



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANČÍ

INSTITUTE OF FINANCES

DAŇOVÉ ASPEKTY PŘEVODNÍCH CEN

TAX ASPECTS OF TRANSFER PRICING

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Hana Gottvaldová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Pavel Svirák, Ph.D.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Hana Gottvaldová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Pavel Svirák, Ph.D.
Akademický rok:	2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Daňové aspekty převodních cen

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Zjištění současného stavu poznání v oboru, praktická aplikace ve vazbě na téma práce a návazná návrhová tvorba a zhodnocení navrhovaných řešení vč. stanovení optimálního výstupu řešeného problému.

Základní literární prameny:

DVOŘÁČEK, J. a L. TYLL. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN: 978-80-7400-010-2.

SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 355 s. ISBN 978-8-7478-035-6.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing, Paris; oecd-ilibrary.org

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

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na stanovení převodní ceny u řízených transakcí mezi sdruženými osobami a její dopady na výši daňové povinnosti subjektu. Tato práce definuje základní teoretická východiska, právní úpravu k transferovým cenám, popis metod stanovení transferových cen a postup pro stanovení těchto převodních cen. Na základě těchto poznatků je zpracován příklad stanovení metody pro výpočet transferové ceny u vybrané řízené transakce. V závěrečné části jsou zhodnoceny výsledky a pomocí modifikací příkladu dané transakce jsou určena doporučení pro optimalizaci daňové povinnosti společnosti.

Abstract

Master thesis deals with setting a transfer price of controlled transaction between associated enterprises and its impacts on the tax liability of the tax subject. This thesis defines basic theoretical concepts, legal regulations of transfer pricing, description of methods for setting transfer prices and procedure for determination these prices. Based of this knowledge, an example of the method for setting transfer prices for selected controlled transaction is elaborated. In final part of this thesis, the results are evaluated and recommendations for optimizing the tax liability of the company are determined by modifying the example.

Klíčová slova

převodní ceny, princip tržního odstupu, sdružené osoby, metody stanovení převodních cen, závislá a nezávislá transakce, daňová povinnost

Key words

transfer prices, arm's length principle, associated enterprises, transfer pricing methods, dependent and independent transaction, tax liability

Bibliografická citace

GOTTVALDOVÁ, Hana. *Daňové aspekty převodních cen* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/120049>.

Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí.

Vedoucí práce Pavel Svirák.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne

.....

podpis

Poděkování

Chtěla bych poděkovat vedoucímu mé diplomové práce Ing. Pavlu Svirákovi, PhD. za odborné vedení při psaní mé práce.

Obsah

ÚVOD	10
CÍL PRÁCE	12
1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	13
1.1 DEFINICE PŘEVODNÍCH CEN	14
1.2 PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu	14
1.3 SDRUŽENÉ PODNIKY	16
1.4 TRANSAKCE MEZI SDRUŽENÝMI PODNIKY	18
1.5 CENA OBVYKLÁ	19
1.6 DAŇOVÁ KONTROLA A DŮKAZNÍ BŘEMENO	19
2 PRÁVNÍ ÚPRAVA TRANSFEROVÝCH CEN	21
2.1 UNIJNÍ PRÁVO	21
2.2 MEZINÁRODNÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA	22
2.3 TUZEMSKÁ PRÁVNÍ ÚPRAVA	24
3 METODY STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN	27
3.1 TRADIČNÍ TRANSAKČNÍ METODY	28
3.1.1 <i>Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)</i>	28
3.1.2 <i>Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)</i>	31
3.1.3 <i>Metoda nákladů a přirážky (C+M)</i>	33
3.2 ZISKOVÉ TRANSAKČNÍ METODY	35
3.2.1 <i>Metoda rozdělení zisku (PSM)</i>	35
3.2.2 <i>Metoda čistého rozpětí (TNMM)</i>	36
4 POSTUP STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN	38
4.1 INFORMACE O PODNIKU	39
4.2 SROVNÁVACÍ ANALÝZA	40
4.3 FAKTORY URČUJÍCÍ SROVNATELNOST	41
4.4 DOKUMENTACE K TRANSFEROVÝM CENÁM	44
4.5 ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ.....	48

5 STANOVENÍ METODY TRANSFEROVÝCH CEN U VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	49
5.1 ANALÝZA PODNIKU	49
5.2 SROVNÁVACÍ ANALÝZA	51
5.3 VOLBA VHODNÉ METODY	55
5.4 KVALITATIVNÍ ANALÝZA	57
5.5 STANOVENÍ PŘEVODNÍ CENY A DAŇOVÉ POVINNOSTI.....	61
5.6 DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ A OPTIMALIZACE	65
ZÁVĚR	77
SEZNAM ZDROJŮ	79
SEZNAM OBRÁZKŮ	81
SEZNAM TABULEK.....	81

Úvod

Z důvodu expanze obchodních společností na zahraniční trhy se v posledních letech stala problematika transferových cen velmi diskutovaným tématem. Zprvu bylo toto téma problémem jednotlivých států, na jejichž území vznikaly spojené podnikatelské subjekty, které mezi sebou provozovaly ekonomickou činnost. Nyní se oblast tvorby cen mezi sdruženými podniky dostává na mezinárodní úroveň, protože obchodní korporace běžně zakládají své mateřské, dceřiné či sesterské společnosti v různých zemích světa. Prostřednictvím těchto spojených podniků potom dochází k převodu zisků do zemí s nižším daňovým zatížením. Mezi společnostmi může docházet k umělému snižování tržeb nebo zvyšování nákladů v zemích s vyšší daňovou sazbou a naopak k přelévání těchto zisků do zemí s nižší daňovou sazbou za účelem optimalizace základu daně a snížení celkové daňové povinnosti. Z tohoto důvodu se tyto personálně a ekonomicky propojené společnosti a jejich řízené transakce staly předmětem častější a přísnější kontroly ze strany správce daně.

Snahou států je nastavení takových pravidel v rámci transferového oceňování, aby společnosti nepřesouvaly zisky do zemí s nižším daňovým zatížením. Tyto zisky by měly zůstat v zemi, kde vznikly, měly by tu být zdaněny a tato daň by měla tvořit část příjmu státního rozpočtu. Často tedy dochází k daňovým únikům a krácení příjmů do státního rozpočtu. Zpřísněná regulace může ale působit negativně na podnikatelské subjekty, jejichž následnou reakcí může být přesun činností do daňových rájů.

Pro sjednocení pravidel ke stanovování převodních cen byla vydána Směrnice OECD o převodních cenách pro mezinárodní korporace a správy daní, která je jakýmsi návodem pro spojené podniky. Tuto směrnici mohou jednotlivé státy interpretovat do své legislativy. Na jejím základě si sdružené společnosti mohou ověřit správnost nastavení ceny v řízených transakcích, tak jako by tyto operace probíhaly mezi nezávislými podniky.

Diplomová práce se zabývá problematikou stanovení transferových cen u vybrané transakce mezi sdruženými osobami. Hlavním úkolem bude zjištění, zdali ujednaná cena uvedená ve smlouvě, kterou tyto dva spojené podniky uzavřely, je porovnatelná

s nezávislou cenou, tj. zdali je v souladu s principem tržního odstupu. Dalším dílčím cílem této práce je určení daňové povinnosti subjektu jako celé obchodní skupiny. Následně proběhne analýza vlivu výše transferových cen na daňovou povinnost korporace a zdali je možné pomocí modifikací převodní ceny tuto daňovou povinnost optimalizovat.

Cíl práce

Cílem práce je na základě teoretických poznatků z unijní, mezinárodní a tuzemské legislativy zvolit vhodnou metodu pro stanovení transferových cen výrobní společnosti. Vymezit výhody a nevýhody zvolených i nezvolených metod. Dále stanovení převodní ceny pomocí zvolené metody v souladu s principem tržního odstupu a výpočet daňové povinnosti subjektu. V poslední řadě budou provedeny modifikace převodních cen, popřípadě jiná řešení, aby daňová povinnost subjektu byla optimalizována.

Aby bylo cíle práce dosaženo, nejdříve je nutné v teoretické části definovat základní pojmy týkající se převodních cen, analyzovat právní úpravu, kde jsou transferové ceny vymezeny a představit jednotlivé metody stanovení převodních cen.

V praktické části pak bude možné aplikovat poznatky z předchozích kapitol tak, aby byla převodní cena stanovena v souladu s principem tržního odstupu a toto pravidlo nebylo porušeno ani v různých modifikacích příkladu za účelem optimalizace daňové povinnosti.

1 Vymezení základních pojmů

Transferové ceny jsou v současnosti v oblasti mezinárodního zdaňování velmi ožehavým a velmi řešeným tématem. Hlavním důvodem, proč je tato problematika neustále diskutovaná, je problém nastavení cen mezi sdruženými podniky při převodu zboží, služeb nebo majetku. Tyto podniky si stanovují ceny, které se liší od cen obvyklých, tj. od těch cen, které by si stanovily mezi nezávislými subjekty.

Sdružené podniky si nastavují jiné ceny, než ceny obvyklé (běžně se vyskytující na trhu), zcela záměrně. A to z důvodu, aby přesunuli svoje zisky do zemí s výhodnější sazbou daně a celkově si snížili daňovou povinnost. Maximalizace zisku jednotlivých podnikatelských subjektů už přestalo být hlavním cílem. Prvořadým parametrem je maximalizace zisku celého holdingu. „*Maximalizace zisku holdingu je dosahováno díky efektivnímu transferu zisků do podnikatelských jednotek se sídlem ve státech s příznivějšími sazbami korporátních daní, stabilním měnovým kurzem a nízkými celními tarify. Právě možnost daňové optimalizace a tím snižování daňových odvodů vede většinou k přísnějšímu dozoru nad stanovováním transferových cen a aplikací daňových zákonů založených na stanovení ceny na úrovni tzv. Arm's length standard (standardu délky paže, doporučeného členskými státy OECD), podle něhož mají ceny mezi spojenými osobami při transakcích přes hranice odpovídat pro daňové účely cenám tržním.*“ [14]

Pro řešení problematiky transferových cen je nutná znalost základních pojmů. Z tohoto důvodu jsou v následujících podkapitolách vymezeny definice nejdůležitějších pojmů, které jsou podstatné pro pochopení problematiky převodních cen. Jedná se zejména o tyto pojmy: transferové ceny, princip tržního odstupu, sdružené podniky, transakce mezi sdruženými podniky, cena obvyklá a jiné související definice zmiňované jak v mezinárodní, tak v tuzemské právní úpravě.

1.1 Definice převodních cen

Převodní ceny, často označované anglickým ekvivalentem transferové ceny (*transfer pricing*), budou v celé mé práci klíčovým pojmem. Proto je důležité si náležitě vysvětlit jeho definici. Vysvětlení pojmu transferových cen je upraveno v tuzemské i mezinárodní právní úpravě. Nejdůležitějším právním předpisem, který upravuje problematiku transferových cen je zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pokyny Ministerstva financí ČR, které byly vytvořeny jako doporučení na základě Směrnice OECD o převodních cenách.

V tuzemské právní úpravě jsou převodní ceny definovány takto: *„Za převodní neboli transferové (obvyklé) ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými, v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružené podniky. Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jak by postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. V českých podmínkách lze zjednodušeně říci, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmu, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech“* [1]

Směrnice OECD o převodních cenách definuje transferové ceny jako ceny, které jsou dohodnuty mezi sdruženými osobami, kde je předmětem převod práva nakládat s věcí jako s vlastní. Věcí se rozumí hmotný majetek, nehmotný majetek nebo poskytnutí služby. [13]

1.2 Princip tržního odstupu

Hlavním a důležitým pojmem, který se dotýká problematiky převodních cen, je princip tržního odstupu. Je to základní pravidlo pro správné stanovení transferové ceny, proto bude v práci často zmiňován. Cena u transakcí prováděných mezi spojenými osobami by měla být určena tak, jako kdyby se jednalo o nespojené subjekty, tj. cena za příslušnou řízenou transakci by měla být ve výši ceny tržní. Pokud tedy bude převodní

cena stanovena ve výši ceny, za kterou obchodují nespojené podniky, stanovení převodní ceny je v souladu s principem tržního odstupu.

*„Princip tržního odstupu (z anglického překladu *Arm's length principle*) znamená povinnost dodržovat nastavení obchodních vztahů mezi spojenými osobami za stejných podmínek, jako kdyby tyto osoby spojené nebyly. Princip tržního odstupu je aplikován pomocí různých právních nástrojů za účelem zabránění účelovému přelévání zisku z jedné jurisdikce do druhé.“* [7]

Dvoustranný nebo i mnohostranný nástroj k zamezení daňových úniků za pomoci transferových cen na nadnárodní úrovni je obsažen především ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Princip tržního odstupu je v mezinárodní právní úpravě vysvětlen v článku 9, odstavci 1 Modelové smlouvy OECD. Předmětem zkoumání jsou transakce mezi sdruženými podniky, kdy jeden podnik je rezidentem České republiky a druhý podnik je rezidentem druhého státu se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. [1]

Výklad definice principu tržního dostupu můžeme najít také v tuzemské právní úpravě, konkrétně v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP). Zde se jedná o transakce probíhající mezi subjekty, které jsou rezidenty České republiky nebo mezi podnikem se sídlem v České republice a druhým podnikem, se sídlem v zemi, se kterou Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Jedná se tedy o jednostranné opatření zákonodárců České republiky, které přikazuje úpravu daňového základu tak, aby se ceny stanovené mezi spojenými osobami nelišily od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. [1]

Princip tržního odstupu je v tuzemské právní úpravě definován následovně: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce*

a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. [2]

1.3 Sdružené podniky

Sdruženými podniky neboli spojenými osobami, se rozumí vztah, pokud se podnik jednoho státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého státu. [1]

Termín sdružené podniky je charakterizován v mezinárodní i tuzemské právní úpravě.

V české legislativě je tento vztah podrobněji vymezen v § 23 odst. 7 ZDP následovně:

„a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

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

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

Definice sdružených podniků v mezinárodním právu je upravena v článku 9, odstavci 1 Modelové smlouvy OECD.

V článku 9 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle OECD jsou sdružené podniky definovány takto:

„Jestliže:

- a, se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo*
- b, tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na řízení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu“* [4]

Mezinárodní i tuzemská definice pojmu sdružených podniků jsou velmi podobné. Avšak tuzemská úprava podle § 23 odst. 7 ZDP je daleko širší než definice dle článku 9 Modelové smlouvy OECD.

Sdružené podniky, které uskutečňují svoji ekonomickou činnost ve dvou či více státech jsou také nazývány jako nadnárodní podniky. Tyto skupiny podniků jsou schopné si vytvořit důmyslné mezinárodní daňové plánování. To se zaměřuje na přesouvání zisku do zemí s nejvýhodnějšími podmínkami z hlediska sazby daně z příjmů právnických osob. Takových přesunů zisků dosahují prostřednictvím převodních cen, kdy větší část zisků za celou skupinu podniků převedou do země s nejvýhodnějšími podmínkami. Díky takovému jednání si mohou optimalizovat daňovou povinnost.

