemky, pracovní sílu a kapitál,
- náklady na dopravu,
- datum a čas transakce.

- **Podnikatelské strategie**

Je třeba zjišťovat také podnikatelské strategie subjektů. Podnikatelské strategie berou v úvahu mnoho hledisek podniku, kterými jsou inovace a vývoj nového výrobku, míra rozšíření výrobního programu, predikce politických změn, existující či chystaná legislativa pracovního zákona, a další faktory související s chováním firmy. Takové podnikatelské strategie je nutno při vymezení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí a podniků zohlednit. Rovněž bude relevantní promyslet, zda podnikatelské strategie byly navrženy osobu blízkou či členem skupin jednajícím nezávisle. Dále je nutno zvážit ráz a velikost zapojení ostatních členů osob blízkých, které jsou nepostradatelné pro uplatnění takové podnikatelské strategie.

Mezi podnikatelské strategie mohou patřit návrhy průníků na trh. Daňový subjekt, který usiluje o průnik na trh nebo o navýšení své účasti na trhu, by mohl za svůj produkt dočasně počítat cenu, která by byla nižší než cena za jinak srovnatelné produkty na totožném trhu. Navíc, daňový subjekt, který se snaží o vstup na nový trh či chce rozšířit svůj podíl na trhu, by mohl mít dočasně vyšší náklady (startovací náklady), a tak by mohl dosáhnout nižších zisků než jiní daňovní subjekty, kteří konají na tomtéž trhu.

Správce daně uznává, když podnikatelská strategie, kterou je průnik na trh, neuspěje a bere v potaz, že neúspěch sám o sobě neznamená, že bude pro účely převodních cen ignorována. Nicméně pokud by údajná podnikatelská strategie byla neúspěšná, ale přesto by v ní daňový subjekt dále pokračoval za hranice toho, co by případně bylo přijatelné pro nesdružený podnik, tak může být jeho tvrzení správcem daně zpochybněno. Při určení jaké časové období by nesdružený podnik přijal, může správce daně zvážit důkazní prostředky o obchodní strategii v té zemi, kde je či byla daná podnikatelská strategie uskutečňována. (Ministerstvo financí ČR, Revize kapitol I-III, 2010)

## 3.5 Databázové programy pro srovnávací analýzu

### 3.5.1 AMADEUS

Nezbytným pomocníkem správce daně je při posuzování správně zvoleného tržního odstupu cen, čili posuzování transakcí mezi osobami ekonomicky a personálně spojenými, databázový program v anglickém jazyce AMADEUS. Přístup do této databáze zakoupilo Ministerstvo financí pro potřeby správců daně. Jedná se o licenční komerční program, kdy producentem této databáze je holandská společnost Burelu van Ding, která má zastoupení i v ČR, potažmo ve Slovenské republice. Jde o databázi srovnatelných finančních údajů evropských společností, která kombinuje data ze třiceti různých zdrojů, kdy výsledkem vstupů je vytváření analýz na srovnatelné bázi. V databázi lze vyhledat srovnatelná data nezávislých subjektů u mnoha různých druhů transakcí od obchodu se zbožím po uskutečňované služby.

Databáze evropských společností obsahuje údaje o více než 18 milionů firemních údajů, 1,5 milionu velkých evropských podniků, kdy z toho je 11.714 českých. Údaje v databázi u českých firem jsou zpracovávány pouze na základě auditovaných výročních zpráv to proto, aby byla zajištěna jejich důvěryhodnost.

AMADEUS umožňuje vyhledávat společnosti podle více kritérií najednou. Pracuje najednou s údaji:

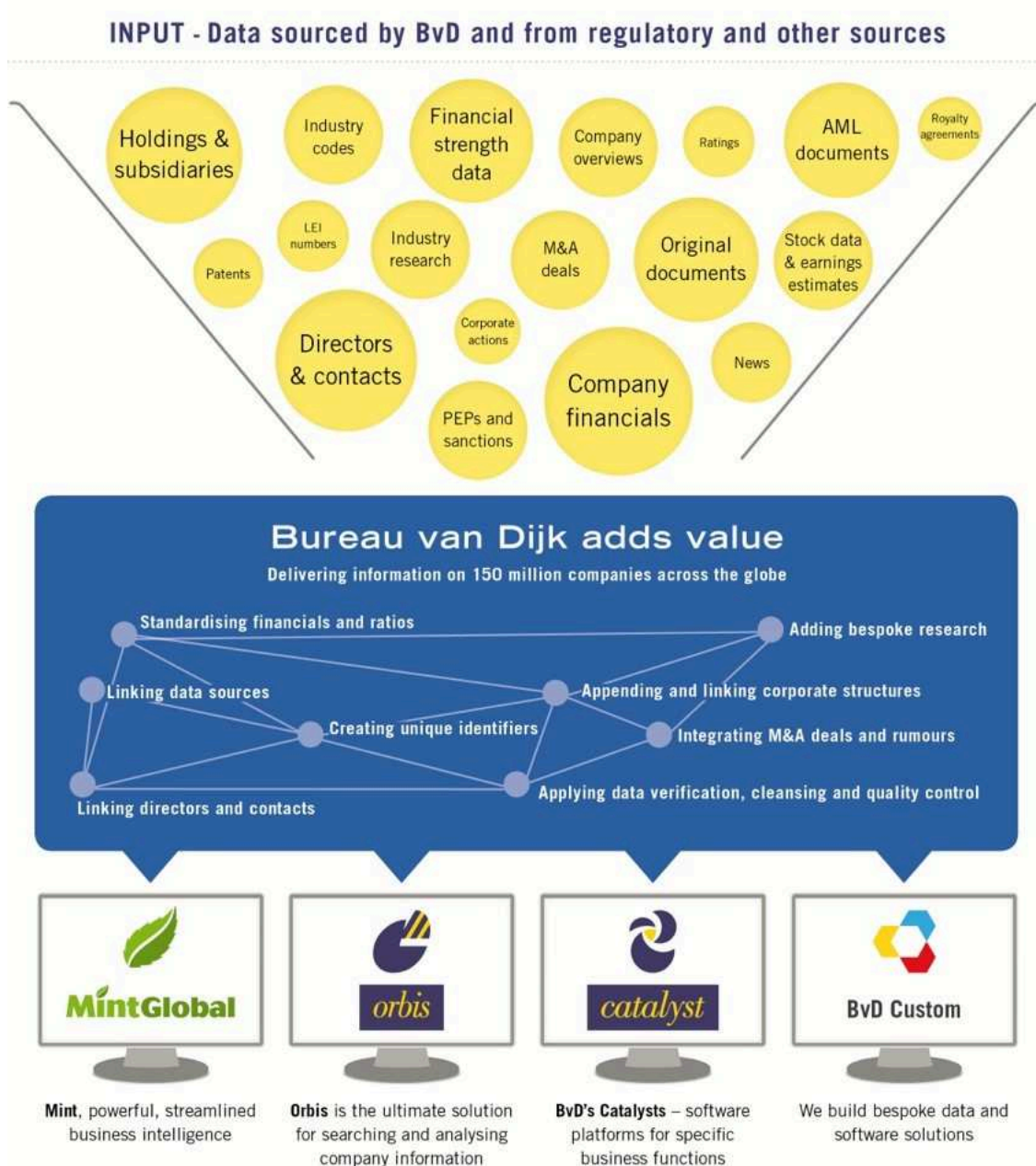
- z výročních zpráv a auditovaných výročních zpráv společností,
- z údajů z výzkumu trhu,
- filtrujícími subjekty dle jejich velikosti – srovnávaný ukazatel je např. počet zaměstnanců,
- geografickými o společnosti,
- údaje o hospodářském obratu či výši marže,
- druhem odvětví (NACE),
- s ukazateli finanční stability,
- cen akcií společností kótovaných na burze.

Vyjma finančních ukazatelů databáze obsahuje také:

- organizační a vlastnické struktury společností,
- údaje o řídicích pracovnících,

- údaje o spřízněných osobách
- informace o firemních financích ve standardizovaných formátech,
- průzkumy trhy,
- zprávy z oblasti businessu a managementu
- mapy.

**Obr. č. 3 Posuzované transakce mezi nesdruženými podniky**

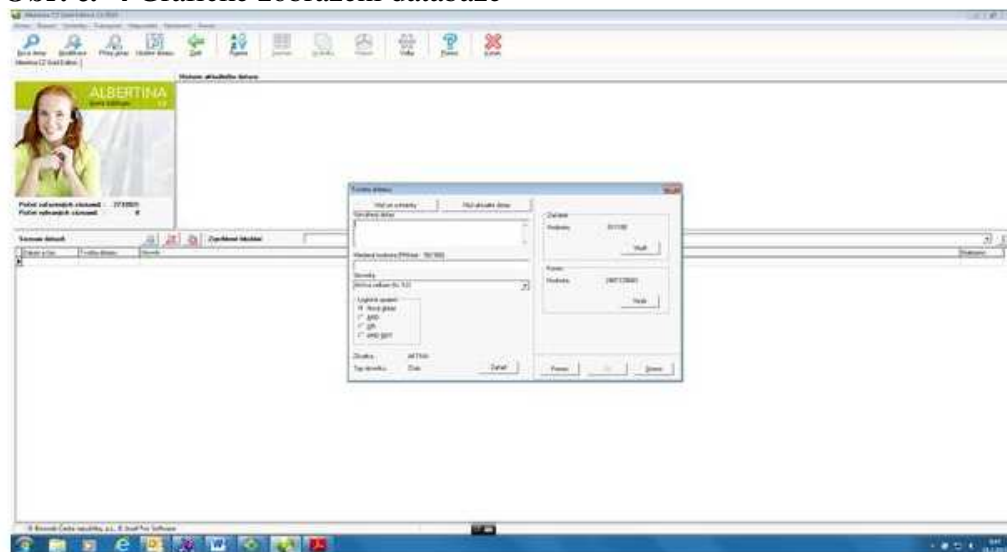


Zdroj: <http://www.bvdinfo.com/en-gb/about-bvd/brochure-library/brochures/amadeus>, vlastní úprava a zpracování.

### 3.5.2 Albertina

Albertina je další z databázových programů, který se soustřeďuje především na sběr a zpracování finančních informací a na poskytování zpráv o firmách. Sběr informací se týká údajů o více než 2.700.000 společností registrovaných v České republice a na Slovensku. Albertina je založena na veřejně dostupných a zveřejnitelných datech o všech registrovaných subjektech. Data v Albertině jsou průběžně aktualizována, nepřetržitě jsou monitorovány veřejné registry pro změny v údajích Albertiny. V databázi lze hledat údaje dle činnosti firem, jejich obratu, počtu zaměstnanců, ziskových přírůstků, informací o ekonomickém stavu firem – včetně údajů z posledních účetních závěrek. Databáze je využívána také mimo jiné Finanční správou ČR, která ji používá pro srovnávací analýzu při problematice převodních cen, kdy správce daně na základě údajů

Obr. č. 4 Grafické zobrazení databáze



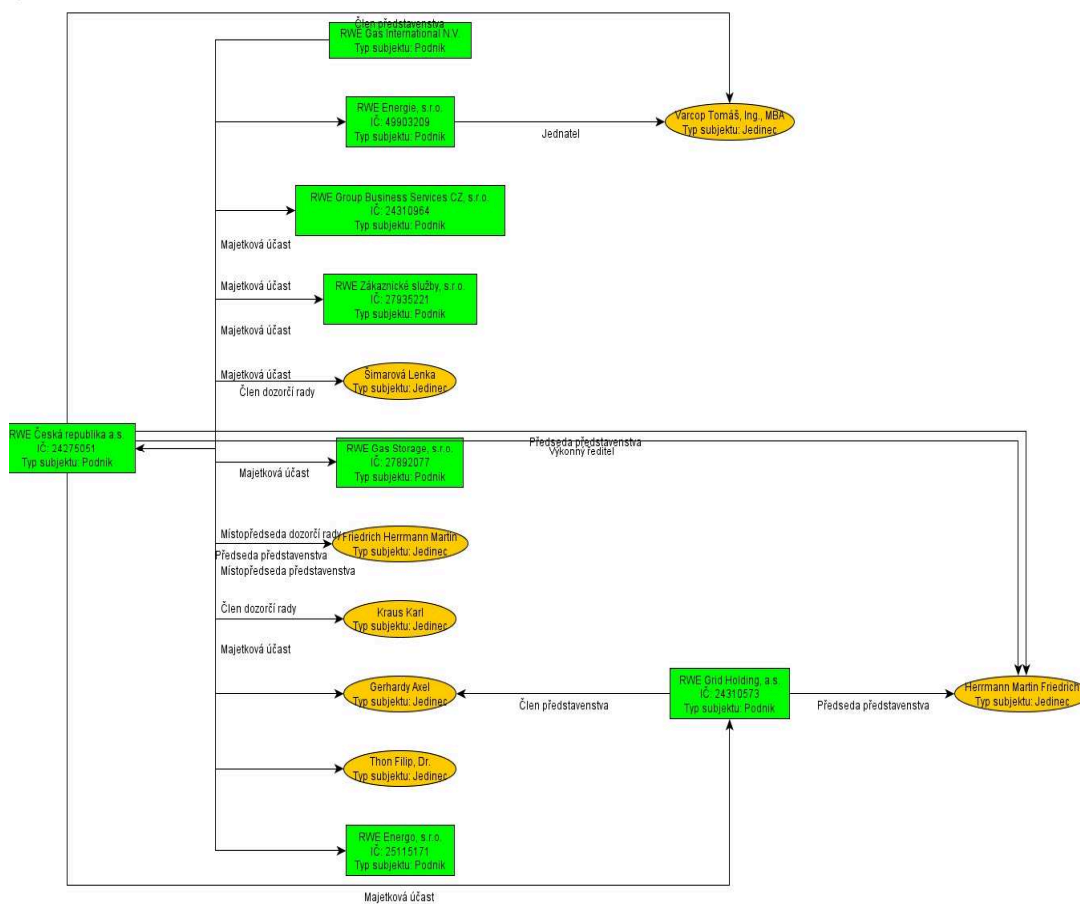
Zdroj: Databáze Albertina - Finanční úřad pro Karlovarský kraj, vlastní zpracování.

### 3.5.3 BIZguard

BIZguard je komfortní nástroj na vyhledávání, grafické zobrazení a vizualizaci s analýzou ekonomických vztahů mezi subjekty. Jedná se zejména o vztahy majetkové, personální, obchodní a jiné vztahy mezi subjekty v ČR. Databáze je aplikační na výběr propojenosti dané fyzické osoby ve všech jiných subjektech. Aplikace umožňuje zobrazit také dané okolí daného subjektu vybraného ke zjištění propojenosti. V obsahu databáze BIZguard jsou obsaženy všechny osoby podnikající i nepodnikající v ČR,

kteřé jsou zapojeny personálně či jsou napojeny na vazby majetkové a obchodní. Jedná se např. o osoby s vazbou na Obchodní rejstřík, právnické osoby z Registru ekonomických subjektů. Programem BIZguard lze zjistit propojenost a tím získat údaje pro daňovou kontrolu správce daně, který se pak v rámci daňové kontroly zaměří na správné dodržení tržního odstupu cen mezi osobami ekonomicky či personálně propojenými. (Bisnode-Bisquard produktový list, 2015)

Obr. č. 5 Grafické zobrazení vztahů mezi subjekty



Zdroj: Databáze Bizquard - Finanční úřad pro Karlovarský kraj, vlastní zpracování.

