

Ministerstvo financí

Odbor 49

Č.j.: 491/1554/2004

Referent: Ing. Michal Roháček, tel. 257044162

V Praze dne 13.1.2004

Pokyn D – 258

Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

V současné době získávají velký podíl na celosvětovém obchodě převody (transfery) zboží, nehmotného majetku a služeb uvnitř **nadnárodních společností**, které rozmísťují své výrobní, vývojové, obchodní aj. aktivity do různých států. Za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transferů jsou v mezinárodním měřítku uplatňovány principy a postupy upravené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations).

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 to s platnými zákony České republiky.

Účelem vydání tohoto metodického pokynu je zajištění jednotného postupu při zdaňování zmíněných transferů uvnitř nadnárodních společností a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů.

Tento metodický pokyn je zpracován s ohledem na stávající českou legislativu a platné příslušné mezinárodní smlouvy. Jeho úkolem není dopodrobna popsat celou obsáhlou problematiku převodních cen nebo dokonce nahradit či opsat Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (viz bod 2.3.), ale věnovat se zejména uplatnění základních principů při správě daní pro tuto oblast v podmínkách České republiky.

Pozn: *V dalším textu jsou pro zjednodušení použity tyto zkratky a slovní zkrácení:*

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

ZSDP – Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

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

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

Smlouva – dvoustranná smlouva o zamezení dvojího zdanění

Směrnice – Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)

NNP – nadnárodní podnik

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

1. PŘEVODNÍ CENY, PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu

Zjednodušeně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové 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 **sdržené podniky**. Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi 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.

Jde tedy o **ověření správnosti rozdělení zisku mezi sdrženými podniky** plynoucího z transakce, která se mezi těmito sdrženými podniky uskutečnila.

Princip tržního odstupu je upraven

- A. ve Smlouvách při zkoumání transakcí a jejich ocenění uskutečněných mezi sdrženými podniky, z nichž jeden je rezidentem v České republice a druhý ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.
- B. v tuzemském ZDP při zkoumání transakcí a jejich ocenění mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami, a to za situace
 - kdy tyto transakce probíhají mezi dvěma českými daňovými subjekty (rezidenty)
 - kdy tyto transakce probíhají mezi českým rezidentem na jedné straně a na druhé straně rezidentem státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění

Z hlediska tohoto pokynu je problematika převodních cen omezena pouze na případy uvedené v bodě A., což vyplývá z dalšího textu této kapitoly.

1.1. Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Jde zejména o článek 9, a to dle většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen Smlouvy) a také dle znění Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou vydalo OECD (dále jen Modelová smlouva):

- a) Při úpravách cen pro daňové účely u transakcí uskutečňovaných mezi sdrženými podniky je třeba vycházet v první řadě z příslušných ustanovení Smluv. Tato povinnost plyne z ust. § 37 ZDP:

„Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“ Takovými smlouvami jsou v tomto případě smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pro účely uzavírání těchto smluv je ze strany OECD vypracována Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Obdobně je upravena oblast správy daní, kde se postupuje dle § 96 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

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

- b) Možnost úpravy základu daně při transferech mezi sdruženými podniky vyplývá z článku 9, odst. 1 Modelové smlouvy:

„Jestliže

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

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

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

Pod písmeny a) a b) tohoto ustanovení jsou tedy definovány sdružené podniky, v další části jsou pak definovány podmínky pro uplatnění principu tržního odstupu.

Toto ustanovení je vlastně obdobou ustanovení § 23, odst. 7 ZDP a opravňuje daňovou správu přezkontrolovat a stanovit základ daně u sdružených podniků.

1.2. Tuzemská zákonná úprava

Princip tržního odstupu upravuje tuzemský zákon v § 23, odst. 7 ZDP, který:

- 1) upravuje a stanovuje podmínky pro použití ceny „obvyklé“ pro účely stanovení základu daně z příjmů takto:

„Liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami (spojenými osobami – s platností od 1.1.2004) od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; ...“

- 2) definuje ekonomicky nebo personálně spojené osoby:

stav zákona do 31.12.2003:

„Ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké. ... Účastí na kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25 % podílů na základním kapitálu nebo podílů s hlasovacím právem.“

Tuzemský zákon oproti Smlouvám rozšiřuje okruh osob, u kterých může správce daně upravit základ daně z titulu užití ceny „obvyklé“ také na osoby

- jinak spojené: „*Jinak spojenými osobami se rozumí osoby, které vytvořily obchodní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*“
- blízké.

