



2010 ZPRÁVA O PŘISUZOVÁNÍ ZISKŮ STÁLÝM PROVOZOVNÁM

22. července 2010

ÚVODNÍ SLOVO

Tato Zpráva byla schválena Výborem pro fiskální záležitosti dne 22. června 2010 a Radou OECD pro publikaci dne 22. července 2010. Doporučení přijaté Radou je obsaženo jako Příloha ke Zprávě.

OBSAH

ÚVOD	5
ČÁST I: OBECNÉ ÚVAHY	7
A. Úvod	7
B. Principy používané při přisuzování zisků SP.....	9
B-1. Přístup funkčně nezávislé entity.....	9
B-2. Základní předpoklad autorizovaného přístupu OECD.....	9
B-3. Krok jedna: hypotetická definice SP jako samostatného a nezávislého podniku....	10
(i) Funkční a věcná analýza.....	10
(ii) Přisuzování majetku (aktiv).....	12
(iii) Přisuzování rizik.....	13
(iv) Přisuzování volného kapitálu.....	15
(a) Náklady financování.....	16
(v) Rozpoznání transakcí.....	16
B-4. Krok dva: stanovení zisků hypotetického samostatného a nezávislého podniku na základě srovnávací analýzy.....	17
B-5. Shrnutí dvoustupňové analýzy.....	18
B-6. Závislý zástupce SP.....	19
C. Výklad článku 7 odstavce 1: stanovení zisků podniku.....	20
D. Výklad článku 7 odstavce 2: stanovení zisků přisuzovaných SP.....	20
D-1. Úvod – článek 7 a princip tržního odstupu.....	20
D-2. První krok: definování aktivit a podmínek hypoteticky samostatného a nezávislého podniku.....	21
(i) Funkce: jaké jsou činnosti SP?.....	23
(ii) Rizika přisuzovaná SP.....	25
(iii) Majetek: vypracování „daňové rozvahy“ pro SP podle autorizovaného přístupu OECD.....	26
(a) Úvod	26
(b) Hmotný majetek.....	27
(c) Nehmotný majetek.....	28
(1) Úvod.....	28
(2) Návod na aplikaci autorizovaného přístupu OECD na nehmotný majetek.....	28
(3) Která část podniku je ekonomickým vlastníkem nehmotného majetku.....	29
(A) Přisouzení obchodního nehmotného majetku jednotlivé části podniku.....	29
(i) Interně vytvořený obchodní nehmotný majetek.....	29
(ii) Získaný obchodní nehmotný majetek.....	31
(iii) Marketingový nehmotný majetek.....	32
(iv) Přisuzování práv a povinností SP.....	32
(v) Kapitál: vypracování „daňové rozvahy“ pro SP podle autorizovaného přístupu OECD.....	33
(a) Stanovení úvěruschopnosti SP.....	33
(b) Přisuzování kapitálu a financování činnosti SP.....	34
(1) Úvod – význam „volného“ kapitálu	34
(2) Principy autorizovaného přístupu OECD.....	35

(A) Etapa 1 – posouzení rizika a ocenění aktiv přisouzených SP.....	35
(B) Etapa 2 – určení „volného“ kapitálu potřebného pro financování aktiv a pro podporu rizik přisouzených SP.....	37
(1) Přístup alokace kapitálu.....	38
(2) Přístup vycházející z přidělení ekonomického kapitálu.....	39
(3) Přístup nízké kapitalizace	40
(4) Přístup bezpečných přístavišť – přístup kvazi nízké kapitalizace/ přístup zákonem stanoveného minimálního kapitálu.....	41
(5) Jiné metody.....	41
(6) Přisuzování kapitálu SP nízko-kapitalizovaného podniku.....	42
(7) Závěry ohledně přisouzení kapitálu stále provozovně.....	43
(3) Definování nákladů na financování SP.....	43
(A) Úvod.....	43
(B) Autorizované přístupy k přisouzení nákladů na financování SP.....	44
(4) Stanovení ceny finančně-správních transakcí dle principu tržního odstupu....	45
(5) Autorizovaný přístup OECD v případě úpravy úrokových výdajů.....	46
(6) Závěry k přisouzení kapitálu a nákladů na financování.....	48
(vi) Uznání „obchodních transakcí“.....	48
(a) Úvod.....	48
(b) Uznání obchodních transakcí.....	49
D-3. Druhý krok: určení zisků hypotetického samostatného a nezávislého podniku na základě srovnávací analýzy	51
(i) Úvod.....	51
(ii) Použití metod převodních cen pro přisouzení zisku	52
(iii) Srovnávací analýza	53
(iv) Aplikace druhého kroku autorizovaného přístupu OECD na běžně se vyskytující obchodní transakce	54
(a) Změna v užívání hmotného majetku	54
(b) Nehmotný majetek	55
(1) Dopad nehmotného majetku na zisky přisuzované SP.....	55
(2) Interní obchodní transakce vztahující se k nehmotnému majetku	57
(c) Ujednání o podílení se na nákladech	58
(d) Interní služby.....	59
(v) Zacházení s náklady vzniklými před vznikem a po ukončení existence SP.....	60
D-4. Dokumentace	61
D-5. Závislý zástupce SP	62
(i) Úvod	62
(ii) Autorizovaný přístup OECD k závislým zástupcům SP	63
(a) Praktický příklad aplikace autorizovaného přístupu OECD – závislý zástupce.....	65
(b) Administrativní záležitosti a dokumentace	67

