

SPOJENÉ OSOBY A TRANSFEROVÉ CENY V DANÍCH

RELATED PARTIES AND TRANSFER PRICING IN TAXATION

Eva Vincencová

Abstrakt: Příspěvek se zabývá daňovou problematikou převodních cen z pohledu daňového subjektu a z pohledu finanční správy. Pro spojené osoby problém nastavení převodních cen a argumentace jejich správnosti je stále aktuální a velmi významný. Cílem příspěvku je vymezení problematiky převodních cen spojených osob v daních ve vazbě k přístupu české finanční správy v rámci české daňové jurisdikce. Obsahuje doporučení pro systematicky vedenou dokumentaci převodních cen jako cestu k eliminaci rizika dodatečného doměření daně z příjmů včetně penále.

Klíčová slova: Spojené osoby, převodní ceny, transakční metody

Abstract: The contribution deals with the issue of transfer pricing, including the related issues in the context of the Czech tax jurisdiction. The issue of identification and proof of transfer pricing for persons engaged in the group in the Czech Republic is still a current topic. The contribution focuses on the documentation of transfer prices for the purposes of tax control. On the basis of thorough documentation for transfer prices, it is possible to eliminate the risk of an additionally assessed tax. This article identifies the transfer prices in General, from the perspective of the taxpayer and the Financial Administration. In relation to the collection of taxes is a transfer pricing issue which is important for both the taxpayers and as if for the Financial Administration.

Key words: Related parties, transactional methods, transfer pricing

JEL klasifikace: H 25

1 ÚVOD

Finanční správa České republiky (finanční správa) věnuje problematice převodních cen (transferových cen) stále větší pozornost. V rámci kontrolní činnosti vyžaduje doložení správnosti cen obchodních transakcí mezi spojenými osobami. Transferové ceny jsou jedním ze zásadních problémů, které se dotýkají všech společností, které jsou kapitálově či jinak spojené. Mohou to být společnosti tuzemské, nadnárodní korporace, mezi nimiž probíhají různorodé obchodní transakce (pohyb zboží, služeb, restrukturalizace, cenová politika společnosti, úroky z půjček spojených osob, licenční poplatky, nebo refinancování transakcí). Trend ukazuje zvýšenou četnost daňových kontrol zaměřených na převodní ceny. Cílem daňových kontrol převodních cen je zabránit krácení či vyhýbání se dani, ovlivňování daňové povinnosti do zemí s výhodnější daňovou jurisdikcí, vyvolat u daňových subjektů preventivní efekt. Správné stanovení převodních cen, může celé spojené skupině pomoci udržet konkurenční výhodu a naplnit finanční výsledky společnosti. Specifičnost převodních cen se nalézá v rovině daňové i nedaňové.

2 PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN A SPOJENÝCH OSOB

2.1 Kapitálově či jinak spojené osoby

V České republice jsou kapitálově, či jinak spojené osoby definovány v zákoně o daních z příjmů. Zákon o dani z příjmů vymezuje daňové rezidenty v ustanovení § 23 odst. 7, daňové nerezidenty pak v ustanovení § 19 odst. 3 písm. b) a písm. c), který rovněž vymezuje mateřské a dceřiné společnosti.

Mateřskou společností je „obchodní korporace nebo družstvo, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky a po dobu minimálně 12 měsíců se podílí minimálně 10 % podílem na základním kapitálu jiné obchodní korporace. Za **mateřskou společnost se považuje** společnost, která ovládá a řídí jednu nebo více dceřiných společností. Dceřinná společnost je ovládaná a vlastněná buď plně, nebo částečně jinou společností. Z pohledu závislosti lze na mateřskou společnost nahlížet jako na osobu, která je nadřazena vlastněné společnosti a naopak na dceřinou společnost jako na společnost, která je závislá na mateřské společnosti. Rovněž tak lze mateřskou společnost označit

za společnost, která z důvodu majetkového podílu má oprávnění rozhodovat o činnostech a o financích vlastněných společností.

Dceřinou společností je „obchodní korporace nebo družstvo, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, na jejímž základním kapitálu se po dobu minimálně 12 měsíců podílí minimálně 10 % podílem jiná obchodní korporace“ [20]. V České republice jsou dceřiné společnosti vlastněny a řízeny v převážné většině daňovými rezidenty jiných členských států Evropské unie, popřípadě nerezidenty ze třetích zemí. Podle údajů Českého statistického úřadu dosáhly v roce 2012 podniky pod zahraniční kontrolou v průmyslu (CZ-NACE B až E) celkových tržeb 3 020 mld. Kč, což představovalo 58,9 % celkových tržeb. Přidaná hodnota vytvořená těmito podniky, dosáhla 501 mld. Kč, což je přesně polovina celkového průmyslu [19]. Strategii vlastníků nadnárodních společností v rámci Evropské unie i mimo ni, je prostřednictvím daňového plánování regulovat daňovou povinnost jednotlivých hospodářských jednotek ve státě jejich sídla. Obecně platí, že transakce mezi spřízněnými subjekty by měly probíhat za stejných či podobných podmínek jako v případě transakcí se subjekty nespřízněnými.

