

Vytvoření dokumentace k převodním cenám u vybrané obchodní společnosti

Bc. Marcela Srněnská

Diplomová práce
2020

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Marcela Srněnská
Osobní číslo: M18834
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Finance
Forma studia: Kombinovaná
Téma práce: Vytvoření dokumentace k převodním cenám u vybrané obchodní společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a metody zpracování práce

I. Teoretická část

- Proveďte rešerši informačních pramenů souvisejících s problematikou převodních cen.
- Zhodnoťte význam dokumentace k převodním cenám.

II. Praktická část

- Analyzujte postavení vybrané obchodní společnosti ve skupině.
- Zpracujte funkční a rizikovou analýzu vybrané společnosti.
- Vytvořte dokumentaci k převodním cenám.
- Vyhodnoťte náklady a přínosy vypracované dokumentace k převodním cenám.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Forma zpracování diplomové práce: Tiskárenská/elektronická

Seznam doporučené literatury:

- JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky*. Praha: Verlag Dashöfer, 2018. 114 s. ISBN 978-80-87963-61-6.
- OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015. 70 s. ISBN 978-92-64-24146-6.
- SOLILOVÁ, Veronika a NERUDOVÁ, Danuše. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 316 s. ISBN 978-80-7598-169-1.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
- THOM, Michael. *Tax Politics and Policy*. New York: Routledge, 2017. 263 p. ISBN 978-1-13818-338-4

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Michal Krajňák, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **6. ledna 2020**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2020**

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 11. 6. 2020

Jméno a příjmení: Marcela Směnská

.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá významem dokumentace k převodním cenám. V teoretické části je vysvětlena teorie převodních cen, včetně diskuse alternativního přístupu k aplikaci principu tržního odstupu v podobě společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob rozděleného podle přidané hodnoty. V praktické části je navržen koncept dokumentace k převodním cenám a aplikován princip tržního odstupu na obchodních transakcích vybrané společnosti. V závěru diplomové práce jsou vyčísleny náklady a přínosy vypracování dokumentace k převodním cenám.

Klíčová slova:

Převodní ceny, dokumentace k převodním cenám, princip tržního odstupu, metoda srovnatelné nezávislé ceny, metoda Cost+, funkční a riziková analýza.

ABSTRACT

The diploma thesis deals with the importance of documentation on transfer pricing. The theory of transfer pricing is explained in the theoretical part, which includes a discussion of an alternative approach to the application of the principle of market distance in the form of a common consolidated corporate tax base broken down by value added. The proposal of the concept of documentation on transfer prices and application of the principle of market distance to business transactions for a selected company is in the practical part. The quantified costs and benefits of preparing documentation for transfer pricing are at the end of the thesis.

Keywords:

Transfer Prices, Documentation on Transfer Prices, Arm's Length Principle, The Method of Comparable Independent Prices, The Cost+ Method, Functional and Risk Analysis.

Děkuji manželovi za podporu a trpělivost po celou dobu studia.

Děkuji vedoucímu práce za podnětné připomínky k diplomové práci.

Děkuji Janě a Jarce za pomoc nejen u diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 VÝKLAD (TEORIE) PŘEVODNÍCH CEN	13
1.1 HISTORIE PŘEVODNÍCH CEN.....	13
1.2 PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu	14
1.2.1 Mezinárodní dvojí zdanění.....	14
1.2.2 Teorie principu tržního odstuPu	16
1.2.3 Alternativa k principu tržního odstuPu – CCCTB	17
1.3 PŘEVODNÍ CENY V ÚPRAVĚ OECD.....	18
1.3.1 Směrnice OECD.....	18
1.3.2 Modelová smlouva OECD	19
1.3.3 Metody stanovení převodních cen	19
1.3.4 Režim pro služby s nízkou přidanou hodnotou.....	21
1.3.5 Funkční a riziková analýza dle Směrnice OECD.....	21
1.3.6 Akční plán BEPS.....	22
1.3.7 Dokumentace k převodním cenám dle OECD	24
1.4 HARMONIZACE PŘÍMÝCH DANÍ V EU.....	25
1.4.1 Daňová koordinace, harmonizace a aproximace.....	25
1.4.2 Převodní ceny v úpravě EU.....	26
1.4.3 Dokumentace k převodním cenám dle EU.....	27
1.4.4 Předběžné cenové dohody	28
1.4.5 Arbitrážní úmluva	29
1.4.6 Country by Country Reporting (CbCR).....	29
2 VÝZNAM DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM	31
2.1 DAŇOVÉ KONTROLY V OBLASTI PŘEVODNÍCH CEN	31
2.1.1 Legislativní úprava převodních cen v ČR.....	33
2.1.2 Vymezení spojených osob.....	34
2.2 DOKUMENTACE - DŮKAZNÍ PROSTŘEDEK V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ.....	35
2.2.1 Důkazní břemeno správce daně	36
2.2.2 Postup správce daně při daňové kontrole převodních cen	37
2.2.3 Důsledky daňové kontroly	38
2.2.4 Zkrácení daně v trestním právu.....	39
2.3 DOKUMENTACE DLE POKYNU GFŘ D – 334.....	40
2.4 DOKUMENTACE DLE POKYNU GFŘ D - 32	41
2.5 PŘEHLED POŽADAVKŮ DOKUMENTACE V EU	42
2.5.1 Základní dokumentace – masterfile	42
2.5.2 Specifická dokumentace lokální společnosti	43
2.5.3 Výhody a nevýhody zpracované dokumentace k převodním cenám	44
2.5.4 Porovnání povinnosti dokumentace k převodním cenám v EU	45
II PRAKTICKÁ ČÁST	47
3 DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM SPOLEČNOSTI	48

3.1	POPIS SPOLEČNOSTI BA S.R.O.....	48
3.2	ZÁKLADNÍ INFORMACE K PŘEVODNÍM CENÁM	50
3.3	POPIS MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI	50
3.3.1	Popis spojených osob	51
	53	
3.4	FUNKČNÍ A RIZIKOVÁ ANALÝZA	53
3.4.1	Deskripce procesu ve společnosti	53
3.4.2	Strategie.....	53
3.4.3	Výzkum a vývoj	54
3.4.4	Výrobní proces	54
3.4.5	Prodej, skladování a distribuce	56
3.4.6	Marketing	56
3.4.7	Aktiva, pronájem nemovitostí	56
3.4.8	Deskripce rizik nesených společností	57
3.4.9	Funkční a riziková analýza – shrnutí	57
3.5	SYSTÉM TVORBY PŘEVODNÍCH CEN	59
3.5.1	Služby pro mateřskou společnost.....	59
3.5.2	Nájem podnikatelských prostor.....	61
3.5.3	Prodej polotovaru spojené osobě BA Ltd. Čína.....	64
4	ANALÝZA NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	69
4.1	NÁKLADY PROCESU VYTVOŘENÍ DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM	70
4.1.1	Zpracování dokumentace vlastními silami.....	71
4.1.2	Outsourcing	73
4.2	PŘÍNOSY VYTVOŘENÉ DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM	74
4.2.1	Specifikace přínosů	74
4.2.2	Vyčíslení přínosů vytvořené dokumentace	75
4.2.3	Shrnutí přínosů dokumentace k převodním cenám	77
	ZÁVĚR	79
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	82
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	86
	SEZNAM OBRÁZKŮ	87
	SEZNAM TABULEK.....	88
	SEZNAM PŘÍLOH.....	89

ÚVOD

Převodní ceny jsou komplexní a obsáhlou problematikou, která zasahuje do ekonomického rozhodování, právního posouzení a daňových povinností dotčených subjektů.

Za převodní neboli transferové ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma a více daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými. Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jakým by při jejich stanovení postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky).

Převodní ceny jsou převážně vnímány jako téma, které souvisí s globalizací a mezinárodní daňovou optimalizací. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) zahájila harmonizaci mezinárodních přístupů a vydala Směrnici OECD k převodním cenám. Směrnice identifikuje princip tržního odstupu, metody stanovení převodních cen a důležitou součástí jsou požadavky na dokumentaci k převodním cenám.

Výběr tématu diplomové práce souvisí s profesním zaměřením na daňovou problematiku nastavení převodních cen. Daňová povinnost má být stanovena ve správné výši, což uplatňuje správce daně a mělo by to být i cílem daňového subjektu. Převodní ceny často zasahují do výše daně ve snaze poplatníků optimalizací upravit daňovou povinnost. Právě při kontrolách převodních cen se správce daně setkává s chybějící dokumentací jako důkazního prostředku, který by prokázal správné nastavení převodních cen daňových subjektů. Zaměření Finanční správy ČR na kontroly převodních cen je v posledních letech adresnější a kontroly probíhají do větší hloubky.

Teoretické přístupy k aplikaci principu tržního odstupu jsou popsány v první kapitole diplomové práce. Je zde také uvedena polemika o uplatnění alternativy k principu tržního odstupu. Odlišné pojetí spočívá v dělení zisku mezi spřízněnými entitami na základě alokačního mechanismu, který by lépe odrážel tvorbu hodnoty generování zisku.

Význam zpracování dokumentace k převodním cenám je popsán ve druhé kapitole. Rozhodnutí o vypracování dokumentace, sloužící jako důkazní prostředek prokazující správné nastavení převodních cen, je na dobrovolnosti daňového subjektu. Dokumentace se však předkládá správci daně povinně při žádosti o závazné posouzení nastavení převodních cen.

V praktické části diplomové práce je zpracován návrh dokumentace k převodním cenám u vybrané obchodní společnosti sídlící ve Valašském Meziříčí. Vybraná společnost si přeje

zůstat nejmenována, z tohoto důvodu jsou všechny názvy dotčených spojených osob pozměněny. Vytvoření dokumentace klade vysoké nároky na odbornost zpracování v souvislosti s množstvím informací nejen o jednom subjektu, ale také o skupině (nejčastěji mezinárodní). Z uvedeného důvodu se tuzemské obchodní společnosti střední a menší velikosti zpracováním dokumentace k převodním cenám nezabývají. Často je problém chybějící dokumentace a její zpracování řešeno až jako důkazní prostředek při dokazování v rámci daňové kontroly, což je z časového odstupu jednoho až dvou let velmi složité. Vybraná společnost nemá zpracovánu žádnou dokumentaci k převodním cenám, proto v rámci diplomové práce bude navržený koncept zpracování dokumentace doporučen k vypracování ve společnosti.

V rámci třetí kapitoly je vypracována identifikace spojených osob, funkční a riziková analýza a aplikace metod stanovení převodních cen na zjištěné obchodní transakce mezi spojenými osobami

Ve čtvrté kapitole jsou zhodnoceny náklady a přínosy procesu vytvoření dokumentace k převodním cenám. Náklady jsou posouzeny ze dvou úhlů subjektů, které dokumentaci zpracují – vlastní zaměstnanci a třetí strana v rámci outsourcingu. Přínosy zpracované dokumentace jsou identifikovány a kvantifikovány ve výpočtu doměřené daně z příjmů právnických osob včetně penále a úroku z prodlení.

Výsledkem diplomové práce je zdůraznění významu kvalitně zpracované dokumentace k převodním cenám, kterou lze předcházet nepříznivému fiskálnímu efektu v podobě doměřené daně a souvisejících sankcí.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je vytvoření dokumentace k převodním cenám u vybrané společnosti. Předložení validní dokumentace v daňovém řízení eliminuje rizika fiskálního postihu v podobě doměřené daňové povinnosti včetně souvisejících sankcí. V rámci procesu zpracování dokumentace bude provedena analýza přístupu vybrané společnosti ke správnému nastavení převodních cen při aplikaci principu tržního odstupu. Povinnost zpracování dokumentace k převodním cenám u spojených osob není v České republice dána zákonem, zároveň je dokumentace důležitým důkazním prostředkem, který prokazuje dodržení principu tržního odstupu.

Na začátku práce bude provedena literární rešerše odborné literatury, která popisuje problematiku převodních cen. Teorie převodních cen je založena na principu tržního odstupu. Tento princip bude analyzován a podroben kritickému pohledu v podobě nově diskutovaného pojetí rozdělení celosvětového základu daně z příjmů skupiny dle různých variant alokačního klíče na národní základy daně.

V teoretické části bude dále podroben analýze význam dokumentace k převodním cenám. Metodou komparace bude popsána zákonná povinnost vytvoření dokumentace v zemích Evropské unie.

Praktická část práce bude v úvodu zaměřena na popis společnosti podnikající v České republice a mezinárodní skupiny, do které vybraná společnost patří. Podle zjištěných skutečností bude dále provedena kvantitativní a kvalitativní analýza. Tato funkční analýza povede k identifikaci rizik a funkcí, které nese zkoumaná společnost.

Metodou syntézy budou zkoumány jednotlivé části dokumentace, která se bude skládat z popisu struktury skupiny – masterfile a dále bude vytvořen local file, tedy specifická dokumentace popisující lokální entitu, řízené transakce a finanční data vybrané společnosti.

V rámci aplikace jednotlivých metod stanovení převodních cen bude využit deduktivní přístup v analýze ziskové přírážky z dat získaných z databáze Orbis. V závěru práce budou matematickým výpočtem vyhodnoceny přínosy a náklady vypracování dokumentace k převodním cenám v souvislosti s posouzením rizik spojených s daňovou kontrolou převodních cen.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 VÝKLAD (TEORIE) PŘEVODNÍCH CEN

Teorie převodních cen stojí na principu tržního odstupu, který řeší zásadní otázku, jak spravedlivě rozdělit zdanitelné zisky vyprodukované v rámci přeshraničních vnitropodnikových transakcí spojených osob (Solilová, Nerudová, 2018, s. 9).

Jak uvádí ve své knize Sojka a kol. (2017, s. 203), problematika převodních cen souvisí se snahou jednotlivých států zamezit daňovým únikům organizovaným prostřednictvím deformované cenotvorby. Zejména v obchodech mezi majetkově a personálně spojenými podniky totiž může být při sjednávání cen namísto čistě ekonomických a obchodních kritérií upřednostňováno hledisko minimalizace daňového zatížení. Obchody jsou sjednávány tak, aby se zisky realizovaly ve státech s co nejmenším zdaněním.

1.1 Historie převodních cen

První zmínka o způsobu zdanění obchodních transakcí mezi spojenými osobami a tedy první pravidla převodních cen se objevila již v roce 1915 ve Velké Británii. V USA bylo o dva roky později zavedeno ustanovení, které dovozovalo správci daně uplatnit sloučení obchodů spojených osob, pokud existovaly pochyby o tom, že na uskutečněné transakce nebyly aplikovány tržní ceny. V roce 1925 v Německu se na základě zákona o zdanitelných příjmech nahlíželo na dceřiné společnosti jako na stálé provozovny, a to prostřednictvím *Filialtheorie*, kdy mateřská a dceřiná společnost tvoří jeden ekonomický celek. Z dalšího vývoje je zřejmé, že *Filialtheorie* ovlivnila návrh Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a daňových úniků navrženém Společností národů v roce 1927.

V historii převodních cen hrál důležitou roli americký právník Mitchell B. Carroll, který během let 1930 až 1933 zkoumal přístupy 35 jurisdikcí k této problematice. Tzv. Carrolova zpráva potvrdila výsledky výzkumu amerického ekonomy T. S. Adamse, a to že většina států pro daňové účely nahlíží na dceřiné společnosti jako na samostatné entity. Carroll se poprvé odkazoval na princip tržního odstupu jakožto na vhodný alokační mechanismus. Výsledky publikované v Carrollově zprávě ovlivnily podobu návrhu Modelové smlouvy Společnosti národů z roku 1933, která nově zavedla princip tržního odstupu jak pro případ stálých provozoven, tak pro případ spojených osob.

Následující nové návrhy Modelových smluv až po první návrh Modelové smlouvy OECD z roku 1963, a její následující revize, zahrnovaly princip tržního odstupu, konkrétně již v čl. 9 odst. 1, Sdružené osoby, jak ho známe dnes (Solilová, Nerudová, 2018, s. 9 – 12).

1.2 Princip tržního odstupu

Princip tržního odstupu, tzv. “arm’s length principle” je nosným pilířem celé struktury nastavení převodních cen. Je to mezinárodně uznávaný standard pro nastavení převodních cen a převážná většina jurisdikcí tento standard uznává a zároveň vyžaduje, aby se podle něj společnosti řídily. Je však nutno zdůraznit, že princip tržního odstupu je aplikován na ceny mezi spojenými osobami pouze a jedině z daňových důvodů. Pro běžné obchodní vztahy zůstává na ekonomickém rozhodování managementu a majitelů, jaké ceny budou pro vzájemné transakce nastaveny.

Směrnice OECD popisuje princip tržního odstupu takto: Jednají-li spolu nezávislé podniky, podmínky jejich obchodních a finančních vztahů (např. cena převáděného zboží nebo poskytovaných služeb a podmínky převodu nebo poskytnutí) jsou obvykle určovány tržními silami. Jednají-li spolu spojené podniky, jejich obchodní a finanční vztahy nemusí být přímo ovlivněny silami vnějšího trhu stejným způsobem, ačkoliv se spojené podniky často snaží kopírovat dynamiku tržních sil ve svých obchodech. Pokud převodní ceny nereflektují tržní síly a princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti spojených podniků a daňové výnosy hostitelských zemí zkresleny (Finanční správa, 2019, s. 23).

Zákonná úprava převodních cen v úvodu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zní: *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.*

Účelem daného ustanovení je zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a umožnit sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích. Jedná se i o tzv. „přelévání zisků“ mezi osobami s rozdílným daňovým zatížením, k němuž dochází většinou tím, že si tyto osoby účtují ve vzájemných transakcích ceny nižší, resp. vyšší, než odpovídá cenám používaným mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, a výsledkem takových transakcí je zvýšení nákladů nebo snížení tržeb u společnosti s vyšším daňovým zatížením a odčerpání části zisku do společnosti, u níž se aplikuje nižší, případně nulová sazba daně z příjmů. (Rozsudek 26. 3. 2014)

1.2.1 Mezinárodní dvojí zdanění

Dle Sojky (2017, str. 27, 28) dochází ke dvojímu zdanění tehdy, kdy je stejný předmět daně podrobován dvojnásobného nebo vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné

povahy. Příčiny mezinárodního dvojího zdanění pak Sojka vidí ve dvou základních situacích:

1. Vnitrostátními předpisy více států je konstruována neomezená daňová povinnost z celosvětových příjmů poplatníka, na něhož se současně pohlíží ve více státech jako na jejich daňového rezidenta.
2. Stát zdroje příjmů na poplatníka pohlíží jako na daňového nerezidenta, zdaní příjem ze zdrojů příjmů na svém území, ale stát rezidenta k tomuto zdanění nepřihlédne buď vůbec, nebo jen v omezeném rozsahu.

Výše uvedené rozpory jsou řešeny na bilaterálních úrovních jednotlivých států uzavřením Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy však dvojí zdanění odstraňují pouze v uvedeném prvním případě. Ve druhém případě často dochází pouze ke zmírnění dvojího zdanění, kdy je daň zaplacená v zahraničí zahrnuta pouze do daňově účinných nákladů.

Směrnice OECD (Finanční správa, 2019a, s. 11) také uvádí dva principy práva na zdanění, uplatňované jednotlivými zeměmi: i) zda daná země používá systém založený na rezidentství nebo ii) zdrojích nebo iii) na obou principech. V systému založeném na rezidentství zahrne země do svého daňového základu celý nebo částečný příjem, včetně příjmů ze zdrojů mimo danou zemi, všech osob (včetně právnických osob, kterými jsou podniky), které jsou v rámci dané země považovány za rezidenty. V systému zdanění založeném na zdroji příjmů zahrnuje země do svého daňového základu příjmy realizované v dané daňové jurisdikci, bez ohledu na rezidenci daňového poplatníka. Z hlediska skupin nadnárodních podniků tyto dva přístupy, které jsou často používány ve spojení, obecně chápou každou společnost v rámci skupiny nadnárodních podniků jako samostatný subjekt. Členské země Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj si zvolily tento přístup založený na vnímání podniků jako samostatných subjektů za nejvhodnější způsob dosažení spravedlivých výsledků a minimalizace rizika dvojího zdanění. Každý člen skupiny tedy zdaňuje své vlastní příjmy (ať již na základě rezidentství nebo zdroje příjmů).

Pokud je přístup založený na vnímání podniků jako samostatných subjektů aplikován v rámci vnitroskupinových transakcí, musí být jednotliví členové skupiny zdaňováni na základě předpokladu, že ve svých vzájemných transakcích jednají v souladu s principem tržního odstupu. Nicméně vztahy mezi členy skupiny nadnárodních podniků mohou jednotlivým subjektům umožňovat v rámci vnitroskupinových transakcí vytvořit zvláštní podmínky

odlišné od těch, na kterých by se dohodly nezávislé podniky obchodující na otevřených trzích. V zájmu zajištění správné aplikace přístupu založeném na samostatných subjektech přijaly členské země OECD princip tržního odstupu, při jehož dodržení by měly být eliminovány dopady takových speciálních podmínek na úroveň zisku.

1.2.2 Teorie principu tržního odstupu

Solilová a Nerudová (2019, s. 13) nazývají princip tržního odstupu jako právní fikci, kdy na dvě zcela ekonomicky a/nebo kapitálově spojené osoby se má pro účely zdanění nahlížet jako na dvě zcela nezávislé samostatné entity a jakékoliv podmínky či skutečnosti vyplývající z tohoto vzájemného vztahu, které deformují ceny, případně zisky plynoucí z řízené transakce, musí být eliminovány. Pokud tak není učiněno, daňové správy mají právo „chybějící zisky“ zdanit.

Dále Solilová a Nerudová (2019, s. 14) upozorňují na to, že princip tržního odstupu stojí také na předpokladu existence dokonale konkurenčního trhu, kdy v dlouhém období existuje jen jedna rovnovážná cena. V reálném světě se však řízené transakce nadnárodních společností uskutečňují na trzích, které se vyznačují nedokonalou konkurencí. Tento rozpor dává možnost vzniku řady problémů, jako jsou asymetrické informace, nedostatek srovnatelných nezávislých transakcí na trhu a následně dat, potřebných ke srovnání souvisejících skutečností.

Ve Směrnici OECD k převodním cenám je stanoven postup k řešení výše uvedených rozporů. Princip tržního odstupu zajišťuje přibližnou rovnost daňového zacházení pro skupiny nadnárodních podniků a pro nezávislé podniky. Protože princip tržního odstupu stanoví spojené a nezávislé podniky pro daňové účely do více rovnocenného postavení, zabraňuje tak vytváření daňových zvýhodnění či znevýhodnění, která by jinak zkreslovala konkurenční postavení toho, či onoho typu subjektu. Vyloučením těchto daňových otázek z ekonomického rozhodování tak princip tržního odstupu podporuje růst mezinárodního obchodu a investic.