Avšak úpravu základu daně dle tohoto ustanovení ve vztahu k transakcím mezi osobami jinak spojenými či blízkými lze aplikovat pouze ve vztazích mezi těmito osobami, které jsou rezidenty České republiky nebo jsou rezidenty státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenu Smlouvu.

stav zákona od 1.1.2004:

S platností od 1.1.2004 byl ZDP novelizován mj. v § 23, odst. 7. Pojem *ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojené osoby* byl nahrazen pojmem *spojené osoby*. Tato definice se v podstatě shoduje se zněním zákona platným do 31.12.2003, je však přesnější a přehlednější:

„*Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí*

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. *jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby 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 spojenými*
3. *ovládací a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládací osobou*
4. *blízké* ^{20c)}
5. *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za než je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů.“ V tomto znění zákona je rozšíření užití ceny „obvyklé“ oproti Smlouvám aplikováno u osob dle písmene b) bodů 4. a 5., pro něž platí stejné omezení užití jako pro osoby jinak spojené a osoby blízké dle znění ZDP platného do 31.12.2003.

Limit 25% podílů na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech dle dosavadního i nového znění ZDP se uplatní i při posouzení, zda jde o sdružené podniky dle Smluv.

1.3. Směrnice o převodních cenách

V případě uplatnění principu tržního odstupu ve smyslu článku 9 Smluv při stanovení základu daně se ukazuje jako nejobtížnější problém stanovení cen pro daňové účely při

převodu zboží, nehmotného majetku a služeb mezi sdruženými podniky. K tomuto účelu byla v roce 1995 Výborem pro fiskální záležitosti OECD zpracována zpráva „**Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy**“ (dále jen Směrnice). Tato Směrnice pak byla v roce 1997 dopracována až po kapitulu VIII a doplněna o „Směrnici pro sledování postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu“ a o „Pokyny pro provádění předběžných cenových ujednání při vzájemně dohodnutých postupech“ (MAP APAS).

Tyto směrnice byly v České republice publikovány ve **Finančním zpravodaji č. 10 ze 6.10.1997** (kapitoly I-VII) a ve **Finančním zpravodaji č. 6 ze 30.6.1999** (kapitola VIII a návazné směrnice).

Pozn.: Uvedené směrnice lze nalézt také na internetových stránkách České daňové správy <http://cds.mfcr.cz>

Směrnice o převodních cenách má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a vyhýbat se nákladným soudním sporům a dále napomáhat i při uplatňování odstavce 2 článku 9 Modelové smlouvy - následné úpravě zisků pro daňové účely (viz bod 6).

1.4. Návaznost Směrnice na českou legislativu

Principy Směrnice o převodních cenách nejsou přímo zakotveny v daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni. Její **závaznost** při výkladu Smluv však **plyne** ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu (zveřejněna ve Sbírce zákonů pod č. 15/1988 Sb. jako Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu). V čl. 31 této úmluvy je uvedeno obecné pravidlo výkladu.

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

Ačkoliv Směrnice z pohledu tuzemského daňového práva není právně závazným dokumentem, základní postupy obsažené ve Směrnici (až na výjimky, které plynou přímo z tuzemských daňových zákonů) jsou využitelné také v případě transakcí mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami v rámci České republiky, neboť princip tržního odstupu je obsahově vymezen ekvivalentně ve Směrnici i v ZDP.

1.5. Předmět zkoumání dle Směrnice OECD

Z předchozích definic plyne, že předmětem zkoumání dle Směrnice jsou **transakce a jejich ocenění a rozdělení zisků** z nich plynoucích mezi sdružené podniky, které se na těchto transakcích podílejí. Protože Směrnice je chápána jako výkladové pravidlo k čl. 9 Modelové smlouvy (čili dvoustranných Smluv), musí jít vždy o vztahy mezi „podnikem jednoho státu a podnikem druhého státu“, čili **mezi tuzemským a zahraničním daňovým subjektem**.

