

**Ministerstvo financí**  
Odbor 39

č.j.: 39/86 829/2009-393

### **Pokyn D - 332**

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

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 (dále jen Směrnice nebo TPG)<sup>1</sup>.

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.

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.

Tento metodický pokyn je zpracován s ohledem na stávající českou legislativu a platné příslušné mezinárodní smlouvy a věnuje se zejména uplatnění základních principů při správě daní pro oblast převodních cen v podmínkách České republiky.

---

<sup>1</sup> **Pozn. a vysvětlivky:**

*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.*

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

***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)*

## **1. PŘEVODNÍ CENY, PRINCIP TRŽNÍHO ODSTUPU**

**Zjednodušeně lze konstatovat, že 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 **sdužené 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.

Princip tržního odstupu je upraven:

- A. ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen Smlouvy nebo SZDZ);
- B. v tuzemském zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

### **1.1. Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění**

Jde zejména o článek 9, a to dle většiny dvoustranných SZDZ a také dle znění Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou vydalo OECD.

Při úpravách cen pro daňové účely u transakcí uskutečňovaných mezi sduženými 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 včetně výkladového Komentáře.

Obdobně je upravena oblast správy daní, kde se postupuje dle § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ).

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.“*

Možnost úpravy základu daně při transferech mezi sduženými 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 nebýt 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 spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; ...“*
- 2) definuje spojené osoby.

Oproti Smlouvám je v ZDP širší užití ceny „obvyklé“, a to u osob blízkých a osob dle písmene b) bodu 5. Dle těchto ustanovení však lze úpravu základu daně ve vztahu k transakcím mezi osobami jinak spojenými či blízkými aplikovat pouze ve vztazích mezi těmi osobami, které jsou daňovými rezidenty České republiky nebo jsou daňovými rezidenty státu, se kterým Česká republika nemá uzavřenu Smlouvu.

Limit 25% podílu na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech dle znění ZDP se uplatní i v případě, že jde o sdružené podniky dle Smluv.

## **1.3. Směrnice o převodních cenách**

V případě uplatňování principu tržního odstupu ve smyslu článku 9 Smluv se pro stanovení základu daně 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**“<sup>2)</sup> (dále jen Směrnice). Tato Směrnice pak byla v roce 1997 dopracována až po kapitulu VIII a doplněna o „Směrnici pro

<sup>2)</sup> Směrnici OECD lze také nalézt na **internetových stránkách české daňové správy** [www.danovaspravacr.cz](http://www.danovaspravacr.cz)

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).

Tato směrnice byla v České republice publikována 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).

*V roce 2009 byla Směrnice aktualizována, a to zejména v kap. IV – Administrativní spolupráce. Rovněž byly členskými státy OECD (vč. ČR) přepracovávány kapitoly I – III a vypracována zcela nová kapitola IX týkající se aspektů převodních cen v podnikových restrukturalizacích. Kapitoly I – III a IX pak byly veřejně publikovány v roce 2010.*

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 - následné úpravě zisků pro daňové účely (viz bod 6 tohoto Pokynu).

#### **1.4. Návaznost Směrnice na českou legislativu**

Principy Směrnice o převodních cenách nejsou přímo zakotveny v českých 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 odpovídá 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.

Vzhledem k výše uvedenému jsou postupy a principy vymezené ve Směrnici využitelné i ve vazbě na ZDP (tedy také v případě transakcí mezi spojenými osobami v rámci České republiky).

#### **1.5. Předmět zkoumání**

Z předchozích definic plyne, že předmětem zkoumání dle Směrnice jsou **transakce**<sup>3)</sup> 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

---

<sup>3)</sup> *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.*

smlouvy (čili dvoustranných Smluv), musí jít vždy o vztahy mezi „podnikem jednoho státu a podnikem druhého státu“, čili **mezi tuzemským a zahraničním daňovým subjektem**.

