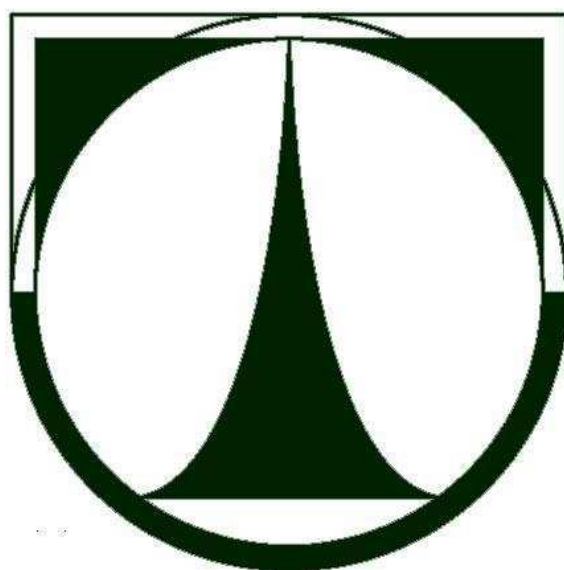


Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Kamila Holatová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: **N 6208 – Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**

Problematika převodních cen

Transfer Pricing issues

DP – PE – KPE – 2012 – 19
Bc. Kamila Holatová

Vedoucí práce: Ing. Švihovský Jaromír, Ph.D., katedra podnikové ekonomiky

Konzultant: Ing. Holatová Linda, Finance & Accounting Manager, Member of Supervisory Board, International Advisors, a.s.

Počet stran: 85 Počet příloh: 0

Datum odevzdání: 4. května 2012

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 4. května 2012

Holatová Kamila

Anotace

Diplomová práce se věnuje problematice převodních cen, jsou zde definovány pojmy převodních cen jako takové, dále jsou zde uvedeny pasáže z české i nadnárodní legislativní úpravy ohledně převodních cen. V neposlední řadě se diplomová práce věnuje popisu metod stanovení převodních cen, zejména v oblasti služeb. Závěrem je uveden příklad dokumentace převodních cen a použití metod k ocenění služeb.

Diplomová práce se dělí do pěti částí, první dvě části se věnují teoretickému popisu výše uvedených témat. Třetí část nás seznamuje s aktuální situací prostřednictvím průzkumu společnosti Ernst & Young a vývojem v oblasti převodních cen ve světě. Poslední dvě části mají za úkol nás seznámit s problematikou převodních cen v oblasti služeb a s praktickou ukázkou dokumentace o převodních cenách společnosti zaměřené převážně na poradenskou činnost.

Annotation

The Diploma Thesis is devoted to the Transfer pricing issues, whereby the Transfer Pricing terminology is defined, furthermore the passages from Czech and multinational legislation are presented and the different transfer pricing methods together with their possible usage are described, especially with regards to rendering services. Finally, there is description of the transfer pricing document and usage of transfer pricing methods.

The work is divided into five sections, first two sections is basically a theoretical description of the topic stated above. Third section comments the actual situation and development in the transfer pricing area around the world through Ernst & Young Survey. Last two sections demonstrate an example of transfer pricing documentation.

Klíčová slova

Převodní ceny, princip tržního odstupu, transakční metody, Směrnice OECD o převodních cenách.

Key Words

Transfer pricing, Arm's length principle, transactional methods, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

OBSAH

SEZNAM ZKRATEK	11
SEZNAM TABULEK	12
SEZNAM OBRÁZKŮ	13
ÚVOD	14
1 POJEM PŘEVODNÍ CENY	16
2 PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘEVODNÍCH CEN	17
2.1 ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	20
2.2 POKYN GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ Č. D-6	23
2.3 POKYNY MFČR K PŘEVODNÍM CENÁM	25
2.3.1 Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-332	25
2.3.2 Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-333	27
2.3.3 Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-334	31
2.3.4 Pokyn Ministerstva financí ČR č. DS-132	35
2.4 SMĚRNICE OECD O PŘEVODNÍCH CENÁCH	35
2.4.1 Princip tržního odstupu	36
3 PRŮZKUM SPOLEČNOSTI ERNST & YOUNG V OBLASTI PŘEVODNÍCH CEN	53
3.1 METODIKA PRŮZKUMU SPOLEČNOSTI ERNST & YOUNG	53
4 PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN V OBLASTI SLUŽEB	56
4.1 OCENĚNÍ SLUŽEB V ZÁVISLÉ TRANSAKCI	57
5 UVEDENÍ PŘÍKLADU DOKUMENTACE SPOLEČNOSTI A NÁSLEDNĚ METOD VÝPOČTU CENY SLUŽEB V RÁMCI TÉTO FIRMY	61
5.1 POPIS PORADENSKÉHO ODVĚTVÍ	62
5.2 PŘEHLED O SPOLEČNOSTI GIST, INC. A JEJÍ PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI	64
5.2.1 Právní struktura společnosti Gist, Inc.	64
5.3 GIST, INC. BETA	65

5.3.1	Poradenské služby	66
5.3.2	Administrativní podpora.....	67
5.3.3	Databáze znalostí.....	70
5.3.4	Firemní školení.....	71
5.3.5	Podnikové výbory.....	72
5.3.6	Licenční poplatky	73
5.3.7	Regionální IT podpora.....	75
5.4	PŘÍLOHA K DOKUMENTACI O PŘEVODNÍCH CENÁCH GIST, INC.	76
5.5	METODY OCEŇOVÁNÍ SLUŽEB V RÁMCI PORADENSKÉ SPOLEČNOSTI GIST, INC. ...	79
ZÁVĚR		80
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY		82

Seznam zkratek

CPM	Metoda náklady plus přírůžka (<i>Cost Plus Method</i>)
CUP	Metoda srovnatelné nezávislé ceny (<i>Comparable Uncontrolled Price Method</i>)
EU	Evropská Unie
EU TPD	Koncept evropské dokumentace k převodním cenám (<i>EU Transfer Pricing Documentation</i>)
GFŘ	Generální finanční ředitelství
IT	Informační technologie
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (<i>Organisation for Economic Co-operation and Development Documentation</i>)
PSM	Metoda rozdělení zisku (<i>Profit Split Method</i>)
PWC	Poradenská a auditorská společnost (<i>PricewaterhouseCoopers</i>)
RPM	Metoda ceny při opětovném prodeji (<i>Resale price method</i>)
TUL	Technická univerzita v Liberci
TNMM	Transakční metoda čisté marže (<i>Transactional Net Margin Method</i>)
ZDP	Zákon o daních z příjmů

Seznam tabulek

Tabulka 1: Výkaz zisků a ztrát za rok 2005.....	76
Tabulka 2: Souhrn transakcí se spřízněnými podniky za rok 2005.....	77
Tabulka 3: Náklady na administrativní podporu za rok 2005.....	77
Tabulka 4: Náklady na databázi znalostí za rok 2005.....	78
Tabulka 5: Výčet proporcionálního podílu na nákladech za rok 2005.....	78

Seznam obrázků

Obrázek 1: Koncept EU TPD.....	34
Obrázek 2: Schematické shrnutí postupu při ověřování správnosti základu daně sdruženého podniku u zisků plynoucích z řízených příhraničních transakcí.....	40
Obrázek 3: Externí metoda CUP.....	46
Obrázek 4: Interní metoda CUP.....	47
Obrázek 5: Právní struktura společnosti Gist, Inc.....	65

ÚVOD

Obsahem této diplomové práce je snaha o seznámení s problematikou převodních cen, aktuálním tématem jak nadnárodních podniků, tak i daňové správy.

Pod pojmem převodní ceny se rozumí ceny, za které je realizována služba, dodáno zboží, hmotný či nehmotný majetek mezi společnostmi, které jsou kapitálově nebo jinak spojené (v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se používá pojem sdružené podniky). V praxi se nejčastěji jedná o prodej zboží v rámci koncernu, úroky z půjček od spojených osob, o IT a manažerské služby, licenční poplatky či další druhy služeb.

V české legislativě se převodní ceny zavedly již v roce 1992. Dodnes proběhlo několik novelizací příslušných ustanovení zákona. Protože se jedná o poměrně složitou problematiku, byla kontrola převodních cen správci daně vykonávána poměrně zřídkka.

Proces tvorby a aplikace převodních cen je bezesporu velmi důležitou politikou v rámci nadnárodních korporací. Problematika převodních cen hraje v současné době světové globalizace stále větší roli. Nastává tak čím dál více situací, kdy je vhodné do strategií mezinárodních korporací implementovat politiku převodních cen. Vyspělé státy včetně těch evropských, bojující s obrovskými deficity, se snaží jakýmkoliv způsobem chránit a udržet své daňové příjmy. Ze strany národních vlád, při velkých rozdílech v daňových sazbách a daňových podmínkách jednotlivých států i v rámci Evropské unie, je právě k převodním cenám vzhlíženo jako k jednomu z prostředků udržení daňových příjmů každého státu. Úroveň kontroly finančních orgánů je v různých státech na různé úrovni. Není snadné studovat politiku převodních cen, protože patří mezi nejlépe chráněné know-how jednotlivých korporací.

Na uvedený trend vývoje reagovala organizace OECD v roce 2010 vydáním revize 1.- 3. kapitoly směrnice o převodních cenách a uveřejněním nové 9. kapitoly. Hlavní změna revidovaných prvních tří kapitol spočívá ve změně náhledu na upřednostnění jednotlivých metod stanovení ceny obvyklé. I když nadále zůstává nejpreferovanější metodou metoda srovnatelné ceny, nemusí být tato metoda přednostně uplatněna v případech, kdy jiná metoda je vhodnější.

Nadnárodní společnosti se začínají více věnovat problematice převodních cen. Špatné užití metodiky převodních cen představuje pro společnosti veliké daňové riziko. Vyhnutí se tomuto daňovému riziku představuje především správné zpracování dokumentace k převodním cenám, která slouží jako důkazní prostředek při případné daňové kontrole.

Cílem této diplomové práce je obeznámení s aktuální problematikou převodních cen, v tomto případě s problematikou ocenění služeb, seznámení s dostupnými veřejnými dokumenty a právními předpisy, které souvisejí s převodními cenami a závěrem se dostaneme k ukázce dokumentace k převodním cenám jedné poradenské firmy.

1 POJEM PŘEVODNÍ CENY

Pod pojmem převodní ceny se rozumí ceny, za které je realizována služba, dodáno zboží, hmotný či nehmotný majetek mezi společnostmi, které jsou kapitálově nebo jinak spojené (v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se používá pojem sdružené podniky).

Mezi typické oblasti transakcí v rámci skupiny spojených osob patří např.:

- prodej meziproductů a hotových výrobků;
- poskytování nehmotného majetku (licence);
- prodej či nájem nemovitostí nebo movitého majetku;
- financování a poskytování finančních zdrojů;
- poskytování IT podpory;
- poskytnutí záruk a jiných forem zajištění apod.

2 PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘEVODNÍCH CEN

Úpravou převodních cen se v nadnárodním a mezinárodním měřítku zabývají následující zákony a předpisy.

Nadnárodní legislativní úprava:

- Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrativ) – Výchozí metodický dokument v oblasti převodních cen. Česká republika je členem OECD od roku 1995.
- Arbitrážní konvence (EU Arbitration Convention) – Úmluva o zamezení dvojímu zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, v České republice s účinností k 1. říjnu 2006.
- Usnesení Rady EU č. 2006/C 176/01 Kodex chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii (Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU) – Sjednocení požadavků daňových správ jednotlivých zemí v EU a úprava náležitostí v dokumentaci k převodním cenám.

Česká legislativní úprava

Nejpodstatnější pravidla ohledně převodních cen jsou uvedena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Návody a doporučení jsou obsaženy v pokynech vydaných Ministerstvem financí ČR a Generálním finančním ředitelstvím, které rozpracovávají Směrnici OECD o převodních cenách (dále jen „Směrnice OECD“) a Kodex chování.

Zákony zabývající se převodními cenami:

- z. č. 586/1992 Sb., ZDP

Paragrafy ZDP zabývající se převodními cenami:

- § 23 odst. 7 ZDP
- § 38nc ZDP

Pokyny Ministerstva financí ČR k převodním cenám:

- Pokyn č. D-332 Ministerstva financí ČR k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.
- Pokyn č. D-333 Ministerstva financí ČR k § 38nc ZDP – Závazná posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami.
- Pokyn č. D-334 Ministerstva financí ČR k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.
- Pokyn č. DS-132 Ministerstva financí ČR k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky (převodní ceny) územními finančními orgány způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.
- Pokyn č. D-6 Generálního finančního ředitelství k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vysvětlení důležitých užitých pojmů

Záměrem této kapitoly je podrobnější obeznámení s právními dokumenty týkající se převodních cen, českou legislativní úpravou a směrnicemi OECD. Vysvětlíme si proto nejprve následující odborné pojmy, se kterými budeme v následujícím textu pracovat:

Nadnárodní společnosti. „Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku (dále jen „modelová smlouva OECD) pro nadnárodní společnosti, u kterých může docházet k daňové optimalizaci pomocí převodních cen, používá pojmu **sdrúžené podniky** a v čl. 9 této modelové smlouvy je vymezuje jako případy, kdy podnik jednoho smluvního státu se podílí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu tytéž osoby se podílejí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu.“¹

„U všech uvedených transakcích (hmotných i nehmotných) je nadmíru důležité si uvědomit, že jde o transakce řízené (kontrolované) ze strany mateřské společnosti (centrály). Ta totiž rozhoduje o rozmístění zahraničních přímých investic, o organizačních a řídicích strukturách, včetně dělby práce, převodních cenách, o tom, ve kterém státě (státech) bude prováděn výzkum a vývoj atd. Jde tak o určitý uzavřený stát, s centralizovaným rozhodováním ve strategických otázkách, který působí v řadě jiných, skutečných státech a tyto v té či oné míře ovlivňuje (výrobu, vývoz, zaměstnanost, platební bilanci, příjmy státního rozpočtu apod.)“²

Správce daně „je územní finanční orgán, jiný správní orgán či orgán obce, který podle zákona o správě daní a poplatků činí opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností či povinností zaplatit poplatek nebo provést

¹ OECD, *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze*, 1. vyd., Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s.21, ISBN 978-80-7357-480-2.