ÚVOD

1. Koncepce stálé provozovny (SP) je stejně stará jako historie smluv o zamezení dvojího zdanění. V současné době jsou mezinárodní daňové principy pro přisuzování zisků stálé provozovně obsaženy v článku 7 Modelové daňové smlouvy OECD o příjmech a majetku.

2. Principy obsažené v článku 7, zejména v odstavci 2 tohoto článku, mají dlouhou historii. V době kdy OECD poprvé zkoumala, jaká kritéria by měla být použita pro přisuzování zisků stálé provozovně, byla tato otázka již dříve řešena ve velkém počtu daňových smluv a v různých modelech vypracovaných Ligou národů. Principy samostatného subjektu a tržního odstupu, na nichž je odstavec 2 založen, již byly do těchto smluv a modelů zařazeny a OECD se domnívala, že je dostatečné tyto zásady znovu formulovat s určitými drobnými dodatky a úpravami, především pro účely jejich objasnění.

3. Praktické zkušenosti však ukázaly, že v interpretaci těchto obecných principů a dalších ustanovení dřívějších verzí článku 7 jsou značné odchylky. Tento nedostatek všeobecné interpretace vytvářel problémy dvojího zdanění či žádného zdanění. Výbor pro fiskální záležitosti věnoval v průběhu let hodně času a úsilí pokusům o zajištění důslednější interpretace a aplikace pravidel obsažených v článku 7. V roce 1977, kdy byla přijata Modelová daňová smlouva, byly provedeny drobné změny znění článku a mnohé změny v Komentáři. Zpráva, která tuto otázku řešila pro specifický případ bank, byla zveřejněna v roce 1984. Po zjištění, že určení zisku, který lze přisoudit stálé provozovně, mohlo vytvářet určitou nejistotu, provedl výbor v roce 1987 revizi této otázky, v důsledku čehož byla v roce 1993 přijata zpráva pod názvem „Přisouzení příjmů stálým provozovněm“¹ a následně byly přijaty změny Komentáře.

4. Nehledě na přijatá opatření se praxe členských i nečlenských států OECD v oblasti přisuzování zisků stálým provozovněm a jejich interpretace článku 7 i nadále značně lišila. Výbor si uvědomil potřebu poskytnout daňovým poplatníkům více jistoty: ve své zprávě „Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové zprávy“ (dále jen „Směrnice“) přijaté v roce 1995 uvádí, že další práce budou řešit uplatnění principu tržního odstupu v případě stálých provozoven. Tyto práce vyústily v roce 2008 ve zprávu nazvanou „Přisuzování zisků stálým provozovněm“ (dále jen „Zpráva 2008“). Přístup rozpracovaný ve Zprávě 2008 nebyl vynucen ani původním záměrem ani historickou praxí a interpretací článku 7. Naopak, cílem bylo zformulovat nejvhodnější přístup k přisuzování zisků stálé provozovně podle článku 7 v podmínkách moderních nadnárodních operací a obchodu.