Jsou-li předmětem šetření transakce, jejich ocenění a rozdělení zisků z nich plynoucích mezi tuzemské sdružené podniky, postupuje se podle tuzemských daňových zákonů, přičemž lze opět využít metod a dalších postupů doporučených Směrnicí

## **1. 6. Sdružené podniky**

Z definic uvedených v čl. 9 Modelové smlouvy a v § 23 odst. 7 ZDP plyne, že sdruženými podniky (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 právnické 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 dle Smluv je přesně definováno v § 23 odst. 7 ZDP (podíl alespoň 25% na základním kapitálu nebo hlasovacích práv). Smlouvy tuto definici neobsahují, proto se uplatní tuzemský zákon. Příklady vztahů mezi sdruženými podniky jsou uvedeny v příloze č. 1 tohoto pokynu.

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. jednatelé (společnosti s ručením omezeným) či společníci (společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti), představenstvo (akciové společnosti, družstva), komplementář (komanditní společnosti) apod. Osobami spojenými nejsou společnosti pouze z toho důvodu, že identická fyzická osoba působí v dozorčích radách těchto společností. 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. Jedná se zejména o:

- **ZDP:**
  - § 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.

- Dnem vstupu České republiky do Evropské unie nabyla účinnosti ustanovení dle novely ZDP č. 438/2003 Sb., která zavádějí pravidla pro zdanění některých operací mezi spojenými osobami v rámci zemí Evropské unie:
  - některá ustanovení **§ 19**, která implementují Směrnici Rady 90/435/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a Směrnici 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 provozovám (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.

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 **porovnání 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 dalších postupů daňové správy (např. vyhledávací činnost),

**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 zásadně ovlivnit podmínku (faktor), která je prověřována, tedy případné zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné

nebo

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

Při uplatňování a kontrole převodních cen lze však jen v ojedinělých případech najít plně srovnatelné transakce, tzn. podmínky, okolnosti, 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, účel a přínos.

### **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 podstupují 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 také mohou vyplývat z korespondence či jiných dokumentů, pokud neexistuje písemná smlouva.

#### 2.2.4. Ekonomické okolnosti

Srovnáním ekonomických okolností se rozumí porovnání 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 řízených (kontrolovaných) transakcích nebo z hrubého rozpětí.

#### **3.1.1. Metoda nezávislé srovnatelné ceny**

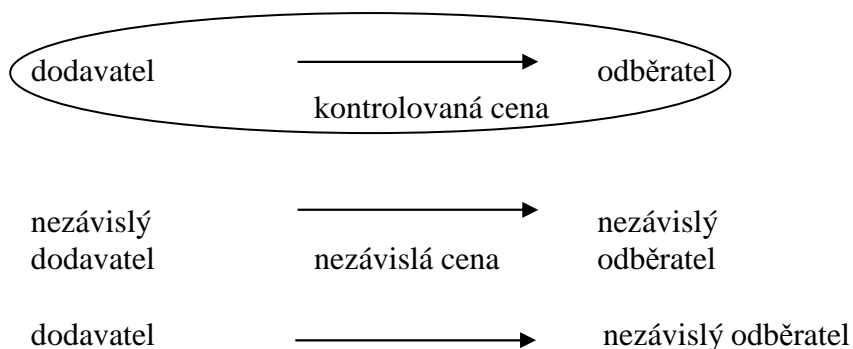
(Comparable uncontrolled price method – **CUP**, také Comparable uncontrolled transaction – CUT)

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.



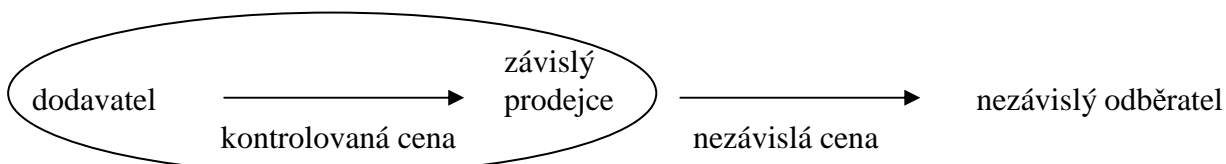
#### **3.1.2. Metoda ceny při opětovném prodeji**

