

Ministerstvo financí

Odbor 39

Č.j.: 39/116 682/2005 - 393

Referent: Mgr. Lucie Vojáčková, tel. 257 044 157

Ing. Michal Roháček, tel. 257 044 162

V Praze dne 23. 12. 2005

Pokyn D - 293

Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami

1. Úvod

V reakci na současný vývoj v oblasti převodních cen, na požadavky členství České republiky v mezinárodních organizacích, stejně jako na ohlasy daňové veřejnosti, vydává Ministerstvo financí v rámci tohoto sdělení **doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami.**

Toto sdělení má za úkol zveřejnit standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále ZDP) a článkem 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, tedy v souladu s principem tržního odstupu, který je blíže specifikován v Kapitole 1 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice).

Související zásady k aplikaci ustanovení týkajících se převodních cen obecně vychází ze ZDP (především § 23 odst. 7 a dalších ustanovení) a jsou blíže popsány v pokynu D-258 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.

Každý poplatník by se měl snažit určit převodní ceny pro daňové účely ve shodě s principem tržního odstupu, vycházející z informací rozumně přístupných v čase stanovení těchto cen. Jeho povinností je potom v rámci dokazování tvrzené daně dostatečně doložit, jak byly tyto ceny vytvořeny a zda by byly vytvořeny stejně i v případě, kdyby byly sjednávány mezi dvěma nezávislými podniky. Pokud podnik tuto povinnost nesplní, může vůči němu správce daně uplatnit ustanovení § 23 odst. 7 ZDP.

V zájmu daňové správy by bylo vytvořit co nejširší škálu požadavků na poplatníky, aby návazně byla schopna získat veškeré dokumenty, které bude v rámci daňového řízení nutné zajistit. Naopak daňová veřejnost usiluje o co nejkonkrétnější a nejužší výčet údajů, které bude správci daně poskytovat. Účelem stanovení doporučení pro rozsah dokumentace je proto vytvořit jakýsi konsensus těchto dvou tendencí tak, aby se zajistil dostatečný objem

dokumentů pro účely daňové správy a aby požadované množství zároveň nepřinášelo nadměrné zatížení poplatníkům.

Toto sdělení se vztahuje jak na čistě tuzemské obchodní vztahy mezi spojenými osobami v rámci České republiky, tak na obchodní vztahy přeshraniční, tedy na osoby ze skupiny nadnárodních podniků se sídlem na území České republiky.

2. ČR jako členský stát OECD

Česká republika jako člen OECD aplikuje zásady a doporučení, které tato mezinárodní organizace vydává.

Všeobecně uznávaným manuálem, který slouží jako návod pro poplatníky i daňovou správu pro řešení otázek tvorby převodních cen, je Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracovaná ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti OECD (dále jen Směrnice). Tato Směrnice není pro Českou republiku právně závazná, přesto je považovaná jako velice efektivní a její zásady dodržuje nejen česká daňová správa a všechny členské země OECD, ale i velké množství ostatních nečlenských států.

Dokumentací tvorby převodních cen se zabývá Kapitola V. Směrnice.

3. ČR jako členský stát EU

Evropská unie si dala za cíl vytvořit pravidla, podle kterých by společnosti v evropských zemích **dle jednotných postupů** připravovaly povinné dokumentační balíčky k obchodním vztahům se spojenými osobami.

Nejen za tímto účelem byla ustanovena pracovní skupina pro otázky zdaňování nadnárodních podniků - EU JOINT TRANSFER PRICING FORUM (dále jen EU JTPF), která na základě pravidelných zasedání v letech 2004 a 2005 vytvořila nový koncept EU Transfer Pricing Documentation (Koncept evropské dokumentace k převodním cenám, dále jen EU TP Documentation), na jehož základě byl přijat **Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU** (Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU, dále jen Kodex). Tato smluvená pravidla poskytují členským státům nástroj k implementaci společných a částečně centralizovaných zásad k dokumentaci tvorby převodních cen.

Důvodem vzniku jednotných pravidel je ta skutečnost, že existence odlišných úprav dokumentační povinnosti v každém státě by měla za důsledek vytvoření nových překážek mezinárodního obchodu, které se Evropská unie naopak snaží odbourávat. Existence rozdílů v rámci zemí EU činí společně další komplikace při zakládání nebo provádění obchodní činnosti se spojenými osobami se sídlem v jiném členském státě. Příprava velkého množství různých dokumentačních balíčků pro ně pak může být ekonomicky a časově náročná.

4. Koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU TP Documentation)

Základním principem EU TP Documentation je skutečnost, že skupina nadnárodních podniků připraví dokumentaci k převodním cenám ve dvou částech.

- I. První částí je **základní dokumentace** (tzv. „**Masterfile**“), tedy přesně vymezený dokumentační balíček obsahující informace o celé skupině podniků, jednotně použitelný pro všechny členské státy EU. Informace by měly znázorňovat všechny ekonomické skutečnosti a poskytnout jakýsi celkový přehled o nadnárodní společnosti. V rámci tohoto balíčku je zdokumentována politika převodních cen pro celou skupinu a jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy.