² Machoň, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1999, s. 14. ISBN 80-7079-730-4.

nějaký jiný odvod či zálohu na takovou platbu, které jsou příjmem státního rozpočtu, rozpočtu územního samosprávného celku nebo státního fondu. Mezi práva a povinnosti správce daně zejména patří vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době. Jako správce daně vystupují územní finanční orgány, kterými jsou finanční úřad a finanční ředitelství . Správce daně je povinen postupovat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chránit zájmy státu, ale také dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.“³

Princip tržního odstupu, tak jak je definován v § 23 odst. 7 ZDP, vychází z definice v čl. 9 Modelové smlouvy OECD – Sdružené podniky. Dále je rozpracován i ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Ve všech třech variantách je princip tržního odstupu vymezen obdobně. Při posuzování, zda je transakce mezi ekonomicky, personálně či jinak spojenými osobami (řízené transakce) v souladu s principem tržního odstupu, se uplatňuje tzv. srovnávací analýza, kdy je nutné najít k řízeným transakcím srovnatelné nezávislé transakce.

2.1 ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ

Principy a postupy při tvorbě převodních cen musí být užity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, uzavřenými mezi Českou republikou a jinými státy, a to v souladu s platnými zákony České republiky.

³CS.WIKIPEDIA.ORG, definice pojmu správce daně [online]. [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: cs.wikipedia.org/wiki/Spravce_dane

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

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

První část definice tržního odstupu zároveň obsahuje tzv. cenu zjištěnou, kterou se rozumí dle právního předpisu cena obvyklá.

“Obvyklou cenou se rozumí cena, která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění .”⁴

§ 23 odst. 7 ZDP dále uvádí: *„nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.“*

Správce daně, pokud zjistí odlišnost ceny od ceny obvyklé, má ze zákona právo upravit daňovému subjektu jeho základ daně, pokud neuvede racionální důvody, které vedl k sjednání této odlišné ceny. Důsledkem toho může být daňovému subjektu doměřena daň a penále.

§ 23 odst. 7 ZDP dále popisuje pojem sdružené osoby:

⁴ Česko. Zákon č. 151 ze dne 17. června 1997 o oceňování majetku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1997, částka 54, s. 2868. Dostupné z:

<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1997/sb054-97.pdf>

Spojené osoby podle zákona č. 586/1992 Sb. jsou definovány takto:

“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 20 c) 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.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném

kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.“⁵

V tomto znění zákona je rozšíření užití ceny „obvyklé“ oproti Smlouvám aplikováno u osob dle písmene b) čísel 4. a 5. Limit 25% podílů na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech dle znění ZDP se uplatní i při posouzení, zda jde o sdružené podniky dle Smluv.

Toto ustanovení je podrobně vysvětleno v pokynu Ministerstva financí ČR č. D-6

2.2 Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6

Pokyn č. D-6 slouží k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP.

V podstatě převážná část textu nového pokynu č. D-6 přebírá znění zrušeného pokynu č. D-300, přičemž řada jeho bodů reaguje na změny zákona o daních z příjmů provedené od r. 2008 do současnosti.

Tento pokyn lze použít za zdaňovací období, které započalo v roce 2011.

Pokyn č. D-6 doplňuje §23 odst. 7 ZDP následovně:

- *„Splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 zákona se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, přestože v průběhu trvání takto uzavřeného*

⁵ Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o zdanění příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 62, s.2561. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2008/sb062-08.pdf>

závazkového vztahu přestanou být smluvní strany osobami spojenými ve smyslu tohoto ustanovení.

- *Pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávány mezi spojenými osobami stanoveny v souladu se zněním § 23 odst. 7 zákona, se mj. postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD, zvláště pak v souladu s principem tržního odstupu. Zmíněný princip tržního odstupu lze v rámci České republiky aplikovat také na srovnání podmínek sjednaných či uložených mezi spojenými osobami s podmínkami, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Příslušné postupy jsou mimo výše uvedenou Směrnici OECD podrobně rozvedeny v samostatných pokynech Ministerstva financí nebo Generálního finančního ředitelství.“⁶*

ZDP oproti Směrnici OECD rozšiřuje oblast subjektů, u kterých může správce daně upravit základ daně. Ukládá povinnost pro domácí subjekty respektovat rozšířenou definici spojených osob.

V § 38nc ZDP je vymezeno závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořená cena sjednána mezi spojenými osobami. Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD (odstavce 4.124 – 4.166) a dalších mezinárodních standardů a přizpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů.

V § 38nc odst.1 ZDP je uvedeno:

„Poplatník který sjednává cenu v obchodním vztahu s osobou, která je vůči němu považována za spojenou osobu, může požádat místně příslušného správce daně o vydání

⁶Pokyn GFŘ č. D-6, doplněk k § 23 odst. 7, ZDP, s.27-28. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf

rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7).“⁷

Uvedená zákonná ustanovení nás seznamují především s postupem správce daně v rámci daňového řízení a stanovují princip tržního odstupu, který poplatníci ve skupině musí dodržovat. Neuvádí však způsob stanovení ceny na úrovni tržního odstupu. V důsledku toho byly vydány Ministerstvem financí České republiky následující výkladové pokyny.

2.3 POKYNY MFČR K PŘEVODNÍM CENÁM

Na mezinárodní úrovni je tato problematika převodních cen řešena prostřednictvím Smluv o zamezení dvojího zdanění a ve Směrnici OECD pro nadnárodní podniky a daňové správy. Pravidla uvedená v této směrnici byla implementována do českého právního řádu prostřednictvím pokynů, které byly zveřejněny ve finančním zpravodaji 6/2010, vydaných Ministerstvem financí. K 1.1. 2011 byly původní pokyny nahrazeny pokyny novými:

2.3.1 Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-332

Datem 1.1. 2011 pokyn č. D-332 nahradil pokyn č. D-258 z roku 2004. Pokyn č. D-332 byl vydán pro sjednocení a usnadnění postupu při oceňování transferů zboží a služeb mezi spojenými osobami a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů.

⁷ Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o zdanění příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 62, s. 2621 . ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2008/sb062-08.pdf>

Pokyn je zpracován s ohledem na stávající českou legislativu a platné mezinárodní smlouvy a jeho cílem je především uplatnění základních principů při správě daní pro oblast převodních cen v podmínkách České republiky.

Nový pokyn mění dosavadní postup při výběru vhodné metody pro stanovení převodních cen. V souladu s novým zněním směrnice OECD (červenec 2010) upouští při výběru metody od předurčeného pořadí metod a zavádí pravidlo výběru nejvhodnější metody.

Obsahem pokynu č. D-332 je především popis převodních cen, principu tržního odstupu, metod pro zjištění převodních cen a popis pojmů sdružené podniky či sdružené osoby aj.. Zejména, kterými zákony, smlouvami a ustanoveními jsou tyto pojmy upraveny. A samozřejmostí je výklad ohledně tzv. srovnávací analýzy a funkční analýzy, které jsou užity při zkoumání převodních cen, zda jsou v souladu s principem tržního odstupu.

Podstatnou část tvoří výklad o smlouvách zamezení dvojího zdanění. Z pokynu č. D-332 vyplývá možnost úpravy základu daně při transferech na základě článku 9 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku:

„Jestliže

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

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

a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebýt těchto podmínek by byly docíleny jedním

*z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnutý do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.*⁸

Pod písmeny a) a b) nalézáme definici sdružených podniků, které jsou definovány již na str.16 a dále jsou popsány podmínky pro uplatnění principu tržního odstupu. Na základě tohoto ustanovení může daňová správa překontrolovat a stanovit základ daně u těchto podniků. Toto téma bude zpracováno v pokynu č. D-335, který bude vydán v budoucnu.

2.3.2 Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-333

1. 1. 2011 vstoupil v účinnost pokyn č. D-333 nahrazující pokyn č. D-292 z roku 2008, definuje náležitosti žádosti o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami a vymezuje postup při vydávání takového závazného posouzení dle § 38nc ZDP. Toto ustanovení navazuje na § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který upravuje postup při vyhotovení závazného posouzení obecně.

Pojem závazné posouzení byl implementován do ZDP od 1. 1. 2006. Tímto se do českého právního systému dostala možnost uzavřít tzv. předběžné cenové ujednání (Advanced Pricing Arrangement – APA), uváděná ve Směrnici OECD.

Za povšimnutí stojí především bod 1.3, který se zabývá závazným posouzením ceny u souboru transakcí. Nicméně přístup k závaznému posouzení se podle nového pokynu v zásadě nemění.

⁸MFČR. Pokyn Ministerstva financí č. D – 332, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-01, roč. XLIV, č.6, s.198. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201006_pdf.pdf

Bod 1.3 v pokynu č. D-333 uvádí:

„Žádost je obvykle podávána pro jednu transakci. Pokud spolu úzce souvisí více transakcí (více transakcí mezi stejnými subjekty týkající se stejného obchodu, kombinované transakce), je vhodnější posuzovat obchodní vztah jako celek.

Na druhou stranu, pokud poplatník předloží žádost o posouzení souboru transakcí, které spolu úzce nesouvisí, a správce daně nebude souhlasit se způsobem tvorby u kterékoliv z transakcí, zamítavé rozhodnutí se bude vázat k podané žádosti, tedy ke všem transakcím v ní obsaženým.

Požadavek na počet transakcí v žádosti nelze zobecnit, vždy je potřeba přistoupit k posuzovanému případu individuálně.“⁹

Tímto bodem 1.3 pokynu č. D-333 docházíme k závěru, že žádost o závazné posouzení se podává většinou pro jednu transakci. Výjimku tvoří možnost existence více transakcí, které spolu úzce souvisí. V tomto případě je možné posuzovat více transakcí v jednom závazném posouzení. Dalším možným omezením je fakt, že nelze požádat o posouzení transakcí z minulých let, které již ovlivnily výsledek hospodaření a již byla odvedena daň z těchto transakcí.

Pro zajímavost, správní poplatek při žádosti o závazné posouzení zůstává 10 000,- Kč za každý předmět závazného posouzení dle předlohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů splatným současně s podáním žádosti.

⁹MFČR. Pokyn Ministerstva financí č. D-333, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-01, roč. XLIV, č.6, s. 210-211. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201006_pdf.pdf

Dále pokyn č. D-333 popisuje, kdo může o žádost požádat:

„Žádost může podat poplatník, na kterého se závazné posouzení bude vztahovat, tedy který výše uvedenou cenu sjednává.

Pro případ, kdy se na posuzované transakci bude podílet právnická osoba, která ještě nebyla založena, může žádost podat jiná osoba, např. zakladatel této právnické osoby nebo jeho zástupce v souladu s DŘ. Podmínkou je, že zřizovaná právnická osoba musí být dostatečně identifikována, tzn. Musí být zejména uveden její název, forma společnosti, sídlo, místo podnikání, místo v organizační struktuře skupiny podniků a popis obchodních činností.“¹⁰

Poplatník je oprávněn podat žádost o závazné posouzení svému místně příslušnému správci daně. Minimální údaje nutné k uvedení v žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení jsou uvedeny v § 38nc odst. 2. ZDP:

- *„jména, příjmení nebo názvy, bydliště nebo sídla, místa podnikání, daňová identifikační čísla, pokud byla přidělena, všech osob zúčastněných v obchodním vztahu, pro nějž je podána žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení ceny, včetně poplatníků vedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 i osob, kterým nevzniká daňová povinnost z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky (dále jen „zúčastněná osoba“),*
- *popis organizační struktury, jejíž jsou zúčastněné osoby součástí, a to i mimo území České republiky,*
- *popis obchodní činnosti zúčastněných osob,*

¹⁰MFČR. Pokyn Ministerstva financí č. D-333, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-01, roč. XLIV, č.6, s. 211. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201006_pdf.pdf

- *popis obchodního vztahu, pro který je podána žádost o závazné posouzení ceny,*
- *zdaňovací období, na které se má rozhodnutí o závazném posouzení ceny vztahovat,*
- *popis dokumentace způsobu jakým byla cena vytvořena, včetně všech údajů týkajících se obchodního případu; u údajů, které budou známy v budoucnu, se uvedou předpoklady, ze kterých se při odhadu hodnot těchto údajů vycházelo,*
- *návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení ceny.*¹¹

Po předání žádosti je správce daně povinen rozhodnout bez zbytečného odkladu přesto, že pro vydání svého rozhodnutí nemá žádný právně závazný termín. Doba schválení se pohybuje v průměru 8 měsíců. Při svém posuzování vychází z údajů uvedených v žádosti a není povinen tyto údaje ověřovat nebo navrhopvat alternativní postupy. Při svém rozhodnutí vychází ze situace popsané v žádosti a rozhoduje o dané metodě stanovení převodní ceny jako celku. Jeho rozhodnutí může být takové, že daný postup shledá správným v souladu se zákonem či nikoliv. Rozhodnutí o závazném posouzení ztrácí platnost po uplynutí tří let, nestanoví-li správce kratší lhůtu nebo pokud nedojde k porušení podmínek za kterých byla žádost podána či byly v žádosti uvedeny nepravdivé informace. Proti rozhodnutí existuje odvolání u nadřízeného orgánu nebo možnost užití opravných prostředků dle daňového řádu.

Žádost o přezkoumání tvorby převodních cen si mohou dovolit spíše velké společnosti s dobrým finančním zázemím. Důvodů je hned několik, především náročnost

¹¹ Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o zdanění příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 62, s. 2621 . ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2008/sb062-08.pdf>

a nákladnost zpracování dokumentace. Společnosti se zároveň obávají o odtajnění svých obchodních tajemství, svého know-how.

2.3.3 Pokyn Ministerstva financí ČR č. D-334

Pokyn č. D-334 datem 1. 1. 2011 nahrazuje původní pokyn č. D-293 z roku 2005 a jeho cílem je doporučení Ministerstva financí ohledně rozsahu dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami. V novém pokynu nedochází k zásadním změnám.

Na jeho základě jsou společnosti jako již v minulosti povinny evidovat informace o podnicích ve skupině, obchodním vztahu a o jednotlivých závislých transakcích, informace o způsobu tvorby převodních cen atd. Všechny pokyny také již odkazují a navazují na příslušná ustanovení nového daňového řádu (zákon č. 208/2009 Sb.), který je rovněž účinný od 1.1. 2011.