(Resale price method nebo také Resale price minus – **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:  $\text{kontrolovaná (převodní) cena} = \text{nezávislá cena} - \text{přirážka závislého prodejce}$ ]

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



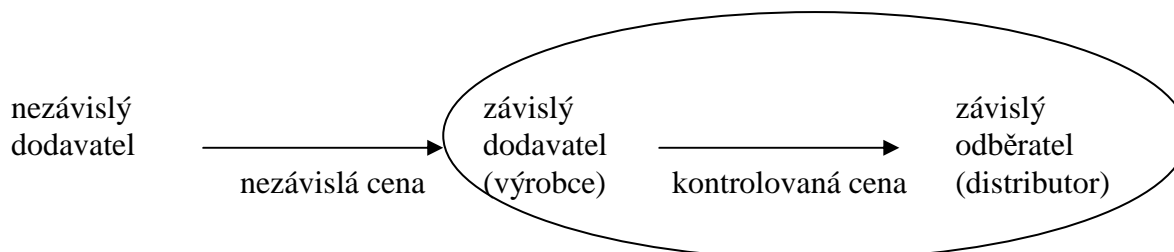
### 3.1.3. Metoda nákladů a přírážky

(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: kontrolovaná (převodní) cena = nezávislá cena + přírážka závislého dodavatele]

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



### 3.1.4. Shrnutí tradičních transakčních metod

Tradiční transakční metody vycházejí vždy ze znalosti ceny, případně ze znalosti hrubého obchodního rozpětí (z naší praxe tento pojem známe také jako hrubou 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 přirážky.

### **3.3. Výběr metody**

Výběr příslušné metody opět závisí na provedené analýze, avšak nelze striktně určit, kdy se která metoda použije. Vhodnost použití jednotlivých metod je tedy nutné posoudit zejména s ohledem na funkční a rizikový profil podniku. Od toho se následně odvíjí získávání informací o srovnatelných transakcích a nutnosti jejich úprav pro účely zjištění správné převodní ceny.

S ohledem na vývoj od roku 1995 a na základě zkušeností užívání transakčních ziskových metod OECD navrhuje, aby byl u každého případu výběr TP metody posuzován z hlediska „nejvhodnější metody dle okolností případu“.

## **4. DOKUMENTACE**

České daňové zákony neobsahují specifické ustanovení ukládající daňovému subjektu povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám, avšak dle ustanovení **§ 92 DŘ** konkrétně 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.*“

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

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

Podrobný výklad k obsahu dokumentace je obsažen v Pokynu D-334 (Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby ceny mezi spojenými osobami, č.j.: 39/86 849/2009-393), který lze najít na internetových stránkách české daňové správy [www.danovaspravacr.cz](http://www.danovaspravacr.cz).

## **5. NÁSLEDNÉ ÚPRAVY ZISKU**

Ust. § 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. K zabránění dvojímu zdanění se provádí následné úpravy zisku, jejichž výklad a metodika bude podrobně uvedena v Pokynu D-335 (Sdělení Ministerstva financí k praktické aplikaci následných úprav zisků z titulu převodních cen, č.j.: 39/86 851/2009-393).

## **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.

Postup související s předběžnými cenovými dohodami včetně praktických informací je popsán v Pokynu D-333 (sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami, č.j.: 39/86 838/2009-393), který je dostupný na internetových stránkách české daňové správy [www.danovaspravacr.cz](http://www.danovaspravacr.cz).

## **7. ZÁVĚR**

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

Tento pokyn nahrazuje pokyn č. D-258 vydaný pod č.j.: 491/1554/2004 a je účinný od 1.1.2011.