1.4 Transakce mezi sdruženými podniky

Transferové ceny jsou sjednané ceny za transakce, které probíhají mezi spojenými osobami. Dle platných právních předpisů České republiky by převodní ceny měly být stanoveny v obvyklé výši, tzn. v takové výši, jako by se sjednávaly mezi nezávislými podniky. [5]

Sjednávání těchto cen podléhá kontrole ze strany finančních úřadů. V případě, že se převodní ceny liší od cen sjednaných na trhu mezi nezávislými subjekty a poplatník není schopen tento rozdíl správci daně uspokojivě doložit, může správce daně upravit základ daně o zjištěný rozdíl. [5]

„Mezi nejčastější transakce, na které se zaměřují finanční úřady při daňové kontrole, patří:

- *Transakce s hmotným majetkem*
 - *Prodej výrobků, nedokončené výroby nebo zboží mezi spojenými osobami*
 - *Materiálové zajištění ve skupině podniků, prodej surovin*
 - *Prodej dlouhodobého majetku*
- *Transakce s nehmotným majetkem*
 - *Sdílení nákladů na logo využívané ve skupině podniků*
 - *Sdílení nákladů na výzkum a vývoj ve skupině podniků*
 - *Ocenění licencí a licenčních poplatků*
- *Poskytování služeb*
 - *Poskytování podpůrných vnitroskupinových služeb (účetnictví, daňové služby, public relations, personální služby atd.)*
 - *Sdílení nákladů na servisní střediska ve skupině (celá škála služeb)*
 - *Poskytování manažerských služeb*
- *Financování ve skupině*
 - *Poskytování půjček a úvěrů*
 - *Podřízený dluh*
 - *Dluhopisy*
 - *Jiné formy financování“* [5]

Transakce prováděné mezi spojenými osobami, jejichž předmětem jsou hmotné i nehmotné statky, se nazývají řízené transakce. Mohou se nazývat i dalšími synonymy – kontrolované transakce, závislé transakce (angl. *controlled transactions*). Opačným řízené transakce je transakce nezávislá neboli nekontrolovaná (angl. *uncontrolled transaction*). [14]

1.5 Cena obvyklá

Cenu obvyklou chápeme jako cenu, za kterou by transakci, za stejných nebo podobných podmínek, realizovaly nezávislé osoby. Tato cena vzniká při obchodních transakcích mezi nespojenými podniky, které mezi sebou nemají žádné kapitálové ani personální spojení.

Převodní cena je cena, která je stanovena mezi kapitálově, ekonomicky i personálně spojenými subjekty.

Pokud není možné cenu obvyklou zjistit jinak, aplikujeme Zákon 151/1997 Sb. O oceňování majetku. Dle § 2 odst. 1 tohoto zákona: „*Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona 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.*“ [6]

Dle zákona 151/1997 Sb. o oceňování majetku se cenou obvyklou rozumí cena, která se sjedná při transakci mezi osobami se sídlem v České republice. Toto je hlavní rozdíl mezi cenou obvyklou a převodní cenou. Převodní ceny jsou stanoveny při transakcích mezi sdruženými podniky, jejichž definice je blíže vysvětlena v kapitole 1.3 této práce. [1]

1.6 Daňová kontrola a důkazní břemeno

Definice daňové kontroly je ustanovena v zákoně č. 280/2009 Sb, daňový řád. Předmětem daňové kontroly je kontrola daňové povinnosti subjektu a okolnosti jejího stanovení. [17]

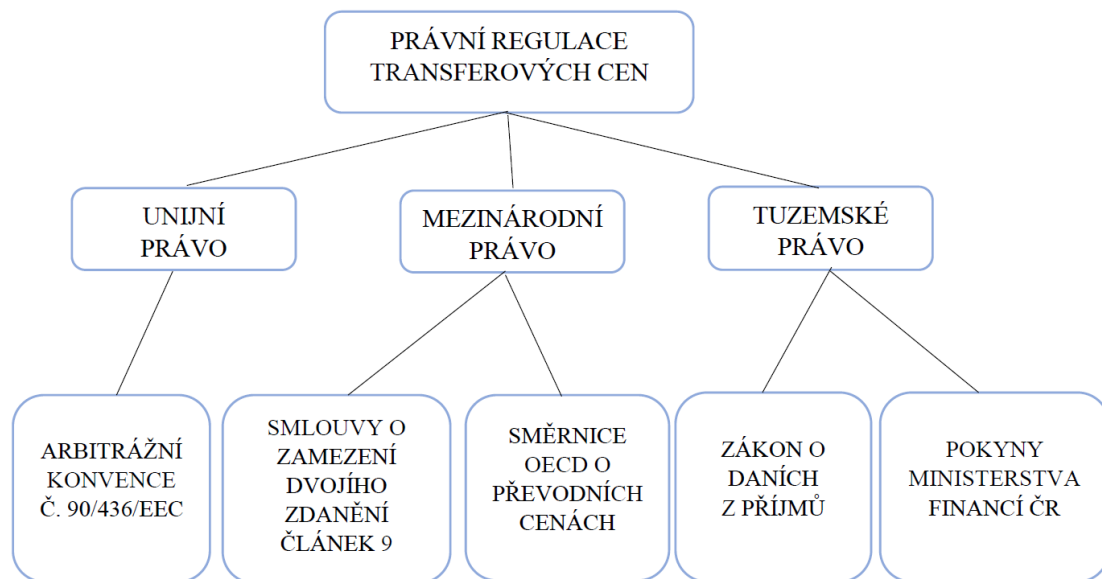
Dle § 86 daňového řádu je „*daňový subjekt povinen umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly*“. Daňovou kontrolu provádí místně příslušný správce daně. Je zahájena prvním úkonem ze strany správce daně. Rozsah daňové kontroly je definován v protokolu o zahájení daňové kontroly. Pokud subjekt neumožní správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být vyzván. Ve výzvě k zahájení daňové kontroly jsou informace o rozsahu a předmětu daňové kontroly, práva a povinnosti daňového subjektu a informace o místě a čase zahájení daňové kontroly. [17]

V rámci daňové kontroly provádí příslušný správce daně dokazování dle § 92 daňového řádu. Daňový subjekt má povinnost prokázat veškeré skutečnosti, které uvedl v daňovém tvrzení. Předkládá veškeré podklady, které slouží jako důkazní prostředky na jejichž základě lze ověřit správné stanovení daňové povinnosti. [17]

V první řadě tedy leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Ten je povinen poskytnout správci daně veškeré podklady – účetnictví, podklady k převodním cenám, aj. V této fázi přechází důkazní břemeno na správce daně, který má možnost prokázat, že výše uvedené důkazy poskytnuté daňovým subjektem nejsou úplné, správné nebo průkazné. Na tomto základě může správně daně vyjádřit pochybnosti a vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností. [17]

2 Právní úprava transferových cen

Oblast transferových cen je velmi rozsáhlá a složitá. O tom svědčí i velké množství právních úprav zabývajících se touto problematikou. Transferové ceny a regulace oceňování jsou legislativně řešeny na úrovni unijního, mezinárodního i tuzemského práva.



Obrázek 1.: Grafické znázornění právní úpravy transferových cen – vlastní zpracování

2.1 Unijní právo

V rámci unijní úpravy jsou transferové ceny upraveny v Arbitrážní úmluvě č. 90/463/EEC. Vzhledem k tomu, že Česká republika je členem Evropské unie a dle Ústavy ČR má unijní právo aplikační přednost před tuzemskými právními úpravami, je nutné zmínit účel této úmluvy.

Arbitrážní konvence č. 90/463/EEC, z anglického překladu *Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*, je vícestranná smlouva z roku 1990 uzavřená mezi členskými státy Evropského hospodářského společenství. Zabývá se zamezením dvojího zdanění a úpravou zisků sdružených podniků. „*Důvodem pro přijetí této úmluvy bylo to, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění neposkytují dostatečnou záruku toho, že pokud*

jeden stát provede úpravu zisků u sdružené společnosti, pak i druhý stát provede zrcadlovou úpravu.“ Na rozdíl od smluv o zamezení dvojího zdanění, Arbitrážní úmluva příslušným subjektům udává povinnost najít řešení sporů vzájemnou dohodou. Jedná se o spory, které vznikly v souvislosti s převodními cenami a úpravou zisků, a to z důvodu použití odlišných pravidel pro stanovení transferových cen v legislativách jednotlivých států unie. *„Podmínkou je to, že podnik, který se cítí být dotčen dvojitým zdaněním tohoto druhu, předloží svůj případ správním orgánům ve lhůtě 3 let od prvního oznámení o opatření ve věci úpravy zisků.“* [3]

2.2 Mezinárodní právní úprava

Na mezinárodní úrovni jsou transferové ceny řešeny ve *Směrnici OECD* a také v multilaterálních a bilaterálních *Smlouvách o zamezení dvojího zdanění*, uzavřených mezi jednotlivými státy.

Mezinárodní smlouvy mají aplikační přednost před tuzemskými právními úpravami. Na druhou stranu unijní právo má aplikační přednost před mezinárodním právem. To ale neznamená, že právo EU ruší uzavřené mezinárodní smlouvy.

V Ústavě České republiky je zakotveno pravidlo: *„Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“* [9]

V § 37 zákona o daních z příjmů je uvedeno obdobné pravidlo, které zde přímo zakotvuje nadřazenost mezinárodních smluv před tuzemským právem: *„Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“* [2]

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění, včetně komentáře, patří mezi základní právní úpravy pro transferové ceny. Článek 9 této smlouvy ve svém prvním odstavci definuje sdružené podniky a princip tržního odstupu v odstavci druhém.

Problematika transferových cen je obsažena ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Směrnice byla zpracována Výborem pro fiskální záležitosti OECD v roce 1995 a následně v roce 1997 dopracována. V České republice byla tato směrnice publikována ve Finančním zpravodaji č. 10 a ve Finančním zpravodaji č. 6. [1]

„Směrnice o převodních cenách má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a předcházet nákladným soudním sporům a dále napomáhat i při uplatňování odstavce 2 článku 9 Modelové smlouvy – následně úpravě zisků pro daňové účely.“ [1]

V českých daňových zákonech však principy Směrnice OECD o převodních cenách přímo zakotveny nejsou. České republice ale vzniká určitá závaznost, protože podepsala Vídeňskou úmluvu o smluvním právu. *„(zveřejněna ve Sbírce zákonů od č. 15/1998 Sb. jako Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu). V čl. 31 této úmluvy je uvedeno obecné pravidlo výkladu.“* Z tohoto důvodu tedy Směrnici lze využívat jako výkladové pravidlo ke Smlouvě, článku 9, stejně, jako ji pro daňové účely využívají ostatní členské státy OECD. [1]

V mezinárodních smlouvách existují další specifická ustanovení, která obsahují zásady zdaňování transakcí probíhající mezi osobami ve zvláštním vztahu:

- *„čl. 7 Modelové smlouvy – Zisky podniků: Na základě tohoto článku jsou stálým provozovnám (definovány v čl. 5 Smluv) přiřazovány zisky rovněž na principu tržního odstupu, ovšem s jistou modifikací plynoucí ze zvláštního postavení stálé provozovny vůči podniku, který jejím prostřednictvím vykonává svou činnost;*
- *čl. 10, odst. 3 Modelové smlouvy – definice výrazu dividendy (návaznost na „překlasifikaci“ podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP;*
- *čl. 11 Modelové smlouvy – Úroky, odstavec 6;*
- *čl. 12 Modelové smlouvy – Licenční poplatky, odstavec 4;*
- *čl. 23 Modelové smlouvy – Metody pro vyloučení dvojího zdanění.“* [1]

2.3 Tuzemská právní úprava

Problematika transferových cen v České republice je legislativně upravena přímo prostřednictvím zákona o daních z příjmů a také nepřímo prostřednictvím pokynů Ministerstva financí České republiky.

Legislativa upravující problematiku převodních cen v České republice:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Pokyn D-332 Ministerstva financí ČR k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny
- Pokyn D-333 Ministerstva financí ČR k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami
- Pokyn D-334 Ministerstva financí ČR k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami
- Pokyn D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Pokyn D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky

V zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů je úprava transferových cen uvedena v § 23 odst. 7. Stěžejními definicemi jsou zde princip tržního odstupu a spojené osoby. Vysvětlením těchto pojmů byly blíže věnovány kapitoly 1.2 a 1.3 této práce. Poplatník má povinnost při sjednávání cen transakcí mezi spojenými osobami respektovat cenu obvyklou dle zákona o oceňování majetku. Tato cena však nemusí přesně kopírovat cenu, jakou by podniky použily v případě transakcí s nezávislými subjekty. Odlišnost cen musí být ale správci daně uspokojivě doložena prostřednictvím porovnávací analýzy. Podniky nesou důkazní břemeno. Pokud poplatník důkazní břemeno neunes a zjistí se rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednaná mezi nespojenými osobami, upraví se základ daně o zjištěný rozdíl. [2]

Metodické pokyny, které vydalo Ministerstvo financí České republiky jsou pro daňové subjekty neméně důležité. I když pro subjekty nejsou právně závazné, je dobré je při

stanovení transferových cen respektovat. Jejich implementací se může snížit riziko problémů v případě daňové kontroly.

Seznam Pokynů Ministerstva financí České republiky, které se zabývají problematikou v oblasti převodních cen, je uveden dále v této kapitole.

Pokyn D – 332 je v podstatě implementace Směrnice OECD. „*Tento pokyn je vydáván za účelem zajištění jednotného postupu při zdaňování zmíněných transferů uvnitř nadnárodních společností, a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů. Tyto principy a postupy musí být užity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika s jinými státy, a s platnými zákony České republiky.*“ [1]

Pokyn D – 333 upravuje postup při vydávání závazného posouzení, tj. jakým způsobem byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami. Návaznost na tento pokyn má i ustanovení § 38nc ZDP, kde je v odstavci 1 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 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) (dále jen "závazné posouzení ceny").*“ [1] [10]

Pokyn D – 334 doporučuje rozsah dokumentace pro tvorbu převodních cen mezi spojenými osobami. „*Zveřejňuje standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s § 23 odst. 7 ZDP a článkem 9 smluv o zamezení dvojího zdanění*“ [11]

Další ustanovení, která zahrnují úpravu princip tržního odstupu:

- „*§ 22 odst. 1 písm. g) bod 3 – „překlasifikace“ rozdílů mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle § 23 odst. 7 ZDP a úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP na podíly na zisku;*
- *§ 23 odst. 7 – úroky z půjček; Za cenu „obvyklou“, tj. cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, je považována cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu;*

- § 23 odst. 11 – princip tržního odstupu pro účely stanovení základu daně u stálých provozoven;
- § 25 odst. 1 písm. w) - nízká kapitalizace;
- § 35a odst. 2 písm. d) – investiční pobídky;
- § 35b – investiční pobídky.“

[1]

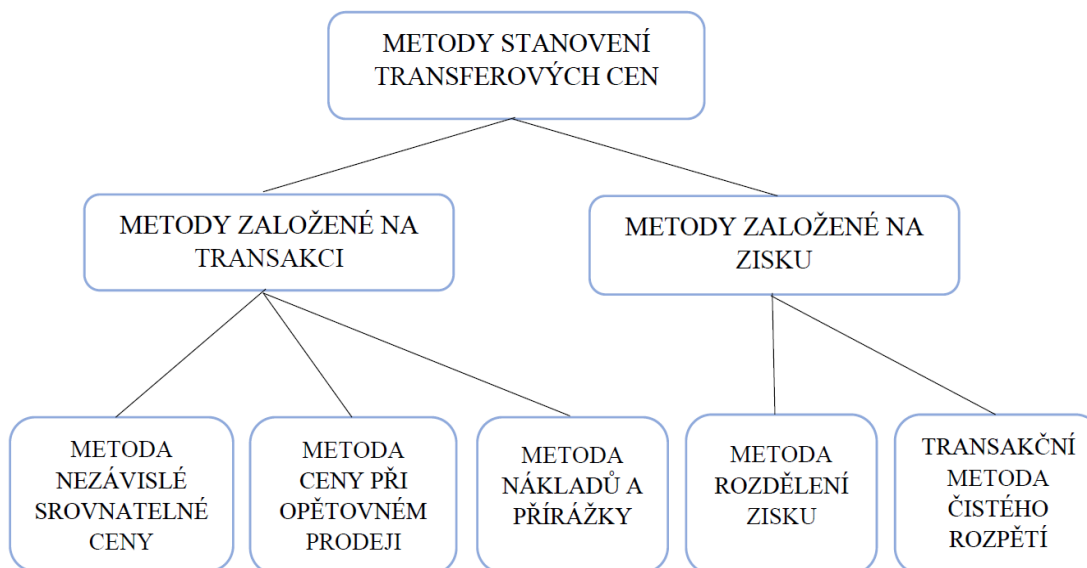
3 Metody stanovení transferových cen

V žádné legislativě není uvedeno, za jaké ceny by spojené osoby měly mezi sebou uskutečňovat transakce. Jak stanovit převodní cenu je komplikovaný proces. Nynější právní úprava, jak už mezinárodní, tak tuzemská, nám dává pouze jakýsi návod a doporučení ke správnému stanovení cen, aby byly v souladu s principem tržního odstupu.