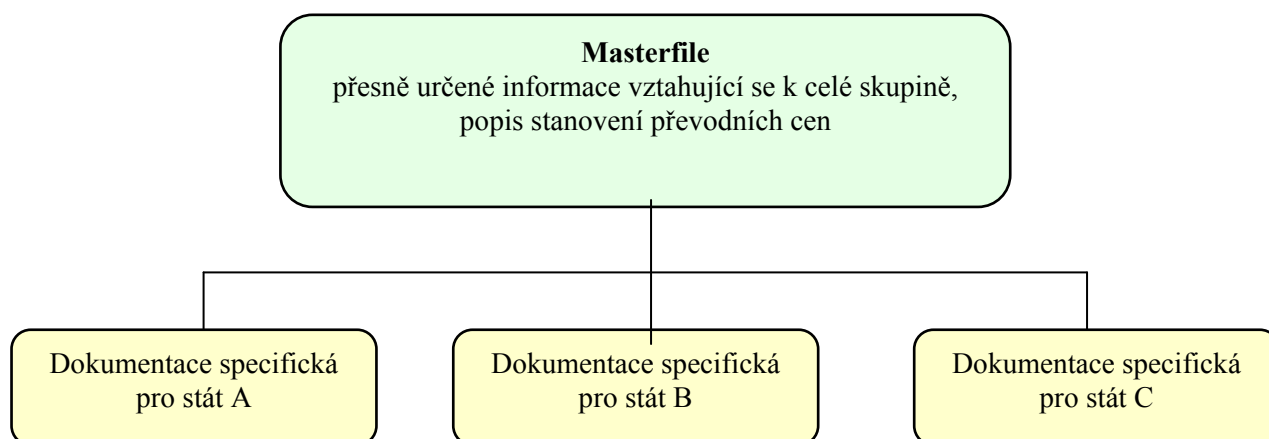
Základní dokumentace (Masterfile) by měla obsahovat hlavně tyto informace:

- a) obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;
- b) obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřinných 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.);
 - průběh fakturací;
 - rozsah 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.

- II. Každý podnik ve skupině si navíc připraví **dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi**, požadovanou členským státem v místě své rezidence. Ta by v návaznosti na základní dokumentaci měla obsahovat především:
- a) podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie, 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) případně relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;
 - f) popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

Všeobecně by se mělo nechat na uvážení poplatníků, jaké dokumenty zajistí za skupinu jako celek a které dokumenty pak doplní každý podnik sám. Společnost by měla mít možnost zahrnout některé údaje ze specifických informací do dokumentace základní, avšak tyto údaje musí být vždy v takové kvalitě, jako by byly vytvořeny pro dokumentaci specifickou pro konkrétní stát. Základní zásadou by měl tedy zůstat fakt, že podnik by měl nakonec mít k dispozici veškeré dokumenty, které po něm daný stát požaduje.

Graficky lze koncept EU TP Documentation ilustrovat následovně:



Dokumentační balíček pro stát A by se skládal z Masterfile doplněným o specifickou dokumentaci požadovanou státem A. Obdobně by společnost pro splnění dokumentačních požadavků ve státě B doplnila Masterfile o dokumentaci požadovanou tímto státem B.

Předpokládá se, že dokumentaci základní budou za skupinu zpracovávat odborníci s hlubšími znalostmi problematiky převodních cen a tudíž by měla mít lepší vypovídací schopnost a měla by obsahovat všeobecně kvalitnější údaje než v případě, kdyby si každý podnik připravoval svou dokumentaci zvlášť. Správce daně by tak měl získat přehled o veškerých obchodních vztazích uvnitř skupiny a lépe pochopit celou její politiku převodních cen.

Důležitou otázkou je též užití informací získaných z rejstříků a placených databází. Součástí specifické dokumentace jsou i informace o srovnatelných nezávislých obchodních vztazích (transakcích) jak interních, tak externích. Bylo konstatováno, že ne všechny podniky mají k dispozici databáze k nalezení srovnatelné nezávislé ceny z externích zdrojů. Při vyžádání specifické dokumentace by se tedy přednostně měly předkládat informace o interních srovnatelných nezávislých transakcích, teprve poté o externích nezávislých transakcích.

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

Členské státy budou uplatňovat obdobné požadavky na dokumentaci k převodním cenám ke stanovení zisků stálé provozovny.

5. Zásady uplatňované při dokumentaci tvorby převodních cen mezi spojenými osobami v České republice

Všechny členské státy EU včetně České republiky se rozhodly přijmout evropský kodex EU TP Documentation a implementovat jeho pravidla buď do svých zákonů, nebo za pomoci jiných závazných nástrojů a jiných forem sdělení.