Ing. Jan Knížek, v.r.  
vrchní ředitel skupiny 051

**Přílohy:**

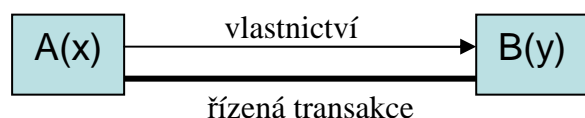
**Příloha č. 1**

V této příloze jsou obsaženy názorné příklady a doplňující informace k jednotlivým částem metodického pokynu [D – 332](#):

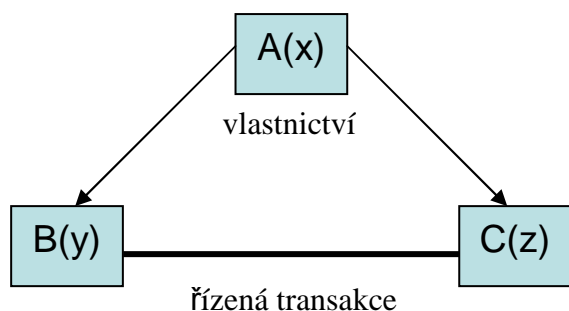
**k bodu 1.6. Sdružené podniky**

K objasnění případů užití převodních cen mezi sdruženými podniky a vztahů mezi sdruženými podniky uvádíme následující příklady:

a) Mateřská společnost A se sídlem ve státě X je 100 %ním vlastníkem dceřiné společnosti B ve státě Y, pak za řízenou transakci lze považovat transakci mezi A a B:



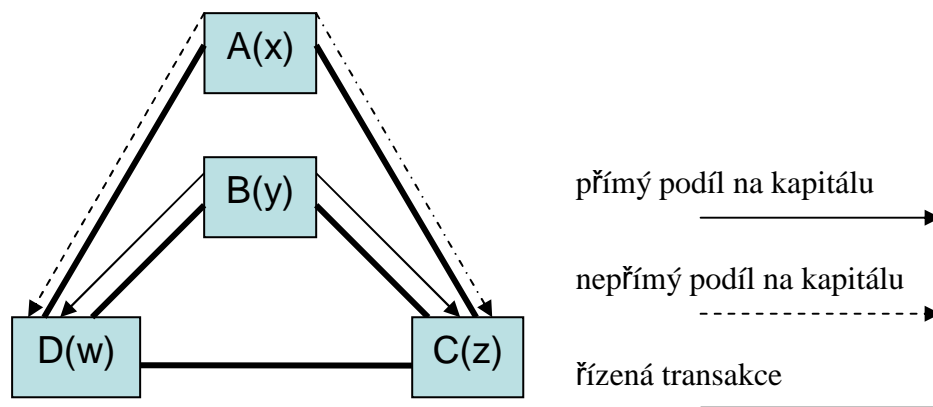
b) Mateřská společnost A se sídlem ve státě X je 100 %ním vlastníkem dceřiných společností B ve státě Y a společností C ve státě Z (společnost A se podílí přímo na jmění společností B a C), pak lze považovat transakci mezi dceřinými společnostmi B a C za řízenou transakci:



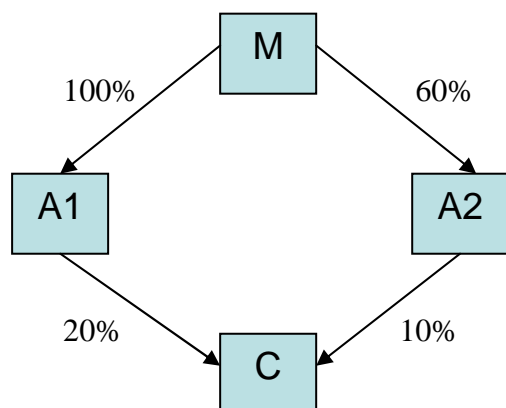
Mimoto se mohou řízené transakce v tomto případě uskutečnit i mezi společnostmi A a B případně mezi společnostmi A a C.

c) Mateřská společnost A ve státě X je 100 %ním vlastníkem dceřiné společnosti B ve státě Y, společnost B vlastní z 50 % společnost C ve státě Z a vlastní také 70 % podílu na společnosti D ve státě W (čili společnost A se přímo podílí na jmění společnosti B a nepřímo se podílí na jmění společnosti C a D), řízené transakce pak mohou probíhat

