

Finanční zpravodaj

MINISTERSTVO FINANCÍ

ISSN 2464-5540

Ročník: LIII

V Praze dne 31. května 2019

Částka 5

8. **Pokyn GFŘ D – 34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny.....2**
- Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy**
(samostatná příloha Finančního zpravodaje č. 5/2019)

Generální finanční ředitelství

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Č. j.: 45076/19/7100-40113-110343

Pokyn GFŘ D – 34**Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sruženými podniky - převodní ceny**

(dále jen „Pokyn“)

Obsah

1. PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu A SDRUŽENÉ PODNIKY (resp. SPOJENÉ OSOBY)	4
1.1. Princip tržního odstupu	4
1.1.1. Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění	4
1.1.2. Tuzemská zákonná úprava	6
1.1.3. Směrnice o převodních cenách	8
1.2. Sružené podniky / spojené osoby	9
1.2.1. Smlouvy	9
1.2.2. ZDP	9
2. SROVNÁVACÍ ANALÝZA	10
2.1. Faktory určující srovnatelnost	12
2.1.1. Smluvní podmínky transakcí	12
2.1.2. Vykonávané funkce, nesená rizika a používaná aktiva – funkční a riziková analýza	12
2.1.3. Vlastnosti převáděného majetku nebo poskytovaných služeb	17
2.1.4. Ekonomické okolnosti stran transakce a trhu	17
2.1.5. Podnikatelské strategie	17
2.2. Doporučení, jak postupovat při provádění srovnávací analýzy	18
2.3. Výběr externích srovnatelných nezávislých subjektů a transakcí - benchmark analýza	18
2.3.1 Kvantitativní benchmark analýza (dále také "BMA")	19
2.3.2 Kvalitativní BMA	20
2.4. Tržně obvyklé rozpětí	21
3. METODY PRO ZJIŠTĚNÍ PŘEVODNÍCH CEN	22
3.1. Tradiční transakční metody	22

3.1.1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable uncontrolled price method – CUP) .23	23
3.1.2. Metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price method - RPM).....23	23
3.1.3. Metoda nákladů a přírážky (Cost plus Method - C+)24	24
3.2. Ziskové transakční metody25	25
3.2.1. Transakční metoda čistého rozpětí (Transactional net margin method - TNMM).....25	25
3.2.2. Metoda rozdělení zisku (Profit split method)27	27
4. DOKUMENTACE27	27
5. NÁSLEDNÉ ÚPRAVY ZISKU.....28	28
6. PŘEDBĚŽNÉ CENOVÉ DOHODY28	28
7. ZÁVĚR29	29
Příloha č. 130	30
Příloha č. 236	36

Úvod

Za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování transferů mezi spojenými osobami jsou v mezinárodním měřítku uplatňovány principy a postupy upravené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované v roce 1979 ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a následně od r. 1996 doplňované jinými zprávami Výboru pro fiskální záležitosti OECD (dále jen „Směrnice“)¹, blíže také viz kapitola 1.1.3. Tato Směrnice je všeobecně uznávaným dokumentem a i v České republice je to základní materiál, z něhož je třeba primárně vycházet při oceňování transakcí mezi spojenými osobami.

Principy a postupy uvedené ve Směrnici musí být uplatňovány v souladu mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které jsou v České republice prováděny, a s účinnými zákony České republiky.

Tento Pokyn (který nahrazuje Pokyn č. D-332 vydaný pod č.j.: 39/86 829/2009-393) je vydáván v návaznosti na aktualizovanou verzi shora uvedené Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, kterou v roce 2017 vydala OECD. Principy uvedené v tomto Pokynu odráží zejména přístup uplatňovaný již v době před aktualizací této Směrnice a pouze doplňují a upřesňují výklady některých oddílů aktualizované Směrnice.

¹ Pozn. a vysvětlivky:

Vysvětlení pojmů, případně i zkratk užívaných ve spojení s převodními cenami je obsaženo jak v dalších částech tohoto metodického Pokynu, tak především ve Slovníčku, který je součástí Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

Směrnice - Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). V případě, že text tohoto Pokynu odkazuje na konkrétní části Směrnice, jedná se o Směrnici vydanou v roce 2017.

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for economic co-operation and development).

Modelová smlouva - Modelová (vzorová) smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital).

Tento Pokyn je vydáván za účelem zajištění jednotného postupu při stanovování základu daně ovlivněného transakcemi mezi sdruženými podniky v přeshraničních vztazích, ale i v rámci tuzemských transakcí mezi spojenými osobami, a to jak ze strany Finanční správy ČR, tak ze strany daňových subjektů.

Tento metodický Pokyn je zpracován s ohledem na stávající českou legislativu a prováděné příslušné mezinárodní smlouvy v době vydání Pokynu a věnuje se zejména uplatnění základních principů při správě daní pro oblast převodních cen v podmínkách České republiky.

1. PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu A SDRUŽENÉ PODNIKY (resp. SPOJENÉ OSOBY)

Obecně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma a více daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými (v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružené podniky). Tyto ceny (tzv. obvyklé ceny) musí být stanoveny stejným způsobem, jakým by při jejich stanovení postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené převodní ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. V České republice se v této souvislosti obecně hovoří o použití „cen obvyklých“ pro účely stanovení základu daně z příjmu, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech.

Princip tržního odstupu (Arm's length principle – dále také jen „ALP“) je upraven:

- A. ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále také jen „Smlouvy“ nebo „SZDZ“);
- B. v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“);
- C. ve Směrnici.
- D. v Úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/436/EHS) ze dne 23. července 1990, (dále jen „Arbitrážní konvence“)

1.1. Princip tržního odstupu

1.1.1. Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Obecně platí, že veškeré přeshraniční daňové vztahy se posuzují nejen co do souladu s tuzemskými zákony, ale i se Smlouvami o zamezení dvojího zdanění, přičemž mezinárodní smlouvy jsou aplikačně nadřazeny tuzemským zákonům. Toto platí i při úpravách cen pro daňové účely u transakcí uskutečňovaných mezi sdruženými podniky.

Povinnost upřednostnit mezinárodní smlouvy obecně (tedy také pro daňové účely) plyne ze znění čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, ve znění pozdějších předpisů: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“

Povinnost postupovat při správě daní v souladu s mezinárodními smlouvami vyplývá i z § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DR).

Tato povinnost plyne i z ust. § 37 ZDP:

„Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“

Výše zmiňovanými mezinárodními smlouvami jsou v tomto případě myšleny smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pro účely uzavírání těchto Smluv je ze strany OECD vypracována Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění včetně výkladového Komentáře.

Kromě Modelové smlouvy OECD existuje ještě Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění vytvořená OSN, také s příslušným Komentářem. I tento dokument je využíván při jednávání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, a to zejména s rozvojovými zeměmi, případně s ohledem na některé konkrétní příjmy, např. příjmy z poskytování služeb.

Modelové smlouvy s Komentáři se v praxi používají jako výkladový dokument, resp. interpretační vodítko, přičemž lze využít aktualizovaný text Komentáře za předpokladu, že se text zkoumaného článku konkrétní řešené smlouvy o zamezení dvojího zdanění významově neliší od textu daného článku Modelové smlouvy, ke které je aktualizovaný Komentář vydán. Pokud by znění daného článku řešené smlouvy bylo významově odlišné od souvisejícího textu aktuální Modelové smlouvy, je třeba pro daný článek použít Komentář k Modelové smlouvě, který svým zněním odpovídá textu zkoumané smlouvy.

V případě aplikace Směrnice se postupuje obdobným způsobem.

Vztahy mezi sdruženými podniky jsou upraveny zejména v článku 9, a to dle většiny dvoustranných SZDZ a také dle znění Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou vydalo OECD. Princip tržního odstupu a s ním související možnost úpravy základu daně při transferech mezi sdruženými podniky vyplývá z článku 9, odst. 1 konkrétní uzavřené Smlouvy. Text článku 9 odst. 1 Modelové smlouvy² zní:

„Jestliže

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,

a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebýt těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“

Pod písmeny a) a b) tohoto ustanovení jsou tedy definovány sdružené podniky, v další části jsou pak definovány podmínky pro uplatnění principu tržního odstupu. Toto ustanovení opravňuje daňovou správu upravit základ daně u sdružených podniků v případě, kdy jimi sjednaná cena princip tržního odstupu nerespektuje.

Většina SZDZ, které má Česká republika uzavřeny, pak obsahuje v rámci článku 9 ještě odstavec 2, který upravuje možnost provést následné úpravy zisků z titulu transakcí se

² Upozorňujeme, že text překladu Modelové smlouvy nemusí odpovídat překladům uvedeným v českých SZDZ

sduženými podniky ve druhém státě. ČR má k tomuto článku v Modelové smlouvě výhradu³, na základě které je do některých SZDZ přidáván také další odstavec upravující nemožnost následných úprav vyplývajících z odst. 2 v případě podvodu, vědomého zanedbání nebo nedbalosti. V případě absence odst. 2 článku 9 lze následné úpravy řešit dle čl. 25 Smluv, za předpokladu shody obou smluvních stran.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují odkazy na princip tržního odstupu i v následujících člancích⁴:

- čl. 7 Modelové smlouvy „Zisky podniků“: Na základě tohoto článku jsou stálým provozovným (definovaným v čl. 5 Smluv) přiřazovány zisky rovněž na principu tržního odstupu, ovšem s jistou modifikací plynoucí ze zvláštního postavení stálé provozovny vůči podniku, který jejím prostřednictvím vykonává svou činnost;
- čl. 10 Modelové smlouvy – „Dividendy“, odst. 3 - definice výrazu dividendy (návaznost na „překvalifikaci“ podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP);
- čl. 11 Modelové smlouvy – „Úroky“, odst. 6 – úroky, které neodpovídají podmínkám § 23 odst. 7 ZDP, mohou být překvalifikovány na podíly na zisku dle § 22 odst. 1 písm. g), bod. 3 (tzv. sekundární úprava);
- čl. 12 Modelové smlouvy – „Licenční poplatky“, odst. 4 - licenční poplatky, které neodpovídají podmínkám dle § 23 odst. 7 ZDP, mohou být překvalifikovány na podíly na zisku dle § 22 odst. 1 písm. g), bod. 3 (tzv. sekundární úprava);
- čl. 24 Modelové smlouvy – „Zásada rovného nakládání“, odst. 4;
- čl. 25 Modelové smlouvy – „Řešení případů dohodou“ (viz také kapitola 5 tohoto Pokynu). I když tento článek sám o sobě neodkazuje na princip tržního odstupu, je, mimo jiné, využíván i v případech, kdy má poplatník pochybnost o aplikaci článku 9 SZDZ, jak ji učinil jeden ze smluvních států.

Obecně je třeba brát v potaz i článek 5 SZDZ, neboť v důsledku transakcí mezi sduženými podniky může vznikat v řadě situací stálá provozovna. Například při poskytování služeb jednou společností druhé na území druhého státu, případně se může jednat o vznik stálé provozovny z titulu závislého zástupce. Dalším příkladem může být vznik stálé provozovny v důsledku restrukturalizace, kdy jsou funkce přesunuty zahraničnímu podniku, ale ten je nadále vykonává ve státě, v němž sídlí společnost, která tyto funkce původně vykonávala.

1.1.2. Tuzemská zákonná úprava

Princip tržního odstupu upravuje také tuzemský zákon v § 23 odst. 7 ZDP, který upravuje a stanovuje podmínky pro použití ceny „obvyklé“ pro účely stanovení základu daně z příjmů takto:

³ The *Czech Republic* reserves the right not to insert paragraph 2 in its conventions but is prepared in the course of negotiations to accept this paragraph and at the same time to add a third paragraph limiting the potential corresponding adjustment to *bona fide* cases.“

⁴ Vzhledem ke skutečnosti, že jednotlivé SZDZ se od sebe více či méně odlišují a to jak v textaci jednotlivých článků, tak i v jejich číslování, pracuje tento pokyn dále pouze se zněním Modelové smlouvy OECD.

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

Mimo výše uvedenou základní úpravu obsaženou v § 23 odst. 7 ZDP, existují v české zákonné úpravě další specifická ustanovení obsahující zásady pro zdanění transakcí uskutečněných mimo jiné i mezi spojenými osobami. Jedná se zejména o:

- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 - „překvalifikace“ rozdílů mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle § 23 odst. 7 ZDP a úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP na podíly na zisku (tzv. sekundární úprava). Toto ustanovení se nepoužije na transakce se spojenou osobou z jiného členského státu EU nebo státu tvořícího EHP. V případě transakcí se spojenou osobou ze smluvního státu, musí být brán rovněž zřetel na text Smlouvy;
- některá ustanovení § 19, která implementují Směrnici Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 (resp. 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011) o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a Směrnici Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států;
- některá ustanovení § 23a až §23d - implementace Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 (resp. 2009/133/ES ze dne 19. října 2009) o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy.
- § 23 odst. 3 písm. a) bod 17 – zvýšení výsledku hospodaření o částku, o kterou byl snížen základ daně poplatníka podle § 23 odst. 7; Toto ustanovení se nepoužije pro tu částku, která byla mezi spojenými osobami vypořádána;
- § 23 odst. 11 - aplikace ALP pro účely stanovení základu daně u stálých provozoven⁵;
- § 25 odst. 1 písm. w) – tzv. nízká kapitalizace;
- § 35a odst. 2 písm. d) – vztah převodních cen k povinnostem nositelů investičních pobídek
- § 35b - vztah převodních cen k povinnostem nositelů investičních pobídek;
- § 38nc – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami;
- § 38nd – Závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.