5. Když výbor schvaloval Zprávu 2008, byl přesvědčen, že pokyny obsažené v této zprávě představují lepší přístup k přisuzování zisků stálým provozovněm, než jaký byl kdykoli dříve k dispozici. Nicméně si také uvědomoval, že existují rozdíly mezi některými závěry Zprávy a interpretací článku 7, obsaženou dříve v Komentáři. Proto se v roce 2008 výbor rozhodl, že doplní Komentář k článku 7 a zahrne do něj celou řadu závěrů ze Zprávy 2008, které nebyly v rozporu s dřívější verzí tohoto Komentáře, který popisoval specifické přístupy v určitých oblastech, avšak v jiných oblastech ponechal daňovým poplatníkům podstatnou volnost.

6. Zároveň výbor rozhodl, že v příští aktualizaci Modelové daňové smlouvy o příjmech a majetku by měla být obsažena i nová verze článku 7, aby bylo umožněno plné začlenění

¹ Reprodukována ve Svazku II verze s kroužkovou vazbou Modelové daňové smlouvy OECD na straně R(13)-1.

uvedených principů. Nový článek 7 je obsažen v aktualizaci Modelové daňové smlouvy OECD z roku 2010.

7. Zpráva 2008 bude sloužit jako podpůrný pokyn k interpretaci zrevidovaného Komentáře (z roku 2008) k článku 7 ve verzi před rokem 2010, dokud budou platit dvoustranné daňové smlouvy, které vycházejí z textu této verze článku 7. Avšak, protože Zpráva 2008 obsahovala množství odkazů na text článku 7 ve verzi před rokem 2010 a protože v roce 2010 výbor zrevidoval text článku 7 v aktualizaci Modelové daňové smlouvy, byl výbor přesvědčen, že by bylo vhodné vypracovat upravenou verzi Zprávy 2008, ve které by byly vypuštěny zastaralé odkazy na text článku 7 ve verzi před rokem 2010 a která by provázala znění Zprávy se zněním nového článku 7, čímž by modifikovaná Zpráva mohla sloužit jako budoucí odkaz pro interpretaci nově uzavíraných smluv, vycházejících z nového článku 7. Výbor rozhodl o vypracování této modifikované verze Zprávy 2008 tak, aby byla zveřejněna současně s aktualizací Modelové daňové smlouvy z roku 2010.

8. Tato Zpráva nemění závěry Zprávy 2008 a byla vypracována jen proto, aby se předešlo obtížím, které by mohly vzniknout při snaze využívat Zprávu 2008 k interpretaci nového čl. 7.

9. Mnozí posuzovatelé návrhu Zprávy 2008 vyjádřili znepokojení, že by Zpráva mohla být interpretována tak, aby postihla právní meze pro určení existence stálé provozovny podle článku 5. Ačkoliv v návrhu Zprávy bylo několikrát uvedeno, že neřeší otázku mezní hranice stálé provozovny podle článku 5, tato konečná verze znovu opakuje tento bod a zdůrazňuje, že tato Zpráva není zamýšlena tak, aby jakýmkoliv způsobem ovlivnila aktuálně existující standardy podle článku 5 pro určení existence stálé provozovny.

10. A konečně, tato Zpráva vychází z principu analogického uplatnění pokynů obsažených ve Směrnici pro účely určení zisku přisuzovaného stálé provozovně. Pokud bude v budoucnosti Směrnice upravena, měla by tato Zpráva být uplatňována při zohlednění pokynů obsažených v této Směrnici, a tedy také čas od času modifikována.

ČÁST 1: OBECNÉ ÚVAHY

A. Úvod

1. Koncepce stálé provozovny je stejně stará jako historie smluv o zamezení dvojího zdanění. Na multilaterální úrovni se znění různých smluv vyvinulo z návrhů Ligy národů z let 1927, 1933, 1943 a 1944 a dalších až po Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku z roku 1966 a navazující smlouvu z roku 1977 – Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. V současné době jsou mezinárodní daňové principy přisuzování zisků stálé provozovně obsaženy v článku 7 Modelové daňové smlouvy OECD o příjmech a majetku (Modelová daňová smlouva OECD), která tvoří základ extenzivní sítě dvoustranných daňových smluv o příjmech jak mezi členskými zeměmi OECD, tak mezi mnohými členskými zeměmi OECD a nečlenskými zeměmi. Tyto principy jsou do určité míry také obsaženy v Modelové smlouvě OSN o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi.