### 3.6 Metody pro zjištění převodních cen

V případě, kdy správce daně v rámci daňové kontroly zjistí, že došlo k nedodržení tržního odstupu cen mezi osobami ekonomicky a personálně propojenými (osobami blízkými), tak provede srovnávací analýzu, po které lze přikročit ke zjištění výši ceny, která by byla sjednána za podmínek mezi osobami nezávislými. V rámci daňových kontrol

se tak doporučuje použití pěti základních metod výpočtu převodních cen. V rámci metod pro zjištění cen se používají dvě základní skupiny metod:

- tradiční transakční metody,
- ziskové transakční metody.

### **3.6.1 Tradiční transakční metody**

Tradiční transakční metody vycházejí z cen mezi nezávislými osobami a kontrolovaných obchodních transakcí, popřípadě hrubého rozpětí. Tradiční transakční metody jsou:

- Metoda nezávislé srovnatelné ceny (Comparable uncontrolled price method – CUP)
- Metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price method – RPM)
- Metoda nákladů a přírážky (Cost plus method – Cost+)

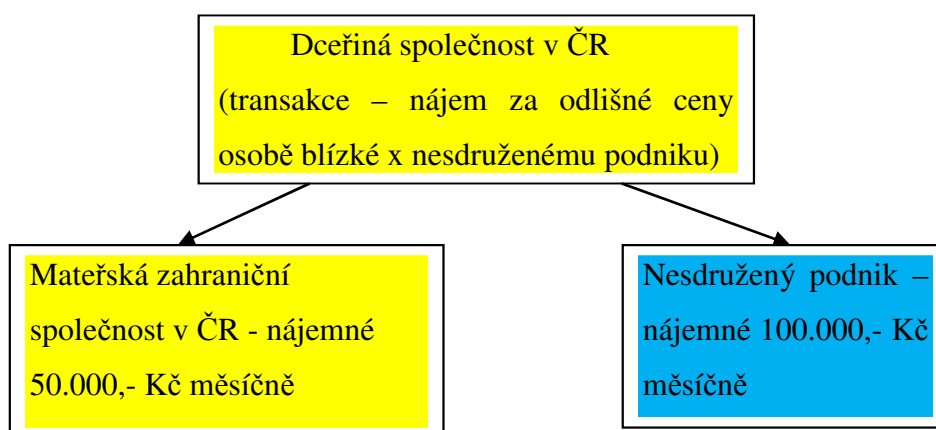
#### **Metoda nezávislé srovnatelné ceny**

Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP) srovnává ceny za službu či majetek řízené transakce s cenou srovnatelnou nezávislé transakce. Tato metoda je *„nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu. Znamená to tedy, že v případech srovnání ceny řízené transakce s cenou srovnatelnou nezávislé transakce má metoda CUP přednost před ostatními metodami.“* (Finanční zpravodaj, 2010) Tato metoda je užita především v případě shodného produktu – např. nájem.

**Interní CUP** – tato metoda se používá v rámci podniku, kdy daňový subjekt poskytne službu (transakci - nájem) spřízněnému podniku, což je kontrolovaná transakce, za jinou cenu než nezávislé osobě.

Při nižší ceně nájmu osobě blízké než nesdruženému podniku dochází ze strany dceřiné společnosti v ČR ke krácení příjmů, které má za následek nižší výnos potažmo ve výsledku hospodaření nižší daňovou povinnost. V případě nastavení stejné ceny by základ daně dceřiné společnosti za zdaňovací období byl vyšší a nedošlo by tím ke krácení daňové povinnosti.

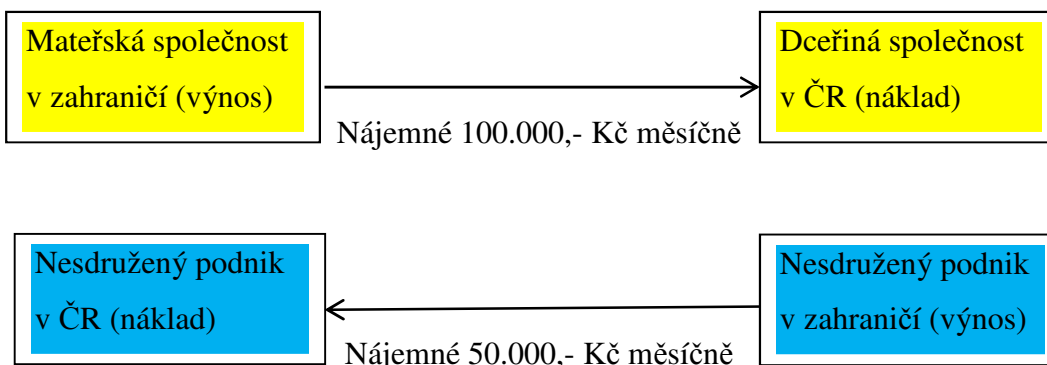
**Obr. č. 6 Interní metoda CUP**



Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

**Externí CUP** – použije se tehdy, kdy totožná transakce (nájem) je mezi sdruženými podniky za rozdílné ceny než mezi nezávislými podniky, kdy cena mezi sdruženými podniky je cenou kontrolovanou. Jedná se o případ, kdy dojde ze strany správce daně k úpravě ceny nájmu u sdružených podniků, a to z důvodu nedodržení tržního odstupu cen, jelikož i takové transakce nejsou cenou obvyklou.

**Obr. č. 7 Externí metoda CUP**



Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

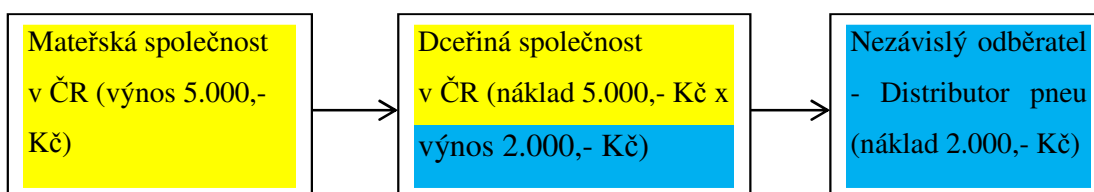
### **Metoda ceny při opětovném prodeji**

Tato metoda „vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena (cena při opětovném prodeji) je pak snížena o přiměřené hrubé rozpětí (cenové rozpětí při opětovném prodeji).“ (Ministerstvo financí ČR, Revize kapitol I-III, 2010)



Kdy pořízení od sdruženého podniku je transakcí kontrolovatelnou. Použití je tam, kde např. distributor nikterak nepřispívá ke zhodnocení nakoupeného (prodáváného) produktu - např. distributor pneumatik. Cenové rozpětí při opětovném prodeji bude úplnější tam, kde je uskutečňováno v rámci kratší doby od pořízení (nákupu) zboží dodavatelem. Když dojde k delšímu časovému prodloužení od prvního pořízení do dalšího prodeje, tím je pravděpodobnější, že jakékoliv srovnání po delší uplynulé době bude muset být posuzováno s dalšími faktory, které mohou ovlivnit prodejní cenu (kurzové rozdíly, změna trhu).

**Obr. č. 8 Metoda RPM**



Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

### Metoda nákladů a přírážky

„Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel majetku (nebo služeb) v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované příbuznému kupujícímu. Příslušné náklady plus přírážka jsou pak přičteny k těmto nákladům, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Částka, ke které se dojde po přičtení nákladů a přírážky k výše uvedeným nákladům, se považuje za tržní cenu původní řízené transakce. Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější tam, kde jsou mezi spřízněnými stranami prodávány polotovary, nebo v případech, kdy spřízněné strany uzavřely dohody o společném využívání vybavení nebo dlouhodobé dohody o nákupu a dodávce, nebo jedná-li se v řízené transakci o poskytování služeb.“ (Ministerstvo financí ČR, Revize kapitol I-III, 2010)

Pro správce daně velice problematická metoda, kdy není snadné ověřit relevantní dodržení správného tržního odstupu cen, kdy nelze jednoznačně daňovému subjektu vyvrátit jeho procentně nastavenou výši marže<sup>2</sup> (ziskové přírážky) ke zboží či službě, kterou uskutečňuje osobě ekonomicky a personálně propojené, tedy se jedná

<sup>2</sup> Marže je rozdíl mezi prodejní a nákupní cenou služby či zboží. Je vyjadřována buď absolutně, nebo v procentech

o kontrolovanou transakci mezi osobou blízkou. Zisk je tedy tvořen tzv. ziskovou přírůžkou k pořizovací ceně.

### **3.6.2 Ziskové transakční metody**

Jde o metody, kdy předmětem zkoumání je zisk vzniklý z kontrolovaných transakcí mezi osobami ekonomicky a personálně propojenými, potažmo zdali výše zisku je ve své správné výši. „*Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých transakcí mezi sdruženými podniky. Jedinými ziskovými metodami, které splňují princip tržního odstupu, jsou ty, které jsou v souladu s článkem 9 Modelové smlouvy OECD a splňují požadavek srovnávací analýzy.*“ (Ministerstvo financí ČR, Revize kapitol I-III, 2010)

#### **Metoda rozdělení zisku**

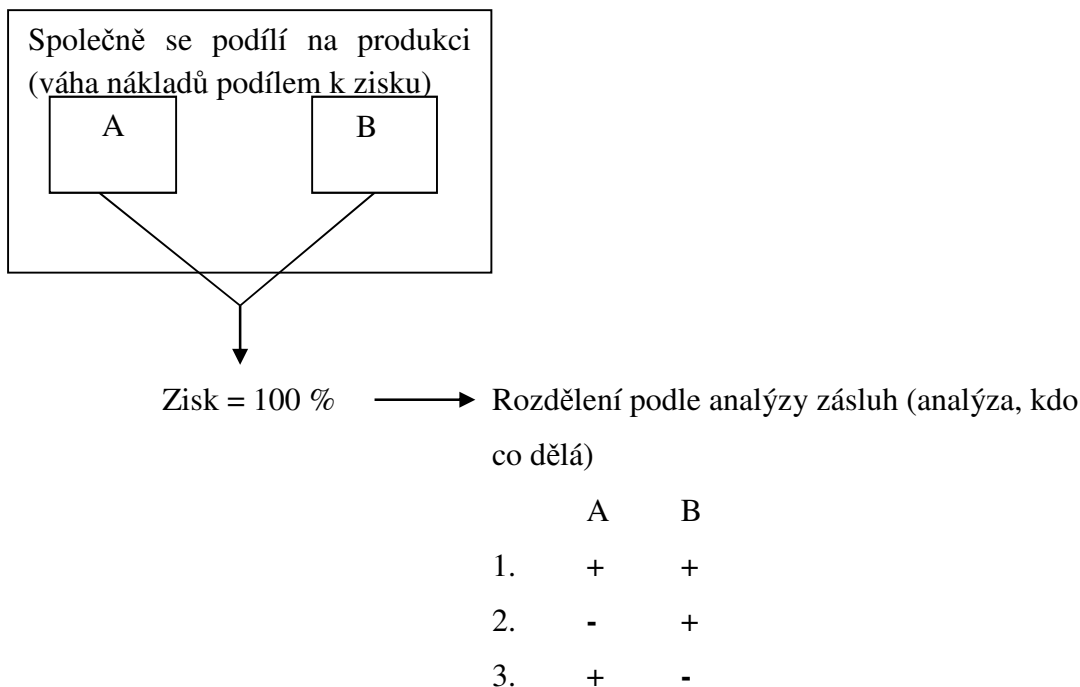
Při této metodě dochází k rozdělení zisků (ztrát) mezi zúčastněné daňové subjekty (osoby ekonomicky a personálně propojené) podle předem stanovených pravidel. Rozdělení zisku by mělo odpovídat určitému poměru. Rozdělení výsledku hospodaření je možné např. na základě poměrové výše nákladů. Podle procentuální výše nákladů je stejně procentuálně rozdělen zisk. Náklady jsou porovnávány váhou k zisku jako celek dle jednotlivých středisek výroby. Dle stejných pravidel lze rozdělit i podíly ztráty jednotlivých sdružených podniků. Výsledkem metody rozdělení zisku je, že ani u jedné strany nedojde k rozdělení zisku tak, že jedné straně bude přidělena extrémní výše zisku a druhé straně neodpovídající výše dle poměru, který byl nastaven v pravidlech pro rozdělení zisku (ztráty). Kombinované zisky, které vznikají touto metodou, jsou rozděleny mezi sdružené podniky dle ekonomických přístupů – analýza zásluh, zbytková analýza.

Analýza zásluh – rozdělení zisku mezi sdružené podniky, které se přiměřeně blíží tomu, co by za podobných transakcí očekávaly nezávislé podniky. Zásluhy jsou procentuálně určeny dle zásluh jednotlivých sdružených podniků, tzn., že procentuální výše nákladů odpovídá procentuální výši výsledku hospodaření.

Zbytková analýza – dochází k rozdělení kombinovaných zisků (ztrát) z kontrolovaných transakcí ve dvou fázích. Nejdříve je každému daňovému subjektu zúčastněnému na kontrolovaných transakcích přidělena tržní odměna, která odpovídá jeho jedinečným přínosům v souvislosti s jeho kontrolovanými transakcemi. Ve druhé fázi je mezi

sdružené podniky alokován zbytkový zisk (ztráta). (Ministerstvo financí ČR, Revize kapitol I-III, 2010)

**Obr. č. 9 Grafické znázornění analýzy zásluh**



Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Analýza zásluh rozděluje kombinovaný zisk<sup>3</sup> prostřednictvím funkční analýzy, která bere v potaz nejen skutečné ale i jedinečné vykonávané funkce daného podniku v předmětné transakci (např. know-how či licence). Na základě provedené funkční analýzy jsou stanoveny váhy, které jsou podkladem pro rozdělení celkového zisku z transakce. Neboli dle míry ziskovosti zjištěné u srovnatelných nezávislých podniků se určí, jakého podílu na zisku by měl dosáhnout sdružený podnik. Zásluhy jsou procentuálně určeny dle zásluh jednotlivých sdružených podniků, tzn., že procentuální výše nákladů odpovídá procentuální výši výsledku hospodaření. Každá, ze spojených osob se na jednotlivých transakcích podílí různou vahou zásluh.

### Transakční metoda čistého rozpětí

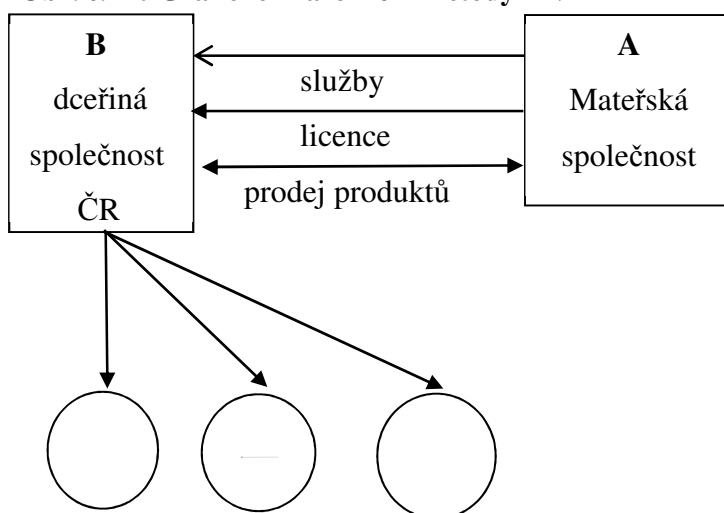
Tato metoda zkoumá čistý zisk, který vznikl daňovému subjektu v rámci kontrolované transakce. Transakční metoda čistého rozpětí funguje stejně jako metoda nákladů a přírážky a metoda ceny při opětovném prodeji. V praxi jedna z nejužívanějších metod.

<sup>3</sup> Kombinovaným ziskem je rozuměn celkový zisk z transakcí či zůstatkový zisk, který nelze snadno přidělit jedné ze stran, jako např. zisk plynoucí z vysoce významného nebo jedinečného nehmotného majetku.