⁵ § 23 odst. 11 neřeší vztahy mezi spojenými osobami. Ustanovení je uvedeno pro úplnost, neboť i při stanovování základu daně z titulu činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny lze obdobně využít pravidla pro oceňování transakcí mezi spojenými osobami.

1.1.3. Směrnice o převodních cenách

V roce 2017 vydalo OECD aktualizovanou verzi Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, která odráží změny vyplývající z projektu OECD/G20 BEPS - Eroze daňových základů a přesouvání zisků. Došlo tak ke změnám, doplnění a upřesnění výkladů některých oddílů Směrnice. Je v ní zdůrazněna už historicky dříve zmíněná důležitost skutečné ekonomické podstaty realizovaných ekonomických aktivit, a sice že pro účely správného ocenění transakcí není podstatné jenom smluvní uspořádání mezi účastníky transakce, ale skutečný obsah takové transakce. Mezi významné změny a zpřesnění lze zařadit např.:

- zpřesnění definice nehmotného majetku pro účely převodních cen,
- detailnější popis týkající se hodnocení smluvního převodu rizika (ten, je považován za daňově relevantní, pouze pokud zahrnuje skutečné provádění rozhodovacích procesů, např. u podnikových restrukturalizací),
- upřesnění, že entitám s vysokým kapitálovým krytím, které nevykonávají žádné skutečné ekonomické aktivity, je možno přiřadit pouze přiměřenou část zisku, v podstatě odpovídající bezrizikové úrokové sazbě,
- změna v oblasti struktury dokumentace k převodním cenám (nově vedle Local File a Master File – dále viz kapitola 4 tohoto Pokynu - také Country by Country reporting - reportování a předávání údajů o transakcích mezi sdruženými podniky).

Směrnice má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a předcházet nákladným soudním sporům a dále napomáhat i při uplatňování odstavce 2 článku 9 konkrétní uzavřené Smlouvy – tj. následné úpravě zisků pro daňové účely (viz kapitola 5 tohoto Pokynu).

Postupy a metody uvedené ve Směrnici o převodních cenách nejsou přímo zakotveny v českých daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni. Její závaznost při výkladu článku 9 Smluv plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu (zveřejněna ve Sbírce zákonů pod č. 15/1988 Sb. jako Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu). V čl. 31 této úmluvy je uvedeno obecné pravidlo výkladu mezinárodních smluv včetně SZDZ (viz příloha č. 2 tohoto Pokynu).

Směrnice o převodních cenách svým charakterem a způsobem přijetí i použití odpovídá dokumentům uvedeným v čl. 31 Vídeňské úmluvy, obzvláště odst. 2, neboť mezi členskými státy OECD (jímž je od roku 1995 také Česká republika) došlo ke konsensu o ní. Z tohoto hlediska lze Směrnici využívat pro daňové účely stejně jako je využívána ostatními členskými státy OECD coby výkladové pravidlo k článku 9 Smluv.

Směrnice rovněž v současnosti představuje komplexní a praxí ověřený materiál, který zakotvuje uchopitelné a racionální standardy pro stanovení transferových cen.

V průběhu času se stalo užívání Směrnice, resp. užívání pravidel v ní obsažených, standardem respektovaným a aplikovaným jak daňovými subjekty, tak i správci daně. Svým způsobem se tak východiska a pravidla obsažená ve Směrnici implementovala i do vztahů bez mezinárodního prvku a v určitém ohledu vytvořila správnou praxi "sui generis".

Kromě toho je třeba brát v úvahu i další benefit užití Směrnice pro tuzemské vztahy – vytváří důležitou právní jistotu na straně daňových subjektů a zároveň stanoví předvídatelná pravidla jednání správce daně.

Vzhledem k výše uvedenému jsou postupy a principy vymezené ve Směrnici využitelné i ve vazbě na ZDP (tedy také v případě transakcí mezi spojenými osobami v rámci České republiky nebo se spojenou osobou z nesmluvního státu).

1.2. Sdružené podniky / spojené osoby

1.2.1. Smlouvy

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění definuje sdružené podniky v článku 9, jak už je uvedeno v kapitole 1.1, následujícím způsobem:

„a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu“.

1.2.2. ZDP

ZDP v § 23 odst. 7 pracuje s pojmem spojená osoba a definuje ji takto:

„Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

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

Ad b) 4. a b) 5.: Spojené osoby jsou i osoby blízké a osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (dále jen „osoby dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP“).

Za osoby blízké se pro účely ustanovení § 23 odst. 7 ZDP považují osoby vymezené v § 22 zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Za osoby dle ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP jsou považovány zejména takové osoby, které navzájem obchodují „... za ceny, které se výrazně odchylují od cen sjednávaných v běžných obchodních vztazích i v případech, kdy spojení obchodních partnerů je založeno jinak než kapitálově či personálně, anebo jestliže obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami jsou realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. Jde např. o prodeje v tuzemsku za velmi nízké ceny ziskového poplatníka ztrátovému poplatníkovi nebo za velmi vysoké ceny ztrátového poplatníka ziskovému poplatníkovi anebo nákupy zboží a služeb za velmi vysoké ceny v porovnání s obvyklými cenami od poplatníků se sídlem nebo bydlištěm ve státech s nízkým nebo neexistujícím zdaněním zisku („daňové ráje“).“, jak je uvedeno v důvodové zprávě k zákonu č. 210/1997 Sb., ze dne 31. července 1997, kterým se mění a doplňuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (novelizační bod 39).

Z definic uvedených v čl. 9 Modelové smlouvy a v § 23 odst. 7 ZDP plyne, že sdruženými podniky resp. spojenými osobami (dále také „spojenými podniky“) se rozumí, jestliže se podnik jednoho státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého státu nebo tytéž osoby (shodné právnícké nebo fyzické osoby) se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho státu i podniku druhého státu.

Co se rozumí podílem na kontrole nebo kapitálu podniku dle Smluv není ve Smlouvách specifikováno. Jelikož smlouvy tuto definici neobsahují, uplatní se v souladu s čl. 3 Smluv, odst. 2, tuzemský zákon. V daném případě se přejímá definice obsažená v § 23 odst. 7 ZDP (podíl alespoň 25 % na základním kapitálu nebo hlasovacích právech). Příklady vztahů mezi spojenými podniky jsou uvedeny v příloze č. 1 tohoto Pokynu.

Při posouzení, zda se jedna osoba (jeden podnik) podílí na vedení druhého podniku, je třeba vycházet z obecných předpisů, tedy ze zákona č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů resp. ze zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Pod pojmem vedení lze v tomto smyslu chápat jednání jménem podniku, tj. činnost statutárních orgánů nebo jejich členů, např. jednatelů (společnosti s ručením omezeným) či společníků (společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti), představenstva (akciové společnosti, družstva), komplementářů (komanditní společnosti) apod. Jestliže identická fyzická osoba působí v dozorčích radách dvou podniků, nejedná se o spojené osoby, pouze z titulu této skutečnosti. Nicméně je-li identická fyzická osoba současně v dozorčí radě jednoho podniku a členem statutárního orgánu podniku druhého, pak se o spojené osoby jedná⁶. Vždy je nutno posoudit konkrétní činnost každé osoby oprávněné jednat za podnik, a to zda může ovlivnit rozhodování nebo se přímo podílí na rozhodování.

2. SROVNÁVACÍ ANALÝZA

Každá transakce týkající se vztahů mezi spojenými podniky podléhá (z pohledu strany, která nese náklad) při daňovém posouzení celkem třem typům testů, kdy první dva (substance test a benefit test) zkoumají soulad s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP. Před posuzováním, zda uvedená transakce splňuje podmínky principu tržního odstupu (viz dále), je nutné posoudit, zda se uvedená transakce uskutečnila (tzv. substance test) a zda byla přínosem pro daňový subjekt (tzv. benefit test). V případě, že je na obě otázky odpovězeno kladně, lze přistoupit

⁶ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 67 / 2013 – 28 ze dne 22. srpna 2013

k třetímu testu (arm's length test), tedy prověřování podmínek dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, tzn., zda jsou převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu.

Z předchozích definic plyne, že předmětem zkoumání dle Směrnice jsou transakce mezi spojenými podniky a jejich ocenění, a rozdělení zisků z nich plynoucích mezi spojené podniky, které se na těchto transakcích podílejí. Transakce mezi spojenými podniky jsou označovány jako závislé (řízené) transakce. Stejně tak ceny uplatňované v těchto transakcích jsou označovány jako závislé (převodní) ceny.

Při zkoumání, zda jsou převodní ceny v souladu s ALP, se vychází ze zásady, že:

- členové skupiny nadnárodních podniků (resp. spojené podniky) jsou posuzováni jako by byli na skupině nezávislými samostatnými podniky;
- pozornost se zaměřuje na povahu obchodů mezi nimi (např. kam směřují, čeho se týkají, apod.).

Ačkoliv je cílem tohoto Pokynu vymežit principy stanovení převodních cen pro daňové účely, je nutné pro jednoznačnost poznamenat, že pro stanovení ceny plnění nehraje roli daňové vyhodnocení účetní položky při stanovení základu daně. Kupříkladu, pro účely stanovení převodní ceny metodami vycházejícími z nákladů daňového subjektu, se při vymezení nákladové základny nehodnotí daňová účinnost či neúčinnost těchto nákladů, protože do výše ceny se musí promítnout veškeré relevantní náklady bez ohledu na jejich daňovou uznatelnost. Je tedy podstatná ekonomická souvislost nákladu s řízenou transakcí nikoliv daňová uznatelnost.

Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tedy provedení řádné srovnávací analýzy. Přičemž:

- závislou transakcí se rozumí jakýkoliv obchodní vztah mezi spojenými podniky, kdy za obchodní vztah může být považován i tzv. „příkaz mateřské společnosti“, kterým je myšleno ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem. Např. mateřská společnost nařídí dceřině společnosti prodávat nezávislým odběratelům za jiné než obvyklé ceny (tzn., k této transakci nedospěje dceřiná společnost svým vlastním rozhodnutím), kdy takto vzniklý rozdíl bude přičten právě „příkazu mateřské společnosti“, a v této výši náleží dceřině společnosti od mateřské kompenzace. Často platí, že příkazy mateřské společnosti nejsou explicitně smluvně zachyceny, není o nich účtováno, ale přesto reálně existují;
- nezávislou transakcí se rozumí obchodní vztahy mezi nezávislými podniky.

Srovnávací analýza představuje jádro principu tržního odstupu a je založena na porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami, které by si mezi sebou stanovily nezávislé subjekty a to za srovnatelných okolností. Obecnými faktory srovnatelnosti jsou:

- smluvní podmínky transakcí;
- vykonávané funkce, nesená rizika a aktiva používaná jednotlivými podniky;
- vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb;
- ekonomické okolnosti stran transakce a trhu;
- podnikatelské strategie;

které jsou blíže popsány v následujících podkapitolách.

K tomu, aby mohly být transakce a podmínky, za kterých se uskutečňují, považovány za srovnatelné Směrnice uvádí, že musí být naplněno jedno z následujících kritérií:

- a) žádný z rozdílů mezi závislou a srovnatelnou (nezávislou) transakcí by neměl zásadně

ovlivnit podmínku (faktor), která je prověřována, tedy případné zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné

nebo

b) je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.

Při posuzování a kontrole převodních cen lze v některých případech najít plně srovnatelné transakce, tzn., podmínky, okolnosti, za kterých se uskutečňují. V odůvodněných případech je nutné provádět úpravy (eliminaci) rozdílů dle bodu b), které mohou ovlivnit tvorbu ceny.

2.1. Faktory určující srovnatelnost

Správné a přesné vymezení a popsání závislé transakce spolu s provedením funkční a rizikové analýzy testované strany transakce je základním předpokladem a podmínkou zvolení srovnatelných nezávislých transakcí a podniků.

Při provádění srovnávací analýzy je třeba zohlednit zejména 5 faktorů uvedených v následujících podkapitolách.

2.1.1. Smluvní podmínky transakcí

Na základě zjištěných smluvních podmínek lze stanovit, jak mají být rozděleny zodpovědnosti a rizika či přínosy z prováděných transakcí (viz také předchozí kapitola). Pokud byla transakce uskutečněna mezi spojenými podniky formálně stvrzena prostřednictvím písemných smluvních ujednání, poskytují tato ujednání výchozí bod pro vymezení transakce. Smluvní podmínky také mohou vyplývat z korespondence či jiných dokumentů (e-mailová korespondence, interní doklady, zápisy z porad atd.), pokud neexistuje písemná smlouva.

V případě, že neexistují žádné písemné podmínky, skutečná transakce se odvodí ze skutečného chování stran zjištěného prostřednictvím identifikace ekonomicky relevantních okolností transakce. Je nutné, aby všechny aspekty transakce byly odvozeny z dostupných důkazů o skutečném jednání stran, a to i přesto, že může existovat písemná smlouva, tzn., že platí zásada materiální pravdy (substance over form). Vymezení transakce se po zjištění smluvních ujednání zaměří na zkoumání skutečného obsahu a skutečného jednání stran těchto transakcí. Pokud se skutečný obsah transakce liší od smluvních ujednání, transakce bude vymezena na základě skutečného obsahu transakce a skutečného jednání stran transakce.