- z titulu přímého podílu společnosti B na C a D mezi B a C, mezi B a D, mezi C a D
- z titulu přímého podílu na kapitálu mezi A a B,
- z titulu nepřímého podílu společnosti A na C a D mezi A a C, mezi A a D, mezi C a D



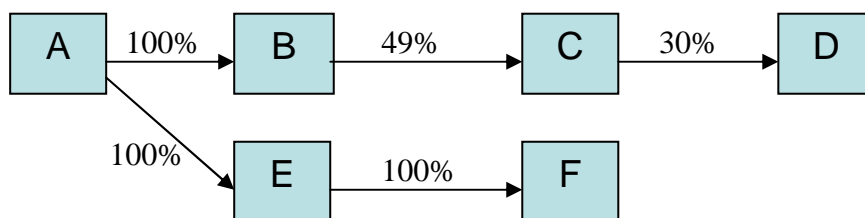
d) Mateřská společnost M je 100 %-ním vlastníkem společnosti A1 a 60 %-ním vlastníkem společnosti A2; společnosti A1 a A2 se podílejí na jmění společnosti C tak, že A1 vlastní 20 % a společnost A2 10 % této společnosti C; každá z uvedených společností sídlí v jiném státě;



Za spojené osoby budou považovány pouze společnosti A1 a A2, protože pouze v tomto vztahu je naplněna podmínka 25% podílu na kapitálu či hlasovacích právech. Tzn. M a A1, resp. M a A2, jsou vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP. Osoby A1 a A2 jsou vzájemně osobami kapitálově spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 ZDP.

e) Výchozí situace je stejná jako v příkladě d) s tím rozdílem, že vlastník společnosti M (fyzická osoba) je zároveň jednatelem ve společnosti C. V takovém případě jsou i transakce mezi společnostmi M a C řízenými, neboť stejná osoba ovládá společnost M a zároveň se podílí na vedení ve společnosti C (§ 23 odst. 7 písm. b) bodu 2 ZDP). Další řízené transakce mohou opět nastat ve vztazích mezi společnostmi M a A1, mezi společnostmi M a A2 a mezi společnostmi A1 a A2. Řízené transakce tedy v tomto příkladu probíhají mezi všemi společnostmi.

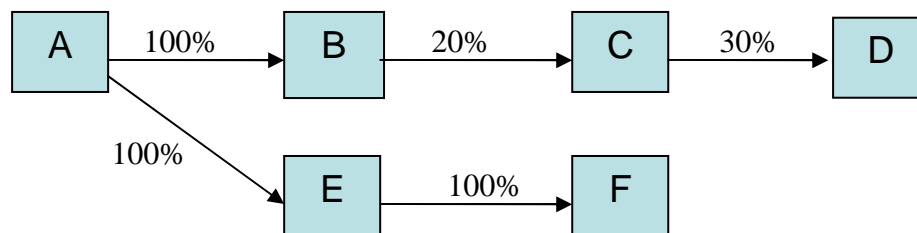
f) Existují společnosti A, B, C, D, E a F. Každá ze společností má podíl na kapitálu další společnosti, jak ukazuje následující graf:



Protože mezi jednotlivými společnostmi je vždy alespoň 25 %-ní podíl na kapitálu druhé společnosti, pak všechny uvedené společnosti lze považovat za vzájemně kapitálově spojené osoby. Např. společnosti B a D jsou vzájemně nepřímo kapitálově spojenými, protože podíl společnosti B na společnosti C činí více než 25 % a podíl společnosti C na kapitálu společnosti D je také větší než 25 %. Podmínka držení alespoň 25 % podílu musí být vždy mezi bezprostředně navazujícími články (společnostmi) ve skupině podniků dodržena.