U transakční metody čistého rozpětí (TNMM) stačí vymezit ukazatele pro jeden ze sdružených podniků a ukazatel čistého zisku bude stanoven na základě porovnání srovnatelných transakcí s nesdruženými (nezávislými) podniky. Metoda může být také ovlivněna náklady na odpisy. Generálním finančním ředitelstvím je doporučené rozpětí mezi 3-10 %.

*„Transakční metoda čistého rozpětí má rovněž řadu slabých stránek. Ukazatel čistého zisku daňového poplatníka může být ovlivněn některými faktory, které by neměly žádný vliv/měly méně významný, či méně přímý vliv na cenu nebo na hrubé rozpětí mezi nezávislými stranami. Tyto aspekty způsobují, že určení přesných a spolehlivých ukazatelů čistého zisku v souladu s principem tržního odstupu je složité.“* (Ministerstvo financí ČR, Revize kapitol I-III, 2010)

**Obr. č. 10 Grafické znázornění metody TNMM**



Dceřiné společnosti ve světě<sup>4</sup>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

### 3.7 Úprava základu daně (zisku/ztráty)

Pokud správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů zjistí nedodržení tržního odstupu cen (v neprospěch daňového subjektu) mezi osobami ekonomicky či personálně propojenými a daňový subjekt neunese břemeno důkazních prostředků, které leží na něm, tak správce daně přistoupí k úpravě základu daně z příjmů v souladu s ust. § 23 ZDP, kdy zvýší základ daně o zjištěný rozdíl.

<sup>4</sup> Prodej produktů – mateřská společnost A, která má vazbu na dceřinou společnost B dodá stroje a licenci na výrobu produktů, dceřiná společnost vyrobí produkt, který prodá mateřské společnosti.

## 4 Aplikační část

### 4.1 Charakteristika daňového subjektu

Aplikační část se zabývá samotnou daňovou kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 zaměřenou na dodržování principu tržního odstupu cen mezi spojenými osobami s následnou úpravou základu daně ze strany správce daně, kdy z jeho strany bylo na základě pochybností o správné výši základu daně a daně zahájeno doměřovací řízení za obě zdaňovací období.

Pro tuto práci byla vybrána společnost se smyšleným názvem, identifikačními údaji a sídlem, avšak s reálnými čísly a fakty, a to z důvodu neporušení mlčenlivosti a ochrany dat skutečného daňového subjektu (ust. § 52 až ust. § 55 Daňového řádu (dále jen „DŘ“)). Společnost je pak za této situace v této práci nazývána Elektronka s.r.o., se sídlem Karlovy Vary, Slunečná 3, (dále jen „daňový subjekt“). Předmětem podnikání daňového subjektu je výroba dílů a příslušenství pro vozidla a konfocionování kabelů, jakož i odbyt a obchodování s takovými výrobky. Společníky daňového subjektu jsou dvě německé společnosti. Jména společníků jsou v této práci taktéž smyšlená, avšak případná čísla a fakta jsou reálná. Jedná se o následující společníky daňového subjektu:

- Lexos autoelectric GmbH, Spolková republika Německo, obchodní podíl ve výši devíti šestnáctin (dále jen „Spojená osoba 1“),
- Elektroservis GmbH, Spolková republika Německo, obchodní podíl ve výši sedmi šestnáctin (dále jen „Spojená osoba 2“),

### 4.2 Období před začátkem daňové kontroly

V rámci vyhledávací činnosti autorovi práce (dále jen „Autor“) vznikly pochybnosti o správné výši základu daně a daně z podaných daňových tvrzení daňového subjektu, když za zdaňovací období roku 2012 daňový subjekt vykázal bezmála dvacetimilionovou daňovou ztrátu. Dalším aspektem pro výběr daňového subjektu k daňové kontrole byla skutečnost, že společníky daňového subjektu jsou dvě německé společnosti, kdy dle dostupných veřejných zdrojů Autor zjistil, že daňový subjekt je spojenou osobou vůči svým společníkům ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP, neboť podílí-li se jedna osoba přímo na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu, nebo 25 %

hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými. Oba společníci daňového subjektu se podílí přímo na kapitálu daňového subjektu, kdy tento podíl představuje více jak 25 % základního kapitálu. Na základě těchto skutečností došel Autor k závěru, že vzniklé pochybnosti zakládají opodstatněný důvod k zahájení daňové kontroly a zabránění tak možnému odlivu zisků ze země a krácení daňové povinnosti daňového subjektu.

Vzhledem k uvedeným pochybnostem, vykázané vysoké daňové ztráty a skutečnosti, že společníky daňového subjektu jsou osoby personálně a ekonomicky propojené je možné konstatovat, že může dojít k úpravě základu daně u daňového subjektu o zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou u spojených osob a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

### **4.3 Průběh daňové kontroly**

Kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 byla zahájena s daňovým subjektem v rámci doměřovacího řízení dle ust. § 91 odst. 1 DŘ při ústním jednání, z něhož je povinnost vždy pořádat protokol o ústním jednání.

#### **Zdaňovací období roku 2012**

Při kontrole správnosti stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 byla prověřována hlavní kniha (obratová předvaha), inventarizace majetku, bankovní výpisy, účtová osnova, uzavřené smlouvy, pokladní doklady, přijaté a vydané faktury včetně knih faktur.

V přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 vykázal daňový subjekt zhoršený výsledek hospodaření, a to **ztrátu ve výši 18.790.599,00 Kč.**

Výsledek hospodaření byl v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 upraven o tyto částky:

- ř. 40 náklady, které se neuznávají za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo § 24 ZDP), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, ve výši 2.384.946,00 Kč, (jednalo se o spotřebu materiálu nedaňovou, opravy a údržby nedaňové, náklady na reprezentaci, ostatní služby nedaňové, ostatní sociální náklady,

dohad na dovolenou a odstupné, odpis nedobytné pohledávky, ostatní provozní náklady nedaňové, tvorba rezerv na garance, audit a DPPO a ostatní finanční náklady nedaňové),

- ř. 50 rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až § 33 ZDP ve výši 401.762,00 Kč,

- ř. 112 částky, dle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP, o které lze snížit výsledek hospodaření ve výši 2.156.880,00 Kč (jednalo se o rozdíl odhadu mezd a pojistného za prosinec 2012 oproti skutečnosti v lednu 2013, nezaúčtované náklady roku 2012 zaúčtované do roku 2013, rozpuštění účetní rezervy na garance, audit a DPPO a rozpuštění účetní opravné položky k majetku),

- ř. 140 příjmy a částky uvedené v § 23 odst. 4 ZDP s výjimkou příjmů uvedené v § 23 odst. 4 písm. a) a b) ZDP ve výši 1.566.305,00 Kč (jednalo se o rozpuštění dohadu na dovolenou v roce 2011, na bonusy vedení a rozdíl dohadu na rok 2011 zaúčtovaný v roce 2012).

Po provedené úpravě vykázal daňový subjekt na řádku 200 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob daňovou **ztrátu ve výši 19.727.076,00 Kč**.

Povinnost odvodu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 daňovému subjektu nevznikla. Autor na základě předložených účetních dokladů a výkazů vyčíslil a shrnul do Tabulky 1 náklady a výnosy související s výrobou, které plně ovlivnily výši daňové ztráty.

Z Tabulky 1 je zřejmé, že ve zdaňovacím období jsou náklady daňového subjektu vyšší než jeho výnosy, z čehož je východiskem ztráta. Autor již při tomto rozboru účetních dat zjistil, že ceny daňového subjektu nebyly stanoveny tak, aby pokryly náklady a byla vytvořena zisková přírážka.

**Tabulka 1 Vyčíslení nákladů a výnosů souvisejících s výrobou**

NÁKLADY	2012 (v Kč)	VÝNOS. ÚČTY	2012 (v Kč)	rozdíl (v Kč)
součet personálních nákladů	93.048.600	602.90	107.985.549,21	
subdodavatelé	7.761.400	602.95	497.352,00	
náhradní díly	3.727.700	602.96	7.467.190,00	
opravy a udržování	1.234.200	611.00	-162.276,00	
nástroje a zařízení do 12tis. Kč	719.500	613.90	- 47.979,00	
režijní materiál	893.800			
energie	2.214.900			
transportní náklady	1.954.100			

Poštovní a telefonní poplatky, knihy	908.300			
pojištění, poradenství	960.800			
ostatní provozní náklady	2.422.400			
odpisy, stroje, zařízení	16.189.900			
odpisy hala	2.064.200			
<b>náklady výroba</b>	<b>134.099.800</b>	<b>tržby výroba</b>	<b>115.739.836,20</b>	<b>- 18.359.963,80</b>
<b>náklady nepř. a nevyr.</b>	<b>26.855.011</b>	<b>tržby ostatní</b>	<b>26.424.381,80</b>	<b>- 430.629,20</b>
<b>náklady dle obrátové předvahy</b>	<b>160.954.811</b>	<b>tržby dle OP</b>	<b>142.164.218,00</b>	<b>- 18.790.593,00</b>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Prováděnou kontrolou autor dále zjistil, že Spojená osoba 2 vlastnila v roce 2012 sedm šestnáctin obchodního podílu daňového subjektu. Daňový subjekt je tedy spojenou osobou s daňovým subjektem ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7, písm. a), bod 1 ZDP.

V kontrolovaném období byla hlavním předmětem podnikání daňového subjektu výroba kabelových sad a komponentů ve مزدě z poskytnutého materiálu pro motorová vozidla podle určené specifikace a v požadované kvalitě a termínech. **Jediným odběratelem této produkce je Spojená osoba 2.** Jinému odběrateli nejsou dodávány vyprodukované výrobky.

Daňový subjekt vykázal vysoké provozní náklady ve vztahu k vykázaným výnosům, kdy výnosy z činnosti prováděné pro jediného odběratele nepokryly vykázané provozní náklady.

Vzhledem k tomu, že kontrolovaný daňový subjekt vykazuje daňovou ztrátu a dosažené výnosy z prodeje produkce vyráběné kontrolovaným daňovým subjektem Spojené osobě 2 jsou nižší než vykázané náklady související s výrobou výrobků prodávaných této osobě, proto se autor při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob zaměřil na ověření, zda tyto „spojené osoby“ spolu obchodují na základě tržních podmínek a zda ceny, které byly sjednány v obchodních vztazích, jsou v souladu s citovaným ust. § 23 odst. 7 ZDP.

Podle ust. § 37 ZDP se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Takovou smlouvou je smlouva o zamezení dvojího zdanění. Ve smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku.

Daňový subjekt ve zdaňovacím období roku 2012 vykázal v daňovém přiznání daňovou ztrátu ve výši 19.727.076,00 Kč. Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem a výši



vykázané daňové ztráty, autor při daňové kontrole šetřil, zda převodní ceny jsou pro daňové účely přiměřené, zda podnik jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda jím stanovené převodní ceny odpovídají cenám srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností. Proto byly daňovému subjektu zaslány výzvy, na základě kterých měl daňový subjekt prokázat, že převodní ceny byly stanoveny na základě principu tržního odstupu.

Při porovnání výsledků z účetních a finančních výkazů daňového subjektu autor zjistil, že oproti roku 2011 je patrný pokles výkonů roku 2012 a naopak výkonová spotřeba v tomto roce vzrostla. Při porovnání výsledků roku 2013 je patrné, že výkony vzrostly oproti roku 2012 a osobní náklady a výkonová spotřeba poklesla.

**Tabulka 2 Ukazatele vykázané ve výkazu zisků a ztrát v tis. Kč**

Rok	2011	2012	2013
Výkony	150 362	138 326	145 758
Výkonová spotřeba	22 326	24 666	16 409
Osobní náklady	101 418	94 653	85 773
Provozní výsledek hospodaření	5 581	- 4 408	17 177
Výsledek před zdaněním	1 235	- 18 790	11 651

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Na základě zjištění byl daňový subjekt vyzván k předložení rozboru kalkulovaných cen (dokumentace k převodním cenám) na období roku 2012 a 2013, a to vzhledem k tomu, že účetní údaje za rok 2012 vysoce vybočují svými hodnotami, když ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2013 vykázal ve svých účetních výkazech zisk. Daňový subjekt byl také vyzván k doložení důkazních prostředků prokazujících, zda převodní ceny jsou pro daňové účely přiměřené, zda jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy jím stanovení převodních cen odpovídá cenám srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností.

Daňový subjekt ke zdaňovacímu období roku 2012 předložil: Dokumentaci k zúčtovacím cenám za rok 2012 (dále jen „Dokumentace“), přiměřenost transferových cen, smlouvy, kalkulace, obraty účtů za 2012, smlouvu o výrobě ve مزدě a dodávkách kabelových sad, smlouvu o výrobě ve مزدě a dodávkách kabelových sad a komponentů.

Daňový subjekt k předložené dokumentaci sdělil autorovi, že postupuje v tvorbě ceny podle metody zúčtovacích cen. Zušlechtovací výkony společnosti jsou tedy oceňovány metodou „Náklady s přírůžkou“ neboli „Náklady plus“, kdy daňový subjekt provádí

pouze zušlechtování ve mzdě a nenese žádná rizika, nýbrž funguje jen jako odloučený výrobní provoz v zemích s nízkými mzdovými náklady. Zúčtovací ceny se stanoví na základě příslušné nákladové situace společnosti. K tomuto účelu se nejdříve vypracuje plán nákladů, tzv. „rozpočet“. Jako základ pro zušlechtovací výkon slouží výrobní minuty, které se zjišťují na základě pracovních operací obsažených ve výrobcích, tj. pro každou pracovní operaci je stanoven určitý normovaný čas. Ze součtu všech pracovních operací včetně případných přírážek za manipulaci atd. vyplývá celkový čas výrobku. Součet všech výrobních minut je zase základem pro plánování obrátů, potřebného personálu a všech ostatních nákladů spojených s výrobou. Všechny výnosy a náklady společnosti, provádějící zušlechtování ve mzdě, lze vyjádřit nejen v penězích, nýbrž také v penězích vztahených k výrobní minutě. Srovnáním sazby za výnosovou hodinu s plánovanou nákladovou/výrobní hodinou se zjistí, na jaké nákladové úrovni bude společnost pravděpodobně pracovat v příštím roce.

„Rozpočet“ pro příští rok se sestavuje ve 4. čtvrtletí. Zpravidla se během běžného obchodního roku dvakrát překontroluje na podkladě přepracovaného plánu nákladů v květnu a ve 4. čtvrtletí.

Záměr firmy provádějící zušlechtění spočívá v pokrytí všech nákladů a vytvoření ziskové přírážky. Aby ceny obstály ve srovnání s cenami cizími, dbá se přitom na to, aby ceny zušlechtovacích prací byly pokud možno stabilní. Vícenáklady, které zčásti zaviní firma provádějící zušlechtování ve mzdě sama, nejsou ihned důvodem zvýšení ceny. Jen v případě, že zušlechtující firma bude schopna prokázat, že svou nákladovou situaci nemůže vhodnými opatřeními zlepšit, budou ceny na smluvním základě upraveny. Naopak se může rovněž stát, že se situace s ohledem na nákladylepší, např. díky změně struktury výrobků tak, že se zúčtovací ceny sníží. Plánovaný náklad na jednu minutu byl 5,30 Kč a ve všech měsících kromě dubna, června, července a září byl skutečný náklad na 1 minutu vyšší než náklad plánovaný.