2.1.2. Vykonávané funkce, nesená rizika a používaná aktiva – funkční a riziková analýza

Funkční a riziková analýza má za cíl zjistit jaké funkce strany transakce vykonávají, jaká aktiva při tom používají a jaká ekonomicky významná rizika nesou. Výsledky funkční a rizikové analýzy budou relevantní pro výběr testované strany, výběr vhodné metody stanovení převodních cen, výběr ukazatele ziskovosti a srovnatelných subjektů. Pečlivé zjištění a rozpoznání funkčního a rizikového profilu, je zásadní podmínkou pro stanovení, který podnik ve skupině bude podnikem testovaným.

Testovanou stranou transakce ve skupině může být jakýkoli spojený podnik ve skupině, a to i mateřská společnost. Stanovení, který podnik ve skupině je testovanou stranou je nutné posuzovat z pohledu konkrétní prověřované závislé transakce, přičemž v některých případech je možné i transakce agregovat, viz Směrnice odst. 3.9 – 3.12.

Testovaná strana je obvykle ta strana transakce, která vykonává méně komplexní funkce, nese méně ekonomicky významných rizik a nevlastní jedinečná hmotná či nehmotná aktiva

využitelná v posuzované závislé transakci. Určuje se např. kdo má větší rozhodovací pravomoci, kdo uzavírá kontrakty s dodavateli a odběrateli a rozhoduje o podmínkách kontraktu, kdo je zodpovědný za cenovou politiku a skladované zásoby, kdo vytváří marketingové strategie a plánuje výrobu, kdo je zodpovědný za přepravu zboží, kvalitu výrobků, kdo je odpovědný za financování podniku a zaměstnávání pracovníků, kdo je zodpovědný za výzkum a vývoj a vlastní patenty a know-how, atd. Klíčové pro určení správného výčtu hodnocených funkcí je, jaké jsou tzv. „value drivers“ v daném odvětví, resp. určení klíčových funkcí majících vliv na cenotvorbu. Při určování testované strany se pak jednotlivým funkcím přisoudí různá váha v závislosti na hodnotovém řetězci (value chain), v rámci kterého jsou právě určeny hybné funkce (value drivers), které mají největší vliv na cenu. Hodnotový řetězec se obvykle skládá z těchto částí - R&D produktu, R&D výrobního procesu, nákup, výroba, marketing, distribuce a následné služby vč. záruky. V každém odvětví je, co do důležitosti, stěžejní jiná část hodnotového řetězce a tedy i jiná hybná funkce.

V případě nehmotných aktiv ten subjekt ve skupině, který má tzv. funkce DEMPE tj. development (vytváření), enhancement (zvyšování hodnoty), maintenance (udržování), protection (ochrana), exploitation (využívání) a nese a řídí s nimi spojená rizika, je považován za vlastníka nehmotných aktiv z ekonomického hlediska, a ten má právo na výnosy z nich, resp. jurisdikce, v níž poplatník působí, má právo na jejich zdanění. Totéž platí naopak – pokud je strana transakce právním vlastníkem nehmotného aktiva a poskytla financování pro výkon funkcí DEMPE, ale nevykonává tyto DEMPE funkce a nenese rizika s nimi spojená, není oprávněna inkasovat veškeré výnosy z nich, ale právo na výnosy mají spojené podniky ve skupině, které tyto funkce vykonávají a nesou rizika s nimi spojená. Právní vlastník v tom případě má nárok pouze na odměnu související s poskytnutím kapitálu. Tzv. funkční a riziková analýza znamená nalezení a porovnání funkcí a míry odpovědnosti (rizika) jednotlivých transakcí spojených podniků.

Riziko je možnost vzniku situace, která je pro podnik nevýhodná či ohrožující.

Míra rizika je pravděpodobnost, že nastane určitý nežádoucí vývoj.

Funkce je rozhodovací pravomoc spojená s odpovědností, která dává možnost ovlivnit další vývoj a tím přímo ovlivňuje míru rizika. Současně platí, že aby strana transakce mohla vykonávat funkci, musí být schopna rozhodovat, kontrolovat činnosti s ní související a disponovat finanční kapacitou k nesení souvisejícího rizika. Funkce a z nich plynoucí rizika nelze od sebe oddělit. Je tomu tak proto, že schopnost nést (vykonávat) funkce (tj. rozhodovat) a skutečně vykonávat tyto funkce (tj. realizovat rozhodnutí) ve vztahu k relevantnímu riziku předpokládá pochopit riziko prostřednictvím informací, které jsou nezbytné ke zhodnocení očekávaných negativních a pozitivních dopadů rizika spojeného s rozhodováním o něm (tzn. spojeného s funkcí), viz Směrnice odst. 1.66.

Funkce znamená řídit riziko. Řízení rizik je vykonávání funkce spočívající v posouzení rizika spojeného s obchodní činností a reakce na něj (tzn. rozhodnutí o něm). *“Řízení rizik zahrnuje tři prvky (i) schopnost činit rozhodnutí ohledně přijetí, odložení či odmítnutí příležitosti nést riziko, a konkrétní výkon této rozhodovací funkce, (ii) schopnost činit rozhodnutí, zda a jak reagovat na rizika spojená s danou příležitostí, a konkrétní výkon této rozhodovací funkce, a (iii) schopnost zmírnit riziko, tedy schopnost přijmout opatření ovlivňující dopady rizik, a konkrétní provedení tohoto zmírnění rizika.”⁷*

Při prováděné analýze je zásadní posoudit, zda-li je rozložení rizik v souladu s ekonomickou podstatou transakce a zda smluvní rizika a skutečné chování stran odpovídají schopnosti kontrolovat daná rizika a být zároveň finančně způsobilý je převzít.

⁷ Viz Směrnice odst. 1.61

Finanční kapacitou k převzetí a nesení rizika se rozumí finanční zabezpečení převzetí či odložení rizika, úhrada funkcí zmírnění rizika a nesení dopadů rizika v případě, že skutečně nastane (realizuje se), viz Směrnice odst. 1.64.

Činnost je realizace určité funkce. Tzn., podnik může fakticky vyrábět – vykonávat činnost, ale nemusí nést funkci – nerozhoduje co a jakým způsobem vyrábět, respektive ponese pouze funkci operativní výroby, kdy rozhoduje jen v situacích běžného provozního charakteru, ale klíčové funkce ve vztahu k vyrobenému množství, použitému materiálu, výrobních postupech či samotném výrobním sortimentu (což mohou být právě value drivers) vykonává jiný subjekt ve skupině.

Funkce tedy neznamená totéž co činnost. Funkci a související riziko od sebe nelze oddělovat. Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků, stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky. Jde např. o výrobu, výzkum a vývoj, distribuci, reklamu, financování, řídicí funkce atd. Stejně tak jednotlivé podniky mohou nést různou míru rizika, které podstupují při své činnosti.

Podnik může být z hlediska funkčního profilu definován v rozmezí jako smluvní/rutinní nebo plnohodnotný podle míry závislosti v jednotlivých transakcích na protistraně či zbytku skupiny. Jeden podnik může mít také současně více funkčních profilů u různých typů transakcí. Dále může být definován jako výrobce, distributor nebo poskytovatel služby. V praxi bývá běžné, že je možné hodnotit jednotlivé transakce jako blíže ke smluvnímu/rutinnímu nebo naopak k plnohodnotnému typu. Stručná charakteristika typických obchodních modelů je také uvedena v dokumentu „Toolkit“, který je zmíněn v kapitole 2.1.3.

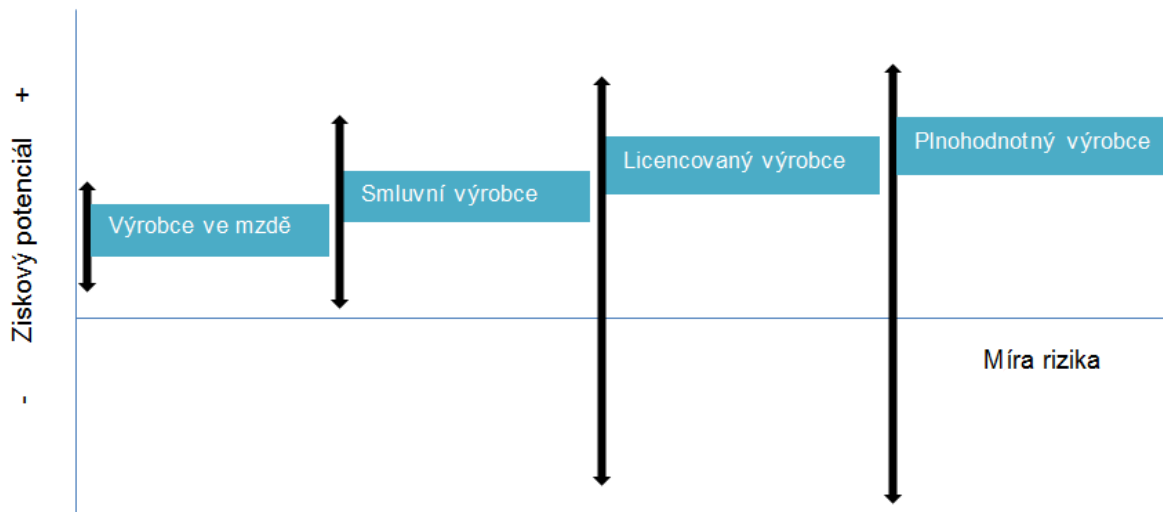
Rutinní entity vykonávají pouze rutinní funkce na základě relativně detailních instrukcí jiné entity (např. operativní výrobu, opracování materiálu, skladování, dodání zboží). Tyto entity návazně nesou omezená rizika proporčně ke svým funkcím a očekávají nižší, ale stabilní zisk ze závislé transakce. V odůvodněných případech může i rutinní entita vykázat ztrátu, a to výhradně z funkcí, které vykonává, tedy má možnost o nich rozhodovat a řídit je, nese z nich vyplývající rizika a má dostatečnou finanční kapacitu tato rizika nést, pokud by v obdobné situaci byl ztrátový i nezávislý subjekt za obdobných okolností.

Plnohodnotný podnikatel vykonává zásadní funkce z pohledu dodavatelského řetězce (např. určení marketingové strategie včetně prodejních postupů, řízení a vykonávání výzkumu a vývoje, řízení a plánování výroby) a nese s nimi spojená hlavní rizika (zejména cenové a objemové riziko, riziko neúspěšného výzkumu a vývoje atd.); zároveň tyto entity zpravidla vlastní významná hmotná či nehmotná aktiva (patenty, značku, aj.).

Čím významnější funkce podnik v závislé transakci vykonává, čím větší s nimi spojená rizika nese a hodnotnější aktiva zapojuje, tím větší je jeho očekávání, a tím větší má ziskový potenciál, tzn., očekává vyšší budoucí zisk realizovaný z dané transakce. Zároveň však při nepříznivém vývoji trhu může realizovat i vyšší ztráty související s jeho rozhodovacími pravomocemi (např. v důsledku silné konkurence, při změně cen vstupů apod.). Ziskový potenciál je tedy dán vahami (významností) jednotlivých funkcí určených na základě hodnotového řetězce, významem nesených rizik souvisejících s funkcemi a významem zapojených aktiv, nikoliv jejich počtem.

Typologie funkčních profilů pro výrobní a distribuční entity je znázorněna v následujících schématech, přičemž platí, že nelze přesně definovat hranici mezi jednotlivými profily a bude existovat řada situací, kdy podnik přesně nezapadne do níže popsaných definic. Podstatné je, že ve všech případech musí výsledná odměna pro každý typ podniku odrážet jím reálně vykonávané funkce, nesená rizika a používaná aktiva.

Obr. č. 1 Ziskový potenciál výrobce dle funkčně rizikového profilu



U výrobních podniků stojí na jedné straně výrobce ve mzdě, který zpravidla vykonává pouze jednotlivé výrobní operace (dodává výrobní službu) a nevlastní ani zpracovávaný materiál (nenakupuje suroviny ani montované zboží), výrobu plánuje pouze operativně a svoji kapacitu zcela garantuje objednateli. V souladu s tím nenese významná rizika (nenese riziko skladových zásob ani tržní riziko). Má nárok na přiměřenou, stabilní odměnu, která se zpravidla odvíjí od zpracovatelských nákladů (např. mzdy, odpisy apod.) zvýšených o ziskovou přírážku.

Oproti tomu smluvní výrobce zpravidla vlastní zásoby materiálu a nese s nimi související rizika, a proto v jeho nákladové základně pro aplikaci přírážky je zahrnuta i hodnota materiálu (viz nákladová základna v bodě 3.1.3.). Je rovněž zodpovědný za plánování výroby (přípravy výrobního plánu dle objednávek) a nese do určité míry související rizika (zvýšená zmetkovitost, neefektivita výroby, atp.) v návaznosti na konkrétní nastavení jeho odpovědností. Rovněž pro tento typ funkčního a rizikového profilu platí preference nákladových metod (viz metoda nákladů a ziskové přírážky, metoda TNMM, popsané v kapitole 3). Smluvní výrobce by měl dosahovat většího zisku (za předpokladu stejného objemu výkonů) než výrobce ve mzdě, jelikož se zisková přírážka uplatní na větší nákladovou základnu.