Podle Směrnice OECD existuje 5 metod doporučených pro stanovení transferových cen. Metody pro stanovení transferových cen byly vytvořeny za účelem sjednocení způsobu při oceňování transakcí mezi spojenými osobami a pro usnadnění jejich stanovení pro daňové subjekty. Tyto metody prvotně vycházejí ze srovnání transakcí, které jsou realizované mezi spojenými osobami s transakcemi, které mezi sebou realizují nezávislé podniky. Základní rozdělení podle Směrnice OECD je na **tradiční metody** a **ziskové metody**. U tradičních metod je předmětem srovnávání cena, marže nebo přírůžka a v případě ziskových metod je porovnáván zisk. [12]

Rozhodnutí, jakou metodu si zvolit pro stanovení převodních cen, je výhradně v kompetenci společnosti. Výběr metody však závisí také na provedené analýze. Abychom mohli zvolit vhodnou metodu, je nutné posoudit funkční a rizikový profil spojených podniků. [1]

Předmětem této kapitoly bude podrobný popis metod stanovení převodních cen, jejich výhody a nevýhody a za jakých okolností je vhodné danou metodu použít.



Obrázek 2.: Metody stanovení transferových cen – vlastní zpracování

[1]

3.1 Tradiční transakční metody

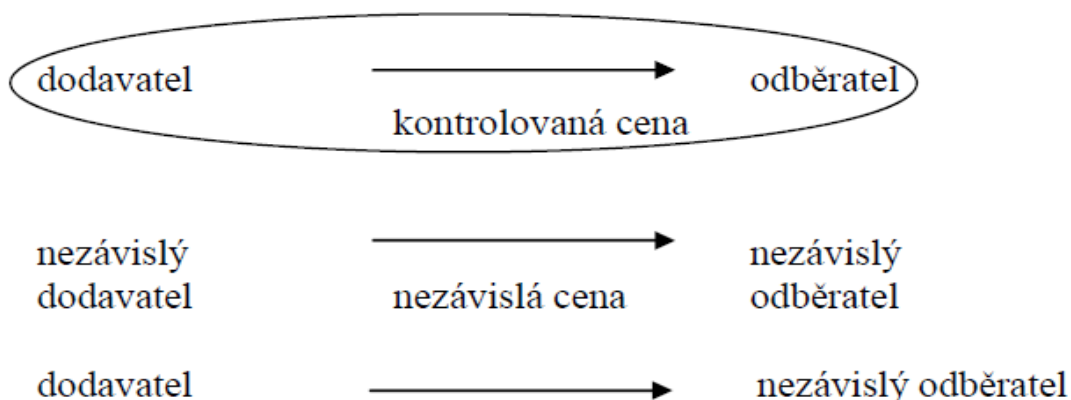
U tradičních transakčních metod jde o porovnání cen zboží a služeb, marže nebo přírážky v transakcích mezi závislými osobami s cenami nebo maržemi, které na trhu dosahují nezávislé osoby za stejných nebo podobných podmínek. Podmínkou možné aplikace těchto metod je předpoklad, že k analyzované řízené transakci lze nalézt nezávislou transakci, která je srovnatelná s transakcí řízenou, tj. s transakcí prováděnou mezi spojenými osobami.

[12]

3.1.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)

Metoda nezávislé srovnatelné ceny, z anglického překladu *Comparable uncontrolled price method* – CUP srovnává ceny v řízené transakci mezi spojenými osobami s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za stejných nebo podobných okolností. Z hlediska použitelnosti patří tato metoda mezi nejjednodušší, ale vyžaduje značnou míru srovnatelnosti.

[1]



Obrázek 3.: Grafické znázornění metody CUP

[1]

Tuto metodu je vhodné použít u transakcí, kde je předmětem operace prodej zboží nebo poskytnutí služeb. A kde je možné u těchto transakcí srovnat převodní cenu s cenou, kterou by subjekt musel zaplatit za stejný produkt či službu mimo skupinu. *„Zásadním předpokladem nejen pro tuto metodu je však stanovení skutečnosti, zda se jedná o srovnatelnou transakci či nikoli. Nekontrolované transakce jsou považovány za srovnatelné s kontrolovanými, pokud jsou splněny následující předpoklady. Konkrétní předmět a okolnosti související s nekontrolovaným prodejem jsou identické s konkrétním předmětem a okolnostmi souvisejícími s kontrolovaným prodejem, nebo jsou předměty a okolnosti velmi blízce identické, což má za následek, že jakékoli eventuální odlišnosti nemají buď žádný dopad na cenu, nebo tyto odlišnosti mohou být zohledněny přiměřeně velkým přizpůsobením k ceně v rámci nekontrolovaného prodeje. Přizpůsobení nekontrolované ceny je možné pouze tehdy, mají-li rozdíly mezi kontrolovanou a nekontrolovanou transakcí jasně vymezený a přiměřeně zjistitelný dopad na cenu. Pokud tedy mají jakékoli odlišnosti vliv na konečnou cenu, musí být tento vliv kvantifikovatelný“* [14]

Srovnávání transakcí lze provést na externí či interní úrovni. Při interní úrovni uskutečňuje jeden se sdružených subjektů totožné transakce jak se svou spojenou osobou, tak i s nezávislými podniky. Pokud tyto interní transakce existují, potom je použití metody CUP vhodné a stanovení převodní ceny je jednodušší. Pokud ale

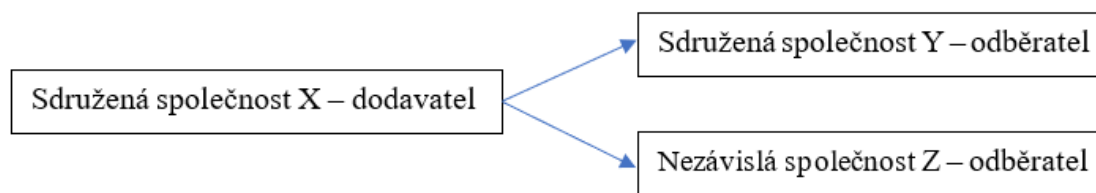
neexistují identické interní transakce, lze použít externí srovnání transakcí. Toto srovnání se použije, pokud na volném trhu existuje shodný produkt či služba, která je uskutečňována jiným podnikem. Aplikace této metody je složitá, protože informace o těchto externích transakcích jsou omezené a těžko dostupné. V případě, že subjekt nemůže nalézt všechny potřebné informace, aby řízenou transakci mohl porovnat s touto identickou externí transakcí, nelze metodu použít. [16]

Na jednu stranu je tedy zvolení metody nezávislé srovnatelné ceny výhodné v tom, že její použití je jednoduché a kontrolovanou cenu „pouze“ porovnáváme s cenou, kterou lze ověřit na trhu. Na druhou stranu ale může být poměrně složité najít takovou transakci, která by byla stejná nebo podobná jako kontrolovaná transakce.

Dle Směrnice OECD je důležité splnění alespoň jedné z podmínek, aby kontrolovaná transakce mohla být srovnatelná s nekontrolovatelnou transakcí. První podmínkou je, že předmět transakce a okolnosti jsou buď stejné nebo alespoň podobné a případné odlišnosti nemají dopad na cenu. Případný vzniklý rozdíl bude potřeba zohlednit v ceně. Úpravy odstraňující rozdíly jsou tedy druhou podmínkou. [13]

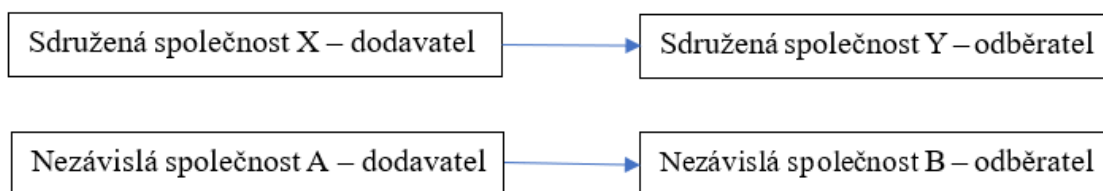
Příklad použití metody CUP:

Společnosti X a Y jsou sdružené podniky. Společnost X prodává své dceřině společnosti Y své výrobky (např. pneumatiky). Z hlediska interního srovnání porovnáváme vnitropodnikové kontrolované transakce mezi sdruženými podniky X a Y a transakce nekontrolované, kdy společnost X prodává výrobky také společnosti Z, která stojí úplně mimo tyto společnosti. Cena za kontrolovanou transakci mezi společnostmi X a Y je potom stanovena v souladu s principem tržního odstupu, a to přesně v takové výši jako při transakci mezi společnostmi X a Z.



Obrázek 4.: Grafické znázornění použití CUP metody interním srovnáním

Dalším příkladem, kdy například společnosti X a Y obchodují pouze mezi sebou, může být situace stanovení převodní ceny podle externí transakce. Bereme v úvahu, že na trhu existují další nezávislí dodavatelé a odběratelé zmíněných pneumatik (např. nezávislé společnosti A a B). Transferová cena pro řízenou transakci mezi společnostmi X a Y bude potom stanovena na stejné úrovni, jako je nezávislá transakce mezi společnostmi A a B.



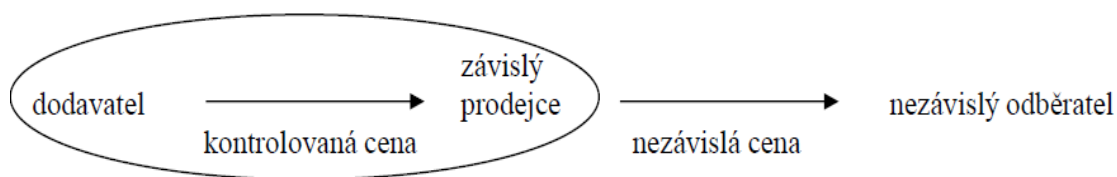
Obrázek 5.: Grafické znázornění použití CUP metody externím srovnáním

Výpočet převodní ceny pomocí metody nezávislé srovnatelné ceny můžeme vyjádřit pomocí následující rovnice:

$$\text{Převodní cena} = \text{nezávislá cena}$$

3.1.2 Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)

Metoda ceny při opětovném prodeji, z anglického překladu *Resale price method* – RPM. „Vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku (dodavatele) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli), tato nezávislá cena je pak snížena o hrubé rozpětí (hrubou přírážku) závislého prodejce.“ Jinými slovy, cena se stanoví jako rozdíl prodejní ceny konečnému nezávislému spotřebiteli a přírážky prodejce, který je spojenou osobou dodavatele. [1]



Obrázek 6.: Grafické znázornění metody RPM

[1]

Tato metoda se nejčastěji používá v případech, kdy není možné najít adekvátní porovnatelnou transakci mezi nezávislými osobami. „*To je tam, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu, např. distributor.*“ [1]

Nejčastějším případem, kdy se použije metoda stanovení ceny při opětovném prodeji je transakce, kdy výrobce prodá svůj výrobek distributorovi, který je zároveň jeho spojeným podnikem. Tento distributor potom produkt přeprodává bez jakékoliv další úpravy či zpracování svým odběratelům, např. konečným spotřebitelům. [14]

„*Obecně je RPM vhodnější metodou, pokud jsou funkce poskytnuté na straně výrobce více rozsáhlé a hůře ocenitelné než funkce na straně spojeného distributora.*“ [14]

Procentuální marže u kontrolované transakce by měla být odvozována od nekontrolovatelných nákupů a prodejů. Pokud takový postup není možný, potom srovnáváme marži podobných subjektů s podobným zbožím na stejném trhu. [14]

Při identifikaci podobnosti zboží musíme brát v potaz faktory, které určují srovnatelnost transakcí. Zboží by mělo být srovnatelné z hlediska typu, příslušenství, která jsou k němu poskytována distributorem (např. reklama, balení, doručování, fakturace, financování úvěrem apod.), dopadu faktorů na cenu zboží (např. hodnota obchodní značky). [14]

Příklad použití metody RMP:

Společnost X a Y jsou spojené osoby. Společnost X prodává společnosti Y své hotové výrobky (např. spotřební elektroniku – mobilní telefony). Dále od společnosti Z,

která není spojenou osobou nakupuje podobné výrobky, například tablety. Výsledné marže z prodeje by se měly u obou produktů rovnat. Cena kontrolované transakce mezi společnostmi X a Y, bude tedy vyjádřena jako rozdíl nezávislé ceny koncovému zákazníkovi a prodejní marže, kterou si společnost Y k prodejům běžně přiráží.

Metodu ceny při opětovném prodeji vyjadřuje tato rovnice:

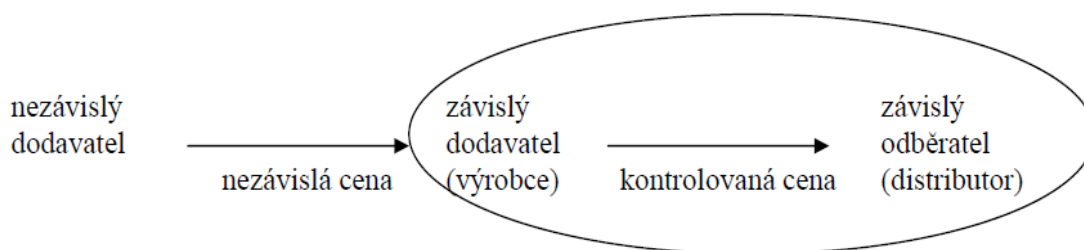
$$\text{Převodní cena} = \text{nezávislá koncová cena} - \text{přirážka}$$

3.1.3 Metoda nákladů a přirážky (C+M)

Metoda nákladů a přirážky, z anglického překladu *Cost plus method* – C + M vychází z nákladů, které vznikly dodavateli (výrobci) za zboží či služby poskytované sdružené osobě. K takovým nákladům se potom připočítává hrubá zisková přirážka závislého dodavatele. Částku, která vznikne součtem nákladů a této přirážky, s přihlédnutím na vykonávané funkce a podstoupení rizika, lze považovat za převodní cenu stanovenou mezi spojenými osobami v souladu s principem tržního odstupu. [1]

Tato metoda by se dala připodobnit k metodě RPM, protože u obou je předmětem sledování hrubý zisk. Metoda C + M je ale vhodnější v případech, kdy výrobce, co by spojená osoba, prodává svůj výrobek v rámci kontrolované transakce organizaci, která následně produkt dále zpracovává, upravuje nebo montuje. Zkrátka nějakým způsobem u zboží zvýší přidanou hodnotu předtím, než bude dále odprodáno v rámci nekontrolované transakce.

Nejužitečnější použití této metody je pravděpodobně v případě, kdy jsou polotovary prodávány mezi přidruženými stranami, které mají mezi sebou uzavřený nějaký druh dohody o koupi a dodávkách nebo pokud je kontrolovanou transakcí poskytování služeb. [13]



Obrázek 7.: Grafické znázornění metody C+M

[1]

Při použití této metody je nutné vést komplexní dokumentaci a finanční i nákladové účetnictví pro správné určení přímých a nepřímých nákladů a ziskové přírážky. Tyto informace jsou důležité a nezbytné pro obhájení výše nákladů a přiměřené ziskové přírážky před finanční správou. [14]

Přímé náklady – jsou to náklady přímo přiřaditelné k určitému výrobku nebo službě (např. přímý materiál, přímé mzdy, obalový materiál, aj.)