Součástí doložení důkazních prostředků daňového subjektu byla „Přiměřenost transferových cen“, kde bylo uvedeno zdůvodnění s tím, že na podzim roku 2011 plánovaný rozpočet pro rok 2012 vycházel z kurzu 28,00 Kč/EUR a objemu výroby ve výši 2,2 mil. min/měsíc. Dále daňový subjekt uvedl, že objem výroby v roce 2012, byl o 13,5 % nižší, než bylo ve finančním rozpočtu plánováno, koncem 3. a začátkem 4. čtvrtletí 2012 počínající finanční a hospodářské krize měla za následek klesající objem poptávky, která pak ve 4. čtvrtletí 2012 poklesla drasticky, kdy toto nízké

vytížení výroby působilo na zatížení fixními náklady. Náklady na minutu v české měně stouply z 5,10 Kč/min. v roce 2011 na 5,80 Kč/min. v roce 2012. Další zátěží začal být silně rostoucí kurz české koruny, kdy průměrný kurz 2012 činil 24,98 Kč za 1 EUR, plánovaný byl však kurz kolem 28,00 Kč, přičemž hodinové sazby byly fixovány v EUR, proto z tohoto důvodu činila kurzová ztráta 550 tis. EUR a provozní náklady Cent/min činily proto o 21,9 % více, než bylo plánováno.

Vzhledem k tomu, že ze strany daňového subjektu nebylo prokázáno dodržení tržního odstupu cen, tak i nadále pro prokázání správné výše cen byl daňový subjekt vyzván, aby mimo jiné:

- předložil a prokázal rozbor kalkulovaných cen, kdy dle smlouvy o výrobě ve mzdě a dodávkách kabelových sad a komponentů mezi Spojenou osobou 2, jako zadavatelem a daňovým subjektem, jako dodavatelem, článku 7.1 „Zúčtovací ceny“ činily prodejní hodinové sazby za vlastní výrobu od 01.01.2012:
  - ✓ 11,00 EUR za montážní hodinu,
  - ✓ 20,00 EUR za zkracování a přípravu při zkracování (za hodinu),
  - ✓ 8,50 EUR za montážní hodinu subdodavatele.
- předložil důkazní prostředky, kterými prokáže
  - a) výši ziskové přírážky včetně odůvodnění stanovení této výše
  - b) výši přírážky při prodeji konečnému zákazníkovi a jak je tato přírážka rozdělena mezi spojenou osobu 2 a daňový subjekt.

K rozboru kalkulovaných cen daňový subjekt uvedl, že pro výpočet vnitrokoncernové ceny neexistuje žádný předem daný přesný matematický vzorec. Pro každou individuální zakázku se na základě technických parametrů a zvolených technologických postupů vytváří a udržuje kalkulace jednotlivých výrobků ve fyzických jednotkách – minutách na jednotlivé technologické etapy. Ceny se pak sjednávají na tyto normované minuty.

Při posuzování ceny minut je základem nákladový rozpočet. V průběhu zúčtovacího období se dbá především na to, aby žádný druh nákladů nepřekročil příslušnou položku rozpočtu. Na základě vykázaných skutečných nákladů se dvakrát ročně rozpočet projednává a případně upravuje. Ceny ale zůstávají stejné, pokud podnik neprokáže, že z objektivních důvodů nemohl nákladový plán dodržet. Jestliže se přitom zjistí,

že daný druh nákladů se zvýší objektivně a dlouhodobě, teprve potom se ceny upraví i uprostřed roku. Tím je zajištěna stabilita cen, nezbytná i pro cenovou politiku koncernu vůči konečným zákazníkům.

Cenová jednání vždy vycházejí z cen dosavadních, které se výhradně z objektivních důvodů pouze upravují. Nejsou tedy kalkulovány vždy znovu a neovlivňují je ani okamžité výkyvy ve skutečných nákladech a výkonech. Ceny pro krátkodobé a jednorázové zakázky se tvoří sice též na základě nákladů minulých období, ale ad hoc. Při zkoumání přiměřenosti minutových či hodinových cen je třeba vyjít především z předchozího vývoje cen a nákladů. Aktuální změna nákladů se přitom vždy promítá až v následujících obdobích.

K výši ziskové přírážky a přírážky při prodeji konečnému zákazníkovi daňový subjekt uvedl, že pro sjednávání cen se zahrnují pouze náklady přímé výroby. Nikoliv tedy např. odpisy budov, finanční náklady či režijní náklady. Na druhé straně jsou zahrnuty náklady v účetnictví průběžně neúčtované, např. měsíční rezervy na dovolenou ve výši co nejpřesnější. Personální náklady se snižují o některé personální náklady ve vztahu k vybraným druhům činností, např. služby kvality. Nepřímé a nevýrobní náklady jsou kryty ostatními výnosy a při výše uvedené konstrukci ceny i ziskovou přírážkou.

Autor konstatuje, že daňový subjekt na základě jím předložených účetních dokladů a listin nedoložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal správnost stanovení cen při dodržení tržního odstupu a přešel k návrhu na řešení daňové kontroly a úpravy základu daně.

### **Zdaňovací období roku 2013**

#### **Kontrolované doklady:**

Při kontrole správnosti stanovení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 autor prověřoval předloženou hlavní knihu (obratová předvaha), inventarizaci majetku, bankovní výpisy, účtovou osnovu, smlouvy, pokladní doklady, přijaté a vydané faktury včetně knih faktur.

V přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 vykázal daňový subjekt výsledek hospodaření **zisk ve výši 11.650.656,00 Kč.**

Výsledek hospodaření byl v přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2013 upraven o tyto částky:

- ř. 40 náklady, které se neuznávají za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo § 24 ZDP), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření, ve výši 6.303.355,- Kč, (jednalo se o spotřebu materiálu nedaňovou, náklady na reprezentaci, ostatní služby nedaňové, ostatní sociální náklady, dohad na dovolenou, rozdíl odhadu mezd a pojistného za prosinec 2012 oproti skutečnosti v lednu 2013, ostatní provozní náklady nedaňové, tvorba účetních rezerv a neuznatelné úroky podle ustanovení § 25, odst. 1, písm. w) ZDP),
- ř. 50 rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až § 33 ZDP ve výši 4.340.139,- Kč,
- ř. 112 částky, dle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP, o které lze snížit výsledek hospodaření ve výši 1.123.399,00 Kč (jednalo se o rozdíl odhadu mezd a pojistného za prosinec 2013 oproti skutečnosti v lednu 2010, nezaúčtované náklady, velký rozdíl v dohadu ZPS za rok 2013, který byl podstatně nižší než skutečnost, zúčtování ostatních rezerv a opravných položek – rozpuštění rezervy a zúčtování ostatních rezerv a opravných položek – rozpuštění účetních opravných položek),
- ř. 140 příjmy a částky uvedené v § 23 odst. 4 ZDP s výjimkou příjmů uvedené v § 23 odst. 4 písm. a) a b) ZDP ve výši 688.520,00 Kč (jednalo se o rozpuštění dohadu na dovolenou v roce 2012 a rozpuštění dohadu na odstupné roku 2012),
- ř. 160 souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví ve výši 75.765,00 Kč, (jednalo se o rozdíl daňové a účetní zůstatkové ceny prodaného majetku.

Po provedené úpravě vykázal daňový subjekt na řádku 200 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob základ daně před úpravou ve výši 20.406.466,00 Kč. Od základu daně po úpravě (ř. 220 ve stejné výši) byl proveden odečet daňové ztráty z předchozích let podle § 34 odst. 1 ZDP ve výši 20.405.467,00 Kč. Základ daně, snížený o položky podle § 34 ZDP, byl uveden na řádku 250 ve výši 999,00 Kč. Základ

daně po úpravě zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů, byl uveden na řádku 270 v nulové výši.

Povinnost odvodu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 daňovému subjektu nevznikla.

V kontrolovaném období byla hlavním předmětem podnikání daňového subjektu stejně jako v roce 2012 výroba kabelových sad a komponentů ve mzdě z poskytnutého materiálu pro motorová vozidla podle určené specifikace a v požadované kvalitě a termínech, stejně tak jako v roce 2012. Jediným odběratelem této produkce je pouze Spojená osoba 2.

### **Kontrolou bylo zjištěno:**

Odečet daňové ztráty - Daňovému subjektu je dána ust. § 34 odst. 1 ZDP možnost odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Daňový subjekt uplatnil daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008, kdy daňovou ztrátu lze odečíst v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Dle ust. § 34 odst. 2 ZDP pro stanovení daňové ztráty, kterou lze dle odst. 1 tohoto paragrafu odečíst, platí ust. § 23 až 33 a § 38n ZDP.

Daňový subjekt v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 uplatnil na řádku 230 – Odečet daňové ztráty podle ust. § 34 odst. 1 ZDP odečet ztráty ve výši 20.405.467,00 Kč ze ztráty vzniklé v předchozích zdaňovacích obdobích. Odečet ztráty daňový subjekt vyčíslil v příloze č. 1 daňového přiznání, II. oddílu, písmeno E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle ust. § 34 odst. 1 ZDP.

**Tabulka 3 Vykázané hodnoty ztráty v podaném přiznání k DPPO**

ZO	Celková výše DZ	Část DZ odečtená v předcházejících ZO	Část DZ odečtená v daném ZO	Část DZ, kterou lze odečíst v následujících ZO
2007	1.838.978	0	1.838.978	0
2008	2.731.602	0	2.731.602	0
2012	19.727.076	0	15.834.887	3.892.189
<b>Celkem</b>	<b>24.297.656</b>	<b>0</b>	<b>20.405.467</b>	<b>3.892.189</b>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava dle podaného daňového přiznání.

Při kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 autor zjistil, že daňový subjekt neprokázal přiměřenost převodních cen a proto dodatečně upravil základ daně o 19.835.061,00 Kč. Daňový subjekt na řádku 200 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012 vykázal daňovou ztrátu ve výši 19.727.076,00 Kč, zatímco autor dodatečně daňovou ztrátu ve výši 19.727.076,00 Kč zrušil a základ daně stanovil na částku 107.985,00 Kč.

Daňová kontrola byla u daňového subjektu prováděna za zdaňovací období roku 2012 a roku 2013 současně, tedy úprava základu daně (daňové ztráty) zdaňovacího období roku 2012 se promítne do základu daně kontrolovaného zdaňovacího období roku 2013 a s tím i nová výše základu daně a daň. Z výše uvedených skutečností vyplývá, že v roce 2013 lze daňovým subjektem uplatnit odečet ztráty pouze za zdaňovací období roku 2007 a 2008, pak vykázané hodnoty ztráty v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob budou vykázány následovně:

**Tabulka 4 Hodnoty ztráty po provedené daňové kontrole**

ZO	Celková výše DZ	Část DZ odečtené v předcházejících ZO	Část DZ odečtená v daném ZO	Část DZ, kterou lze odečíst v následujících ZO
2002	1.838.978	0	1.838.978	0
2003	2.731.602	0	2.731.602	0
2012	0	0	0	0
<b>Celkem</b>	<b>4.570.580</b>	<b>0</b>	<b>4.570.580</b>	<b>0</b>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Z uvedené tabulky vyplývá, že daňový subjekt mohl ve zdaňovacím období roku 2013 uplatnit odečet daňové ztráty za předcházející zdaňovací období pouze ve výši 4.570.580,00 Kč, uplatnil však odečet daňové ztráty ve výši 20.405.467,00 Kč, rozdíl činí 15.834.887,00 Kč.

V souladu s ust. § 8 odst. 1 DŘ autor přihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, a konstatuje, že na základě výsledků kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 nelze uplatnit ve zdaňovacím období roku 2013 odečet daňové ztráty ve výši 15.834.887,00 Kč za zdaňovací období roku 2012.

K předmětnému kontrolnímu zjištění daňový subjekt podal stanovisko, ve kterém uvedl, že nebylo uvedeno v účetnictví ani v hospodaření roku 2013 žádná zjištění, pouze převzal ze svých závěrů k roku 2012 neuznání podstatné části ztráty a přiměřeně tomu požaduje snížení uplatnění ztráty předchozích let. Z hlediska tvorby převodních cen též nevnesl námitek. Z toho autor dovedl, že ceny roku 2013 považoval za přiměřené a opodstatněné, byť v prvních třech měsících platily tytéž ceny, jež v hodnocení roku 2012 byly hodnoceny jako nepřiměřené a neopodstatněné. S ohledem na výše uvedené odmítnutí hodnotících postupů, a tedy i závěrů k roku 2012, daňový subjekt odmítal i částku neuznání ztrát z minulých let v daňovém přiznání za rok 2013.

K podanému stanovisku daňového subjektu se vyjádřil správce daně, který daňovému subjektu sdělil, že za zdaňovací období roku 2013 zjistil, že náklady z výroby byly pokryty tržbami z výroby a náklady ostatní byly pokryty ostatními tržbami, to znamená, že postupoval v souladu s dokumentací. Nebylo nutné vyhledávat ziskovou přírážku z databáze AMADEUS, ale správce daně tak přesto učinil a postupoval stejným způsobem jako v roce 2012. Z databáze AMADEUS vyhledal aktivní podnikatelské subjekty, u nichž byla zisková přírážka srovnatelná se ziskovou přírážkou daňového subjektu. Zisková přírážka těchto nezávislých podnikatelských subjektů byla srovnatelná se ziskovou přírážkou daňového subjektu.

#### **4.4 Řešení autora, konstatování a úprava základu daně**

Výše ziskové přírážky, o kterou se daňový subjekt v dokumentaci opírá, nebyla správcem daně sdělena. Daňový subjekt uvádí, že jen v případě, že zušlechťující firma bude schopna prokázat, že svou nákladovou situaci nemůže vhodnými opatřeními zlepšit, budou ceny na smluvním základě upraveny. Kontrolou předložených dokladů bylo zjištěno, že náklady daňového subjektu nebyly pokryty, což dokládá i výsledek hospodaření a následně daňová ztráta ve výši 19.727.076,00 Kč, tzn., že ceny zušlechťovacích prací nebyly stanoveny tak, aby pokryly náklady daňového subjektu, včetně připočtení ziskové přírážky tak, jak daňový subjekt uváděl v dokumentaci. Ani na základě výsledků hospodaření v průběhu zdaňovacího období roku 2012 nebyly ceny zušlechťovacích prací upraveny. Předložená dokumentace k převodním cenám nebyla v souladu s dodržením principu tržního odstupů cen, když daňový subjekt v rámci



zušlechťování ve mzdě, kdy nenesl žádné rizika, nepokryl ani své náklady. Předloženou dokumentaci k převodním cenám nemohl autor akceptovat.

Daňový subjekt vycházel pro rok 2012 z kurzu 28,00 Kč/EUR. Z vývoje kurzu ČNB v průběhu zdaňovacího období však bylo zřejmé, že této hodnoty (28,00 Kč/EUR), kurz nedosáhl v celém zdaňovacím období ani v jednom dni, avšak prodejní hodinové sazby za vlastní výrobu daňový subjekt po celý rok ponechal ve stejné výši (11,00 EUR, 20,00 EUR a 8,50 EUR).

Objem výroby byl sice o 13,5 % nižší, než bylo plánováno, avšak výrobní náklady oproti plánu vzrostly. Daňový subjekt uváděl, že zatížení fixními náklady bylo stejné, ale fixní náklady představují např. náklady na úroky, kurzové rozdíly, odpisy kromě odpisů ve výrobních nákladech a toto zatížení nemělo zásadní vliv na propad a vznik celkové ztráty v tomto zdaňovacím období.

Skutečné provozní náklady v Kč/min stouply na částku 5,80 Kč, tak jak bylo deklarováno daňovým subjektem vůči spojené osobě 2 oproti plánovaným 5,30 Kč. Z toho vyplývající celkový pokles objemu výroby a zvýšení provozních nákladů mělo za následek velký propad v zisku a vznik ztráty v tomto roce.