*Pozn.: Transakce mezi sdruženými podniky jsou označovány jako **řízené transakce** nebo **kontrolované transakce** (obojí z anglického originálu „controlled transaction“) nebo jako **závislé transakce**. Stejně tak ceny za tyto transakce jsou pak označovány jako **kontrolované, řízené či závislé**.*

1. 6. Sdružené podniky

Z definicí uvedených v čl. 9 modelové smlouvy a v § 23, odst. 7 ZDP plyne, že sdruženými podniky (ekonomicky nebo personálně spojenými osobami) se rozumí, jestliže se podnik jednoho státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého státu nebo tytéž osoby (shodné právnícké nebo fyzické osoby) se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho státu i podniku druhého státu.

Co se rozumí **podílem na kontrole nebo jmění podniku** je přesně definováno v § 23, odst. 7 ZDP (více než 25% podílů na základním kapitálu nebo podílů s hlasovacím právem). Smlouvy tuto definici neobsahují, proto se uplatní tuzemský zákon.

Při posouzení, zda se jedna osoba (jeden podnik) podílí **na vedení** druhého podniku, je třeba vycházet z obecných předpisů, tedy z obchodního zákoníku. Pod pojmem vedení lze v tomto smyslu chápat jednání jménem společnosti, tj. činnost statutárních orgánů nebo jejich členů, např. jednatele (společnosti s ručením omezeným) či společníci (společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti), představenstvo (akciové společnosti, družstva), komplementář (komanditní společnosti) apod. Za osoby mající podíl na vedení však nelze považovat členy dozorčí rady, která provádí kontrolní činnost a je kontrolním orgánem. Vždy je nutno posoudit konkrétní činnost každé osoby oprávněné jednat za společnost, a to zda může ovlivnit rozhodování nebo se přímo podílí na rozhodování.

1.7. Další ustanovení zahrnující princip tržního odstupu

Mimo výše uvedené základní definice (§ 23, odst. 7 ZDP, čl. 9 Smluv), existují jak v české zákonné úpravě, tak v mezinárodních smlouvách další specifická ustanovení obsahující zásady pro zdanění transakcí uskutečněných mezi osobami, které jsou vůči sobě ve zvláštním vztahu:

- ZDP:
 - § 23, odst. 7 ZDP – úroky z půjček: Za cenu „obvyklou“ tj. cenu která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, je považován úrok ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy.
 - § 23, odst. 11 ZDP – princip tržního odstupu pro účely stanovení základu daně u stálých provozoven
 - § 22, odst. 1, písm. g) bod 3. ZDP – „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) na podíly na zisku
 - § 25, odst. 1, písm. w) ZDP - nízká kapitalizace (časové omezení podle odst. 2)
- Dnem vstupu České republiky do Evropské unie nabývají účinnosti ustanovení dle novely ZDP č. 438/2003 Sb., která zavádějí pravidla pro zdanění některých operací mezi spojenými osobami v rámci zemí Evropské unie:
 - § 19, odst. 1, písmena zf) až zl) {výjimka: písm. zk) nabývá účinnosti 1.1.2011} – implementace Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a Směrnice rady 2003/49/ES ze dne 3.6.2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami

- § 23a až § 23d – implementace Směrnice rady 90/434/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů
- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění:
 - čl. 7 Modelové smlouvy – Zisky podniků: Na základě tohoto článku jsou stálým provozováním (definovány v čl. 5 Smluv) přiřazovány zisky na podobném principu tržního odstupu s jistou modifikací plynoucí ze zvláštního postavení stále 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.
 - čl. 11 Modelové smlouvy – Úroky, odstavec 6
 - čl. 12 Modelové smlouvy – Licenční poplatky, odstavec 4
 - čl. 23 Modelové smlouvy – Metody pro vyloučení dvojího zdanění

Tato ustanovení jsou poněkud specifická a mají svá vlastní řešení poněkud odlišná od klasického uplatnění převodních cen, a tento metodický pokyn se jimi dále nezabývá.