Nepřímé náklady – náklady, které nelze přímo přiřadit na jednici výkonu, je nutné je rozpočítat (např. energie, nájemné, mzdy režijních zaměstnanců, pojištění, odpisy majetku, aj.)

Zisková přírážka – je rozdíl mezi prodejní cenou výrobce nebo poskytovatele a mezi náklady na výrobu předmětného výrobku či služby. Právě tato zisková přírážka je při použití metody předmětem srovnávání.

V praxi není jednoduché porovnat náklady související s kontrolovanou transakcí s náklady související s nekontrolovanou transakcí. V účetních výkazech nezávislých subjektů lze těžko identifikovat hodnotu jednotlivých nákladů. Pokud tedy chceme porovnávat jednotlivé náklady transakcí, tak aby byly transakce porovnatelné, musíme vycházet ze stejných nákladových základů. Tato metoda tedy není moc používaná, a to právě z důvodu obtížného porovnávání potřebných informací na trhu.

Tuto metodu je možné vyjádřit následovně, pomocí rovnice:

$$\text{Převodní cena} = \text{nezávislá cena} + \text{přirážka závislého dodavatele}$$

3.2 Ziskové transakční metody

Při použití ziskové transakční metody je předmětem zkoumání zisk, který plyne z transakcí mezi sdruženými podniky a ne cena samotné transakce. Toto je podstatný rozdíl oproti metodám tradičním. [1]

Jedním z důvodů jejich vzniku byl nedostatek porovnávacích elementů, pro použití tradičních transakčních metod, aby cena transakce mohla být stanovena v souladu s principem tržního odstupu. [14]

Ziskové metody se mohou zdát jako jednodušší pro použití ke stanovení převodní ceny oproti tradičním metodám, ale nejvážnější problém spočívá v různorodosti účetních výkazů jednotlivých států. Výkazy sestavované na základě české legislativy neobsahují informace, z nichž by bylo možné čerpat veškerá potřebná data. [14]

3.2.1 Metoda rozdělení zisku (PSM)

Metoda rozdělení zisku, z anglického překladu *Profit split method* – PSM vychází ze zisků spojených osob na řízených transakcích. Takový zisk se potom na základě funkční analýzy rozdělí mezi sdružené podniky, které se na dané kontrolované transakci podílejí. Funkční analýza slouží pro rozdělení zisku podle toho, jakým podílem každý z podniků ve skupině k tvorbě tohoto zisku přispěl. Ke správnému určení rozdělení zisku musíme nalézt podniky s podobnou mírou ziskovosti. Potom můžeme určit, jaký podíl na zisku dosáhne sdružený podnik. Použití této metody je vhodné tam, „*kde jsou jednotlivé transakce natolik provázané, že nemohou být posouzeny odděleně.*“ [1]

Tato metoda se nezabývá ani nezkoumá srovnatelné transakce mezi nespojenými osobami. Používá se tedy v případech, kdy nejsou identifikovatelné podobné transakce, v čemž může spočívat výhoda jejího využití. Za nevýhodu užití této metody můžeme

považovat fakt, že nemusí být možné získat přístup ke všem potřebným informacím ze zahraničních společností, a to hlavně z pohledu finanční zprávy. [14]

V první řadě je potřeba určit výši provozního zisku, který dosáhly obě strany za kontrolovanou transakci. Sledujeme tedy zisky, které vznikly pouze za jednotlivé transakce, nikoli zisk za celou skupinu. Takové zisky se dle Směrnice OECD nazývají kombinované zisky. Dále se zisk rozdělí mezi spojené osoby pomocí analýz a ukazatelů. [13]

„Pro samotné dělení zásluh, a tedy i zisku, mezi jednotlivé subjekty lze použít dva přístupy: analýzu zásluh, zbytkovou analýzu.“ [14]

Analýza zásluh – podle této analýzy se zisky z kontrolovaných transakcí rozdělují mezi spojené osoby na základě významu vykonávaných funkcí a nesených rizik na jednotlivých transakcích. Analýza by měla být doplněna takovými údaji o trhu, aby se dělení zisku spojených osob dalo přiřadit k podobné situaci, jako by si zisky dělily nezávislé podniky. [13,14]

Zbytková analýza – pomocí této metody se zisk rozděljuje ve dvou fázích. V prvním kroku se jednotlivým subjektům přidělí jakýsi minimální zisk, který nebere v úvahu přínos z transakce. V druhém kroku se zisk či ztráta rozděljuje takovým způsobem, jakoby byl rozdělen v nezávislé transakci. Tento zbylý zisk může být ve výsledku rozdělen mezi spojené osoby na základě analýzy zásluh. [13]

3.2.2 Metoda čistého rozpětí (TNMM)

Transakční metoda čistého rozpětí, z anglického překladu *Transactional net margin method* – TNMM zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu. To znamená, že se zde porovnávají finanční ukazatele, které souvisejí s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími s nezávislou transakcí. Předmětem porovnávání jsou například ukazatele ziskovosti, rentability apod. Tato metoda je podobná metodě při opětovném prodeji a metodě nákladů a přírážky. [1]

Tato metoda je jednostrannou metodou, zkoumá se pouze jedna smluvní strana. Finanční ukazatelé se tedy určují pro tuto jednu stranu. Použití metody je výhodné

v případě, kdy je komplikované získat údaje o jedné ze stran a také tam, kde jedna strana transakce je složitá. [13]

Výhodou této metody je, že ukazatel čistého rozpětí není příliš ovlivňován rozdíly v transakcích, jako v případě metody CUP. Čistá rozpětí jsou rezistentnější vůči rozdílům mezi kontrolovanými a nekontrolovanými transakcemi než hrubá rozpětí. Rozdílné funkce podniků způsobují rozdílné provozní výdaje. To způsobí, že podniky mají velký rozsah hrubých ziskových rozpětí, ale přesto dosahují podobného čistého zisku. [14]

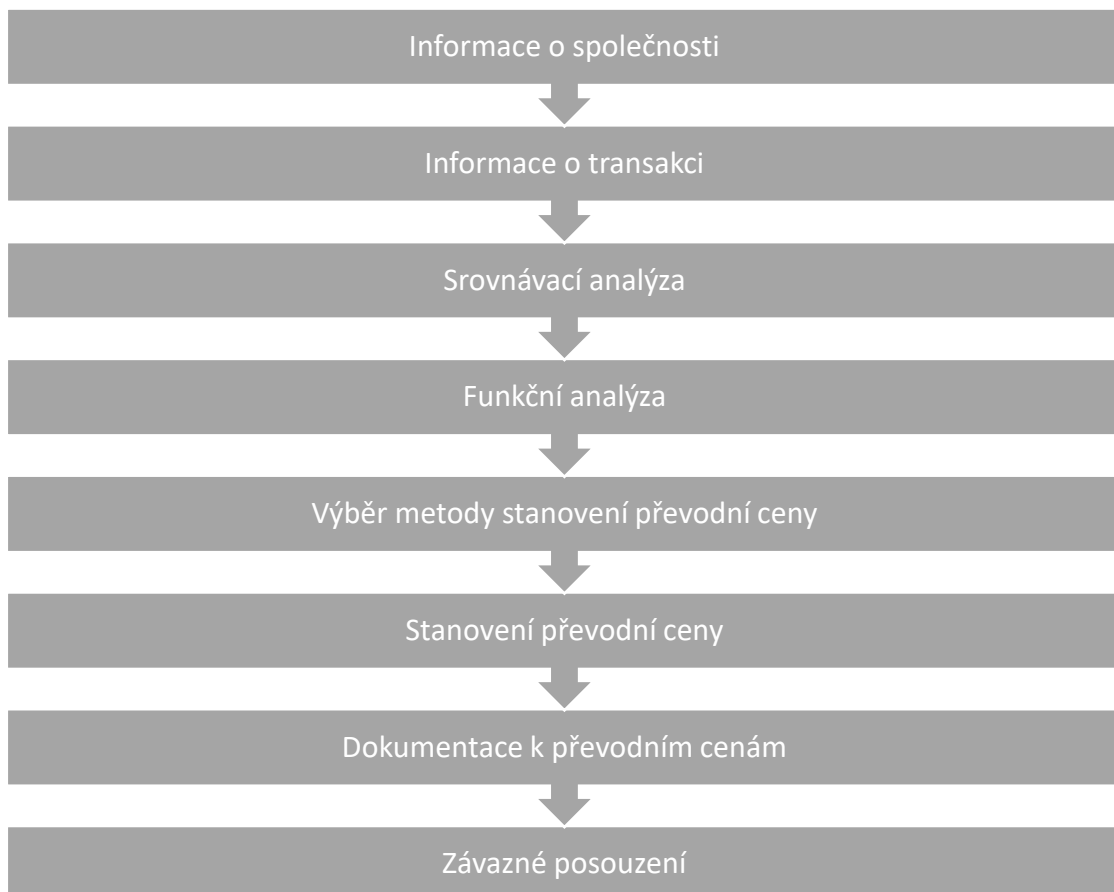
Při použití této metody vzniká určitá nevýhodná skutečnost. Čisté rozpětí subjektu mohou ovlivňovat faktory, které nemají vliv na cenu nebo na hrubé rozpětí. Vzhledem k tomu, že se metoda zaměřuje na zkoumání jednoho subjektu, mezi nevýhody může patřit i fakt, že při rozdělování zisku se nebere v úvahu celkový zisk skupiny. To by mohlo způsobit, že se sledovanému subjektu přidělí taková výše zisku, že ostatní podniky ve skupině budou mít nepřiměřeně vysoký nebo naopak nízký zisk. [14]

Je obecně známo, že tradiční transakční metody jsou upřednostňovány před ziskovými metodami. Tradiční metody vycházejí z porovnávání ceny, případně marže a ve většině případů je možné tyto metody použít. Existují však i případy, kdy je nutné využití ziskových metod, např. když neexistují dostatečné údaje o nezávislých transakcích a není tedy možnost spolehlivého srovnání. Vzhledem k nedostatku zkušeností se ziskovými metodami, jak ze strany podnikatelských subjektů, tak ze strany finanční správy, nejsou příliš oblíbené. [14]

4 Postup stanovení transferových cen

Pro to, abychom správně stanovili transferovou cenu a vybrali správnou metodu, jejichž podrobný popis je uveden v předchozí kapitole, je nutné provést srovnávací analýzu. Smyslem srovnávací analýzy je porovnání podmínek obchodních vztahů mezi sdruženými podniky, tak aby byly v souladu s principem tržního odstupu. Aby mohla být analýza provedena, je potřeba k řízené transakci nalézt srovnatelné nezávislé transakce, kde se podmínky porovnávají dle kritérií, která budou popsána dále v této kapitole. Subjekt má možnost si předem ověřit u správce daně způsob tvorby transferové ceny mezi spojenými osobami. Na jeho vlastní žádost a při předložení úplné a pravdivé dokumentace může finanční správa rozhodnout, že poplatník zvolil takový způsob ceny, který se řídí principem tržního odstupu.

Následující schéma určuje doporučené kroky, pro stanovení převodní ceny:



Obrázek 8.: Postup stanovení převodní ceny – vlastní zpracování

4.1 Informace o podniku

V první řadě je nutné uvést základní informace o společnosti, popis její podnikatelské činnosti, právní formě, organizační struktuře a vlastnické struktuře celé skupiny. Detailnější popis by měl obsahovat také rozdělení rizik a funkcí, které nesou jednotlivé podniky ve skupině.

Charakteristika ekonomické činnosti podniků může být nalezena ve veřejně přístupných rejstřících, např. živnostenský rejstřík, obchodní rejstřík. Pro mezinárodní určení podnikatelských činností subjektů je nejobjektivnější zařazení činnosti dle příslušného kódu NACE.

Údaje o právní formě společností a jejich organizační a vlastnické struktuře lze získat z veřejných rejstříků, ze zveřejněných výročních zpráv a výkazů společností. Tyto dokumenty většinou informace o ovládaných či ovládajících osobách obsahují.

Sestavení základní charakteristiky podniku by mohla být následující:

- Název společnosti
- Právní forma
- Datum založení
- Sídlo
- Identifikační číslo
- Živnostenská oprávnění / převažující podnikatelské činnosti
- Informace o statutárních orgánech – jednatelé, společníci, dozorčí rada, předseda představenstva
- Základní kapitál
- Výše podílů jednotlivých společníků

4.2 Srovnávací analýza

Jak již bylo zmíněno v úvodu této kapitoly, pro správné stanovení transferové ceny je potřeba vykonat srovnávací analýzu. Je nutné nalézt srovnatelné nezávislé transakce a porovnat podmínky řízených transakcí s podmínkami neřízených transakcí. Pomocí srovnávací analýzy je ověřováno dodržení principu tržního odstupu. K tomu, abychom mohli transakce považovat za srovnatelné, je nutné, aby splňovaly alespoň jedno z následujících kritérií:

„a, žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by neměl zásadně ovlivnit podmínkou (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“ [1]

Situace a, by nastala například v případě, kdy by sdružený podnik prodával identicky stejný výrobek své mateřské/dceřiné společnosti a zároveň i nezávislému odběrateli. V tomto případě by pro zjištění převodní ceny bylo dostačující porovnat cenu pro nezávislého odběratele. Ve většině případů je ale potřeba provést určité úpravy o rozdíly, které by mohly mít vliv na tvorbu ceny. *„Významným rozdílem mohlo být množství dodávané produkce. Pokud by sdružený podnik dodával 80 % produkce své mateřské společnosti a největšímu nezávislému odběrateli pouze 5 %, pak velký rozdíl v objemu dodávek může mít významný vliv na ceny výrobků. Nutné by bylo zohlednit dosahované úspory z rozsahu, zvážit postavení na trhu apod.“* [15]

4.3 Faktory určující srovnatelnost

Před výběrem metody pro stanovení transferové ceny je potřeba sestavit srovnávací analýzu.

V rámci srovnávací analýzy je potřeba zohlednit 5 následujících faktorů, které mohou odlišovat kontrolovanou a nekontrolovanou transakci.

1. Vlastnosti majetku a služeb, které jsou předmětem transakce
2. Funkční analýza, tj. analýza funkcí, zodpovědností, rozdělení rizik
3. Smluvní podmínky
4. Ekonomické okolnosti
5. Podnikatelská strategie

Vlastnosti majetku a služeb:

U hmotných statků (např. zboží, nemovitostí...) se posuzují zejména fyzické vlastnosti věcí, jejich kvalita, dostupnost na trhu, spolehlivost a objem nabídky na trhu. V případě nehmotného majetku je třeba posoudit formu transakce, pokud se jedná například o poskytnutí licence nebo prodej, dále se také zohledňuje, o jaký typ majetku se jedná (např. patenty, know-how, obchodní značka), délka a stupeň ochrany a předpokládané zisky u užití tohoto majetku. V případě poskytování služeb je nutné zohlednit povahu a rozsah v jakém jsou poskytované. [1]

Funkční analýza:

Funkční analýza dává informaci o tom, jaké postavení má podnik v obchodních vztazích se sdruženými podniky. Určuje jeho závislost či nezávislost v rozhodování v rámci celé skupiny.