Dle Směrnice OECD princip tržního odstupu ve velké většině případů funguje efektivně. Při posuzování případů nákupu a prodeje komodit a půjčování peněz, lze nalézt cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu použitou ve srovnatelné transakci srovnatelnými nezávislými podniky za srovnatelných okolností. Existuje však také mnoho případů, kdy je možné příslušné srovnání transakcí provést na úrovni finančních ukazatelů, například

na základě přírážky k nákladům, hrubé marže nebo ukazatelů čistého zisku. Ale existují i závažné případy, kdy je složité a komplikované princip tržního odstupu použit, například ve skupinách nadnárodních podniků podnikajících v integrované produkci vysoce specializovaného zboží, nebo obchodujících s unikátním nehmotným majetkem a/nebo poskytujících specializované služby (Finanční správa, 2019a, s. 24 a 25).

1.2.3 Alternativa k principu tržního odstupu – CCCTB

Již Musgraveovi v roce 1989 publikovali své poznatky o tom, že rozdělení základny pro zisk nadnárodních korporací lze provést mezi země nikoliv na základě umístění pobočky, ale podle národního původu zisku dosaženého společností jako celku. Tento původ lze přibližně stanovit na základě vzorce, který obsahuje místo vzniku přidané hodnoty i místo jejího prodeje (Musgrave a Musgrave, 1994, s. 530).

Solilová a Nerudová (2019) uvádějí jako možnou alternativu k principu tržního odstupu přístup rozdělení globálního zisku dle alokační rovnice. Metoda rozdělení zisku podle alokační rovnice by rozdělovala globální zisky nadnárodní skupiny podniků na konsolidovaném základě mezi spojené osoby v různých jurisdikcích podle předem určeného alokačního vzorce.

Alokační princip lze rozdělit na dvě skupiny:

- a) skupina, kdy je alokace založena na makrofaktorech, např. HDP na národní úrovni nebo národní základ DPH;
- b) skupiny, kdy alokace je založena na mikrofaktorech, zpravidla na kombinaci aktiv, objemu mezd, tržeb a nákladů. V této souvislosti je známý tzv. massachusettský alokační vzorec, který využívá objemu mezd, tržeb a kapitálu, či kanadský vzorec, který vychází z hrubého příjmu a práce.

Evropská komise v roce 2016 navrhla k diskusi Společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob (dále i CCCTB), jako jediný soubor pravidel pro výpočet zdanitelného zisku společností v EU. Společnosti mohou podat jedno daňové přiznání za všechny své činnosti v EU a vyrovnat ztráty v jednom členském státě se zisky v jiném.

Konsolidované zdanitelné zisky budou rozděleny mezi členské státy, v nichž je skupina aktivní, pomocí vzorce rozdělení. Každý členský stát poté zdaní svůj podíl na zisku podle vlastní vnitrostátní daňové sazby (EU, 2016b).

Podle Solilové a Nerudové (2019) stojí za zamyšlení, zdali princip samostatné (nezávislé jednotky), z kterého vychází princip tržního odstupu, je stále vhodný a zdali by nebylo vhodnější přejít na princip jedné entity, který v sobě zahrnuje dělení zisku mezi spřízněnými entitami na základě alokačního mechanismu, který by lépe odrazil tvorbu hodnoty generování zisku.

1.3 Převodní ceny v úpravě OECD

Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) se v rámci mezinárodního zdanění a mezinárodního daňového plánování důsledně zabývá problematikou převodních cen. Převodní ceny jsou významné jak pro daňové subjekty, tak pro daňové správy, neboť z velké části určují výši příjmů a výdajů a tím i zdanitelné příjmy spojených podniků působících v různých daňových jurisdikcích.

Z mezinárodního pohledu jsou převodní ceny náročnějším problémem, jelikož se dotýkají více než jedné daňové jurisdikce, a proto jakákoli úprava převodních cen v jedné jurisdikci by měla znamenat odpovídající úpravu v druhé jurisdikci. Nicméně v případě, že druhá jurisdikce odmítne takovou úpravu učinit, bude daná skupina nadnárodních podniků v rámci předmětných příjmů zdaněna dvakrát. Aby bylo riziko dvojího zdanění minimalizováno, je nutné dojít k mezinárodní shodě ve věci způsobu stanovení převodních cen pro daňové účely v rámci mezinárodních transakcí.

Členskými zeměmi OECD je doporučováno řídit se touto Směrnicí v rámci své domácí praxe v oblasti převodních cen; daňovým subjektům je doporučováno řídit se Směrnicí při posuzování toho, zda jsou jejich převodní ceny pro účely zdanění stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Daňové správy by měly při šetření zohlednit obchodní úsudek daňového subjektu týkající se aplikace principu tržního odstupu a vycházet z něj při své analýze převodních cen (Finanční správa, 2019a).

1.3.1 Směrnice OECD

Již v roce 1979 OECD vydala Zprávu o převodních cenách a nadnárodních podnicích. V roce 1995 došlo k revizi uvedené Zprávy a prvnímu vydání uceleného dokumentu pod názvem OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Směrnice OECD je základním dokumentem, jehož cílem je sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen. Směrnice prošla od svého vzniku několika výraznými revizemi, poslední aktualizace byla vydána v roce 2018.

Finanční správa v květnu 2019 zveřejnila český překlad Směrnice, aby usnadnila orientaci českých daňových subjektů v tomto rozsáhlém dokumentu. Ve Směrnici jsou v devíti kapitolách popsány základní principy převodních cen. V rámci diplomové práce bude pozornost zaměřena na kapitolu V., která pojednává o Dokumentaci k převodním cenám.

1.3.2 Modelová smlouva OECD

Modelová smlouva OECD je dokumentem, podle kterého jsou vytvářeny Mezinárodní smlouvy o dvojím zdanění a jejímž prostřednictvím jsou poskytovány prostředky k jednotnému řešení nejběžnějších problémů, které vyvstávají v oblasti mezinárodního dvojího zdanění (OECD, 2017b).

Kromě Modelové smlouvy OECD existuje ještě Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění vytvořená OSN. I tento dokument je využíván při sjednávání 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. Vztahy mezi sdruženými podniky jsou upraveny zejména v článku 9, a to dle většiny dvoustranných Smluv o zamezení dvojího zdanění a také dle znění Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění (MF ČR, 2019).

1.3.3 Metody stanovení převodních cen

Metody stanovení převodních cen jsou popsány ve Směrnici OECD ve II. a III. kapitole. Metody jsou rozděleny na tradiční transakční metody a transakční ziskové metody.

Tradiční transakční metody jsou považovány za nejpřímější prostředek pro určení toho, zda podmínky obchodních a finančních vztahů mezi spojenými podniky jsou v souladu principu tržního odstupu.

Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých transakcí mezi spojenými podniky.

Tato část diplomové práce je zpracována dle výše uvedených kapitol Směrnice OECD (Finanční správa, 2019a).

Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP). Tato metoda srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby v závislé transakci s cenou ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Metoda CUP má přednost před ostatními metodami za předpokladu, že srovnávané transakce jsou téměř podobné. Metoda CUP je zvláště spolehlivou metodou tehdy, kdy nezávislý podnik prodává tentýž produkt, jaký je prodáván mezi dvěma spojenými podniky.

Metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojené osoby prodán nezávislému podniku. Tato cena je pak snížena o přiměřenou hrubou marži. Hrubá marže by měla představovat částku, z které by se prodejce snažil pokryt své prodejní a ostatní provozní náklady a dosáhnout přiměřeného zisku. To, co zbývá po odečtení hrubé marže, lze po zohlednění nákladů spojených s koupí produktu (např. cla) považovat za cenu v souladu s principem tržního odstupu původního převodu majetku mezi spojenými podniky. Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější u marketingových operací.

Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel majetku (nebo služeb) v závislé transakci na majetek převáděný nebo služby poskytované spojenému kupujícímu. Příslušná přírážka k nákladům je pak přičtena k těmto nákladům, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Částka, která se stanoví po přičtení přírážky k výše uvedeným nákladům, se považuje za cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu původní závislé transakce. Tato metoda je nejužitečnější tam, kde jsou mezi spojenými stranami prodávány polotovary, nebo v případech, kdy spojené strany uzavřely smlouvy o společném využívání vybavení nebo dlouhodobá ujednání o nákupu a dodávkách, nebo jedná-li se v závislé transakci o poskytování služeb.

Transakční metoda čistého ziskového rozpětí zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým subjektem v rámci závislé transakce poměrně k vhodné základně (např. k nákladům, tržbám, aktivům). To znamená, že ukazatel čistého zisku daňového subjektu ze závislé transakce by měl být v ideálním případě stanoven odkazem na ukazatele čistého zisku, kterého dosáhne tentýž daňový subjekt ve srovnatelných nezávislých transakcích.

Transakční metoda rozdělení zisku se snaží eliminovat dopady zvláštních podmínek stanovených či určených v rámci závislé transakce na zisk, a to stanovením rozdělení zisků,

kteřé by se daly očekávat u nezávislých podniků, a jejich účasti na dané transakci nebo transakcích. Transakční metoda rozdělení zisku nejprve identifikuje rozdělované zisky pro spojené podniky ze závislých transakcí, kterých se spojené podniky účastní. Následně dochází k rozdělení kombinovaných zisků mezi spojené podniky na ekonomicky platné bázi, která se blíží rozdělení zisků, jež by se dalo očekávat u dohody uzavřené v souladu s principem tržního odstupu a které by takovouto smlouvu odráželo.

1.3.4 Režim pro služby s nízkou přidanou hodnotou

Nejčastějším předmětem zkoumání obchodních transakcí mezi spojenými osobami je ocenění služeb. U služeb s nízkou přidanou hodnotou jde často o poměrně běžné a pravidelné výkony a plnění, která nemají pro spojené osoby klíčový ekonomický význam. V návaznosti na příslušné sdělení Evropské komise vydalo Generální finanční ředitelství (dále GFŘ), jako vrcholný orgán správy daní, s účinností od 1. 1. 2013 Pokyn GFŘ D - 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami. Cílem je snížení administrativní náročnosti při prokazování správnosti nastavení převodních cen (Sojka, 2017, str. 213).

Pokyn GFŘ D-10 zahrnuje jen ty vnitroskupinové služby mající nízkou přidanou hodnotu, které netvoří hlavní činnost subjektů, představují rutinní funkci a netvoří podstatný náklad či příjem zainteresovaných podniků. Za služby netvořící podstatný náklad či výnos se přitom považují ty služby, jejichž celková hodnota pro všechny transakce nepřekročí 10 % z obrátu (celkové tržby a výnosy) a zároveň částku 50 mil Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil Kč u příjemce.

Pokyn stanovuje metody, kterými lze ohodnotit odměnu za poskytnutí vnitroskupinových služeb, a to metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP) nebo nákladů a přírážky (Cost+). V případě metody CUP musí být doložena srovnatelná transakce mezi nezávislými subjekty. Při aplikaci metody Cost+ česká daňová správa považuje přírážku k nákladům v rozpětí 3 – 7 % za přírážku, která by byla aplikována v běžných obchodních vztazích. (Finanční správa, 2012).

1.3.5 Funkční a riziková analýza dle Směrnice OECD

Podle Solilové a Nerudové (2019, str. 26) hraje klíčovou roli při uplatnění principu tržního odstupu srovnávací analýza. Analýza je prováděna porovnáním podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí za okolností srovnatelných s okolnostmi řízené transakce. K tomu, aby transakce byly považovány za srovnatelné, musí být naplněna základní

podmínka, že ekonomicky relevantní vlastnosti srovnávaných situací jsou dostatečně srovnatelné.

Ve Směrnici je doporučen devítikrokový proces, který lze dodržovat při provádění srovnávací analýzy. Tento proces se považuje za přijatou správnou praxi, avšak nejedná se o povinný proces. V Tabulce 1 je uveden postup určení převodní ceny u obchodních transakcí spojených osob.

Tabulka 1 Proces provedení srovnávací analýzy

Krok	Proces
1.	Určení období, kterého se má analýza týkat. Sběr dat za určité, předem dané, období více let.
2.	Analýza prostředí daňového subjektu. Zkoumání odvětví, konkurence, ekonomických a regulačních prvků, které ovlivňují daňového subjektu a jeho okolí.
3.	Pochopení zkoumaných závislých transakcí. Provedení funkční analýzy, volba testované strany a nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen. V případě uplatnění transakční ziskové metody volba finančního ukazatele, který bude testován. Posouzení, zda je řízená transakce samostatná, či zda je sdružena do více transakcí, s důrazem na vyloučení dopadů vzájemné kompenzace.
4.	Zhodnocení interních srovnatelných údajů, tj. údajů, kdy spojená osoba uskutečňuje srovnatelnou transakci i s nezávislou stranou.
5.	Určení dostupných zdrojů informací externích srovnatelných údajů z komerčních databází, doplněné o informace z veřejně dostupných zdrojů.
6.	Volba metody pro stanovení převodních cen, identifikace potenciálně srovnatelných transakcí a zvážení úprav srovnatelnosti.
7.	Identifikace srovnatelných údajů – určení klíčových vlastností, které mají být dodrženy v nezávislé transakci, využití způsobu aditivního nebo deduktivního.
8.	Určení úprav srovnatelnosti a jejich provedení.
9.	Použití shromážděných údajů k určení hodnoty podle principu tržního odstupu. Určení jediné hodnoty nebo rozpětí hodnot.

Zdroj: vlastní zpracování podle Směrnice (Finanční správa, 2019a)

1.3.6 Akční plán BEPS

Akční plán BEPS OECD o mezinárodním přesunu zisku sleduje fiskální cíl, kterým je odstranění mezer ve zdanění zisku. Široce založený akční plán počítá s celkem 15 opatřeními, včetně posílení zdanění zdrojů a změn v pravidlech převodních cen určených k rozdělení zisku na přidanou hodnotu. Akce BEPS číslo 8 až 10 řeší pokyny pro stanovení převodních

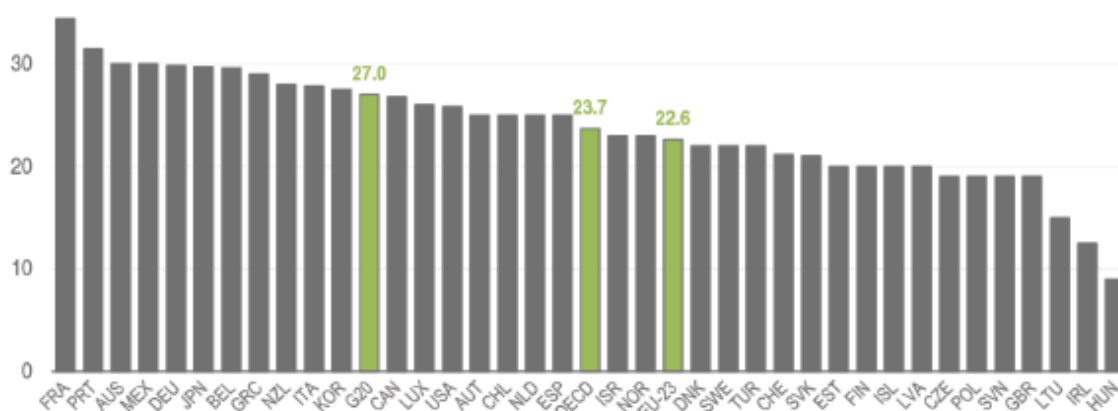
cen tak, aby bylo zajištěno, že výsledky oceňování vzájemných obchodních transakcí podniků ve skupině budou lépe sladěny s vytvářením hodnoty skupiny nadnárodních společností. V tomto ohledu akce 8 až 10 objasňují a posilují stávající standardy, včetně pokynů k uplatňování zásady tržního odstupu a přístupu k přiměřenému oceňování těžko ocenitelných nehmotných aktiv v rámci zásady tržního odstupu (OECD 3, 2020).

Cílem akčního plánu je zvýšit daňové příjmy a jejich vhodnější rozdělení do daňových jurisdikcí. Mezery v mezinárodním zdanění by měly být uzavírány a je třeba zabránit nekalým daňovým praktikám nadnárodních skupin společností.

Mezinárodní přesun zisků postihuje zejména státy s poměrně vysokými daňovými sazbami, mezi něž patří také Německo. V Obrázku 1 je uvedena výše sazby daně z příjmů právnických osob v zemích OECD se zvýrazněním zemí G20, OECD a Evropské unie.

Mezinárodní přesun zisků v rámci nadnárodních skupin podniků byl doložen řadou empirických studií. Nedávná studie (Schreiber, 2015) porovnává velmi podobné evropské společnosti, které se liší pouze svým členstvím v nadnárodní skupině podniků. Společnosti, které patří do nadnárodní skupiny a jsou umístěny v zemi s vysokou sazbou daně, mají nižší platby daní a nižší zisky (EBIT) než srovnatelné společnosti v této zemi, které nejsou součástí nadnárodní skupiny; v zemi s nízkými daněmi je vztah obrácen. To ukazuje na mezinárodní přesun zisku. Schreiber (2015) uvádí, že Evropská komise očekává bilion eur ročně, o který přijdou evropské daňové úřady prostřednictvím daňových podvodů a daňových úniků, daňových rájů a agresivního daňového plánování.

Obrázek 1 Sazba daně z příjmů právnických osob v roce 2018 v členských zemích OECD



Zdroj: vlastní zpracování podle OECD (2019)

1.3.7 Dokumentace k převodním cenám dle OECD

OECD (2015) zveřejnila nový standart pro dokumentaci k převodním cenám, který je výsledkem projektu BEPS. Nový – tří stupňový – přístup ke zdokumentování převodních cen má za cíl zvýšit transparentnost nadnárodních skupin podniků a zdanění zisků v jurisdikcích, kde je vytvářena hodnota. OECD klade důraz na prezentaci informací daňovým správám k hodnocení významných rizik nastavení převodních cen u jednotlivých daňových subjektů.

Dokumentace podle OECD (2015) obsahuje:

1. Základní dokumentace – masterfile – popisující nadnárodní skupinu jako celek, povahu globálních obchodních operací a alokaci příjmů z hospodářské činnosti. Masterfile v hlavních bodech podává informaci o organizační struktuře skupiny, popis podnikatelské činnosti, nehmotné zdroje skupiny, vnitropodnikové finanční činnosti skupiny a finanční a daňová pozice skupiny.
2. Místní dokumentace – local file – uvádí podrobnější údaje o místní entitě a konkrétních obchodních transakcích mezi podniky ve skupině. V local file má být popsáno, jak podnik dodržuje princip tržního odstupu ve vzájemných transakcích, tzn., že je zde uveden detailní popis a analýza uplatněných převodních cen v rámci podniku.
3. Třetí část dokumentace k převodním cenám představuje reportování zpráv podle jednotlivých zemí Country by Country Reporting (CbCR). Pro účely zavedení CbCR Směrnice OECD představila implementační balíček, který se skládá ze vzorových právních předpisů, jejichž přispěním mohou země přinutit skupiny nadnárodních podniků k předložení CbCR, a tří modelových dohod příslušných orgánů, které slouží k usnadnění výměny CbCR (Finanční správa, 2019a, s. 315).¹

¹ Více k implementaci CbCR v ČR v kapitole 1.4.6.

1.4 Harmonizace přímých daní v EU

Druhá polovina 20. století byla charakterizována nástupem globalizace, přechodu od regionálních trhů k celosvětovému trhu. Dochází k výraznému pohybu v mezinárodním obchodě, vzniku nadnárodních společností, přesunu kapitálu a při těchto pohybech ke střetávání různých daňových systémů. Jednotlivé země mají vybudovány vlastní daňové systémy odvozené od svých národních tradic, specifických přírodních podmínek a politických konsenzů o přerozdělovacích procesech. V okamžiku, kdy nadnárodní korporace mají několik dceřiných společností v různých zemích, musí docházet ke spolupráci vlád v daňové oblasti a to zejména z důvodu omezení daňových úniků a tím ovlivnění daňových příjmů národních vlád. Stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti podle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů se dle Širokého (2018, str. 33) rozdělují na daňovou koordinaci, daňovou aproximaci a daňovou harmonizaci.

Kubátová (2015, s. 204) soudí, že harmonizace přímých daní v EU nepostupuje zdaleka tak rychle, jak bylo předpokládáno. Příčinou je, že členské země se nehodlají ve prospěch společného trhu vzdávat svých zvyklostí a považují zásahy do základů a sazeb důchodových daní za vměšování do vlastních záležitostí, takže harmonizace se stává politickým problémem (Thom, 2017). Ačkoliv jsou národní systémy přímého zdanění ve struktuře velmi podobné, uvnitř skrývají velké odlišnosti, např. v metodách konstrukce daňových základů, ve formách zdanění, v nezdanitelných částkách, ve zdaňovacích obdobích, v definicích poplatníků daně a předmětů daně.

V rámci regionálního seskupení členských států EU je umožněn volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb. Tento systém umožňuje nadnárodním organizacím přesouvat daňové základy do zemí s nižším zdaněním a tak se vyhýbat daňové povinnosti. Úsilí poplatníků snižovat daňové břemeno vyvolává v mezinárodním kontextu tzv. daňovou konkurenci mezi státy. Neznamená to nic jiného než snahu přilákat do země daňové základy, jako jsou důchody, obraty firem, úroky a dividendy prostřednictvím výhodnějších daňových režimů. (Kubátová, 2015, s. 158).

1.4.1 Daňová koordinace, harmonizace a aproximace

Daňová koordinace je prvním krokem ke sladění daňových systémů. Je charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních sporů. V rámci procesu koordinace jsou uzavírány dohody či doporučení s cílem

zamezení praní špinavých peněz, omezení škodlivé daňové konkurence – cílem je snaha o stanovení minimálního standartu transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Za typický výsledek daňové koordinace lze považovat vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění či projekt BEPS.

Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se může týkat jak konstrukce daní, tak i jejich administrativy (inkaso daně, povinnosti plátce, daňová kontrola). Harmonizace daní probíhá ve třech fázích: i) určení daně, která má být harmonizována, ii) harmonizace daňového základu, iii) harmonizace daňové sazby.

Termín **aproximace daňových systémů** vyjadřuje směr daňové spolupráce, který v konečném cíli nemusí představovat sladění daňových soustav, ale pouze jejich přiblížení se k sobě navzájem.