Pokyn č. D-334 vychází hlavně z kapitoly 5 Směrnice o převodních cenách a aplikuje do české legislativy záměry Kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii. Tento kodex (Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU) byl přijat na základě konceptu evropské dokumentace k převodním cenám (EU Transfer Pricing Documentation, dále jen EU TPD) v roce 2006. Smluvní pravidla poskytují členským státům nástroj k implementaci společných a částečně centralizovaných zásad k dokumentaci tvorby převodních cen.

Koncept EU TPD rozděluje přípravu dokumentace k převodním cenám do dvou částí:

Masterfile, což je základní dokumentace. Jedná se o vymezený dokumentační balíček informací o skupině podniků jako celku, ekonomických skutečnostech ve skupině a vnitropodnikové filosofii v přístupu k převodním cenám. Jsou zde vysvětleny všechny

interní obchodní vztahy. Tento balíček informací je stejný pro všechny podniky ve skupině napříč státy EU. Masterfile by měla obsahovat především tyto informace:

- a) *„obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;*
- b) *obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech);*
- c) *obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU;*
- d) *obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis:
 - *toků transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),*
 - *průběhu fakturací,*
 - *rozsahu transakcí;**
- e) *obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předchozím daňovým rokem, např. změny z čistě distribuční společnosti na komisionářskou společnost;*
- f) *vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené nebo přijímané licenční poplatky;*
- g) *politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;*

h) seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;

i) závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.¹²

Specifická dokumentace navazuje na Masterfile. Každý podnik si připraví specifickou dokumentaci požadovanou svou rezidentní členskou zemí. Tato dokumentace by měla obsahovat:

„a) podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie podniku, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;

b) popis obchodních vztahů, kterých se tento podnik účastní:

- tok transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),

- průběh fakturací,

- rozsah transakcí;

c) srovnávací analýzu, tj.:

- charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,

- funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika)

¹² MFČR. Pokyn Ministerstva financí č. D-334, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-01, roč. XLIV, č.6, s. 214. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201006_pdf.pdf

- smluvní podmínky,

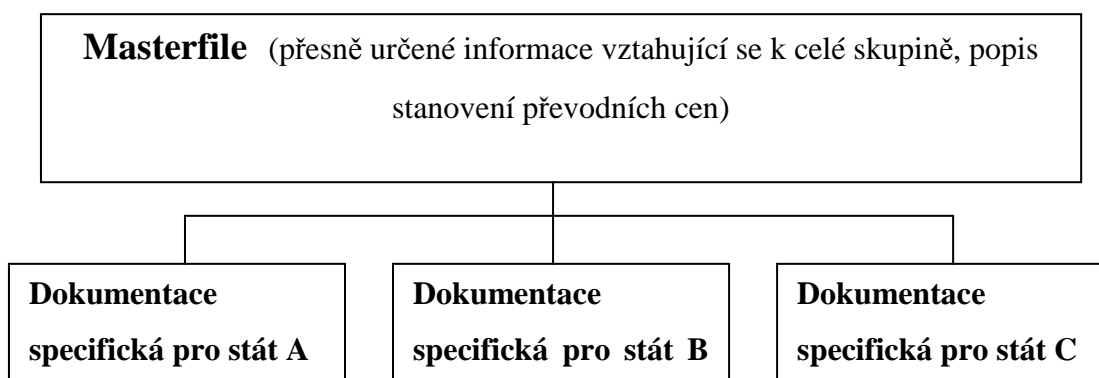
- ekonomické okolnosti,

- zvláštní obchodní strategie;

d) vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen ,tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;

e) případné relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;

f) popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.¹³



Zdroj: Pokyn Ministerstva financí č. D-334

Obrázek 1 : Koncept EU TPD

¹³ MFČR. Pokyn Ministerstva financí č. D-334, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-01, roč. XLIV, č.6, s. 214. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201006_pdf.pdf

Toto schéma nám napovídá, jakým způsobem je doplňována základní dokumentace Masterfile, specifickou dokumentací požadovanou daným státem a tím vzniká dokumentační balíček pro daný stát.

Pro zachování dokumentace se řídíme dle §48 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nám ukládá archivovat dokumenty po dobu 10let, kdy nám může být doměřena daň.

2.3.4 Pokyn Ministerstva financí ČR DS-132

Tento pokyn je zpracován v návaznosti na metodický pokyn č. D-258, který rozšiřuje stávající informace v něm obsažené o postupy, které jsou doporučením pro správu daní a daňovou kontrolu v oblasti převodních cen.

Pokyn č. D-258 má za úkol usnadnění postupu správcům daně a poskytnout vodítko v případech uplatňování převodních cen. Tento pokyn je zpracován v souladu se stávající tuzemskou legislativou a souvisejícími mezinárodními smlouvami.

2.4 SMĚRNICE OECD O PŘEVODNÍCH CENÁCH

V roce 1995 byla Výborem pro fiskální záležitosti OECD zpracována zpráva „Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy“ (dále jen Směrnice OECD). Tato směrnice odpovídá dokumentům obsažených v článku 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Zpracována byla v důsledku obtížnosti stanovení cen pro daňové účely při převodu zboží, nehmotného majetku a služeb mezi sdruženými podniky v případě uplatňování principu tržního odstupu ve smyslu článku 9 Modelové smlouvy OECD. Tato směrnice byla časem doplněna o „Směrnici pro sledování postupů při aplikaci Směrnice OECE o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu“ a o „Pokyny pro provádění předběžných cenových ujednání při vzájemně dohodnutých

postupech“ (MAP APAS) a v České republice publikována v roce 1999. Směrnice prošla v roce 2010 rozsáhlou novelizací, týkající se především rozpracování srovnávací analýzy, použití transakčních ziskových metod a hierarchie metod stanovení převodních cen.

2.4.1 Princip tržního odstupu

První kapitola Směrnice OECD nás obeznámí s principem tržního odstupu (Arm's Length Principle), o jeho aplikaci v otázce převodních cen. Základní princip tržního odstupu je zakotven v článku 9 Vzorové smlouvy OECD:

„Jsou-li mezi dvěma (sdruženými) podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“¹⁴

Předmětem zkoumání podle Směrnice OECD o převodních cenách jsou řízené transakce, jejich ocenění a rozdělení zisků z nich plynoucích mezi sdružené podniky. Při posuzování, zda řízené transakce jsou v souladu s principem tržního odstupu, jsou uplatněny dvě významné zásady. Tj. každý podnik je chápán jako samostatný daňový subjekt a je kladen důraz na povahu obchodu. Základem pro uplatnění principu tržního odstupu je provedení tzv. srovnávací analýzy, kde je nutné najít k řízeným transakcím srovnatelné nezávislé transakce. Součástí srovnávací analýzy je i funkční analýza, na základě jejíchž výsledků je zvolena vhodná metodika tvorby převodních cen.

Princip tržního odstupu, ačkoliv je společným ustanovením členských zemí OECD, má své nevýhody. Jako příklad můžeme uvést takové sdružené podniky, zabývající se

¹⁴ MFČR (2010), Výklad principu tržního odstupu, B1 Článek 9 Modelové smlouvy OECD, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-27, roč. XLIV, č. 7, s.245. Dostupné z: http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cfs/FinZprav201007_pdf.pdf

specifickými transakcemi, kterých se nezávislé podniky neúčastní. Z toho vyplývá, že transakce jsou jedinečné a lze jen s velkou námahou najít důkaz o nesprávnosti ceny či podmínek v souladu s principem tržního odstupu. V důsledku toho existují alternativní principy určení převodních cen.

Princip tržního odstupu je upraven ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění při zkoumání transakcí a jejich ocenění uskutečněných mezi sdruženými podniky, z nichž jeden je rezidentem v České republice a druhý ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

2.4.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění vzniká v případě, kdy jeden příjem (popř. majetek) lze zdanit ve dvou státech, a to ve státě z něhož příjem pochází (stát zdroje) a zároveň ve státě daňového domicilu příjemce daného příjmu (stát příjemce). Řešení této problematiky nalezneme ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které jsou smlouvami mezinárodními, sjednané za účelem zabránit dvojímu zdanění jednoho identického příjmu, nebo zabránit tomu, aby na druhou stranu nedošlo k tomu, že příjem nebude zdaněn vůbec. Obsahem těchto smluv, oproti vnitrostátním předpisům, je podrobnější popis pojmu rezident, resp. daňový domicil. Zároveň tyto smlouvy upravují způsoby výměny informací mezi smluvenými státy.

Mezinárodní dvojí zdanění rozlišujeme na:

- **vnitrostátní** - zásadní existence pouze na území jednoho státu v rámci jeho předpisů;
- **mezinárodní** - existence za předpokladu, jestliže fyzická či právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě. Následkem je skutečnost, že příjem může podléhat zdanění v obou státech.

Existují dva druhy mezinárodního dvojího zdanění:

- **právní** – vniká tehdy, pokud je od jednoho daňového poplatníka požadována srovnatelná daň za shodné období a shodný předmět zdanění ve dvou nebo více daňových jurisdikcích. Pokud jeden stát zdaňuje celosvětové zisky daňového subjektu a další stát požaduje zaplacení daně z činnosti vykonávané na jeho území. K dvojímu zdanění dochází, pokud první stát neakceptuje daně uhrazené v zahraničí jako zápočet oproti daním, které dožaduje.
- **ekonomické** – dochází k němu v těch případech, kdy různí daňoví poplatníci platí daň za shodný předmět zdanění. Tzn., daňové úřady odlišných států zdaňují shodný zisk, či příjem v rukou odlišných daňových subjektů.

Dle názvu je patrný hlavní cíl těchto smluv, ale zabránění dvojímu zdanění není jedinou cílovou metou. Prostřednictvím těchto smluv dochází i k vzájemné podpoře obchodu a investic a zároveň k zabránění vyhýbání se daňové povinnosti a k zabránění daňovým únikům.

K zabránění dvojího zdanění a daňovým únikům, vznikla opatření k jejich zamezení:

- **vnitrostátní** – spočívá v tom, že dá možnost rezidentům na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých zisků uhradili v jiné jurisdikci nebo tuto jinou jurisdikcí zdaněné příjmy osvobodí. V ČR platilo podobné opatření do roku 2000;
- **dvoustranná** – tyto dohody berou v potaz jak dané daňové charakteristiky obou smluvních zemí, tak i okolnosti jejich vzájemných hospodářských vztahů. Tímto dojde k eliminaci právního a ekonomického dvojího zdanění;
- **mnohostranná** – zde přebírají iniciativu především OSN a její různé orgány, OECD, EU a ostatní obdobné instituce.

V současnosti má Česká republika uzavřeno 78 smluv, další jsou v jednání a u starších dochází k aktualizacím. Pro zajímavost, nejmladší smlouvy jsou z roku 2009 a to s Arménií, Sýrií a Kyprem a nejstarší pochází z roku 1974 s Nizozemskem.

2.4.3 Metody určování převodních cen

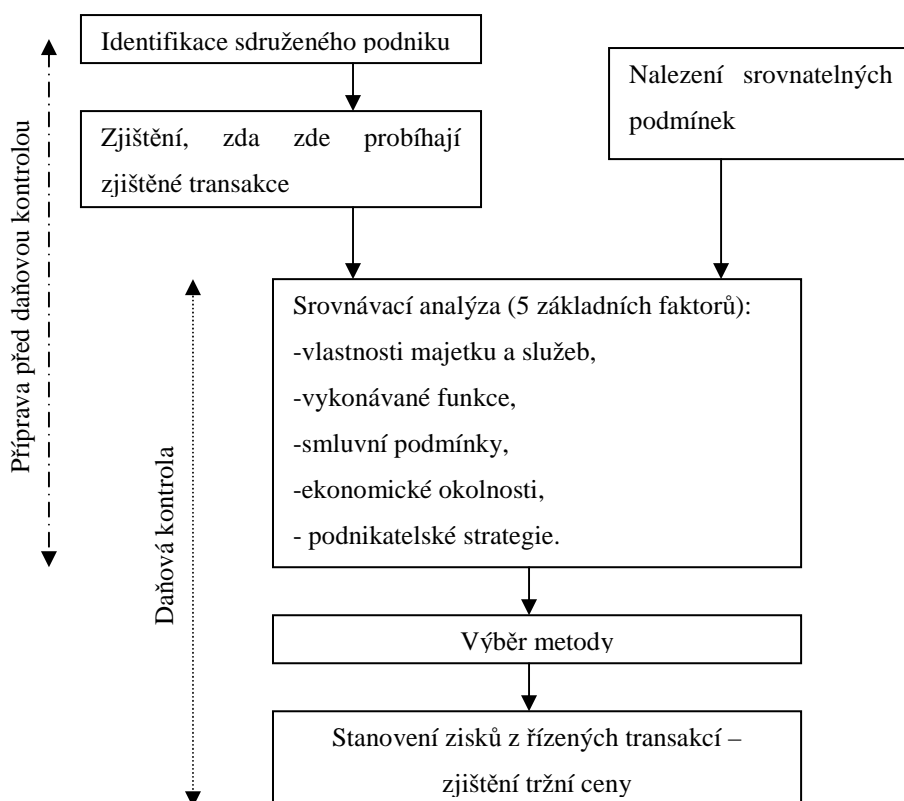
Směrnice OECD uvádí a doporučuje pět základních metod, případně kombinace udaných metod ke stanovení převodní ceny, které se dále člení na tradiční transakční metody a tradiční ziskové metody. Tyto metody primárně vycházejí ze srovnání skutečností v transakci realizované mezi spojenými osobami se skutečnostmi, které jsou zjišťovány u nezávislých subjektů. Těmito skutečnostmi může být cena či hrubá marže (u tradičních metod), anebo zisk (u metod ziskových). Na základě srovnávací a funkční analýzy se přistupuje ke zjištění převodních cen vhodně zvolenou metodou.