2. ZÁKLADNÍ ZÁSADY

Při zkoumání, zda jsou **převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu** se vychází ze zásady, že

- členové skupiny nadnárodních podniků jsou posuzováni **jako by byli samostatnými podniky** (tedy samostatnými daňovými subjekty);
- pozornost se zaměřuje na **povahu obchodů** mezi nimi (např. kam směřují, čeho se týkají, apod.).

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

- **řízenou transakcí** se rozumí jakýkoliv obchodní vztah (transakce, převody) mezi sdruženými podniky;
- **nezávislou transakcí** se rozumí obchodní vztahy mezi nezávislými podniky.

2.1. Srovnávací analýza

K provádění srovnávací analýzy je nutné **najít** k řízeným transakcím, které jsou předmětem daňové kontroly či šetření daňové správy, **srovnatelné nezávislé transakce**. K tomu, aby mohly být transakce či podmínky, za kterých se uskutečňují, **považovány za srovnatelné**, musí být naplněno jedno z následujících kritérií:

- a) žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by neměl ovlivnit podmínku (faktor), která je prověřována, tedy případné zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné
nebo
- b) je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.

Při uplatňování a kontrole převodních cen lze však jen v ojedinělých případech najít plně srovnatelné transakce, tzn. podmínky, za kterých se uskutečňují. Ve většině případů je nutné provádět úpravy (eliminaci) rozdílů dle bodu b), které mohou ovlivnit tvorbu ceny.

2.2. Faktory určující srovnatelnost

Při provádění srovnávací analýzy je třeba zohlednit těchto **5 faktorů**:

2.2.1. Vlastnosti majetku a služeb

- U věcí (např. zboží, nemovitostí atd.) je třeba posoudit jejich fyzické vlastnosti, kvalitu, spolehlivost, dostupnost na trhu, objem nabídky na trhu;
- U majetku nehmotného charakteru je třeba se zaměřit na formu transakce (např. jde-li o poskytnutí licence nebo prodej), typ majetku (např. patent, obchodní značka, know-how), délku a stupeň ochrany, předpokládané zisky z užití nehmotného majetku;
- U poskytovaných služeb je třeba zohlednit povahu a rozsah, v jakém jsou poskytovány.

2.2.2. Vykonávané funkce

Tzv. **funkční analýza** znamená nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti (rizika) jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s nezávislými podniky.

Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků, stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky. Jde např. o výrobní činnost, výzkum a vývoj, distribuční činnost, reklamu, financování, řídicí funkce atd.

Stejně tak jednotlivé podniky mohou nést různou míru rizika, které postupují při své činnosti.

2.2.3 Smluvní podmínky

Na základě zjištěných smluvních podmínek lze zjistit, jak mají být rozděleny zodpovědnosti a rizika či přínosy z prováděných transakcí (viz také předchozí bod). Smluvní podmínky lze zjistit také z korespondence či jiných dokumentů.

2.2.4. Ekonomické okolnosti

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

2.2.5. Podnikatelské strategie

Typickým příkladem podnikatelských strategií může být snaha o průnik na nový trh, kdy ceny mohou být do značné míry zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na trh při současném uplatnění nižší konečné prodejní ceny tohoto produktu.

2.3. 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. vykázal-li kontrolovaný subjekt daňovou ztrátu, vykazují pak i ostatní členové skupiny ztrátu?).

2.4. Cenové rozpětí

Při srovnání a vyhodnocení okolností, které mohou mít vliv na výši převodních cen se nebudeme vždy pohybovat v absolutních číslech, ale naopak budeme téměř vždy operovat s určitým **cenovým rozpětím**, v jehož rámci se mohou ceny za srovnatelné výrobky či služby pohybovat.

3. METODY PRO ZJIŠTĚNÍ PŘEVODNÍCH CEN

Na základě provedené srovnávací a funkční analýzy lze přistoupit ke zjištění výše převodních cen. K tomuto účelu doporučuje Směrnice o převodních cenách užití 5 základních metod pro zjištění převodních cen, případně kombinace těchto metod.

Doporučené metody lze rozdělit do dvou základních skupin:

- tradiční transakční metody
- ziskové transakční metody

3.1. Tradiční transakční metody:

Tyto metody vycházejí z porovnání nezávislých cen a cen v kontrolovaných (řízených) transakcích, případně z hrubého rozpětí.