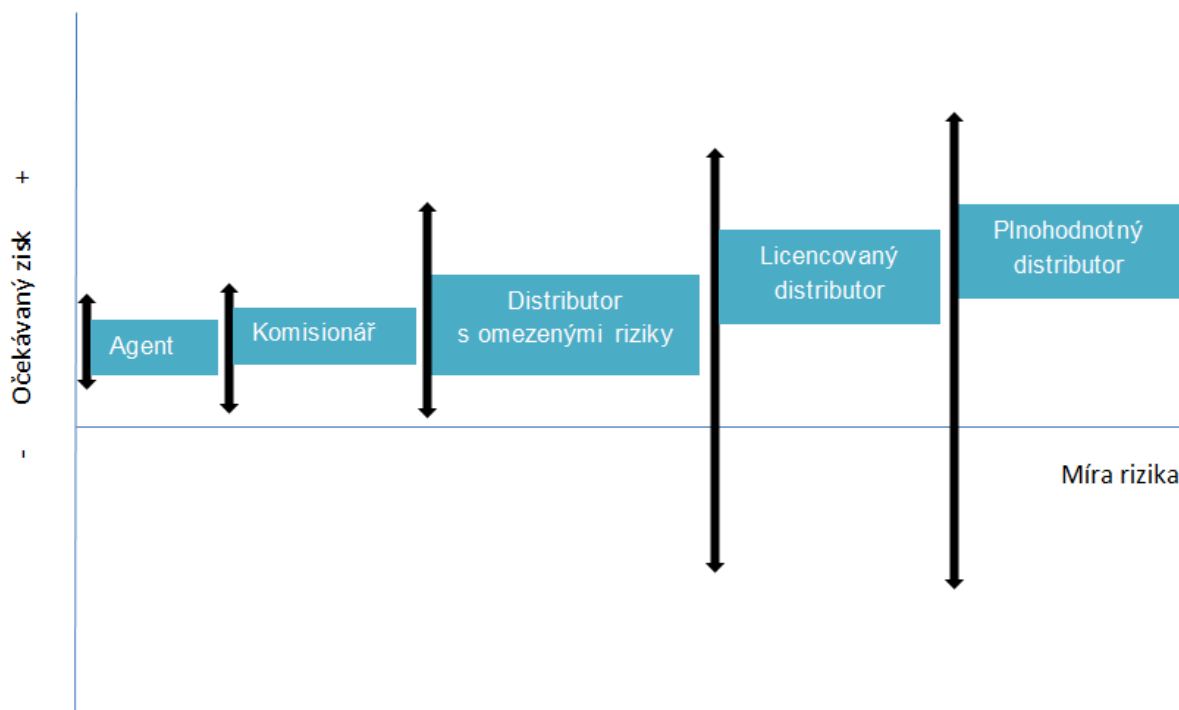
Jednou ze základních charakteristik výrobce ve mzdě a smluvního výrobce je skutečnost, že dodává a fakturuje zpravidla pouze do skupiny, kdy nevykonává obchodní funkci, ani nevyjednává o ceně s odběratelskou společností. Nicméně může existovat i obchodní model, kdy výrobce dodává mimo skupinu, ale všechny významné podmínky dodávek určuje skupina (zejména odběratele, ceny, objemy atd.). V takovém případě může obchodní model naplnit znaky výrobce ve mzdě či smluvního výrobce a návazně na to by proto měla být omezena nebo kompenzována obchodní rizika (viz příkaz mateřské společnosti).

Na druhé straně stojí plnohodnotný výrobce, který vykonává zásadní funkce. Nakupuje suroviny a polotovary na vlastní účet, drží zásoby surovin i hotových výrobků, investuje do strojů a pracovní síly, vlastní nehmotná aktiva (řídí a i nese hlavní rizika ve vztahu ke své výrobní aktivitě), vykonává obchodní funkce (aktivní vyjednávání s dodavateli i odběrateli) a nese tržní riziko. Ziskový potenciál plnohodnotného výrobce by měl být v porovnání se smluvním výrobcem a výrobcem ve mzdě vyšší, tzn. ale, že podléhá i vyšším výkyvům.

Určitou variantou plnohodnotného výrobce je licencovaný výrobce. Licencovaný výrobce oproti plnohodnotnému výrobcovi nevlastní nehmotná aktiva, ale za využívaná nehmotná aktiva platí licenční poplatek. Nevykonává tudíž funkce související s vývojem nehmotného aktiva ani

nenese s tím související rizika. Jinak vykonává obdobné funkce a nese obdobná rizika jako plnohodnotný výrobce.

Obr. č. 2 Ziskový potenciál distributora dle funkčně rizikového profilu



Agent domlouvá prodej a spolupracuje se zákazníky. **Neuzavírá smlouvy svým jménem ani na svůj účet.** Plnohodnotný podnik dodává a fakturuje zboží zákazníkům přímo sám a také sám určuje cenu a jiné podmínky prodeje. Podmínky a smlouvy bývají sjednávány mimo působnost agenta a bez jeho zásahu. **Agent nevlastní prodávané zboží.** Přijímá rutinní odměnu za své služby tj. zejména za zprostředkování.

Komisionář je příkladem distributora s omezenými funkcemi a riziky v rámci skupiny podniků. Na rozdíl od níže uvedeného distributora s omezenými riziky **nemá komisionář vlastnické právo k obchodovanému zboží** (uzavírá smlouvy svým jménem, ale na účet jiné osoby ve skupině). Od spojeného podniku získává jako odměnu za své služby procento z prodeje nebo přírůžku k vynaloženým nákladům.

Distributor s omezenými riziky (závislý distributor) je obvykle založen skupinou podniků za čelem distribuce zboží, které skupina vyrábí. Nakupuje zboží a předává je zákazníkům **vlastním jménem na svůj účet**, hlavní funkce a rizika nese plnohodnotný podnik v rámci skupiny. Závislý distributor provádí typické prodejní a marketingové funkce ve vztahu k prodeji výrobků dodávaných ze skupiny, tzn. příprava marketingových plánů, prognózy prodeje a udržování vztahů se zákazníky. Ceny, za které nakupuje, nebo za které prodává, může stanovovat skupina. Tento distributor nese pouze omezená rizika. **Nabývá vlastnická práva k obchodovanému zboží**, ale většina strategických obchodních rizik zůstává plnohodnotnému podniku.

Typická rizika nesená plnohodnotným podnikem v rámci dohody s distributorem s omezenými riziky jsou rizika související se zásobami, pohledávkami z obchodních vztahů a měnová rizika. Ta jdou následně k tíži plnohodnotného podniku (např. zastaralé zásoby jsou odkupovány a dluhy jsou kompenzovány).

Licencovaný distributor využívá nehmotná aktiva, která nevlastní, ale licencuje si je. Sám ale rozhoduje o množství nakoupeného zboží s cílem jeho prodeje. Nese tedy riziko související se zásobami a tržní riziko. Jinak vykonává obdobné funkce a nese obdobná rizika jako plnohodnotný distributor.

Plnohodnotný distributor zboží nakupuje a prodává svým jménem a na svůj účet (je vlastníkem zboží, které prodává, skladuje ho, uvádí na trh a prodává zákazníkům). Nese strategické funkce nákupu a prodeje, rozhoduje o výběru odběratelů zboží. Nese rizika spojená s těmito funkcemi (např. neprodejnost zásob, zastarávání zásob, reklamace zboží, riziko nezaplacených pohledávek zákazníky, riziko měnové, atd.). Vznikají mu náklady s vedením skladu, logistikou, marketingem a další podporou prodeje včetně pozáručního servisu. Dále poskytuje poprodejní servis, může vlastnit marketingová nehmotná aktiva (jako např. ochranné známky). Má nejvyšší ziskový potenciál, ale podléhá i nejvyšším výkyvům.

2.1.3. Vlastnosti převáděného majetku nebo poskytovaných služeb

U hmotných aktiv (např. zboží, nemovitostí atd.) je třeba posoudit jejich fyzické vlastnosti, kvalitu, spolehlivost, dostupnost na trhu, objem nabídky na trhu, obrátkovost zboží (denní nebo dlouhodobá spotřeba) apod.

U nehmotných aktiv je třeba se zaměřit na formu transakce (např. jde-li o poskytnutí licence nebo prodej), typ majetku (např. patent, obchodní značka, know-how), délku a stupeň ochrany, předpokládané zisky z užití nehmotných aktiv a nesení souvisejících funkcí (viz funkce DEMPE rozepsány výše v kapitole 2.1.2.).

U poskytovaných služeb je třeba mimo jiné zohlednit povahu a rozsah, v jakém jsou poskytovány a jejich účel a přínos.

2.1.4. Ekonomické okolnosti stran transakce a trhu

Tržně obvyklé ceny se mohou na různých trzích lišit, a to i pro transakce vztahující se na stejný majetek nebo služby. Aby bylo možné zajistit srovnatelnost, je nutné, aby trhy, na nichž nezávislé a spojené podniky působí, nevykazovaly rozdíly s podstatným vlivem na cenu, nebo aby bylo možné provést příslušné úpravy.

Srovnáním ekonomických okolností se rozumí porovnání podmínek na trhu, jako jsou např. geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, dostupnost obdobného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, výrobní náklady, dopravní náklady, čas (sezónnost, uplatnění novinek apod.), regulace trhu atd.

2.1.5. Podnikatelské strategie

Typickým příkladem podnikatelských strategií může být snaha o průnik na nový trh, kdy ceny mohou být do značné míry zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na trh při současném uplatnění nižší konečné prodejní ceny tohoto produktu. Nicméně i při zohledňování podnikatelské strategie je třeba brát v potaz, který z podniků disponuje funkcí podnikatelskou strategií stanovovat případně revidovat, tzn. nést odpovídající rizika.

2.2. Doporučení, jak postupovat při provádění srovnávací analýzy

Doporučený postup při provádění srovnávací analýzy⁸:

1. Analýza okolností, za kterých podnik vykonává svoji činnost – analýza odvětví, konkurence, ekonomických a regulačních faktorů a jiných prvků, které mají vliv na daňový subjekt – pomáhá pochopit podmínky závislé transakce a podmínky nezávislých transakcí (viz kapitola 2.1. výše).
2. Funkční a riziková analýza pro pochopení zkoumaných závislých transakcí a výběr testované strany (viz kapitola 2.1.2. výše).
3. Zhodnocení případných stávajících interních srovnatelných údajů – posouzení transakce mezi jednou ze stran závislé transakce a nezávislou stranou. Tuto skutečnost lze využít v případě, kdy podnik uskutečňuje jak závislé transakce vůči jiným podnikům ve skupině, tak nezávislé transakce s nezávislými subjekty, kdy předmětem těchto transakcí je srovnatelné zboží, služby atd.
 - údaje mohou mít bližší vztah ke zkoumané transakci než externí srovnatelné údaje;
 - analýza může být spolehlivější;
 - přístup k informacím může být méně nákladný a úplnější než výběr a úpravy externích srovnatelných údajů z komerčních databází;
 - využití zejména u metody CUP, ale i ostatních tradičních transakčních metod či metody TNMM;
 - užití existujících interních srovnatelných údajů bude obtížně použitelné například v situacích, kdy objem výkonu v rámci nezávislých transakcí je v porovnání s objemem výkonu v rámci řízených transakcí výrazně jiný a/nebo smluvní podmínky jsou natolik rozdílné, že nelze docílit věcné a věrohodné úpravy.
4. Určení externích srovnatelných transakcí, subjektů a zdrojů informací (viz kapitola 2.1.3.).
5. Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen v závislosti na podmínkách transakce, testované straně a stanovení relevantního ukazatele ziskovosti (viz kapitola 3).
6. Zjištění a porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny spojených podniků (např. vykázal-li kontrolovaný podnik ve skupině ztrátu, zda i ostatní členové skupiny pak vykazují ztrátu).
7. Zjištění, zda nejsou ve smluvních podmínkách obsaženy vzájemné kompenzace, např. v souvislosti s dodávkou zboží probíhají služby, o jejichž cenu je pak upravena cena zboží. V případě kompenzací je nutno vycházet nejen z národních účetních standardů, které buď umožňují, nebo regulují „kompenzace“, ale i z výsledků substance testu a dalších okolností prověřované závislé transakce.

2.3. Výběr externích srovnatelných nezávislých subjektů a transakcí – benchmark analýza (dále také „BMA“)

K nalezení externích srovnatelných subjektů, jejich ziskovostí a potažmo cen je třeba určit podmínky (okolnosti), které mají být dodrženy ze strany jakékoliv nezávislé transakce,

⁸ Nejedná se o povinný postup, rovněž přípustný může být jakýkoliv jiný, který povede k identifikaci spolehlivých srovnatelných údajů.

aby mohla být považována za potenciálně srovnatelnou, a to na základě faktorů srovnatelnosti identifikovaných v kapitole 2.1.

Dostupné zdroje informací externích srovnatelných údajů jsou zejména komerční databáze a jiné veřejně dostupné informace:

a) Komerční databáze

- jejich omezením je, že ne všechny země nabízejí stejné množství veřejně dostupných informací o svých podnicích, a požadavky na zveřejňování se mohou lišit např. v závislosti na právní formě podniku;
- slouží pro srovnávání výsledků podniků spíše než transakcí (informace o transakcích třetích stran jsou k dispozici jen výjimečně, nebo jen pro určité druhy transakcí jako je například ocenění úvěrových finančních nástrojů);
- jejich používání by nemělo vést k převládání kvantity nalezených dat nad jejich kvalitou (obavy týkající se spolehlivosti dané analýzy z hlediska informací pro hodnocení srovnatelnosti).

b) Jiné veřejně dostupné informace

- v důsledku výše uvedených obav může být vhodné doplnit informace z databází o jiné veřejně dostupné informace (např. web, účetní výkazy), což má podpořit kvalitu srovnatelných informací.