V tomto případě jde o porovnání sdružených a nezávislých podniků, jejich vykonávaných činností a také jejich míry odpovědnosti, tzv. funkční analýza. „*Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků, stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky.*“ Předmětem sledování jsou především jejich činnosti v oblasti výroby, výzkumu a vývoje, marketing a reklama,

distribuce, způsoby financování a řízení. S výkonem výše zmíněných činností podnik sebou nese i různou míru rizika. [1]

Obsahem funkční analýzy je charakteristika jednotlivých funkcí, které podnik vykonává při provozování transakcí se spojenou osobou. Podniky musí určit, jak velký podíl každá ze společností má na uskutečňování jednotlivých funkcí a jaká rizika a do jaké míry při tom nese.

V rámci funkční analýzy je dobré si odpovědět na otázky, kdo a do jaké míry plní funkci a kdo a do jaké míry nese odpovědnost za:

Tabulka 1.: Příklady funkcí a rizik podniku – vlastní zpracování

Nákup materiálu
Plánování výroby
Výroba
Výzkum a vývoj
Nehmotný majetek
Balení a montáž
Skladování a logistika
Tvorba ceny
Fakturace a platby
Marketing
Kontrola kvality
Prodej a distribuce výrobků
Záruky a opravy
Riziko v zásobování
Odpovědnost za produkty
Riziko z nezaplacení pohledávek
Tržní riziko
Měnové riziko

Smluvní podmínky:

Smluvní podmínky mezi subjekty by měly jasně rozdělit zodpovědnost, rizika a případné přínosy z vykonávaných transakcí. Nespojené osoby mají mezi sebou většinou nastavené jasné podmínky prodeje v uzavřených smlouvách, aby jasně diverzifikovaly své odpovědnosti, rizika a určily práva a povinnosti. U spojených osob

však tyto vztahy nemusí být jasně určené, např. nemusí být smluvně ujednané placení penále za nedodržení podmínek, případné slevy a skonta z ceny apod. Spojené osoby by ale měly dodržovat smluvní podmínky v kontrolovaných transakcích, tak jako by se jednalo o transakci nekontrolovanou. [1] [16]

Ekonomické okolnosti:

Z ekonomického hlediska jde především o porovnání tržních podmínek podle geografického umístění, velikosti trhu, konkurence, dostupnost srovnatelných výrobků a služeb, vládní regulace trhu, kupní síla, úroveň nabídky a poptávky a také cena a velikost výrobních či dopravních nákladů. Vlivem těchto ekonomických faktorů se může stát, že i identické produkty mohou mít na různých trzích i odlišné ceny. [1]

Podnikatelské strategie:

Faktorem podnikatelské strategie jsou myšleny například nejrůznější inovace, vývoj nových výrobků, rozšiřování výrobního programu a další náklady spojené se vstupem na nový trh. Veškeré tyto skutečnosti se mohou vyznačovat vznikem vyšších nákladů, a to má za následek také na výši konečné prodejní ceny. [1] [16]

Další faktory:

„Při posuzování, zda jsou převodní ceny mezi sdruženými podniky stanoveny na základě principu tržního odstupu, je třeba brát v úvahu i další skutečnosti, např.:

- zjištění, zda deklarovaná transakce skutečně proběhla,*
- zjištění, zda kontrolovaná transakce nesouvisí úzce s jinou (tzv. kombinované transakce), v některých případech nelze posuzovat jednotlivé transakce samostatně,*
- zjištění, zda nejsou ve smluvních podmínkách obsaženy vzájemné kompenzace, např. proti dodávce zboží jsou účtovány služby, o jejichž cenu je pak snížena cena zboží,*
- užití a srovnání údajů za více zdaňovacích období (např. vývoj zisku za poslední roky),*

– porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny sdružených podniků (např. vykázali kontrolovaný subjekt daňovou ztrátu, vykazují pak i ostatní členové skupiny ztrátu?).” [1]

4.4 Dokumentace k transferovým cenám

V zájmu každého subjektu je stanovení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu. Jeho povinností je tedy v rámci prokazování správnosti převodní ceny doložení podkladů, jak byly tyto ceny vytvořeny. Subjekt nese důkazní břemeno při případných kontrolách. Je možné požádat o závazné posouzení, kdy správce daně odsouhlasí výběr metody a stanovení transferové ceny. Aby byl správce daně schopen posoudit správnou tvorbu ceny, je nutné doložit veškeré dokumenty dle požadavků na poplatníky.

Česká daňová legislativa přímo nestanovuje povinnost předložení dokumentace k převodním cenám. Ale v případě, že by správce daně vyzval subjekt k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání, postupuje se dle daňového řádu, který stanovuje všeobecnou povinnost ve svém § 92, odst. 3 a 4. „„*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“ Dle Pokynu MF D-334 jsou však subjekty povinny doložit dokumentaci, jak byly transferové ceny stanovené – zdali jsou v souladu s principem tržního odstupu.

[11] [17]

Vzhledem k tomu, že Česká republika je členem OECD, aplikuje jako manuál pro poplatníky Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Směrnice sice není závazná, ale její zásady jsou dodržovány ze strany daňových správ členských i nečlenských států OECD.

Cílem Evropské unie, jejímž členem je i Česká republika, je také sjednocení postupů a pravidel pro tvorbu dokumentace k transferovým cenám. Vzhledem k existenci odlišných úprav povinností v každém evropském státě byla vytvořena

pravidla, tzv. Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU (*Code of Conduct in Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU*). Dále existuje skupina, EU Joint Transfer Pricing Forum, která vytvořila koncept evropské dokumentace k převodním cenám (*EU Transfer Pricing Documentation – dále jen EU TPD*). Koncept této evropské dokumentace se rozhodly přijmout všechny státy EU a je také implementovaný i do české právní úpravy prostřednictvím Pokynu MF D-334. [11]

Podle EU TDP je dokumentace k převodním cenám připravena ve dvou částech:

Masterfile, neboli základní dokumentace obsahuje informace o celé skupině podniků a měl by poskytnout celkový přehled o nadnárodní společnosti. Dle Pokynu MF D-334 by měl obsahovat následující 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 toku 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.“* [11]

Dokumentace specifická pro konkrétní zemi, podle své daňové rezidence. Tuto dokumentaci má povinnost sestavit každý podnik ve skupině. Druhá část obsahuje především:

- „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), 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.“*

[11]

Jak již bylo uvedeno, podniky se mohou samy rozhodnout, zdali dokumentaci k převodním cenám vypracují. Ale v případě kontroly ze strany správce daně je určité

přínosné mít kvalitní dokumentaci připravenou, aby unesly důkazní břemeno. Společnost by také měla tuto dokumentaci archivovat, alespoň po dobu, kdy je možné daň vyměřit či doměřit.

Dokumentace k transferovým cenám se správci daně předkládá zejména v případech:

- při prokazování daňové povinnosti dle § 92 daňového řádu
- při žádosti o závazné posouzení, jakým byla vytvořena cena mezi spojenými osobami podle § 38 nc zákona o daních z příjmů
- při zahájení řízení o vyloučení dvojího zdanění podle smluv o zamezení dvojího zdanění [11]

Obsah dokumentace, tak jak byl popsán v této kapitole, předložený správci daně, by měl být dostačující, aby mohl určit, zda podnik své převodní ceny stanovil v souladu s principem tržního odstupu. Tedy zda ceny odpovídají cenám ve srovnatelných nekontrolovatelných transakcích.

Výhody zpracované dokumentace:

- větší šance unesení daňového břemene
- lepší spolupráce se správcem daně
- snadnější přednesení důkazů v případě daňové kontroly
- menší riziko sankcí

Nevýhody vytváření dokumentace:

- časová náročnost
- ekonomická a administrativní náročnost
- finanční nákladnost
- nároky správce daně

4.5 Závazné posouzení

Závazné posouzení dává poplatníkům možnost si ověřit, že způsob, jakým stanovili metodu sjednání transferové ceny mezi sdruženými podniky pro účely stanovení daňového základu, je v souladu s principem tržního odstupu.

Daňový subjekt a správce daně mezi sebou uzavřou tzv. předběžnou cenovou dohodu ještě předtím, než se řízená transakce uskuteční. Tento prostředek slouží k eliminaci případných sporů mezi daňovou správou a daňovými subjekty v rámci řešení problematiky transferových cen, tak aby byly stanoveny s dodržáním veškerých kritérií. Tuto dohodu o určení ceny schvaluje správce daně na žádost daňového subjektu. [3]

Žádost o závazné posouzení podává poplatník, který převodní cenu sjednává. Žádost je podávána z vlastní iniciativy poplatníka místně příslušnému správci daně dle § 38nc ZDP. Správce daně posoudí způsob jakým byla cena stanovena, zdali odpovídá způsobu, kterým by byla cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných nekontrolovaných transakcích. Podání této žádosti je zpoplatněno a při jejím podání je poplatník povinen uhradit správní poplatek ve výši 10.000 Kč. [2]

Místně příslušný správce daně, který posuzuje způsob tvorby transferových cen, na základě žádosti daňového subjektu, předpokládá, že veškeré údaje uvedené v této žádosti jsou úplné a pravdivé. Správce daně totiž nemá povinnost ověřovat žádné finanční ukazatele, výši nákladů/výnosů či jiné předložené parametry. Je tedy v nejlepším zájmu poplatníka tyto údaje uvést co nejpravdivěji, aby posouzený způsob tvorby ceny správcem daně byl co nejvěrohodnější.

Správce daně při svém rozhodování o vydání závazného posouzení vychází z předloženého návrhu subjektu, který si sestavil způsob tvorby převodní ceny a metody její stanovení. V žádném ze zákonů není pevně stanovena lhůta, ve které je správce daně povinen vydat rozhodnutí o závazném posouzení, nicméně běžně by mělo být vydáno bez zbytečných odkladů. [18]

5 Stanovení metody transferových cen u vybrané společnosti

Tato část práce je věnována aplikaci procesu určení transferových cen u kontrolovaných transakcí. Vzhledem k citlivosti dat, která je nutno poskytnout ze strany společnosti pro účely výpočtu převodních cen, nebudu ve své práci uvádět název společnosti. Z tohoto důvodu se pro účely této části diplomové práce bude tato analýza považovat za modelový příklad, avšak založený na skutečně probíhajících transakcích.

Analyzovány budou transakce prodeje výrobků mezi mateřskou a dceřinou společností, přičemž jedna má sídlo v České republice a druhá ve Spojeném království Velké Británie.

5.1 Analýza podniku

Společnost, jejíž transakce budou v následujících kapitolách analyzovány, pro účely této práce nese název E, s.r.o. Byla založena v roce 2001 se sídlem v Olomouckém kraji. Společnost se řadí mezi výrobní společnosti a jejím předmětem podnikání je výroba, instalace, montáže a opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení NACE 2813. Zaměřuje se především na výrobu tlakových a vakuových zařízení.

Tabulka 2.: Informace o společnosti E, s.r.o. – vlastní zpracování

Název společnosti	E, s.r.o.
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Datum založení	06/2001
Sídlo společnosti	Olomoucký kraj
Podnikatelská činnost	výroba tlakových a vakuových zařízení
Základní kapitál	300 000 000,- Kč
Společník	E, LTD
Podíly společníků	100 %

Společnost je hlavním a strategickým výrobcem vakuových a tlakových zařízení. Výrobky jsou určeny jak pro primární výzkum, pro instalaci high tech analytických přístrojů, jako jsou elektronové mikroskopy či hmotnostní spektrometry, tak do specializovaných systémů se širokým záběrem aplikací, například v potravinářském, automobilovém a chemickém průmyslu, v atomových elektrárnách, při výrobě oceli, solárních panelů, LED technologií a dotykových aplikací.

Mateřskou společností, která má ve společnosti E, s.r.o. od roku 2014 100 % podíl, je společnost E, LTD se sídlem ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku. Na základě této skutečnosti jsou společnosti podle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP spojenými osobami a transakce, které mezi sebou uskuteční podléhají principu tržního odstupu.

Od roku 2014 se tak společnost E, s.r.o. stala výrobním závodem, který svou produkci prodává pouze prostřednictvím distributora, zahraniční mateřské společnosti E, LTD. Tyto dvě spojené osoby mají mezi sebou za účelem prodeje výrobků uzavřenou smlouvu s názvem „Distribution Agreement“. Na základě uzavřené smlouvy společnost E, s.r.o. nadále nese riziko spojené s výrobou, se skladováním výrobků, riziko spojené se záručními opravami, kurzové riziko a částečné tržní riziko a zavazuje se dodávat výrobky. Společnost E, LTD vykonává roli distributora a také působí jako zákaznické centrum pro komunikaci se zákazníky.

Společnost E, s.r.o. má uzavřenou smlouvu s E, LTD, která nese název „Services Agreement“. Ceny sjednané u služeb v obchodních vztazích mezi spojenými osobami nebudou předmětem analýzy. Na základě této smlouvy mateřská společnost poskytuje služby v oblasti:

- obchodní strategie
- řízení výroby
- cenová strategie
- IT služby
- podpora prodeje

- podpora financování
- řízení lidských zdrojů
- servisní strategie
- a jiné služby (vzdělávací programy, řízení agendy životního prostředí a bezpečnosti práce, aj.)

Produkce předmětných výrobků pro mateřskou společnost E, LTD zahrnuje veškeré funkce spojené s výrobou, které společnost E, s.r.o. vykonává ze 100 %. Jedná se zejména o činnosti:

- nákup materiálu
- plánování výroby
- řízení hmotného a nehmotného majetku
- výroba
- výzkum a vývoj
- montáž
- balení
- skladování
- logistika
- záruční servis

Za hotové výrobky byla mezi sdruženými podniky ve smlouvě stanovena marže ve výši 15 %. V následujících kapitolách bude ověřeno, zdali tato smluvená marže je v souladu s principem tržního odstupu a zdali by subjekt v případě daňové kontroly ze strany správce daně unesl důkazní břemeno v otázce stanovení převodní ceny. Jak již bylo zmíněno, veškerá produkce společnosti E, s.r.o. je prodávána prostřednictvím distributora, mateřské společnosti E, LTD, takže veškeré zisky i veškeré náklady jsou ze 100 % přímo spojeny s výrobou pro tuto společnost.

5.2 Srovnávací analýza

Před stanovením transferové ceny je potřeba sestavit srovnávací analýzu. Jde především o analýzu následujících faktorů:

1. Vlastnosti majetku a služeb, které jsou předmětem transakce

2. Funkční analýza, tj. analýza funkcí, zodpovědností, rozdělení rizik
3. Smluvní podmínky
4. Ekonomické okolnosti
5. Podnikatelská strategie

Analýza vlastností majetku a služeb

Předmětem řízené transakce je prodej hotových výrobků od výrobní společnosti E, s.r.o. její mateřské společnosti E, LTD, která působí jako tzv. distribuční a zákaznické centrum. Může se jednat o produkty přímo vyrobené na míru zákazníkovi nebo i o menší sériově vyráběné výrobky. Společnost E, LTD dále distribuuje hotové produkty do různých zemí Evropy.

Výrobu předmětných výrobků a obstarání veškerých činností s ní spojených je v kompetenci české společnosti. Jedná se především o nákup materiálu, plánování výroby, výrobu, skladování, balení, logistiku, servis, záruční kontroly, ale i řízení lidských zdrojů.

Důvodem ponechání výrobního závodu v České republice byl i fakt, že v Olomouckém kraji již společnost má své silné postavení u dodavatelů materiálu, kvalitních zkušených zaměstnanců a strategické geografické poloze uprostřed Evropy.

Na druhou stranu, jako výhodu v pozici mateřské společnosti ve Spojeném království bereme její globální postavení a možnost jednoduššího servisu a komunikace v anglickém jazyce se zákazníky.

Funkční analýza

Společnost E, s.r.o. je zodpovědná za veškerá rizika, která souvisí s výrobní činností ze 100 %. Nese riziko ohledně kapacity výroby. V jejím vlastnictví jsou různé nehmotné statky, jako know-how a patenty, které používá při produkci výrobků. Česká společnost je dále zodpovědná také za uzavírání smluv a jednání s dodavateli materiálu.