Předložená dokumentace obsahovala informace o použité metodě zúčtovacích cen, kdy daňový subjekt prováděl pouze zušlechťování ve mzdě a nenesl žádná rizika, takže všechny své náklady musel pokrýt s připočtením ziskové přírážky. Autor má za to, že daňový subjekt neprokázal, že převodní ceny byly stanoveny použitou metodou tak, aby pokryly náklady s připočtením ziskové přírážky, když jeho náklady, kdy prováděl pouze zušlechťování ve mzdě, pokryty nebyly, o čemž svědčí i vykázaná daňová ztráta ve výši 19.727.076,00 Kč. V takovém případě autor konstatuje, že zisková přírážka tedy nemohla vzniknout. Rozbor kalkulovaných cen daňový subjekt také nepředložil a v předložené dokumentaci ani neuvedl výši ziskové přírážky použité jím při stanovení ceny produkce prodávané spojené osobě 2.

Jako základ pro zušlechťovací výkon slouží výrobní minuty, které se zjišťují na základě pracovních operací obsažených ve výrobcích. Ze součtu všech pracovních operací včetně případných přírážek za manipulaci atd. vyplývá celkový čas výrobku. Součet všech výrobních minut je zase základem pro plánování obrátů, potřebného personálu a všech ostatních nákladů spojených s výrobou. Všechny výnosy a náklady společnosti, provádějící zušlechťování ve mzdě, lze vyjádřit nejen v penězích, nýbrž také v penězích

vztažených k výrobní minutě. Srovnáním sazby za výnosovou hodinu s plánovanou nákladovou/výrobní hodinou se zjistí, na jaké nákladové úrovni bude společnost pravděpodobně pracovat v příštím roce.

Rozborem výkazů a zpráv autor zjistil, že plánovaný náklad na 1 minutu byl 5,30 Kč, skutečný náklad na 1 minutu byl překročen v měsících leden, únor, březen, květen, srpen, říjen, listopad, prosinec a činil 5,80 Kč na 1 minutu. Skutečnost byla po dobu osmi měsíců, zejména ve 4. čtvrtletí výrazně překročena. Daňový subjekt vycházel pro rok 2012 z kurzu 28,00Kč/EUR, z vývoje kurzu ČNB je zřejmé, že této hodnoty kurz nedosáhl v celém zdaňovacím období ani v jednom dni, přičemž prodejní hodinové sazby za vlastní výrobu byly fixovány v EUR, celý rok ponechány ve stejné výši.

**Na základě uvedených zjištěných skutečností autor pochyboval o tom, že převodní ceny byly daňovým subjektem stanoveny v souladu s principem tržního odstupu, kterým se byla společnost povinna při stanovení převodních cen řídit ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP a článku 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Z důvodů výše definovaných autor vyhodnotil údaje a informace podané daňovým subjektem jako nedostačující pro prokázání, že převodní ceny jsou pro daňové účely přiměřené a že podnik jednal v souladu s principem tržního odstupu.**

Při analýze autor vycházel z předložené dokumentace, kde je uvedeno, že použitou metodou zúčtovacích cen jsou „Náklady s přírůžkou“ nebo-li „Náklady plus“, kdy hlavní cíl spočívá v tom, aby firma, provádějící zušlechťení ve mzdě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírůžky. Z účetnictví je zřejmé, že daňový subjekt své náklady dosaženými výnosy nepokryl.

Je třeba zdůraznit to, že z účetnictví daňového subjektu nevyplývalo, kdy a jaké individuální zakázky byly pro Spojenou osobu 2 sjednány, když byla jediným odběratelem daňového subjektu, u kterých by případně byly vytvořeny i kalkulace jednotlivých výrobků v minutách a následně sjednány ceny na tyto normované minuty, jak daňový subjekt uváděl. Při fakturaci Spojené osobě 2 používal fixní ceny pro celé zdaňovací období (11,00 EUR, 20,00 EUR a 8,50 EUR).

Dále uvedl, že pokud se daný druh nákladů zvýší objektivně a dlouhodobě, teprve potom se ceny upraví i uprostřed roku. Jak již vyplývalo v průběhu roku, tak je zřejmé, že náklady na kurzové rozdíly narůstaly, to znamená, že kurz v průběhu zdaňovacího období plánované hodnoty 28,00 Kč/EUR nedosáhl. Tento náklad se tedy zvyšoval

objektivně a dlouhodobě, přesto daňový subjekt vyšší ceny nesjednal. Další náklad, který se dlouhodobě a objektivně zvyšoval, byl náklad na subdodavatele, kdy plán činil 161 tis. Kč měsíčně, skutečnost činila 646 tis. Kč měsíčně, ale vyšší ceny sjednány nebyly.

Vzhledem k tomu, že náklady daňového subjektu provádějícího zušlechtění ve mzdě pokryty nebyly a zisková přírážka nevznikla a nepřímé a výrobní náklady byly vyšší než ostatní výnosy, nemohly být nepřímé a nevýrobní náklady pokryty ostatními výnosy a ziskovou přírážkou. Autor za použití obratové předvahy vyčíslil náklady a výnosy související s výrobou a nepřímé a nevýrobní náklady, které mají být kryty ostatními výnosy a ziskovou přírážkou (Tabulka 1).

**Tabulka 5 Náklady nepřímé a nevýrobní a náklady dle obratové předvahy 2012**

	sloupec č. 1	sloupec č. 2	sloupec č. 3	sloupec č. 4
<b>náklady výroba</b>	134.099.800	<b>tržby výroba</b>	115.739.836,20	<b>- 18.359.963,80</b>
<b>náklady nepřímé a nevýrobní</b>	26.855.011	<b>tržby ostatní</b>	26.424.381,80	<b>- 430.629,20</b>
<b>náklady dle obratové předvahy</b>	160.954.811	<b>tržby dle OP</b>	142.164.218,00	<b>- 18.790.593,00</b>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Sloupec č. 4 Tabulky 3 je rozdílem mezi náklady na výrobu, nepřímých a nevýrobních nákladů a nákladů dle obratové předvahy a tržbami z výroby, tržbami dle obratové předvahy a ostatních tržeb.

Z uvedených údajů roku 2012 vyplynulo, že náklady na výrobu ve zdaňovacím období roku 2012 převýšily tržby o 18.359.963,80 Kč, což je v rozporu s tvrzením daňového subjektu, že hlavní cíl spočívá v tom, aby firma, provádějící zušlechtění ve mzdě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky, když v daném případě byla zisková přírážka nula a daňový subjekt nepokryl ani náklady spojené s výrobou.

Dle vyjádření daňového subjektu jsou ostatní, nepřímé a nevýrobní náklady kryty ostatními výnosy a ziskovou přírážkou, přičemž ostatní výnosy byly o 430.629,20 Kč nižší než nepřímé a nevýrobní náklady. Dále daňový subjekt uvedl, že tyto náklady jsou při konstrukci ceny kryty i ziskovou přírážkou, která však byla v tomto případě vykázána ve výši 0 Kč.

Jestliže ostatní výnosy byly nižší než nepřímé a nevýrobní náklady a zisková přírážka byla v nulové výši, pak nemohly být nepřímé a nevýrobní náklady kryty ostatními výnosy ani ziskovou přírážkou. Z uvedeného vyplynulo, že daňový subjekt nepokryl ani náklady spojené s výrobou, zisková přírážka tedy nevznikla. Daňový subjekt dále

nepokryl náklady nepřímé a nevýrobní ostatními výnosy, když tyto výnosy byly nižší než nepřímé a nevýrobní náklady. Je tedy zřejmé, že daňový subjekt nemohl pokrýt nepřímé a nevýrobní náklady ostatními výnosy a ziskovou přírážkou, když tato přírážka nevznikla.

Daňový subjekt neprokázal, že převodní ceny byly stanoveny použitou metodou „Náklady s přírážkou“ tak, aby pokryly náklady s připočtením ziskové přírážky, vzhledem k tomu, že náklady daňového subjektu provádějícího zušlechtnění ve mzdě pokryty nebyly a zisková přírážka nevznikla.

Z účetních výsledků byly vyhledány výsledky vybraných ukazatelů (výkony, výkonová spotřeba, osobní náklady, provozní výsledek hospodaření a výsledek před zdaněním) roku 2011, 2012 a 2013 a byly porovnány mezi sebou. V průběhu daňové kontroly bylo po daňovém subjektu požadováno předložit dokumentaci k převodním cenám včetně informací, z nichž převodní ceny vycházely, faktory vzaté v úvahu a sdělení vybrané metody pro stanovení převodních cen vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2012 a 2013 a dále kalkulace cen, a to vzhledem k tomu, že důkazní břemeno nesl právě daňový subjekt.

Daňový subjekt ve svém vysvětlení uvedl, že nárůst výkonové spotřeby v roce 2012 oproti roku 2011 ovlivnilo zahájení provozu slovenské sesterské společnosti v Bratislavě, kde ve výrobě nastávaly zpočátku problémy s technickým vybavením a výrobky bylo třeba dokončovat a balit u daňového subjektu. Náklady na subdodávky stouply proti roku 2011 o 5.662 tis. Kč a tato spolupráce trvala do září 2012. Jisté dopady do struktury cen tato spolupráce samozřejmě měla, ale nikoliv z důvodu metodiky tvorby cen či jejího uplatňování, ale pouze jako dočasná úprava struktury cen v důsledku změn organizačních. Pokles objemu osobních nákladů je třeba připsat především poklesu objemu objednávek. V roce 2012 došlo oproti roku 2013 k velkému propadu objednávek a tím i výroby a prodeje, proto byl nastolen trend úspor zejména v oblasti mezd (proto došlo k poklesu osobních nákladů). Vývoj hospodaření byl v roce 2012 ovlivněn nárůstem nákladů na subdodávky (výpomoc slovenské společnosti). Proto byly pro rok 2013 sjednány výrazně vyšší ceny produkce, takže úspory v nákladech současně s nárůstem tržeb vedly v tomto roce k velkému zisku.

Pro dokumentaci byla správci daně v rámci daňové kontroly předložena tabulka hospodářských ukazatelů jednotlivých let očištěná o vliv výpomoci slovenské společnosti v tis. Kč.

**Tabulka 6 Hospodářské ukazatele let 2011, 2012 a 2013**

<b>ROK</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
<i>Výkony</i>	150.022	131.299	145.758
<i>Výkonová spotřeba</i>	22.026	18.466	16.409
<i>Osobní náklady</i>	101.418	94.653	85.773
<i>Provozní výsledek hospodaření</i>	5.581	- 3.581	17.177
<i>Výsledek před zdaněním</i>	1.235	- 17.963	11.651

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava

Po vyhodnocení důkazního prostředku je možné konstatovat, že daňový subjekt pouze zdůvodňoval nárůst nákladů a pokles výkonů v roce 2012, avšak toto vysvětlení a konstatování neprokazuje žádným způsobem, že ceny byly pro daňové účely stanoveny ve shodě s principem tržního odstupu a že byly pro daňové účely přiměřené. Z uvedené tabulky hospodářských ukazatelů je patrné, že i po očištění vlivu výpomoci slovenské společnosti vykázal daňový subjekt vysokou ztrátu, což dokládá tím, že vykázaná ztráta nevznikla pouze na základě výpomoci slovenské společnosti, ale vnitrokoncernové ceny byly stanoveny v takové výši, že nepokryly výrobní ani ostatní náklady.

Dále daňový subjekt uváděl, že v roce 2011 překročil o téměř 27 % plánované výkony a přitom překročil i plánované náklady o 14 %. Ve finančním vyjádření se náklady na 1 minutu vyskladněné produkce oproti plánu snížily o 10 %, z plánovaných 5,702 Kč na 5,131 Kč. V důsledku toho se pro rok 2012 dohodlo snížení prodejní ceny hodiny produkce z 11,90 EUR na 11,00 EUR a pro rok 2012 byla naplánována vyskladněná produkce ve výši 26.677 tis. minut. Vlivem pokračující hospodářské krize se v roce 2012 podařilo vyrobit a prodat jen 23.065 tis. minut.

Požadavek na zpracování kompletní dokumentace k převodním cenám roku 2011 by pro daňový subjekt představoval značnou pracnost a značné náklady, zpracování a vyhledávání a vyhodnocování tak starých dat a dokumentů. Sama metodická část dokumentace (druhy transakcí a způsob určení jejich cen) by byla prakticky totožná s dokumentací následujících let, ale vyhledávání a sumarizace podrobných údajů do příloh by časově bylo velmi náročné a je otázka, nakolik se tyto podklady v archívech uchovaly v celém komplexu. Daňovému subjektu bylo sděleno, že dodržení tržního odstupu cen je na prokázání daňového subjektu, kdy jej lze prokázat

dokumentací tvorby cen nebo jakýmkoli jiným důkazním prostředkem, který by prokázal správnost dodržení tržního odstupu cen.

Skutečné náklady na 1 minutu vyskladněné produkce činily v roce 2011 5,131 Kč, pro rok 2012 byla stanovena plánovaná cena 5,30 Kč na 1 minutu. Avšak skutečnost v roce 2012 činila 5,80 Kč. Daňovému subjektu se v roce 2012 podařilo vyrobit a prodat jen 23.065 tis. minut namísto plánovaných 26.677 tis. minut, přesto nesjednal vyšší vnitrokoncernové ceny pro rok 2012, aby nedošlo v roce 2012 k vykázáni tak velké ztráty, přičemž ceny produkce pro rok 2013 navýšil.

Z podkladů daňového subjektu vyplynulo, že ceny produkce byly měněny i v průběhu zdaňovacího období roku 2011, a to směrem dolů. V období od 06.08.2011 do 31.12.2011 u montáže z 11,90 EUR/hod. na 8,50 EUR/hod. a u stříhání z 20,00 EUR/hod. na 16,60 EUR/hod. Jestliže tedy daňový subjekt měnil ceny produkce v průběhu roku 2011 směrem dolů, proč tedy po průběžném vyhodnocování v roce 2012, kdy již v průběhu zdaňovacího období bylo patrné, že skutečné provozní náklady v Kč /min. oproti plánovaným narůstaly, i v návaznosti na devizový kurz, kdy skutečný devizový kurz ani v jednom měsíci nedosáhl plánované hodnoty 28,00 Kč, mohl sjednat ceny produkce vyšší již v roce 2012, nikoliv až pro zdaňovací období roku 2013. Zvýšené náklady související se zahájením provozu v sesterské společnosti na Slovensku nelze přenášet na kontrolovaný daňový subjekt, nýbrž je musí nést sesterská společnost na Slovensku. I práce spojené s dokončením a balením výrobků zhotovených v Bratislavě musí být ohodnoceny cenami, které by byly stanoveny mezi nezávislými subjekty.

U obchodních transakcí sjednaných mezi sdruženými podniky si každá ze stran ověřuje, jaké ekonomické výsledky jí daná transakce přináší. Spojená osoba 2 má přístup k ekonomickým výsledkům daňového subjektu průběžně, neboť jsou mu výsledky hospodaření daňového subjektu předkládány měsíčně včetně dohadného účtování formou měsíčních zpráv tak, aby podávaly věrný obraz ekonomické situace daňového subjektu. Obchodní přírážka by z pohledu zásad a účelu zákona o daních z příjmů měla odrážet objektivní skutečnosti, okolnosti a ekonomické vlivy působící na mezinárodní obchodní vztahy v konkrétním časovém úseku.

Byly porovnány zprávy (dokumenty předávané daňovým subjektem Spojené osobě 2) za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013 za použití všech nákladů, které se do zpráv zahrnují a slouží jako podklad pro stanovení výpočtu cen a výnosů vztahujících

se k těmto nákladům dle obratové předvahy (hlavní knihy) a zjistil, že **marže pro zdaňovací období roku 2011 činila 0,688 %, v roce 2012 0 %** vzhledem k vykázané ztrátě a **v roce 2013 byla marže ve výši 3,532 %**. Autor provedl výpočet ziskových přírážek z účetních výkazů daňového subjektu (Tabulka 5, 6 a7). Za použití obratové předvahy roku 2011, 2012 a 2013 autor vyčíslil náklady a výnosy související s výrobou a nepřímé a nevýrobní náklady, které mají být kryty ostatními výnosy a ziskovou přírážkou, tak aby mohl provést porovnání cen za jednotlivá zdaňovací období.