Při výběru srovnatelných nezávislých subjektů lze také vycházet ze sdělení Evropské komise JTPF/007/2016/FINAL/EN z října 2016 k EU Joint Transfer Pricing Foru dále jen „EU JTPF“, obsahující zprávu „Report on the use of comparables in the EU“⁹ nebo také z dokumentu „A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses“, který vydalo v roce 2017 OECD, (dále jen „Toolkit“)¹⁰.

2.3.1 Kvantitativní BMA

Kvantitativní analýzou se rozumí použití vyhledávací strategie vhodně zvolených posuzovaných faktorů/kritérií, kterými se ze zvolené databáze vyberou podniky, které splňují zadaná kritéria. Vyhledávací kritéria musí být vybrána takovým způsobem, aby na základě nich vybrané nezávislé podniky byly srovnatelné s testovanou stranou transakce.

Kritéria výběru srovnatelných subjektů pro stanovení ceny obvyklé musí být objektivní, spravedlivá a přezkoumatelná.

Nejčastěji se vyskytujícími kvantitativními kritérii jsou např.:

- výběr podle statusu podniku – zda je aktivní, v platební neschopnosti nebo v insolvenční, zda je v likvidaci, nebo zrušený a z jakého důvodu;
- výběr podniků z podobného geografického okruhu, země s podobným trhem, jako u testované strany; V případě, že je testovaná strana z ČR upřednostní se geografické hledisko ČR, a postupně při nedostatku srovnatelných nezávislých podniků se rozšíří např. na země V4, EU, Evropa;
- výběr odvětví činnosti dle NACE kódů souvisejících s aktivitou testované strany;
- výběr jen nezávislých podniků - stanovení podmínky nezávislosti v návaznosti na stávající legislativu v České republice dle § 23 odst. 7 ZDP – za nezávislé jsou považovány podniky,

⁹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0072016revencomparablesreport_.pdf

¹⁰ <https://www.oecd.org/ctp/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>

v nichž žádný vlastník nemá více než 25 % podíl na kapitálu či hlasovacích právech. Pokud je nalezeno jen málo nebo žádný takový podnik, lze výběrové kritérium rozšířit např. o podniky, které jsou veřejně obchodované, případně lze zahrnout i podniky, které jsou vlastněny fyzickými osobami, za předpokladu, že např. tato fyzická osoba nebo veřejně obchodovaný podnik nevlastní nebo nejsou vlastněny dalšími podniky alespoň z 25 %;

- výběr podniků, které vlastní podíl v jiných podnicích menší než 25% aby výsledky podniku nebyly ovlivněny dalšími transakcemi ve skupině;

- do výběru nezahrnovat subjekty se startovacími náklady (subjekty vzniklé cca 3 roky před zkoumaným zdaňovacím obdobím). K problematice tzv. startovacích (ukončovacích) nákladů obecně platí, že podniky ve skupině s omezeným funkčním profilem (např. smluvní výrobci), by měly dosahovat stálé odměny bez ohledu na to, jaké je postavení podniku či skupiny na daném trhu, tzn., že náklady tzv. startovací fáze by neměly jít k tíži tohoto smluvního výrobce. V závislosti na okolnostech dané transakce budou startovací náklady testovaného podniku zahrnuty do nákladové základny (a tím zahrnuty do výpočtu ukazatele úrovně zisku), případně přeúčtovány bez přírážky (tzn., že tyto náklady nejsou relevantní pro ukazatele úrovně zisku). Obsazení nějakého trhu většinou bývá v zájmu skupiny a jejího rozhodnutí, neboť předpokládá, že z něj bude do budoucna generovat vyšší výnosy, zatímco entita s omezeným funkčním a rizikovým profilem bude i v budoucnu odměňována pouze za funkce, které vykonává a rizika, která nese, u smluvního výrobce tedy smluvní výroba. Náklady na obsazení trhu tedy musejí jít k tíži tomu, kdo učinil rozhodnutí (vykonává danou funkci a musí tedy nést i s touto funkcí spojená rizika) a bude z tohoto rozhodnutí v budoucnu profitovat, resp. očekává to. Je nutno posuzovat každou konkrétní situaci tak, jak říká Směrnice v odstavci 2.91 a zvážit, jak by se v obdobné situaci chovaly nezávislé subjekty.

- dalším kritériem výběru srovnatelného subjektu mohou být finanční data. Je možné stanovit určitou finanční hranici k výběru subjektů srovnatelné velikosti, např. minimální a maximální výši obrátu nebo aktiv, kterou musí srovnatelné podniky splnit. Dále může být definováno období, kdy mají vybrané podniky zveřejněná dostupná vybraná data, v závislosti na zkoumaném období a nutnosti disponovat danými údaji u srovnatelných podniků, např. lze definovat, že do výběru se dostanou pouze podniky, které mají dostupná vybraná data ve vybraných letech. (Vycházíme-li například z tříletého posuzovaného období, neměly by se do výběru zahrnovat podniky, u nichž jsou nedostupné finanční údaje ve dvou a více letech.);

- v případě, že testovaný podnik vykonává rutinní funkce a nese omezená rizika, doporučuje EU ve výše zmíněném reportu vylučovat z výběru podniky s opakujícími se ztrátami a extrémními zisky, ztrátové nechávat jen v odůvodněných případech. Obecně však tento materiál EU odmítá vyřazování ztrátových srovnatelných nezávislých podniků jen z důvodu ztráty bez dalšího (na základě tohoto jediného důvodu). Tzn., že pokud je ztrátový podnik vylučován, musí být tento postup odůvodněn. Pokud má srovnatelný podnik opakující se ztráty nebo extrémní zisky, může to indikovat určité zvláštní ekonomické podmínky, obchodní strategii nebo vysoká rizika, která mohou znamenat, že ztrátový podnik není srovnatelný s testovaným podnikem. Obvykle jsou pak takové ztrátové srovnatelné podniky odmítány (jestliže se nenachází v podobné fázi obchodního cyklu s testovaným podnikem, nevykonávají obdobnou obchodní strategii nebo nenesou podobná ekonomicky významná rizika).

2.3.2 Kvalitativní BMA

Kvalitativní analýzou se rozumí ruční selekce podniků vybraných kvantitativní analýzou, tzn., ověřování skutečností z veřejně dostupných informací (např. výroční zprávy, web) – skutečný druh činnosti, typ vyráběných/prodáváných výrobků nebo poskytovaných služeb, faktická nezávislost, majetek, vlastnická struktura v letech, které se zkoumají. V případě nesouladu s testovaným podnikem je vybraný nezávislý podnik nutno vyloučit s uvedením prokazatelného důvodu vyloučení.

Z finálního vzorku vybraných srovnatelných podniků a jejich ukazatelů ziskovosti se vypočte tržní cenové rozpětí (podrobněji viz kapitola 2.4. Pokynu).

Vyhledávací strategii se doporučuje obnovovat minimálně každé 3 roky a současně každý rok ověřit, zda u vybraných nezávislých podniků nedošlo k významnému posunu v ziskovostech ovlivněných výkyvy na trhu. Současně by se mělo každoročně testovat splnění podmínek nezávislosti a aktualizovat rozpětí tržních cen zjištěné u vybraných nezávislých subjektů, jak je popsáno ve Směrnici odst. 5.37 – 5.38. Takto zjištěné rozpětí je pak třeba porovnávat s dosaženou ziskovostí testovaného podniku ve skupině a v případě, kdy skutečná přírážka dosažená podnikem ve skupině bude mimo aktuální rozpětí srovnatelných nezávislých podniků a nebude uspokojivě doložen rozdíl mezi zjištěným rozpětím u nezávislých srovnatelných podniků a skutečně dosahovanou přírážkou, provést úpravu tak, aby upravená přírážka podniku ve skupině byla v rozpětí zjištěném u srovnatelných nezávislých podniků.

Pro určení správného nastavení cen je třeba vycházet z posledních veřejně dostupných údajů v době nastavování cen (tzv. ex-ante přístup), například pro rok 2019 budou koncem roku 2018, kdy je cenotvorba nastavována, známa data za rok 2017 a dřívější. Nicméně spojené osoby se dle zákona mají při nastavování cen chovat jako nezávislé podniky a ty by například skokové zvýšení cen ropy, či jiné ekonomické změny promítly do své cenotvorby a nezaložily by svá cenová rozhodnutí pouze na historických datech, ale také na základě dalších informací, které byly v daném okamžiku dostupné. Vždy také záleží na tom, jaké jsou v daném odvětví obvyklé délky trvání kontraktů a možnosti jejich změn, tzn., v jakém obvyklém tržním prostředí nezávislé transakce probíhají. Směrnice v tomto kontextu uvádí tzv. ex-post přístup, který znamená, že nejčastěji v době sestavování daňového přiznání se ověřuje, zda skutečný výsledek posuzovaných závislých transakcí, odpovídá principu tržního odpisu tak, jak by postupovaly v konkrétních případech nezávislé podniky. Více viz odst. 3.69 – 3.79 Směrnice.

2.4. Tržně obvyklé rozpětí

Údaje shromážděné při BMA se použijí k určení odměny dle principu tržního odstupu.

Při srovnání a vyhodnocení okolností, které mohou mít vliv na výši převodních cen, se výsledky nebudou vždy pohybovat v absolutních číslech, ale naopak se bude téměř vždy operovat s určitým rozpětím, v jehož rámci se mohou ceny (marže) za srovnatelné výrobky či služby pohybovat.

Ze zjištěných cen či ukazatelů ziskovosti srovnatelných nezávislých subjektů se zjistí tržní cenové rozpětí. K lepšímu, komplexnějšímu pochopení závislých transakcí EU JTPF doporučuje používat víceletá data zjištěná u srovnatelných nezávislých podniků, obvykle za 3 - 5 let, v závislosti na tom, o jaký výrobek (službu) se jedná, na době jeho životnosti atd. Užitím dat minulých let lze např. objasnit, zda je vykázána ztráta součástí celé řady ztrát u podobných transakcí, důsledkem konkrétních ekonomických podmínek v předcházejícím roce, nebo odrazem skutečnosti, že výrobek je na konci svého životního cyklu.

Při použití dat za více let se obvykle využívá aritmetický či vážený průměr, který může zlepšit spolehlivost rozpětí. Použití víceletých průměrů např. u rutinního výrobce nebo distributora tlumí jeho výkyvy v ziskovostech (očistí ziskovost např. o vliv útlumu či expanze v průběhu životního cyklu výrobku, investiční výdaje, mimořádné události apod.).

Pokud je možné zajistit přesnou nebo vysokou srovnatelnost nezávislých subjektů co se týče faktorů srovnatelnosti (tj. podnikatelské strategie, ekonomické okolnosti, vlastnosti převáděného majetku, vykonávané funkce a nesená rizika, smluvní podmínky transakcí atd.) a nalezená data se nacházejí v úzkém cenovém rozpětí (bez extrémních hodnot), je preferováno pro dosažení spolehlivých výsledků použití plného cenového rozpětí.

V praxi při používání údajů z komerčních databází obvykle není zajištěna vysoká míra srovnatelnosti nalezených srovnatelných dat a zjištěná data obsahují extrémní hodnoty. Ke zvýšení spolehlivosti analýzy (eliminování výkyvů na trhu) pak mohou přispět statistické nástroje jako např. mezikvartilové rozpětí. Mezinárodně uznávaná výkladová pravidla (Směrnice, i výše zmíněný výstup z JTPF a Toolkit) uvádějí, že pro dosažení potřebné míry srovnatelnosti se v případě, kdy rozpětí zahrnuje značný počet pozorování, použijí ke zvýšení spolehlivosti analýzy statistické nástroje, které berou v úvahu střední trend za účelem zmenšení rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí). Zúžení cenového rozpětí je tedy běžně využívanou a shodnutou správní praxí, není-li možné zajistit přesnou srovnatelnost subjektů a existuje značné množství srovnatelných dat v relativně širokém cenovém rozpětí.

Mezikvartilové rozpětí je statistická metoda pracující s četností výskytu hodnot, která očistí soubor vybraných dat o extrémně nízké a vysoké hodnoty, aby se zpřesnil vzorek dat. Rozdělí vybraná data na čtyři kvartily, přičemž všechny hodnoty v zúženém rozpětí, tj. 2. a 3. kvartil – mezikvartilovém rozpětí – jsou považovány za tržní. Začátek 2. kvartilu je považován za dolní hranici, tj. hodnoty nad 25 % souboru dat, a konec třetího kvartilu je považován za horní hranici, tj. do hodnoty 75 % souboru.

Jsou-li důvody pro využití mezikvartilového rozpětí, je doporučeno jej využívat, neboť nabízí lepší srovnání s výsledky srovnatelných nezávislých podniků, zmírní úroveň nepřesností. Při jeho použití je však třeba uvést důvody, na základě kterých k němu bylo přistoupeno.