3.1.1. Metoda nezávislé srovnatelné ceny

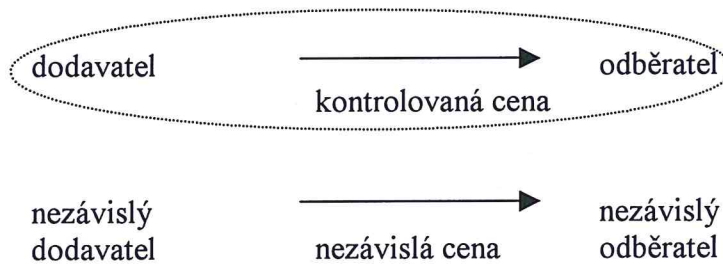
(Comparable uncontrolled price method – CUP)

Srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností.

Tato metoda je **nejjednodušší** z hlediska použitelnosti, avšak vyžaduje **velkou míru srovnatelnosti**.

[Tedy: $\text{Kontrolovaná cena} = \text{nezávislá cena}$]

Použití: nejlépe, když existuje plně srovnatelný (totožný) výrobek.

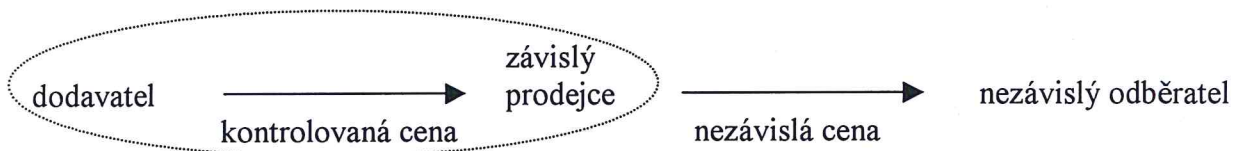


3.1.2. Metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price method – RPM)

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.

[Tedy: $\text{kontrolovaná (převodní) cena} = \text{nezávislá cena} - \text{přírážka závislého prodejce}$]

Použití: tam, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu, např. distributor.

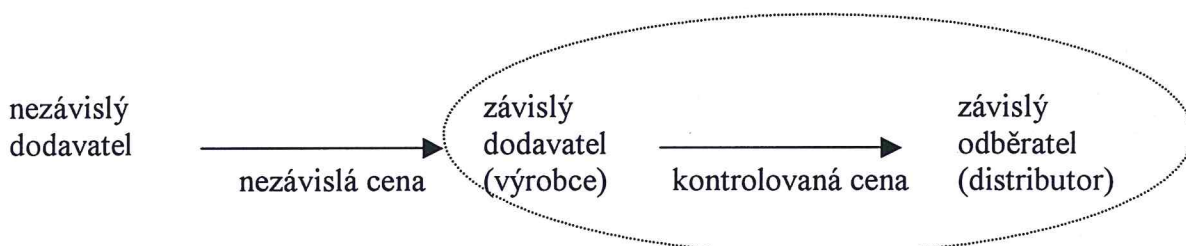


3.1.3. Metoda nákladů a přírážky (Cost plus method – cost+)

Vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na majetek nebo služby poskytované sdruženému podniku. K těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele.

[Tedy: $\text{kontrolovaná (převodní) cena} = \text{nezávislá cena} + \text{přírážka závislého dodavatele}$]

Použití: tam, kde závislý dodavatel (výrobce) podstatně nepřispívá k hodnotě prodávaného zboží, např. při prodeji polotovarů, při uzavírání dohod o nákupu, o subdodávkách apod.



3.1.4. Shrnutí tradičních metod

Tradiční transakční metody vycházejí vždy ze znalosti ceny, případně ze znalosti obchodního rozpětí (z naší praxe tento pojem známe také jako marži). Přičemž při porovnávání těchto ukazatelů je nutné vždy „očistit“ tyto ukazatele o vlivy, které mohou mít dopad na výši ceny či přírážky.

3.2. Ziskové transakční metody

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

3.2.1. Metoda rozdělení zisku

(Profit split method)

Vychází ze zisku sdružených podniků z řízených transakcí. Tento zisk je pak na základě analýzy zásluh (funkční analýzy) rozdělen mezi sdružené podniky, které se na řízené (kontrolované) transakci podílejí. Tzn. celkový zisk z dané transakce je rozdělen na základě toho, jak který sdružený podnik k vytvoření tohoto zisku přispěl.