Tedy mezi všemi těmito společnostmi budou probíhat řízené transakce.

g) Stejně jako v předchozím případě existují společnosti A, B, C, D, E a F. Každá ze společností má podíl na kapitálu další společnosti, jak ukazuje následující graf (změna je v podílu společnosti B na kapitálu firmy C):



Za vzájemně kapitálově spojené osoby lze považovat společnosti A, B, E a F, a dále jsou kapitálově vzájemně spojenými společnostmi C a D. Tím, že podíl spol. B na společnosti C je nižší než 25 %, vznikají zde oproti situaci popsané v příkladu f) dvě na sobě nezávislé skupiny spojených osob (sdružených podniků), a to skupina podniků A, B, E a F a dále skupina podniků C a D. Řízené transakce pak mohou probíhat pouze ve vztazích uvnitř těchto skupin.

**h)** Existují společnost A, s.r.o., a společnost B, a.s. Jednatel společnosti A, s.r.o., je pan C. Pan C je zároveň členem představenstva společnosti B, a.s. Pak jsou obě společnosti považovány za jinak spojené osoby z titulu podílu jediné osoby na vedení nebo kontrole. Mezi společnostmi A, s.r.o., a B, a.s., pak mohou probíhat řízené transakce.

Jedná se o velmi zjednodušené případy vztahů mezi sdruženými podniky, v praxi může nastat mnohem více možností a kombinací různých vztahů, vč. forem ovládnutí dceřiných společností.

### k bodu 2.1. Srovnávací analýza

K tomu, aby mohly být transakce či podmínky, za kterých se tyto transakce 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, tzn. případně zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné

Příklad:

Německá firma založí v tuzemsku dceřinou společnost na výrobu žaluzií, které jsou pak dodávány německé mateřské společnosti. Za tímto účelem dodá do ČR veškeré strojní vybavení, technickou dokumentaci i materiál ke zpracování.

Pak je nejlépe najít jako srovnatelnou transakci nezávislého výrobce žaluzií nebo obdobného (srovnatelného) typu výrobku, který vyrábí na zakázku pro nezávislého zahraničního (nejlépe německého) odběratele za stejných (srovnatelných) podmínek jako zmíněná česká dceřiná společnost.

nebo

b)

je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.

Příklad:

- cena řízené transakce je cenou obsahující náklady na dopravu k odběrateli

- cena nezávislé transakce tyto přepravní náklady neobsahuje

V takovém případě bude nutné při srovnání obou transakcí z jejich cen vyloučit rozdíl v ceně způsobený započtením příslušných přepravních nákladů.

### k bodu 2.2.2. Vykonávané funkce

Provedení tzv. funkční analýzy lze ilustrovat na následujícím příkladu:

Sdružené podniky	Společnost A – výrobce
	Společnost B – distributor
Nezávislé podniky	Společnost X – výrobce
	Společnost Y – distributor

Při porovnání transakcí mezi A a B a transakcí mezi X a Y bylo zjištěno, že

- společnosti A a X mají srovnatelné funkce (výroba), stejně jako mají obdobné funkce společnosti B a Y (distribuce);
- zboží prodávané společnostmi A a X je srovnatelné (má obdobné parametry);
- činnost společnosti B navíc zahrnuje i výzkum a vývoj pro skupinu sdružených podniků.

Je tedy jasné, že při posuzování a porovnávání zisků je třeba zohlednit skutečnost, že společnost B má poněkud jinou funkci (distribuce + výzkum a vývoj) než společnost Y (pouze distribuce).

### k bodu 2.4. Cenové rozpětí

Příklad užití cenového rozpětí:

Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že společnost A vykazuje přírážku ke svým nákladům ve výši 5 %. Šetřením byly zjištěny srovnatelné nezávislé společnosti X, Y, Z, které podnikají ve stejném oboru na srovnatelném trhu. Tyto společnosti vykazují přírážku ke svým nákladům 10 % u X, 12 % u Y a 15 % u Z.

Z toho tedy plyne, že přírážka společnosti A by se měla pohybovat v rozmezí 10 – 15 %. Za předpokladu, že společnost A vykazuje náklady na jeden kus produkce 100 Kč, pak by se cena dle tržního odstupů měla pohybovat v rozpětí 110 až 115 Kč.