K nalezení vhodné metody pro daný případ nám mohou být nápomocny tyto faktory, které by měly být brány v potaz:¹⁵

- příslušné silné a slabé stránky metod uznávaných ze strany OECD;
- vhodnost příslušné metody ve světle povahy řízené transakce, určené především prostřednictvím funkční analýzy;
- dostupnost spolehlivých informací (především o nezávislých srovnatelných transakcích) nezbytných pro aplikaci zvolené metody a/nebo jiných metod;

¹⁵MFČR (2010), Metody pro stanovení převodních cen, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-27, roč. XLIV, č. 7, s.258. Dostupné z: http://eds.mfcr.cz/cps/rde/xber/cds/FinZprav201007_pdf.pdf

- úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí, včetně spolehlivosti úprav z hlediska srovnatelnosti, které mohou být nezbytné pro eliminaci případných podstatných rozdílů mezi těmito transakcemi.



Zdroj: Pokyn č. DS-132

Obrázek 2: Schematické shrnutí postupu při ověřování správnosti základu daně sdruženého podniku u zisků plynoucích z řízených příhraničních transakcí (Příloha č. 1 k pokynu č. DS-132).

V roce 2010 došlo k revizi Směrnice OECD z roku 1995. Největší úpravy se týkají výběru, použití a způsobu uplatnění jednotlivých metod stanovení převodních cen. Princip tržního odstupu stále zůstává základním principem pro určení cen. Hlavní změnou je změna pohledu na upřednostnění jednotlivých metod stanovení ceny obvyklé. Ačkoli metoda srovnatelné ceny je stále nejpreferovanější, nemusí být tato metoda užita tehdy, když jiná metoda je pro danou transakci vhodnější. Transakční ziskové metody byly v minulosti považovány za výjimečné případy, použitelné pouze ve specifických případech, kdy nešlo

aplikovat tradiční transakční metody. Další významnou změnou je detailní popis a postup srovnávací analýzy.

Srovnávací analýza

Jedná se o srovnání podmínek řízené transakce, tzv. transakce mezi sdruženými podniky, s podmínkami nezávislé transakce. K tomu, aby mohly být transakce či podmínky, za kterých se uskutečňují srovnatelné, musí být splněno jedno z následujících kritérií:

„a) žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by neměl zásadně ovlivnit podmínku (faktor), která je prověřována, tedy případné zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné

nebo

b) je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.“¹⁶

Jak již bylo uvedeno, není vždy jednoduché nalézt shodné, porovnatelné transakce. Většinou je nutné provádět eliminaci odchylek dle bodu b), které mohou ovlivnit tvorbu ceny. Při provádění srovnávací analýzy je potřeba zohlednit 5 faktorů:

- vlastnosti majetku a služeb (např. kvalita zboží, typ nehmotného majetku a jeho forma prodeje nebo účel a přínos poskytnutých služeb);
- vykonávané funkce (tzv. funkční analýzu – nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s nezávislými podniky);

¹⁶ MFČR. Pokyn Ministerstva financí č. D-332, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-01, roč. XLIV, č.6, s. 205. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201006_pdf.pdf

- smluvní podmínky (zjištění zodpovědnosti, rizik či přínosu z uskutečněných transakcí);
- ekonomické okolnosti (porovnání podmínek na trhu např. konkurence, nabídka, poptávka, kupní síla apod.);
- podnikatelské strategie (např. snaha o průnik na nový trh).

Srovnávací analýza vytváří předpoklady pro aplikaci principu tržního odstupu a její kvalita výrazně ovlivňuje stupeň spolehlivosti výsledné převodní ceny. Srovnávací analýza v podstatě stojí na vymezení relevantních podmínek transakce a na způsobu určení množství rozdílných podmínek do převodní ceny.

Relevantní podmínky transakce vyplývají zejména z:

- charakteristických vlastností prodávaných výkonů,
- funkční analýzy,
- smluvních podmínek,
- ekonomických okolností,
- podnikatelské strategie.

Směrnice především poukazuje na faktory, které je nutné brát na zřetel v rámci srovnávací analýzy. Na druhou stranu zapomíná na to, jakým způsobem kvantifikovat rozdílné podmínky, které ovlivní použití principu tržního odstupu, resp. tvorbu převodních cen. Důsledkem toho je omezení praktického použití Směrnice OECD.

Funkční analýza

Funkční analýza je nutná z důvodu, že úhrada za transakce mezi dvěma nezávislými podniky v sobě odráží i vykonávané funkce zúčastněných společností. Tímto je pro srovnatelnost nutná, vedle srovnávací analýzy, i funkční analýza, která je její podstatnou součástí. Funkční analýza bere v úvahu míru rizika, odpovědnosti a velikost vloženého majetku do transakcí prostřednictvím společností. Dále by měla zohledňovat typ používaného majetku a to nejenom množství, stáří, ale i jeho tržní hodnotu a také, zda byla použita ochranná práva majetku.

Dle Směrnice OECD do funkcí, které by měly být součástí analýzy patří např.:

- navrhování,
- výroba,
- montáž,
- výzkum a vývoj,
- poskytování služeb,
- nákup,
- distribuce,
- marketing;
- propagace,
- doprava,
- financování a řízení.

Při porovnávání funkcí mezi nezávislými společnostmi a srovnávanou stranou dochází ke zjišťování odchylek, které musejí být následně upraveny.

Jak bylo zmíněna na počátku kapitoly, funkční analýza bere v potaz i míru rizika. Pokud existují významné rozdíly mezi řízenou a nezávislou transakcí v podstoupených rizicích, subjekty nejsou srovnatelné. Typy rizik, které Směrnice OECD uvádí jsou:

- tržní rizika, jako vstupní náklady a kolísání vstupní ceny;
- riziko ztráty spojené s investicí do majetku, strojů a vybavení a s jejich užíváním;
- riziko úspěchu nebo neúspěchu investice do výzkumu a vývoje;
- finanční rizika jako rizika způsobená pohyby měnových kurzů či úrokové míry;
- úvěrová rizika; atd.

Tradiční transakční metody

Tradiční transakční metody jsou preferovány Směrnicí OECD a zároveň daňovými úřady, používané při aplikaci principu tržního odstupu. Dělí se do tří skupin:

- metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable Uncontrolled Price Method),
- metoda ceny při opětovném prodeji (Resale Price Method),
- metodu náklady plus přírůžka (Cost Plus Method).

Tradiční transakční metody můžeme dále dělit dle užití na metody:

- přímé (metoda srovnatelné nezávislé ceny),

- nepřímé (metoda ceny při opětovném prodeji, metoda náklady plus přírážka).

Přímá metoda se použije v takovém případě, kdy je možné ke sledované řízené transakci (transakce mezi spřízněnými subjekty) nalézt transakci nezávislou, která je se sledovanou transakcí srovnatelná nebo kterou lze na základě identifikace a kvantifikace rozdílů provedené v rámci srovnávací analýzy upravit na srovnatelnou transakci. Ačkoli je přímá metoda metodou preferovanou Směrnicí OECD a daňovými úřady, v praxi je méně využitelná. Háčkem je minimální existence nezávislých transakcí vhodných k srovnání se zkoumanou transakcí probíhající mezi spřízněnými subjekty. A proto další možností jsou tu metody nepřímé.

Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Metodou srovnatelné nezávislé ceny (dále jen metoda CUP) dochází k porovnání ceny účtované za hmotné majetkové složky (zejména výrobky), poskytované služby či licence, předávané mezi spřízněnými subjekty, s cenou, za kterou obchodují při srovnatelných podmínkách nezávislé podniky. Výsledný rozdíl může být důkazem toho, že použitá cena mezi spřízněnými podniky neodpovídá principu tržního odstupu či že jsou srovnávány dvě transakce, které jsou z hlediska podstatných vlastností nesrovnatelné.

Z toho plyne, že metoda CUP, ačkoli je nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro užití principu tržního odstupu a tím i nejpreferovanější Směrnicí OECD a daňovými úřady, její užití je řídkého charakteru. Především jí lze využít u transakcí se srovnatelnými (identickými) komoditami, které jsou obchodovány jak se zkoumaným podnikem, tak s podnikem nezávislým. Z čehož plyne výhoda, že metoda CUP je nezávislá na interním informačním systému podniku, protože zkoumaná cena je srovnávána s cenou ověřenou na trhu, v souvislosti s identickým výrobkem.

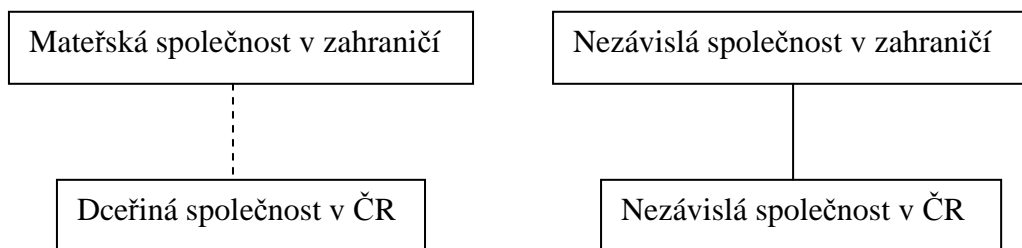
Při posuzování ne zcela identických transakcí, může dojít k dodatečným přesným úpravám, vylučujících určité rozdíly v posuzovaných transakcích. Tento úkol, vytvoření úprav pro

vyloučení vlivů působících rozdíly mezi kontrolovanou a nekontrolovanou cenou, je velmi nelehký. Metoda CUP je k cenovým rozdílům citlivější než ostatní metody.

Metodu CUP lze rozdělit na:

- externí
- interní

Externí metoda je založena na skutečnosti existence srovnatelného produktu, vyráběným kontrolovanou společností i jiným subjektem, obchodovaným na srovnatelném trhu.



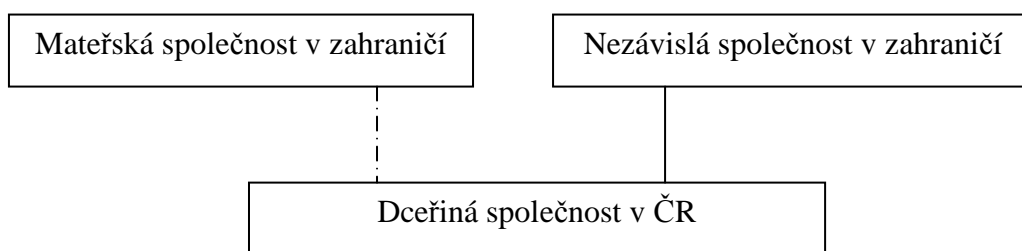
Legenda: - - - - - kontrolovaná transakce
————— nezávislá transakce

Zdroj: Z. Rylová, Mezinárodní dvojí zdanění, 2009, str.292

Obrázek 3: Externí metoda CUP

Jak je dle schématu zřejmé, externí metoda je metodou špatně aplikovatelnou pro nedostatek potřebných informací.

Interní metoda je založena na skutečnosti, že kontrolovaný podnik obchoduje s danou komoditou, jak se sdruženým podnikem za netržní ceny, tak s nezávislým podnikem za tržní ceny.



Legenda: - - - - - kontrolovaná transakce

————— nezávislá transakce

Zdroj: Z.Rylová, Mezinárodní dvojí zdanění, 2009, str. 291

Obrázek 4: Interní metoda CUP

Jak je dle schématu zřejmé, interní metoda je oproti externí metodě aplikovatelná na základě přístupnějších informací.

Metoda ceny při opětovném prodeji

Prostřednictvím metody ceny při opětovném prodeji (dále jen metoda RPM) pracujeme s prodejní cenou, kterou nám určí produkt zakoupený od spřízněného podniku a následně prodán nezávislému podniku. Prodejní cena produktu se dále sníží o přiměřenou hrubou marži (tzv. marži při opětovném prodeji či realizační marži). Úkolem hrubé marže je pokrytí prodejních nákladů a ostatních provozních nákladů včetně přiměřené výše zisku. Principu tržního odstupu by měla odpovídat výsledná cena, skládající se z prodejní ceny, snížené o přiměřenou hrubou marži.

Výsledná převodní cena je ovlivněná způsobem určení přiměřené hrubé marže, kterou lze odvodit dle Směrnice OECD následovně:

- marže dosahované prodejem stejných produktů sledovaným podnikem nespřízněným subjektům

- marže nezávislých podniků u srovnatelných transakcí

Mezi faktory ovlivňující spolehlivost metody RPM patří výše cenového rozpětí, čas, rozdíly ve způsobu vykonávání podnikatelských činností sdružených podniků aj. To vše vede k menším či větším úpravám, které následně méně či více ovlivní relativní spolehlivost prováděné analýzy na základě metody RPM.

Užití metody RPM je nejvýhodnější v oblasti marketingových operací a také při distribuci spotřebního zboží, kdy nedochází u kontrolovaného podniku k markantnímu zvyšování hodnoty zboží.

Cílem metody RPM by mělo být zejména hodnocení způsobu rozdělení zisku mezi jednotlivé výrobce a finální prodejce.

Metoda nákladů a přírážky

Metoda nákladů plus přírážky (dále jen metoda „RPM“) pracuje s celkovými náklady spojenými s tvorbou a prodejem výkonu navýšené o ziskovou přírážku. Tyto náklady jsou vynaložené v souvislosti s produktem dodávaným jinému koncernovému podniku. K nákladům se připočte odpovídající přírážka, pokrývající úměrný zisk. Předmětnou přírážku k nákladům lze odvodit z přírážky, kterou realizuje:

- sledovaný podnik u srovnatelných nezávislých transakcí, nebo
- srovnatelný nezávislý podnik ze srovnatelných transakcí.

Metoda RPM pracuje pouze s interními informacemi podniku. Tím může dojít k nesprávným výsledkům tzn. výsledkům nesplňující princip tržního odstupu kvůli izolaci od tržních údajů.

Nejvhodněji lze metodu RPM aplikovat při prodeji nedokončeného zboží mezi spřízněnými podniky nebo mezi podniky, které spolupracují na bázi nějaké dohody např.

dohodě o společném užití vybavení. Metoda RPM je spíše vhodným doplňkem pro kontrolu výsledku zhotoveného jinou metodou.