K tomu, abychom mohli zjistit správnost rozdělení zisku, musíme nalézt podniky se srovnatelnými funkcemi, jako mají sdružené podniky zúčastněné na transakci. Zjednodušeně řečeno dle míry ziskovosti zjištěné u těchto srovnatelných nezávislých podniků pak určíme jakého podílu na zisku by měl dosáhnout sdružený podnik.

Použití: tam, kde jsou jednotlivé transakce natolik provázané, že nemohou být posouzeny odděleně.

3.2.2. Transakční metoda čistého rozpětí

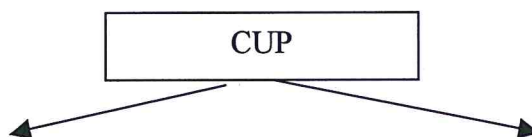
(Transactional net margin method – TNMM)

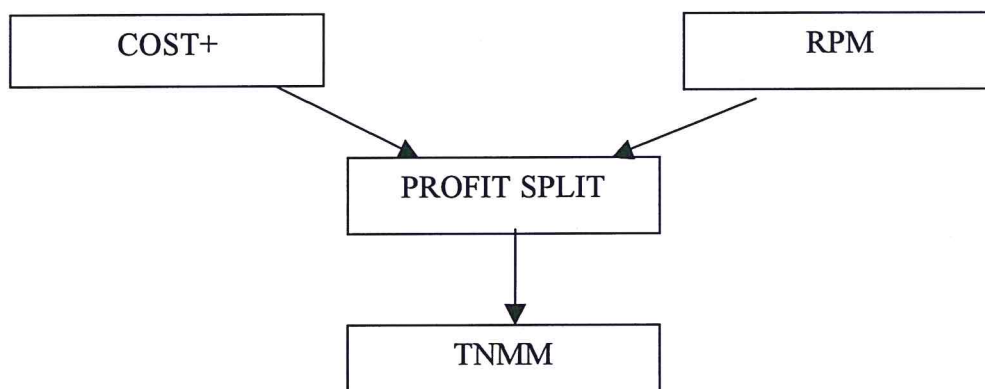
Tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu, tj. porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí (např. ziskovost, rentabilitu k nákladům, k prodeji, apod.)

TNMM funguje obdobně jako metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přírážky.

3.3. Výběr metody

Výběr příslušné metody opět závisí na provedené analýze, avšak nelze striktně určit, kdy se která metoda použije. Je nutné posoudit vhodnost použití jednotlivých metod, zejména pokud jde o získávání informací o srovnatelných transakcích a nutnosti jejich úprav pro účely zjištění správné převodní ceny. Z tohoto pohledu se doporučuje postupovat od nejjednodušší metody, tj. CUP, k nejsložitější, tj. TNMM, v tomto pořadí:





Vzhledem k jednoduchosti použití a větší možnosti získání informací o srovnatelných podmínkách je vhodné **upřednostnit použití tradičních transakčních metod**, tj. CUP, COST+ a RPM.

Pokud není k dispozici dostatek informací a nelze použít některou z tradičních transakčních metod, přechází se na ziskové metody, tedy PROFIT SPLIT, případně TNMM.

4. DOKUMENTACE

České daňové zákony neobsahují specifické ustanovení ukládající daňovému subjektu povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám, avšak dle § 31 ZSDP – **Dokazování**, konkrétně odst. 9: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*“ To znamená, že **důkazní břemeno leží** (převážně) **na poplatníkovi**.

V souladu s uvedeným ustanovením ZSDP správce daně může po poplatníkovi požadovat **věrohodné zdůvodnění a doložení** výše použité převodní ceny v návaznosti na princip tržního odstupů.

Při vyžadování dokumentace k převodním cenám ze strany daňové správy se **postupuje v řízení** podle ZSDP.