Společnost E, LTD je v pozici distributora odpovědná především za splnění termínu dodání hotového výrobku odběrateli. Dalšími hlavními funkcemi jsou především prodej a distribuce. Dále také fakturace a s ní spojená administrativa.

V následující tabulce je zobrazenou, jakou mírou jsou jednotlivé funkce a rizika rozděleny jednotlivým společnostem.

Tabulka 3.: Rozložení funkcí a rizik – vlastní zpracování

Funkce a rizika	E, s.r.o.	E, LTD
Nákup materiálu	100 %	-
Plánování výroby	100 %	-
Výroba	100 %	-
Nehmotný majetek	100 %	-
Skladování a logistika	100 %	-
Tvorba ceny	50 %	50 %
Fakturace a platby	50 %	50 %
Marketing	50 %	50 %
Kontrola kvality	100 %	-
Prodej a distribuce výrobků	50 %	50 %
Záruky a opravy	75 %	25 %
Riziko v zásobování	75 %	25 %
Odpovědnost za produkty	100 %	-
Riziko z nezaplacení pohledávek	25 %	75 %

Smluvní podmínky

Společnosti E, s.r.o. a E, LTD mají mezi sebou uzavřené následující smlouvy:

- Smlouva o distribuci výrobků
- Smlouva o poskytování služeb – předmět smlouvy:
 - o Manažerské služby

- Technická podpora
- Instalace a oprava zařízení
- Školení
- Informační technologie
- Poskytnutí a podpora skupinového finančního reportingu
- Technická administrativa a podpora
- Poskytnutí a provoz skladového systému
- Poskytnutí a provoz systému pro finanční reporting

Ekonomické okolnosti

V analýze ekonomických okolností se především porovnávají podmínky na trhu, vztahy s konkurencí, dodavateli, zákazníky, jejich vyjednávací pozice, výše nákladů na výrobu a logistiku a podobné analýzy.

Výrobní společnost v České republice má výhodnou strategickou polohu. Prodej výrobků prostřednictvím britské mateřské společnosti probíhá do většiny zemí Evropy. Proto distribuce hotové produkce se srdce Evropy je méně nákladná

Společnost ve skupině E má desítky tisíc zákazníků po celé Evropě. V různých odvětvích, od výroby elektřiny po výrobu oceli, až po náročné prostředí vesmírné simulace a výzkumu fyziky vysokých energií atd. Společnost úspěšně pokračuje získávání a udržování akreditací SSQA, které vyžadují zákazníci typu Inter a Applies Materials. Zároveň společnost disponuje certifikáty kvality ISO 9001 14001 a ISO 18001.

Díky široké škále zákazníků, vysoké kvalitě a za použití nejnovějších technologií si udržuje dobrou konkurenční pozici na trhu a je jedním z předních výrobců svých produktů.

Konkurenční společnosti na evropském trhu není možné identifikovat. Většina společností, zabývajících se výrobou podobných produktů sídlí ve východní Asii. Jejich produkci sice distribuují po celém světě, ale co se týče kvality a také kvantity na evropském trhu, je společnost E, LTD hlavním dodavatelem. Jedinou konkurenci ve stejné oblasti podnikání na evropském trhu můžeme spatřovat ve společnostech

zabývajících se výrobou kompresorů. Jejich činnost podnikání se skrývá pod stejným NACE kódem.

Podnikové strategie

Jak již bylo zmíněno v kapitole analýzy podniku, výrobky společnosti E, s.r.o. jsou určeny pro primární výzkum, pro instalaci do high tech analytických přístrojů (např. elektronové mikroskopy, hmotnostní spektrometry...), ale jsou využívány také v potravinářském, automobilovém či ocelářském průmyslu. Slouží také v oblasti solárních panelů, LED technologií a dotykových aplikací.

V posledních letech společnost zaznamenala nárůst finanční výkonnosti díky zvýšené poptávce. Z tohoto důvodu se zaměřila na zvýšení produktivity a efektivity výroby, rozšiřování výrobních kapacit, zejména v oblasti obrábění, aby byla schopná tento nárůst poptávky pokrýt. Zvýšení kapacit a objemu výroby bylo podpořeno investicemi do strojního vybavení a zvýšením počtu výrobních a technických zaměstnanců.

Společnost E, s.r.o. i v následujících letech hodlá posilovat oblast výzkumu a vývoje. Cílem je udržet a zvýšit konkurenceschopnost produktů a taktéž zvýšit tržní podíl především ve vědeckém sektoru trhu.

Dále se společnost, stejně jako v předchozích letech, bude zaměřovat na bezpečnost práce a zvyšování angažovanosti zaměstnanců v oblasti vlivu společnosti na životní prostředí.

5.3 Volba vhodné metody

Na základě zhodnocení všech výše uvedených skutečností ve srovnávací a funkční analýze, zvolíme metodu pro stanovení transferových cen tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu a také, aby byla pro analyzované subjekty tou nejvýhodnější variantou.

Aby bylo možné aplikovat **metodu CPU**, museli bychom nalézt nějakou srovnatelnou vnitřní transakci uskutečňovanou s nezávislým odběratelem. Společnost E, s.r.o. prodává své výrobky výhradně mateřské společnosti E, LTD, z toho důvodu se nevyskytuje srovnatelná transakce, kterou by společnost E, s.r.o. uskutečňovala s nezávislým subjektem. Další možností je nalézt na trhu podobnou nezávislou transakci, ale je nemožné očekávat, že by nám konkurence sdělila podrobné informace, abychom mohli transakce porovnat. Z výše uvedených důvodů je použití metody nezávislé srovnatelné ceny nevhodné.

Vzhledem k povaze transakce a postavení smluvních stran, co by výrobce a distributora, by bylo možné použití **metody RPM**. Ale z důvodu, že společnost E, LTD nakupuje hotové výrobky pouze od své spojené osoby E, s.r.o., neexistuje srovnatelná transakce s nákupem identického výrobků. Díky těmto skutečnostem aplikace metody stanovení ceny při opětovném prodeji není využitelná.

Metoda C+M by byla vhodná pro stanovení převodní ceny u výrobků, protože jedna se sdružených společností působí jako distributor. Volba této metody se ale většinou používá při poskytování služeb nebo při prodeji polotovarů či nedokončené výroby. V tomto případě společnost E, LTD již nepřidává hodnotu k výrobkům nakoupeným od společnosti E, s.r.o. Vzhledem k tomu, že tato podmínka nebyla splněna, nebude metoda nákladů a přírážky použita.

Metoda PSM – rozdělení zisku je vhodné použít u transakcí, kde se oba dva sdružené podniky podílejí na výrobě výrobku. Společnost E, LTD v této situaci působí pouze jako distributor již hotových výrobků, na výrobě se nijak nepodílí. Z tohoto důvodu nelze metodu rozdělení zisku v této situaci pokládat za vhodnou k použití.

U **metody TNMM** se zjišťuje čisté ziskové rozpětí a srovnávají se zde ukazatele ziskovosti. U této metody je předmětem zkoumání pouze jedna smluvní strana, jedná se o metodu jednostrannou. Ziskové rozpětí společnosti E, s.r.o. je možné porovnat s nezávislými podniky pomocí databáze AMADEUS Bureau Van Dijk. Tato metoda se ukazuje jako vhodnou metodou pro stanovení převodní ceny.

5.4 Kvalitativní analýza

Nezávislé podniky budou srovnávány podle ukazatele provozní ziskové marže (EBIT margin v %). Tento poměrový ukazatel lze vypočítat jako podíl provozního výsledku hospodaření a celkových provozních výnosů, vynásobených 100. Na základě zjištěných finančních údajů z databáze AMADEUS potom lze určit čistou ziskovou přírůžku k řízené transakci.

V první řadě musí být provedena **kvalitativní analýza**, která pomocí primárních kritérií zadaných do databáze AMADEUS nalezne srovnatelné subjekty. Jedná se například o kritéria:

- status společnosti – aktivní, neaktivní, v likvidaci, reorganizaci, apod.
- právní forma – výběr právní formy hledaných společností, např. akciová společnost, společnost s ručením omezeným
- datum založení
- destinace trhu, na kterém je činnost provozována – možnost výběru částí Evropy nebo jednotlivých zemí
- ekonomická činnost, jíž se společnost zabývá (industry code NACE)
- vlastnictví (tzv. BvD independence indicator)
- finanční údaje, např. údaje o velikosti provozního výsledku hospodaření, tržbách, nákladech
- počet zaměstnanců
- velikost podniku
- ostatní kritéria...

Pro srovnání subjektů byla použita databáze AMADEUS. Srovnávaly se následující kritéria.:

Tabulka 4.: Kritéria výběru srovnávaných společností – AMADEUS

Status	Aktivní společnosti
Legal form	s.r.o. a a.s.
Location	Evropa
Industry	NACE 2813
Category of companies by size	Velké společnosti
BvD independence indicator	A+, A, A-
EBIT	500.000 tis. – 1.500.000 Kč

Dle výše určených kritérií byl nalezen následující počet společností:

Tabulka 5.: První výběr – počet společností – AMADEUS

Status	Aktivní společnosti	21 027 952
Legal form	s.r.o. a a.s.	17 046 505
Location	Evropa	16 230 483
Industry	NACE 2813	16 230 483
Category of companies by size	Velké společnosti	2 645
EBIT	500.000 tis. – 1.500.000 Kč	434
Total		29

V dalším kroku je nutné ověřit, zdali nalezené společnosti vykonávají srovnatelnou činnost s činností společnosti E, s.r.o. Aby byla analýza více objektivní, je potřeba provést obtížnou manuální úpravu a ze seznamu odstranit společnosti, které podnikají v jiných odvětvích než analyzovaná společnost.

Vyloučeny byly především společnosti, které nebylo možné ověřit z důvodu nedostatku údajů a také další společnosti zabývající se jinými ekonomickými činnostmi, než společnost E, s.r.o. Eliminovány musely být například společnosti zabývající se výrobou motorových a přípojných vozidel, výrobou hasičských přístrojů a hasičských systémů a další činnosti, které nesouvisí s činností společnosti E, s.r.o.

Vyloučení nevhodných společností bylo provedeno z důvodu eliminace rizika nesprávného stanovení transferové ceny.

Z původních 29 nalezených společností bylo na základě kvalitativní analýzy vybráno pouze 6 společností, jejichž ukazatelé ziskovosti budou předmětem srovnávání.

Pro účely této analýzy byl jako výchozí ukazatel pro výpočet tržního rozpětí vybrán EBIT marže v % (EBIT margin).

Tabulka 6.: EBIT margin v % u srovnatelných společností - vlastní zpracování na základě výsledků AMADEUS

Srovnatelná společnost	2017	2016	2015
	EBIT margin %	EBIT margin %	EBIT margin %
A	9,61	9,49	8,33
B	2,70	2,25	7,42
C	10,06	13,08	-10,39
D	32,10	29,07	24,92
E	11,50	11,85	8,89
F	21,38	20,13	18,38

Minimální hodnota EBIT margin v % v posledním roce je 2,7 % a maximální hodnota 32,10 %. Dle předběžného posouzení by se zisková marže společnosti E, s.r.o. mohla pohybovat v rozmezí tohoto intervalu, aby byla převodní cena stanovena v souladu s principem tržního odstupu.

Po provedení kvalitativní analýzy a nalezení optimálních srovnatelných společností je nutné vypočítat tržní rozpětí.

Pro výpočet tržního rozpětí pro potřeby stanovení čisté ziskové marže k metodě TNMM byly v databázi AMADEUS získány hodnoty EBIT margin v % za poslední tři roky - 2017, 2016 a 2015. Ukazatel EBIT margin byl zvolen jako výchozím ukazatelem pro stanovení ziskové přírážky.

Výsledkem výpočtu je tržní kvartilové rozpětí, které je stanoveno v intervalu dolního a horního kvartilu. Dále je pouze v kompetenci společnosti jakou hodnotu z tohoto intervalu zvolí.

Tabulka 7.: Výpočet tržního rozpětí – vlastní zpracování na základě údajů z databáze AMADEUS

Srovnatelná společnost	2017	2016	2015
	EBIT margin %	EBIT margin %	EBIT margin %
A	9,61	9,49	8,33
B	2,70	2,25	7,42
C	10,06	13,08	-10,39
D	32,10	29,07	24,92
E	11,50	11,85	8,89
F	21,38	20,13	18,38
Průměr	14,56	14,43	9,59
Max. hodnota	32,10	29,07	24,92
Horní kvartil	18,91	18,55	16,00
Medián	10,78	12,82	8,61
Dolní kvartil	9,72	10,08	7,65
Min. hodnota	2,70	2,25	-10,39

Na základě výsledků z tabulky č. 7 plyne, že marže, kterou společnost E, s.r.o. stanoví pro řízenou transakci by se měla pohybovat v rozmezí intervalu dolního a horního kvartilu, tj. 7,65 % - 18,91 %.

Tabulka 8.: Výpočet tržního rozpětí – aritmetický průměr – vlastní zpracování

Kvartil/rok	2017	2016	2015	Aritmetický průměr
Horní kvartil	18,91	18,55	16,00	17,82
Medián	10,78	12,82	8,61	10,74
Dolní kvartil	9,72	10,08	7,65	9,15

Společnost E, s.r.o. je považována za tzv. plnohodnotného výrobce. V tomto případě by měl subjekt zvolit hodnotu tržního rozpětí nejnižší ve výši aritmetického průměru mediánu nebo hodnotu blíže k aritmetickému průměru horního kvartilu, to jsou hodnoty v intervalu. Plnohodnotný výrobce nese vyšší náklady, plní nejvíce funkční a nese nejvyšší rizika. Z tohoto důvodu by taková výrobní společnost měla mít větší zisk tj. dosahovat vyšší čisté ziskové přírážky. Interval pro stanovení marže se tak pohybuje v rozmezí **10,74 % - 17,82 %** (viz Tabulka č. 8.).

Společnost E, s.r.o. má se svou mateřskou společností E, LTD smlouvenou marži ve výši 15 %. Vzhledem k výše uvedeným výsledkům je dohodnutá marže mezi společnostmi stanovena v souladu s principem tržního odstupu. V případě kontroly ze strany správce daně by společnost E, s.r.o. neměla mít problém si převodní cenu obhájit.

5.5 Stanovení převodní ceny a daňové povinnosti

V následující kapitole bude proveden výpočet převodní ceny řízených transakcí a také zjednodušený výpočet daňové povinnosti společnosti E, s.r.o. Budou provedeny výpočty s různými modifikacemi ziskové marže. Velikost ziskové marže bude stále v souladu s principem tržního odstupu, takže ani v jednom případě by subjekt neměl mít problém unést důkazní břemeno v případě kontroly ze strany správce daně.

Použitá výše provozních nákladů v následujících tabulkách je převzata z posledních zveřejněných výkazů společnosti E, s.r.o. na veřejně dostupném portálu www.justice.cz (pro modelový příklad předpokládáme konstantní výši nákladů pro analyzovanou transakci). Tržby dceřiné společnosti E, s.r.o. se rovnají převodním cenám. Tržby musí být v takové výši, aby se EBIT rovnal stanovené procentní marži. Převodní cena se tedy rovná součtu provozních nákladů vynásobeným příslušnou zvolenou marží. Pro výpočet daňové povinnosti společnosti E, s.r.o., která má sídlo na území České republiky je použita daňový sazba ve výši 19 %.