Ministerstvo financí se rozhodlo vydat pokyn k rozsahu dokumentace způsobu tvorby převodních cen mezi spojenými osobami, při jehož tvorbě plně akceptovalo výše uvedený koncept a současně zohlednilo veškerá národní specifika a spojitosti, **tzn. veškeré zásady bude aplikovat v souladu s platnými předpisy České republiky.**

Zásady uveřejněné v tomto sdělení budou uplatňovány jak vůči tuzemským obchodním vztahům se spojenými osobami, tak vůči mezinárodním obchodním vztahům se spojenými osobami.

Dokumentaci k převodním cenám může poplatník správci daně předložit v následujících případech:

- a) při dokazování daňové povinnosti,
- b) při podání žádosti o vydání závazného posouzení na základě §38 nc ZDP – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami,
- c) při zahájení řízení o řešení případu vzájemnou dohodou na základě čl. 25 dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, které může vyústit až v předložení případu Arbitrážní komisi v rámci ustanovení Arbitrážní konvence.

Lhůty pro předložení dokumentace k převodním cenám se řídí dle ZSDP.

Jak již bylo uvedeno, pro spojené osoby bude použití Masterfile dobrovolné. Tzn. společnosti si sami mohou rozhodnout, zda budou základní dokumentaci skutečně vytvářet za celou skupinu dohromady. V případě, že si tuto možnost skupina spojených osob zvolí, česká daňová správa bude v návaznosti na příslušné zákony aplikovat ustanovení Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU.

Bez ohledu na to, zda podnik přijme koncept EU TP Documentation a rozhodne se vytvořit základní dokumentaci za celou skupinu jednotně, nebo ať už se rozhodne dokumentovat tvorbu svých převodních cen samostatně, předkládaná dokumentace by měla obsahovat tyto informace:

- **informace o skupině (případně Masterfile)** – popis podnikatelské činnosti, komplexní vlastnická a organizační struktura celé skupiny, právní formy spojených osob, informace o spojených osobách podílejících se na obchodních vztazích včetně přehledu hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob, rozdělení funkcí ve skupině, rozdělení rizik, přehledy o vlastnictví nehmotného majetku (licence, patenty, know-how apod.) a toku licenčních poplatků, přehled uplatňované politiky převodních cen, seznam ujednání o podílení se na nákladech, přehled uzavřených předběžných cenových dohod (vydaných závazných posouzení) zúčastněných společností, závazek společnosti, že v případě nedostatečného obsahu těchto informací o skupině dodá v přiměřeném čase další důkazy atd. V případě, že se některé výše uvedené okolnosti v blízkém čase změnily či budou měnit, tyto změny by měly být rovněž uvedeny spolu s odůvodněním.

- **informace o podniku** – přesný popis podnikatelské činnosti, kompletní vlastnická a organizační struktura, hospodářský výsledek z minulých let a příslušné finanční ukazatele, přijaté strategie apod.
- **informace o obchodním vztahu (transakci)** – přesný popis předmětu obchodního vztahu (např. přesný popis obchodovaného zboží a služeb), ekonomické a obchodní podmínky, všechny relevantní smlouvy uzavřené mezi dotyčnými subjekty, objem transakce, funkce a rizika spojená s tímto obchodním vztahem, apod. V případě nehmotného plnění (řídící a marketingové služby, poradenství, atd.) je třeba dostatečně popsat charakteristiku poskytovaných služeb, detailněji identifikovat účel služeb a očekávaný užitek z nich plynoucí.
- **informace o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztah** – marketingové strategie podniku, zvláštní ekonomické podmínky na trhu, legislativní zvláštnosti, apod.
- **informace o způsobu tvorby převodních cen** – jaký způsob byl použit, vysvětlení, proč byl tento způsob zvolen, informace o srovnatelných obchodních vztazích (interních v rámci skupiny či externích probíhajících mezi dvěma srovnatelnými nezávislými podniky), srovnávací analýza dle odstavců 1.15 – 1.35 Směrnice.

Takovýto obsah by měl být pro správce daně dostačující k určení, zda podnik jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy jím stanovené převodní ceny odpovídají cenám u srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností. Zároveň jsou tyto požadavky kompatibilní s EU TP Documentation.

Pokud by ve výjimečných případech vznikla potřeba doložit jisté skutečnosti dalšími dokumenty, správce daně stále může využít současného znění § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (Dokazování). K situaci, kdy správce daně vyžaduje dokumenty nad rámec doporučené dokumentace, by však mělo docházet pouze v odůvodněných případech. Při dokazování správce daně plně respektuje zásadu správy daní, podle které volí při vyžadování plnění povinností poplatníků jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují řádný výběr daní.

Společnost by měla dokumenty archivovat minimálně po dobu, pro kterou lze vyměřit na jejím základě daň (§ 47 ZSDP), a současně po dobu určenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (10 resp. 5 let).

Ing. Dana Trezziová, v.r.
náměstkyně ministra financí