4.1. Obsah dokumentace

Předkládaná dokumentace by měla obsahovat podklady k provedení řádné funkční a srovnávací analýzy a také k odůvodnění výběru použité metody pro výpočet převodní ceny. Dokumentace by měla rámcově obsahovat tyto skupiny údajů:

- a) **Informace k samotné řízené transakci**, tj. údaje o
 - povaze a podmínkách transakce,
 - ekonomických podmínkách a majetku zahrnutém do transakce,
 - tocích majetku či služeb, které jsou předmětem řízené transakce, plynoucích mezi sdruženými podniky,
 - změnách v obchodních podmínkách nebo sjednávání existujících dohod.
- b) **Informace ke každému sdruženému podniku**, který se účastní na řízené transakci, tj.
 - jeho nástin podnikání,
 - struktura organizace,

- vlastnické vztahy v rámci skupiny nadnárodních podniků,
 - výše obratu a provozní výsledky z několika posledních let předcházejících transakcí,
 - úroveň transakce daňového subjektu se zahraničními sdruženými podniky (např. výše obratu zásob, poskytování služeb, pronájem hmotného majetku, užití a převod nehmotného majetku, úrok z půjček).
- c) **Informace o cenách vč. podnikatelských strategií a zvláštních okolností**, tj.
- faktory, které ovlivnily stanovení cen nebo stanovení cenových politik poplatníka a celé skupiny NNP (např. že se k výrobním nákladům přičte přírážka, nebo že od prodejních cen se odečtou náklady v případech, kdy zahraniční spřízněné podniky provádějí velkoobchod); vysvětlení pro výběr metody pro stanovení převodních cen; informace se mohou lišit v závislosti na vybrané metodě,
 - kompenzační transakce (např. dodává-li prodejce zboží za nižší cenu, protože kupující mu poskytuje služby zadarmo; stanoven vyšší licenční poplatek, aby kompenzoval záměrně nižší cenu; dvě licenční smlouvy kompenzující se navzájem),
 - strategie, typ podnikání (např. vstup na trh, zvýšení podílu na existujícím trhu, odražení vzrůstající konkurence),
 - vykonávané funkce (výroba, montáž, prodej, reklama a marketingové služby, velkoobchod, doprava, skladování apod.),
 - postoupená rizika (riziko ve změně nákladů, ceny nebo zásob, riziko vztahující se k výzkumu a vývoji, finanční rizika apod.),
 - finanční informace (dokumenty vysvětlující zisk a ztrátu do míry nezbytné pro zhodnocení přiměřenosti politiky převodních cen v NNP), atd.

4.2. Záznamní povinnost

V odůvodněných případech, na základě zjištění správce daně, může správce daně uložit **záznamní povinnost** dle § 39 ZSDP (např. když sdružený podnik – daňový subjekt nemá k dispozici řádnou dokumentaci k převodním cenám v průběhu daňového řízení, případně z charakteru jeho dosavadního jednání vyplývá, že může dojít k zamlčení některé důležité skutečnosti).

5. NÁSLEDNÉ ÚPRAVY ZISKU

§ 23 odst. 7 ZDP a čl. 9 odst. 1 Modelové smlouvy opravňují daňovou správu stanovit nový základ daně na základě zjištění, že byly mezi sdruženými podniky účtovány ceny, které se liší od cen „obvyklých“. Tímto jednostranným aktem může dojít k dvojímu zdanění.

5.1. Čl. 9 odst. 2 Modelové smlouvy

Jak již sám název dvoustranných daňových smluv vypovídá (Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku), je jejich účelem nejen zdanit případné daňové úniky, ale také zabránit dvojímu zdanění, které může vzniknout při zdaňování mezinárodních transakcí.

Za účelem zamezení dvojího zdanění je v případech zdaňování zisků z transakcí mezi sdruženými podniky dle čl. 9 – Sdružené podniky Modelové smlouvy zahrnován také **odst. 2**,

který zní: „*Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu – a následně zdaní – zisky, ze kterých byl zdaněn v druhém smluvním státě podnik tohoto druhého státu, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi podniky nezávislymi, upraví druhý stát přiměřeně částku daně uložené jím z těchto zisků.*“

Při tomto postupu se vlastně jeden stát vzdává zdanění části zisku nadnárodní společnosti ve prospěch druhého státu. Obdobná situace jako v uvedeném modelovém příkladu může nastat i opačně a zahraniční daňová správa může požadovat, aby česká daňová správa snížila základ daně u české společnosti.