3. METODY PRO ZJIŠTĚNÍ PŘEVODNÍCH CEN

Na základě provedené srovnávací analýzy lze přistoupit ke zjištění výše převodních cen. K tomuto účelu doporučuje Směrnice o převodních cenách užití pěti základních metod pro zjištění převodních cen, případně kombinace těchto metod. Výběr příslušné metody závisí na provedené srovnávací analýze, avšak nelze striktně určit, kdy se která metoda použije. Vhodnost použití jednotlivých metod je tedy nutné posoudit zejména s ohledem na srovnávací analýzu. Při výběru vhodné metody se, při možné aplikovatelnosti více metod, doporučuje postupovat od metody CUP, přes ostatní tradiční transakční metody k ziskovým transakčním metodám. Od toho se následně odvíjí získávání informací o srovnatelných transakcích a nutnosti jejich úprav pro účely zjištění správné převodní ceny.

Při volbě metody by měly být brány v úvahu silné a slabé stránky těchto metod, vhodnost metody z hlediska závislé transakce, dostupnost spolehlivých informací (především o nezávislých srovnatelných transakcích) nezbytných pro aplikaci zvolené metody, a úroveň srovnatelnosti závislých a nezávislých transakcí.

Někdy může být vhodnější použít transakční ziskové metody než tradiční transakční metody. Například když má každá ze stran transakce hodnotný a unikátní přínos, nebo když nejsou k dispozici žádné (nebo omezené) informace o hrubé marži nezávislých stran. Vždy je ale třeba zvážit spolehlivost aplikace ziskových metod dle daných okolností. Více viz Směrnice odst. 2.1 – 2.12.

3.1. Tradiční transakční metody

Tyto metody vycházejí z porovnání nezávislých cen a cen v závislých (řízených) transakcích nebo z hrubého rozpětí.

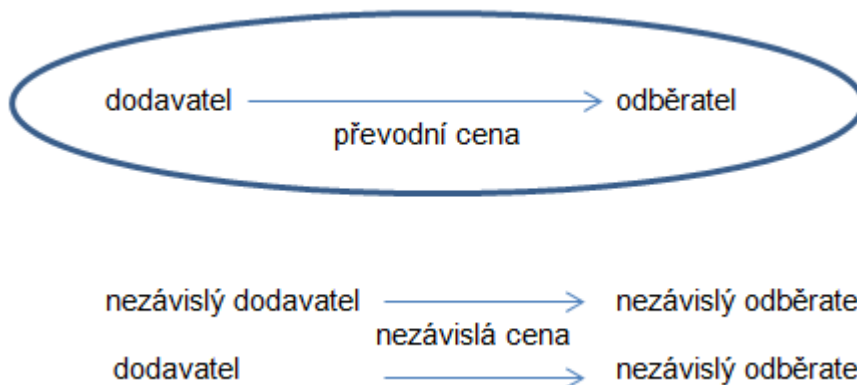
3.1.1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable uncontrolled price method – CUP)

Srovnává ceny v závislé transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Netestuje se strana transakce, ale zkoumá se cena. Tato metoda je nejjednodušší z hlediska použitelnosti, avšak vyžaduje velkou míru srovnatelnosti. Musí jít o srovnatelný produkt (zboží nebo služba) zejména co se týče typu vyráběného produktu, lokality atd. Podstatné je, že i u metody CUP se také vychází z řádné srovnávací analýzy, tedy i z analýzy funkcí a rizik a není možné ji aplikovat v situacích, kdy se sice podaří nalézt totožný produkt, ale zúčastněné strany transakce budou vykonávat rozdílné funkce a nést různá rizika.

U metody CUP není vždy třeba určovat tržní cenové rozpětí. Je-li úplná srovnatelnost, lze vybrat jednu nebo několik málo transakcí a zkoumat zdůvodnění případných rozdílů.

O tzv. interní CUP jde v případě, kdy kontrolovaný podnik prodává tentýž produkt nejen spojenému podniku, ale rovněž nezávislému podniku, nebo kontrolovaný podnik nakupuje tentýž produkt od nespojeného i spojeného podniku. O externí CUP jde v případě, kdy se srovnatelná cena zjistí u nezávislého (externího) podniku, který prodává srovnatelný produkt.

Příkladem externí CUP jsou např. ceny na komoditních burzách. Příkladem interní CUP např. nájemné účtované kontrolovaným podnikem spojenému i nespojenému podniku.



Tedy: převodní (závislá) cena = nezávislá cena

3.1.2. Metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price method - RPM)

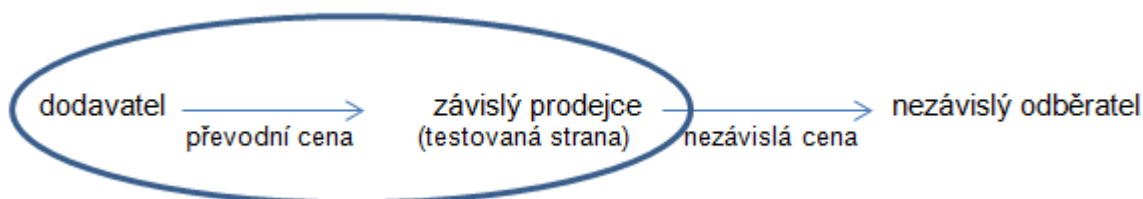
Vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojeného podniku (závislá cena) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli), tato nezávislá cena je pak snížena o hrubou marži obvyklou u nezávislého srovnatelného prodejce. Pořizovací cena závislého prodejce je závislou (převodní) cenou. Testovanou stranou je obvykle závislý prodejce (distributor) nakupující od dodavatele ve skupině (většinou výrobce daného statku). Pracuje se zde s hrubými maržemi, které se zjistí jako poměr hrubého zisku k tržbám, viz Směrnice odst. 2.27. Hrubá marže představuje částku, z které se prodejce snaží pokrýt své prodejní a ostatní provozní náklady (mimo pořizovací cenu zboží) a dosáhnout přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce.

Důraz je kladen na vykonávané funkce. Rozdíly v produktu nemají tak výrazný dopad na hrubou marži. Srovnatelnost je ovlivněna funkcemi testované strany a s nimi souvisejícími riziky, tj. pozicí v dodavatelsko-odběratelském řetězci.

Jsou-li nezávislá a závislá transakce srovnatelné ve všech charakteristikách (tzn., ve vykonávaných funkcích a s nimi souvisejících nesených rizicích) kromě vlastního produktu, může metoda RPM poskytnout spolehlivější měřítko tržních podmínek než metoda CUP.

U srovnatelných nezávislých podniků se následně vypočte rozpětí hrubé marže a porovná se s hrubou marží závislého prodejce. Pokud se hrubá marže u závislé transakce testované strany (závislý prodejce) nenachází ve zjištěném rozpětí hrubé marže u srovnatelných nezávislých podniků, musí dojít k úpravě.

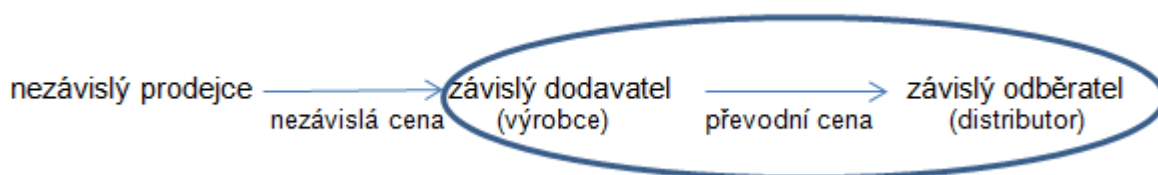
Tedy: převodní (závislá) cena = nezávislá cena (cena při opětovném prodeji) - obvyklá marže zjištěná u nezávislého prodejce.



3.1.3. Metoda nákladů a přírážky (Cost plus Method - C+)

Je obdobou ceny při opětovném prodeji. Vychází z nákladů vynaložených dodavatelem v závislé transakci na nákup majetku nebo služeb poskytovaných spojenému podniku nezávislým prodejcem. K těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka zjištěná u nezávislého srovnatelného dodavatele. Testovanou stranou bývá obvykle závislý dodavatel/výrobce. Pracuje se zde s hrubou ziskovou přírážkou, tj. porovnání hrubého zisku nejčastěji např. s výrobními náklady.

Po nalezení srovnatelných nezávislých podniků se porovná hrubá zisková přírážka ze závislé transakce oproti hrubé ziskové přírážce v nezávislých srovnatelných transakcích, a pokud se přírážka u testované strany nenachází ve vypočteném rozpětí hrubých ziskových přírážek v nezávislých srovnatelných transakcích, musí dojít k úpravě.



Tedy: převodní (závislá) cena = nákladová základna (nezávislá cena) + obvyklá přírážka zjištěná u nezávislého srovnatelného dodavatele

Nákladovou základnou jsou veškeré náklady, které souvisí s výrobou, náklady dodavatele na dodávané zboží nebo přímé náklady související s poskytovanou službou. Nákladové druhy je vhodné posuzovat individuálně v kontextu toho, zda je jejich vznik a existence základním předpokladem výkonu. Např. je nutné vyhodnotit, zda do nákladové základny mají či nemají být zahrnovány kursové rozdíly (nákladové i výnosové).

Výše přírážky k vhodně zvolené nákladové základně by měla být stanovena v takové výši, aby pokryla ostatní provozní náklady podniku (které nevstoupily do nákladové základny) a generovala přiměřený zisk. S ohledem na vykonávané funkce je nutno posoudit, zda náklady, se kterými nejsou spojena rizika, v nákladové základně pro aplikaci přírážky být nemusí a je možné je z ní vyloučit. V takovém případě je ale nutné stejné úpravy provést i u srovnatelných nezávislých subjektů, aby byla jimi dosahovaná zisková přírážka zjišťována srovnatelným způsobem. Tzn., v případě, kdy např. výrobce ve mzdě nenese rizika spojená s materiálovými vstupy, protože materiálové zásobování plně zajišťuje jiný podnik ve skupině, není k těmto materiálovým nákladům aplikována přírážka (tzn., že náklady jsou do kalkulace zahrnuty ve výši pořizovací ceny a nikoliv s přírážkou). Při zjišťování přírážky srovnatelných nezávislých subjektů je pak nutno přírážku zjistit po předchozím vyloučení relevantních materiálových nákladů. Tento postup platí i u jiných metod pro zjištění převodních cen.

Výhodou této metody je, že není třeba tolik dbát na srovnatelnost výrobku či služby samotné jako u metody CUP, ale srovnatelnost se zaměřuje primárně na ostatní charakteristiky transakce, tj. vykonávané funkce a s nimi související nesená rizika, srovnatelnost trhu atd.

Hrubá zisková přírážka se vypočte jako hrubý zisk / výrobní náklady resp. vhodně zvolená nákladová základna (viz výše). Výrobní náklady jsou náklady přímo přiřaditelné k výrobě výrobků prodávaných podnikem, jako přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, popř. nepřímé (výrobní) režie, viz Směrnice odstavce 2.52, 2.53, 2.54.

Nedostatkem metod RPM a C+ je skutečnost, že ve většině případů nejsou veřejně dostupná dostatečně přesná data o transakcích mezi srovnatelnými nezávislými subjekty. Tzn., nelze přesně určit, které náklady jsou přímé a nepřímé náklady výroby, a které jsou ostatní režijní náklady, a proto je třeba zvážit buď aplikaci jiné metody, například metody TNMM, která pracuje s čistými maržemi, nebo zvážit úpravy nalezených výsledků srovnatelných společností tak, aby jejich přírážka tyto ostatní režijní náklady neobsahovala.

3.2. Ziskové transakční metody

Při užití ziskových transakčních metod se zkoumají zisky, které plynou z transakcí mezi spojenými podniky.

3.2.1. Transakční metoda čistého rozpětí (Transactional net margin method - TNMM)

Tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí (ve vztahu k příslušnému základu), tj. porovnává finanční ukazatele související se závislou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí. Za čistý zisk lze považovat provozní výsledek hospodaření (v některých případech doporučuje Směrnice zahrnout do zvoleného ukazatele i ty položky související s testovanou transakcí, které se obecně do ukazatelů nezahrnují).

Vhodným zdrojem informací jsou komerční databáze. Testovanou stranou může být jak kupující tak prodávající, a to ten, který vykonává méně funkcí, a nese méně s nimi souvisejících rizik, tzn., že nepřidává produktu významnou přidanou hodnotu, viz Směrnice odst. 3.18.

TNMM funguje obdobně jako metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přírážky s tím rozdílem, že nepracuje s hrubou marží, ale s čistou ziskovou přírážkou (tzn., s provozním výsledkem hospodaření). Tato skutečnost je její nejsilnější stránkou, neboť ukazatele čistého zisku jsou méně ovlivněny rozdíly v samotných transakcích (proti CUP nemusí být transakce totožné) i rozdíly ve vykonávaných funkcích, které mohou ovlivňovat hrubou marži (RPM, C⁺).

Metoda TNMM se velmi často využívá i v případech, kdy dochází k agregaci transakcí, tj. kdy transakce spolu velmi úzce souvisejí a je obtížně je ocenit každou samostatně.