Široký (2018, str. 67) uvádí, že spolupráci členských zemí EU v oblasti přímých daní lze z hlediska úspěšnosti rozdělit do dvou oblastí. Při poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění a v boji proti tzv. daňovým rájům dosáhly státy EU významné shody a sladění, naproti tomu samotný harmonizační proces stagnuje. Příčiny tohoto stavu lze nalézt v následujících skutečnostech:

- **rozdílné účetní systémy členských zemí**, kdy na jedné straně existuje tzv. daňové účetnictví (např. v Německu či Rakousku), ve kterém se hospodářský výsledek neliší od daňového základu, a na druhé straně účetnictví anglosaských zemí, kdy se od účetně zjištěného hospodářského výsledku vypočítá základ daně z příjmů až po mnoha úpravách;
- **neochota členských států** k další harmonizaci, kterou tyto státy považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky při možném využívání především firemních daní jako nástroje hospodářské politiky.

1.4.2 Převodní ceny v úpravě EU

Od založení Evropských společenství byla věnována zvláštní pozornost zdanění společností jako důležitý prvek pro vytvoření a dokončení vnitřního trhu. Zatímco některé oblasti přímého zdanění jsou harmonizovány, právní předpisy o převodních cenách v EU **nejsou harmonizovány prostřednictvím legislativních aktů ve formě směrnic**.

Současná situace při uplatňování pravidel převodních cen je taková, že všechny členské státy EU postupují podle Směrnice OECD.

Od roku 2002 pracuje Společné evropské fórum pro stanovení transferových cen („European Union Joint Transfer Pricing Forum“, EU JTPF). Členové fóra jsou navrženi z jednoho zástupce z daňové správy každého členského státu a 18 členů nevládních odborných organizací.

EU JTPF vyvinulo řadu iniciativ s cílem vytvořit společný rámec převodních cen v EU pro koordinaci a zajištění toho, aby vnitrostátní pravidla fungovala účinně a efektivně na společném základu. Intervence EU je odůvodněná, neboť zdanění transakcí uvnitř skupiny nadnárodních firem může být ovlivněno odlišnými přístupy jednotlivých členských států. Tato skutečnost má za následek příliš mnoho složitých pravidel na úrovni každého členského státu EU, což v konečném důsledku vytváří značné náklady a administrativní zátěž pro daňové správy i daňové poplatníky a často bývá zdrojem přesunu zisku do jiného (daňově výhodnějšího) členského státu.

V důsledku toho Evropská komise přijala soubor koordinovaných opatření, která představují uznávaný shodný a účinný rámec umožňující dohled nad uplatňováním převodních cen v EU. Opatření pokrývají všechny kroky procesu převodních cen, od fáze stanovení a dokumentace, auditu a také fáze řešení sporu (EU, 2020).

1.4.3 Dokumentace k převodním cenám dle EU

Evropská komise vydala v roce 2005, na základě jednání Společného fóra EU JTPF, Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU (dále také jen „Kodex“). Podle Solilové a Nerudové (2019) bylo důvodem vzniku jednotných pravidel dokumentace převodních cen podpora mezinárodního obchodu v rámci EU, usnadnění podnikání nadnárodních korporací uvnitř evropského trhu a zabránění vzniku odlišných úprav dokumentace převodních cen v každém členském státě.

Podle Evropské komise (2005) by základní dokumentace měla odrážet ekonomickou situaci podniku a poskytovat ucelený přehled o společnosti a jejím systému vnitropodnikového oceňování, který by byl relevantní pro všechny dotčené členské státy EU. „Základní dokumentace“ a „dokumentace specifická pro konkrétní zemi“ společně představují souhrn dokumentace pro příslušný členský stát EU. Dokumentace podle EU by sloužila jednak jako základní souhrn informací pro posouzení vnitropodnikových cen nadnárodního koncernu a rovněž

jako nástroj pro posouzení rizik pro daňové subjekty s cílem určit transakce, které mohou vyžadovat podrobná vysvětlení a dokumentaci. Pro daňové správy by dokumentace k převodním cenám měla být podkladem k výběru případu a jako výchozí bod pro zkoumání vnitropodnikového oceňování společnosti.

Dále Evropská komise v Kodexu zdůrazňuje, že daňové správy jednotlivých členských států by, požadavkem na vyhotovení nebo předložení dokumentace, neměly podnikům způsobovat zbytečné náklady ani zbytečnou administrativní zátěž.

Koncept evropské dokumentace kombinuje standardizovaný a centralizovaný přístup tvorby dokumentace k převodním cenám a vychází z principu, že nadnárodní korporace připraví dokumentaci k převodním cenám ve dvou částech:

1. **základní dokumentace**, obsahující společné standardizované informace platné pro všechny členy koncernu v EU – Masterfile;
2. **specifická dokumentace** podle požadavků konkrétní země (Solilová a Nerudová, 2019).

1.4.4 Předběžné cenové dohody

Oblast sporů a jejich řešení bylo další oblastí, na kterou se EU JTPF v rámci správného stanovení převodních cen zaměřilo. Spory související s převodními cenami často vedou k dvojímu zdanění a následně ke sporům mezi daňovými správami v souvislosti s korespondující úpravou základu daně a eliminací dvojího zdanění. Snahou EU JTPF bylo zavedení obecných zásad pro předběžné cenové dohody v EU, které by předcházely sporům v této oblasti a které by zlepšily fungování jednotného vnitřního trhu EU.

Advance pricing agreements (APA) neboli předběžné cenové dohody jsou dohody mezi daňovými správami či daňovou správou a dotčeným daňovým subjektem o metodice stanovení převodní ceny v řízené transakci, a tedy o způsobu zdanění dané transakce mezi spojenými poplatníky. APA je ujednání, které stanoví soubor kritérií – metodu, srovnatelné údaje, úpravy srovnatelnosti, kritické předpoklady ohledně budoucích transakcí, převodní cenu atd. – za účelem stanovení převodní ceny u řízené transakce po určitou stanovenou dobu a za účelem stanovení zisku, který se bude zdaňovat (Solilová a Nerudová, 2019).

Předběžné cenové dohody mají své opodstatnění ve zvýšení právní jistoty podnikatelů v tom, že správce daně vyhodnocuje a schvaluje cenotvorbu spojených osob předem a nikoliv výhradně až při daňových kontrolách. Podle Sojky (2017, s. 213) se Finanční správa v ČR

dlouho bránila takovému postupu a až od 1. 1. 2016 bylo přijato ustanovení § 38nc v zákoně o daních z příjmů, které přineslo českou variantu předběžných cenových dohod v podobě závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami.

1.4.5 Arbitrážní úmluva

V roce 1990 byla podepsána Arbitrážní konvence 90/436/EHS, která stanovuje principy a metody, jak zabránit dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě rozdílného chápání převodních cen v různých členských státech EU. Konvence upravuje postup v případech, kdy daňová správa jedné členské země EU v souvislosti s převodními cenami zahrne do zisků sdruženého podniku zisk, který byl již zdaněn u sdruženého podniku v jiné členské zemi EU. V tomto případě dochází ke dvojímu zdanění a Arbitrážní konvence umožňuje, aby se dvojímu zdanění zabránilo vzájemnou dohodou dotčených členských států (Široký, 2018).

Arbitrážní úmluva vstoupila v platnost pro Českou republiku dne 1. 10. 2016. Po ratifikaci všech států EU tak může být Úmluva vyžívána daňovými subjekty. Ustanovení Arbitrážní konvence, Prolongačního protokolu a Přístupové úmluvy po splnění všech podmínek podle článku 10 Ústavy ČR mají při konkrétní aplikaci přednost před ustanoveními vnitrostátních právních předpisů (Finanční správa, 2006).

1.4.6 Country by Country Reporting (CbCR)

Podle Solilové a Nerudové (2019) je boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivnímu daňovému plánování prioritou, a to na úrovni EU i na úrovni celosvětové prostřednictvím OECD a G20. Automatická výměna informací mezi státy v oblasti daní představuje v tomto ohledu významný nástroj, neboť správci daně členských států potřebují komplexní a relevantní informace o skupinách podniků a jejich struktuře, politice stanovování převodních cen a interních transakcích.

Od roku 2016, v rámci novelizace zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (zákon č. 164/2013 Sb.), byla do zákonných povinností nadnárodních skupin podniků implemetována směrnice Evropské unie 2016/881/EU. Tato novela zavádí povinnou automatickou výměnu informací zpráv podle zemí mezi členskými státy EU CbCR. Zároveň tato novela zohledňuje i obsah Mnohostranné dohody příslušných orgánů o výměně zpráv podle zemí,

kteřá pokrývá výměnu zpráv s nečlenskými zeměmi EU, jakož i možnosti budoucího sjednávání obdobných bilaterálních dohod s příslušnými orgány třetích států. Povinnost podávání zpráv podle zemí se vztahuje jak na nadnárodní skupiny podniků, jejichž nejvyšší mateřská entita se nachází v Evropské unii, tak i na skupiny, které jsou řízeny ze třetích států. Povinnost sestavovat zprávy podle zemí se týká pouze nadnárodních skupin podniků, jejichž konsolidované výnosy za celou skupinu jsou nejméně **750 mil. EUR**. Zprávu podle zemí vypracovává sama nadnárodní skupina podniků prostřednictvím některé ze svých členských společností. Tato členská společnost zprávu následně oznamuje správci daně (či obdobnému orgánu v zahraničí), který ji v rámci automatické výměny informací poskytne státům, ve kterých tato skupina vyvíjí činnost (Finanční správa, 2017).

Informace sdělené v režimu CbCR jsou neveřejného charakteru a slouží jen pro účely daňové správy. Evropská unie výše uvedenou směrnici doplňuje dokumentační požadavky vyplývající z Kodexu do podoby třístupňové dokumentace k převodním cenám dle vzoru Směrnice OECD, která byla upravena na základě výsledných doporučení BEPS projektu (Solilová a Nerudová, 2019).

EU zastává názor, že veřejná kontrola může posílit důvěru veřejnosti a sociální odpovědnost podniků tím, že budou přispívat k blahobytu placením daní v zemi, v níž působí. Za účelem posílení veřejné kontroly je v současné době v legislativním procesu návrh směrnice EU COM(2016) 198 o zveřejňování informací o dani z příjmu (tzv. veřejné CbCR). V rámci návrhu směrnice bude stanovena povinnost společnostem s celkovými konsolidovanými výnosy ve výši 750 mil. EUR či více působícím v EU **zpřístupnit veřejnosti** na svých webových stránkách zprávu s informacemi o dani z příjmů, a to ve standardizovaném formuláři, na roční bázi, v úředním jazyce EU, a dále stejnou zprávu vložit do veřejného registru vytvořeného pro tento účel Evropskou komisí.

Na veřejné CbCR je obecně nahlíženo zejména jako na nástroj, který bude schopen omezit daňové úniky a přesuny zisků. Působnost veřejného CbCR dle stanovené prahové hodnoty je přibližně u 10 až 15 % nadnárodních podniků, nicméně z pohledu obrátu těchto nadnárodních podniků, jde o přibližně 90 % obrátu všech nadnárodních podniků (Evropská komise, 2016).

2 VÝZNAM DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM

Povinnost daňového subjektu předkládat dokumentaci k převodním cenám není v české legislativě formálně stanovena. Z pohledu daňového subjektu, který prokazuje všechny skutečnosti, jež uvádí v daňových tvrzeních (dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), je dokumentace potřebná až v okamžiku, kdy je daňový subjekt k jejímu předložení správcem daně vyzván v rámci postupů v daňových řízeních. Z pohledu správce daně je dokumentace k převodním cenám předložená už při zahájení daňové kontroly důležitou skutečností o tom, že daňový subjekt se tvorbou převodních cen zabýval.

Absence dokumentace k převodním cenám jako důkazního prostředku v daňovém řízení mnohdy vyústí v neunesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu a k poměrně snadnému doměrku ze strany správce daně. Statutární orgány společností dnes již dokumentaci k transferovým cenám nevnímají jen jako splnění některého z administrativních požadavků státní správy, ale spíše jako způsob pokrytí daňových rizik a samozřejmě také rizik souvisejících s řízením společnosti (Jelínek, 2018).

2.1 Daňové kontroly v oblasti převodních cen

Z údajů uvedených v Tabulce 2 je zřejmé, že výše doměřené daně z titulu daňové kontroly převodních cen nemá výrazný vliv na celkovou výši inkasa daně z příjmů právnických osob (DPPO). Avšak v posledních letech lze vyzorovat, i v souvislosti s rostoucími kompetencemi a zkušenostmi na straně úředních osob správce daně, že kontroly převodních cen se stávají adresnějšími. V porovnání s předchozím stavem probíhají kontroly do větší hloubky a jsou realizovány se znalostí širších vazeb a souvislostí (Solilová a Nerudová, 2019).

Tabulka 2 Vývoj počtu daňových kontrol převodních cen a výše inkasa DPPO

Rok	Inkaso DPPO v mil. Kč	Počet kontrol převodních cen	Doměřená daň v mil. Kč
2011	109 312	396	170
2012	120 461	332	20
2013	113 052	372	72
2014	123 179	457	59
2015	138 140	592	446
2016	156 401	376	886
2017	161 803	314	189
2018	166 131	nezjištěno	1 216

Zdroj: vlastní zpracování na základě informace GFŘ dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, Finanční správa (2020)

Tlak ze strany Finanční správy na daňovou kontrolu správnosti nastavení převodních cen a jejich vliv na výši daňové povinnosti je v současné době již dosti známý. Významným nástrojem zacílení daňové kontroly na konkrétní daňový subjekt je příloha k položce 12 přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Přínos zavedení přílohy jednoznačně prokazují fakta. U subjektů podávajících přílohu v roce 2014 došlo oproti roku předchozímu k nárůstu základu daně o více než 8 % a ke snížení daňové ztráty o 35 %, a to po očištění o ukazatel ekonomického růstu. Dalším přínosem zavedení samostatné přílohy je lepší a efektivnější cílení daňových kontrol v oblasti převodních cen, což prokázal nárůst daňových doměrků v této oblasti, a to konkrétně ve změně daňové povinnosti ze 71 mil. Kč na 886 mil. Kč a u snížení daňové ztráty ze 131 mil. Kč na 8,503 mil. Kč. Stejně tak došlo ke zvýšení efektivity daňových kontrol v oblasti převodních cen a tím pádem nižšímu zatěžování daňových subjektů, kteří měli zpracovány podklady k převodním cenám v souladu se zákonem (Finanční správa, 2019b).

V Tabulce 3 jsou uvedeny počty podaných přiznání na dani z příjmů právnických osob a počty samostatných příloh k položce č. 12 I. oddílu přiznání za zdaňovací období roků 2014 až 2018.

Tabulka 3 Počet samostatných příloh k položce 12 I. oddílu přiznání za roky 2014 až 2018

Finanční úřad	Počet daňových přiznání	Počet samostatných příloh 12	Průměr přiznání a počet příloh
Specializovaný FÚ	6 306	78 462	12,4
FÚ pro hlavní město Prahu	28 795	112 552	3,9
FÚ pro Středočeský kraj	5 647	22 810	4,0
FÚ pro Jihočeský kraj	2 807	8 600	3,1
FÚ pro Plzeňský kraj	2 866	10 048	3,5
FÚ pro Karlovarský kraj	1 543	3 924	2,5
FÚ pro Ústecký kraj	2 448	9 503	3,9
FÚ pro Liberecký kraj	1 636	5 447	3,3
FÚ pro Královéhradecký kraj	1 831	5 098	2,8
FÚ pro Pardubický kraj	1 630	5 120	3,1
FÚ pro Kraj Vysočina	1 822	6 046	3,3
FÚ pro Jihomoravský kraj	7 592	25 557	3,4
FÚ pro Olomoucký kraj	2 053	6 789	3,3
FÚ pro Moravskoslezský kraj	3 920	12 173	3,1

Zdroj: vlastní zpracování na základě informace GFR dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím

Samostatná příloha k položce 12 I. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob je daňovým subjektem vyplněna za každou spojenou osobu zvlášť v případě, že s jednotlivou spojenou osobou byly uskutečněny obchodní transakce. Z údajů o průměru podaných příloh

k počtu podaných priznání vyplývá, že poplatníci vykazují průměrně tři spojené osoby. Transakce uskutečněné s těmito osobami jsou následně předmětem interní analýzy a šetření správce daně.

2.1.1 Legislativní úprava převodních cen v ČR

Princip tržního odstupu upravuje zákon č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p., v § 23 odst. 7, kde jsou stanoveny podmínky pro použití ceny „obvyklé“ pro účely stanovení základu daně z příjmů: *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.*

Tabulka 4 Ustanovení zákona o daních z příjmů k převodním cenám

Ustanovení zákona o daních z příjmů	Oblast úpravy
§ 23 odst. 7	Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami.....
§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3.	Překvalifikace rozdílů mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle § 23 odst. 7 a úroků, které se neuznávají jako výdaj podle § 25 odst. 1 písm. w) – nepoužije se u členských států EU.
§ 23a až § 23d – některá ustanovení	Systém zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se členských států EU a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti.
§ 23 odst. 3 písm. a) bod 17	Zvýšení výsledku hospodaření o částku, o kterou byl snížen základ daně podle § 23 odst. 7.
§ 23 odst. 11	Aplikace principu tržního odstupu pro účely stanovení základu daně u stálých provozoven.
§ 25 odst. 1 písm. w)	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.

Pro přehlednost je výše uvedena Tabulka 4 s ustanoveními zákona o daních z příjmů, které mají vztah ke stanovení převodních cen u obchodních transakcí mezi spojenými osobami a jejich následného zdanění.

2.1.2 Vymezení spojených osob

Zákon o daních z příjmů definuje pojem spojená osoba v ustanovení § 23 odst. 7:

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,

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

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

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.

Bližší upřesnění včetně konkrétních příkladů k určení, zda se jedná o spojené osoby, poskytuje Generální finanční ředitelství v pokynů D – 34. V příloze č. 1 tohoto pokynů jsou znázorněny příklady typů spojených osob a určení řízených transakcí, které podléhají aplikaci principu tržního odstupu.

Z definic uvedených v čl. 9 Modelové smlouvy a v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů plyne, že sdruženými podniky resp. spojenými osobami se rozumí, jestliže se podnik jednoho

státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého státu nebo tytéž osoby (shodné právnické 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 o zamezení dvojího zdanění není v těchto Smlouvách specifikováno. Jelikož smlouvy tuto definici neobsahují, uplatní se v souladu s článkem 3 Smluv, odst. 2, tuzemský zákon. V daném případě je přejímána definice obsažená v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (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 respektive ze zákona č. 89/2012 Sb. občanský zákoník (Ministerstvo financí, 2019).

Jinak spojené osoby jsou i osoby blízké (§ 23 odst. 7 písm. b) bod 4. zákona o daních z příjmů). Pro účely tohoto ustanovení se za osoby blízké považují osoby vymezené v § 22 občanského zákoníku² (Pokyn D - 22, 2015b).

2.2 Dokumentace - důkazní prostředek v daňovém řízení

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy „břemeno tvrzení“, které je zakotveno především v § 135 a násl. daňového řádu, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tj. „břemeno důkazní“. Záleží tedy především na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky předloží, resp. navrhne jejich provedení - daňový subjekt totiž může důkazní povinnost splnit buď předložením konkrétních důkazních prostředků, nebo tak, že správci daně navrhne provedení konkrétních důkazních prostředků (Finanční správa, 2015a).

V daňovém řádu v ustanovení § 92 odst. 4 je uvedeno, že pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné

² § 22 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění p.p.: Osoba blízká je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel nebo partner podle jiného zákona upravujícího registrované partnerství (dále jen „partner“); jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké.

stanovení daně a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. V souladu s uvedeným ustanovením daňového řádu může správce daně po daňovém subjektu požadovat věrohodné zdůvodnění a doložení použité převodní ceny v návaznosti na aplikaci principu tržního odstupu. Daňový subjekt splní požadavek k prokázání správného nastavení převodních cen tím, že správci daně předloží dokumentaci k převodním cenám (Ministerstvo financí ČR, 2019).

Ne každá dokumentace předložená správci daně je v pořádku. Jelínek (2018) upozorňuje na chyby, které se vyskytují. Např. může být zvolena nevhodná metoda nebo bude provedena analýza srovnatelnosti (v případě metody CUP) s nepodobnými subjekty. Správce daně má možnost prokázat, že dokumentace není důkladná nebo neodpovídá skutečnosti. Ale pokud daňový subjekt vypracuje dokumentaci dle D-334, jedná se z jeho strany o zásadní důkazní prostředek. Pokud by správce daně chtěl tuto dokumentaci napadnout, musel by prokázat na základě vlastních zjištění, propočtů a informací opak.

Je logické dokumentaci vytvořit před podáním daňového přiznání (ex ante), aby daňový subjekt odvedl daň ve správné výši. Pokud daňový subjekt začne tvořit dokumentaci až po podání daňového přiznání až v průběhu daňové kontroly, pravděpodobně mu správce daně položí otázku – na základě jakých údajů podával daňové přiznání, když v té době neznal převodní ceny. Správce daně zřejmě bude zkoumat, zda dokumentaci – ceny „nepřízpůsobil“ na ceny použité.

2.2.1 Důkazní břemeno správce daně

Podle Zatloukala a Krupičkové (2011) je pro správce daně nejkomplikovanějším a z praktického hlediska nejnáročnějším případem, kdy nese důkazní břemeno, prokázání ceny obvyklé v transakcích mezi spojenými osobami. U ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyplývá, že správce daně upraví základ daně o rozdíl, o který se ceny sjednané mezi ním a osobami spojenými liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Je tedy na správci daně, aby prokázal ekonomickou nebo personální propojenost osob a především pak výši ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných tržních podmínkách.

Ve vztahu k ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů tíží důkazní břemeno správce daně ohledně toho, že jde o spojené osoby, a toho, že ceny sjednané spojenými osobami dle daného ustanovení se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. V takovém případě ten,

jemuž má být základ daně upraven, musí dostat prostor, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit, toto břemeno tvrzení a břemeno důkazní na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nese daňový subjekt (Rozsudek 26. 3. 2014).