Převodní cena se zvolenou smluvní 15 % marží a výše daňové povinnosti subjektu bude vypadat následovně:

Tabulka 9.: Výpočet převodní ceny a daňové povinnosti E, s.r.o. za stávajících nasmlouvaných podmínek – vlastní zpracování

Hodnoty společnosti E, s.r.o.	V tis. Kč
Náklady na výrobu	4 036 762
Ostatní provozní náklady	369 481
EBIT marže v %	15 %
Tržby (celkové provozní náklady + marže)	5 067 180
EBIT	660 937
DPPO (19 %)	125 578
Čistý zisk	535 359
Převodní cena	5 067 180

V případě, že by se subjekt se svoji mateřskou společností E, LTD domluvil na marži ve výši 13 %, tj. snížení dohodnuté marže o 2% převodní cena a daňová povinnost by byly ve výši:

Tabulka 10.: Výpočet převodní ceny a daňové povinnosti E, s.r.o. - modifikace s 12 % marží – vlastní zpracování

Hodnoty společnosti E, s.r.o.	V tis. Kč
Náklady na výrobu	4 036 762
Ostatní provozní náklady	369 481
EBIT marže v %	13 %
Tržby (celkové provozní náklady + marže)	4 979 055
EBIT	572 812
DPPO (19 %)	108 834
Čistý zisk	463977
Převodní cena	4 979 055

Při neměnných nákladech a ziskové marži ve výši 13 % se celková daňová povinnost subjektu snížila ze 125 578 tis. Kč na 108 834 tis. Kč, to je o 13,33 %. Zatímco tržby neboli převodní cena se snížila z 5 067 180 tis. Kč na 4 979 055 tis. Kč, to je snížení o 1,74 %.

Pokud by se subjekty rozhodly zvýšit ziskovou marži ze smluvených 15 % na 17 %, tj. zvýšení o 2 %, výpočet převodní ceny a daňové povinnosti by vypadal následovně:

Tabulka 11.: Výpočet převodní ceny a daňové povinnosti E, s.r.o. - modifikace se 17 % marží – vlastní zpracování

Hodnoty společnosti E, s.r.o.	V tis. Kč
Náklady na výrobu	4 036 762
Ostatní provozní náklady	369 481
EBIT marže v %	17 %
Tržby (celkové provozní náklady + marže)	5 155 304
EBIT	749 061
DPPO (19 %)	142 322
Čistý zisk	606 740
Převodní cena	5 155 304

Při neměnných nákladech a zvýšené ziskové marži ve výši 17 % by daňová povinnost subjektu vzrostla ze 125 578 tis. K. na 142 322 tis. Kč a převodní cena vzrostla z 5 067 180 tis. Kč na 5 155 304 tis. Kč.

Pokud bychom brali v potaz daňovou povinnost pouze české společnosti E, s.r.o. nejvýhodnější variantou je zvolení nižší ziskové marže, protože subjekt potom dosáhne nižší daňové povinnosti.

5.6 Daňové plánování a optimalizace

V předchozí kapitole bylo zjištěno, že výše ziskové marže má vliv na výši daňové povinnosti subjektu v jedné zemi. Pomocí transferových cen (v tomto případě pomocí výše ziskové marže) lze daňovou povinnost optimalizovat pouze jednostranně. Neřeší tak ale otázku, jak pomocí vypočtené transferové ceny optimalizovat daňovou povinnost za celou skupinu. Pro minimalizaci daňové povinnosti se společnosti mohou zaměřit na mezinárodní daňové plánování a využít všech legálních prostředků.

V této kapitole budou provedeny modifikace různých variant rozložení ziskových marží v celé skupině, popřípadě uskutečnění myšlenky přesunutí jedné ze společností do země s nižší daňovou zátěží nebo přenesení vybraných položek nákladů výrobní společnosti na mateřskou společnost. Na základě výsledků si společnost může vybrat situaci, kdy pomocí úpravy převodní ceny pomocí ziskové marže tak, aby nebyl porušen princip tržního odstupu, optimalizuje svoji daňovou povinnost za celou skupinu podniků.

Hodnoty nákladů a výnosů společnosti E, s.r.o. jsou převzaty z výkazů společnosti. Vzhledem k tomu, že obsahem práce není stanovení základu daně a daňové povinnosti poplatníka, budeme pro účely této práce pracovat s provozními náklady a provozním ziskem. Ostatní náklady, které jsou použity u mateřské společnosti E, LTD jsou fiktivní, protože nebylo možné tyto informace od zahraniční společnosti získat. Veškerá data pro všechny modifikace příkladu zůstávají neměnná, aby rozdíly v daňové povinnosti byly zřejmé.

Nejpodstatnějším poznatkem je, že společnost chce ve všech modifikacích příkladu zachovat stejnou prodejní cenu pro koncového zákazníka, tzn. že výše tržeb mateřské společnosti bude ve všech provedených obměnách stejná. Výše hospodářského výsledku za celou skupinu se také nezmění. Aby společnost mohla ponechat stabilní prodejní cenu, musí za celou skupinu dosáhnout určitého zisku (provozní výsledek hospodaření). Ve všech variantách bude počítáno s požadovaným ziskem za skupinu ve výši 2 661 090 tis. Kč.

1. Výchozí situace – dle smluvních podmínek

Použitá výše marže u prodeje výrobků mezi spojenými osobami byla ve výši 15 %, tak jak mají subjekty stanoveno ve smlouvě. Výše této marže je v souladu s principem tržního odstupu, jak již bylo potvrzeno v kapitole výše pomocí metody TNMM.

Tabulka 12.: Daňové zatížení skupiny při smluvních podmínkách – vlastní zpracování

Společnost	E, LTD	E, s.r.o.
Země	UK	ČR
Sazba daně	19 %	19 %
Zisková marže		15 %
Tržby	8 667 333	5 067 179
Náklady	6 667 179	4 406 243
Zisk	2 000 154	660 936
Daň	380 029	125 578
Celková daň	505 607	

Stávající situace je taková, že mateřská i dceřiná společnost skupiny E sídlí v zemích, kde je výše daňového zatížení ve výši 19 %. Za těchto okolností tedy nelze provést optimalizaci daňové povinnosti skupiny pomocí úpravy ziskové marže v souladu s principem tržního odstupu. Celková výše daňového zatížení skupiny bude vždy stejná, nezmění se ani když dceřiná společnost bude výrobky prodávat s vyšší či nižší marží. Modelový příklad v následující tabulce byl sestaven tak, aby nebyl porušen princip tržního odstupu jak na straně dceřiné, tak na straně mateřské společnosti.

2. Modifikace – úprava ziskové marže

Tyto skutečnosti jsou zobrazeny v následující tabulce. Bylo vycházeno z předpokladu konstantních nákladů výrobní společnosti a konstantního zisku za celou

skupinu. V prvním případě jsou výrobky prodávány s nižší marží výrobní společnosti ve výši 13 % a v druhém případě jsou výrobky prodávány s vyšší marží, 17 %.

Tabulka 13.: Daňové zatížení skupiny při změně prodejní marže – vlastní zpracování

Společnost	E, LTD		E, s.r.o.	
Země	UK	ČR	UK	ČR
Sazba daně	19 %	19 %	19 %	19 %
Zisková marže		13 %		17 %
Tržby	8 667 333	4 979 055	8 667 333	5 155 304
Náklady	6 579 055	4 406 243	6 755 304	4 406 243
Zisk	2 088 279	572 812	1 912 029	749 061
Daň	396 773	108 834	363 285	142 322
Celková daň	505 607		505 607	
Daňová úspora	0		0	

Jak již bylo uvedeno, mateřská i dceřiná společnost sídlí v zemích, kde je totožné daňové zatížení na zisky společností. I přes úpravy ziskové marže u prodeje výrobků mezi spojenými osobami nevznikla žádná daňová úspora.

3. Modifikace – přesun distribučního a zákaznického centra do země s nižším daňovým zatížením

Vzhledem k tomu, že založení nové dceřiné výrobní společnosti v jiné zemi s nižším daňovým zatížením je složitou formou vstupu na zahraniční trh, bude pro tento modelový příklad jednodušší variantou „přesídlit“ mateřskou společnost, která působí jako distribuční a zákaznické centrum do jiné země nebo v této jiné zemi založit další dceřinou společnost, která bude vykovávat tuto distribuční činnost a činnost zákaznického centra místo mateřské společnosti sídlící ve Velké Británii. Pro potřeby této analýzy nebudou brány v úvahu administrativní kroky a náklady, které by musel subjekt vynaložit za účelem přesunu do jiné země. Pro účely této práce bude brán

v potaz pouze „přesun“ ekonomické činnosti. Podle geografické polohy Velké Británie a také výše daňové sazby daně se nejvýhodnější a nejrealnější jeví Irsko.

V tomto případě bylo vycházeno z předpokladu konstantních nákladů výrobní společnosti, stejné ziskové marže 15 %, tak jako bylo dojednáno již mezi původní mateřskou a dceřinou společností, a která je v souladu s principem tržního odstupu. Dále byla použita neměnná cena pro konečného zákazníka a konstantní zisk za celou skupinu jako v předchozích modifikacích. Tento předpoklad byl do modelového příkladu vložen proto, aby byla zřejmá daňová úspora, která vznikla pouze provozováním stejné činnosti v jiném státě s nižší daňovou sazbou.

Tabulka 14.: Daňové zatížení skupiny při smluvních podmínkách se sídlem mateřské společnosti v Irsku – vlastní zpracování

Společnost	E, LTD – Ireland	E, s.r.o.
Země	Irsko	ČR
Sazba daně	12,5 %	19 %
Zisková marže		15 %
Tržby	8 667 333	5 067 179
Náklady	6 667 179	4 406 243
Zisk	2 000 154	660 936
Daň	250 019	125 578
Celková daň	375 597	

V případě, že by společnost provozující distribuci výrobků a zákaznické centrum uskutečňovala svoji činnost z Irska, její zisk by podléhal daňové sazbě ve výši 12,5 %. Česká výrobní společnost by dále prodávala výrobky své spojené společnosti za primárně smlouvenou cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu s vlastní ziskovou marží ve výši 15 %. Celková daňová úspora za celou skupinu, oproti situaci, kdy by distribuující společnost měla sídlo ve Velké Británii, byla ve výši 130 010 tis. Kč.

Tabulka 15.: Daňová úspora I. - vlastní zpracování

	Marže výrobce	Sazba daně	Daň
E, LTD	15 %	19 %	505 607
E, LTD – Ireland	15 %	12,5 %	375 579
Daňová úspora			130 010

4. Modifikace – přesun distribučního a zákaznického centra do země s nižším daňovým zatížením a úprava ziskové marže

Další modifikací, která je znázorněna v následující tabulce, je prodej výrobků produkováných dceřinou společností E, s.r.o. mateřské společnosti E, LTD – Ireland se ziskovou marží ve výši 13 %. Taková výše marže je také v souladu s principem tržního odstupu, takže v případě kontroly ze strany daňové správy by neměl být problém s obhájením transferové ceny za produkty.

Zisková marže na straně české společnosti E, s.r.o. by mohla být snížena až na hodnotu mediánu čistého ziskového rozpětí. Hodnota mediánu (aritmetický průměr za tři zkoumané roky) byla vypočítána ve výši 10,74 %. Vzhledem k tomu, že společnost E, s.r.o. je výrobní společností a nese s sebou většinu rizik spojených s výrobou a logistikou, tak určitě není doporučeno snižovat marži pod tuto uvedenou hodnotu.

V rámci opatrnosti by bylo vhodné ponechat výši ziskové marže v rozmezí intervalu mediánu a horního kvartilu. Proto byla marže ve výši 13 % určena jako nejnižší možná, kterou lze použít.

Následující tabulka představuje, jaké by bylo daňové zatížení skupiny za uvedených podmínek:

Tabulka 16.: Daňové zatížení skupiny při prodeji výrobků s nižší marží a se sídlem mateřské společnosti v Irsku – vlastní zpracování

Společnost	E, LTD – Ireland	E, s.r.o.
Země	Irsko	ČR
Sazba daně	12,5 %	19 %
Zisková marže		13 %
Tržby	8 667 333	4 979 055
Náklady	6 579 055	4 406 243
Zisk	2 088 279	572 812
Daň	261 035	108 834
Celková daň	369 869	

Pokud by se vedení skupiny E rozhodlo přesunout distribuční a zákaznické centrum z Velké Británie do Irska a dceřiná společnost E, s.r.o. by této distribuční společností prodávala hotové výrobky s marží ve výši 13 %, kde by nedošlo k porušení principu tržního odstupu, celková úspora na dani oproti výchozí situaci by byla ve výši 135 738 tis. Kč za celou skupinu.

Celková daňová úspora je vyjádřena v tabulce níže:

Tabulka 17.: Daňová úspora II. - vlastní zpracování

	Marže výrobce	Sazba daně	Daň
E, LTD	15 %	19 %	505 607
E, LTD – Ireland	15 %	12,5 %	375 579
Daňová úspora I.			130 010
E, LTD Ireland	13 %	12,5 %	369 869
Daňová úspora II.			5 728
Daňová úspora celk.			135 738

5. Modifikace – přesun distribučního a zákaznického centra do země s nižším daňovým zatížením a rozložení nákladů

Jak již bylo uvedeno ve funkční analýze, výrobní společnost E, s.r.o. nese drtivou většinu odpovědností a rizik spojených s výrobou, pořizováním materiálu, skladováním, balením, ale nese i náklady spojené s dopravou hotových výrobků konečnému zákazníkovi.

Do této doby, společnost E, s.r.o. zajišťovala přepravu výrobků konečným zákazníkům na vlastní náklady. Vzhledem k tomu, že zahraniční společnost působí jako distribuční a zákaznické centrum, rozhodla se převzít část logistických nákladů a přepravu hotových výrobků konečnému odběrateli zajišťovat ve vlastní režii. Převážní společnosti nyní budou transport výrobků fakturovat společnosti E, LTD – Ireland za totožné ceny jako společnosti E, s.r.o. V zásadě se podmínky přepravy nijak nezměnily. Celková výše těchto nákladů, které se přesunou ze společnosti E, s.r.o. na společnost E, LTD – Ireland, je 400 000 tis. Kč.

I přesto, že se funkční a rizikový profil společností mírně upravil, tato změna se nepovažuje za příliš stěžejní. Ve funkční analýze se procentuální váhy změnily pouze u položky skladování a logistika, kde si obě sdružené společnosti funkci rozdělili.

Veškeré nejdůležitější funkce spojené s činností výrobní společnosti, jako je plánování výroby, nákup materiálu, samotná výroba, správa majetku, kontrola kvality a odpovědnost za kvalitu a záruční opravy výrobků, nese česká výrobní společnost E, s.r.o.

V následující tabulce je zobrazeno, jaká by byla výše daňové povinnosti skupiny v případě, když by zahraniční společnost převzala část nákladů na přepravu hotových výrobků, při neměnných smluvních podmínkách se společností E, s.r.o. Tzn. prodejní marže české společnosti zůstává ve výši 15 %.

Tabulka 18.: Daňové zatížení skupiny při prodeji výrobků se smluvní marží, se sídlem mateřské společnosti v Irsku a po rozdělení nákladů – vlastní zpracování

Společnost	E, LTD – Ireland	E, s.r.o.
Země	Irsko	ČR
Sazba daně	12,5 %	19 %
Zisková marže		15 %
Tržby	8 667 333	4 407 179
Náklady	6 607 179	4 006 243
Zisk	2 060 154	600 936
Daň	257 519	114 178
Celková daň	371 697	

Daňová povinnost ve výši 371 697 tis. Kč skupiny je vypočítána z předpokladu, že výrobní společnost prodává své výrobky spojené osobě s prvotně smluvenou 15 % marží. V následující tabulce je zobrazena daňová úspora, pokud by podnik využil přesunutí části nákladů na logistiku na sdruženou osobu sídlící v Irsku.