Tradiční ziskové metody

Jak již bylo zmíněno, Směrnice OECD upřednostňuje a doporučuje užití tradičních transakčních metod, kterými lze nejlépe zjistit, zda obchodní a finanční vztahy mezi spřízněnými subjekty respektují princip tržního odstupu. Praxe je odlišná, na většinu obchodních transakcí nelze aplikovat tradiční transakční metody a proto jsou tu další tzv. tradiční ziskové metody. Směrnice OECD o převodních cenách přímo zdůrazňuje, že metody založené na zisku jsou aplikovatelné jen v případě, pokud jsou slučitelné s čl. 9 Modelové daňové smlouvy OECD, zejména v případě srovnatelnosti. Toho se docílí především přiblížením k tržní ceně, což je podmíněné tomu, aby zisky z řízených transakcí byly porovnány se zisky ze srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky.

Tradiční ziskové metody se člení na:

- metoda rozdělení zisku (Profit Split Method),
- transakční metoda čistého rozpětí (Transaction Net Margin Method),
- metoda srovnatelného zisku (Comparable Profit Method),
- metoda modifikované přírážky (Modified Cost Plus/Resale Method).

Pouze dvě z těchto metod a to metoda rozdělení zisku s tradiční metodou čistého rozpětí, splňují podmínky principu tržního odstupu. Zbylé dvě metody nejsou příliš doporučovány pro jejich nesoulad s principem tržního odstupu. Dále Směrnice OECD o převodních cenách uvádí i netržní přístup tzv. rozdělení globálního zisku podle vzorce, který členské země OECD odmítají z důvodu upřednostňování principu tržního odstupu.

Metoda rozdělení zisku

Metoda rozdělení zisku (dále jen metoda „PSM“) je nejvhodnější při posouzení komplikovaných, těsně spjatých obchodních transakcích, které nelze posuzovat odděleně. Metoda PSM pracuje s předpokládanými zisky z důvodu nemožnosti zjištění skutečného zisku v okamžiku stanovení obchodních podmínek. Cílem je ověření, zda došlo k dělení zisku mezi spřízněnými podniky stejným způsobem, jakým by byl tento zisk rozdělen mezi podniky nespřízněnými.

Použití metody PSM se děje ve dvou částech. Předně metoda PSM určí zisk sdružených podniků tzv. celkový zisk k rozdělení (Combined Profit) bez ohledu, kde je vykazován. Následně dochází ke zkoumání způsobu rozdělení celkového zisku mezi všechny účastníky. Jsou udávány dva přístupy k odhadu rozdělení zisku a to: analýza zásluh a zbytková analýza.

Analýza zásluh rozděluje celkový zisk díky funkční analýze, beroucí v úvahu skutečné a jedinečné funkce daného podniku v předmětné transakci, které se u nezávislých podniků nemusí vyskytovat. Výsledkem funkční analýzy je určení vah, sloužících pro účel rozdělení celkového zisku z transakce.

Zbytková analýza rozděluje celkový zisk ve dvou etapách. V první etapě dochází k přiřazení dostatečného zisku, zajišťující základní návratnost, odpovídající typu probíhající transakce. V druhé etapě se přerozdělí zbytkový zisk nebo ztráta, která vznikla po prvním přiřazení. Zisk se rozdělí dle toho, jak by asi byl rozdělen mezi nezávislými podniky na základě analýzy zásluh.

Transakční metoda čistého rozpětí

Transakční metoda čistého rozpětí (dále jen metoda „TNMM“) zkoumá čistou marži v důsledku transakce. Ve své podstatě je obdobou metody CPM nebo metody RPM s rozdílem, že pracuje s čistým ziskem. U metody TNMM je nutné provést funkční analýzu

u sdruženého i nezávislého podniku pro stanovení, zda-li jsou transakce srovnatelné a které operace je potřeba provést pro spolehlivost výsledků.

Směrnice OECD doporučuje metodu TNMM v případě, kdy není možné provést srovnání na základě hrubé marže. Neměla by být použita, nejsou-li určena čistá rozpětí z nezávislých transakcí stejného daňového poplatníka v porovnatelných situacích nebo nejsou-li brány v potaz rozdíly mezi sdruženými podniky a nezávislými podniky majícími podstatný dopad na užití čisté rozpětí.

Metoda srovnatelných zisků

Metoda srovnatelných zisků pracuje s posouzením celkové činnosti a výkonnosti daného kontrolovaného subjektu s jiným podnikem se srovnatelnými podmínkami. Tato metoda je závislá na odpovídající funkční srovnatelnosti jako jsou např. vykonávané funkce či smluvní podmínky.

Metoda očekávaného čistého výnosu

Metoda čistého očekávaného výnosu pracuje s objemem kapitálu, který je investován z jednoho sdruženého podniku do druhého. Z tohoto investovaného kapitálu se očekává určitá úroveň výnosu, shodná s úrovní výnosů z jinak investovaného kapitálu. Předpoklad porušení principu tržního odstupu se dá očekávat v případě, kdy dochází k dlouhodobému nesouladu investovaného kapitálu se ziskem.

Do roku 2010, kdy došlo k revizi Směrnice OECD, se vycházelo z hierarchického výběru metod pro stanovení převodních cen s doporučením přednostního užití tradičních transakčních metod a následně, až v poslední řadě užití ziskových transakčních metod. Již nějakou dobu se jeví, že ziskové transakční metody převládají z důvodu nedostatku

informací pro výpočet převodních cen. Přesná čísla o aplikaci určitých metod nezjistíme, ale existují více či méně formální statistiky, které nám poskytnou alespoň nějakou představu. Podle údajů americké daňové správy bylo v roce 2003 přes 72% celkových transakcí s hmotným a nehmotným majetkem oceněno ziskovými metodami. V roce 2009 bylo odhadováno již 80% z celkových transakcí.

Po revizi Směrnice OECD v roce 2010 byla zrušená výše popsaná hierarchie a tím i nutnost doložení dokumentace, v které byly udány důvody, proč nebyla v první instanci aplikována metoda založená na přímém srovnávání cen a v instanci druhé metoda srovnávající hrubé marže. Revize Směrnice OECD hierarchický přístup ruší, má být vybrána nejvhodnější metoda k danému případu.

3 PRŮZKUM SPOLEČNOSTI ERNST & YOUNG V OBLASTI PŘEVODNÍCH CEN

Společnost Ernst & Young provedla globální průzkum věnovaný daňové problematice. Věnuje se mu ve dvou vydáních:

- 2011-2012 Tax Risk And Controversy Survey: A new era of global risk and uncertainty
- 2010 Global Transfer Pricing Survey: Addressing the challenges of globalization

3.1 METODIKA PRŮZKUMU SPOLEČNOSTI ERNST & YOUNG

Průzkum věnovaný problematice daňových sporů vychází z telefonických rozhovorů s 541 daňovými a finančními řediteli z 18 zemí celého světa. Kromě toho se ho účastnili členové výboru pro audit, správci daně a zástupci státních orgánů, které mají na starosti daňovou politiku.

Průzkum ohledně převodních cen se zakládá na zkoumání postupů a strategií, které nadnárodní společnosti uplatňují pro převodní ceny. Dotazovaných bylo 877 společností z 25 zemí také prostřednictvím telefonických rozhovorů. Výsledkem jsou dvě studie: jedna se týká zásad uplatňovaných na úrovni mateřských společností a druhá na úrovni dceřiných společností. Do průzkumu z roku 2010 byl zařazen oproti předešlému průzkumu, zhotoveném v roce 2007, i trh jihoafrický.

Daňové prověrky jsou nyní častější a správci daně náročnější. V centru jejich pozornosti jsou přeshraniční transakce, daň z přidané hodnoty a převodní ceny mezi spojenými osobami. Rychlé legislativní změny prohlubují nejistotu a otevírají větší prostor pro daňová rizika, která hrozí především společnostem expandujícím na rozvíjející se trh.

Ředitelé podniků, správci daně i zákonodárci se shodují na tom, že riziko daňových sporů se po celém světě výrazně zvyšuje.

Průzkum společnosti Ernst & Young přinesl tato zjištění:

- Daňové kontroly jsou častější a náročnější, související obrana včetně soudních sporů je finančně náročnější.
- Daňové doměrky a související pokuty a penále jdou dnes do miliard dolarů.
- Daňové záležitosti obchodních společností jsou pod drobnohledem různých zájmových skupin a případné aféry jsou široce medializované.
- Více než desetinásobně vzrostl počet mezinárodních dohod o výměně informací v daňové oblasti a společné a paralelní daňové prověrky se přesunuly z teorie do praxe.
- Státní orgány i obchodní společnosti podnikají další kroky k posílení vzájemných vztahů.

Dramatický vývoj globální ekonomiky má podle mezinárodního průzkumu společnosti Ernst & Young věnovaného problematice daňových sporů významný dopad také na daňovou politiku a její prosazování a přinese s sebou častější spory poplatníků se správci daně.

I přes současné zlepšení globální ekonomiky se vlády řady zemí dál potýkají s nebezpečně vysokým schodkem státního rozpočtu, který se snaží zlepšit především zvyšováním daňových výnosů. Jedním z neúčinnějších nástrojů daňových správ jsou právě převodní ceny. Následkem toho je, že přední společnosti chtějí do této oblasti investovat víc finančních prostředků. Podle průzkumu společnosti Ernst & Young třetina respondentů uvedla, že zvýšila počet interních specialistů zabývajících se převodními cenami, 62% využívá ve větší míře služeb externích poradců a 23% softwarové a podobné nástroje.

Na druhou stranu i finanční úřady v některých zemích výrazně navýšily počet svých pracovníků specializujících se na převodní ceny. Změnily přístup k prováděným šetřením, která jsou v současnosti lépe koordinována, a zavedly účinnější strategii pro vytipování společností, na které je nutné se při kontrolách převodních cen zaměřit. Příkladem mohou být americké finanční úřady, které přijaly v roce 2009 a 2010 téměř dva tisíce nových pracovníků do oblasti mezinárodního zdanění. Britské finanční úřady vydaly na konci roku 2010 pokyn k širšímu uplatňování postihů při porušování předpisů ohledně převodních cen. V Číně byla zavedena nová pravidla pro výběr subjektů, podrobujících se přednostně daňové kontrole. A v neposlední řadě i vývoj v České republice týkající se oblasti převodních cen směřuje k vytvoření specializovaného finančního úřadu pro velké poplatníky.

4 PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN V OBLASTI SLUŽEB

Prostřednictvím technologického pokroku dochází k odstranění překážek, jako je např. vzdálenost, což umožňuje řízení nadnárodních společností z jiného místa, než jsou umístěny organizační složky či výroba.

Nadnárodní společnost lze ve zjednodušení chápat jako velký podnik skládající se z právně samostatných subjektů (dále jen subjektů), které mezi sebou navzájem obchodují a poskytují si služby. Vhodnou motivací pro tyto subjekty jsou právě převodní ceny, stanovené na různých úrovních standardního kalkulačního vzorce. Vhodné užití převodních cen poskytuje zajímavé optimalizace, jak pro jednotlivé články společnosti, tak i pro společnost jako celek. Zjednodušeně si lze představit, odliv zisků do subjektů, umístěných např. v zemích s tzv. preferenčním daňovým systémem nebo do subjektů, mající záporné základy daní. To má za následek zvýšeného zájmu správců daní jednotlivých daňových jurisdikcí.

Způsob celkové optimalizace, který není ještě zcela ve standardech zajištěný, jsou služby. Nejčastějšími službami vyskytujícími se v rámci holdingu jsou v oblastech:

- účetnictví, finančních oblastech (např. poskytnutí půjčky);
- právního a daňového poradenství;
- IT služeb (služby ve výpočetní oblasti);
- kontroly kvality, poskytnutí know-how;
- výzkumu a vývoje;
- marketingu aj..

4.1 OCENĚNÍ SLUŽEB V ZÁVISLÉ TRANSAKCI

Při stanovení ceny služeb lze aplikovat více ocenění. Zároveň je nutné brát v úvahu náklady na evidenci, které mohou být velmi vysoké. Úroveň ceny se bude odvíjet od způsobu vedení účetnictví, které může být vedeno odděleně:

- Manažerské účetnictví – cena bude založena např. na základě ovlivnitelných nákladů.
- Finanční účetnictví – zde musí jít o soulad ceny s účetními zásadami a předpisy.
- Daňové účetnictví – zde musí jít o soulad ceny s daňovou legislativou dané země, zde se jedná o ocenění na základě principu tržního odstupu.

Největší problematikou je stanovení ceny pro daňové účely. Jak již bylo zmíněno, technologický pokrok odstraňuje bariéry, dochází stále častěji k využívání tzv. outsourcingu. Kdy společnosti přesouvají nemalou část svých služeb do svých dceřiných či sesterských společností, kde se především nachází levnější pracovní síla a také je zde lákavěji výhodnější daňový systém. Nejznámějším příkladem nám mohou být tzv. call-centra, která jsou umístěna např. v Indii, ačkoliv např. britský či americký klient předpokládá hovor v rámci svého státu. Dále se např. stěhují i účetní a IT oddělení. Země s těmito společnostmi, poskytující speciální služby, budou do určité míry upřednostňovat tyto pakty před okamžitými daňovými dopady, protože představují příliv investic do ekonomiky.

Směrnice OECD ve své podstatě dle průzkumu společnosti Ernst & Young, neposkytuje dostatečnou bázi a standardy pro ocenění služby a nehmotného statku mezi spřízněnými osobami. Je nutné metodiku Směrnice OECD rozšířit a to především výslovně rozšířit o ocenění služeb pro daňové účely. V důsledku toho se také stane velmi diskutovaným tématem, podílení se na nákladech neboli správná alokace daňových nákladů účastníků smlouvy.

Dle článku „Transferové ceny v manažerském a daňovém rozhodování“ z roku 2008 jehož autorem je specialista na transferovou problematiku Tomáš Brabenec, se nejvhodnější metodou pro ocenění služeb jeví metoda a to i pro daňové účely, na bázi užitku, kterou lze považovat za univerzální měřítko pro srovnávání ocenění jakékoliv poskytnuté služby. Toto tvrzení plyne ze skutečnosti, že dceřiná společnost nakoupí službu od mateřské společnosti v situaci, kdy celková fakturace, tvořena převodními cenami, za přijaté služby bude nižší než užitek dceřiné společnosti, jenž bude přijetím služby vyvolán a dále bude přijata jen nejvýhodnější varianta využití více služeb (dceřiná společnost bude poptávat jen vhodně kombinované služby).