Hlavní rozdíl mezi metodou C+ a TNMM je v nákladech, které vstupují do výpočtu ukazatele ziskovosti. U metody C⁺ se přírážka (**hrubá zisková přírážka**) počítá z přímých a nepřímých výrobních nákladů realizované transakce (používá se na úrovni jednotlivých transakcí), zatímco u metody TNMM se např. při výpočtu **čisté ziskové přírážky** k nákladům počítá se všemi provozními náklady podniku jako celku, tedy včetně správní a odbytové režie (stanovení ziskovosti společnosti jako celku nebo její části). Konečná cena výrobku stanovená metodou C+ je tedy součtem přímých a nepřímých výrobních nákladů a vypočtené přírážky. Při použití metody TNMM by měla být konečná cena za výrobek taková, aby společnost jako celek (nebo její část) dosáhla čistou ziskovost odpovídající čisté ziskovosti zjištěné benchmark analýzou u srovnatelných nezávislých subjektů.

I u této metody je třeba posuzovat, zda do výpočtu ukazatele ziskovosti mají či nemají být zahrnovány kursové rozdíly (nákladové i výnosové). Směrnice tuto skutečnost upravuje v odst. 2.88 a následujících. S ohledem na vykonávané funkce je nutno posoudit, zda náklady obsažené v nákladových ukazatelích, se kterými nejsou spojena rizika, pro aplikaci přírážky, v nákladové základně být nemusí a je možné je z ní vyloučit, viz Směrnice odst. 2.98 – 2.99. V takovém případě je ale nutné stejné úpravy provést i u srovnatelných nezávislých subjektů, aby byla jimi dosahovaná zisková přírážka zjišťována srovnatelným způsobem, viz Směrnice odst. 2.100.

Příklady ukazatelů úrovně zisků (PLI – profit level indicator):

- **Berry Ratio** = hrubý zisk / provozní náklady.
Je-li tento koeficient roven jedné a více, indikuje to, že podnik vytváří zisky nad všemi provozními náklady. Užívá se převážně u distribučních podniků a poskytovatelů služeb, viz Směrnice odst. 2.106 - 2.108.
- **Čistá zisková přírážka k nákladům** (net cost plus mark-up), nebo také FCMU (Full Cost Mark-Up) = provozní VH / celkové provozní náklady.
Vhodná u výrobních podniků a poskytovatelů služeb. Přírážka je aplikována na všechny provozní náklady, viz Směrnice odst. 2.92 – 2.95 a odst. 2.98 – 2.102. Je méně citlivá na rozdíly ve funkcích mezi závislými a nezávislými transakcemi, než hrubá marže.
- **Čistá zisková marže** neboli provozní marže = provozní VH / tržby.
Je méně citlivá na rozdíly ve funkcích, než hrubá marže, vhodná u distribučních podniků, vyjadřuje, kolik zůstává čistého zisku z tržeb, viz Směrnice odst. 2.92 – 2.95 a odst. 2.96 – 2.97.
- **Rentabilita aktiv** – Tento ukazatel poměřuje zisk vůči aktivům a ukazuje, do jaké míry se daří podniku z dostupných aktiv investovaných do podnikání (bez ohledu na způsob financování) generovat zisk, případně jinou alternativní veličinu poměřující firemní výkonnost. Tento ukazatel může být vhodný v případech, kdy jsou aktiva vhodnějším, přesnějším, ukazatelem přidané hodnoty u testované strany (spíše než náklady nebo tržby), např. u výrobních činností náročných na aktiva či u kapitálově náročných finančních činností.

Při výpočtu se obvykle používají taková aktiva, která se vztahují k dané transakci a při výběru srovnatelných transakcí a subjektů vybírat transakce se srovnatelnou strukturou aktiv. Blíže také viz Směrnice odst. 2.103 a 2.104. Tento ukazatel je citlivý na jiné okolnosti transakcí, jako je například pořizovací cena aktiv, jejich stáří, technické

zhodnocení či opravy, vlastnictví aktiv či jejich pronájem (operativní či dlouhodobý), národní účetní standardy atd. Bez znalosti způsobu financování firmy může vést k mylným závěrům, proto je při aplikaci tohoto ukazatele třeba zvýšené opatrnosti co se týká jeho aplikovatelnosti.

Jmenovatel ukazatelů by měl vyjadřovat hodnotu funkcí testované strany. Je nutné porovnávat shodné veličiny. Tzn., že v případě, kdy u srovnatelného nezávislého podniku jsou např. kurzové rozdíly nebo úroky součástí provozních nákladů, je nutné zjištěnou přírážku u testované strany aplikovat k nákladům, které zahrnují kurzové rozdíly nebo úroky. Neprovozní a mimořádné položky by měly být ze stanovení ukazatele úrovně zisku vyloučeny (např. úrokové příjmy a výdaje nesouvisející s provozní činností, kurzové ztráty/zisky nesouvisející s provozní činností, neopakující se položky – podle okolností konkrétního případu). Jmenovatel by měl být co nejvíce nezávislý na řízených transakcích – viz odst. 2.94 Směrnice.

Výše uvedené příklady ukazatelů nejsou úplným výčtem a v některých situacích mohou být vhodné i jiné jako například ukazatel rentability vlastního kapitálu (ROCE) apod., přičemž vždy záleží na konkrétní situaci.

3.2.2. Metoda rozdělení zisku (Profit split method)

Existuje několik přístupů pro rozdělení zisků. Např. analýza zásluh (přínosů) a zbytková analýza.

Analýza zásluh vychází ze zisku spojených podniků ze závislých transakcí, bez ohledu na to, kde je vykazován (tj. celkový zisk k rozdělení). Tento celkový zisk (tj. zisk spojených podniků z posuzované transakce) je pak na základě analýzy zásluh (funkční a rizikové analýzy) rozdělen mezi spojené podniky, které se na závislé transakci podílejí. Tzn., celkový zisk z dané transakce je rozdělen každému účastníkovi na základě toho, jak který spojený podnik k vytvoření tohoto zisku přispěl (podle množství a významu funkcí vykonávaných každým podnikem a s nimi souvisejících rizik). Testovanými stranami jsou všichni účastníci transakce (jak kupující, tak prodávající).

Zbytková analýza rozděluje celkové zisky ze závislých transakcí ve dvou fázích. V první fázi je každému účastníkovi přiřazena tržní odměna za jeho nejedinečné přínosy v souvislosti s řízenými transakcemi. Tato odměna bývá nejčastěji zjištěna metodou čistého ziskového rozpětí (viz kapitola 3.2.1.). Zbývající/residuální zisk/ztráta je pak rozdělen mezi plnohodnotné spojené podniky (s jedinečným a hodnotným přínosem) podle analýzy zásluh tak, jak je uvedeno v předchozím odstavci.

Tuto metodu lze použít tam, kde lze identifikovat unikátní a jedinečný přínos všech stran transakce, například vlastnictvím jedinečného hmotného či nehmotného aktiva a současně pokud zúčastněné strany v rámci vykonávaných funkcí přispívají vysokou přidanou hodnotou a nesou odpovídající rizika.

4. DOKUMENTACE

České daňové zákony neobsahují specifické ustanovení ukládající daňovému subjektu povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám, avšak dle ustanovení § 92 DŘ konkrétně odst. 3 a 4 „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*”

V souladu s uvedeným ustanovením DŘ správce daně může po poplatníkovi požadovat věrohodné zdůvodnění a doložení výše použité převodní ceny v návaznosti na ALP, tzn., doložení toho, že daňový subjekt respektoval ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

Podrobný výklad k obsahu dokumentace bude obsažen v Pokynu GFŘ D – 35, který nahradí stávající Pokyn D-334 (Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, č. j.: 39/86 849/2009-393), který bude umístěn na internetových stránkách Finanční správy ČR <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane>.

Dle aktualizované Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, kterou vydalo OECD, má dokumentace k převodním cenám obsahovat tři složky – Local File (lokální dokument obsahující údaje o každé entitě, která je součástí dané skupiny a která je rezidentní v dané jurisdikci), Master File (základní dokument obsahující údaje o skupině jako celku) a Country by Country reporting - reportování a předávání údajů o transakcích mezi spojenými podniky (povinnost jeho podání je upravena v zákoně č.164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů).

5. NÁSLEDNÉ ÚPRAVY ZISKU

Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 odst. 1 Modelové smlouvy opravňují daňovou správu stanovit nový základ daně na základě zjištění, že byly mezi spojenými podniky účtovány ceny, které se liší od cen „obvyklých“. Tímto jednostranným aktem může dojít k dvojímu ekonomickému zdanění. K zabránění dvojímu zdanění se provádí následné úpravy zisku dle čl. 9 odst. 2 Modelové smlouvy, jejichž výklad je popsán jak v komentáři k Modelové smlouvě, tak i ve Směrnici, kapitola IV, oddíl C. Následné úpravy a postup stanovený vzájemnou dohodou je upraven v Článku 9 a 25 Modelové smlouvy OECD a dále také v Oddílu III Arbitrážní konvence.

V roce 2019 bude do české legislativy implementována Směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii, která stanoví pravidla pro řešení sporů mezi členskými státy vyplývajících z výkladu a uplatňování smluv a úmluv, které upravují zamezení dvojího zdanění příjmů a případně majetku. Implementace této směrnice v ČR by se měla vztahovat na podání po 30. červnu 2019 ohledně daňových sporů týkajících se zdaňovacího období počínajícího 1. lednem 2018 nebo později¹¹.

6. PŘEDBĚŽNÉ CENOVÉ DOHODY

Směrnice o převodních cenách, kapitola IV, oddíl F. Předběžné cenové dohody, uvádí mj. možnost sjednávání předběžných cenových dohod (závazných posouzení), které jsou prostředkem k předcházení sporům mezi daňovou správou a daňovými subjekty v oblasti uplatňování převodních cen.

Jde vlastně o dopředné ujednání mezi daňovým subjektem a daňovou správou o převodních cenách poplatníka vůči jeho spojené osobě a jejich podmínkách.

Podmínky související s předběžnými cenovými dohodami jsou upraveny v § 38nc, resp. § 38nd ZDP a praktické informace jsou popsány v Pokynu GFŘ D-32 (Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými podniky a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností

¹¹ Konkrétní datum závisí na schválení zákona implementujícího směrnici v Parlamentu ČR.

vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny), č. j.: 58337/18/7100-40113-800219), který je dostupný na internetových stránkách české finanční správy www.financnisprava.cz.

7. ZÁVĚR

Tento metodický Pokyn není uzavřeným dokumentem, bude postupně doplňován případně nahrazován novým zněním tak, aby v něm byly podchyceny jak vlivy změn legislativy, tak i nejnovější poznatky a zkušenosti v oblasti uplatňování převodních cen.

Tento Pokyn nahrazuje Pokyn č. D - 332 vydaný pod č. j.: 39/86 829/2009-393.

Ing. Tatjana Richterová, v. r.
generální ředitel

Příloha č. 1

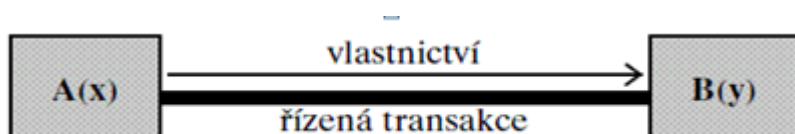
k Pokynu D-34

V této příloze jsou obsaženy názorné příklady a doplňující informace k jednotlivým částem metodického Pokynu D - 34:

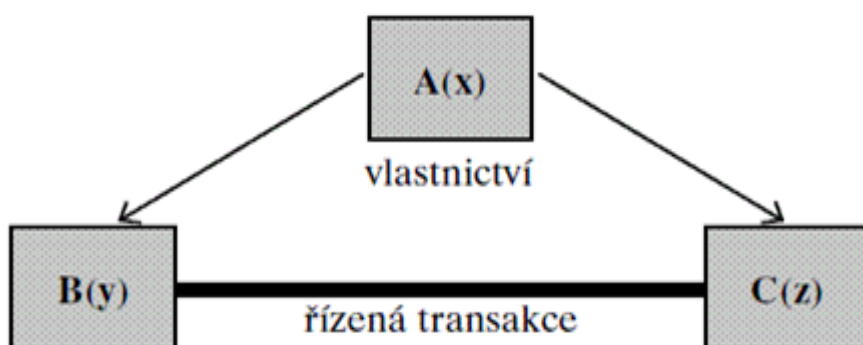
ke kapitole 1.5. Spojené podniky

K objasnění případů užití převodních cen mezi spojenými podniky a vztahů mezi spojenými podniky uvádíme následující příklady:

a) Mateřská společnost A se sídlem ve státě X je 100 %ním vlastníkem dceřiné společnosti B ve státě Y, pak za závislou transakci lze považovat transakci mezi A a B:



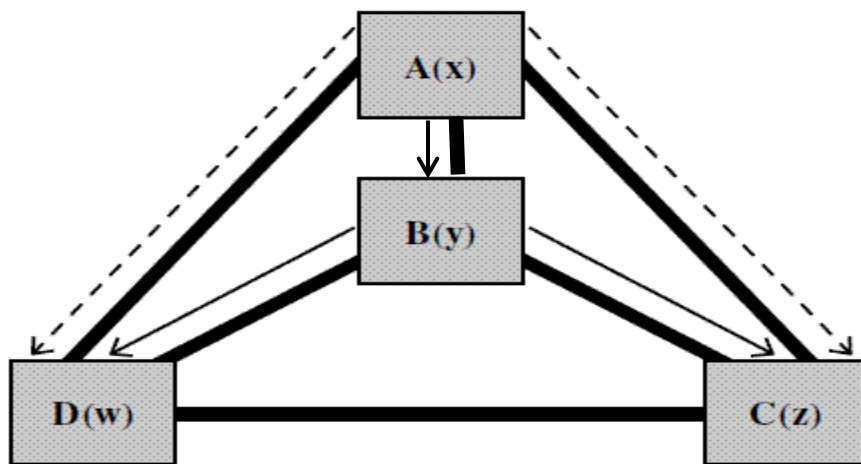
b) Mateřská společnost A se sídlem ve státě X je 100%ním vlastníkem dceřiných společností B ve státě Y a společností C ve státě Z (společnost A se podílí přímo na jmění společností B a C), pak lze považovat transakci mezi dceřinými společnostmi B a C za závislou transakci:



Mimoto se mohou závislé transakce v tomto případě uskutečnit i mezi společnostmi A a B případně mezi společnostmi A a C.