2. Praktické zkušenosti však ukázaly, že v interpretaci těchto obecných principů a dalších ustanovení dřívějších verzí článku 7 jsou značné odchylky. Tento nedostatek všeobecné interpretace vytvářel problémy dvojího zdanění či žádného zdanění. Výbor pro fiskální záležitosti věnoval v průběhu let hodně času a úsilí pokusům o zajištění důslednější interpretace a aplikace pravidel obsažených v článku. V roce 1977, kdy byla přijata Modelová daňová smlouva, byly provedeny drobné změny znění článku a mnohé změny v Komentáři. Zpráva, která tuto otázku řešila pro specifický případ bank, byla zveřejněna v roce 1984. Po zjištění, že určení zisku, který lze přisoudit stálé provozovně, mohlo vytvářet určitou nejistotu, provedl výbor v roce 1987 revizi této otázky, v důsledku čehož byla v roce 1993 přijata zpráva pod názvem „Přisouzení příjmů stálým provozovněm“² a následně byly přijaty změny Komentáře.

3. Nehledě na přijatá opatření se praxe členských i nečlenských států OECD v oblasti přisuzování zisků stálým provozovněm a interpretace článku 7 i nadále výrazně lišila. Výbor si uvědomil potřebu poskytnout daňovým poplatníkům více jistoty: ve své zprávě „Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové zprávy“ (dále jen „Směrnice“) přijaté v roce 1995 uvádí, že další práce budou řešit uplatnění principu tržního odstupu v případě stálých provozoven. Tyto práce vyústily v roce 2008 ve zprávu nazvanou „Přisuzování zisků stálým provozovněm“ (dále jen Zpráva 2008)³. Přístup rozpracovaný ve Zprávě 2008 (tj. „autorizovaný přístup OECD“ nebo-li „AOA“) nebyl vynucen ani původním záměrem, ani historickou praxí a interpretací článku 7. Naopak, cílem bylo zformulovat nejvhodnější přístup k přisuzování zisků stálé provozovně podle článku 7 v podmínkách moderních nadnárodních operací a obchodu. Východiskem pro rozpracování AOA bylo prověřit, nakolik je možno uplatnit přístup spočívající v zacházení se stálou provozovnou jako s hypotetickým samostatným a nezávislým podnikem. Testování a rozpracování AOA prověřilo, nakolik mohou být pokyny obsažené ve Směrnici aplikovány pro přisuzování zisků stálé provozovně v bankovním sektoru, v globálním obchodování a nebo v pojišťovacích společnostech v souladu s principem tržního odstupu podle článku 7. Zejména se prověřování zaměřilo na to, jaké modifikace a do jaké míry by byly zapotřebí (pokud jsou nějaké zapotřebí), aby zohlednily rozdíly mezi stálou provozovnou a právně odděleným a samostatným podnikem. Je potřeba poznamenat, že podle autorizovaného přístupu OECD by měly být aplikovány

¹ Reprodukována ve Svazku II verze s kroužkovou vazbou Modelové daňové smlouvy OECD na straně R(13)-1.

² Reprodukována ve Svazku II verze s kroužkovou vazbou Modelové daňové smlouvy OECD na straně R(13)-1.

³ K dispozici na <http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf>

stejné principy pro přisuzování ztrát, jako pro přisuzování zisků. Tedy odkazy na přisuzování zisků by měly být aplikovány stejně v případě přisuzování ztrát.

4. Když výbor schvaloval Zprávu 2008, byl přesvědčen, že pokyny obsažené v této zprávě představují lepší přístup k přisuzování zisků stálým provozovnám, než jaký byl kdykoli dříve k dispozici. Nicméně si také uvědomoval, že existují rozdíly mezi některými závěry Zprávy a interpretací článku 7, obsaženou dříve v Komentáři. Proto se v roce 2008 výbor rozhodl, že doplní Komentář k článku 7 a zahrne do něj celou řadu závěrů ze Zprávy 2008, které nebyly v rozporu s dřívější verzí tohoto Komentáře, který popisoval specifické přístupy v určitých oblastech, avšak v jiných oblastech ponechal daňovým poplatníkům podstatnou volnost.