Spojenými osobami se tedy rozumí subjekty přímo či nepřímo kapitálově spojené s mírou vlivu alespoň 25 procentního přímého či nepřímého podílu základního kapitálu či hlasovacích práv druhé osoby či osob. Dále jde o osoby, které se podílí ve vedení či kontrole podniku, nebo se jedná o osoby blízké (rodinné podniky, příbuzný v řadě přímé, sourozenec, manžel, registrovaný partner a osoby). Jde o spojené osoby, které vytvořily účelový právní vztah s cílem snížit základ daně z příjmů nebo zvýšit daňovou ztrátu.

Pro daňové účely se dva podniky považují za spojené (spřízněné) v případě, když se jeden z nich účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhého podniku, nebo jestliže se tytéž osoby účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění obou podniků, tzn., že oba podniky jsou pod společnou kontrolou. V roce 2014 nově vznikla povinnost vyplnit samostatnou přílohu k položce oddílu 12 I. Ustanovení se týká situací za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání, pokud byly mezi spojenými osobami uskutečněny transakce (viz § 23 odst. 7 písm. a) a b) zákona o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů).

Tabulka 1 Daňové výhody a nevýhody spojených osob

Spojené osoby			
Výhody		Nevýhody	
osvobození dividend a podílů na zisku mezi mateřskými a dceřinými společnostmi	§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 1., zákona o dani z příjmů	posuzování daňové účinnosti v zákoně o dani z příjmů u finančních nákladů	§ 25 odst. 1 písm. w), zákona o dani z příjmů
osvobození dividend a podílů na zisku českých společností plynoucích od zahraničních společností	za podmínek definovaných v § 19 odst. 9, zákona o dani z příjmů	posuzování nákladů mateřských společností spojených s držbou dceřiných společností	§ 25 odst. 1, písm. z), zákona o dani z příjmů
osvobození příjmů z prodeje obchodních podílů a akcií mateřskými společnostmi na dceřiných společnostech	§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. ZDP, zákona o dani z příjmů	zákazu tvorby zákonných opravných položek k pohledávkám	§ 8a, 8b a 8c zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů
osvobození příjmů z prodeje obchodních podílů a akcií českých společností na společnostech ze třetích zemí	§ 19 odst. 1 písm. ze) bod 2. a § 19 odst. 9, zákona o dani z příjmů	<i>Pozn. U daně z přidané hodnoty pro vztahy mezi spojenými osobami nejsou zákonem stanoveny výjimky ani specifické postupy.</i>	

Zdroj: zpracování vlastní dle [20]

Obchodní vztahy mezi spojenými osobami vyžadují specifické posouzení některých cen obchodních situací. Znamená do vynaložení větší daňové péče, než kdyby do vztahů vstupovaly osoby nespojené. K nejčastějším vnitroskupinovým transakcím obvykle patří prodej zboží a dlouhodobého majetku, poskytování licencí, úvěrů, půjček, manažerských a administrativních služeb, nájem výrobního zařízení, nebo nájem nemovitostí. Vzhledem ke skutečnosti, že poskytovatelé ochranných známek, centra sdílených služeb, jsou obvykle rezidenty států s nízkou mírou zdanění, je nastavení převodních cen u těchto subjektů cíleným předmětem daňových kontrol.

2.2 Právní úprava převodních cen

Převodními cenami se rozumí ceny za zboží či služby, sjednané v transakcích mezi spojenými osobami. Pro daňové účely se pojem „převodní ceny“ se používá pro označení cen, za které podnik převádí zboží a nehmotný majetek nebo za které poskytuje služby spojenému podniku. Právní úprava převodních cen je řešena v rovině mezinárodní i české daňové jurisdikce. Za základní právní úpravu převodních cen je možné považovat:

- **Směrnici OECD 90/435/EHS** (Směrnice OECD) o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Směrnice OECD stanoví pět základních metod, které se dělí na tradiční a ziskové. Zpráva EU Joint Transfer Pricing Fóra (EU JTPF), která zahrnuje doporučení k obsahu dokumentace k převodním cenám v rámci EU, byla základem při zpracování metodického pokynu Ministerstva financí D-334. Jelikož měrnice OECD není z pohledu české daňové legislativy závazná, je finanční správou pojímána jako praktický návod pro tvorbu převodních cen v České republice. Od roku 2011 se Směrnice promítá do dále uvedených metodických pokynů ministerstva financí k převodním cenám.
- **Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.** V případě, kdy se jedná o transakci s osobou s bydlištěm nebo se sídlem ve státě se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění bude využit čl. 9 Sdružené podniky a případně navazující články SZDZ - čl. 7 Zisky podniků, čl. 10 Dividendy, čl. 11 Úroky a čl. 12 Licenční poplatky.
- **Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších změn (ZDP),** ust. § 23, odst 7(rezidenti), § 19 odst. 3 písm. b) a písm. c) (nerezidenti), § 38nc (předmět závazného posouzení).
- **Pokyn D - 332** Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (doporučuje rozsah vedené dokumentace k převodním cenám).
- **Pokyn D – 333** Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (seznamuje daňové subjekty s nárokem na posouzení transferových cen finanční správou).
- **Pokyn D – 334** Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (pokud je dokumentace k transferovým cenám vedena v souladu s pokyny Ministerstva financí a Směrnicí OECD je pojímána jako důkazní prostředek při prokazování správnosti nastavení transferových cen, pokyn obsahuje minimální požadavky na dokumentaci pro případy, kdy by zpracování plné dokumentace znamenala nepřiměřenou zátěž pro daňového poplatníka).

- **Pokyn Generálního finančního ředitelství D-10** ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky (týká se případů, kdy daňový subjekt realizuje služby, které nejsou jeho hlavní činností a pak finanční správa respektuje obchodní přírůžku k nákladům v rozpětí 3 až 7 procent).
- Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22, který stanovuje jednotný postup při uplatňování některých ustanovení zákona o dani z příjmů (k § 23 odst. 7).
- Pro oblast transferových cen jsou nejdůležitější ustanovení článků číslo 9 (Sdružené podniky), číslo 10 (Dividendy), číslo 11 (Úroky) a článku číslo 12 (Licenční poplatky). V mezinárodním měřítku je problematika převodních cen řešena na úrovni bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění a ve Směrnici OECD 90/435/EHS (Směrnice OECD) o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Směrnice OECD stanoví pět základních metod, které se dělí na tradiční a ziskové. Česká republika má uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění k počátku roku 2016 s více než 85 státy.

3 VÝSLEDKY

3.1 Stanovení převodních cen

Základní premisou korektních převodních cen je, jak převodní ceny správně nastavit. Zkušenosti ukazují, že je problém v rámci uskutečňovaných obchodních transakcí mezi sdruženými podniky držet navzájem si účtované ceny, jako daňově objektivní úroveň tržních cen. Správné nastavení převodních cen hraje významnou roli u holdingových společností, jelikož bývá přitom běžnou praxí, že jednotlivé funkce v rámci produkčního procesu či správy podniku (např. centrální nákup, výroba, financování, poskytování licencí, IT služby, apod.) jsou v holdingu rozděleny mezi jeho členy. Lze říci, že v České republice a rovněž v mezinárodním měřítku východiskem pro sjednocení oceňování transferů mezi spřízněnými podniky tvoří principy a postupy Směrnice OECD za podmínky, že současně uvedené principy a postupy jsou použity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Jde o bilaterální smlouvy, které jednotlivé státy mohou mezi sebou uzavírat, nebo je již mají mezi sebou uzavřeny. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění snižují riziko možných budoucích sporů mezi daňovými správami a každé daňové jurisdikci zaručují přiměřený daňový základ daně z příjmů. V případě, že platná smlouva o zamezení dvojího

zdanění stanovuje ustanovení, které se odlišuje od ustanovení českého daňového zákona, tak ve smyslu ustanovení Ústavy České republiky se použije ustanovení mezinárodní daňové smlouvy.

Pro stanovení převodních cen je základním mezinárodním standardem „princip tržního odstupu“ (arm's length principle). Princip stanovuje, že ceny sjednané mezi spojenými osobami by měly být nastavené na stejné úrovni, jako v obdobné transakci realizované mezi osobami nespojenými.

Tabulka 2 Tradiční transakční metody

Metoda	Popis	Výhoda	Nevýhoda
Srovnatelná nezávislá cena (CUP)	srovnává cenu účtovanou za majetek či služby poskytované za cenu srovnatelnou za srovnatelných okolností s cenou účtovanou nezávislé transakce	nejlépe se využívá např. u úroků z úvěrů	problém nalézt srovnatelnou transakci nebo výrobek mezi nezávislými podniky
Cena při opětovném prodeji (RPM)	vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku; tato cena je snížena o hrubé rozpětí; využití, když podnik od spřízněného podniku nakupuje zboží nebo služby, které pouze prodává nespřízněnému podniku nebo prostředkovatelská činnost	není kladen takový nárok na srovnatelnost produktů jako u metody CUP	databáze správců daně zpravidla neobsahují informace o nákladech na prodané zboží a není možné stanovit hrubé rozpětí
Náklady a přírážky (CPM)	vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na majetek nebo služby poskytované sdruženému podniku; k těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele.	není kladen takový nárok na srovnatelnost produktů jako u CUP, kdy společnost má pouze náklady a výnosy na jednu činnost	databáze správců daně zpravidla neobsahují informace o nákladech

Zdroj: zpracování vlastní dle [12]

„Aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelný znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí), nebo že mohou být učiněny přiměřené přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů. Při určování stupně srovnatelnosti, včetně toho, jaké úpravy jsou nezbytné pro její

vytvoření, je třeba pochopit, jak nezávislé společnosti vyhodnocují potenciální transakce“[20].