Díky ocenění na bázi užitku vyvstává několik otázek. Především otázka způsobu ocenění užitku a vyjádření užitku v dané měně. Je nutné brát v úvahu především dlouhodobý užitek z přijaté služby, nikoli pouze krátkodobý. Při použití ocenění na bázi užitku je nejvhodnější pracovat s ukazateli, kteří nám pomohou vyčíslit či předpovídat změnu užitku v důsledku nákupu služby od sdruženého podniku. Mezi ně se řadí např. finanční analýza, ocenění podniku, komplexní či dílčí analýza.

Závěrem lze napsat, že při stanovení cen služeb by měli mít manažeři nadnárodních společností na zřeteli určitá základní pravidla jak v rámci daňového, tak i manažerského vedení společností:

- „Téměř vždy je nutné obezřetně přistupovat při kalkulaci ceny při jakékoliv realizované službě mezi spřízněnými osobami.
- Tvorba cen bude jiná co do formy řízení – centralizované či decentralizované řízení, což explicitně ovlivní objemy vzájemně si poskytovaných služeb.
- Je nutné, aby existovala dokumentace podporující skutečné poskytnutí služby, přičemž prioritní je důkaz provedení služby a až poté zhodnocení odměny co do porovnání s obvyklou odměnou.
- Službu by si organizační jednotka koupila pouze v případě, kdy o ní má zájem, ale nemůže si jí poskytnout sama.

- Službu akcionáře není možné fakturovat (jedná se o služby spojené pouze s vlastnickým zájmem vlastníka).
- Nemělo by docházet (až na vyjimky) k dublování služeb, tedy nelze fakturovat službu, kterou si již organizační jednotka obstarala mimo skupinu, pouze jednalo by se o odstranění odůvodněných obav z důsledků nesprávného rozhodnutí (dvojitě právní stanovisko na věc apod.).
- I poskytnutí záruky např. mateřské společnosti za úvěr dceřiné společnosti je služba, za kterou by měla náležet mateřské společnosti obvyklá odměna (jedná se o problematiku ocenění ručení).
- Samotné okamžité poskytnutí služby může být samo o sobě službou, za níž by měla mateřské společnosti přináležet obvyklá odměna.
- V případě nemožné kvantifikace podílu na hromadně poskytnuté službě či v případě přílišné nákladnosti získání této informace je možné použití přidělovací metody postavené na bázi rozvrhových základů, resp. obvyklých rozvrhových základů, které by byly zvolené v případě nezávislé transakce, rozvrhové základny je možné v průběhu času měnit či vzájemně kombinovat (pokud bude dosaženo vyšší vypovídací schopnosti, resp. dojde k efektivnějšímu rozdělení podílů na hromadně poskytnuté službě).
- Vždy je potřeba odhadovat úplné a nikoliv jen krátkodobé prospěchy z přijatých služeb.
- Zprostředkovatelská role jedné z organizačních jednotek při realizaci služby mezi jinými organizačními jednotkami či organizační jednotkou a mateřskou společností je službou, za kterou náleží zprostředkovateli obvyklá odměna.
- Organizační jednotka, jež nese při poskytnutí služby (při realizaci transakce) podstatnou část rizika, měla by být za postupované riziko

odměněna, nelze tento fakt brát jako automatickou nerefundovanou roli organizační jednotky v konkrétní struktuře.“¹⁷

¹⁷ Brabenec, T., Transferové ceny v manažerském a daňovém rozhodování [online]. *Oceňování, roč. 1, č. 1, 2008*, s.11-12 [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: <http://appraisal.bdo.cz/viewfile.asp?file=1321>

5 UVEDENÍ PŘÍKLADU DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM SPOLEČNOSTI A NÁSLEDNĚ METOD VÝPOČTU CENY SLUŽEB V RÁMCI TÉTO FIRMY

Společnost, o které pojednává tato kapitola, je dceřiným podnikem mezinárodního podniku. Jméno je smyšlené a příslušná numerická data jsou změněna tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití. Budeme pracovat s dokumentací a výsledky společnosti z jednoho roku

a to roku 2005. Jak již bylo uvedeno v kapitole 2.3.3., dokumentace k převodním cenám se sestává z tzv. Masterfilu¹⁸ a specifické dokumentace, která se váže k danému státu, v našem případě ČR. Dokumentace o převodních cenách společnosti Gist, Inc. je rozdělena do čtyř kapitol:

- Popis poradenského odvětví
- Přehled o společnosti Gist, Inc.
- Organizační složka dceřiné společnosti Gist, Inc. Beta
- Transakce se spřízněnými podniky

V závěru dokumentace jsou umístěny přílohy obsahující především vyčíslení jednotlivých nákladů na závislé transakce.

¹⁸ **Masterfile** je základní dokumentace. Jedná se o vymezený dokumentační balíček informací o skupině podniků jako celku, ekonomických skutečnostech ve skupině a vnitropodnikové filosofii v přístupu k převodním cenám. Jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy. Tento balíček informací je stejný pro všechny podniky ve skupině napříč státy EU.

5.1 POPIS PORADENSKÉHO ODVĚTVÍ

Globální poradenský průmysl zahrnuje celou řadu funkcí a multidisciplinárních postupů, jako je manažerské poradenství, IT poradenství, obchodní poradenství a jejich podskupiny. Poradenské firmy, které nabízejí některé nebo všechny výše uvedené služby, mohou být rozděleny na:

- velké organizace, které nabízejí široké spektrum služeb, vedle manažerského ještě např. IT poradenství;
- firmy specializované čistě na manažerské a strategické poradenství, které se však neorientují pouze na konkrétní odvětví;
- „butique“ firmy, často velmi malé, zaměřené na poradenství ve specifických odvětvích nebo technologiích.

Manažerští poradci, jakými je i Gist, Inc., radí především výkonným ředitelům, vedoucím pracovníkům, ministrům a vládám v oblasti strategie, organizace a provozu. Pomáhají vyššímu managementu odpovědět na otázku např. jak můžeme procentuálně zvýšit naše příjmy v dalších třech letech nebo jak procentuálně snížíme náklady v dalších dvou letech apod.

Manažerské poradenství roste rychlým tempem, v letech 1980 a 1990 překonalo meziroční tempo růstu odvětví hranici 20 %. Poradenství je podnikání velmi cyklické a závislé na celkovém stavu ekonomiky. Odvětví zaznamenalo propad v letech 2001 - 2003, ale počínaje rokem 2004 je opět na vzestupu. Rok 2005 byl rokem vysokého jednociferného růstu odvětví, poháněného orientací klientů na vyšší objem akvizic a fúzí.

Klíčové faktory ovlivňující manažerské poradenství jsou následující:

- Lidé

Manažerské poradenství je dáno kvalitou lidí, které firma zaměstnává. Cena práce je poměrně neelastická na straně nabídky, což vytváří významnou

překážku pro rozšíření účastníků trhu. Poradenské firmy urputně soupeří o nábor špičkových pracovníků a neváhají na jejich získání vynaložit nemalé částky.

- Pověst

Pověst je klíčový obchodní prvek pro manažerské poradenství. Pověst vychází z faktorů jako je kvalita zaměstnanců, odvedená práce, hodnota značky, zkušené vedení a globální síť podniku. Vytváření dobré pověsti je dlouhodobý proces a žene již zavedeného hráče do konkurenčního boje s relativně mladšími protihráči.

- Řízení znalostí

Je důležité shromažďovat získané znalosti a zkušenosti z realizovaných projektů. Taková data pak pomáhají poradcům řešit obdobné problémy ve stejném odvětví efektivněji.

Gist, Inc. je soukromou společností, která je vlastněna senior poradci.

Gist, Inc. funguje po celém světě jako jeden podnik se stejnou misí, standardy a profesionalismem. Jedná se o sjednocenou síť mezinárodních manažerských poradců.

Každý podnik společnosti Gist, Inc. má následující typy zaměstnanců:

- poradci poskytující poradenské služby klientům. Pyramida poradců je konzistentní napříč všemi podniky a skládá se z ředitele a společníků, přidružených společníků, projektových vedoucích a analytiků.
- administrativní pracovníci, kteří podporují poradce a zajišťují chod podniku.

Klasický klientský projekt trvá několik měsíců. Realizační tým se většinou skládá z vedoucího projektu a několika analytiků pracujících pod vedením společníka. Společník vede několik týmů současně.

Společník si vybírá poradce do svého realizačního týmu z celosvětové sítě podniků v závislosti na jejich specializaci a druhu zakázky tak, aby nejlépe posloužil klientovi.

Společnost účtuje klientovi cenu za projekt na základě několika faktorů jako je rozsah práce, potřebné zdroje, předpokládaný čas a per diemy. Per diema je sazba za poradce a den. Její výše se odvíjí od seniority a úrovně znalostí daného poradce. Každý podnik si určuje výši per diem sám s přihlédnutím k místním tržním podmínkám. Tyto sazby jsou pravidelně revidovány. Z těchto sazeb vychází kalkulace ceny pro klienta.

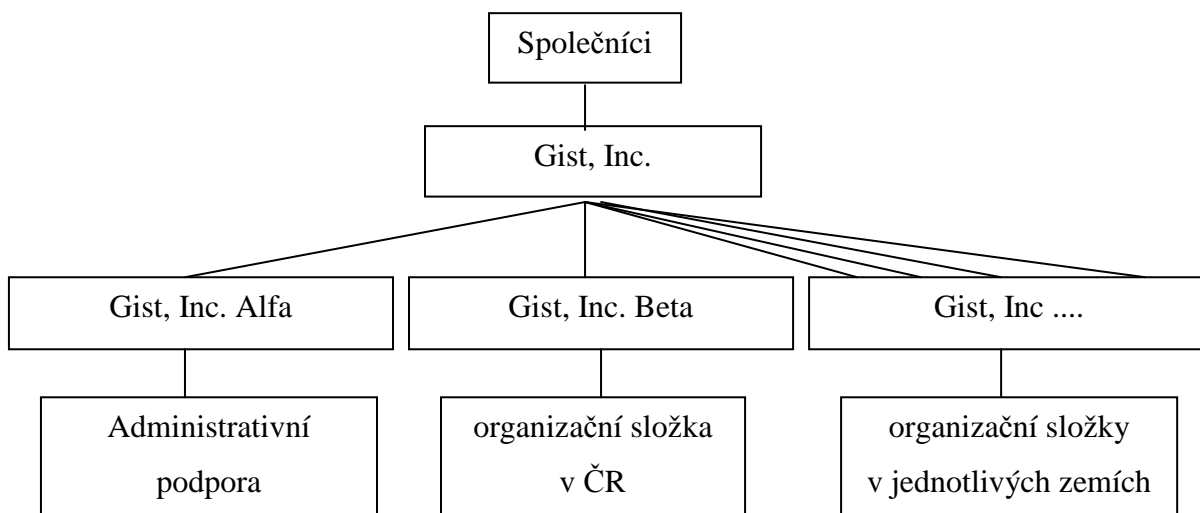
5.2 PŘEHLED O SPOLEČNOSTI GIST, INC. A JEJÍ PODNIKATELSKÉ ČINNOSTI

Společnost Gist, Inc. je mezinárodní poradenskou firmou, založenou ve dvacátých letech v USA, která měla v roce 2005 více jak 14 000 zaměstnanců v 64 kancelářích ve 35 zemích světa.

5.2.1 Právní struktura společnosti Gist, Inc.

Gist, Inc. operuje v ČR prostřednictvím organizační složky americké dceřiné společnosti – Gist, Inc. Beta (dále jen „pražská kancelář“).

Administrativní podpora společnosti jsou centralizované podpůrné činnosti a funkce, které umožňují skupině fungovat jako jeden podnik. Administrativní podporu zajišťuje především Gist, Inc. Alfa s přispěním některých dalších podniků ve skupině.



Zdroj: Dokumentace k převodním cenám společnosti Gist, Inc.
Obrázek 5: Právní struktura společnosti Gist, Inc.

5.3 GIST, INC. BETA

Výkaz zisků a ztrát organizační složky Gist, Inc. Beta sestává z následujícího:

- Příjmy
 - tržby za služby poskytované smluvním klientům;
 - tržby za služby poskytované zaměstnanci pražské kanceláře ostatním podnikům ve skupině.
- Mzdové náklady
 - mzdové náklady zaměstnanců pražské kanceláře.
- Provozní náklady
 - provozní náklady vyvolané v souvislosti s projekty a zaměstnanci pražské kanceláře;

- per diemy zaměstnanců ostatních podniků ve skupině pracujících na klientských projektech pražské kanceláře.

- Administrativní poplatky
 - poplatky za různé služby poskytované mezi pražskou kanceláří a ostatními podniky ve skupině.

5.3.1 Poradenské služby

Zaměstnanci jednoho podniku často pracují na klientských projektech jiných podniků ve skupině. Důvody jsou následující:

- na klientské projekty jednoho podniku jsou angažováni poradci s patřičnými znalostmi a zkušenostmi, i když jsou zaměstnanci jiného podniku ve skupině;
- podniky vysílají své zaměstnance do jiných podniků, aby získali více mezinárodních zkušeností.

Při vyjednávání ceny projektu pro klienta vychází daný podnik ze své vlastní struktury per diem realizačního týmu. Podniky aktualizují výši svých per diem každý rok tak, aby zohlednily tržní cenu poradenských služeb v daném regionu.

Jelikož si podniky ve skupině navzájem poskytují poradenské služby (angažováním zaměstnanců jiných podniků na svých klientských projektech) a tyto služby jsou současně poskytovány klientům, tzv. třetí osobě, CUP metoda je nejvhodnější metodou pro určení převodních cen.

Když poradce jednoho podniku pracuje na klientském projektu jiného podniku, mezipodniková per diema je založena na struktuře per diem podniku, který realizuje klientský projekt. Jinými slovy si mezi sebou podniky účtují takovou cenu za poradce, která je ekvivalentem ceny pro klienta.