Protože však dochází k úmyslným odlivům zisků (snižování základu daně) do daňové jurisdikce s nižšími sazbami daně, přestože zisk je prokazatelně vytvořen v České republice, vyhradila si Česká republika v rámci jednání Výboru pro fiskální záležitosti OECD právo nezahrnovat do svých dvoustranných smluv odstavec 2 článku 9 Modelové smlouvy, případně k odst. 2 připojit další odstavec, na jehož základě je omezeno použití odstavce 2 (následné úpravy zisku) jen na neúmyslné případy.

Vzhledem k tomu, že každá Smlouva byla uzavírána v jiné době, za různých okolností, je třeba vždy nahlédnout do příslušné dvoustranné smlouvy, zda čl. 9 dle Modelové smlouvy odstavce 2 či 3 obsahuje.

5.2. Čl. 25 Modelové smlouvy

K účelu zamezení dvojího zdanění obsahují Smlouvy také čl. 25 Modelové smlouvy – Řešení případů dohodou. Tento článek se týká provádění celé smlouvy, nejen zdanění sdružených podniků. Základním principem je, že osoba, která se cítí být zdaněna v rozporu s platnou Smlouvou, se může obrátit na příslušný úřad (daňovou správu) se svým případem. Tento úřad, po zvážení oprávněnosti předloženého případu a nebude-li sám schopen dospět k uspokojivému řešení, se poté bude snažit takový případ vyřešit v součinnosti s příslušným úřadem druhého smluvního státu.

Stejně tak mohou v jednání vstoupit daňové správy smluvních států také za účelem interpretace nebo aplikace Smluv či vyloučení dvojího zdanění v případech, které nejsou upraveny smlouvou.

Článek 25 Modelové smlouvy lze uplatnit nezávisle na opravných prostředcích podle tuzemského daňového práva. Může tedy např. probíhat zároveň odvolací řízení a zároveň může být případ řešen dle čl. 25.

Z hlediska převodních cen je čl. 25 Modelové smlouvy využíván v případech zdanění sdružených podniků, avšak jeho užití je natolik specifické a složité, že v této pomůcce není prostor pro podrobnější rozbor jeho uplatnění.

5.3. Arbitrážní konvence

V roce 1995 byla členskými státy Evropské unie přijata „Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků“, 90/436/EEC (Convention on elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises), tzv. Arbitrážní konvence.

Účelem této konvence je řešení sporů mezi dvěma státy, které se nepodařilo vyřešit dvoustranným jednáním těchto států ve stanovené lhůtě. Jedná se pouze o spory související s převodními cenami a možným dvojitým zdaněním, vyplývající z dodatečné úpravy zisku u sdruženého podniku v jednom ze států a neakceptací této úpravy ve státě druhém.

V takovém případě jsou státy povinny ustavit poradní (arbitrážní) komisi sestavenou ze zástupců zúčastněných orgánů a nezávislých osob, které jsou občany států, které jsou vázány Arbitrážní konvencí. Tato komise je povinna ve stanovené lhůtě vynést konečné stanovisko, které je podkladem pro konečnou dohodu příslušných orgánů obou států.

V současné době není tato konvence v platnosti z důvodu chybějící ratifikace některých souvisejících dokumentů ze strany několika členských států.

V souvislosti s rozšířením Evropské unie o nové státy v roce 2004 je i Česká republika požádána o co nejvčasnější přistoupení k Arbitrážní úmluvě a její ratifikaci.

6. PŘEDBĚŽNÉ CENOVÉ DOHODY

Směrnice o převodních cenách uvádí mj. možnost sjednávání předběžných cenových dohod, které jsou prostředkem k předcházení sporům mezi daňovou správou a daňovými subjekty v oblasti uplatňování převodních cen.

Jde vlastně o ujednání mezi daňovým subjektem a daňovou správou o cenách a podmínkách dodání u transakcí mezi sdruženými podniky ještě před jejich uskutečněním.

Sjednávání těchto dohod není možné dle platných českých daňových zákonů zatím provádět!

7. ZÁVĚR

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

Ing. Bc. Robert Szurman
ústřední ředitel sekce 051