5. Zároveň výbor rozhodl, že v příští aktualizaci Modelové daňové smlouvy by měla být obsažena i nová verze článku 7, aby bylo umožněno plné začlenění uvedených principů. Výbor vzal také v úvahu, že je nezbytné zrevidovat Zprávu 2008 tak, aby její text byl uveden do souladu s textem nového článku 7 a aby byly odstraněny zastaralé odkazy na článek 7 ve verzi před rokem 2010. Tato zrevidovaná Zpráva, která byla připravena pro zveřejnění spolu se zveřejněním aktualizace Modelové daňové smlouvy z roku 2010, nemění závěry Zprávy 2008 a byla vypracována jen proto, aby se předešlo obtížím, které by mohly vzniknout při snaze využívat Zprávu 2008 k interpretaci tohoto nového článku 7.

6. Tato zpráva se zaměřuje na interpretaci a aplikaci článku 7 tak, jak je obsažen v Modelové daňové smlouvě OECD z roku 2010. Otázka, zda současná interpretace dalších příslušných článků Modelové daňové smlouvy OECD (jako článku 5, 13 a 23) přináší žádoucí výsledek, stojí mimo rámec této Zprávy. Zejména tato Zpráva neřeší otázku, zda stálá provozovna existuje z hlediska nějaké konkrétní podnikatelské činnosti ani není zamýšlena, aby jakýmkoliv způsobem ovlivnila aktuálně existující standardy pro určování existence stálé provozovny podle článku 5. Definice stálé provozovny je popsána v článku 5 Modelové daňové smlouvy OECD a čtenáři jsou pro další informace odkázáni na Komentář k této Smlouvě (včetně změn provedených v aktualizacích z ledna 2003 a července 2005).

7. Zbývající text Části I. této Zprávy poskytuje všeobecné pozadí a další informace o autorizovaném přístupu OECD ve vztahu k článku 7. Oddíl B poskytuje shrnutí základních principů autorizovaného přístupu OECD. Oddíl C analyzuje článek 7 odstavec 1, který uvádí hlavní pravidlo týkající se přisouzení zdaňovacích práv k zisku z podnikatelské činnosti podniku⁴ mezi zemí, ve které se nachází stálá provozovna („hostitelská země“) a zemí sídla podniku („domácí země“). Oddíl D analyzuje článek 7 odstavec 2, který uvádí hlavní pravidlo týkající se přisouzení zisků z podnikatelské činnosti podniku stálé provozovně a princip tržního odstupu v kontextu stálých provozoven. Autorizovaný přístup OECD se uplatňuje na všechny typy stálých provozoven, ale je zde samostatný oddíl, který se zabývá speciálními podmínkami uplatnitelnými vůči stálým provozovnám existujícím podle článku 5 odstavce 5 Modelové daňové smlouvy OECD (tj. takzvaný „závislý zástupce – stálá provozovna“; viz oddíl D-5).

⁴ Pro účely této Zprávy by měly být odkazy na „podnik“ nebo „podnik jako celek“ interpretovány jako odkaz na právnickou osobu.

B. Principy používané při přisuzování zisků stálé provozovně

B-1. Přístup funkčně nezávislé entity

8. Odsouhlasený přístup OECD praví, že zisky, které mají být přisouzeny stálé provozovně jsou zisky, které by stálá provozovna získala za tržních podmínek, zejména při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem zapojeným do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, aktiva použitá a rizika přijatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku. Pojem „zisky podniku“ v článku 7 odstavci 1 by neměl být interpretován jako ovlivňující určení množství zisků, které mají být přisouzeny stálé provozovně, jiným způsobem nežli, že poskytuje specifické potvrzení toho, že „právo na zdanění nezahrnuje zisky, které podnik v daném státě může získat jinak než prostřednictvím stálé provozovny“ (tj. neměl by zde být uplatňován žádný „princip přitažlivé síly“). Tedy zisky mohou být přisouzeny stálé provozovně i v těch případech, kdy podnik jako celek žádné zisky nemá. Naopak, článek 7 může vést k tomu, že stálé provozovně nebudou přisouzeny žádné zisky, ačkoliv podnik jako celek dosahuje zisku.