V rámci srovnávací analýzy pro srovnatelnost transakcí brát v úvahu pět hlavních faktorů, které určují:

- Vlastnosti hmotného majetku a zboží majetku a služeb. Posoudit kvalitu hmotného majetku, objem nabídky na trhu, dostupnost na trhu, spolehlivost. U nehmotného majetku uvážit povahu transakce (např. jde o poskytnutí licence či její prodej), předpokládané zisky, délku a stupeň ochrany, typ majetku (patent, obchodní známka, know-how). U poskytovaných služeb je třeba uvážit jejich povahu a rozsah.
- Využití aktiv, vykonávané funkce, míra rizika (funkční analýza).
- Smluvní podmínky, podle nichž lze zjistit, jak mají být rozděleny zodpovědnosti a rizika či přínosy z prováděných transakcí
- Ekonomické okolnosti, mezi které například patří geografické umístění, velikost trhu, kupní síla, konkurence, substituty, pracovní síla, efektivnost, atd.
- Podnikatelské strategie – nové trhy, zavedení nové výrobky na trhu.

Srovnávací analýza posuzování převodních cen obsahuje posouzení transakcí a určení rozmezí převodních cen. V případě transakcí se posuzuje, zda deklarovaná transakce skutečně proběhla, zda úzce nesouvisí s jinou transakcí, porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny spojených podniků atp. V případě určení rozmezí převodních cen jsou aplikována určitá cenová rozpětí, v jejichž rámci se mohou ceny za srovnatelné výrobky či služby pohybovat. Důvodem je skutečnost, že převodní ceny nejsou stanoveny v absolutních číslech. Cenové rozpětí převodních cen se zpravidla uvádí v určitém procentu, které by v dokumentaci k převodním cenám by mělo být uvedeno.

Podle principu tržního odstupu pro stanovení převodní ceny se použijí tradiční transakční metody nebo transakční ziskové metody. Přitom jsou preferovány tradiční metody vzhledem k jejich jednoduššímu použití. Na základě Směrnice OECD a její transpozice do českého práva pro stanovení transferové ceny jsou užívány tradiční transakční metody a metody ziskové. Ziskové metody jsou dvě (Transactional Net Margin Method a Profit Split) a vyjadřují celkový zisk z provozní činnosti vůči tržbám. Použití ziskových transakčních metod je složitější, protože na rozdíl od tradičních metod srovnávaným faktorem není cena transakce, ale zisk skupiny podniků. Metoda

Transactional Net Margin Method (TNMM) porovnává ziskovost, rentabilitu k nákladům a k prodeji. Uvedená metoda souvisí s řízenou transakcí, s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí. Výhodou metody TNMM je, že není nutné rozebírat ceny od obou stran zúčastněných na obchodní transakci. Dále je to metoda rozdělení zisku (Profit Split), která zachycuje zisky, které plynou z řízených transakcí. Metoda rozdělení zisku se využívá zejména ve výrobě hi-tech produktů s mnoha rozličnými vstupy a užitím výsledků výzkumu a vývoje. V případě, že převodní ceny nereflektují tržní sílu, nebo princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti sdružených podniků a daňové výnosy zkresleny.

Pro výpočet převodní ceny u vynaložených nákladů (například náklady na mzdy zaměstnanců, náklady na sociální pojištění, služby externích konzultantů, fixní a variabilní náklady je nutné připočítat smluvní ziskovou přírážku, která musí dodržovat princip tržního odstupu (dle Směrnice OECD a metodických pokynů Ministerstva financí ČR). Náklady včetně ziskové přírážky by měly být přeneseny na všechny uživatele služby, ale prakticky je nemožné spravedlivě rozúčtovat jednotlivým členům skupiny. Lze vyúčtovat pouze sdílené náklady, které mají přímý vztah ke konkrétní službě, proto jsou tyto sdílené náklady rozpočítávány jednotlivým účastníkům pomocí takzvaných "alokačních klíčů". Správné nastavení alokačního klíče se provádí s ohledem na každého člena skupiny spojené osoby.