**Tabulka 7 Náklady a výnosy dle obratové předvahy a zpráv v roce 2011**

<b>NÁKLADY</b>	<b>2011 (v Kč)</b>	<b>VÝNOSOV É ÚČTY</b>	<b>2011 (v Kč)</b>	<b>rozdíl (v Kč)</b>	<b>marže (v %)</b>
součet personálních nákladů	99.836.600	602.90	130.667.659		
subdodavatelé	2.339.700	602.94	2.585.438		
náhradní díly	3.593.900	602.95	1.540.784		
opravy a udržování	1.398.900	602.96	469.791		
nástroje a zařízení do 12tis.	817.800	611.90	467.979		
režijní materiál	908.400	613.90	- 2.230.994		
energie	2.119.700				
transportní náklady	1.690.200				
Poštovní a telefonní poplatky, knihy	896.100				
pojištění, poradenství	1.101.200				
ostatní provozní náklady	2.571.400				
odpisy, stroje, zařízení	13.270.600				
odpisy hala	2.044.200				
<b>náklady výroba</b>	<b>132.588.700</b>	<b>tržby výroba</b>	<b>133.500.657</b>	<b>+ 911.957</b>	<b>0.688</b>
náklady dle OP celkem	155.535.000	tržby dle OP celkem	156.770.000	+ 1.235.000	0.790
<b>náklady ostatní</b>	<b>22.946.300</b>	<b>tržby ostatní</b>	<b>23.269.343</b>	<b>+ 323.043</b>	<b>1.400</b>

Zdroj: vlastní zpracování a úprava.

Z výše uvedeného je zřejmé, že v roce 2011 byly daňovým subjektem ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty kapitálově spojenými v souladu s dokumentací k převodním cenám, kdy použitou metodou byla metoda „Náklady s přírážkou“ neboli „Náklady plus“.

Dle vyjádření daňového subjektu jsou ostatní, nepřímé a nevýrobní náklady kryty ostatními výnosy a ziskovou přírážkou. V roce 2011 byly ostatní, nepřímé a nevýrobní náklady ve výši 22.946.300,00 Kč pokryty ostatními výnosy ve výši 23.269.343,00 Kč, tj. 1,40 % marže (323.043,00 Kč), náklady související s výrobou byly pokryty tržbami souvisejícími s výrobou, kdy přírážka činila 911.957,- Kč, tj. 0,688 %.

Z uvedených údajů roku 2012 vyplývá, že náklady na výrobu ve zdaňovacím období roku 2012 převýšily tržby o 18.359.963,80 Kč a náklady ostatní, nepřímé a nevýrobní, převýšily tržby ostatní o 430.629,20 Kč, což je v rozporu s tvrzením daňového subjektu, že hlavní cíl spočívá v tom, aby firma, provádějící zušlechťení ve mzdě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky, když v daném případě byla zisková přírážka nula a daňový subjekt nepokryl ani náklady spojené s výrobou.

Dle vyjádření daňového subjektu jsou ostatní, nepřímé a nevýrobní náklady kryty ostatními výnosy, přičemž ostatní výnosy byly o 430.629,20 nižší než ostatní nepřímé a nevýrobní náklady. Dále daňový subjekt uvádí, že ostatní, nepřímé a nevýrobní náklady jsou při konstrukci ceny kryty i ziskovou přírážkou, která však byla vykázána ve výši 0 %.

**Tabulka 8 Náklady a výnosy dle obrátové předvahy a zpráv v roce 2012**

NÁKLADY	2012 (v Kč)	VÝNOSOVÉ ÚČTY	2012 (v Kč)	rozdíl (v Kč)	marže (v %)
součet personálních nákladů	93.048.600	602.90	107.985.549,21		
subdodavatelé	7.761.40	602.94	497.352		
náhradní díly	3.727.700	602.95	7.467.190		
opravy a udržování	1.234.200	602.96	-162.276		
nástroje a zařízení do 12tis.	719.500	611.90	- 47.979		
režijní materiál	893.800	613.90			
energie	2.214.900				
transportní náklady	1.954.100				
Poštovní a telefonní poplatky, knihy	908.300				
pojištění, poradenství	960.800				
ostatní provozní náklady	2.422.400				
odpisy, stroje, zařízení	16.189.900				
odpisy hala	2.064.200				
<b>náklady výroba</b>	<b>134.099.800</b>	<b>tržby výroba</b>	<b>115.739.836,20</b>	<b>- 18.359.963,80</b>	<b>0</b>
náklady dle OP celkem	160.954.811	tržby dle OP celkem	142.164.218.00	- 18.790.593.00	0
<b>náklady ostatní</b>	<b>26.855.011</b>	<b>tržby ostatní</b>	<b>26.424.381,80</b>	<b>- 430.629,20</b>	<b>0</b>

Zdroj: vlastní zpracování a úprava.

Z uvedených údajů roku 2013 vyplývá, že daňový subjekt dosáhl při porovnání nákladů a tržeb na výrobu zisku 4.269.678,00 Kč, což činí ziskovou přírážku ve výši 3,532 %. Nepřímé a nevýrobní náklady byly pokryty ostatními výnosy, které činily 7.380.578,00 Kč, tj. dosažení 40% zisku.



Vzhledem k tomu, že ze strany daňového subjektu nedošlo k prokázání stanovení cen mezi spojenými osobami a věrohodně nedoložil dodržení tržního odstupu cen, kdy Spojená osoba 2 je spojenou osobou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP, tak autor přistoupil ke zjištění ziskové přírážky u obdobných subjektů pomocí srovnávací analýzy. Při posuzování, zda převodní ceny jsou pro daňové účely přiměřené, zda podnik jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda jím stanovené převodní ceny odpovídají cenám srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností, autor provedl výběr 20 daňových subjektů - nezávislých společností se srovnatelnými obchodními vztahy, za účelem zjištění marže těchto nezávislých společností v roce 2012.

**Tabulka 9 Náklady a výnosy dle obrátové předvahy a zpráv v roce 2013**

NÁKLADY	2013 (v Kč)	VÝNOSOVÉ ÚČTY	2013 (v Kč)	rozdíl (v Kč)	marže (v %)
součet personálních nákladů	85.608.600	602.90	121.159.852		
subdodavatelé	0	602.94	1.645.255		
náhradní díly	3.730.200	602.95	193.217		
opravy a udržování	1.558.400	602.96	1.551.811		
nástroje a zařízení do 12tis.	860.800	611.90	598.920		
režijní materiál	612.100	613.90	5.023		
energie	2.759.900				
transportní náklady	1.113.600				
Poštovní a telefonní poplatky, knihy	823.900				
pojištění, poradenství	1.104.500				
ostatní provozní náklady	2.352.000				
odpisy, stroje, zařízení	18.266.100				
odpisy hala	2.095.200				
<b>náklady výroba</b>	<b>120.884.400</b>	<b>tržby výroba</b>	<b>125.154.078</b>	<b>+ 4.269.678</b>	<b>3,532</b>
náklady dle OP celkem	139.337.043	tržby dle OP celkem	150.987.699	+ 11.650.656	8,360
<b>náklady ostatní</b>	<b>18.453.043</b>	<b>tržby ostatní</b>	<b>25.833.621</b>	<b>+ 7.380.578</b>	<b>40,000</b>

Zdroj: vlastní zpracování a úprava.

### **Zjištění ziskové přírážky obdobných subjektů dle provedené analýzy**

Ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění se v článku 9 – Sdružené podniky uvádí, že jestliže se podnik nebo tytéž osoby jednoho smluvního státu podílejí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu a jestliže v těchto případech byly mezi oběma podniky v jejich obchodních vztazích sjednány nebo jim uloženy podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, mohou být do zisků tohoto podniku

včleněny a přiměřeně zdaněny zisky, které by bez těchto podmínek byly docíleny jedním z podniků, které však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly.

Ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými (sdružené podniky) lze považovat za převodní nebo transferové ceny a tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. Jde tedy o ověření správnosti rozdělení zisku mezi sdruženými podniky plynoucího z transakce, která se mezi těmito sdruženými podniky uskutečnila. Pokud jsou prováděny obchodní transakce mezi sdruženými podniky, měly by být převodní ceny stanoveny v souladu s principem tržního odstupu tak, aby se co nejvíce přiblížily k nezávislým obchodům.

V souladu s článkem 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ke zjištění ziskové přírážky u podnikatelských subjektů obdobné činnosti provádějících nezávislé obchody, aby zjistil, zda při obchodních transakcích daňového subjektu byly převodní ceny stanoveny v souladu s principem tržního odstupu tak, aby se co nejvíce přiblížily k nezávislým obchodům. Přitom vycházel z veřejně dostupných účetních údajů níže uvedených daňových subjektů, a to z podkladů v panevropské databázi AMADEUS a z veřejně dostupné databáze ALBERTINA. Dále vycházel z dostupných účetních dokladů v obchodním rejstříku, tzn. účetních závěrek za rok 2012.

### **Databáze AMADEUS:**

Byly vyhledány podnikatelské subjekty, které byly nezávislými podniky se stejnými kritérii, podle:

- ✓ NACE 2732, 2932
  - ✓ počtu zaměstnanců, min. 500, max. 1000
  - ✓ obratu, min. 4.500 tis. EUR, max. 6.500 tis. EUR
- vše za rok 2012.

### **Evropa - SRN:**

- FICOSA INTERNATIONAL GMBH, čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **27,99 %**

- TRELLEBORGVIBRACOUSTIC GMBH, SRN - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **9,80 %**

Dále byly vyhledány podnikatelské subjekty, které byly nezávislými podniky a vykázaly obrat za činnost podle NACE 2732, 2932.

#### Evropa:

- GTM GETRIEBETECHNIK MAGDEBURG GMBH, SRN - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **18,46 %**
- SCS DEUTSCHLAND GMBH & CO. KG, SRN - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **18,30 %**
- BBR AUTOMOTIVE GMBH, SRN - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **1,64 %**
- BEDEA BERKENHOFF & DREBES GMBH, SRN - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **2,61 %**
- SCHLOTE GMBH & CO. KG, SRN - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **3,15 %**
- HYDRO INVEST RAUFOSS AS, Norsko - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **3,52 %**
- PROIZVODSTVENNOE OBEDINENIEBAŠ, Rusko - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **4,94 %**
- DYNAMIC TECHNOLOGIES HUNGARY GYÁRTÓ ÉS, Maďarsko - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **8,07 %**
- ULIANOVSKOE PŘEDPRIATIE AVTOKONTAKT, Rusko - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **9,90 %**
- CIMOS TMD CASTING D.O.O. ZENICA, Bosna Hercegovina - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **96,77 %**

#### Česká republika:

- AUTO-Tech Vinoř, s.r.o., Praha 9, Vinoř - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **0,29 %**
- VDZ, spol. s r.o., Vizovice - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **1,10 %**

- BUZULUK a.s., Komárov - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **2,60 %**
- APOS-AUTO, s.r.o., Blansko - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **4,02 %**

#### **Databáze ALBERTINA:**

Byly vyhledány podnikatelské subjekty v České republice, které byly nezávislými podniky se stejnými kritérii, podle:

- ✓ NACE 2932
- ✓ počtu zaměstnanců, min. 250, max. 499
- ✓ obratu, min. 100 mil. Kč, max. 199 mi. Kč  
vše za rok 2012.
- HAUK s.r.o., Police nad Metují - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **14,78 %**
- CIS – AIR International, spol. s r.o., Slušovice - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **2,30 %**

Byly vyhledány podnikatelské subjekty v České republice, které byly nezávislými podniky podle:

- ✓ NACE 2732
- ✓ počtu zaměstnanců, min. 250, max. 499  
vše za rok 2012.
- SPEL, a.s., Kolín - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **6,02 %**
- STYL PLZEŇ, výrobní družstvo - čistá zisková přírážka (EBIT Margin) byla zjištěna ve výši **6,37%**

Z výše uvedeného vyplývá, že u podnikatelských subjektů obdobné činnosti, provádějících nezávislé obchody byla zjištěna čistá zisková přírážka v rozpětí od **- 18,46 % do 96,77%**.

Daňový subjekt deklaroval, že vybranou metodou zúčtovacích cen jsou „Náklady s přírážkou“ neboli „Náklady plus“, z toho vyplývá, že přírážka k nákladům nemůže vykazovat zápornou hodnotu. Dále daňový subjekt vykázal v roce předchozím

a následujícím kladnou ziskovou přírážku: hrubá zisková přírážka v roce 2011 činila 0,688 %, čistá zisková přírážka činila 0,683 %, hrubá zisková přírážka v roce 2013 činila 3,532 %, čistá zisková přírážka činila 3,412 %.

Po vyhodnocení všech uvedených zjištění použil autor pro výpočet tržeb za rok 2012 na základě zjištění procenta ziskové přírážky u nezávislých podnikatelských subjektů čistou ziskovou přírážku ve výši 1,10%. Správce daně dospěl k této výši, když vzal v úvahu, že zisková přírážka ve výši 1,10 % se nejvíce přibližuje ziskové přírážce daňového subjektu z roku 2011 a je v rozmezí ziskové přírážky daňového subjektu z let 2011 a 2013. Bylo rovněž přihlédnuto k tomu, že v letech 2011 a 2012 byly daňovým subjektem používány stejné ceny a vyšší zisková přírážka v roce 2013 vyplynula z úpravy cen v roce 2013.

V rámci správní úvahy, z nepoškození daňového subjektu a správného stanovení daně byla zisková přírážka v rámci daňové kontroly pro rok 2012 zvolena ve výši 1,10 %, a to z toho důvodu, že se nejvíce přibližuje ziskové přírážce v roce 2012. Zisková přírážka byla autorem zvolena dle srovnávací analýzy podle společnost VDZ, spol. s r.o., Vizovice, kdy čistá zisková přírážka (EBIT Margin), kdy byla zjištěna ve výši **1,10 %**, a to vzhledem k tomu, že se nejvíce blížila ziskové přírážce roku 2011 ve výši 0,688 %. V případě, kdyby byla zvolena zisková přírážka nejbližší ziskové přírážce roku 2013 ve výši 3,532 %, tak by vzhledem k vyšší výše ziskové přírážky mohlo dojít k poškození daňového subjektu vzhledem k jeho objemu výroby.

Zisková přírážka je již vypočtená v rámci srovnávací analýzy za použití databáze AMADEUS, kdy vzorec pro výpočet ziskové přírážky je dán logickým rámcem, kdy se mezi sebou odečtou výnosy a náklady vstupující do stanovení výpočtu ziskové přírážky. Výsledný rozdíl mezi nižšími náklady a vyššími výnosy znamená kladnou ziskovou přírážku, která je procentuálně vypočtena mezi rozdílem výše nákladů a výnosů. Databáze AMADEUS již stanoví a vykáže výši ziskové přírážky v procentuálním vyjádření.

Při použití výše ziskové přírážky bylo bráno v úvahu, že použitá čistá zisková přírážka ve výši 1,10 % se přiblížila nejnižším zjištěným ziskovým přírážkám v České republice s přihlédnutím ke zjištěným ziskovým přírážkám v Evropě a je na samé spodní hranici všech zjištěných ziskových přírážek s tím, že daňový subjekt dle své vlastní

dokumentace k převodním cenám nemůže vykazovat zápornou hodnotu ziskové přírážky.