B-2. Základní předpoklad autorizovaného přístupu OECD

9. Schválený přístup OECD nediktuje specifika nebo mechanismy domácího práva, ale pouze stanovuje limit množství zisku, který lze přisoudit stálé provozovně a který může být zdaněn v hostitelské zemi stálé provozovny. Tudíž zisky, které mají být přisouzeny stálé provozovně, jsou ty zisky, které by stálá provozovna získala za tržních podmínek, zejména při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem zapojeným do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, aktiva použitá a rizika přijatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku, stanovené analogicky aplikováním Směrnice. Toto je v souladu se základními principy koncepce stálé provozovny, která v rámci určitých limitů umožňuje zdanění nerezidentních podniků z hlediska jejich aktivit (s ohledem na použitá aktiva a přijatá rizika) v jurisdikci zdroje příjmu. Navíc autorizovaný přístup OECD nemá za cíl bránit aplikaci jakékoliv domácí legislativy, jejímž cílem je zabránit zneužívání daňových ztrát nebo započtení daně v důsledku přemístění aktiv nebo rizik. Konečně tam, kde domácí právo neuznává za určitých okolností ztrátové transakce mezi sdruženými podniky, mohou země předpokládat, že autorizovaný přístup OECD by nepožadoval uznání ztráty z analogických obchodů při určování zisků stálé provozovny.

10. Interpretace článku 7 odstavce 2 podle autorizovaného přístupu OECD praví, že je vyžadována dvoustupňová analýza. Nejprve musí být provedena funkční a věcná analýza v souladu s pokyny uvedenými ve Směrnici, aby bylo možno správně hypoteticky definovat stálou provozovnu a zbývající část podniku (nebo segment nebo segmenty podniku) tak, jako kdyby byly sdruženými podniky, kdy každý provádí své funkce, vlastní a/nebo využívá aktiva, přijímá rizika a vstupuje do obchodů mezi sebou navzájem a do transakcí s dalšími spojenými i nezávislými podniky. V rámci tohoto prvního kroku musí funkční a věcná analýza identifikovat ekonomicky významné aktivity a zodpovědnosti stálé provozovny. Takováto analýza by měla v přiměřené míře posoudit aktivity a zodpovědnosti stálé

provozovny v kontextu aktivit a zodpovědností podniku jako celku, zvláště těch částí podniku, které jsou zapojeny do obchodů se stálou provozovnou.

Ve druhém kroku je při analogickém použití článku 9 nastavení převodních cen (tak, jak jsou definovány ve Směrnici pro samostatné podniky) definováno odměňování za jakékoliv obchody mezi těmito hypotetickými podniky s odkazem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika převzatá těmito hypoteticky definovanými podniky. Výsledkem těchto dvou kroků bude, že bude možné provádět výpočet zisků (nebo ztrát) stálé provozovny ze všech jejích aktivit včetně transakcí s jinými nespojenými podniky, transakcí se spojenými podniky (při přímém použití Směrnice) a obchodů s dalšími částmi podniku (podle kroku 2 schváleného přístupu OECD).

11. Hypotéza, podle které je ke stálé provozovně přistupováno jako k funkčně samostatnému a nezávislému podniku, je pouhou fikcí nezbytnou pro účely určení zisků z podnikatelské činnosti této části podniku podle článku 7. Použití schváleného přístupu OECD by nemělo vést nutně k závěru, že se stálou provozovnou musí být zacházeno jako se samostatným podnikem vstupujícím do obchodů se zbývajících částmi podniku, jehož je součástí, pro účely jakýchkoliv jiných ustanovení Smlouvy.

12. Tyto všeobecné zásady jsou dále popsány v oddíle D.

B-3. Krok jedna: hypotetická definice stálé provozovny jako samostatného a nezávislého podniku.

Detailní popis kroku 1 autorizovaného přístupu OECD - viz oddíl D-2.

(i) Funkční a věcná analýza

13. Funkční a věcná analýza v rámci kroku dva autorizovaného přístupu OECD hraje ve srovnávací analýze v kontextu stálé provozovny podle článku 7 stejnou roli, jako v situacích týkajících se sdružených podniků podle článku 9. Navzdory této podobnosti má funkční a věcná analýza další využití v rámci kroku jedna autorizovaného přístupu OECD pro účely hypotetického určení stálé provozovny jako „samostatného a nezávislého podniku zapojeného do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika převzatá podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku“. Tato další využití jsou nezbytná, protože stálá provozovna de facto není právně oddělena od zbývajících částí podniku, jehož je součástí, tak, jak je právně oddělen sdružený podnik od dalších podniků v rámci stejné nadnárodní skupiny podniků. Tento faktický právní rozdíl dává v kontextu stálých provozoven vzniknout otázkám, které v kontextu sdružených podniků nejsou aktuální.