Příklady alokačních klíčů:

$$\text{alokační klíč faktoru prodeje} = \frac{\text{výnosy konkrétní společnosti}}{\text{výnosy celé skupiny}}$$

$$\text{alokační klíč faktoru zaměstnanců} = \frac{\text{počet zaměstnanců konkrétní společnosti}}{\text{počet zaměstnanců celé skupiny}}$$

Jako základna pro výpočet alokačního klíče jsou většinou společností aplikovány níže uvedené factory:

- faktor prodeje (obvykle se vypočítá za pomoci obratu společnosti ve vazbě na celou skupinu),
- faktor zaměstnanců (obvykle se vypočítá za pomoci počtu zaměstnanců společnosti ve vazbě na celou skupinu, spojenou osobu),

- licenční poplatky (jejich výše se odvíjí ze smluvních podmínek, nejčastěji z obrátu společnosti, nebo v případě programu od počtu uživatelů).

V případě nejistoty správnosti převodní ceny dle ustanovení § 38nc ZDP „*má daňový subjekt právo požádat místně příslušný úřad finanční správy o závazné posouzení způsobu, zda vyjádření transferové ceny mezi spojenými osobami je v souladu s principem tržního postupu*“ [22].

Nevýhodou žádosti o závazné posouzení převodní ceny, je poměrně vysoký administrativní poplatek za žádost, cena dokumentace pro žádost a dále dlouhá čekací doba. Finanční správa nemá stanoven závazný termín, dokdy musí na žádost o závazné posouzení odpovědět. V této souvislosti lze uvést, že zatímco jednostranné předběžné cenové dohody Advance Pricing Agreement (APA) poskytují poplatníkovi jistotu ve vztahu ke správě daní v rámci ČR, dvoustranné či dokonce vícestranné APA představují nástroj daňové jistoty v mezinárodním měřítku.

3.2 Přístupy finanční správy k převodním cenám

Finanční správa ČR usiluje o eliminaci praktik nesprávného nastavení převodních cen spojených osob a následného krácení daňové povinnosti. Primárním cílem konkrétních kontrolních akcí cen zaměřených na spojené osoby je prověření správnosti nastavení převodních cen transakcí, zamezení daňovým únikům a praktikám agresivního daňového plánování (probíhají sice na určitém právním základu, ale mimo záměr ustanovení zákona, se kterým je zákonodárce přijal). Agresivní plánování představuje pro inkaso daní závažný problém, protože vede ke snížení inkasa daňových příjmů veřejných rozpočtů jednotlivých zemí. Praktiky a scénáře agresivního daňového plánování jsou českou daňovou správou analyzovány a ve vhodných případech aplikovány v českém daňovém prostředí. Od roku 2014 je zavedená povinná příloha daňového přiznání daně z příjmů právnických osob (DPPO). Dle finanční správy stoupla za zdaňovací období 2014 oproti roku 2013 u subjektů podávajících povinnou přílohu DPPO daň z příjmů o více než 8% a vykazovaná daňová ztráta se snížila o 35%.

Česká finanční správa se připojila k projektu Výboru OECD pro fiskální záležitosti k boji proti agresivnímu daňovému plánování. Například se jedná o následující praktiky:

- vytváření umělých struktur a vztahů, jejichž účelem je snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty či získání jiné daňové výhody,

- uplatnění dvojích odpočtů určitých ve dvou či více různých zemích u určitých položek vztahujících se ke stejným smluvním povinnostem,
- detekce případů, kdy dochází k odpočtu úroků v jedné zemi, avšak nikoliv k odpovídajícímu zahrnutí do zdanitelného příjmu ve druhé zemi, to znamená, že se jedná o případ dvojího nezdanění příjmů,
- situace, kdy příjem není zdaněn ve státě zdroje, protože je převeden do státu rezidentury společnosti, ve které je tento příjem od daně z příjmů osvobozen, anebo je zde nízké daňové zatížení,
- agresivní daňové plánování prostřednictvím generátorů zahraničních daňových zápočtů.

Ve smyslu zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky byl zřízen v roce 2012 specializovaný finanční úřad (SFÚ), který se *zaměřuje na správu největších a fiskálně nejvýznamnějších českých společností s ročním obrátem nad 2 miliardy korun, dále bank, pojišťoven a dalších finančních institucí. Menší spojené obchodní společnosti kontrolují regionální úřady Finanční správy.*

Tabulka: 3 Daňové kontroly převodních cen

Rok	Počet kontrol	Doměřená daň	Zvýšení základu daně vč. snížení ztrát
2016 1/4		500 000 000	
2015	800	446 183 957	2 822 435 593
2014		59 402 410	503 833 906
2013		71 759 104	467 654 332
2015	90*	50 000 000	

* tato šetření prokázala vazbu na daňové ráje

Zdroj: zpracování vlastní dle údajů Finanční správy ČR

Vyplyne li z vyhledávací činnosti finanční správy poznatek, že u spojené osoby existuje reálné riziko nesprávných převodních cen, či riziko zkrácení daně, je dán podnět k daňové kontrole konkrétní společnosti. K vyhledávání rizikových společností finanční správa využívá evropskou databázi AMADEUS. Test k odhalení těchto nežádoucích praktik je zařazen mezi standardní metodické postupy používané při daňové kontrole. Průběh daňové kontroly je upraven zákonem č. 208/2008 Sb., daňový řád (daňový řád)

ve znění pozdějších změn. Procesní postup daňové kontroly je upraven v § 85 daňového řádu a v následujících. Dle § 85 odst. 1 „*Předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení*“ [24].