Výpočet tržeb se uskutečnil na základě zjištění procenta ziskové přírážky 1,10 % a následnou úpravu základu daně z příjmů ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP takto: do nákladů na výrobu zahrnul všechny náklady, které daňový subjekt promítl do zpráv, a které sloužily jako podklad pro stanovení výpočtu cen. Do tržeb zahrnul účty třídy šest vztahující se k prodeji výrobků dle obrátové předvahy (hlavní knihy).

**Tabulka 10 Výpočet tržeb dle zjištění procenta ziskové přírážky**

TEXT	dle DS v Kč	dle SD v Kč	rozdíl v Kč
<b>náklady výroba</b>	134.099.800	134.099.800	0
<b>náklady ostatní</b>	26.855.011	26.855.011	0
<b>náklady celkem</b>	<b>160.954.811</b>	<b>160.954.811</b>	0
<b>zisková přírážka v %</b>	0 %	1,10 %	0
<b>zisková přírážka v Kč</b>	0	1.475.097	1.475.097
<b>tržby výroba</b>	115.739.836	135.574.897	19.835.061
<b>tržby ostatní</b>	26.424.382	26.424.382	0
<b>tržby celkem</b>	142.164.218	161.999.279	<b>19.835.061</b>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Při použití ziskové přírážky ve výši 1,10 % (Tabulka 8) ve zdaňovacím období roku 2012 by celková zisková přírážka činila 1.475.097,00 Kč. Celková zisková přírážka ve výši 1.475.097,00 Kč se vypočte jako rozdíl mezi celkovými náklady ve výrobě ve výši 134.099.800,00 Kč a tržbami z výroby ve výši 135.574.897,00 Kč.

- Autor na základě zjištění konstatuje, že jediným odběratelem produkce daňového subjektu je Spojená osoba 2, která je k 31.12.2012 ze sedmi šestnáctin vlastníkem daňového subjektu a podílí se na kontrole a řízení daňového subjektu.
- Cenová politika je primárně stanovována a ovlivňována mateřskou společností (Spojená osoba 2).
- Daňový subjekt nepředložil srovnatelné ceny s nezávislým subjektem, nepředložil řádnou kalkulaci, nedoložil konstrukci ceny, ani nedoložil, jak dospěl k cenám 11,00 EUR, 20,00 EUR a 8,50 EUR, nepředložil výši ziskové přírážky.
- Daňový subjekt zdůvodnil, že vykázání ztráty způsobil pokles výkonů a nárůst výkonové spotřeby v kontrolovaném roce oproti rokům 2011 i 2013, avšak

neprokázal, že ceny produkce byly stanoveny tak, aby byly v souladu s dokumentací převodních cen a daňový subjekt mohl pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky.

- Podanými vysvětleními a důkazními prostředky daňový subjekt nevyvrátil pochybnosti správce daně o tom, zda převodní ceny byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu.
- V předložené Dokumentaci převodních cen za rok 2012 je uvedeno, že použitou metodou zúčtovacích cen jsou „Náklady s přírážkou“ neboli „Náklady plus“, kdy hlavní cíl spočívá v tom, aby firma provádějící zušlechtní ve mzdě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky, což neodpovídá vykázané skutečnosti, kdy nejsou pokryty ani náklady na výrobu.

Autor ke stanovisku daňového subjektu uvedl, že v dokumentaci nebyla uvedena žádná rizika spojená s odbytem ani další, kromě rizik spojených s výrobou. Při svém hodnocení všech důkazních prostředků autor nebral a ani nemohl brát v úvahu vývoj vnější ekonomické situace a její dopady na vývoj hospodaření daňového subjektu.

Mateřská společnost uzavírala smlouvy se zákazníky, tedy zajišťovala odbyt, daňový subjekt sám odběratele nevyhledával, pouze prováděl na základě výrobního programu vyhotoveného mateřskou společností tzv. zušlechťování ve mzdě na základě konkrétních zakázek sjednaných mateřskou společností s odběrateli, tj. co do požadovaného množství, druhu a kvality. Odběratelské faktury vystavoval daňový subjekt pouze na mateřskou společnost, nikoliv přímo zákazníkům.

Srovnání hospodářských ukazatelů s rokem 2011 dle Směrnice OECD (odst. 1.49) bylo autorem provedeno z následujících důvodů. Bylo zjištěno, že ztráta z transakce vykázaná daňovým poplatníkem není součástí historie ztrát z obdobných transakcí ani není výsledkem zvláštních ekonomických podmínek v předchozím roce, které zvýšily náklady v následujícím roce, neboť hospodaření v roce 2011 nezaznamenalo žádné zvláštní výkyvy a otřesy, jež by měly za následek vznik ztráty v roce 2012. Naopak i daňový subjekt tvrdil, že do podzimu 2012 se vše vyvíjelo pozitivně, kromě dopadů neobvykle silného růstu hodnoty Kč oproti EUR, hospodářské ukazatele se silně zhoršily a propad odbytu nastal v posledním čtvrtletí 2012 a neuvádí žádné zvláštní ekonomické podmínky v roce 2011, což je míněno zmíněným odstavcem ze Směrnice OECD.

Dle výše popsaného stavu se má za to, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly neprokázal podle ust. § 92 odst. 4, v návaznosti na ust. § 86 odst. 3 písm. c) DŘ podanými důkazními prostředky, že převodní ceny za uskutečněné obchodní transakce byly stanoveny na základě principu tržního odstupu v souladu s článkem 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Při dokazování, zda konkrétní cena byla v souladu s principy tržního odstupu, leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Pokud, jak vyplývá z dokumentace, prodejní cena vychází z nákladů na výrobek, ke kterým je připočten zisk, pak by měly výkony pokrýt výkonovou spotřebu a náklady související s výrobou včetně nákladů ostatních. Výroba by v takovém případě neměla být ztrátová. Pokud je výroba ztrátová, pak je na daňovém subjektu, aby ztrátu zdůvodnil a své tvrzení prokázal.

Vzhledem k rozložení funkcí a rizik mezi kontrolovaným daňovým subjektem a mateřskou společností (Spojenou osobou 2), kdy kontrolovaný daňový subjekt má funkci jen výrobní a nese rizika jen související s výrobou, nelze přenášet ztráty související se sníženým odbytem výrobků a jiné na kontrolovaný daňový subjekt. Převodní ceny musí být dle zásad stanovených v čl. 9 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoveny tak, aby odrážely princip tržního odstupu a míru rozložení jednotlivých funkcí a rizik mezi kontrolovaný daňový subjekt a mateřskou společnost (Spojenou osobou 2). Rizika spojená s odbytem výrobků nebo se zahajováním výroby v nové sesterské společnosti nemohou mít vliv na výši převodních cen a rozdělení zisku mezi kontrolovaný daňový subjekt a mateřskou společnost (Spojenou osobou 2), když kontrolovaný daňový subjekt objem odbytu neovlivňuje, nerozhoduje o odbytu jeho výrobků, stejně tak nerozhoduje o výrobě výrobků na Slovensku.

Převodní ceny musí odrážet míru zásluh na výsledku hospodaření koncernu a odrážet jen míru rizik a funkcí kontrolovaného daňového subjektu, tzn. v daném případě jen riziko z výroby. Ke ztrátám by mělo dojít jen tehdy, když efektivita práce (využitelnost pracovní doby, směnnost apod.) kontrolovaného daňového subjektu je nízká.

Daňový subjekt nedoložil objektivně, že převodní ceny jsou pravidelně vyhodnocovány na základě skutečných ekonomických ukazatelů obsažených v měsíčních zprávách, nereagoval na propad, který v průběhu roku 2012 vznikal, převodní ceny nenavýšil.

Daňový subjekt svým vyjádřením neprokázal, že při stanovení cen roku 2012 bylo postupováno v souladu s dokumentací a v souladu s principem tržního odstupu a závěry



autora tak zůstaly nezměněny. Daňový subjekt nepředložil srovnatelné ceny s nezávislým subjektem, nepředložil řádnou kalkulaci, nedoložil konstrukci ceny, ani nedoložil, jak dospěl k cenám uplatňovaným u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty kapitálově spojenými, a to 11,00 EUR, 20,00 EUR a 8,50 EUR. To znamená, že daňový subjekt neprokázal žádnými důkazními prostředky, že tyto ceny jsou objektivní a jsou stanoveny v souladu s principem tržního odstupu.

Jestliže v dokumentaci je dána určitá metoda, v daném případě „Náklady s přírůžkou“ neboli „Náklady plus“, kdy společnosti, které provádějí pouze zušlechťování ve výrobě, nenesou žádná rizika, nýbrž fungují jen jako odloučené výrobní provozy v zemích s nízkými mzdovými náklady a hlavní cíl spočívá v tom, aby firma, provádějící zušlechťování ve výrobě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírůžky, pak nelze tvrdit, že je chybou správce daně, když odvodil, že neměly nést ani riziko poklesu odbytu. Ve svém vyjádření daňový subjekt uváděl nesprávné údaje, což vedlo ke zkreslení náhledu na dopad snížení odbytu. Zdůvodňoval, vysvětloval a posuzoval pouze vliv snížení odbytu na hospodářský výsledek bez vlivu snížení nákladů, jenž je samozřejmou součástí snížení odbytu a následně výnosů. Daňový subjekt pouze ve svých vyjádřeních vysvětluje, že došlo k propadu odbytu, kurzovým rozdílům, probíhající hospodářské krizi atd., Tvrdil, že reakční doba na zvyšující se propad je v řádu několika měsíců a stanovené ceny nelze okamžitě měnit, přitom v roce 2011 došlo ke změně cen, a to směrem dolů, ode dne 06.08.2011 do 31.12.2011. Daňový subjekt ke dni 01.03.2013 navýšil ceny zušlechťovacích prací, při jejich stanovení vycházel jako každoročně z hospodaření předešlého zdaňovacího období, tj. roku 2012, je tedy zřejmé, že přehodnotil ceny v obchodních vztazích a zjistil, že ceny stanovené pro rok 2012 jsou pro rok 2013 nedostačující. Daňové přiznání za zdaňovací období roku 2012 podal daňový subjekt dne 10.6.2013, měl tedy dostatečně dlouhou dobu na to, aby hospodaření roku 2012 vyhodnotil a případně upravil základ daně tohoto zdaňovacího období. Na základě uvedených dat byl výsledek hospodaření upraven o částku 19.835.061,00 Kč, která představuje rozdíl mezi výší tržeb z výroby dle daňového subjektu v částce 115.739.836,00 Kč a výší tržeb dle správce daně v částce 135.574.897,00 Kč, za použití ziskové přírůžky ve výši 1,10 %, zjištěné u podnikatelských subjektů obdobné činnosti, provádějících nezávislé obchody. V souladu s ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP, se výsledek hospodaření za rok 2012 upravuje o částku 19.835.061,00 Kč.

**Tabulka 11 Údaje v daňovém přiznání po provedení daňové kontroly 2012**

č. řádku - text	dle přiznání	dle SD	rozdíl
ř. 10 VH k 31.12.2012 – ztráta	18.790.599	18.790.599	-
ř. 20 § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. převodní ceny	-	19.835.061	19.835.061
ř. 40 náklady daňově neuznatelné dle § 25 nebo 24 zákona	2.384.946	2.384.946	-
ř. 50 rozdíl odpisů	401.762	401.762	-
ř. 112 snížení výsledku hospodaření	2.156.880	2.156.880	-
ř. 140 příjmy nezahrnované do základu daně	1.566.305	1.566.305	-
ř. 200 základ daně před úpravou	- 19.727.076	107.985	<b>19.835.061</b>
ř. 270 základ daně zaokrouhlený	0	107.000	107.000
ř. 280 sazba daně		21%	
ř. 290 daň	0	22.470	<b>22.470</b>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Vzhledem k tomu, že závěry roku 2012 byly změněny, mění se i závěr roku 2013. Neoprávněně uplatněný odečet daňové ztráty činil 15.834.887,00 Kč. V souladu s ust. § 23 odst. 3 písm. a) bod 1 ZDP, se základ daně za rok 2013 upravuje následovně:

**Tabulka 12 Hodnoty v DP za rok 2013 po provedené daňové kontrole**

č. řádku - text	dle přiznání	dle kontroly	rozdíl
ř. 10 VH k 31.12.2013 – zisk	11.650.656	11.650.656	-
ř. 40 náklady daňově neuznatelné dle § 25 nebo 24 zákona	6.303.355	6.303.355	-
ř. 50 rozdíl odpisů	4.340.139	4.340.139	-
ř. 112 snížení výsledku hospodaření	1.123.399	1.123.399	-
ř. 140 příjmy nezahrnované do základu daně	688.520	688.520	-
ř. 160 rozdíl nákladů	75.765	75.765	-
ř. 200 základ daně před úpravou	20.406.466	20.406.466	-
ř. 230 odečet daňové ztráty	20.405.467	4.570.580	<b>15.834.887</b>
ř. 250 základ daně po úpravě	999	15.835.886	15.834.887
ř. 270 základ daně zaokrouhlený	0	15.835.000	15.835.000
ř. 280 sazba daně	20%	20%	
ř. 290 daň	0	3.167.000	<b>3.167.000</b>

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

Vzhledem ke skutečnosti, že se ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění daňový subjekt omezil pouze na vyjádření nesouhlasu se závěry autora, aniž by z jeho strany došlo k navržení řešení či doplnění výsledku kontrolního zjištění a s přihlédnutím k tomu, že s těmito tvrzeními daňového subjektu se autor vypořádal a vyhodnotil tento důkazní prostředek - stanovisko, konstatuje, že na základě vyjádření daňového subjektu nedochází ke změně výsledku kontrolního zjištění a v důsledku toho autor přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole. Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole (§ 147 odst. 4 DŘ) a daňová kontrola je ukončena.

## 5 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. Dílčím cílem práce bylo vyčíslit změnu základu daně z příjmů právnických osob a provést úpravy ze strany správce daně s dopadem na doměření daně v důsledku nedodržení tržního odstupu cen. V analytické části práce je zmapován průběh daňové kontroly, která byla zahájena na základě pochybností z podaných daňových tvrzení daňového subjektu, když za zdaňovací období roku 2012 daňový subjekt vykázal bezmála dvacetimilionovou daňovou ztrátu. Dalším aspektem pro výběr daňového subjektu k daňové kontrole byla skutečnost, že společníky daňového subjektu jsou dvě německé společnosti, kdy dle dostupných veřejných zdrojů správce daně zjistil, že daňový subjekt je spojenou osobou vůči svým společníkům.

Analýzou údajů z účetnictví daňového subjektu se potvrdila pochybnost, že daňovým subjektem vykázaná daňová ztráta ve výši bezmála dvaceti milionů 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 مزدě, 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 مزدě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky. Tyto podmínky daňový subjekt v žádném případě nesplnil. Jeho jediným odběratelem byla jeho mateřská společnost a ceny sjednané pro rok 2012, které byly mezi ním a mateřskou společností sjednány, nepokryly náklady a nebyla vytvořena žádná zisková přírážka. Daňový subjekt ani neunesl důkazní břemeno, které leží na něm, když nepředložil srovnatelné ceny s nezávislým subjektem, nepředložil řádnou kalkulaci, nedoložil konstrukci ceny, ani nedoložil, jak dospěl k cenám uplatňovaným u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty kapitálově spojenými, tzn., že neprokázal žádnými důkazními prostředky, že tyto ceny jsou objektivní a jsou stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. 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. Údaje byly vyhledány na základě shodných znaků, a to obratu za činnost podle NACE 2732 a 2932. Srovnávací analýzou byla zjištěna zisková přírážka ve výši 1,10 %. Po provedené daňové kontrole, kdy daňový subjekt neprokázal správné dodržení tržního odstupu cen, byla daňovému subjektu neuznána vykázaná výše daňové ztráty za zdaňovací období roku 2012, kdy neuznání této ztráty se promítlo jak do zdaňovacího období roku 2012, tak i 2013, ve kterém v důsledku provedené daňové kontroly vznikla daňovému subjektu daňová povinnost v roce 2012 ve výši 22.470,00 Kč a v roce 2013 ve výši 3.167.000,00 Kč. 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.