Někdy se podniky dohodnou na ceně lišící se od standardu. V těchto případech je použita pro vyúčtování mezi podniky tato nestandardní cena. Důvodem ke stanovení nestandardní ceny může být využití dočasně volné kapacity, získání užitečných zkušeností a zaškolení angažovaného poradce.

Gist, Inc. věří, že ocenění poradenských služeb mezi podniky ve skupině s využitím mezipodnikových per diem je nejvhodnější metodou pro zjištění ceny obvyklé pro tento typ služeb.

5.3.2 Administrativní podpora

Administrativní podpora jsou centralizované podpůrné činnosti v rámci skupiny, jedná se zejména o činnosti a funkce manažerského, koordinačního a kontrolního typu.

Administrativní podpora zahrnuje činnosti v oblasti:

- informační technologie
- financí, daní a účetnictví
- komunikace
- řízení znalostí
- podnikových konferencí
- podnikových výborů

- investic
- práva
- majetku a nákupu

Z tabulky 2 je zřejmé, že centralizovaná administrativní podpora poskytuje významnou úroveň služeb a vedení přispívající k zajištění řádného fungování jednotlivých podniků.

Detaily o veškerých nákladech na administrativní podporu jsou uvedeny v tabulce 3. Po odečtení nákladů akcionářů souvisejících s právní strukturou a povinným výkaznictvím mateřské společnosti a po přidání 4 % přírážky, je výsledná suma nákladů alokována na jednotlivé podniky ve skupině. Výše alokovaných nákladů na pražskou kancelář je uveden v tabulce.

Ačkoli je CUP metoda považována za nejvhodnější pro stanovení ceny obvyklé, srovnání pro tak komplexní administrativní podporu a výhody z ní plynoucí jednotlivým podnikům není k dispozici. V důsledku toho je CPM druhou nejvhodnější alternativou pro ocenění služeb administrativní podpory.

Náklady na administrativní podporu jsou alokovány na podniky v poměru počtu jejich poradců k celkovému počtu poradců všech podniků ve skupině. Výčet nákladů na administrativní podporu za rok 2005 je uveden v tabulce 5.

4 % přírážka je považována za odraz úrovně zisku dosažitelného nezávislými podniky, které poskytují některé ze služeb administrativní podpory.

Tato úroveň ocenění je podpořena globální srovnávací studií vypracovanou PWC LLP, London v roce 2003.

Studie ukazuje, že obvyklá ziskovost nezávislých podniků se pohybuje od 2,9 % do 13,8 %. Vzhledem k nízké rizikovosti poskytování administrativní podpory v rámci skupiny je 4 % přírážka považována za vhodnou k ocenění těchto služeb.

Důvody pro alokaci nákladů dle počtu poradců:

- Všechny podniky využívají administrativní podporu v poměru k počtu svých poradců. Poradce je základní jednotkou podnikové výrobní kapacity a měřítkem úrovně potřeby daného podniku čerpat služby administrativní podpory.
 - Podniky poskytují poradenské služby klientům prostřednictvím realizačních týmů – týmů poradců angažovaných na klientských projektech.
 - Administrativní podpora a ostatní zaměstnanci v jednotlivých podnicích jsou zde proto, aby zajišťovali podporu poradcům.
 - Pyramida poradců je podobná ve všech podnicích, stejně jako úroveň podpory, kterou potřebují, protože celá skupina funguje jako jeden podnik.
- Přesná alokace nákladů na administrativní podporu jednotlivým podnikům, ani alokace na základě klientských projektů není možná.

Gist, Inc. věří, že nepřímá alokace nákladů na administrativní podporu v poměru k počtu poradců společně s přirážkou je konzistentní, odůvodnitelná a v souladu s účetními principy. Tímto částka účtovaná podnikům za administrativní služby splňuje princip tržní ceny.

Podnik, který zajišťuje některé z činností administrativní podpory dosahuje výnosů v výši 104 % celkových nákladů vynaložených na zajištění těchto činností.

5.3.3 Databáze znalostí

- Databáze znalostí je rozhodující pro poskytování kvalitních poradenských služeb klientům a získávání nových projektů. Databáze znalostí poskytuje poradcům na projektech:
- veřejně dostupná data, která mohou být výchozím bodem pro analýzu;
- průmyslové prognózy;
- postupy řešení problémů z předchozích projektů;
- aktualizace pomáhající držet krok s nejnovějšími zprávami, myšlením a trendy.

Z výše uvedených důvodů společnost investuje do databáze znalostí značné prostředky.

Společníci řídí projekty pro rozšíření databáze. Sestavují tým poradců, aby se společně zamýšlely nad možnými problémy a potřebami klientů. Výsledek jejich práce je následně k dispozici všem podnikům ve skupině.

Čas strávený na takovém projektu je zaznamenáván a náklady ve výši per diem zúčastněných poradců jsou kumulovány za celý rok (viz. tabulka č. 4). Výpočet částky pro pražskou kancelář za rok 2005 je uveden v tabulce č. 5.

Gist, Inc. alokuje tyto náklady jednotlivým podnikům v poměru k počtu jejich poradců. Je zde použit alokační systém, jelikož není možné přesně určit, jak je databáze jednotlivými podniky skutečně využívána.

Použití alokačního systému je navíc v souladu se skutečností, že všechny podniky, jako podíloví spoluvlastníci této databáze, mají možnost data a výsledky v ní obsažené užívat jakkoliv uznají za vhodné.

Současně každý podnik obdrží výnos za čas, který strávili jeho zaměstnanci na projektech pro rozšíření databáze znalostí.

Využití per diem pro kalkulaci výnosů generovaných podniky tímto způsobem a jejich kumulaci pro účely následné alokace nákladů všem podnikům ve skupině lze považovat za stanovení ceny pomocí CUP metody. Tento závěr je založen na několika důvodech:

- per diemy angažovaných zaměstnanců reflektují tržní cenu, jelikož stejné sazby jsou používány pro stanovení ceny klientských projektů
- práce je velmi podobná práci na klientských projektech a její výsledky jsou pro klientské projekty hojně využívány

Vzhledem k tomu, že zde lze najít srovnání, CUP metoda je považována za nejvhodnější způsob stanovení převodní ceny u těchto služeb.

Při použití CUP metody je výnos podniků stanoven jako součin času stráveného jejich poradci na projektech pro rozšíření databáze znalostí a odpovídající per diemou.

Z databáze znalostí profitují všechny podniky a to v poměru k počtu jejich poradců, jelikož poradce je základní jednotkou podnikové výrobní kapacity. Gist, Inc. se domnívá, že nepřímá metoda alokace nákladů na tvorbu databáze je vhodný postup pro kalkulaci ceny obvyklé a že tato alokace je úměrná očekávanému užítku daného podniku

Vzhledem k tomu, že podnik generuje patřičný výnos za čas strávený jeho poradci na projektech pro rozšíření databáze znalostí, jedná se z pohledu takového podniku též o stanovení ceny respektující princip tržní ceny.

5.3.4 Firemní školení

Gist, Inc. zajišťuje celofiremní školení pro své poradce a administrativní pracovníky na různých úrovních.

Každé školení má svůj rozpočet zahrnující náklady na zařízení a externí lektory. Za každé školení je podnikům účtován poplatek za účastníka.

Ačkoli je CUP metoda považována za nejvhodnější metodu pro stanovení ceny obvyklé, srovnání pro firemní školení není k dispozici. V důsledku toho je CPM další vhodnou alternativou pro ocenění firemního školení.

Účastnický poplatek za školení je kalkulován na úrovni 104 % nákladů na účastníka. Takový poplatek je považován za cenu obvyklou, protože když třetí nezávislá strana pořádá školení, očekává 4 % výnos.

Stejně jako u administrativní podpory, je i v případě firemního školení aplikována 4 % přírážka, jelikož funkce a rizika související se školením jsou velmi podobné těm souvisejícími s administrativní podporou.

Účastnické poplatky pražské kanceláři za rok 2005 jsou vedeny v tabulce 2.

5.3.5 Podnikové výbory

Gist, Inc. zavedla několik podnikových výborů, v nichž zasedají společníci z jednotlivých podniků, se zaměřením na

- volbu ředitelů a společníků
- hodnocení ředitelů a společníků
- klienty, zaměstnance, znalosti, finance aj.

Tyto výbory jsou pověřeny mimo jiné provádět následující činnosti:

- stanovit standardní kritéria pro hodnocení a rozvoj ředitelů a společníků
- hodnotit a volit ředitele a společníky ve všech podnicích na základě stanovených kritérií

- nastavit strategické směřování firmy s orientací na klienty, zaměstnance, znalosti a finance.

Čas společníků strávený na schůzích těchto výborů je zaznamenáván a náklady ve výši per diem společníků jsou kumulovány za celý rok.

Gist, Inc. alokuje tyto náklady po odečtení nákladů akcionářů souvisejících s právní strukturou a povinným výkaznictvím mateřské společnosti, na všechny podniky v poměru k počtu jejich poradců, jelikož poradce je základní jednotkou podnikové výrobní kapacity. Protože je nesmírně obtížné určit míru vlivu stanovení strategického směřování firmy těmito výbory na jednotlivé podniky, je použit alokační systém.

Současně každý podnik obdrží výnos za čas, který jeho společník strávil činností ve výboru. Tento výnos je kalkulován na základě per diem společníka.

Vzhledem k tomu, že per diem vychází z metody CUP, lze metodu CUP považovat za nejvhodnější i pro ocenění této služby.

Gist, Inc. se domnívá, že alokace nákladů v poměru k počtu poradců vhodně reflektuje úroveň užítku jednotlivých podniků z těchto služeb a respektuje princip tržní ceny.

Také výnosy podniku za čas společníka stráveného prací pro výbor kalkulovaný na základě jeho per diem naplňuje princip tržní ceny.

Náklady na firemní výbory připadající na pražskou kancelář a případné související výnosy jsou uvedeny v tabulce č. 2

5.3.6 Licenční poplatky

Gist, Inc. má výjimečnou prestiž a vysokou komerční hodnotu, která pomáhá firmu odlišit od ostatních poradenských firem. V důsledku toho je firma schopna:

- mít per diemy vyšší než konkurence
- získat přístup do téměř všech správních rad největších korporací světa
- zajistit si projekty pro stávající klienty a získávat klienty nové

Používáním jména společnosti získává podnik jasné obchodní zvýhodnění související s tímto jménem. Některé další výhody jsou následující:

- být součástí společnosti Gist, Inc. umožňuje podnikům poskytovat služby ostatním podnikům ve skupině, což představuje významné příjmy, které jsou cenné zejména v tom případě, když podnik nemá dostatek vlastních klientských projektů;
- podnik má přístup k síti kontaktů společnosti Gist, Inc. skrze jejich bývalé zaměstnance, kteří jsou v široké míře zastoupeni ve významných pozicích v nadnárodních korporacích;
- podnik je schopen prodat sám sebe jako součást globální sítě s přístupem ke zkušenostem a znalostem významné poradenské firmy

Z výše uvedených důvodů je podniku účtován licenční poplatek ve výši 2 % z jeho hrubých výnosů. Hrubé výnosy jsou stanoveny jako součet tržeb za vlastní klientské projekty a tržeb za poradenské služby poskytované jiným podnikům ve skupině minus náklady na služby poskytované podniku jinými podniky ve skupině. Výše licenčních poplatků je stanovena CUP metodou.

Licenční poplatky pražské kanceláře za rok 2005 jsou uvedeny v tabulce 2.

5.3.7 Regionální IT podpora

Společnost Gist, Inc. vytvořila IT středisko v Německu k centralizaci každodenní IT podpory podniků v Evropě. IT podpora zahrnuje následující služby:

- poskytování standardních notebooků na bázi operativního pronájmu, který zahrnuje centrální nákup a distribuci do jednotlivých podniků;
- a všeobecné IT služby.

Tyto služby jsou poskytovány podnikům v Evropě účinným a nákladově efektivním způsobem.

IT středisko je podporováno i jinými podniky. Podniky, které poskytují služby IT středisku obdrží výnos ve výši 104% veškerých nákladů, které podniku vznikly v souvislosti se zajištěním těchto služeb.

4 % přírážka je v souladu s cenovou politikou společnosti, kterou je stanovení ceny ve výši 104 % nákladů na služby administrativní povahy.

Ačkoliv je CUP metoda považována za nevhodnější pro zjištění ceny obvyklé, srovnání s obdobnými službami není k dispozici. Jako druhou nejlepší alternativou pro ocenění služeb se tak jeví metoda CPM.

Výnosy pražské kanceláře za služby poskytnuté IT středisku za rok 2005 jsou uvedeny v tabulce 1.

5.4 PŘÍLOHA K DOKUMENTACI SPOLEČNOSTI GIST, INC.

Tabulka 1: Výkaz zisků a ztrát pro rok 2005

Výkaz zisků a ztrát za rok 2005	CZK tis.	CZK tis.
Fakturace smluvním klientům	376 257	
Tržby za služby poskytnuté jiným podnikům ve skupině	114 502	
Výnosy za přispívání do databáze znalostí	6 842	
Úroky z vkladů	2 653	
IT služby	10 736	510 989
Náklady		
Mzdové náklady	-129 532	
Ostatní provozní náklady	-130 571	
Náklady na služby poskytnuté jinými podniky ve skupině	-120 914	
Náklady na administrativní podporu	-20 969	
Náklady na databázi znalostí	-23 527	
Náklady na firemní školení	-3 928	
Náklady na podnikové výbory	-2 025	
Licenční poplatky	-6 877	
Ostatní finanční náklady	-7 847	446 189
Čistý zisk před zdaněním		64 800
Daň		-19 446
Čistý zisk po zdanění		45 353

Zdroj: Dokumentace k převodním cenám společnosti Gist, Inc.