Tabulka 19.: Daňová úspora III. - vlastní zpracování

	Marže výrobce	Sazba daně	Daň
E, LTD	15 %	19 %	505 607
E, LTD – Ireland	15 %	12,5 %	375 579
Daňová úspora I.			130 010
E, LTD Ireland	13 %	12,5 %	369 869
Daňová úspora II.			5 728
E, LTD – Ireland	15 %	12,5 %	371 697
Daňová úspora III.			-1 828
Daňová úspora celk.			133 910

6. Modifikace – přesun distribučního a zákaznického centra do země s nižším daňovým zatížením a rozložení nákladů a úprava ziskové marže

Nyní bude představen případ, jak by vypadala daňová povinnost skupiny za předpokladu, že by výrobní společnost E, s.r.o. prodávala své mateřské společnosti E, LTD – Ireland výrobky s marží ve výši 13 %. Jak již bylo řečeno, výše této marže je v souladu s principem tržního odstupu. Společnost zvolila takovou výši jako nejnižší možnou, za jakou lze výrobky prodávat, aby se vyhnula problémům při dokazování stanovení převodní ceny v případě možné kontroly ze strany správce daně.

Tabulka 20.: Daňové zatížení skupiny při prodeji výrobků se sníženou marží, se sídlem mateřské společnosti v Irsku a po rozdělení nákladů – vlastní zpracování

Společnost	E, LTD – Ireland	E, s.r.o.
Země	Irsko	ČR
Sazba daně	12,5 %	19 %
Zisková marže		13 %
Tržby	8 667 333	4 527 055
Náklady	6 527 055	4 006 243
Zisk	2 140 279	520 812
Daň	267 535	98 954
Celková daň	366 489	

Je logické, že s dalším snížením marže a přesunem části některých nákladů do země s nižší sazbou zdanění příjmů se celková daňová zátěž skupiny ještě sníží.

Tabulka 21.: Daňová úspora IV. - vlastní zpracování

	Marže výrobce	Sazba daně	Daň
E, LTD	15 %	19 %	505 607
E, LTD – Ireland	15 %	12,5 %	375 579
Daňová úspora I.			130 010
E, LTD Ireland	13 %	12,5 %	369 869
Daňová úspora II.			5 728
E, LTD – Ireland	15 %	12,5 %	371 697
Daňová úspora III.			-1 828
E, LTD – Ireland	13 %	12,5 %	366 489
Daňová úspora IV.			5 208
Daňová úspora celk.			139 118

V případě, že by obchodní korporace E provedla kroky popsané v této kapitole, mohla by dosáhnout celkové daňové úspory až ve výši 139 118 tis. Kč.

Tabulka 22.: Porovnání daňových povinností skupiny dle jednotlivých modifikací

	Marže výrobce	Sazba daně	Daň
	15 %	19 %	505 607
	15 %	12,5 %	375 597
	13 %	12,5 %	369 869
	15 %	12,5 %	371 697
	13 %	12,5 %	366 489

V této chvíli je rozhodnutí na vedení skupiny společností E, k jaké variantě se přikloní. Na první pohled je zřejmé, že přesunutí distribučního a zákaznického centra do jiné země, kde je výhodnější daňová legislativa se jeví jako vhodnou variantou.

V úvodní části této kapitoly byla zvolena metoda pro stanovení převodní ceny pro prodej výrobků společnosti E, s.r.o. Vylučovacím způsobem bylo zjištěno, že nejvhodnější bude použití metody čistého ziskového rozpětí. Na základě analýz a porovnáním ukazatele EBIT margin společností působících na evropském trhu a zabývající se stejnou nebo podobnou ekonomickou činností bylo zjištěno tržní rozpětí. V tomto procentuálním rozpětí se příslušná marže může pohybovat, aby byla v souladu s principem tržního odstupu. Česká společnost E, s.r.o. prodávající výrobky své mateřské společnosti tak tedy převodní cenu stanovila dle pravidel.

Společnost E, LTD nyní musí zvážit, zdali do zahraničí přesune své sídlo nebo založí nové distribuční a zákaznické centrum. První varianta vyžaduje kompletní změnu místa vedení společnosti a je spojená s vyššími náklady spojenými se samotným přesunem. Společnost E, LTD je považována za velkou společnost, které by následně nižší daňové zatížení mohlo tyto vynaložené náklady bohatě vynahradiť. Druhou variantou, kterou společnost může využít je založení nové společnosti. Tato práce nebyla zaměřena na popis výhod či nevýhod přesunu podnikání do zahraničí nebo založení nové pobočky v zahraničí, proto tyto skutečnosti nebyly považovány za příliš důležité. Pro účely této práce bylo pracováno pouze s termínem „přesun“, ať už byl jakýkoliv.

Pro přesun podnikání do zahraničí společnost zvolila zemi, která je pověstná svým vstřícnějším podnikatelským prostředím, transparentním legislativním rámcem a příjemně výhodnou daňovou legislativou. Touto zemí je Irsko.

Pokud by společnost pouze provedla přesun distribučního a zákaznického centra do zahraničí a se svou dceřinou společností E, s.r.o., která má sídlo v České republice, by obchodovala za neměnných podmínek, celková daňová úspora pro celou skupinu by mohla být ve výši 130 010 tis. Kč. Je důležité zmínit, že společnost nezměnila konečnou cenu pro zákazníka a neměnný zůstal také zisk za celou skupinu. Tato daňová úspora vznikla pouze přesunem zisků do země s nižší daňovou zátěží.

V dalších modifikacích byly zobrazeny i situace, kdy společnost E, s.r.o. prodávala výrobky sdružené osobě s nižší marží, která i nadále zůstala v souladu s principem tržního odstupu. Taková změna přinesla skupině podniků další daňovou úsporu. Společnosti spekulovaly i s variantou přesunutí části distribučních nákladů na zahraniční společnost. Při takové úpravě nákladů by vznikla ještě dodatečná daňová úspora. I přesto, že se zúčastněným společností nijak zásadně neupravil funkční profil, nemělo by se změnit ani tržní rozpětí pro stanovení prodejní marže, avšak v rámci opatrnosti při případné daňové kontrole by bylo moudré se do takové úpravy nákladů nepouštět.

Závěr

Cílem této diplomové práce byl výběr metody pro stanovení převodní ceny, výpočet převodní ceny a následná optimalizace daňové povinnosti subjektu pomocí modifikace transferových cen.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, část teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou definovány základní pojmy týkající se problematiky transferových cen. Teoretická část dále obsahuje právní úpravu z pohledu unijní, mezinárodní a tuzemské legislativy. Podstatná část teorie je věnována představení a popisu jednotlivých metod stanovení převodních cen a dále postup, jakým se tyto ceny stanovují.

V praktické části byly aplikovány teoretické poznatky postupu pro stanovení transferové ceny u vybraného subjektu. Vzhledem k obsáhlosti tématu převodních cen byla diplomová práce zaměřena na stanovení převodní ceny a následnou optimalizaci daňové povinnosti pomocí převodních cen pouze u jednoho zvoleného subjektu. Tímto subjektem byla výrobní společnost, která veškerou svoji produkci dále prodává své zahraniční mateřské společnosti za předem smluvené ceny. Cílem práce bylo vybrat nejvhodnější metodu pro stanovení převodní ceny a porovnat, zdali již stanovená cena mezi oběma společnostmi je v souladu s principem tržního odstupu. Dalším dílčím cílem byl výpočet daňové povinnosti za skupinu sdružených osob a pomocí různých modifikací a úprav převodních cen tuto daňovou povinnost optimalizovat. Bylo zjištěno, že pokud tyto sdružené podniky sídlí v zemích se stejnou sazbou daně, je možné daňovou povinnost snížit vždy jen u jednoho subjektu. Proto byl navržen přesun činností jedné ze společností do země s nižším daňovým zatížením a snížení ziskové marže u výrobní společnosti. Tímto způsobem lze při stejné výši hospodářského výsledku za skupinu také snížit celkovou daňovou zátěž obchodní korporace.

Cíle diplomové práce byly splněny. Na základě teoretických poznatků byla vybrána nejvhodnější metoda pro stanovení transferové ceny. Touto metodou je transakční metoda čistého rozpětí. Ostatní metody se vzhledem k postavení subjektů a povaze řízené transakce jeví jako nevhodné k použití. Dle zvolené nejvhodnější metody byla vypočítána převodní cena pro řízenou transakci vybraného podniku. Bylo zjištěno, že

cena za výrobky, kterou mají sdružené subjekty ujednanou ve smlouvě je v souladu s principem tržního odstupu, je stanovena tak, jak kdyby se jednalo o transakci neřízenou mezi nespojenými subjekty. Aby mohla být optimalizována daňová povinnost skupiny, bylo společnosti doporučeno přesunout svoje zákaznické a distribuční centrum do země s nižším daňovým zatížením. I za cenu vysokých vstupních a administrativních nákladů spojeným s takovým přesunem společnost tuto změnu provede, protože daňová úspora, které v budoucnu dosáhne, tyto náklady rychle navrátí. Vedení skupiny se rozhodlo upravit smluvní podmínky mezi spojenými osobami. S použitím nižší prodejní marže, která je v souladu s principem tržního odstupu skupina dosáhne ještě vyšší daňové úspory.

Byly provedeny i další návrhy, kde by se daňová povinnost skupiny ještě více snížila. Tyto návrhy spočívaly v přesunu části nákladů na distribuci hotových výrobků ke konečnému zákazníkovi z výrobní společnosti do zahraniční společnosti. Návrh ale zůstal nevyužit, protože takové úpravy a přesuny nákladů by mohly způsobit problémy při dokazování v případě daňové kontroly. V rámci opatrnosti se společnost tedy nebude pouštět na tenký led a využije pouze ten návrh na optimalizaci, který by byla stoprocentně schopna obhájit před správcem daně.

Ačkoli tato práce nebyla vytvořena za účelem sestavení metodologie stanovení transferových cen, může sloužit podobným výrobním podnikům jako podklad pro jejich stanovení. Pokud by podnik postupoval dle dílčích kroků uvedených v této práci a zvolil příslušnou metodu, stanovení převodní ceny by mělo být v souladu s principem tržního odstupu.

Seznam zdrojů

- [1] Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny. *Finanční správa* [online]., 20 [cit. 2019-01-27]. Dostupné z:
<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf>
- [2] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [3] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.
- [4] Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Ministerstvo Financí České republiky* [online]. [cit. 2019-01-27]. Dostupné z:
<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
- [5] Posouzení transferových cen. *BDO.cz* [online]. [cit. 2019-01-27]. Dostupné z:
<https://www.bdo.cz/cs-cz/sluzby/dane/transferove-ceny/posouzeni-transferovych-cen>
- [6] Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)
- [7] Princip tržního odstupu. *Akont.cz* [online]. [cit. 2019-01-27]. Dostupné z:
https://www.akont.cz/nase-znalosti/slovník-nejdůležitějších-pojmů.html/128_2046-princip-trzniho-odstupu-arms-length-principle
- [8] Arbitrážní konvence. *Eur-lex.europa.eu* [online]. [cit. 2019-01-27]. Dostupné z:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:41990A0436&from=CS>
- [9] Ústava ČR. *Zakony.centrum.cz* [online]. [cit. 2019-01-28]. Dostupné z:
<http://zakony.centrum.cz/ustava-ceske-republiky/hlava-1>
- [10] Pokyn D - 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. *Finanční*

správa [online]. [cit. 2019-01-28]. Dostupné z:

<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-333.pdf>

[11] Pokyn D - 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. *Finanční správa* [online]. [cit. 2019-01-28].

Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf

[12] Metody stanovení převodních cen. *DU.cz* [online]. [cit. 2019-01-28]. Dostupné z:

<https://www.du.cz/33/metody-stanoveni-prevodnich-transferovych-cen-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQBa3-nBIL84gADxeQCytPYg/>

[13] OECD (2017) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD Publishing, Paris; *oecd-ilibrary.org* [online].

[cit. 2019-01-29]. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en

[14] DVORŇÁČEK, J., TYLL, L. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*.

1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN: 978-80-7400-010-2.

[15] Převodní ceny a předběžná cenová dohoda. *Du.cz* [online]. [cit. 2019-02-25].

Dostupné z: <https://www.du.cz/33/prevodni-ceny-a-predbezna-cenova-dohoda-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EiWycORAJ6k3f9JfFcziqYCD-vMUnwPlw/>

[16] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozšir. vyd.

Olomouc :Anag, 2012, 487 s, ISBN 9788072637249.

[17] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[18] Převodní ceny v roce 2019. *Accace.cz* [online]. [cit. 2019-02-25]. Dostupné z:

<https://accace.cz/prevodni-ceny-v-cr-ebook/>

Seznam obrázků

Obrázek 1.: Grafické znázornění právní úpravy transferových cen – vlastní zpracování	21
Obrázek 2.: Metody stanovení transferových cen – vlastní zpracování	28
Obrázek 3.: Grafické znázornění metody CUP	29
Obrázek 4.: Grafické znázornění použití CUP metody interním srovnáním	30
Obrázek 5.: Grafické znázornění použití CUP metody externím srovnáním	31
Obrázek 6.: Grafické znázornění metody RPM.....	32
Obrázek 7.: Grafické znázornění metody C+M.....	34
Obrázek 8.: Postup stanovení převodní ceny – vlastní zpracování.....	38

Seznam tabulek

Tabulka 1.: Příklady funkcí a rizik podniku – vlastní zpracování	42
Tabulka 2.: Informace o společnosti E, s.r.o. – vlastní zpracování	49
Tabulka 3.: Rozložení funkcí a rizik – vlastní zpracování	53
Tabulka 4.: Kritéria výběru srovnávaných společností – AMADEUS.....	58
Tabulka 5.: První výběr – počet společností – AMADEUS	58
Tabulka 6.: EBIT margin v % u srovnatelných společností - vlastní zpracování na základě výsledků AMADEUS	59
Tabulka 7.: Výpočet tržního rozpětí – vlastní zpracování na základě údajů z databáze AMADEUS.....	60
Tabulka 8.: Výpočet tržního rozpětí – aritmetický průměr – vlastní zpracování	61
Tabulka 9.: Výpočet převodní ceny a daňové povinnosti E, s.r.o. za stávajících nasmlouvaných podmínek – vlastní zpracování	62
Tabulka 10.: Výpočet převodní ceny a daňové povinnosti E, s.r.o. - modifikace s 12 % marží – vlastní zpracování	63
Tabulka 11.: Výpočet převodní ceny a daňové povinnosti E, s.r.o. - modifikace se 17 % marží – vlastní zpracování	64
Tabulka 12.: Daňové zatížení skupiny při smluvních podmínkách – vlastní zpracování	66

Tabulka 13.: Daňové zatížení skupiny při změně prodejní marže – vlastní zpracování	67
Tabulka 14.: Daňové zatížení skupiny při smluvních podmínkách se sídlem mateřské společnosti v Irsku – vlastní zpracování	68
Tabulka 15.: Daňová úspora I. - vlastní zpracování	69
Tabulka 16.: Daňové zatížení skupiny při prodeji výrobků s nižší marží a se sídlem mateřské společnosti v Irsku – vlastní zpracování.....	70
Tabulka 17.: Daňová úspora II. - vlastní zpracování	70
Tabulka 18.: Daňové zatížení skupiny při prodeji výrobků se smluvní marží, se sídlem mateřské společnosti v Irsku a po rozdělení nákladů – vlastní zpracování	72
Tabulka 19.: Daňová úspora III. - vlastní zpracování.....	72
Tabulka 20.: Daňové zatížení skupiny při prodeji výrobků se sníženou marží, se sídlem mateřské společnosti v Irsku a po rozdělení nákladů – vlastní zpracování	73
Tabulka 21.: Daňová úspora IV. - vlastní zpracování	74
Tabulka 22.: Porovnání daňových povinností skupiny dle jednotlivých modifikací ...	74