Při daňové kontrole zaměřené na převodní ceny finanční správa primárně zjišťuje, které subjekty ve vztahu kontrolované společnosti lze považovat za spojené osoby. Poté se zaměří na kontrolu vnitroskupinových vztahů společnosti. Při této daňové kontrole finanční správa prověřuje zejména:

- společnosti, které jsou dlouhodobě ve ztrátě,
- zda jde o spojené osoby,
- restrukturalizace společnosti,
- kde je místo skutečného vedení společnosti?
- kdo je skutečným vlastníkem příjmů?
- zda se deklarovaná transakce uskutečnila,
- rozdělení funkcí a rizik v rámci společnosti,
- přiměřenost výše plateb za manažerské služby, licenčních poplatků, obvyklost výše úrokových sazeb půjček,
- použité metody a samotné nastavení převodních cen,
- zda know-how či ochranná známka byla využívána,
- zda licenční poplatky byly podrobeny srážkové dani (§ 36 ZDP).

Podrobně se prověřují soubory společností zahrnutých do srovnávací analýzy z pohledu nezávislosti, tak z hlediska jejich aktivit a předmětu činnosti. Jestliže existuje vnitřní srovnatelná cena (např. stejný produkt byl dodán i nespojené osobě), srovnává finanční správa tuto cenu s cenou fakturovanou do spojené skupiny.

Finanční správa, aby eliminovala nepřesnosti ve výpočtu nákladových cen spojených osob při daňové kontrole, podrobuje důkladné analýze používané alokační klíče. V této souvislosti obvykle finanční správa po daňovém subjektu vyžaduje předložení vyúčtování převodních cen a podklady o rozúčtování nákladů poskytovaných činností pro konkrétní subjekty ve spojené skupině. Jestliže vnitřní i vnější (tržní) srovnatelná cena chybí, finanční správa zkoumá, zda ziskovost poplatníka při vnitroskupinových

transakcích je srovnatelná s nezávislými společnostmi působícími v daném odboru. Když je při daňové kontrole zjištěn rozdíl převodních cen (ceny mezi spojenými osobami se odchyľují od cen tržních), má právo finanční správa upravit základ daně z příjmů. Vzniklý doměrek na dani z příjmů může být doměřen ze zjištěného rozdílu včetně sankcí (úrok z prodlení a penále), což by případně mohlo ohrozit další existenci daňového subjektu. Dá se říci, že rostou počet neuzavřených daňových kontrol a rovněž rostou sankce při doměření na dani z příjmů. Prevencí proti doměření daně je dodržovat platné předpisy, stálý monitoring oblasti převodních cen, modernizace IT společnosti (možnost rychleji analyzovat finanční výsledky), přizpůsobovat se aktuálním změnám legislativy, řídit daňová rizika převodních cen (nastavit související procesy) a v případě pochybností využívat institutu tzv. "závazného posouzení převodních cen".

4 DISKUSE A ZÁVĚRY

Převodní ceny se v české daňové jurisdikci řeší pouze v obecné rovině, a to v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Bez bližšího návodu se zde stanovuje „liši-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl". Pro stanovení převodní ceny a dodržování tržních cen v obchodních vztazích mezi spojenými osobami platí základní princip, a to princip tržního odstupu.

Tabulka: 4 Rizika z neprokázání převodních cen

Indikátory rizika převodních cen	špatně stanovené transferové ceny transakcí
	neexistující dokumentace k převodním cenám
	informace o cenové politice společnosti není známa
	společnost dlouhodobě vykazuje ztrátu
	transakce se spojeným podnikem ve skupině jsou ztrátové
	realizace obchodních transakcí se společnostmi z daňových rájů
	sjednané převodní ceny transakcí mezi spojenými osobami se liší od cen obvyklých
	u existujících půjček je vykazovaná nepřiměřená úroková míra
	pro účetnictví společnosti a manažerské účetnictví platí odlišná pravidla
účetování o jednorázové cenové úpravě ke konci účetního období	
Doměření daně	například při poskytování služeb s nejasnou podstatou
	riziko v případě licenčních poplatků, nepřiměřeně vysoké platby za manažerské služby, a neobvyklé úrokové sazby