Tabulka 2: Souhrn transakcí se spřízněnými podniky za rok 2005

Přehled vnitroskupinových transakcí	Metoda	CZK
Poradenské služby poskytované mezi podniky ve skupině <i>Per diemy zaměstnanců organizační složky angažovaných na projektech jiných podniků ve skupině</i> <i>Per diemy zaměstnanců jiných podniků angažovaných na projektech organizační složky</i>	CUP	114 501 764 -120 914 365
Administrativní podpora	CPM	-20 969 198
Databáze znalostí	CUP	
<i>Alokace nákladů na databázi znalostí</i> <i>Výnosy za příspěví do databáze znalostí</i>		-23 527 498 6 608 709
Poplatky za firemní školení	CPM	-3 927 643
Náklady na podnikové výbory <i>Alokace nákladů na podnikové výbory</i> <i>Výnosy za účast společníků v podnikových výborech</i>	CUP	-2 025 154 1 632 980
Licenční poplatky	CUP	-6 877 361
Mezipodnikové financování (cashpooling) <i>Úroky z vkladu</i>	CUP	3 466 730
IT podpora	CUP	10 736 376

Zdroj: Dokumentace k převodním cenám společnosti Gist, Inc.

Tabulka 3: Náklady na administrativní podporu za rok 2005

Náklady na administrativní podporu	USD
Mzdové náklady	33 093 261
IT služby	1 476 184
Poradenské služby	9 908 859
Odpisy	6 696 091
Kancelářské služby a dodávky	1 561 996
Ostatní provozní náklady	950 843
Ostatní osobní náklady	678 052
Nájemné	4 222 182
Výzkumné a informační služby	339 670
Telekomunikační služby	55 546 940
Cestovné	22 062 434
Úroky	6 697 597
Celkový součet	143 234 109
Náklady akcionářů	-1 286 498
Celková částka	141 947 611
3% marže	4 258 428
Celková částka včetně marže	146 206 039

Zdroj: Dokumentace k převodním cenám společnosti Gist, Inc.

Tabulka 4: Náklady na databázi znalostí za rok 2005

Oblast	USD
Automobilový průmysl	3 823 100
Bankovníctví a cenné papíry	22 074 898
Suroviny	795 684
Obchodní technologie	6 138 239
Chemický průmysl	3 031 819
Spotřební zboží	700 490
Firemní finance	5 647 529
Elektrická energie a zemní plyn	2 687 110
High Tech	637 703
Pojištění a Asset management	3 803 999
Marketing a prodej	14 830 208
Média	1 519 857
Provoz	36 259 491
Organizace a vedení	6 074 864
Ostatní	10 799 600
Ropa	3 647 417
Léčiva a zdravotnický materiál	4 961 834
Privátní Equity	2 862 954
Maloobchod	7 715 721
Řízení rizik	667 646
Strategie	15 155 201
Telekomunikace	7 872 345
Logistika	2 335 870
Celkový součet	164 043 579

Zdroj: Dokumentace o převodních cenách společnosti Gist, Inc.

Tabulka 5: Výčet proporcionálního podílu na nákladech na rok 2005

Druh nákladů	Administrativní podpora	Databáze znalostí	Podnikové výbory
Náklady k alokaci (USD)	146 206 039	164 043 579	14 120 233
Počet poradců organizační složky	46	46	46
Počet poradců celosvětově	6 456	6 456	6 456
Alokační poměr (%)	0,713	0,713	0,713
Měnový kurz (1 USD=CZK)	20,129	20,129	20,129
Náklady organizační složky (CZK)	20 969 198	23 527 498	2 025 154

Zdroj: Dokumentace o převodních cenách společnosti Gist, Inc.

5.5 METODY OCEŇOVÁNÍ SLUŽEB V RÁMCI SPOLEČNOSTI GIST, INC.

Jak je evidentní z tabulky 2, společnost Gist, Inc. využívá k ocenění převodních cen zejména tradiční transakční metody a to metody CUP a CPM. Tyto metody jsou podrobněji popsány v kapitole 2.4.3. Metody určování převodních cen.

Metoda CUP se aplikuje v případě takových skupinových služeb, kdy jsou k dispozici údaje o srovnatelných transakcích s tzv. „třetí nezávislou stranou“, které jsou ziskatelné z interních informačních zdrojů, a to jsou údaje o per diem jednotlivých zaměstnanců, které představují základní faktor při určování ceny klientských projektů, a času, který zaměstnanci na daný projekt vynaložili. Jedná se o tzv. přímou metodu.

V případech, kdy nelze použít preferovanou metodu CUP, použije se druhá nejlepší možná alternativa pro stanovení ceny obvyklé, a to CPM. Jedná se zejména o případy služeb administrativního charakteru. Cena takových vnitroskupinových služeb se pak pomocí CPM stanovuje na základě sumy vynaložených nákladů na dané služby a jejího navýšení o obvyklou hrubou přírážku ve výši 4 %. Odpovídající část takto navýšených nákladů je následně přidělena jednotlivým podnikům ve skupině podle alokačního klíče, konkrétně podle počtu poradců, které představují základní jednotku výrobní kapacity podniku. Jedná se o tzv. nepřímou metodu.

Při daňové kontrole v případě služeb, dochází zejména k ověření toho, zda udané služby byly skutečně poskytnuty, zda tyto služby odpovídaly skutečným potřebám společnosti a jestli jsou poplatky za služby stanoveny v obvyklé výši. Všechny tyto informace jsou v dokumentaci k převodním cenám společnosti Gits, Inc. řádně popsány a zdůvodněny. Je tak vidět, že je podnik na případnou daňovou kontrolu, co se týče převodních cen, řádně připraven.

ZÁVĚR

Úkolem této práce je obeznámení s problematikou převodních cen a následnou orientací na problematiku oceňování služeb. Konkrétní polemika o oceňování služeb a názorný příklad dokumentace převodních cen je obsažen ve čtvrté a páté části diplomové práce.

Nemalá část diplomové práce je věnována teorii převodních cen, zejména z legislativního hlediska. Transakce v rámci nadnárodních společností, které působí v různých zemích, představují významný podíl na podnikatelské činnosti v České republice. Česká daňová správa se proto v poslední době začala zaměřovat na zkoumání transakcí v rámci nadnárodních koncernů z hlediska tvorby převodních cen. Společnosti přitom s ohledem na minulost mnohdy podceňují daňová rizika, která vyplývají z chybějící či nedostatečné dokumentace skupinových transakcí. Z tohoto důvodu by společnosti, které za převodní ceny obchodují a realizují transakce, na které se vztahuje princip tržního odstupu, měly této problematice věnovat zvýšenou pozornost. A právě základem jsou poznatky o převodních cenách z pohledu legislativy, jak domácí, tak i mezinárodní. Samozřejmě nejjednodušším řešením je včasná příprava dokumentace tvorby převodních cen v souladu s nároky české daňové správy i globálními směrnici v oblasti převodních cen. Tato dokumentace je u nás oproti jiným vyspělým státům doposud nepovinná. Z pohledu některých společností jde samozřejmě o výhodu, neboť odpadá nákladná administrativa, ale na druhou stranu pak nedochází k analýze vnitropodnikových transakcí a podniky pak nemají přehled, které transakce jsou pro ně rizikové. Z toho vyplývá nemožnost dané riziko řídit. Díky zpracované dokumentaci dochází ke zmírnění a minimalizování sporů ohledně stanovení správných cen. V rámci řízení rizik je tedy dokumentace pro společnost nezbytná, neboť snižuje hrozbu dodatečného vyměření daně.

V diplomové práci je uvedena část dokumentace k převodním cenám jedné mezinárodní společnosti zabývající se poradenstvím v různých odvětvích. Zde je snaha ukázat, co by měla dokumentace obsahovat a s čím obeznámit daňovou správu. Je nezbytné, aby obchodující společnosti na bázi převodních cen, poskytly maximum podkladů a informací, případně svědeckých výpovědí či jiných vhodných důkazních prostředků ospravedlňujících a odůvodňujících užití převodní ceny. Doporučením je, mít dokumentaci o převodních

cenách vyhotovenou již před případnou daňovou kontrolou. Nermalou výhodou vypracováním dané dokumentace je také přesun důkazního břemene na správce daně. V případě daňové kontroly je na správci daně přesné doložené tvrzení, v čem se uvedené převodní ceny liší od cen obvyklých. Zpracování dokumentace by měly společnosti přenechat odborníkům, aby byla zpracována v patřičné kvalitě a průkaznosti.

Z předchozích závěru vyplývá, že je před námi ještě dlouhá a náročná cesta před dosažením ideálního oceňování převodních cen a především dosažení spokojenosti jak ze strany obchodníků, tak ze strany příslušných daňových správ. Jak již bylo zmíněno v předešlé části diplomové práce, dle průzkumu Ernst & Young značná část respondentů z řad mateřských a dceřiných společností označila právě služby a nehmotný majetek za problematickou část oceňování převodních cen. V diplomové práci je pouze teoreticky naznačené možné řešení a to řešení použitím ocenění na bázi užitku. Což vyvolává další a další otázky jako je otázka ceny užitku služby apod.

Díky tématu diplomové práce jsem se dozvěděla mnoho nových poznatků a nabyla nové vědomosti související s danou problematikou. Prostřednictvím této práce jsem se pokusila nastínit problematiku převodních cen a především poskytnout obecnou orientaci v této problematice, jelikož se jedná o velmi obšírné téma s předpokládaným progresivním vývojem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Citace

BRABENEC T. , Transferové ceny v manažerském a daňovém rozhodování [online].

Oceňování, roč. 1, č. 1, 2008, [vid. 2012-03-03]. Dostupné z:

<http://appraisal.bdo.cz/viewfile.asp?file=1321>

CS.WIKIPEDIA.ORG, Definice pojmu Správce daně, [vid. 2012-03-03]. Dostupné z:

cs.wikipedia.org/wiki/Spravce_dane

Česko. Zákon č. 151 ze dne 17. června 1997 o oceňování majetku. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1997, částka 54, s. 2868-2867. Dostupné z:

<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/1997/sb054-97.pdf>

Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2008, částka 62, s. 2522-2648 . ISSN 1211-1244. Dostupné z:

<http://aplikace.mvcr.cz/archiv2008/sbirka/2008/sb062-08.pdf>

GFŘ. Pokyn GFŘ č. D-6, doplněk k § 23 odst. 7, ZDP, s. 64. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf

MACHOŇ, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1999, 95s. ISBN 80-7079-730-4.

MFČR. Pokyny Ministerstva financí č. D – 332, č. D-333, č. D- 334, *Finanční zpravodaj*, 2010-12-01, roč. XLIV, č.6, s. 240. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/FinZprav201006_pdf.pdf

MFČR. Metody pro stanovení převodních cen. *Finanční zpravodaj*, roč. XLIV, č. 7, s. 336. ISSN-0322-9653. Dostupné z:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/FinZprav201007_pdf.pdf

OECD. Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze, 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, 448s., ISBN 978-80-7357-480-2.

Bibliografie

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. , rozšířené vyd. Olomouc: Anag, 2009. 423s. ISBN 978-80-7263-511-5.

SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 144s. ISBN 978-80-7357-484-0.

OECD (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010* [online]. 8th. ed. Paris: OECD Publishing, 2010. 470s. [vid. 2012-03-03] ISBN 978-92-64-08960-0.

KING, E. *Transfer Pricing and Corporate Taxation*. 1st. ed. New York: Springer, 2009. 194s. ISBN 978-0-387-78182-2.

Internetové zdroje

ERNST & YOUNG. *2011 – 2012 Tax risk and controversy survey, A new era of global risk and uncertainty* [online] [vid. 2012-03-03]. Dostupné z:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2011-2012_Tax_risk_and_controversy_survey/\\$FILE/2011-2012_Tax_risk_and_controversy_survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2011-2012_Tax_risk_and_controversy_survey/$FILE/2011-2012_Tax_risk_and_controversy_survey.pdf)

FINANCNI-RIZENI.CZ. *Metodika stanovení převodních cen a dokumentace k převodním cenám* [online]. [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: [http://www.financni-rizeni.cz/content/uploaded/1297848800teorie%20prevodnich%20\(transferovych\)%20cen.pdf](http://www.financni-rizeni.cz/content/uploaded/1297848800teorie%20prevodnich%20(transferovych)%20cen.pdf)

FUČÍK, I. *Tisková zpráva: Revize směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové zprávy* [online]. 2011-03-15 [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/aktualni-tema/23/tiskova-zprava-revize-smernice-o-prevodnich-cenach-pro-nadnarodni-podniky-a-danove-zpravy/>

FUČÍK, I. *Transferové ceny: dokumentace ceny obvyklé* [online]. 2011-11-14 [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/aktualni-tema/36/transferove-ceny-dokumentace-ceny-obvykle/>

JELÍNEK, M. *Transferové ceny a metody jejich určení* [online]. E-Bulletin Komory daňových poradců ČR 11/2010 [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: <http://www.bdo.cz/viewfile.asp?file=1463>

KRANECOVÁ, J. *Transfer pricing v podmínkách české republiky* [online]. Dny práva - 2010- Days of Laws, 1. ed. Brno: Masaryk University, 2010 [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: [http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/03_ekonomicke_aspekty/Kranecova_Jana_\(4521\).pdf](http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/03_ekonomicke_aspekty/Kranecova_Jana_(4521).pdf)

ROUN, V. *Komentář k novele zákona o daních z příjmů, jež zavádí institut závazného posouzení způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami* [online]. 2006-01-16 [vid. 2012-03-03]. Dostupné z: http://locke-hobbes.cz/clanek.php?id_clankysk=2&id_clankysk2=13&lang=1

ROUN, V. *Komentář k novele zákona o daních z příjmů, jež zavádí institut závazného posouzení způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, 2 část* [online]. 2006-02-12

[vid. 2012-03-03]. Dostupné z:

http://locke-hobbes.cz/clanek.php?id_clankysk=2&id_clankysk2=13&lang=1

SOLISOVÁ, V., BÍLKOVÁ, V. a VRTALOVÁ, J. *Metody určení převodních cen (Transfer Pricing Methods)* [online]. [vid. 2012-03-03]. Dostupné z:

http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239810650_sb_solilovabilkovavrtalova.pdf

TOMEŠ, P. *Pozor na transferové ceny: Nejen nesprávná výše, ale i chybějící či nepřesná dokumentace se může citelně prodrazit*, [online] 2011-06-14 [vid. 2012-03-03].

Dostupné z:

<http://www.epravo.cz/top/clanky/pozor-na-transferove-ceny-nejen-nespravna-vyse-ale-i-chybejici-ci-nepresna-dokumentace-se-muze-citelne-prodrazit-74191.html>