Podle Solilové a Nerudové (2019, s. 185) formulace užitá v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve spojení s dalšími normami regulujícími správu daní zakládá za určitých podmínek **přenos důkazního břemene na stranu správce daně**. Tento přenos důkazního břemene je potvrzen dnes již relativně rozsáhlou a etablovanou judikaturou NSS. Ve svých rozsudcích, např. v rozsudku NSS ze dne 27. června 2007, sp. zn. 1 Afs 60/2006495, či v novějším rozsudku NSS ze dne 20. listopadu 2014, sp. zn. 9 Afs 92/2013496, NSS zakotvuje, že k úpravě základu daně dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je možné přistoupit jen a pouze za splnění tří kumulativních podmínek. Těmito podmínkami jsou:

1. **Prokázání toho, že se jedná o spojené osoby.** Nejvyšší správní soud uvedenou vazbu definoval obsáhleji ve svém rozsudku ze dne 27. ledna 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010, jako nutnost prokázání toho, že se jedná o: „... osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentní spojení ekonomické či personální“.
2. Prokázání toho, že **ceny mezi nimi sjednané jsou rozdílné od cen**, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a zároveň
3. tento rozdíl **nebyl** poplatníkem uspokojivě **doložen**.

2.2.2 Postup správce daně při daňové kontrole převodních cen

Z ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vyplývá správci daně povinnost zkoumat, zda spojené osoby neuzavřely obchodní transakce za jiných podmínek, než by uzavřely v případě, že by osoby na sobě nebyly závislé. Daňový subjekt by měl ve vlastním zájmu poskytovat správci daně všechny informace související s nastavením převodních cen. Takovéto informace lze shrnout do Dokumentace k převodním cenám, která bude vyhotovena v rámci firemní strategie posouzení rizik vyplývajících z nastavení převodních cen. Jelínek (2018, s. 109) soudí, že dohledávat všechny potřebné materiály a informace až v průběhu daňové kontroly, kdy je daňový subjekt minimálně pod časovým tlakem, může být problematické.

V Příloze 1 je v Tabulce 9 shrnut postup správce daně při kontrole převodních cen, který vychází ze zavedené praxe stanovené metodickými materiály Generálního finančního ředitelství. Z tohoto souhrnu vyplývá, že správce daně nejprve posuzuje vykázané výnosy a náklady a v dalším kroku jsou kontrole podrobeny obchodní transakce se spojenými osobami.

V případě, že správce daně kontrolní činností zjistí rozdíl v základu daně z titulu nesprávně aplikovaných převodních cen, vyzve daňový subjekt k prokázání tohoto rozdílu. Pokud je rozdíl kontrolovaným daňovým subjektem dostatečně vysvětlen a zdůvodněn, není základ daně z příjmů po daňové kontrole zvyšován. V případě, že daňový subjekt rozdíl nevysvětlí a uspokojivě nezdůvodní, **zvýší správce daně** v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů základ daně a následně i daň (Finanční správa, 2015a).

2.2.3 Důsledky daňové kontroly

Bláha (2016) je toho názoru, že převodní ceny představují základní prvek zájmu finanční správy z pohledu daňové kontroly na daních z příjmů. Cílem daňových kontrol je ověřit správnost metodologie převodních cen sdružených podniků tak, aby respektovala rozsah skutečně vykonávaných funkcí a nesených rizik jednotlivých společností ve skupině a s tím související nastavení vnitroskupinových cen podle principu cen nezávislých.

Daňová povinnost doměřená na základě výsledku daňové kontroly je daňovému subjektu předepsána dodatečným platebním výměrem. Na výměru je uveden rozdíl mezi daní tvrzenou v daňovém přiznání a daní zjištěnou správcem daně po kontrole (§ 143 daňového řádu). Dále je ve výměru uvedeno penále z částky doměřené daně dle ustanovení § 251 daňového řádu a to ve výši:

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

Daňovému subjektu vzniká ještě povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení doměřené daně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů (§ 252 daňového řádu dle aktuálně platné zákonné normy).

Z uvedeného výčtu je zřejmé, že finanční dopady daňové kontroly mohou být značné a daňový subjekt by měl věnovat daňovému dopadu správného nastavení převodních cen dostatečnou pozornost.

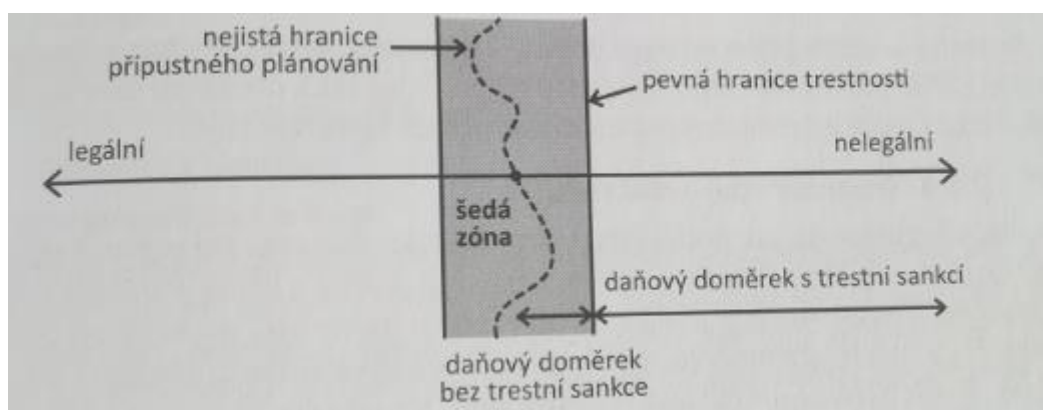
2.2.4 Zkrácení daně v trestním právu

Dalším důsledkem doměření daňové povinnosti je povinnost správce daně podat trestní oznámení v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 trestního řádu v platném znění.

Trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby upravuje § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění. Základní skutková podstata postihuje ten daňový subjekt, který ve větším rozsahu (alespoň 50 tis. Kč) zkrátí daň, clo, pojistné na sociální a zdravotní zabezpečení. Přísněji je trestán pachatel, který se tohoto jednání dopustí ve značném rozsahu (alespoň 500 tis. Kč) a nejpřísněji ten, který se takového jednání dopustí ve velkém rozsahu (alespoň 5 mil. Kč). Podle Kamínkové (2018, s. 99) je kvalifikace tohoto trestného činu je podmíněna vyhodnocením úmyslného zavinění.

Oblast převodních cen je správcem daně vnímána jako nástroj daňového plánování, tedy jako vysoce riziková oblast vedoucí k daňovým únikům. V Obrázku 2 je znázorněna hranice legálního a nelegálního jednání daňového subjektu v oblasti daňového plánování. Kamínková (2018) se rozsáhle věnuje zneužití práva v daňové oblasti, kdy uvádí, že u správného nastavení převodních cen a následného posouzení doměřené daně Nejvyšším správním soudem platí, že i když byla daň odvedena nesprávně, neznamená to, že došlo k trestnému činu zkrácení daně. K tomu může dojít jen tehdy, pokud poplatníkovi muselo být zřejmé, že hranici legality překročil.

Obrázek 2 Hranice daňového plánování a hranice trestnosti



Zdroj: Kamínková (2018)

Od roku 2011 je v České republice platný zákon č. 418/2011 o trestní odpovědnosti právnických osob. Podle § 7 tohoto zákona se trestným činem rozumí mimo jiné i zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby s odkazem na znění § 240 trestního zákoníku. Tento

trestný čin lze přičíst pachateli – právnické osobě, jestliže byl spáchán jednáním orgánů právnické osoby a jestliže byl spáchán jménem právnické osoby. Z uvedeného vyplývá, že správce daně po provedené kontrole případně podává trestní oznámení i na právnické osoby, včetně členů statutárních orgánů těchto osob.

2.3 Dokumentace dle Pokynu GFŘ D – 334

S účinností od 1. 1. 2011 byl GFŘ vydán Pokyn D - 334, ve kterém jsou uvedeny zásady uplatňované při dokumentaci tvorby převodních cen mezi spojenými osobami v České republice.

V tomto pokynu je kladen důraz a doporučení na aplikaci konceptu dokumentace převodních cen stanoveného podle kodexu EU JTPF.

Pro nadnárodní společnosti zatím není použití dokumentace podle EU povinné. Společnost si tedy sama může rozhodnout, zda bude vytvářet základní dokumentaci za celou skupinu a sama musí zvážit, zda se výhody plynoucí z dodržování konceptu vyrovnají nákladům vynaloženým na tvorbu dokumentace.

Podle Finanční správy (2009) je dokumentace k převodním cenám poplatníkem správcem daně předkládána v následujících případech:

- a) v rámci prokazování daňové povinnosti,
- b) při podání žádosti o vydání závazného posouzení na základě § 38nc zákona o daních z příjmů – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami,
- c) při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění dle smluv o zamezení dvojího zdanění nebo dle Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků 90/436/EHS (dále jen Arbitrážní konvence).

Předkládaná dokumentace by podle pokynu měla obsahovat tyto informace:

- **informace o skupině** (případně Masterfile) – popis podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura celé skupiny, právní formy spojených osob, informace o spojených osobách podílejících se na obchodních vztazích včetně přehledu hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob, rozdělení funkcí ve skupině, rozdělení rizik, přehledy o vlastnictví nehmotného majetku,

- **informace o podniku** – přesný popis podnikatelské činnosti, kompletní vlastnická a organizační struktura, hospodářský výsledek z minulých let a příslušné finanční ukazatele, přijaté strategie,

- **informace o obchodním vztahu** (transakci) – přesný popis předmětu obchodního vztahu (např. přesný popis obchodovaného zboží a služeb), ekonomické a obchodní podmínky, všechny relevantní smlouvy uzavřené mezi dotýcnými subjekty, objem transakce, funkce a rizika spojená s tímto obchodním vztahem, apod. V případě nehmotného plnění (řídící a marketingové služby, poradenství, atd.) je třeba dostatečně popsat charakteristiku poskytovaných služeb, detailněji identifikovat účel služeb a očekávaný užitek z nich plynoucí,

- **informace o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztah** – marketingové strategie podniku, zvláštní ekonomické podmínky na trhu, legislativní zvláštnosti,

- **informace o způsobu tvorby převodních cen** – jaký způsob byl použit, vysvětlení, proč byl tento způsob zvolen, informace o srovnatelných obchodních vztazích (interních v rámci skupiny či externích probíhajících mezi dvěma srovnatelnými nezávislými podniky), srovnávací analýza dle odstavců 3.1. – 3.83 Směrnice OECD;

- **informaci o tom, zda je dokumentace vytvořena dle konceptu dokumentace podle EU.**

GFŘ poskytuje prostřednictvím Pokynu určitou záruku o tom, že výše uvedený rozsah dokumentace k převodním cenám by měl být pro správce daně dostačující k určení, zda podnik jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy jím stanovené převodní ceny odpovídají cenám u srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností.

2.4 Dokumentace dle Pokynu GFŘ D - 32

Generální finanční ředitelství vydalo v roce 2018 jako Pokyn GFŘ D – 32, Sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny (Finanční správa, 2018).

V § 38nc zákona o daních z příjmů je stanoveno, že poplatník může požádat správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořená mezi spojenými osobami, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami. Rozhodnutí o závazném posouzení pro daňový subjekt znamená určitý stupeň jistoty v otázce, jak by správce daně posuzoval jím nastavený způsob vytvoření ceny mezi spojenými osobami.

Žádost o závazné posouzení musí obsahovat alespoň údaje vyjmenované v ustanovení § 38nc odst. 2 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt v žádosti a v rámci předkládané dokumentace, zejména dle písm. f) citovaného ustanovení, proto uvede a zdokumentuje všechny skutečnosti, které budou mít vliv nebo mohou mít podstatný vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny. To mohou být především informace o skupině, podniku, rozdělení funkcí a rizik, obchodním vztahu či dalších okolnostech majících vliv na obchodní vztah, způsob, jakým poplatník stanovil převodní cenu (obsahující informace o nezávislých srovnatelných transakcích jak interních, tak externích) a další (Finanční správa, 2018).

V případě, že by daňový subjekt měl zpracovánu kvalitní dokumentaci k převodním cenám, je možné či dokonce žádoucí tuto dokumentaci předložit jako podpůrnou pomůcku k žádosti o posouzení způsobu stanovení převodní ceny určité obchodní transakce prováděné se spojenou osobou.

2.5 Přehled požadavků dokumentace v EU

Dokumentace k převodním cenám podle Kodexu EU JTPF se skládá ze dvou částí: základní dokumentace tzv. masterfile a specifické (lokální) dokumentace. Podle Jelínka (2018) základní dokumentaci čeští poplatníci během daňových kontrol příliš nevyužijí, neboť tato dokumentace slouží především ke sjednocení informací o skupině, její historii a jejích obchodních strategiích. Masterfile mateřské společnosti vypracovávají proto, aby tyto údaje v ucelené podobě předaly jednotlivým dceřiným společnostem. Základní dokumentace by měla v obecné rovině popsat výrobně – dodavatelský řetězec ve skupině a specifikovat úlohu každého článku v tomto řetězci.

2.5.1 Základní dokumentace – masterfile

Podle Kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti vnitropodnikového oceňování pro propojené podniky v EU (Evropská komise, 2005) by „Základní dokumentace“ měla odrážet ekonomickou situaci podniku a poskytovat obrázek o společnosti a jejím systému vnitropodnikového oceňování, který by byl relevantní pro všechny dotčené členské státy EU.

Základní dokumentace by měla obsahovat tyto prvky:

- základní popis podniku, podnikatelské činnosti a podnikové strategie, včetně změn podnikové strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;
- popis organizační, právní a provozní struktury nadnárodního koncernu;

- organizační schéma a seznamu členů koncernu včetně popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech;
- určení obchodních transakcí, které vykonávají propojené podniky;
- popis řízených obchodních transakcí, na nichž se podílejí propojené podniky v podobě:
 - toků transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, peněžních toků);
 - průběhu fakturací;
 - rozsahu transakčních toků;
- základní popis vykonávaných funkcí a rizik nesených jednotlivými společnostmi v rámci nadnárodní skupiny podniků včetně meziročních změn;
- vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a zaplacené nebo získané licenční poplatky;
- politiku daného nadnárodního koncernu týkající se vnitropodnikového oceňování mezi společnostmi;
- seznam dohod o rozvržení nákladů a předběžných cenových dohod (APA);
- závazek každého domácího daňového subjektu, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňkové informace v souladu s vnitrostátními pravidly.

2.5.2 Specifická dokumentace lokální společnosti

Podle Kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti vnitropodnikového oceňování pro propojené podniky v EU (Evropská komise, 2005) by dokumentace specifická pro konkrétní zemi měla svým obsahem doplňovat základní dokumentaci. Dokumentace specifická pro konkrétní zemi by měla být dostupná těm daňovým správám, které mají oprávněný zájem o správné zdanění obchodních transakcí spojených podniků.

Specifická dokumentace by měla obsahovat tyto základní prvky:

- podrobný popis podniku, podnikatelské činnosti a podnikové strategie, včetně změn ve srovnání s předchozím rokem;
- údaje o řízených obchodních transakcích specifických pro danou zemi, včetně:
 - toků transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, peněžních toků);
 - průběhu fakturací;

- rozsahu transakčních toků;
- srovnávací analýzu v rozsahu:
 - charakteristiky vlastnictví a služeb;
 - funkční analýzy (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika);
 - smluvní podmínky mezi propojenými podniky;
 - hospodářské okolnosti;
- vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metody vnitropodnikového oceňování, zejména důvody zvolení a uplatnění konkrétní metoda stanovení převodních cen; včetně relevantních informací o vnitřních nebo vnějších srovnatelných údajích.

2.5.3 Výhody a nevýhody zpracované dokumentace k převodním cenám

Solilová a Nerudová (2019, s. 89) uvádějí, že jedním z hlavních důvodů, proč se zabývat zpracováním dokumentace k převodním cenám, v případě, že není její tvorba uzákoněna, je eliminace hrozby z doměření daně včetně penále a úroku z prodlení ze strany správce daně. Řada daňových subjektů tedy vytváří dokumentaci k převodním cenám dobrovolně, aby měla k dispozici podstatný nástroj pro prokázání dodržení principu tržního odstupu.

Tabulka 5 Výhody a nevýhody daňového subjektu při zpracování dokumentace

Výhody	Nevýhody
Napomáhá při řešení problémů převodních cen.	Časově náročné zpracování a s tím spojené náklady mzdové či externí.
Vyšší míra jistoty při předložení správci daně u daňové kontroly.	Pracnost přípravy, nároky na odbornost při přípravě dokumentace.
Kratší provedení daňové kontroly při předložení dokumentace již při zahájení kontroly.	Nutnost udržovat zpracovanou dokumentaci v aktuálním stavu.
Lepší spolupráce se správcem daně.	Správce daně v rámci kontroly posuzuje nastavení převodních cen, i když nemá k dispozici všechny informace, což zvyšuje riziko, že bude zvýšen základ daně.
Finanční přínos v podobě nedoměřené daně z příjmů.	Administrativní náklady na přípravu dokumentace.

Zdroj: vlastní zpracování podle Solilové a Nerudové (2019)

V Tabulce 5 jsou shrnuty výhody a nevýhody zpracování dokumentace k převodním cenám. Z výhod je nejdůležitější aspekt předložení dokumentace správci daně ke kontrole

převodních cen. Největší nevýhodou či problémem je celková náročnost zpracování dokumentace v časové a odborné rovině. Zejména v případě obchodních vztahů se zahraničím je často vypracování dokumentace svěřeno odborníkům (např. Velká čtyřka³). Přes finanční náročnost je zde jistota profesionality a smluvní odpovědnosti.

2.5.4 Porovnání povinnosti dokumentace k převodním cenám v EU

Z přehledu k povinnosti zpracovat dokumentaci k převodním cenám a postihu za nedodržení povinnosti v členských zemích EU, která je Přílohou 2, je patrné, že země EU sjednotily tuto povinnost pouze pro provádění CbCR. K tomuto postupu je zavazuje Směrnice 2016/881, která ukládá povinnosti identifikovat každý subjekt v rámci skupiny provozující obchodní činnost v jurisdikci EU a uvést podnikatelské činnosti vykonávané každým subjektem (EU, 2016a). Takto zpracovaná dokumentace dopadá pouze na společnosti, které mají obrat vyšší než 750 mil. EUR. Avšak dokumentaci v plném rozsahu, která by obsahovala všechny nezbytné informace pro správné posouzení obchodních transakcí mezi spojenými osobami z pohledu uplatnění principu tržního odstupu, je potřebné vyhotovit se všemi relevantními náležitostmi.

Povinnost zpracování dokumentace k převodním cenám v plném rozsahu, či v rozsahu splňujícím požadavky dokumentace jako důkazního prostředku, není ve všech zemích Evropské unie právně vymahatelná. Mnoho zemí již přijalo pravidla pro dokumentaci převodních cen. Avšak rozsah dokumentace spolu s dramatickým nárůstem objemu a složitosti mezinárodních vnitroskupinových transakcí vede k významnému nárůstu nákladů daňových subjektů vynaložených na dodržování kvality a objemu dokumentace (Finanční správa, 2019a). Právě z tohoto důvodu zřejmě některé státy Evropské unie, např. Česká republika, Chorvatsko či Malta, nepřistoupily k legislativnímu zakotvení povinnosti vypracovat dokumentaci k převodním cenám.

Na druhou stranu jsou v Evropské unii země, které tuto povinnost zavedly, a její nedodržení je tvrdě sankcionováno. Například pokud daňový subjekt v Maďarsku nesplní požadavky na dokumentaci o převodních cenách, podléhá sankci až 2 miliony HUF

³ Velká čtyřka je označení, které se po celém světě používá pro čtyři největší poradenské firmy – PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte a Ernst & Young

(5 500 EUR). V případě opakovaného porušení může být pokuta až do výše 4 milionů HUF (11 000 EUR) a pokud by nesplnění stejného požadavku na dokumentaci pokračovalo, může být uložena pokuta až čtyřikrát větší (EU, 2016b).

I v Německu je povinnost mít připravenou dokumentaci v aktuálním stavu, neboť daňová správa může daňové subjekty požádat o předložení dokumentace do 30 dnů od žádosti. Přímo v daňovém řádu (§ 90 odst. 3) je stanoveno, že poplatník je povinen vést záznamy o povaze a obsahu obchodních vztahů se zahraničím, kdy kromě faktického vykázání konkrétních obchodních transakcí vykazuje i ekonomický a právní základ pro převodní ceny. Nepředložení dokumentace je penalizováno podle § 162 odst. 3 a 4 daňového řádu, kdy činí penále 5 000 EUR až 1 mil. EUR (Bundesministerium der Justic und für Verbraucherschutz, 2020).

Z uvedených příkladů je zřejmé, že v některých evropských zemích je nepředložení dokumentace k převodním cenám právně zakotveno a citelně sankcionováno. V České republice není takový postup uplatňován a je pouze na vůli daňového subjektu, zda dokumentaci vypracuje. Mezinárodní průzkumy a statistiky ukazují, že pro nadnárodní skupiny podniku jsou transferové ceny nejožehavějším problémem v daňové oblasti a daňové doměrky z titulu převodních cen patří k těm nejvyšším. Proto společnosti, které realizují velkou nebo dokonce převážnou část svých obchodních transakcí se spojenými osobami, by měly dokumentaci k převodním cenám disponovat bez ohledu na zákonnou či jinou povinnost (Jelínek, 2018).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM SPOLEČNOSTI

Dokumentace k převodním cenám bude vytvořena u vybrané obchodní společnosti sídlící ve Valašském Meziříčí. Tato společnost si přeje zůstat nejmenována, avšak pro účely vytvoření dokumentace byla poskytnuta, prostřednictvím informací sdělených finanční ředitelkou, veškerá součinnost. V diplomové práci bude tato společnost pojmenována jako BA s.r.o.

Cílem diplomové práce je, mimo vytvoření dokumentace, poskytnout společnosti BA s.r.o. analýzu přístupu ke správnému nastavení převodních cen při aplikaci principu tržního odstupu. V rámci posouzení daňových rizik vyplývajících z nastavení převodních cen lze tyto rizika značně eliminovat tím, že správci daně bude při jakémkoliv postupu, kontrolujícím dopad nastavení převodních cen do základu daně z příjmů předložena Dokumentace převodních cen (dále také jen „Dokumentace“). Výsledkem diplomové práce bude návrh konceptu Dokumentace, která bude použitelná jako důkazní prostředek v daňovém řízení.

Vzhledem k tomu, že Dokumentace by měla zachytit skutečné ekonomické procesy probíhající v reálném provozu společnosti, je nutné tyto procesy doložit dokumenty, účetními doklady a smlouvami, které by měly tvořit přílohu Dokumentace. V rámci diplomové práce není možno vytvořit a doložit tyto přílohy Dokumentace z důvodu rozsáhlosti, ale také z důvodu přání společnosti zůstat v anonymitě. Z těchto důvodů bude na místě, kde bude k Dokumentaci potřeba doložení konkrétních dokladů, popsáno, které z dokladů dokládají řešenou problematiku. Tímto způsobem společnost BA s.r.o. získá základ Dokumentace, který bude případně doplněn v aktuálním období.