Penále z doměřené daně	z této doměřené daně vznikne daňovému subjektu povinnost uhradit penále ve výši 20 %, je-li daň zvyšována, nebo je-li snižován daňový odpočet, 1 %, je-li snižována daňová ztráta (§ 251 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád)
Úroky z prodlení	daňový subjekt má povinnost zaplatit úroky z prodlení; výše úroku z prodlení odpovídá roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o výši procentních bodů, platných pro první den příslušného kalendářního pololetí; úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení (§ 252 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád)

Zdroj: vlastní

V České republice na rozdíl od okolních států (například Polsko, Slovensko, Německo) vedení dokumentace k převodním cenám není povinné, pouze doporučené, ale *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení.“*[23, §92, odst.3, 4]. V případě, že dokumentace k převodním cenám je vedená v souladu platnými principy, tak v průběhu daňové kontroly je finanční správou akceptována jako důkazní prostředek. Obsah dokumentace převodních společností:

- zpracována v souladu s platnými metodickými pokyny Ministerstva financí (resp. Směrnicí OECD, tzv. „*Masterfile*“),
- obecný popis podnikatelské činnosti spojené osoby, vykonávaných funkcí včetně nesených rizik,
- srovnávací analýzu,
- evidenci, jakých transakcí se kontrolovaná společnost účastnila,
- obecný popis spojených osob zúčastněných v obchodních vztazích, kdo byl odběratel jeho výrobků či služeb a kdo byl dodavatel výrobků a služeb
- poměr výrobků či služeb byl kontrolovaným subjektem poskytován v rámci skupiny a naopak,
- záznam, jakých řízených transakcí se kontrolovaný daňový subjekt účastnil jak z pozice odběratele, tak z pozice dodavatele (tok transakcí, průběh fakturace, rozsah transakcí),
- informaci o společnosti, která byla pro posouzení správného nastavení transferových cen testována,
- záznam o výběru srovnatelných společností, které vykonávaly podobné funkce za podobných podmínek v kontrolovaném období,

- porovnání ziskové přírážky nezávislých společností, tj. ověřil si, že jemu vyúčtované služby, resp. zisková přírážka spadají do mezikvartilového rozpětí přírážek dosahovaných srovnatelnými společnostmi,
- záznam, v jakém období (od – do) byla dokumentace zpracována.

V případě, že kontrolované společnosti dokumentace k převodním cenám chybí, vystavují se riziku neprokázání správnosti převodních cen. Týká se to případů, kdy cena účtovaná nezávislým subjektům se liší od cen účtovaných pro spojenou skupinu. Poplatník je povinen vyplnit v relativně krátkém čase detailní dotazník s více než 50 otázkami. Obsah dotazníku se tématicky z větší části překrývá s oblastmi, jež definuje již zmíněný pokyn D-334. Pokud je součástí dokumentace znalecký posudek (viz § 93, odst. 1 daňového řádu, judikatury Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu ČR), je finanční správa povinna se s existencí důkazního prostředku v rámci daňového řízení vypořádat. Daňový subjekt, nemůže být doměřen okamžitě (viz judikatura Nejvyššího správního soudu). Nejdříve má Finanční správa za povinnost daňový subjekt vyzvat, aby doložil, vysvětlil a kvantifikoval zjištěné rozdíly převodních cen. Když finanční správa detekuje rozdíly cen ve skupině, obvykle se nespokojuje pouze s ústním vysvětlením a daňový subjekt má v podstatě dvě možnosti. Buď uznat výsledky nálezu kontroly, nebo nález zpochybnit a doložit dokumentaci cen vlastní. Při daňové kontrole převodních cen leží důkazní břemeno na poplatníkovi, který musí předložit prokázat, že ceny sjednané mezi spřízněnými osobami jsou v souladu s principem tržního odstupu. Rizikem uvedeného postupu je finanční náročnost a určitá míra nejistoty přijatelného výsledku. Pokud poplatník předloží dokumentaci, přechází důkazní břemeno na finanční správu. Předloženou dokumentaci může rozporovat prostředky stejné právní váhy, tedy obdobnou analýzou, dokumentací či znaleckým posudkem a především musí přesně doložit, v čem se uvedené ceny dle jejího názoru liší od cen obvyklých. Daňový poplatník musí prokázat rozporované důkazní břemeno. V opačném případě je finanční správa oprávněna dlužnou daň doměřit, eventuálně dlužnou daň vymáhat daňovou exekucí ve smyslu daňového řádu. Případné doměrky daně z příjmů jsou pak, zejména u větších společností významné.