Opatřením, kterým chce Generální finanční ředitelství prostřednictvím finančních úřadů a územních pracovišť předcházet nedodržení tržního odstupu cen je nová součást daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, a to příloha, ve které daňový subjekt v případě, že provádí transakce mezi spojenými osobami ze zahraničí nebo vykázaly daňovou ztrátu a současně uskutečnily transakce se spojenými osobami, a to zahraniční či tuzemskou, tak je povinen uvést tuto skutečnost. Povinnost vyplňovat tuto přílohu bude mít ten daňový subjekt, který splňuje alespoň jedno z kritérií, a to výši aktiv v hodnotě 40 milionů korun, jeho čistý obrat je vyšší než 80 milionů nebo průměrný přepočtený stav zaměstnanců je více jak 50. Příloha je povinná počínaje podaným přiznáním k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Získané údaje z daňových přiznání využije finanční správa v rámci analýzy rizik při výběru subjektů k případné daňové kontrole. Vzhledem k těmto skutečnostem bude daňová kontrola převodních cen cílenější a bude méně zatěžovat ty daňové subjekty, které mají transakce se spojenými osobami plně zdokumentovány a nastaveny v souladu s platnou legislativou.

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.

## 6 Seznam použitých zdrojů

### Literární zdroje

Česká kapitálová informační agentura, a.s. *BIZguard uživatelská příručka*. Praha: Česká kapitálová informační agentura, a.s., 2006.

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.

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.

MERCKAERT, J; NELH, C. *Ekonomika v pohybu*. 1. vyd. Praha: Educon, 2012. 53 s. ISBN 978-80-905286-0-4.

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

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů - Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. 2. Vyd. Praha: ASPI, a.s., 2012. 448 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

### 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 sjednáváná 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.

### **Internetové zdroje**

SystemOnLine. *Podnikové aplikace a služby*. [online]. 31.1.2015 [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.systemonline.cz/zpravy/bizguard-odhaluje-propojeni-mezi-subjekty-z.htm>

Bureau van Dijk. BVD info. *bvdinfo.com*. [online]. 31.1.2015 [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: <http://www.bvdinfo.com/en-gb/about-bvd/brochure-library/brochures/amadeus>

Bisnode Česká republika, a.s.. Produktový list. *Bisnode*. [online]. 31.1.2015 [cit. 2015-01-31]. Dostupné z: [http://www.bisnode.cz/wp-content/uploads/2013/05/cz\\_bizguard\\_produktovy-list.pdf](http://www.bisnode.cz/wp-content/uploads/2013/05/cz_bizguard_produktovy-list.pdf)



## **7 Seznam obrázků, tabulek, zkratk a příloh**

### **7.1 Seznam obrázků**

Obr. č. 1 Přímo a nepřímo kapitálově spojené osoby .....	15
Obr. č. 2 Posouzení vztahu mezi osobami ekonomicky propojenými .....	15
Obr. č. 3 Posuzované transakce mezi nesdruženými podniky.....	28
Obr. č. 4 Grafické zobrazení databáze.....	29
Obr. č. 5 Grafické zobrazení vztahů mezi subjekty.....	30
Obr. č. 6 Interní metoda CUP .....	32
Obr. č. 7 Externí metoda CUP.....	32
Obr. č. 8 Metoda RPM .....	33
Obr. č. 9 Grafické znázornění analýzy zásluh .....	35
Obr. č. 10 Grafické znázornění metody TNMM .....	36

### **7.2 Seznam tabulek**

Tabulka 1 Vyčíslení nákladů a výnosů souvisejících s výrobou .....	39
Tabulka 2 Ukazatelé vykázané ve výkazu zisků a ztrát v tis. Kč.....	41
Tabulka 3 Vykázané hodnoty ztráty v podaném přiznání k DPPO.....	46
Tabulka 4 Hodnoty ztráty po provedené daňové kontrole .....	47
Tabulka 5 Náklady nepřímé a nevýrobní a náklady dle obratové předvahy 2012 .....	51
Tabulka 6 Hospodářské ukazatele let 2011, 2012 a 2013 .....	53
Tabulka 7 Náklady a výnosy dle obratové předvahy a zpráv v roce 2011 .....	55
Tabulka 8 Náklady a výnosy dle obratové předvahy a zpráv v roce 2012.....	56
Tabulka 9 Náklady a výnosy dle obratové předvahy a zpráv v roce 2013.....	57
Tabulka 10 Výpočet tržeb dle zjištění procenta ziskové přírážky.....	62
Tabulka 11 Údaje v daňovém přiznání po provedení daňové kontroly 2012.....	66
Tabulka 12 Hodnoty v DP za rok 2013 po provedené daňové kontrole.....	66

### **7.3 Seznam příloh**

Příloha č. 1 Seznam členů OECD.....	75
Příloha č. 2 Přehled smluv o zamezení dvojího zdanění obsahujících články Sdružené podniky .....	76

Příloha č. 3 Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů k 4.11.2014 .....	79
Příloha č. 4 Přehled metod pro zjištění převodních cen .....	82

## 7.4 Seznam zkratk

ČR – Česká republika

Cost+ – Cost plus method

CUP – Comparable uncontrolled price method

DPPO – daň z příjmů právnických osob

DŘ – Zákon č. 280/200 Sb., daňový řád

DS – daňový subjekt

DZ – daňová ztráta

NACE – klasifikace ekonomických činností

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

OP – obratová předvaha

RPM – Resale price method

SD – správce daně

SZDZ – Smlouva o zamezení dvojího zdanění

TNMM – Transactional net margin method


ust. – ustanovení

ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

ZO – zdaňovací období

## 8 Přílohy

### Příloha č. 1 Seznam členů OECD

20 základajících členů (ze 14.12.1960)	
 Rakousko	 Lucembursko
 Belgie	 Nizozemsko
 Kanada	 Norsko
 Dánsko	 Portugalsko
 Francie	 Španělsko
 Německo	 Švédsko
 Řecko	 Švýcarsko
 Island	 Turecko
 Irsko	 Spojené království
 Itálie	 USA
Pozdější členové (řazeno chronologicky s datem vstupu)	
 Japonsko (1964)	 Maďarsko (1996)
 Finsko (1969)	 Polsko (1996)
 Austrálie (1971)	 Slovensko (2000)
 Nový Zéland (1973)	 Chile (2010)
 Mexiko (1994)	 Slovinsko (2010)
 ČR (1995)	 Izrael (2010)
 Jižní Korea (1996)	 Estonsko (2010)

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

**Příloha č. 2 Přehled smluv o zamezení dvojího zdanění obsahujících článek Sdružené podniky**

<b>Smluvní stát</b>	<b>Článek 9</b>	<b>Tento článek obsahuje odst. 2 dle Modelové smlouvy (následná úprava zisků)</b>	<b>Tento článek obsahuje odstavec 3 (výhrada ČR k omezení odst. 2 na případy neúmyslného konání)</b>
<b>Albánie</b>	9	ano	ano
<b>Arménie</b>	9	ne	ne
<b>Austrálie</b>	9	ano	ano
<b>Ázerbájdžán</b>	9	ano	ano
<b>Belgie</b>	9	ne	ne
<b>Bělorusko</b>	9	ne	ne
<b>Brazílie</b>	9	ne	ne
<b>Bulharsko</b>	9	ne	ne
<b>Bosna a Hercegovina</b>	9	ano	ano
<b>Čína</b>	9	ano	ne
<b>Dánsko</b>	9	ano	ne
<b>Egypt</b>	9	ne	ne
<b>Estonsko</b>	9	ne	ne
<b>Etiopie</b>	9	ano	ano
<b>Filipíny</b>	9	ne	ne
<b>Finsko</b>	9	ano	ano
<b>Francie</b>	9	ne	ne
<b>Gruzie</b>	9	ano	ano
<b>Chorvatsko</b>	9	ano	ano
<b>Indie</b>	9	ne	ne
<b>Indonésie</b>	9	ne	ne
<b>Irsko</b>	9	ano	ne
<b>Island</b>	9	ne	ne
<b>Itálie</b>	9	ne	ne
<b>Izrael</b>	9	ano	ano
<b>Japonsko</b>	9	ne	ne
<b>Jihoafrická</b>	9	ano	ne

<b>republika</b>			
<b>Jordánsko</b>	9	ne	ne
<b>Jugoslávie</b>	9	ne	ne
<b>Kanada</b>	9	ano	ano (zde jde o odst. 4)
<b>Kazachstán Korea</b>	9	ano	ano
<b>Korea – KLTR</b>	9	ne	ne
<b>Kuvajt</b>	9	ano	ano
<b>Kypr</b>	9	ne	ne
<b>Libanon</b>	9	ano	ano
<b>Litva</b>	9	ne	ne
<b>Lotyšsko</b>	9	ne	ne
<b>Lucembursko</b>	9	ano	ne
<b>Mad'arsko</b>	9	ne	ne
<b>Makedonie</b>	9	ne	ne
<b>Malajsie</b>	9	ne	ne
<b>Malta</b>	9	ano	ano
<b>Maroko</b>	9	ano	ano
<b>Mexiko</b>	9	ne	ne
<b>Moldávie</b>	9	ne	ne
<b>Mongolsko</b>	9	ne	ne
<b>Německo</b>	9	ano	ne
<b>Nigérie</b>	9	ano	ne
<b>Nizozemí</b>	9	ne	ne
<b>Norsko</b>	9	ne	ne
<b>Nový Zéland</b>	9	ano	ano
<b>Polsko</b>	9	ne	ne
<b>Portugalsko</b>	9	ano	ne
<b>Rakousko</b>	9	ne	ne
<b>Rumunsko</b>	9	ano	ne
<b>Rusko</b>	9	ne	ne
<b>Řecko</b>	9	ne	ne
<b>Singapur</b>	9	ne	ne
<b>Slovensko</b>	9	ano	ano

<b>Slovinsko</b>	9	ano	ano
<b>Spojené arabské emir.</b>	9	ne	ne
<b>Srbsko a Černá Hora</b>	9	ne	ne
<b>Srí Lanka</b>	6	ne	ne
<b>Sýrie</b>	9	ano	ano
<b>Švédsko</b>	9	ne	ne
<b>Španělsko</b>	9	ano	ano
<b>Švýcarsko</b>	9	ano	ano
<b>Tádžikistán</b>	9	ne	ne
<b>Thajsko</b>	9	ne	ne
<b>Tunisko</b>	9	ano	ne
<b>Turecko</b>	9	ano	ano
<b>Ukrajina</b>	9	ne	ne
<b>USA</b>	9	ano	ano
<b>Uzbekistán</b>	9	ano	ano
<b>Velká Británie</b>	9	ne	ne
<b>Venezuela</b>	9	ne	ne
<b>Vietnam</b>	9	ne	ne

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava.

**Příloha č. 3 Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů k 4.11.2014**

ř.č.	Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event.. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji
01	Albánie	10.09.1966	270/1996 Sb.	č. 12/96
02	Arménie	15.07.2013	86/2013 Sb.m.s.	
03	Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96
04	Ázerbájdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2011
05	Bahrajn	10.04.2012	59/2012 Sb.m.s.	
06	Barbados	06.06.2012	69/2012 Sb.m.s.	
07	Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003, č. 6-7/2011
08	Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98, č.11/98
09	Bosna a Hercegovina	12.05.2010	58/2010 Sb.m.s.	
10	Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.	
11	Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.	
12	Čína	04.05.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011
13	Dánsko	27.12.2012	14/2013 Sb.m.s.	č. 03/2013
14	Egypt	04.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96
15	Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95
16	Etiopie	30.05.2012	54/2012 Sb.m.s.	
17	Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.	č. 11/2004
18	Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č.1/2005
19	Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č. 11/12/06
20	Gruzie	04.05.2011	40/2011 Sb.m.s.	
21	Hongkong	24.01.2012	49/2012 Sb.m.s.	
22	Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001
23	Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000
24	Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010
25	Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98, č. 4/2013, č. 2/2012
26	Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.	
27	Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č.6/2010
28	Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95
29	Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012
30	JAR	03.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99
31	Jordánsko	07.11.2011	88/2011 Sb.m.s.	
32	Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002

33	Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č. 1/95, č. 4/95
34	Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95
35	KLDR	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.	
36	Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.	
37	Kypr	26.11.2013	120/2013 Sb.m.s.	č. 4/2010
38	Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.	
39	Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97
40	Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96
41	Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93
42	Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95
43	Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002
44	Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99
45	Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97
46	Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.	č.1/2/2011
47	Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2011
48	Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.	
49	Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99
50	Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84
51	Nigérie	02.12.1990	339/1991 Sb.	
52	Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99
53	Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005
54	Nový Zéland	29.08.2012	75/2012 Sb.m.s.	č. 4/2013
55	Panama	25.2.2013	91/2013 Sb.m.s.	
56	Polsko	11.06.2012	102/2012 Sb.m.s.	č. 03/2013
57	Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99
58	Rakousko	22.03.2011	31/2011 Sb.m.s.	č. 6-7/2011
59	Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94
60	Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99
61	Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89
62	Saúdská Arábie	01.05.2013	42/2013 Sb.m.s.	
63	SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	276/1997 Sb.	
64	Singapur	21.08.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99
65	Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003
66	Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98
67	Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.	č.10/1/2005, č.8-9/2011, č.1-2/2013
68	Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80



69	Sýrie	12.11.2013	115/2013 Sb.m.s.	.
70	Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82
71	Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98
72	Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005
73	Tádžikistán	19.10.2011	89/2011 Sb.m.s.	
74	Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98
75	Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95
76	Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004
77	Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*
78	USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96
79	Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001
80	Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irsku)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96
81	Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99
82	Vietnam	03.02.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98

Zdroj: Vlastní zpracování dle MF - 15 - odbor Daně z příjmů; 1503 - odd. Mezinárodní daňové vztahy.

#### Příloha č. 4 Přehled metod pro zjištění převodních cen

Stručný přehled metod stanovení převodních cen (podle Směrnice o převodních cenách)				
	Metoda	Co srovnávat	Kdy ji použít	Jak ji použít
<b>Metody založené na transakci</b>	CUP srovnatelné nezávislé ceny	Výkon by měl být stejný nebo podobný	Převod běžného zboží a služeb	Převodní cena je cena zboží nebo služeb v nezávislé transakci (s možnými úpravami)
	RPM ceny při opětovném prodeji	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na výkony, k nimž podnik nepřidává žádnou podstatnou hodnotu	Převodní cena je stanovena tak, aby sdružený podnik dosáhl stejného zisku, jakého by dosáhl nezávislý podnik
	CPM nákladů a přírážky	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na převod nedokončené výroby nebo převod služeb	Převodní cena je stanovena tak, že k nákladům se připočte přiměřená zisková přírážka
<b>Metody založené na zisku</b>	PSM rozdělení zisku	Obvykle se srovnání neprovádí	Aplikuje se, když jsou transakce mezi sdruženými podniky velmi provázané	Přidělení zisku je založeno na rozdělení funkcí mezi sdruženými podniky navzájem
	TNMM transakční metoda čistého rozpětí	Transakce by měla být zhruba srovnatelná	Aplikuje se tam, kde z důvodu rozdílů ve výkonech a trzích nelze nalézt srovnatelnou cenu	Převodní cena je odvozena od čistého ziskového rozpětí, které uskutečňuje nezávislý podnik, a to ve vztahu k přiměřenému základu (náklady, tržby apod.)

Zdroj: Vlastní zpracování a úprava dle Rylová, Z. Mezinárodní dvojí zdanění 2013, s. 239.