3.1 Popis společnosti BA s.r.o.

Společnost BA s.r.o. byla založena v roce 2008 jediným zakladatelem německou společností CB Schaum GmbH. Z údajů uvedených v Tabulce 6 je patrný úspěšný ekonomický rozvoj společnosti během desetileté historie, i když se z tohoto vývoje vymykají roky 2017 a 2018, kdy společnost nedosáhla kladného provozního výsledku hospodaření.

Z pohledu kategorizace účetních jednotek dle zákona o účetnictví je BA s.r.o. střední účetní jednotkou. V Tabulce 6 jsou uvedeny základní ekonomické ukazatele o hospodaření společnosti BA s.r.o. v průběhu existence od roku 2008 (údaje uvedeny pro přehlednost po dvou letech).

Tabulka 6 Vývoj ekonomických ukazatelů v letech 2008 až 2018

Rok	Počet zaměstnanců	Tržby v tis. Kč	Čistá aktiva v tis. Kč	Provozní výsledek hospodaření v tis. Kč
2008	8	217	4 704	- 5 774
2010	80	81 231	32 519	37 016
2012	242	305 539	132 727	48 639
2014	325	498 582	245 515	109 963
2016	321	491 790	297 700	8 546
2017	368	541 886	354 523	- 27 986
2018	467	651 381	456 968	- 178 998

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů ve Sbírce listin a interních informací

BA s.r.o. je výrobním podnikem, jehož hlavní činností je výroba vypěňovacích dílů z polyuretanu. Jedná se především o výlisky z měkké a polotvrdé integrální pěny, které jsou používány především v automobilovém průmyslu (dále také „automotive“), např. pro loketní a hlavové opěrky, volanty.

Podle výpisu z Registru ekonomických subjektů Českého statistického úřadu (ARES) je předmětem podnikání společnosti: Výroba ostatních plastových výrobků (CZ-NACE 2229), Výroba plastových výrobků (CZ-NACE 222), Nespecializovaný velkoobchod (CZ-NACE 46900).

Odběrateli společnosti jsou podniky v automotive, kdy velká část výrobků je exportována do Německa, USA, Velké Británie apod. Největším zákazníkem je společnost Ford a. s., která udržuje stabilní tržní podíl více než 50 %. Mezi klíčové zákazníky patří společnosti ze skupiny Volkswagen Group a také společnosti Daimler - Benz, General Motors, BMW a Jaguar Land Rover.

Dodavatelé společnosti BA s.r.o. jsou jednotliví obchodní partneři dodávající přímý a pomocný výrobní materiál a služby.

Mezi největší konkurenční společnosti (tuzemské a zahraniční), jež mají obdobný předmět podnikatelské činnosti, patří WOCO, Carcoustics a Treves.

Podklady: Výroční zprávy včetně účetních výkazů za uzavřené účetní období

3.2 Základní informace k převodním cenám

Společnost BA s.r.o. ve své historii neměla zpracovanou Dokumentaci k převodním cenám. Z informací zjištěných v rámci řízeného rozhovoru (interview) s finanční ředitelkou bylo zjištěno, že nikdy nebyly vyhodnocovány rizika plynoucí z daňového posouzení převodních cen.

Vzhledem k tomu, že Dokumentace nebyla ve společnosti BA s.r.o. nikdy vyhotovena, bude zpracována za kalendářní rok 2018, ze kterého jsou známy všechny relevantní informace. Jedná se tedy o Dokumentaci zpracovanou ex-post, která bude popisovat procesy ve společnosti, obchodní vztahy a další skutečnosti vztahující se k posouzení správné aplikace převodních cen v minulém období. Tato Dokumentace by měla být každý rok aktualizována a přizpůsobována měnícímu se podnikovému prostředí ve vztahu ke spojeným osobám.

Dokumentace je vyhotovena za účelem poskytnutí všech dostupných informací pro správce daně při provádění postupů při správě daně z příjmů právnických osob na úseku převodních cen. Vytvořením dokumentace si společnost BA s.r.o. klade za cíl identifikaci a posouzení všech rizik souvisejících s obchodními vztahy se spojenými osobami.

Nástroje a zdroje informací použité pro identifikaci rizik správné aplikace převodních cen vycházejí z interních ekonomických a provozních údajů zdrojů a veřejně dostupných databází.

Základní Dokumentace – Masterfile – je v držení mateřské společnosti, při případné daňové kontrole bude správci daně doložena. Z uvedeného důvodu budou v této Dokumentaci uvedeny pouze základní informace o skupině.

3.3 Popis mateřské společnosti

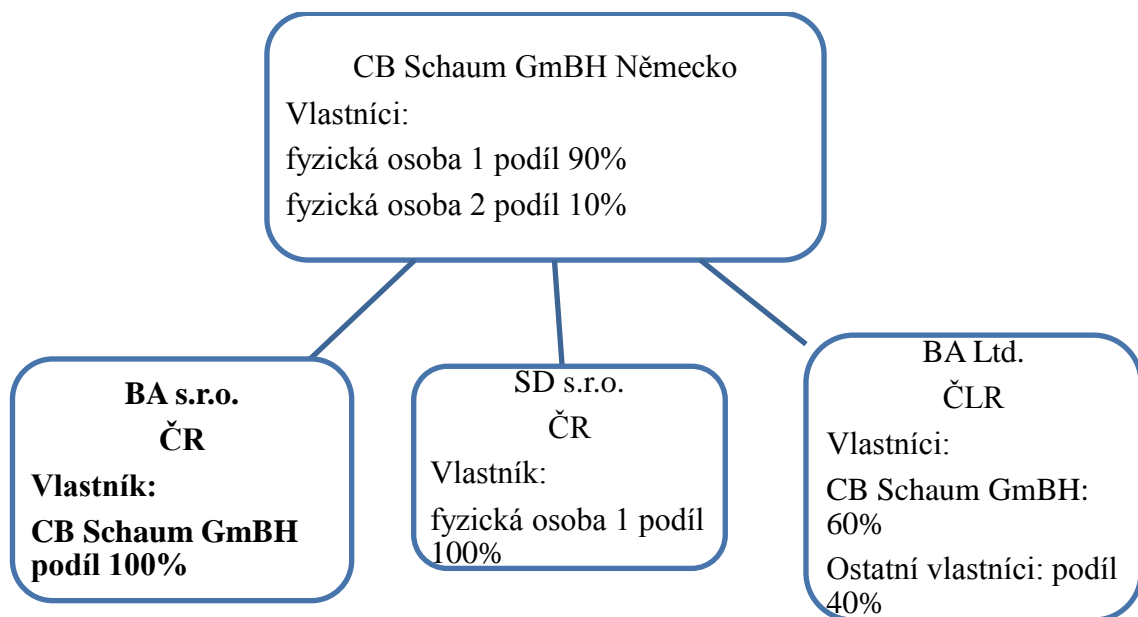
CB Schaum GmbH byla založena v roce 1976 nedaleko Mnichova jako rodinná firma zabývající se výrobou polyuretanových dílů pro automobilový průmysl. Rozvoj firmy ve 21. století přinesl nutnost vybudovat pobočku v České republice, která od roku 2008 slouží k výrobní činnosti a zajištění rozsáhlého zásobování zákazníků. Pro podporu asijských zákazníků byla v roce 2014 založena pobočka ve Wuxi (Čína).

Rozpětí trhů, na které jsou dodávány výrobky skupiny podniků, je široké, od automobilového průmyslu, přes medicínskou techniku, sedací a čalouněný nábytek, výrobu hraček, lektectví a kosmonautiky, po dopravu a balící výrobky.

Zákon o daních z příjmů definuje sdružené či spojené podniky jako spojené osoby a jsou to takové osoby, které se podílí alespoň 25 % podílem na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech a nebo jsou spojeny personálně.

V Obrázku 3 je znázorněno schéma vlastnických vztahů obchodních společností, které jsou ve skupině podniků spojeny kapitálově i personálně.

Obrázek 3 Schéma spojených osob



Zdroj: vlastní zpracování podle interních a zveřejněných informací

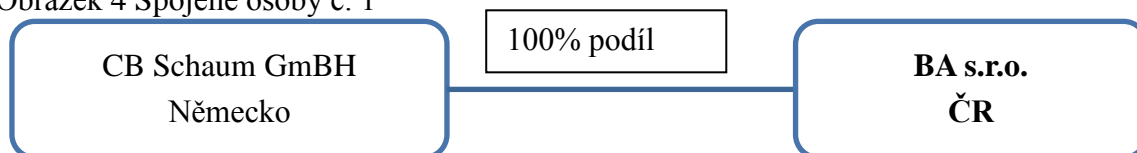
Skupina je výrobně orientovaná, a proto je většina společností ve skupině výrobními subjekty. Výrobní společnosti si zajišťují vlastní prodej výrobků na příslušných trzích.

3.3.1 Popis spojených osob

Při analýze aplikace převodních cen je identifikována podstata obchodních nebo finančních vztahů mezi stranami transakce a následně jsou prověřovány ekonomicky relevantní vlastnosti konkrétní transakce (Finanční správa, 2019a, s. 49). V rámci obchodních vztahů byly ve společnosti BA s.r.o. identifikovány tři typy obchodních transakcí se spojenými osobami. V rámci dalších podkapitol budou popsány konkrétní obchodní transakce se spojenými osobami, které podléhají aplikaci principu tržního odstupu.

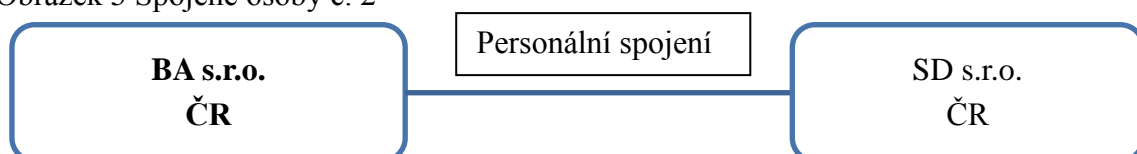
V Obrázku 4 je uvedeno schéma k prvnímu identifikovanému spojení, kdy mateřská společnost se sídlem v Německu je vlastníkem 100% podílu ve společnosti BA s.r.o. v České republice. Obchodní transakce mezi oběma společnostmi jsou považovány za závislé a budou podléhat aplikaci principu tržního odstupu.

Obrázek 4 Spojené osoby č. 1



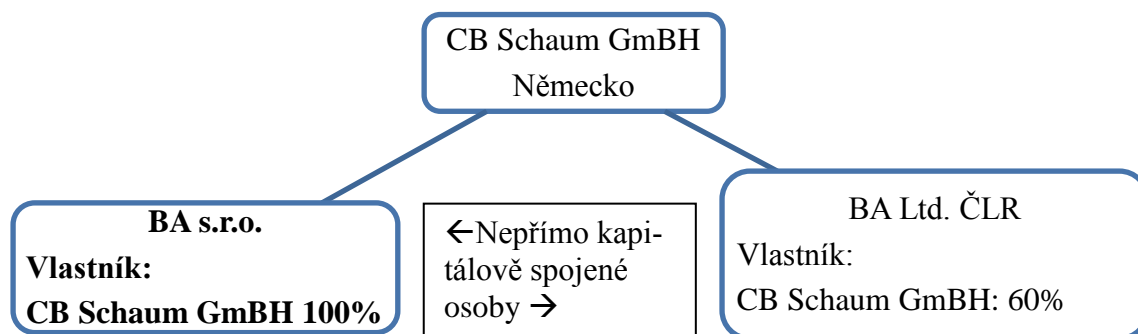
V Obrázku 5 je popsáno spojení, které je považováno dle zákona o daních z příjmů za jinak spojené osoby. Fyzická osoba 1 vlastní 90% podíl v mateřské společnosti CB Schaum GmbH, která vlastní 100% podílem společnost BA s.r.o. Fyzická osoba 1 také vlastní 100% podíl v obchodní společnosti SD s.r.o. Obchodní transakce mezi oběma společnostmi BA s.r.o. a SD s.r.o. jsou považovány za závislé a budou podléhat aplikaci principu tržního odstupu. Tuzemská dcera a německá matka jsou osoby přímo kapitálově spojené SB Schaum GmbH se přímo podílí na společnosti BA s.r.o.

Obrázek 5 Spojené osoby č. 2



V Obrázku 6 je znázorněno kapitálové spojení společností. Mateřská společnost CB Schaum GmbH je vlastníkem 100 % podílu ve společnosti BA s.r.o. a vlastníkem 60% podílu ve společnosti BA Ltd. Za spojené osoby jsou považovány, podle ustanovení § 23 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, společnosti BA s.r.o. a BA Ltd. Jejich vzájemné obchodní transakce podléhají aplikaci principu tržního odstupu.

Obrázek 6 Spojené osoby č. 3



3.4 Funkční a riziková analýza

Funkční a rizikovou analýzou budou identifikovány jednotlivé procesy ve společnosti ve vztahu k realizovaným činnostem, použitému majetku a rizik podstoupených jednotlivými stranami obchodních transakcí. Jednotlivé funkční procesy budou posouzeny z pohledu aplikace principu tržního odstupu.

3.4.1 Deskripce procesu ve společnosti

Společnost BA s.r.o. je výrobním podnikem, který ze své podstaty provádí proces dodání hotových výrobků za pomoci strojního vybavení, lidského kapitálu, technologických postupů a příslušného know-how.

Výrobní proces začíná objednávkou od zákazníka, kterou zpracovává finanční úsek. Pro naplnění zákaznických požadavků vyplyne potřeba zabezpečení materiálu, který společnosti dodávají jak tuzemští, tak i zahraniční dodavatelé. Samotná výroba se dělí na tři části. První částí je proces vypěňování, kdy dochází ke vzniku polyuretanové pěny. Vzniklá pěna je vstříkována do forem, které jsou zaměřeny na konkrétní požadavky zákazníků. Druhým výrobním krokem je montáž, kdy dochází ke skládání částí do určitého celku a posledním krokem je ořez konečného výrobku.

Výroba ve společnosti BA s.r.o. je velkosériová, ale zároveň je produkována také kusová výroba ve formě prototypů/vzorků. Produkce je opakovaná, provádí se dle technické dokumentace dodané zákazníkem.

3.4.2 Strategie

Strategický management v rámci skupiny zabezpečuje mateřská společnost. Společnost BA s.r.o. je od svého založení výrobním podnikem, který řídí své výrobní a prodejní procesy

nezávisle na mateřské společnosti. V rámci skupiny je na stejné úrovni jako společnost v Německu a v Číně. V manažerském rozhodování o rozdělení celosvětových trhů bylo v minulosti rozhodnuto, že česká odnož německé matky bude obsluhovat evropský trh. Mateřská společnost vstupuje do tvorby a kontroly rozpočtu pouze se záměrem kontrolovat ziskovost své investice. Vzhledem k tomu, že společnost BA s.r.o. se v posledních dvou letech potýká se záporným hospodářským výsledkem, došlo ze strany matky k finančnímu posílení pro zajištění rozvoje výrobního a prodejního procesu. Smlouvy o půjčkách peněžních prostředků byly uzavřeny v roce 2018 a obsahují ujednání o výši úroků.

3.4.3 Výzkum a vývoj

V rámci skupiny vykonává výzkum a vývoj nových výrobků a výrobních technologií mateřská společnost CB Schaum GmbH. Společnost BA s.r.o. se výzkumem a vývojem nezabývá. CB Schaum GmbH provádí výzkumné práce na technologii výroby nových výrobků. K této činnosti využívá laboratoř, která je umístěna ve společnosti BA s.r.o. V laboratoři je používán majetek patřící BA s.r.o. a práci vykonávají zaměstnanci BA s.r.o. Tato činnost je prováděna na základě Smlouvy o poskytování služeb a jednou ročně je společností BA s.r.o. vystavena faktura za provedené práce. Podkladem pro výpočet fakturované ceny je smluvní ujednání o výši odměny, která se určuje podle hodinových sazeb. Hodinové sazby jsou vypočteny kalkulačními vzorci zahrnujícími mzdu pracovníků v laboratoři, použité přístroje a režijní náklady na provoz laboratoře. V laboratoři jsou prováděny např. 3D měření, klimatické a teplotní zkoušky, vibrační a mechanické testy a chemické testy. V případě, že mateřská společnost poptává vykonání laboratorních testů, které není možno provést z důvodu chybějící technologie či přístrojů, práce jsou prováděny třetí stranou a tyto náklady jsou následně zahrnuty do vyfakturované částky.

Obchodní transakce prodej laboratorních služeb **má vliv na stanovení převodní ceny** podléhající principu tržního odstupu.

3.4.4 Výrobní proces

Celý výrobní proces je zajišťován ve společnosti BA s.r.o., která vlastní příslušná aktiva potřebná pro výrobu výrobků a využívá místní odborné pracovní síly. Zdejší odborní kvalifikovaní pracovníci, kteří získali odbornost v jiných částech strojírenství, majícím původ ve zdejším regionu, jsou přínosní pro konkurenční soutěž v oblasti automotive.

Nákup surovin a materiálů je zajišťován lokálně prostřednictvím jednotlivých společností. Obdobně jejich skladování a skladování konečných výrobků určených pro prodej zákazníkům si zajišťuje každá společnost ve skupině samostatně. Za kvalitu výrobků a poprodejní servis jsou odpovědné výrobní společnosti, které jsou nezávislé na mateřské společnosti.

Dodavatelský řetězec je sestaven z dodavatelů nezávislých na skupině. Posouzení dodavatelského řetězce z pohledu aplikace posouzení převodních cen bylo provedeno na 15 dodavatelích, dodávajících největší objemy dle peněžních částek. V Tabulce 7 jsou uvedeni dodavatelé dodávající společnosti BA s.r.o. přímý a pomocný materiál, nástroje a investiční zařízení. Posouzení, zda dodavatelé jsou spojené osoby v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, bylo provedeno tak, aby následně mohly být posouzeny ceny realizované v obchodních vztazích v kontextu aplikace principu tržního odstupu.

Tabulka 7 Dodavatelé

Dodavatel	2018 v EUR	Položka	Spojená osoba	Ověřeno v databázi
FoamPartner Germany GmbH	6 261 320,24	přímý materiál	ne	Orbis
DBW Polska Sp. z o.o.	1 565 822,60	nástroje	ne	Orbis
MouldPro s.r.o. Zlín	1 180 491,15	nástroje	ne	VR
Borgers Süd GmbH	406 945,00	přímý materiál	ne	Orbis
Botzenhardt GmbH	320 205,00	přímý materiál	ne	Orbis
SPECTRA spol. s r.o.	291 528,30	přímý materiál	ne	VR
Frema, a.s.	206 682,98	nástroje	ne	VR
Culimeta Automotive Darmstadt GmbH	190 006,84	přímý materiál	ne	Orbis
Jet Press Limited	167 782,44	přímý materiál	ne	Orbis
Asglawo technofibre GmbH	165 222,98	přímý materiál	ne	Orbis
DBW Advanced Fiber Technologies GmbH	146 380,00	přímý materiál	ne	Orbis
Eufrecom, s.r.o.	135 278,33	přímý materiál	ne	VR
Mold-Tech Standex Bohemia s.r.o.	130 735,00	pomocný materiál	ne	VR
Toma-Projekt	120 014,00	pomocný materiál	ne	VR

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních dat

Mateřská společnost vstupuje do výrobního procesu koordinací a plánováním ročního objemu produkce.

Společnost BA s.r.o. má zřízeno oddělení kontroly kvality a v něm pracují odborně vyškolení pracovníci. Proto BA s.r.o. poskytuje v rámci výrobního procesu pro mateřskou společnost služby spočívající v koordinaci výrobních kapacit, spolupráci na řízení efektivnosti

a úspoře výrobních procesů. V rámci smluvního ujednání jsou tyto služby fakturovány jednou za rok mateřské společnosti.

Obchodní transakce, kdy BA s.r.o. poskytuje služby mateřské společnosti CB Schaum GmbH, **má vliv** na posouzení fakturované ceny z pohledu aplikace principu tržního odstupu.

3.4.5 Prodej, skladování a distribuce

Portfolio odběratelů BA s.r.o. sestává z automobilek Audi, Bentley, BMW, Daimler, GM Motors, Porsche a další. Výrobky jsou po zabalení krátce uskladněny a dodány konečným odběratelům. Dodání výrobků konečným odběratelům je ve společnosti realizováno vlastní dopravou nebo dopravou sjednanou od nezávislých dopravců.

Vzhledem k tomu, že prodejní a distribuční činnost není realizována se spojenými osobami, nemají tyto podnikové procesy vliv na posouzení převodních cen.

3.4.6 Marketing

Plány prodeje jsou vytvářeny ve spolupráci s mateřskou společností z důvodu koordinace rozdělení zakázek mezi obě společnosti. Reklamní činnost je zaměřena na podporu prodeje stálým zákazníkům a vyhledávání nových zákazníků. Zodpovědnost a náklady na marketing nese společnost BA s.r.o. Ceny za výrobky jsou určovány ve spolupráci s mateřskou společností z důvodu výroby a prodeje totožných produktů.

Zpracování objednávek od zákazníků, vystavování faktur a prodejní činnost vykonává společnost BA s.r.o. nezávisle na mateřské společnosti.

3.4.7 Aktiva, pronájem nemovitostí

Z hlediska hmotného movitého majetku společnost BA s.r.o. vlastní stroje, přístroje a výrobní zařízení. Nehmotný majetek sestává z výrobního know-how, software a distribučních kanálů.

Společnost BA s.r.o. sídlí v prostoru, pronajatém od personálně spojené osoby SD s.r.o. fyzické osoby 1, která je vlastníkem prostoru. K tomuto obchodnímu vztahu je uzavřena smlouva o nájmu prostoru sloužícího k podnikání. Smlouva je sepsána na dobu neurčitou a nájemné je vypláceno 4x ročně, vždy ke konci čtvrtletí. Z důvodu personálního propojení prostřednictvím fyzické osoby 1, který je společníkem SD s.r.o. a také mateřské společnosti CB Schaum GmbH, podléhá obchodní transakce stanovení převodní ceny po aplikaci principu tržního odstupu.

3.4.8 Deskripce rizik nesených společností

Společnost BA s.r.o. nese tržní a výrobní riziko včetně nákladů sama. Tržní riziko plyne primárně z potenciálního negativního vývoje hospodářského cyklu a souvisejícími dopady na poptávku po produktech společnosti a tedy na ekonomickou situaci společnosti, resp. celé skupiny. Konkurenční riziko spočívá převážně ve výskytu substitučního produktu na trhu a aktivitám konkurence vedoucím k ohrožení ekonomické situace společnosti, resp. skupiny. Tato rizika lze také souhrnně pojmenovat jako rizika obchodního neúspěchu.