Z provedených daňových kontrol vyplývá, že u kontrolovaných subjektů dochází k úpravám vykazované daňové ztráty, dále k poměrně významným doměrkům daňové povinnosti. Na základě toho lze předpokládat, že kontrolní

akce SFú zaměřené do oblasti transferových cen si nadále udrží současný trend. S ohledem na výši doměrků na dani z příjmů za rok 2015 v oblasti transferových cen, je možné říci, že připravenost podnikatelských subjektů na kontrolu transferových stále není optimální. Uvedená situace nahrává snadnějšímu odhalení nesprávného postupu při stanovení cen transakcí probíhajících mezi spojenými osobami a následně vede ke vzniku daňových doměrků na dani z příjmů. Systematicky a kvalitně zpracovaná dokumentace transferových cen a transakcí mezi spojenými osobami se daňovým subjektům, přes časovou náročnost a administrativní náklady výrazně snižuje riziko doměření daní. V současnosti je správa daní spojených nadnárodních podniků záležitostí komunikace mezi finanční správou a daňovým poplatníkem, ale také na mezinárodní úrovni mezi daňovými správami navzájem. Problematika převodních cen u osob podnikajících ve skupině je velmi rozsáhlá. Hlubší rozbor jednotlivých situací přesahuje rámec tohoto článku.

AFILACE

Článek je výstupem z výzkumného projektu Zdanění rodinného podnikání IGA_AS_01_08/2.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] SCHWARTZMANN, M. Až sedm miliard ročně. Byznys center sdílených služeb v Česku dál roste. E15.cz [online]. 2. 9. 2015 [přístup 2016-04-14]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/byznys/obchod-a-sluzby/az-sedm-miliard-rocne-byznys-center-sdilenych-sluzeb-v-cesku-dal-roste-1223722>
- [2] BDO [online]. Česká republika 2013. [přístup 2016-06-18]. Dostupné z: <http://www.bdo.cz/legislativa-a-ostatni-predpisy-1/aktualni-zneni-smernice-oecd-o-prevodnich-cenach>
- [3] CzechInvest: Agentura pro podporu podnikání a investic [online]. Praha. [přístup 2016-05-31]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/klastry>
- [4] Finanční zpravodaj [online]. Sagit, Ostrava. [přístup 016-05-23]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=fz99046>

- [5] Komora daňových poradců ČR. Akční plán BEPS schválili ministři financí G20. [online]. Brno: [přístup 2016-06-12]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/akcni-plan-beps-schvalili-ministri-financi-g20>.
- [6] Komora daňových poradců ČR. Evropská komise představila balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem. [online]. Brno: [cit. 2016-06-12]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-70/86-novinky/evropska-komise-predstavila-balicek-proti-vyhybani-se-danovym-povinnostem>. [cit. 2016-03-27].
- [7] Ministerstvo financí České republiky. (2016c). Česko se připojilo k dohodě proti zneužívání převodních cen u nadnárodních společností. [online]. Praha. [přístup 2016-06-12]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/cesko-se-pripojilo-k-dohode-proti-zneuzi-23817>.
- [8] Ministerstvo financí České republiky. (2016d). Daňová Kobra zachránila doposud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy korun. [online]. Praha. [přístup 2016-06-13]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpocetu-CR-pres-4-miliardy-korun-7084>.
- [9] Ministerstvo financí České republiky. (2016e). Kontrolní hlášení: aktuální statistiky z prvního podávání. [online]. Praha: [přístup 2016-03-27]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/kontrolni-hlaseni-aktualni-statistiky-z-24353>.
- [10] Ministerstvo financí České republiky. (2016a). ČR podpořila opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. [online]. Praha: [přístup 2016-05-22]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/rada-eu-ecofin/vysledky-ze-zasedani-rady-ecofin/2016/cr-podporila-opatreni-proti-vyhybani-se-24288>. [přístup 2016-05-22].
- [11] Ministerstvo financí České republiky. (2016b). Přehled platných smluv. [online]. Praha: [přístup 2016-03-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.
- [12] OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 2010, s. 31-32. vyd. ISBN 978-92-64-09033.

- [13] Pokyn Gfř-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. [online]. Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>
- [14] Pokyn D - 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. [online] Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.
- [15] Pokyn D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. [online]. Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-333.pdf
- [16] Pokyn D – 334: Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami [online]. Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf
- [17] Přehled platných smluv. Ministerstvo financí České republiky [online]. Praha: [přístup 2016-05-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
- [18] Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností. Finanční správa [online]. [přístup 2016-02-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>
- [19] SOBOTKOVÁ, V. a SOLILOVÁ, V. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice. In. Daně a právo č. 10/2010, s. 25.
- [20] Přehled srovnatelnosti a ziskových metod. Finanční správa [online]. Praha: [přístup 2016-02-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/msprimdane/>
- [21] Zákon č. 1/199 Sb., Ústava České republiky, čl. 10, ve znění pozdějších předpisů

- [22] Zákon č. 586/1992 Sb., o Daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [23] Zákon č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- [24] Zákon č. 593/1992 Sb., o Rezervách pro zjištění daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [25] Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

AUTOR

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, Česká republika, e-mail: vincencova@post.sting.cz

AUTHOR

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, STING ACADEMY, Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: vincencova@post.sting.cz