### k bodu 3. Metody pro zjištění převodních cen

Na následujícím příkladu je ilustrován princip fungování jednotlivých transakčních metod pro stanovení převodních cen. Zadání je shodné pro všechny metody:

Výrobce a Distributor jsou sdružené podniky ve smyslu čl. 9 Modelové smlouvy. Výrobce dodává své zboží distributorovi za převodní cenu. Předmětem propočtů v následujícím příkladě je tato převodní cena.

Poznámka: Terminologie použitá v tomto příkladě se nemusí shodovat s terminologií běžně užívanou v českých účetních a daňových předpisech

Výrobce:

(ř.1) Prodej distribuční společnosti	\$ 10.000 (převodní cena)
(ř.2) - Výrobní náklady	\$ 5.000
(ř.3) = Hrubý zisk	\$ 5.000
(ř.4) - Ostatní náklady	\$ 3.000
(ř.5) = Zisk po odečtení ostatních nákladů	\$ 2.000

Distributor:

(ř.6) Prodej nezávislému podniku	\$ 20.000
(ř.1) - Nákup od výrobce	\$ 10.000 (převodní cena)
(ř.7) = Hrubý zisk	\$ 10.000
(ř.8) - Ostatní náklady	\$ 4.000
(ř.9) = Zisk po odečtení ostatních nákladů	\$ 6.000

#### 1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Při použití metody srovnatelné nezávislé ceny je nutné zjistit, zda převodní cena (ř. 1), která byla použita mezi sdruženými podniky (\$ 10.000) je shodná s cenou použitou mezi nezávislými podniky v případě srovnatelného produktu a za srovnatelných podmínek.

#### 2. Metoda ceny při opětovném prodeji

Při použití metody ceny při opětovném prodeji je nutné zjistit, zda je rozpětí, které se odečítá od konečné prodejní ceny realizované Distributorem (ř. 6), shodné s hrubým rozpětím, dosaženým nezávislými distributory v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí, přičemž hrubé rozpětí dosažené Distributorem činí 50 %.

ř. 1	10 000		
tj. -----	* 100, tedy	-----	* 100 = 50 %
ř. 6	20 000		

#### 3. Metoda nákladů a přírážky

Při použití metody nákladů a přírážky zjišťujeme, zda je hrubá zisková přírážka, která se připočítává k výrobním nákladům Výrobce (ř. 2), shodná s hrubou ziskovou přírážkou u nezávislého výrobce v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí, přičemž přírážka u Výrobce činí 100 %



$$\begin{array}{r} \text{ř.1} - \text{ř.2} \\ \text{tj.} \frac{\text{-----}}{\text{ř.2}} * 100, \text{ tedy } \frac{10\,000 - 5\,000}{5\,000} * 100 = 100\% \end{array}$$

#### 4. Metoda rozdělení zisku

Při použití metody rozdělení zisku je zisk rozdělen na základě poměrného vkladu všech členů této skupiny podniků do řízené transakce, např. na základě poměru nákladů na vývoj, na základě míry rizika spojeného s prodejem apod. z uvedeného příkladu vyplývá, že celkový zisk obou sdružených podniků je 8.000 \$, t.j. prodejní cena dosažená Distributorem 20.000 \$ (ř. 6) minus součet výrobních nákladů Výrobce 5.000 \$ (ř. 2) a celkových ostatních nákladů 7.000 \$ (ř. 4 a 8).

#### 5. Transakční metoda čistého rozpětí

Při použití metody čistého rozpětí je nutné zjistit, zda toto čisté rozpětí je shodné s čistým rozpětím, kterého by dosáhl nezávislý distributor v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí. Z příkladu vyplývá, že čisté rozpětí u Distributora činí 30 %.

$$\begin{array}{r} \text{ř. 9} \\ \text{-----} * 100, \text{ tedy } \frac{6\,000}{20\,000} * 100 = 30\% \end{array}$$