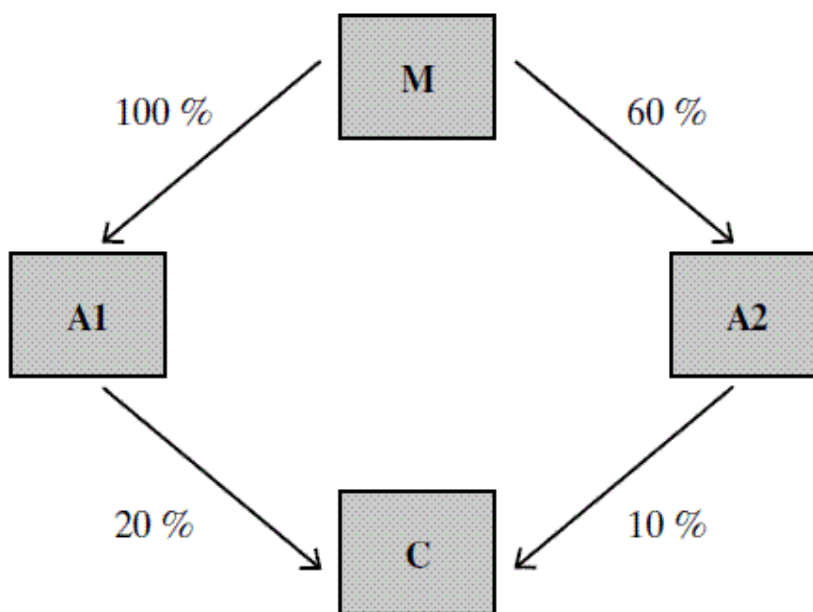
c) Mateřská společnost A ve státě X je 100%ním vlastníkem dceřiné společnosti B ve státě Y, společnost B vlastní z 50 % podnik C ve státě Z a vlastní také 70 % podílu na podniku D ve státě W (čili společnost A se přímo podílí na jmění společnosti B a nepřímo se podílí na jmění podniků C a D), závislé transakce pak mohou probíhat

- z titulu přímého podílu společnosti B na C a D: mezi B a C, mezi B a D, mezi C a D;
- z titulu přímého podílu na kapitálu mezi A a B;
- z titulu nepřímého podílu společnosti A na C a D: mezi A a C, mezi A a D, mezi C a D.



přímý podíl na kapitálu →
 nepřímý podíl na kapitálu →
 řízená transakce →

d) Mateřská společnost M je 100% vlastníkem podniku A1 a 60% vlastníkem podniku A2; podniky A1 a A2 se podílejí na jmění podniku C tak, že A1 vlastní 20% a společnost A2 10% tohoto podniku C; každý z uvedených podniků sídlí v jiném státě;

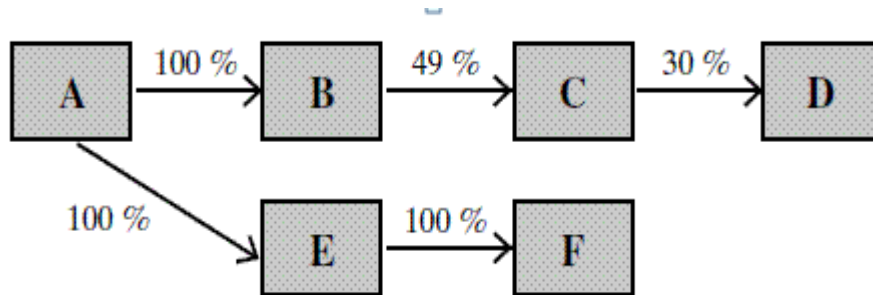


Za spojené osoby budou považovány pouze podniky A1 a A2, protože pouze v tomto vztahu je naplněna podmínka 25% podílu na kapitálu či hlasovacích právech. Tzn., M a A1, resp. M a A2, jsou vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP. Osoby A1 a A2 jsou vzájemně osobami kapitálově spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP.

e) Výchozí situace je stejná jako v příkladu d) s tím rozdílem, že vlastník mateřské společnosti M (fyzická osoba) je zároveň jednatelem v podniku C. V takovém případě jsou i transakce mezi

společnostmi M a C řízenými, neboť stejná osoba ovládá společnost M a zároveň se podílí na vedení v podniku C (§ 23 odst. 7 písm. b) bodu 1 ZDP). Další závislé transakce mohou opět nastat ve vztazích mezi mateřskou společností M a podnikem A1, mezi mateřskou společností M a podnikem A2 a mezi podniky A1 a A2. Závislé transakce tedy v tomto příkladu probíhají mezi všemi podniky (§ 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 ZDP).

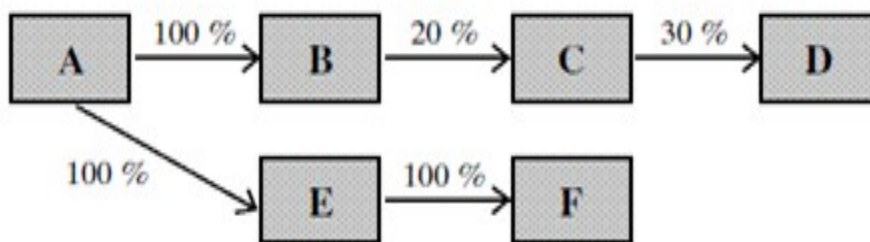
f) Existují podniky A, B, C, D, E a F. Každý z podniků má podíl na kapitálu dalšího podniku, jak ukazuje následující graf:



Protože mezi jednotlivými podniky je vždy alespoň 25% podíl na kapitálu druhého podniku, pak všechny uvedené podniky lze považovat za vzájemně kapitálově spojené osoby. Např. společnosti B a D jsou vzájemně nepřímě kapitálově spojenými, protože podíl podniku B na podniku C činí více než 25% a podíl podniku C na kapitálu podniku D je také větší než 25%. Podmínka držení alespoň 25% podílu musí být vždy mezi bezprostředně navazujícími články (podniky) ve skupině podniků dodržena.

Tedy mezi všemi těmito podniky budou probíhat závislé transakce.

g) Stejně jako v předchozím případě existují podniky A, B, C, D, E a F. Každý z podniků má podíl na kapitálu dalšího podniku, jak ukazuje následující graf (změna je v podílu podniku B na kapitálu firmy C):



Za vzájemně kapitálově spojené osoby lze považovat společnosti A, B, E a F, a dále jsou kapitálově vzájemně spojenými společnostmi C a D. Tím, že podíl spol. B na společnosti C je nižší než 25%, vznikají zde oproti situaci popsané v příkladu f) dvě na sobě nezávislé skupiny spojených osob, a to skupina podniků A, B, E a F a dále skupina podniků C a D. Závislé transakce pak mohou probíhat pouze ve vztazích uvnitř těchto skupin.

h) Existují podnik A, s.r.o., a podnik B, a.s. Jednatel podniku A, s.r.o. je pan C. Pan C je zároveň členem představenstva podniku B, a.s. Pak jsou oba podniky považovány za jinak spojené osoby z titulu podílu jediné osoby na vedení nebo kontrole. Mezi podniky A, s.r.o., a B, a.s., pak mohou probíhat závislé transakce.

ke kapitole 2.1.4. Cenové rozpětí

Příklad užití cenového rozpětí: Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že podnik A vykazuje přírážku ke svým nákladům ve výši 5 %. Šetřením byly zjištěny srovnatelné nezávislé podniky X, Y, Z, které podnikají ve stejném oboru na srovnatelném trhu. Tyto podniky vykazují přírážku ke svým nákladům 10 % u X, 12 % u Y a 15 % u Z.

Z toho tedy plyne, že přírážka podniku A by se měla pohybovat v rozmezí 10 - 15 %. Za předpokladu, že podnik A vykazuje náklady na jeden kus produkce 100 Kč, pak by se cena dle tržního odstupů měla pohybovat v rozpětí 110 až 115 Kč.

ke kapitole 3. Metody pro zjištění převodních cen

Na následujícím příkladu je ilustrován princip fungování jednotlivých transakčních metod pro stanovení převodních cen. Zadání je shodné pro všechny metody, funkční a rizikový profil spojených podniků se může u jednotlivých metod lišit:

Výrobce a Distributor jsou spojené podniky ve smyslu čl. 9 Modelové smlouvy. Výrobce dodává své zboží distributorovi za převodní cenu. Předmětem propočtů v následujícím příkladu je tato převodní cena.

Poznámka: Terminologie použitá v tomto příkladu se nemusí shodovat s terminologií běžně užívanou v českých účetních a daňových předpisech.

Výrobce:

(ř.1) Prodej distribučnímu podniku	\$ 10.000 (převodní cena)
(ř.2) - Výrobní náklady	\$ 5.000
(ř.3) = Hrubý zisk	\$ 5.000
(ř.4) - Ostatní náklady	\$ 3.000
(ř.5) = Zisk po odečtení ostatních nákladů	\$ 2.000

Distributor:

(ř.6) Prodej nezávislému podniku	\$ 20.000
(ř.1) - Nákup od výrobce	\$ 10.000 (převodní cena)
(ř.7) = Hrubý zisk	\$ 10.000
(ř.8) - Ostatní náklady	\$ 4.000
(ř.9) = Zisk po odečtení ostatních nákladů	\$ 6.000

1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Při použití metody srovnatelné nezávislé ceny je nutné zjistit, zda převodní cena (ř. 1), která byla použita mezi spojenými podniky (\$ 10.000) je shodná s cenou použitou mezi nezávislými podniky v případě srovnatelného produktu a za srovnatelných podmínek.

2. Metoda ceny při opětovném prodeji

Při použití metody ceny při opětovném prodeji je nutné zjistit, zda je hrubá marže, která se odečítá od konečné prodejní ceny realizované Distributorem (závislým prodejcem, ř. 6), shodná s rozpětím hrubých marží, dosaženým srovnatelnými nezávislými distributory v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí, přičemž hrubá marže dosažená Distributorem (závislým prodejcem) činí 50 %.

Pokud se hrubá marže u závislé transakce testované strany (závislý prodejce) nenachází ve zjištěném rozpětí hrubých marží u srovnatelných nezávislých podniků, musí dojít k úpravě.

$$\frac{\text{ř. 7}}{\text{ř. 6}} \times 100, \text{ tedy } \frac{10\,000}{20\,000} \times 100 = 50\%$$

3. Metoda nákladů a přírážky

Při použití metody nákladů a přírážky zjišťujeme, zda je hrubá zisková přírážka, která se připočítává k výrobním nákladům Výrobce (závislého dodavatele, ř. 2), shodná s rozpětím hrubých ziskových přírážek u srovnatelných nezávislých výrobců v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí, přičemž přírážka u Výrobce (závislého dodavatele) činí 100 %.

$$\text{tj. } \frac{\text{ř. 1} - \text{ř. 2}}{\text{ř. 2}} \times 100, \text{ tedy } \frac{10\,000 - 5\,000}{5\,000} \times 100 = 100\%$$

4. Metoda rozdělení zisku

Při použití metody rozdělení zisku je zisk rozdělen na základě poměrného vkladu všech členů této skupiny podniků do závislé transakce, např. na základě poměru nákladů na vývoj, na základě míry rizika spojeného s prodejem apod. z uvedeného příkladu vyplývá, že celkový zisk obou spojených podniků je 8.000 \$, tj. prodejní cena dosažená Distributorem 20.000 \$ (ř. 6) minus součet výrobních nákladů Výrobce 5.000 \$ (ř. 2) a celkových ostatních nákladů 7.000 \$ (ř. 4 a 8).

5. Transakční metoda čistého rozpětí

Při použití metody čistého rozpětí je nutné zjistit, zda toto čisté rozpětí (v tomto případě provozní marže) je shodné s čistým rozpětím provozní marže, kterého by dosáhli nezávislí distributoři v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí. Z příkladu vyplývá, že provozní marže u Distributora činí 30 %.

$$\frac{\text{ř. 9}}{\text{ř. 6}} \times 100, \text{ tedy } \frac{6\,000}{20\,000} \times 100 = 30\%$$

Příloha č. 2

k Pokynu č. D - 34

Vyhláška ministra zahraničních věcí č. 15/1988 Sb. ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu**Čl. 31 Obecné pravidlo výkladu**

1. Smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy.

2. Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, včetně preambule a příloh, celkovou souvislostí rozumí:

a) každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy;

b) každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě.

3. Spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel:

a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami;

b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu;

c) na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi stranami.

4. Výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.

Vydavatel: Ministerstvo financí, Letenská 15, 118 10 Praha 1 – Malá Strana, IČ: 00006947

Redakce: Eva Lepšíková, tel.: 257 044 241, e-mail: eva.lepsikova@mfcf.cz

ISSN 2464-5540

Evid. č. MK ČR: E 18632