Výrobní riziko je spojeno s využitím výrobních kapacit strojních i lidských zdrojů. Nedostatek pracovních sil v jednotlivých výrobních střediscích ovlivňuje dodávky výrobků zákazníkům, s čímž jsou spojené zvýšené náklady za dopravu. Mezi výrobní rizika patří i zvýšení nákladů na vstupní suroviny, což negativně ovlivňuje celkové hospodaření společnosti.

Společnost BA s.r.o. nese jak odbytová rizika, tak i rizika spojená s vymáháním pohledávek, jelikož veškeré výrobky prodává pouze mimo skupinu nezávislým zákazníkům.

Kurzové riziko souvisí s vývojem měnového kurzu a souvisejícími náklady, které také vznikají společnosti BA s.r.o., jež realizuje transakce ve více měnách.

3.4.9 Funkční a riziková analýza – shrnutí

Funkční analýza identifikuje a srovnává ekonomicky významné realizované činnosti a odpovědnosti, použitý majetek a rizika podstoupená společností BA s.r.o. a mateřskou společností ve smyslu Směrnice o převodních cenách. Analýza označuje funkce (rozhodovací a řídicí pravomoc, realizace činností, schopnost přijmout opatření k případným negativním důsledkům této činnosti) a také rizika (následek výkonu související funkce, který může být pozitivní, neutrální nebo negativní). Funkce a související rizika nemohou být od sebe oddělovány. Výkon zásadních funkcí a nesení významných rizik má vliv na ziskovost nebo ztrátovost obchodní společnosti.

V Tabulce 8 je znázorněno shrnutí předchozí analýzy funkcí a rizik. Na základě analýzy je učiněn závěr v podobě funkčně rizikového profilu společnosti BA s.r.o. jako **plnohodnotného výrobce** (Solilová, Nerudová, 2018, s. 45).

Tabulka 8 Shrnutí funkční a rizikové analýzy

Funkce	CB Schaum GmbH	BA s.r.o.
Strategie		
Schválení rozpočtu	x	xxx
Rozhodování o investicích	x	xxx
Monitoring plnění rozpočtu	x	xxx
Výzkum a vývoj		
Vývoj nových produktů	xxx	
Vývoj nových technologií a postupů	xxx	x
Testování nových produktů		xxx
Implementace nových produktů		xxx
Produktové inženýrství	x	xxx
Nákupy vstupů		
Řízení vztahů s dodavateli	x	xxx
Plánování poptávky	x	xx
Smlouvy	xx	xx
Objednávky		xxx
Skladování materiálu		xxx
Řízení zásob		xxx
Výroba		
Plánování výroby		xxx
Výrobní proces		xxx
Kontrola kvality	x	xxx
Skladování finálních výrobků		xxx
Marketing a prodej		
Prodejní plány	xx	xx
Reklama a propagace	x	xxx
Řízení vztahů se zákazníky	x	xxx
Cenotvorba	xx	x
Zpracování objednávek		xxx
Fakturace		xxx
Prodejní činnost		xxx
Rizika		
Tržní a prodejní	x	xxx
Riziko zásob		xxx
Riziko nedobytných pohledávek		xxx
Riziko odpovědnosti za výrobky		xxx
Kurzové riziko		xxx

Zdroj: vlastní zpracování podle interních informací

Plnohodnotný výrobce je schopen zajistit kompletně výrobně-dodavatelský proces ve vlastní režii. Společnost BA s.r.o. má vlastní výrobní program, sama sleduje aktuální tržní situaci svých výrobků, má vlastní obchodní oddělení a distribuční síť. Strategický a operativní management rozhoduje nezávisle na mateřské společnosti s minimální podporou od mateřské společnosti.

Na výzkumu a vývoji nových výrobků se společnost BA s.r.o. podílí službami, které jsou uskutečňovány v laboratoři. Tyto služby jsou následně mateřské společnosti fakturovány. V případě, že mateřská společnost vyvine nový výrobek či technologický postup, společnost BA s.r.o. spolupracuje na zavedení inovací do výrobního procesu v rovině zkušební a následně implementačního provozu.

Společnost BA s.r.o. je nezávislým subjektem do té míry, že sama rozhoduje o svých výrobních a prodejních procesech, avšak v případě výskytu nepříznivých ekonomických podmínek a při dosahování záporného hospodářského výsledku se může spolehnout na finanční prostředky mateřské společnosti CB Schaum GmbH.

3.5 Systém tvorby převodních cen

Společnost BA s.r.o. je kapitálově spojená s mateřskou společností CB Schaum GmbH, proto byla provedena funkční a riziková analýza, která vymezila profil společnosti BA s.r.o. jako plnohodnotnou obchodní korporaci odpovídající za všechny funkční procesy a nesoucí příslušné rizika. V rámci funkční analýzy bylo zjištěno, že obchodní transakce s vlivem na nastavení převodních cen se netýkají pouze spojené mateřské společnosti, ale i dalších spojených společností. V Tabulce 9 jsou identifikovány obchodní transakce se spojenými osobami mající vliv na posouzení převodních cen ve vztahu na aplikaci tržního odstupu.

Tabulka 9 Shrnutí transakcí se spojenými osobami

Obchodní transakce	Spojená osoba
1. Poskytování služeb – vliv na výnosy	CB Schaum GmbH
2. Nájem prostor sloužících pro podnikání – vliv na náklady	SD s.r.o.
3. Prodej polotovaru – vliv na výnosy	Ba Ltd.

3.5.1 Služby pro mateřskou společnost

Společnost BA s.r.o. poskytuje služby pro mateřskou společnost ve formě převážně administrativních, servisních a laboratorních služeb. Tyto výkony tvoří hlavní činnost společnosti a lze je tedy identifikovat jako **služby s nízkou přidanou hodnotou**. Celková hodnota služeb nepřekročí hranice stanovené pokynem GFŘ D-10, tedy 10 % z obrátu a zároveň částku 50 mil. Kč (Finanční správa, 2012). O poskytování služeb byla sepsána Smlouva

o poskytování služeb, ve které je zdůrazněno, že společnost BA s.r.o. zaměstnává kvalifikované spolupracovníky, kteří v jednotlivých servisních oblastech dokáží poskytnout podporu mateřské společnosti v následujících oblastech:

- Koordinace nákupu, jednání o smlouvách a cenách, příprava rámcových dodavatelských smluv.
- Finance, příprava ekonomických dat pro interní použití a pro finanční instituce.
- Logistika, zajištění přepravy vzorků a dílů.
- Laboratorní služby, účast na vývoji nových produktů.
- Projektové řízení, provádění časových odhadů u jednotlivých projektů.
- Kvalita, jednání s externími dodavateli, podpora v administrativních činnostech.

Posouzení použití převodních cen u poskytovaných služeb s nízkou přidanou hodnotou rámcově vychází ze Směrnice OECD (Finanční správa, 2019a), ve které byly definovány safe harbours („bezpečná přístaviště“), za účelem zjednodušení administrativního procesu a požadavků na dodržování pravidel v oblasti převodních cen. Principem bezpečného přístaviště je stanovení pravidel pro méně složitou aplikaci tržního odstupu u obchodních transakcí menšího rozsahu, které nejsou z celkového pohledu na fungování společnosti nosné.

Společné evropské fórum pro převodní ceny rozpracovalo pokyny ze Směrnice OECD k vnitroskupinovým službám a v příloze č. 1 Zprávy EU JTPF o vnitroskupinových službách s nízkou přidanou hodnotou jsou vyjmenovány tyto obvykle poskytované služby. Služby poskytované společností BA s.r.o. lze zařadit pod jednotlivé oblasti v této uvedené Příloze.

S ohledem na méně komplikovanou strukturu poskytovaných služeb lze, podle pokynu GFŘ D-10, příslušnou odměnu za poskytnutí vnitroskupinových služeb ohodnotit metodami srovnatelné nezávislé ceny (CUP) nebo nákladů a přírážky (Cost +). V případě použití metody CUP musí být doložena srovnatelná transakce mezi nezávislými subjekty. Vzhledem k tomu, že společnost BA s.r.o. neposkytuje podobné služby žádnému nezávislému odběrateli, nelze tuto metodu stanovení převodní ceny použít.

Pro účely použití metody nákladů a přírážky Cost+ je nezbytné správně a přesně určit strukturu nákladů, které souvisí s poskytnutou službou a z kterých se vychází pro kalkulaci ceny. Ziskovost podle principu tržního odstupu při aplikaci metody Cost+ považuje česká daňová správa ziskovou přírážku k nákladům v rozpětí 3 – 7 % za přírážku, která by byla aplikována v běžných obchodních vztazích (Finanční správa, 2012).

Výpočet převodní ceny za poskytnuté služby podle metody Cost+

Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel služeb v závislé transakci na služby poskytované spojenému kupujícímu. Příslušná přírážka k nákladům je pak přičtena k těmto nákladům, aby bylo dosaženo přiměřeného zisku. Výpočet je uveden v rovnici (3.1).

$$TP = CB + PM \quad (3.1)$$

kde TP... transfer price (převodní cena); CB ... cost base (nákladová základna), PM ... profit margin (zisková přírážka)

Nákladová základna je složena ze tří typů nákladů, tedy náklady přímé, nepřímé a provozní. **K přímým nákladům** na poskytované služby lze přiřadit mzdové náklady pracovníků a náklady na materiál a suroviny (laboratorní služby), popř. náklady spotřebované na pořízení služeb od třetích stran. Výše odměny za poskytnutí služeb je určena podle hodinových sazeb jednotlivých pracovníků. Podkladem pro přímou fakturaci služeb jsou dokumenty vycházející z pracovních výkazů pracovníků podílejících se na předmětných službách, které detailně popisují čas strávený na zakázce, hodinovou mzdovou sazbu a počet, použitých přístrojů, nástrojů a počítačů.

K nepřímým nákladům patří náklady související s použitím nástrojů a přístrojů, IT prostředků. Interní směrnici byla stanovena hodinová sazba použití stroje, která zahrnuje opotřebení stroje, odpis, částku pronájmu alokovanou na laboratoř (popř. jiné pracoviště poskytující služby), podle příkonu jednotlivého stroje množství elektrické energie, periodické opravy a servis přístrojů.

Provozní náklady (fixní) společnosti jako celku, zahrnují všeobecné a administrativní náklady a jsou z hlediska služeb rozčleněny na rozpočet, který vychází z nákladů za minulé období ve vztahu k plánovanému výkonu a nákladům za aktuální období. Provozní náklady jsou rozčleněny na jednotlivá střediska.

Zisková přírážka byla stanovena ve výši 5 %, její výše odpovídá principu tržního odstupu.

3.5.2 Nájem podnikatelských prostor

Společnost BA s.r.o. si pronajímá od spojené společnosti SD s.r.o. výrobně - skladovací halu a pozemek. Účelem nájmu je výroba, skladování a distribuce hotových výrobků v rámci provozování podnikatelské činnosti. Nájemní smlouva byla uzavřena dne 18. 9. 2014

na dobu určitou 15 let. Vzhledem k tomu, že nájemné činí v nákladech společnosti podstatnou částku (32 mil. Kč), je nutno se i v tomto případě zabývat správným nastavením převodní ceny.

Pro účely správného nastavení převodních cen by nájemné mělo být stanoveno tak, aby splňovalo podmínku tržního odstupu. Tuto podmínku je možno naplnit použitím jedné z metod pro stanovení převodních cen nebo využití služeb znalce, který vypracuje znalecký posudek na cenu obvyklou.

Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP) je nejpřímější metodou pro stanovení převodních cen. Tam, kde je možné nalézt srovnatelné nezávislé transakce, je metoda CUP nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu a v takovém případě tato metoda přednost před ostatními metodami (Finanční správa, 2019, s. 63). Výpočet převodní ceny bude proveden podle rovnice (3.2).

$$TP = OMP \quad (3.2)$$

kde TP... transfer price (převodní cena); OMP... open market price (cena na otevřeném trhu)

Principem metody je nalezení srovnatelné vlastnosti produktu s produktem běžně obchodovaným na trhu mezi nezávislými subjekty. Metoda CUP je tedy velmi vhodná pro ověření principu tržního odstupu při pronájmu majetku. V případě, že bude na volném trhu nalezen ve stejném geografickém prostoru velmi podobný objekt k pronájmu a bude známa cena pronajímané nemovité věci, lze tuto metodu aplikovat pro ověření sjednané ceny za pronájem prostoru určeného pro podnikání u společnosti BA s.r.o.

Nemovitost, kterou si společnost BA s.r.o. pronajímá k podnikatelské činnosti, tvoří dvoupodlažní výrobní hala. V objektu jsou plochy skladovací, expediční, technické (kotelna, vzduchotechnika), komunikační (chodby, schodiště), kancelářské a sociální (WC, šatny, kuchyně).

Z dostupných údajů realitních kanceláří byl vybrán odpovídající vzorek nejbližších srovnatelných pronájmů výrobních a kancelářských prostor věcí v regionu. Vzhledem k tomu, že srovnatelný objekt v daném regionu není dostupný, bylo přistoupeno k rozčlenění nabídek pronájmu podle jednotlivých prostorů, kdy kancelářské a výrobní prostory jsou pronajímány za vyšší částku, než ostatní technické plochy. V Tabulce 10 jsou uvedeny zjištěné nabídkové ceny pronájmů příslušných prostor a je vypočtena jejich průměrná cena. V objektu, který si pronajímá společnost BA s.r.o. se nachází tzv. společné prostory, které nelze zařadit pod výrobní či kancelářské. Pro účely určení převodní ceny bylo stanoveno, že cena těchto

společných prostor bude určena průměrnou cenou z výrobního a kancelářského prostoru → výpočet: $(107 + 173 = 280 / 2 = 140 \text{ Kč za } 1 \text{ m}^2)$.

Tabulka 10 Ceny pronájmu výrobních a kancelářských prostor

Místo	Typ prostoru	cena 1 m ² v Kč
Hněvotín	výrobní	100,00
Nemilany	výrobní	110,00
Ostrava	výrobní	113,00
Olomouc	výrobní	100,00
Vsetín	výrobní	112,00
Průměrná cena		107,00
Valašské Meziříčí	kancelář	125,00
Valašské Meziříčí	kancelář	202,00
Rožnov	kancelář	250,00
Vsetín	kancelář	166,00
Valašské Meziříčí	kancelář	120,00
Průměrná cena		173,00

Zdroj: vlastní zpracování na základě vyhledání na realitním trhu

Výsledná cena pronájmu a její výpočet znázorňují údaje v Tabulce 11. Ve výpočtu ročního nájemného ve výši 31 708 152 Kč je aplikován princip tržního odstupu v rámci srovnání externích nabídek pronájmů ve stejném regionu a zároveň co nejvíce podobných prostor pro výrobní a kancelářské účely.

Tabulka 11 Výpočet tržního nájemného

Plocha	Výměra v m ²	Prostor	Cena za 1 měsíc v Kč	Měsíční nájem v Kč	Roční nájem v Kč
Chodba	1 000	společný	140	140 000	1 680 000
Jídelna	152	společný	140	21 280	255 360
Kancelář	599	kancelář	173	103 627	1 243 524
logistika	2 305	výrobní	107	246 635	2 959 620
Rampa	228	výrobní	107	24 396	292 752
Sociální zařízení	204	společný	140	28 560	342 720
Šatna	516	společný	140	72 240	866 880
Technická místnost	4 477	výrobní	107	479 039	5 748 468
Výroba	14 267	výrobní	107	1 526 569	18 318 828
Celkem					31 708 152

Zdroj: vlastní zpracování na základě vyhledání na realitním trhu

Metoda CUP je vhodná k použití v rámci přístupu ex-ante stanovení převodních cen, neboť stanovuje srovnatelnou cenu v rámci aktuálního období. V případě, že by společnost BA s.r.o. stanovovala převodní cenu ex-post, tedy např. na vyžádání při daňové kontrole, není možno tuto metodu použít, neboť by vyhledávání možných srovnatelných subjektů v reálném čase ocenění nebylo realizovatelné. V případě stanovení převodní ceny najatého prostoru po určitém časovém odstupu by bylo vhodné využít služeb znalce, který je, se svou odborností, schopen stanovit příslušnou převodní cenu.

3.5.3 Prodej polotovaru spojené osobě BA Ltd. Čína

Společnost BA s.r.o. prodává polotovar nepřímo kapitálově spojené osobě BA Ltd. Čína. Jedná se o výrobek, který je vyráběn pouze pro čínský trh a pro účely nastavení převodní ceny nelze v portfoliu výrobků nalézt srovnatelný produkt. V tomto případě není možné uvažovat o metodě stanovení převodní ceny CUP tedy srovnatelné nezávislé ceny. Vzhledem k tomu, že lze reálně zjistit nákladovou základnu pro výrobu polotovaru, bude použita metoda nákladů a přírážky – Cost+.

Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel výrobku v závislé transakci na výrobek převáděný spojenému kupujícímu. Příslušná zisková přírážka je přičtena k těmto nákladům, aby bylo dosaženo přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Částka, ke které se dojde po přičtení přírážky k výše uvedeným nákladům, se považuje za cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu původní závislé transakce.

K vyčíslení **nákladů na výrobu polotovaru** lze použít kalkulaci výrobku, která je standardně zpracována pro použití ve výrobním procesu.

Náklady na výrobu polotovaru:

- + materiálové přímé náklady - PUR materiál, separátor, nakupované díly
- + náklady na opracování (ořez) po vypadnutí dílu z formy
- + materiálová rezie (rozpuštění nákladů na sklad a manipulaci)
- + strojní náklady na kus dle kalkulace sazby stroje
- + přímé mzdy u linky = v kalkulaci počet osob na jedné lince (hodinová sazba dělníka dle kalkulace pro daný rok)
- + přímé mzdy u dokončení (ořez při dokončování)

- + správní režie
- + náklady na distribuci k zákazníkovi
- + prodejní provize (externí prodejce, který dojednal obchod v automobilce)

= úplné vlastní náklady

Zisková přírážka bude stanovena v rámci srovnávací analýzy ziskovosti podobných podniků zabývajících se stejným či reálně podobným výrobním programem. K nalezení externích srovnatelných subjektů a jejich ziskové marže dojde prostřednictvím komerční databáze Orbis, která zahrnuje přes 350 mil. společností z celého světa. Dle pokynu GFŘ D - 34 je benchmark⁴ analýza rozčleněna na kvantitativní a kvalitativní (Ministerstvo financí, 2019, s. 19). K použití databáze Orbis bylo přistoupeno z důvodu nedostupných údajů o ziskové přírážce v regionu České republiky, neboť společnost BA s.r.o. se zabývá specifickou výrobou vypěňovacích dílů.

Kvantitativní analýzou se rozumí použití vyhledávací strategie vhodně zvolených posuzovaných kritérií, kterými se z databáze Orbis vyberou podniky splňující zadané faktory. Vyhledávací kritéria jsou zvolena tak, aby na jejich základě byly vybrány nezávislé podniky srovnatelné se společností BA s.r.o.

V Tabulce 12 je uveden souhrn vyhledávacích kritérií a počty společností, které odpovídají zadaným parametrům. Údaje o ekonomických ukazatelích budou analyzovány v rozpětí let 2016 až 2018, neboť data za více let zlepšují proces výběru externích srovnatelných údajů a spolehlivost rozpětí zjištěné ziskové přírážky.

1. Parametr **status** označuje aktivní společnosti, které nemají ukončenou činnost nebo jsou v likvidaci, insolventi nebo reorganizaci.
2. Pro výběr společností byl vybrán **region** Evropské unie (27), Velká Británie a Norsko z důvodu srovnatelnosti tržního prostředí v Evropském hospodářském prostoru, v jehož rámci dochází ke svobodnému pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu.
3. Odvětví – **obor činnosti** je dán kódem mezinárodní statistické klasifikace ekonomických činností 22 – výroba pryžových a plastových výrobků.

⁴ Benchmark analýzou se rozumí porovnání externích srovnatelných nezávislých subjektů.

4. **Ukazatel nezávislosti** společnosti Bureau van Dijk (A+, A, A-) umožňuje vyhledat společnosti, které jsou nezávislémi, tj. že žádný subjekt se nepodílí na vlastnictví společnosti více než 25 %.
5. **Rok založení** byl zvolen nejstarší rok založení 2008, aby bylo dosaženo srovnatelnosti se společností BA s.r.o.
6. **Konsolidace** účetních závěrek – výběrem byly vyloučeny společnosti podléhající konsolidaci z důvodu potvrzení nezávislých subjektů.
7. Kritéria **Provozní výnosy a zisk před zdaněním** – vybrány byly jen ty společnosti, u kterých jsou dostupné údaje o ekonomických ukazatelích - provozních výnosech a zisku před zdaněním. S těmito ukazateli je zároveň dostupná i zisková přírážka (profit margin).

Tabulka 12 Vyhledávací kritéria

Vyhledávací kritérium	Počet
Všechny společnosti	372 139 780
Status: aktivní	238 741 488
Region: EU (27), Norsko, Velká Británie, Švýcarsko	52 698 695
NACE: 22 – Výroba pryžových a plastových výrobků	71 788
BvD indikátor nezávislosti A+, A, A-	1 182
Rok založení od 2008	294
Konsolidace – negativní	230
Provozní výnosy	110
Zisk před zdaněním	108

Zdroj: vlastní kvantitativní analýza v databázi Orbis

Kvalitativní analýza je provedena ruční selekcí podniků vybraných kvantitativní analýzou, což je ověření skutečností zjištěných z veřejně dostupných informací o jednotlivých srovnatelných subjektech. Posouzen je zejména druh činnosti, typ vyráběných produktů, nezávislost, reálně dosahovaná ziskovost nebo ztrátovost. Z finálního vzorku vybraných srovnatelných podniků a jejich ukazatelů ziskovosti se vypočte tržní cenové rozpětí.

V rámci kvantitativní analýzy bylo vybráno 108 společností. Tento výsledný soubor byl podroben ruční selekci, aby mohly být vyřazeny společnosti, které nejsou dostatečně srovnatelné se společností BA s.r.o.

Nejprve byly vyloučeny společnosti bez zaměstnanců nebo s velmi malým počtem zaměstnanců, neboť testovaná společnost zaměstnává 350 až 450 osob. Dále byly vyřazeny společnosti s extrémními kladnými hodnotami dosažené ziskové přírážky z důvodu podezření na nesprávné uvedení podstatných údajů pro zjištění výše přírážky. Také ztrátové společnosti byly z výběru vyloučeny, neboť tyto společnosti negenerují srovnatelné ziskové přírážky. Po provedení ruční analýzy zbylo ve výběru 24 společností. Tabulka 18 s výslednými údaji o ziskové přírážce jednotlivých společností je Přílohou P 4.