## Příloha č. 2

Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu

### Čl. 31

Obecné pravidlo výkladu

1. Smlouva musí být vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti, a rovněž s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy
2. Pro účely výkladu smlouvy se kromě textu, včetně preambule a příloh, celkovou souvislostí rozumí:
  - a) každá dohoda vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy;
  - b) každá listina vyhotovená jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijatá ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě.
3. Spolu s celkovou souvislostí bude brán zřetel:
  - a) na každou pozdější dohodu, týkající se výkladu smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k níž došlo mezi stranami;
  - b) na jakoukoliv pozdější praxi při provádění smlouvy, která založila dohodu stran, týkající se jejího výkladu;
  - c) na každé příslušné pravidlo mezinárodního práva použitelné ve vztazích mezi stranami.
4. Výraz bude chápán ve zvláštním smyslu, potvrdí-li se, že to bylo úmyslem stran.

**Příloha č. 3**

Přehled smluv o zamezení dvojího zdanění obsahujících článek Sdružené podniky  
(ke dni 15. 7. 2010)

Smluvní stát	Článek	Tento článek obsahuje odstavec 2 dle Modelové smlouvy (následná úprava zisků)	Tento článek obsahuje odstavec 3 (výhrada ČR k omezení odstavce 2 na případy neúmyslného konání)
Albánie	9	ano	ano
Arménie	9	ne	ne
Austrálie	9	ano	ano
Ázerbájdžán	9	ano	ano
Belgie	9	ne	ne
Bělorusko	9	ne	ne
Brazílie	9	ne	ne
Bulharsko	9	ne	ne
Bosna a Hercegovina	9	ano	ano
Čína	9	ano	ne
Dánsko	9	ano	ne
Egypt	9	ne	ne
Estonsko	9	ne	ne
Etiopie	9	ano	ano
Filipíny	9	ne	ne
Finsko	9	ano	ano
Francie	9	ne	ne
Gruzie	9	ano	ano
Chorvatsko	9	ano	ano
Indie	9	ne	ne
Indonésie	9	ne	ne
Irsko	9	ano	ne
Island	9	ne	ne
Itálie	9	ne	ne
Izrael	9	ano	ano
Japonsko	9	ne	ne
Jihoafrická republika	9	ano	ne
Jordánsko	9	ne	ne
Jugoslávie	9	ne	ne
Kanada	9	ano	ano (zde jde o odst. 4)
Kazachstán	9	ano	ano
Korea	9	ne	ne
Korea – KLDR	9	ano	ano
Kuvajt	9	ano	ano
Kypr	9	ne	ne
Libanon	9	ano	ano
Litva	9	ne	ne
Lotyšsko	9	ne	ne
Lucembursko	9	ano	ne
Maďarsko	9	ne	ne
Makedonie	9	ne	ne
Malajsie	9	ne	ne
Malta	9	ano	ano
Maroko	9	ano	ano
Mexiko	9	ne	ne
Moldávie	9	ne	ne
Mongolsko	9	ne	ne
Německo	9	ano	ne
Nigérie	8	ano	ne
Nizozemí	9	ne	ne
Norsko	9	ne	ne

Nový Zéland	9	ano	ano
Polsko	9	ne	ne
Portugalsko	9	ano	ne
Rakousko	9	ne	ne
Rumunsko	9	ano	ne
Rusko	9	ne	ne
Řecko	9	ne	ne
Singapur	9	ne	ne
Slovensko	9	ano	ano
Slovinsko	9	ano	ano
Spojené arabské emiráty	9	ne	ne
Srbsko a Černá Hora	9	ne	ne
Srí Lanka	6	ne	ne
Sýrie	9	ano	ano
Švédsko	9	ne	ne
Španělsko	9	ano	ano
Švýcarsko	9	ano	ano
Tádžikistán	9	ne	ne
Thajsko	9	ne	ne
Tunisko	9	ano	ne
Turecko	9	ano	ano
Ukrajina	9	ne	ne
USA	9	ano	ano
Uzbekistán	9	ano	ano
Velká Británie	9	ne	ne
Venezuela	9	ne	ne
Vietnam	9	ne	ne