Výsledkem aplikace statistické metody (Hindels, Hronová a Seger, 2002) mezikvartilového rozpětí na výsledný soubor zjištěných srovnatelných ziskových přírážek jsou údaje znázorněné v Tabulce 13. Princip tržního odstupu je splněn, pokud se zisková přírážka bude pohybovat mezi 1. a 3. kvartilem průměrných hodnot ziskové přírážky, tedy mezi 1,37 % až 6,23 %. Mezikvartilové rozpětí doporučuje i česká daňová správa v Pokynu GFŘ D-34 (Ministerstvo financí ČR 2019, s. 22), kde je uvedeno, že tato statistická metoda pracuje s četností výskytu hodnot, která očistí soubor vybraných dat o extrémně nízké a vysoké hodnoty tak, aby se zpřesnil vzorek dat. Všechny hodnoty mezi 1. a 3. kvartilem jsou považovány za tržní. Výpočet převodní ceny bude proveden podle rovnice (3.3).

Tabulka 13 Rozpětí hodnot ziskové přírážky

	2016	2017	2018	Průměr
Minimum	0,44 %	-4,1 %	-5,71 %	-3,12 %
1.kvartil	1,62 %	1,32 %	1,16 %	1,37 %
Medián	2,67 %	2,64 %	3,09 %	2,80 %
3.kvartil	5,27 %	4,58 %	8,85 %	6,23 %
Maximum	13,04 %	17,78%	20,65 %	17,16 %

Zdroj: vlastní zpracování

$$TP = CB + PM \quad (3.3)$$

kde TP... transfer price (převodní cena); CB ... cost base (nákladová základna), PM ... profit margin (zisková přírážka)

V rámci rozhodování o konečné ziskové přírážce, stanovené na základě rozhodnutí vedení společnosti BA s.r.o., je nutno vzít do úvahy skutečnou reálnost dosažení příslušného zisku

na základě posouzení všech podnikatelských rizik a požadovaného výnosu investice. Při zvolení výše ziskové přírážky při středním trendu rozpětí je minimalizováno riziko doměření daně z příjmů při posuzování nastavení převodních cen správcem daně. Z uvedeného důvodu je doporučení ke stanovení konečné ziskové přírážky ve výši 3 % zcela v rámci principu tržního odstupu.

4 ANALÝZA NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ

Ve Směrnici OECD k převodním cenám jsou identifikovány tři hlavní cíle dokumentace převodních cen (Finanční správa, 2019):

1. zajistit, aby daňoví **poplatníci věnovali** přiměřenou pozornost požadavkům na převodní ceny při nastavování cen a dalších podmínek transakcí mezi spojenými podniky, a také při vykazování příjmů plynoucích z těchto transakcí v daňových přiznáních;
2. poskytnout daňovým správám informace nezbytné k informovanému posouzení rizik převodních cen;
3. poskytnout daňovým správám informace, které by mohly využít při provádění přiměřeně podrobných kontrol postupů stanovení převodních cen svých daňových subjektů.

Zároveň by poplatníci neměli být zatěžováni nepřiměřenými náklady a zátěží při přípravě dokumentace. Daňové správy by tedy měly při tvorbě požadavků na dokumentaci a všeobecně by měly být vzaty v úvahu náklady a administrativní zátěž, které její přípravou poplatníkovi vzniknou.

Dokumentace k převodním cenám slouží daňovým subjektům především jako důkazní prostředek v daňovém řízení. V České republice je předložení dokumentace založeno na dobrovolnosti. Správce daně nemá možnost daňové subjekty vyzvat k předložení dokumentace a za její nepředložení nehrozí žádná sankce. GFŘ vydalo pokyn D-34, ve kterém je navrhováno (nikoliv stanovováno), jak by předmětná měla dokumentace vypadat. *Každý poplatník by se měl snažit určit převodní ceny pro daňové účely ve shodě s principem tržního odstupu, vycházející z informací rozumně přístupných v čase stanovení těchto cen. Jeho povinností je potom v rámci prokazování tvrzené daně dostatečně doložit, jak byly tyto ceny vytvořeny a zda by byly vytvořeny stejně i v případě, kdyby byly sjednávány mezi dvěma nezávislými podniky.* (Finanční správa, 2009, s. 1).

Základní zásada správy daní zní, že správce daně má zasahovat do práv daňových subjektů jen do té míry, kterou mu umožňuje zákon. Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, čímž je správné zjištění a stanovení daně. Správce daně je tedy limitován

zákonnou normou v požadavcích na předložení dokumentace k převodním cenám, kdy nemůže po daňových subjektech požadovat takové prostředky k daňovému řízení, které překračují možnosti účastníků řízení.

Při vyčíslení nákladů na vytvoření dokumentace k převodním cenám by mělo být vzato do úvahy, zda je daňový subjekt schopen zpracovat dokumentaci vlastními silami (zejména odbornost je slabou stránkou) či pro tuto činnost využít outsourcing renomovaných odborníků. Problematika převodních cen úzce souvisí s manažerským účetnictvím, které se zabývá stanovení vnitřních cen v rámci výrobního procesu. Při využití vlastních zdrojů je tedy předpoklad, že do procedur zjišťování všech souvisejících informací bude nutno zapojit všechny vrcholové manažery z jednotlivých středisek společnosti. Neboť např. při použití metody Cost+ je při posouzení relevantních nákladů vstupujících do nákladové základny nutno analyzovat všechny procesy vstupující do výroby polotovaru, který je následně prodán spojené osobě.

Při angažování odborných služeb daňových a finančních poradců bude sice přeneseno riziko správného posouzení stanovení převodních cen na jiný subjekt, ale proces vytvoření dokumentace bude taktéž vyžadovat pozornost a čas manažerů ve společnosti.

V případě, že dokumentace bude zpracována kvalitně a správcem daně bude přijata jako důkazní prostředek, prokazující správné nastavení převodních cen, se však vynaložené náklady zcela jistě vrátí.

4.1 Náklady procesu vytvoření dokumentace k převodním cenám

Dokumentaci k převodním cenám lze vytvořit ve třech liniích využití zdrojů. Nejprve je možné využít odborných znalostí a informovanosti o procesech ve vlastní společnosti mateřskou společnost. V případě, že by **mateřská společnost** nezpracovala pouze masterfile, tedy základní dokumentaci o fungování skupiny, ale byl by v tomto zdroji zpracován i local file, dokumentace by obsahovala nejpřesnější informace a byla by tím nejvhodnějším důkazním prostředkem pro správce daně. Mateřská společnost disponuje všemi relevantními informacemi o fungování svých dceřiných společností. V zájmu udržení principu tržního odstupu by však dceřiná společnost měla za vytvoření local file uhradit tržně oceněné služby mateřské společnosti spočívající ve vytvoření dokumentace. V případě, že by dcera matce

neuhradila dokumentační služby, je nutné v souladu se zákonným ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zvýšit základ daně.

Společnost může dokumentaci k převodním cenám vytvořit v rámci **vlastních zdrojů**, tedy tím, že využije odbornosti vlastních zaměstnanců. Odbornost a znalosti o převodních cenách lze vybudovat absolvováním školení a získáním zkušeností v rámci vlastního procesu posuzování převodních cen. Posouzení, zda obchodní transakce se spojenou osobou odpovídá tržnímu principu, je nutné provádět kontinuálně a tím odstraňovat rizika spojená s daňovým posouzením. Náklady související se zpracováním dokumentace budou specifikovány v následující kapitole.

Třetí možností vypracování dokumentace je **využití odborníků**. Všechny renomované poradenské společnosti nabízí globálně řízené sítě odborníků na otázky převodních cen, jejichž cílem je poskytovat praktická řešení s ohledem na celkové globální fungování a cíle společnosti, pomáhat se strategickou dokumentací převodních cen a efektivně řešit spory s daňovými správami.⁵

Náš tým v České republice se specializuje na české i mezinárodní zdanění. Naši experti v oblasti převodních cen disponují znalostmi lokálních specifik a zároveň rozsáhlými mnohaleťmi zkušenostmi získanými v zahraničí. Díky globální síti PwC navíc můžeme získat podporu od svých kolegů ze zahraničních kanceláří PwC. Mezi typické služby, které poskytujeme v oblasti převodních cen, například patří: asistence při přípravě dokumentace převodních cen.⁶

4.1.1 Zpracování dokumentace vlastními silami

Do nákladů na zpracování dokumentace vlastními silami bude zahrnuto školení příslušných zaměstnanců, nákup metodických materiálů, mzdové náklady finančního ředitele a ostatních manažerů v poměru odhadnutého časového fondu potřebného k vypracování požadovaných podkladů. Dále také licence k přístupu do databáze Orbis, kterou provozuje společnost Bureau van Dijk a která obsahuje zveřejněné informace o 365 mil. společnostech celého světa.

⁵ zdroj: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/tax/solutions/cze-tax-prevodni-ceny.html>

⁶ zdroj: <https://www.pwc.com/cz/cs/sluzby/danove-a-pravni-sluzby/danove-poradenstvi-pro-pravnicke-osoby/transferove-ceny.html>

Tabulka 14 Výpočet vlastních nákladů

Specifikace nákladů	Peněžní vyjádření
Školení příslušných zaměstnanců	4 490 Kč ⁷
Nákup odborné literatury	1 490 Kč ⁸
Mzdové náklady – finanční ředitel 50 000 Kč ⁹ + 33,8% odvody na soc. a zdr. poj. = 66 900 Kč, odhad využití pracovní doby na přípravu podkladů pro zpracování dokumentace: 3 měsíce 40% pracovní doby	66 900 Kč . 40% . 3 = 80 280 Kč
Mzdové náklady ostatní manažerské pozice (vedoucí středisek nákupu, laboratoře, technická příprava výroby, řízení kvality) odhad využití pracovní doby na přípravu podkladů pro zpracování dokumentace: 3 měsíce 10 % pracovní doby, mzdové náklady na 1 pozici 45 000 Kč + 33,8% = odvody na soc. a zdr. poj. = 60 210 Kč	60 210 Kč . 10% . 3 . 5 = 82 710 Kč
Přístup do databáze Orbis ¹⁰	375 000 Kč
Celkem	543 970 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je zřejmé z výpočtu v Tabulce 14 odhad primárních nákladů na lidské zdroje při vytváření dokumentace činí 168 970 Kč. Do výpočtu nebyl zahrnut podíl nákladů na správní režii související s fixními náklady infrastruktury společnosti a jeho správními útvary. Další náklady, které společnost ponese v souvislosti s dokumentací k převodním cenám, jsou náklady s uchováním, archivací a aktualizací vzniklých materiálů.

Společnost BA s.r.o. by měla dokumentaci a s tím související dokumenty archivovat minimálně po dobu, po kterou lze vyměřit či doměřit daň, tj. dle § 148 daňového řádu¹¹ po dobu

⁷ zdroj: <https://www.kursy.cz/prevodni-transferove-ceny-danova-kontrola-u-spojnych-osob-productsmtrec/>

⁸ zdroj: <https://obchod.wolterskluwer.cz/cz/transferove-ceny-unikatni-komplexni-zpracovani-problematiky-prakticke-pojeti-formou-pripadovych-studii.p4731.html>

⁹ zdroj: sdělení finanční ředitelky společnosti BA s.r.o.

¹⁰ zdroj: <https://smlouvy.gov.cz/vyhledavani?q=bureau+van+dijk>

¹¹ zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“

10 let, a současně po dobu pěti let určenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění p.p.

Náklady na vyhledávání příslušných dat v databázi Orbis lze vyčíslit ve stovkách tisíc korun, avšak bez informací ke srovnávací analýze, která byla použita v rámci stanovení převodní ceny prodeje polotovaru čínské spojené osobě, nelze převodní cenu správně určit.

Z výsledné částky vlastních nákladů je zřejmé, že zpracování dokumentace k převodním cenám je velmi nákladné a největší položkou je přístup do databáze sdružující informace o společnostech celého světa. Vzhledem k tomu, že není pro společnost BA s.r.o. tento přístup ekonomicky dostupný, je nutné uvažovat o outsourcingu služeb odborníků.

4.1.2 Outsourcing

Outsourcing podle Popeska a Papadaki (2016) znamená přesun části podnikových činností a odpovědností na externí subjekt, který je bude externě zajišťovat. Zadání vytvoření dokumentace k převodním cenám specialistovi v daném oboru, který dokáže provést tuto službu levněji a kvalitněji, by mělo vést k nižším nákladům.

Pro běžnou (v našem případě výrobní) společnost, která nemá přístup do placených databází (Amadeus, Orbis) se příprava dokumentace k převodním cenám vlastními silami stává neřešitelnou situací s ohledem na chybějící nebo velmi nákladná data. Proto je nutné využít široké nabídky odborných služeb. Společnosti Velké čtyřky¹², ale i regionální daňové a auditorské firmy, mají zkušenosti se zpracováním dokumentace.

Odhad nákladů na zpracování dokumentace odborníky s hlubšími znalostmi problematiky převodních cen bude proveden na základě ceníků zveřejněných na internetu:

• analýza nastavení převodních cen	39 000 Kč ¹³
• hodina konzultace daňového poradce 40 hodin á 2 000 Kč ¹⁴	80 000 Kč
• zpracování priznání k DPPO včetně přílohy k řádku 12	7 000 Kč ¹⁵
• analýza v databázi Orbis (odhad)	25 000 Kč
Celkem	151 000 Kč

¹² Velká čtyřka je označení, které se po celém světě používá pro čtyři největší poradenské firmy – PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte a Ernst & Young

¹³ zdroj: <https://www.samak.cz/images/pdf/produkty/SAMAK-transferove-ceny.pdf>

¹⁴ zdroj: https://www.golan.cz/media/userfiles/CEN%C3%8DK%20SLU%C5%BDEB_2019.pdf

¹⁵ zdroj: <https://www.azekon.cz/cenik-praci-a-sluzeb>

Odhadnutá částka je výrazně menší než hodnota nákladů na vypracování dokumentace vlastními silami, neboť zde nejsou zastoupeny náklady na zakoupení licence k databázi Orbis za předpokladu, že renomovaná poradenská společnost využívá licenci pro portfolio klientů.

Zpracování dokumentace k převodním cenám nabízí celá řada regionálních daňových a poradenských společností, proto je na místě doporučení pro společnost BA s.r.o., aby bylo zadáno vypracování dokumentace v dostupném regionu za účelem snížení nákladů.

4.2 Přínosy vytvořené dokumentace k převodním cenám

Přínos dokumentace k převodním cenám spočívá v tom, že při daňové kontrole je kvalitně zpracovaná dokumentace relevantním důkazním prostředkem, kterým je prokázáno, že převodní ceny mezi spojenými osobami odpovídají principu tržního odstupu.

Dokumentace k převodním cenám předložená v průběhu daňové kontroly může velmi dobře posloužit, nelze však počítat s tím, že správci daně postačí jakákoliv dokumentace. Není možno předložit dokumentaci, která nemá požadovanou strukturu nebo obsahuje pouze obecné informace bez hodnocení konkrétních transakcí. Dokumentace by měla popisovat aktuální stav spojených osob i vzájemných transakcí. V případě, že daňový subjekt správci daně předloží dokumentaci, která vychází z údajů, které nejsou pro kontrolované období aktuální, nebude dokumentace posouzena jako důkazní prostředek (Jelínek, 2018).

4.2.1 Specifikace přínosů

Specifikaci užítku z dokumentace k převodním cenám lze vyjádřit kvantitativně ve vyčíslení rozdílu základu daně z příjmů v případě, že se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, který by byly sjednány mezi nespojenými osobami.

Rozhodnutí o vzájemných obchodních transakcích mezi spojenými osobami a jejich cenotvorba jsou realizovány na základě úvahy majitelů a vrcholových manažerů za účelem maximalizace zisku. Stát (správce daně) přímo nemůže zasahovat do této cenotvorby, nařizuje však, aby byl základ daně očištěn od deformací vytvořených neobvyklými cenami v transakcích mezi spojenými osobami (Sojka a kol., 2017). Dikce zákona o daních z příjmů požaduje úpravu základu daně z příjmů o rozdíl vyplývající z aplikace principu tržního odstupu. V případě, že daňový subjekt sám upraví základ daně v daňovém přiznání a správce daně vyhodnotí, že tato úprava je dostačující a nevzbuzuje pochybnosti o správném stanovení

daňové povinnosti, je vše v pořádku. Při případné daňové kontrole a zjištění, že daňový subjekt neučinil pro aplikaci principu tržního odstupu dostatečnou či žádnou úpravu základu daně, je daňová povinnost správcem daně doměřena včetně souvisejících sankcí.

Kvalitativní benefit z vypracované dokumentace k převodním cenám spočívá v minimalizaci rizika doměření daňové povinnosti. Také urychlení případné daňové kontroly je významným přínosem, neboť předložením dokumentace dává daňový subjekt správci daně najevo, že se převodními cenami zabýval a obchodní transakce se spojenými osobami vyhodnotil. Správce daně poté nezatěžuje daňový subjekt, potažmo zaměstnance připravující podklady ke kontrole, složitým a dlouhým procesem přenášení důkazního břemene.

4.2.2 Vyčíslení přínosů vytvořené dokumentace

Vyčíslení přínosů vytvořené dokumentace k převodním cenám bude provedeno v rámci aplikace identifikovaných obchodních transakcí ve 3. kapitole na výši základu daně z příjmů.

1. Poskytování služeb. Společnost BA s.r.o. poskytuje služby různého druhu mateřské společnosti. Tyto služby nejsou hlavní činností společnosti, z toho důvodu byla aplikována metoda převodních cen Cost+, při které se uvažuje se ziskovou přírážkou ve výši 5 % v souladu s pokynem GFŘ D-10 o vnitroskupinových službách. Hodnota provedených služeb pro mateřskou společnost byla vyčíslena ve výši 7 mil. Kč nákladové základny, tato částka byla v souladu s uzavřenou smlouvou vyfakturována mateřské společnosti a zahrnuta do výnosů. Při aplikaci principu tržního odstupu by měla být částka 7 mil. Kč zvýšena o ziskovou přírážku ve výši 5 %, fakturovaná částka by teda byla 7 350 000 Kč. Základ daně z příjmů by měl být zvýšen o 350 000 Kč.

2. Nájem prostor sloužících pro podnikatelskou činnost. Společnost BA s.r.o. si pronajala od personálně spojené osoby prostory, ve kterých provádí svou činnost. Fyzická osoba, která je majitelem předmětu nájmu, je zároveň vrcholovým manažerem ve společnosti BA s.r.o. V rámci rozhodnutí k optimalizaci daňové povinnosti na dani z příjmů bylo tímto manažerem rozhodnuto, že nájemné bude činit 40 500 000 Kč, částka byla ze strany pronajímatele vyfakturována a byla zahrnuta do nákladů společnosti BA s.r.o. Avšak částka, která je v souladu s aplikací principu tržního odstupu činí 31 708 152 Kč. Základ daně z příjmů by měl být zvýšen o 8 791 848 Kč.

3. Prodej polotovaru spojené osobě do Číny. Objem produkce polotovaru, který je vyráběn speciálně pro čínský trh, činí v hodnotě nákladové základny 25 mil. Kč. V rámci vnitroskupinové cenotvorby bylo stanoveno, že fakturovaná částka spojené osobě do Číny bude činit hodnotu nákladové základny. Částka, která odpovídá principu tržního odstupu, by měla být zvýšena o hodnotu ziskové přírážky ve výši 3 %, která byla zjištěna v rámci aplikace metody stanovení převodní ceny Cost+. Základ daně z příjmů by měl být zvýšen o 750 000 Kč.

V případě, že za zdaňovací období 2018 bude provedena u společnosti BA s.r.o. v první polovině roku 2020 daňová kontrola, bude splatnost nově stanovené daně z příjmů 1. 7. 2020. V Tabulce 15 jsou uvedeny skutečnosti, na základě kterých by správce daně zvýšil základ daně z příjmů po daňové kontrole. Sankce po ukončení daňové kontroly, mimo doměřené daně, jsou:

- v případě, že je daňová povinnost zvyšována činí penále podle ustanovení § 251 odst. 1 daňového řádu ve výši 20 % z doměřené daně;
- úrok z prodlení podle ustanovení § 252 daňového řádu. Výpočet výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Repo sazba České národní banky měla k 1. 7. 2019 i k 1. 1. 2020 hodnotu 2 %¹⁶, úrok z prodlení tedy činí 16 % p.a. Pokud je úrok stanoven v náhradní lhůtě splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti. Původní splatnost daně 1. 7. 2019, pátý pracovní den 9. 7. 2019, náhradní splatnost 1. 7. 2020, doba, po kterou je vypočten úrok činí 356 dnů.

¹⁶ zdroj: <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/mp-nastroje/menovepoliticke-nastroje-cnb-zmeny-v-roce-2019/>

Tabulka 15 Výpočet sankcí z daňové kontroly

Obchodní transakce	Částka zvýšení základu daně	Daň z příjmů 19 %	Penále 20 %	Úrok z prodlení
Poskytování služeb	350 000 Kč	66 500 Kč	13 300 Kč	10 378 Kč ¹⁷
Nájem prostor	8 791 848 Kč	1 670 451 Kč	334 090 Kč	260 682 Kč ¹⁸
Prodej polotovaru	750 000 Kč	142 500 Kč	28 500 Kč	22 237 Kč ¹⁹
Sankce celkem		1 879 451 Kč	375 890 Kč	293 297 Kč

Zdroj: vlastní výpočet

4.2.3 Shrnutí přínosů dokumentace k převodním cenám

Z údajů vypočtených v Tabulce 15 vyplývá, že doměřená daňová povinnost by činila 1 879 451 Kč, sankce za doměřenou daň po kontrole dosahují částku **669 187 Kč**. Právě penále a úrok z prodlení je hodnota, kterou by společnost BA s.r.o. nemusela uhradit v případě, že by měla vypracovanou dokumentaci, která by byla důkazním prostředkem o nastavení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu.

Pro zobrazení příkladu daňové kontroly společnosti BA s.r.o. byla vzata v úvahu délka daňové kontroly jeden rok. Metodika Finanční správy (2015a) udává, že časové parametry daňové kontroly jsou na jedné straně vymezeny vznikem daňové povinnosti, a na straně druhé prekluzí (zánikem) práva vyměřit či doměřit daň, přičemž jiné časové omezení není dáno. Lhůta pro stanovení daně činí tři roky (§ 148 odst. 1 daňového řádu). V praxi délka daňové kontroly, při které jsou prověřovány převodní ceny, často souvisí se spoluprací daňových správ na mezinárodní úrovni. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně je sice přerušena ode dne zaslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do ukončení spolupráce, avšak povinnost uhradit úrok z prodlení trvá po celou dobu dluhu doměřené daně.

Přínos zpracování dokumentace k převodním cenám lze identifikovat i v průběhu přípravy všech souvisejících informací v rámci zpracování dokumentace. V rámci tohoto procesu je

¹⁷ výpočet: $356 \cdot 16\% / 365 \cdot 66\,500 = 10\,378$ Kč

¹⁸ výpočet: $356 \cdot 16\% / 365 \cdot 1\,670\,451 = 260\,682$ Kč

¹⁹ výpočet: $356 \cdot 16\% / 365 \cdot 142\,500 = 22\,237$ Kč

možno zjistit nesoulad ve správném posouzení převodních cen. Odstraněním nesouladu a zahrnutím zjištěných rozdílů do základu daně při každoročním vykazání daňové povinnosti lze předcházet riziku doměření daňové povinnosti při kontrole provedené správcem daně.

Významným přínosem kvalitně zpracované dokumentace je předcházení rizika trestněprávní odpovědnosti. Správce daně má oznamovací povinnost podle § 8 odst. 1 trestního řádu, kdy musí neprodleně oznámit státnímu zástupci skutečnosti, které nasvědčují tomu, že byl spáchán trestný čin zkrácení daně. Dokumentace, která je účinným důkazním prostředkem v daňovém řízení zabrání doměření daně a tím i trestněprávním důsledkům.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo vytvoření dokumentace k převodním cenám u vybrané společnosti. V rámci procesu tvorby dokumentace byla provedena analýza přístupu společnosti ke správnému nastavení převodních cen při aplikaci principu tržního odstupu. Výsledkem aplikace principu tržního odstupu na ceny uplatňované v obchodních transakcích mezi osobami spojenými se společností BA s.r.o. je koncepce dokumentace k převodním cenám, kterou může tato společnost použít v rámci dokazování v daňovém řízení. Vypracování dokumentace není v České republice zákonem nařízeno, Finanční správa pouze v rámci metodického pokynu doporučuje rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami.

Teoretická část práce byla věnována výkladu teorie převodních cen. Význam dokumentace k převodním cenám je nosnou myšlenkou pro celou práci. Smysl vypracování dokumentace netkví pouze v předložení relevantních důkazních prostředků správci daně při daňové kontrole, ale významný přínos zpracování lze spatřovat i v procesu přípravy všech souvisejících okolností a uvědomění si všech rizik, které mohou při nesprávně nastaveném systému převodních cen vyplýnout.

Porovnání povinného vypracování dokumentace k převodním cenám v zemích Evropské unie přineslo poznatek, že všechny země implementovaly směrnici EU, která zavedla povinnou automatickou výměnu informací zpráv podle zemí mezi členskými státy EU ve formě CbCR. Povinnost zpracování dokumentace k převodním cenám v plném rozsahu není ve všech zemích Evropské unie právně vymahatelná. Mnoho zemí přijalo pravidla pro dokumentaci převodních cen, avšak rozsah dokumentace vede k významnému nárůstu nákladů daňových subjektů vynaložených na dodržování kvality a objemu dokumentace. Právě z tohoto důvodu zřejmě některé státy Evropské unie, např. Česká republika, Chorvatsko či Malta, nepřistoupily k legislativnímu zakotvení povinnosti vypracovat dokumentaci k převodním cenám.

V praktické části diplomové práce byly aplikována pravidla principu tržního odstupu na obchodní transakce vybrané společnosti. V rámci funkční a rizikové analýzy bylo zjištěno, že vybraná společnost je plnohodnotným výrobcem, který nese významné funkce a tomu odpovídající rizika.

V průběhu funkční analýzy byly identifikovány tři různé obchodní transakce, které společnost BA s.r.o. provádí se spojenými osobami. Na tyto transakce byly použity různé metody

stanovení převodních cen z důvodu odlišného typu transakce a odpovídající metodě nastavení převodních cen. Při první transakci byl aplikován institut bezpečného přístavu (safe harbour), který stanovuje pravidla pro méně složitou aplikaci tržního odstupu u obchodních transakcí menšího rozsahu, které nejsou, z celkového pohledu na fungování společnosti, nosné. Jedná se o vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou.

Při druhé obchodní transakci byla použita metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP), kdy byl posuzován nájem prostor, ve kterých společnost BA s.r.o. provádí svou podnikatelskou činnost. Prostory společnosti pronajala osoba, se kterou je společnost personálně spojena. V rámci použití metody CUP byly na realitním trhu vyhledány odpovídající prostory a ceny za pronájem. Výsledná cena za pronajaté prostory byla stanovena podle vypočtené průměrné ceny. Metoda CUP je vhodná k použití v rámci přístupu ex-ante (časově v průběhu příslušného zdaňovacího období či nejpozději na jeho konci) stanovení převodních cen, neboť stanovuje srovnatelnou cenu v rámci aktuálního období. V případě, že by společnost BA s.r.o. stanovovala převodní cenu ex-post, tedy např. na vyžádání při daňové kontrole, není možno již tuto metodu použít, neboť by vyhledávání možných srovnatelných subjektů v reálném čase ocenění nebylo realizovatelné. V případě stanovení převodní ceny najatého prostoru po určitém časovém odstupu by bylo vhodné využít služeb znalce.

Třetí obchodní transakce vyžadovala použití kvantitativní a kvalitativní analýzy dat získaných v rámci benchmarku srovnatelných společností s podobným výrobním programem a jejich ziskových přírážek. Výsledná zisková přírážka pak byla stanovena pomocí statistické metody mezikvartilového rozpětí, kdy všechny zjištěné hodnoty ziskové přírážky mezi 1. a 3. kvartilem jsou považovány za tržní. Při této obchodní transakci nebylo možno použít aditivního způsobu vyhledávání srovnatelných transakcí, neboť nebyl umožněn přístup k interním informacím společnosti v takovém rozsahu, aby byly tyto informace validní. Z tohoto důvodu bylo v rámci zpracování praktické části přistoupeno k deduktivnímu přístupu vyhledávání příslušných informací o ziskové přírážce. Výhodou deduktivního přístupu je, že je reprodukovatelnější a transparentnější než aditivní přístup. Zároveň se snadněji ověřuje, neboť se hodnocení soustředí na proces a na relevantnost výběrových kritérií.

V závěru diplomové práce byly kvantifikovány náklady a přínosy vypracované dokumentace k převodním cenám. Na příkladu nesprávně stanovených převodních cen byla vypočtena doměřená daňová povinnost, související penále a úrok z prodlení. Jak je patrné ze zjištěných částek doměřené daně (přes 1 879 tis. Kč doměřená daň a 669 tis. Kč penále a úrok), toto doměření by mělo výrazný dopad do cash flow společnosti a její ziskovosti.

Doporučení pro společnost BA s.r.o. vyplývající z diplomové práce je, že zpracováním dokumentace k převodním cenám bude eliminován nepříznivý finanční dopad případné daňové kontroly. Zároveň se odpovědný statutární orgán vyhne trestněprávní odpovědnosti a trestnímu řízení, které je také významným rizikem nesprávně nastavených převodních cen.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BUNDESMINISTERIUM DER JUSTIZ UND FÜR VERBRUCHSCHUTZ.

Abgaberdnung. 2020. [online]. [cit. 2020-04-20]. Dostupné z: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/

BLÁHA, Radim a kol. *Převodní ceny v České republice v roce 2016. Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. 2016. s. 538. Brno: Komora daňových poradců České republiky. 1993. ISSN 1211-9946.

EU. 2016a. *Směrnice Rady (EU) 2016/881*. [online] [cit. 2020-04-20] Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>

EU. 2016b. *Common consolidated corporate tax base*. [online] [cit. 2020-02-22] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en

EU. 2020. *Joint Transfer Pricing forum*. [online] [cit. 2020-02-22] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_2

EVROPSKÁ KOMISE, 2005. *Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of Documentation Requirements*. COM(2005)545 [online]. [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2005%3A543%3AFIN>

EVROPSKÁ KOMISE, 2016. *Návrh Směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU*. [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/CS/1-2016-198-CS-F1-1.PDF>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2006. *Dokumenty EU – Arbitrážní konvence*. [online]. [cit. 2020-02-26]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Arbitrazni_konvence.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2009. *Pokyn GFŘ D – 334*. [online]. [cit. 2020-03-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2012. *Pokyn GFŘ D – 10*. [online]. [cit. 2020-03-05]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2015a. *Metodická pomůcka k procesním aspektům daňové kontroly*. [online]. [cit. 2020-02-26]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPom-k-procesnim-aspektum-danove-kontroly.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2015b. *Pokyn GFŘ D-22*. [online]. [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2017. *Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting CbCR)*. [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR_Sdeleni.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2018. *Pokyn GFŘ D - 32*. [online]. [cit. 2020-03-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D_32.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA, 2019a. *Směrnice OECD 2017 o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy – překlad do českého jazyka*. [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2019b. *GFŘ se neztotožňuje s publikovanými závěry kontroly NKÚ zaměřené na správu daně z příjmů právnických osob*. [online]. [cit. 2020-04-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2019/GFR-se-neztotoznuje-se-zavery-nku-na-spravu-dppo-9593?>

FINANČNÍ SPRÁVA, 2020. *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993 – 2019*. [online]. [cit. 2020-04-15]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

HINDLS, Richard, Stanislava HRONOVÁ a Jan SEGER. *Statistika pro ekonomy*. 2. vyd. Praha: Professional Publishing, 2002. 415 s. ISBN 80-86419-30-4.

JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky*. Praha: Verlag Dashöfer, 2018. 114 s. ISBN 978-80-87963-61-6.

KAMÍNKOVÁ, Petra. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2018. 200 s. ISBN 978-80-7273-180-0.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. 2019. *Finanční zpravodaj číslo 5/2019. Pokyn GFŘ D-34* [online]. [cit. 2020-02-27]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2019/financni-zpravodaj-cislo-5-2019-35308>

MUSGRAVE, Richard Abel a Peggy B. MUSGRAVE. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 1994. 581 s. ISBN 80-85603-76-4.

OECD. 2013. *Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*. [online]. [cit. 2020-04-28]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>

OECD. 2015. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*. Paris. OECD Publishing. 2015. 70 s. ISBN 978-92-64-24146-6.

OECD. 2017a. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

OECD. 2017b. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. OECD Publishing. Paris. [online]. [cit. 2019-12-10]. Dostupné z: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

OECD. 2019. *Corporate tax statistics*. First edition. [online]. [cit. 2019-12-10]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>

OECD. 2020. *Action 8-10 Transfer Pricing* [online]. [cit. 2020-02-24]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 360 s. ISBN 978-80-7552-688-5

SCHREIBER, Ulrich. *Investitionseffekte des BEPS Aktionsplans der OECD***. ZfbF, , pp. 102-127. 2015. [online]. [cit. 2019-12-10] Dostupné z: <https://search-proquest-com.proxy.k.utb.cz/central/docview/1663358390/full-text/6656661EDDB498APQ/1?accountid=15518>

SOLILOVÁ, Veronika, NERUDOVÁ, Danuše. *Transferové ceny – Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 316 s. ISBN: 978-80-7598-169-1

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

THOM, Michael. *Tax Politics and Policy*. New York: Routledge, 2017. 263 p. ISBN 978-1-13818-338-4

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPÍČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2011. 352 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ALP	Arm's length princip (princip tržního odstupu)
BEPS	Eroze daňových základů daní a přesouvání zisků
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU JTPF	Společné evropské fórum pro stanovení transferových cen („European Union Joint Transfer Pricing forum“, EU JTPF)
GFŘ	Generální finanční ředitelství

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Sazba daně z příjmů právnických osob v roce 2018 v členských zemích OECD	23
Obrázek 2 Hranice daňového plánování a hranice trestnosti.....	39
Obrázek 3 Schéma spojených osob	51
Obrázek 4 Spojené osoby č. 1	52
Obrázek 5 Spojené osoby č. 2.....	52
Obrázek 6 Spojené osoby č. 3.....	53

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Proces provedení srovnávací analýzy	22
Tabulka 2 Vývoj počtu daňových kontrol převodních cen a výše inkasa DPPO	31
Tabulka 3 Počet samostatných příloh k položce 12 I. oddílu přiznání za roky 2014 až 2018	32
Tabulka 4 Ustanovení zákona o daních z příjmů k převodním cenám	33
Tabulka 5 Výhody a nevýhody daňového subjektu při zpracování dokumentace	44
Tabulka 6 Vývoj ekonomických ukazatelů v letech 2008 až 2018	49
Tabulka 7 Dodavatelé	55
Tabulka 8 Shrnutí funkční a rizikové analýzy	58
Tabulka 9 Shrnutí transakcí se spojenými osobami	59
Tabulka 10 Ceny pronájmu výrobních a kancelářských prostor	63
Tabulka 11 Výpočet tržního nájemného	63
Tabulka 12 Vyhledávací kritéria	66
Tabulka 13 Rozpětí hodnot ziskové přírážky	67
Tabulka 14 Výpočet vlastních nákladů	72
Tabulka 15 Výpočet sankcí z daňové kontroly	77
Tabulka 16 Shrnutí postupu při daňové kontrole	90
Tabulka 17 Přehled povinnosti zpracovat dokumentaci k převodním cenám a postihu za nedodržení povinnosti v členských zemích EU	92
Tabulka 18 Ziskové přírážky po kvalitativní analýze	94

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Postup při daňové kontrole	88
Příloha P II: Přehled dokumentace v EU	90
Příloha P III: Organizační struktura BA s.r.o.....	91
Příloha P IV: Tabulka z databáze Orbis	92

PŘÍLOHA P I: POSTUP PŘI DAŇOVÉ KONTROLE

Tabulka 16 Shrnutí postupu při daňové kontrole

1.	Zahájení daňové kontroly dle § 87 daňového řádu. Kontrola předložených dokladů v provozovně, případně převzetí účetních dokladů k bližšímu zkoumání u správce daně.
2.	Posuzování a prověřování zda vykázané výnosy byly daňovým subjektem skutečně provedeny, také je prověřena správnost zaúčtování výnosů
3.	Posuzování daňově účinných nákladů – nejprve z pohledu, zda určitě nastala a poté zda byly náklady použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů.
4.	V případě, že se správce daně nachází v pochybnostech o tom, že některé náklady nebyly použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je vydána výzva k prokázání .
5.	Identifikace spojených osob . Mimo kapitálově spojených osob jsou identifikovány i jinak spojené osoby. Vyhodnocení kapitálové struktury a zjištění členů statutárních orgánů a výkonných ředitelů. Vyhodnocení zjištěných informací o spojených osobách včetně posouzení předložené Dokumentace k převodním cenám .
6.	Posouzení podnikatelského modelu, obchodované komodity, objemu vyráběných či prodávaných výrobků a zboží. Posouzení použitých převodních cen u dodavatelů z hlediska výnosů (zda nejsou moc nízké či snižovány fakturovanými dobropisy) a u odběratelů z hlediska účinných nákladů (zda nejsou vysoké či uměle zvyšovány).
7.	Vyhodnocení obchodních transakcí mezi spojenými osobami. Posouzení použitých metod stanovení převodních cen. Ověření a zjištění funkčního a rizikového profilu.
8.	Zjištění, zda kontrolovaná transakce nesouvisí úzce s jinou (tzv. kombinované transakce), v některých případech nelze posuzovat jednotlivé transakce samostatně.
9.	Zjištění, zda nejsou ve smluvních podmínkách obsaženy vzájemné kompenzace , např. proti dodávce zboží jsou účtovány služby, o jejichž cenu je pak snížena cena zboží.
10.	Použití a srovnání údajů za více zdaňovacích období (např. vývoj zisku za poslední roky), porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny sdružených podniků

11.	Zjištění rozdílů , vyčíslení rozdílů a stanovení dalších kroků v důkazním řízení. Zaslání žádosti o mezinárodní spolupráci v oblasti přímých daní. Posouzení odpovědi na žádost o mezinárodní spolupráci.
12.	Vydání výzvy k prokázání zjištěných rozdílů v převodních cenách – přenesení důkazního břemene na daňový subjekt (dle § 92 odst. 3 daňového řádu)
13.	Pokud bude rozdíl kontrolovaným daňovým subjektem dostatečně vysvětlen a zdůvodněn, není základ daně z příjmů po daňové kontrole zvyšován. V případě, že daňový subjekt rozdíl nevysvětlí a uspokojivě nezdůvodní, zvýší správce daně v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů základ daně a následně i daň.
14.	Ukončení daňové kontroly dle § 88 daňového řádu. Doměření daňové povinnosti vydáním dodatečného platebního výměru.

Zdroj: vlastní zpracování dle Jelínek (2018) a Finanční správa (2015a)

PŘÍLOHA P II: PŘEHLED DOKUMENTACE V EU

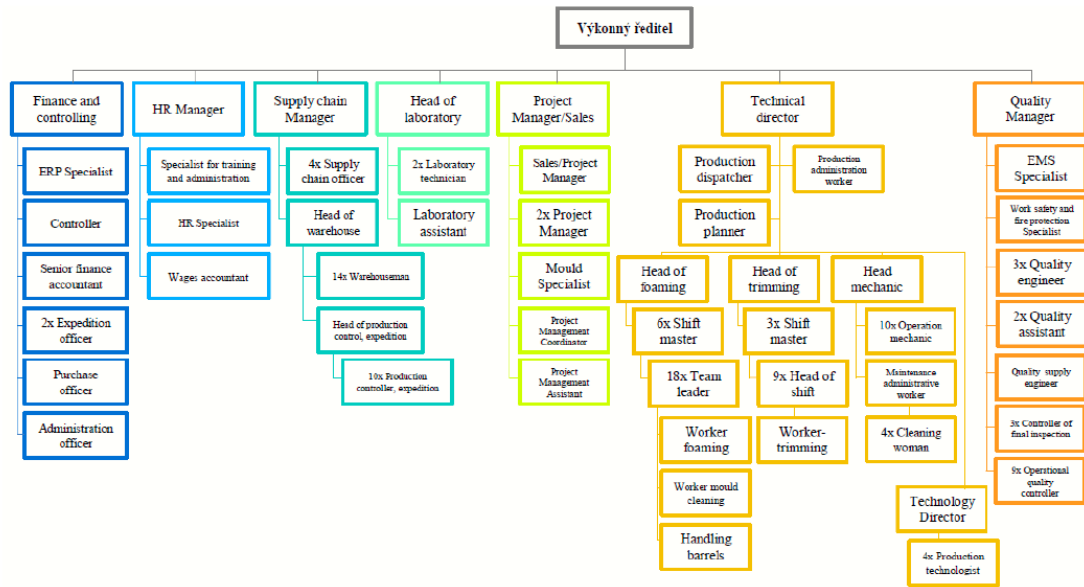
Tabulka 17 Přehled povinnosti zpracovat dokumentaci k převodním cenám a postihu za nedodržení povinnosti v členských zemích EU²⁰

Státy	Povinnost vést dokumentaci pro CbCR	Povinnost dokumentace upravena v legislativě	Postih za nedodržení povinnosti
Belgie	ano	ano pouze CbCR	ne
Bulharsko	ano	ne	ne
Česko	ano	ne	ne
Dánsko	ano	ano	do 30 000 EUR
Estonsko	ano	ano	ano
Finsko	ano	ano	do 25 000 EUR
Francie	ano	ano	do 10 000 EUR
Chorvatsko	ano	ne	ne
Irsko	ano	ano	do 20 000 eur/CbCR
Itálie	ano	ano	do 50 000 EUR/CbCR
Kypr	ano	ne	ne
Litva	ano	ano	do 5 800 EUR
Lotyšsko	ano	ano	ano
Lucembursko	ano	ano	do 250 000 EUR/CbCR
Maďarsko	ano	ano	5000 až 10000 eur
Malta	ano	ne	ne
Německo	ano	ano	do 10 000 EUR/CbCR
Nizozemsko	ano	ano	postih pouze v případě prokázání úmyslného porušení převodních cen
Polsko	ano	ano/od prahové hodnoty	ano, pouze při doměření daně
Portugalsko	ano	ano od 3 mil. eur	do 22 500 eur
Rakousko	ano	ano	do 50 000 EUR/CbCR
Rumunsko	ano	ano	do 27 700 EUR
Řecko	ano	ano	do 10 000 EUR/CbCR
Slovensko	ano	ano	do 3 000 EUR
Slovinsko	ano	ano	do 30 000 EUR
Španělsko	ano	ano	ano
Švédsko	ano	ano	ano

Zdroj: vlastní zpracování podle EU (2020)

²⁰ Členské státy bez Velké Británie

PŘÍLOHA P III: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA BA S.R.O.



PŘÍLOHA P IV: TABULKA Z DATABÁZE ORBIS

Tabulka 18 Ziskové přírážky po kvalitativní analýze

Sídlo společnosti	Zisková přírážka 2016	Zisková přírážka 2017	Zisková přírážka 2018
Maďarsko	3,93 %	2,5 %	0,75 %
Řecko	1,76 %	3,59 %	3,09 %
Itálie	3,14 %	3,28 %	7,65 %
Česká republika	1,57 %	-4,1%	6,29 %
Polsko	13,04 %	10,08 %	-1,8 %
Itálie	0,46 %	0,24 %	0,12 %
Itálie	1,74 %	1,02 %	0,99 %
Itálie	5,4 %	8,31 %	8,17 %
Francie	7,85 %	3,31 %	-5,71 %
Itálie	2,88 %	1,08 %	9,42 %
Slovensko	0,44 %	2,36 %	1,5 %
Itálie	2,17 %	2,45 %	10,37 %
Itálie	2,67 %	2,08 %	1,1 %
Estonsko	1,2 %	2,41 %	9,33 %
Itálie	8,25 %	17,78 %	11,65 %
Francie	5,23 %	0,26 %	8,69 %
Itálie	2,14 %	3,85 %	2,96 %
Itálie	3,31 %	6,23 %	1,34 %
Španělsko	2,69 %	2,64 %	3,04 %
Itálie	2,12 %	3,31 %	2,61 %
Itálie	6,16 %	4,03 %	6,81 %
Česká republika	1,11 %	1,44 %	4,27 %
Belgie	1,56 %	1,29 %	1,83 %
Česká republika	3,81 %	12,13 %	20,65 %

Zdroj: vlastní vyhledávací strategie v databázi Orbis od Bureau van Dijk