14. Stejně jako mezi nespojenými podniky je určení toho, který podnik vlastní majetek a který nese rizika, dáno právně závaznými smlouvami nebo jinými doložitelnými právními ujednáními. Podobná pravidla platí pro sdružené podniky za podmínky, že takovéto smlouvy nebo právní ujednání odrážejí základní realitu a odpovídají kritériím Kapitoly I Směrnice. Podobně, v kontextu samostatných podniků všeobecně nevznikají otázky určení toho, který podnik vlastní daný kapitál. Na druhou stranu, v kontextu stálých provozoven, je faktická a právní pozice taková, že neexistuje jednotlivá část podniku, která právně „vlastní“ určitá aktiva, přijímá rizika, drží kapitál anebo uzavírá smlouvy se samostatnými podniky. Tedy tato právní situace je v kontextu stálých provozoven málo užitečná, jelikož článek 7 odstavec 2

požaduje, aby bylo ke stálým provozovněm přístupováno, jako by byly samostatnými a nezávislými podniky plnícími své vlastní funkce, přijímajícími svá vlastní rizika, vlastníci nebo využívajícími svůj majetek na svůj vlastní účet. Proto je nezbytné v rámci principu tržního odstupu podle článku 7 vypracovat mechanismus přisuzování rizik, ekonomického vlastnictví aktiv⁵ a kapitálu hypoteticky samostatným a nezávislým provozovněm proto, aby těmto hypoteticky samostatným a nezávislým provozovněm mohla být přisouzena práva a povinnosti vyplývající z transakcí mezi samostatnými podniky a podnikem, jehož je stálá provozovna součástí, a aby bylo možno určit a stanovit povahu „obchodů“ (tj. vnitropodnikové ekvivalenty transakcí mezi samostatnými podniky) mezi hypoteticky samostatnou stálou provozovnou a ostatními částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí.

15. Protože není možné použít právní analýzu jako žádoucí mechanismus, je nutno uvažovat o jiném řešení. Po důkladném zvážení rozhodla OECD, že bude využita funkční analýza, jelikož tato koncepce podporuje aplikaci principu tržního odstupu podle článku 9 a ve Směrnici již je obsažena významná instrukce, jak tuto analýzu provádět. Avšak, aby byly řešeny otázky vyplývající ze skutečnosti, že z právního hlediska aktiva, rizika, kapitál a práva a povinnosti vyplývající z transakcí se samostatnými podniky patří podniku jako celku a ne nějaké jednotlivé části podniku a že zde neexistují žádné právní transakce mezi jednotlivými částmi jednoho subjektu, ukázalo se nezbytné doplnit funkční analýzu dle článku 9. Obdobně, autorizovaný přístup OECD přisuzuje stálé provozovně taková rizika, u kterých jsou významné funkce příslušné pro přisouzení a/nebo řízení rizik (následně po převodu) prováděny pracovníky stálé provozovny, a také přisuzuje stálé provozovně ekonomické vlastnictví aktiv, ohledně kterých jsou významné funkce příslušné pro ekonomické vlastnictví majetku⁶ prováděny pracovníky stálé provozovny. Schválený přístup OECD také stanovuje postupy přisuzování kapitálu, včetně „volného kapitálu“ (tj. finančních zdrojů, které nedávají vzniknout daňově odpočitatelnému výnosu v podobě úroku) stálé provozovně pro podporu funkcí, které SP provádí, rizik přijatých SP a majetku přisouzenému SP, a rovněž stanovuje kritéria pro uznání a označení obchodů mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku, do kterého SP patří.

16. Významné personální funkce relevantní pro přijetí rizika a významné personální funkce relevantní pro ekonomické vlastnictví aktiv se budou lišit mezi jednotlivými podnikatelskými sektory (například, takovéto funkce pravděpodobně nebudou stejné v důlní společnosti a v bance), ale i mezi jednotlivými podniky v rámci jednoho sektoru (například, ne všechny důlní společnosti jsou stejné, stejně tak ne všechny banky jsou stejné). Je potřeba zdůraznit, že konkrétní podnik může mít jednu nebo více významných personálních funkcí relevantních pro přijetí rizika a pro ekonomické vlastnictví majetku, z nichž každá musí být brána v úvahu ve výše uvedené analýze. Míra přesahu mezi významnými personálními funkcemi relevantními pro přijetí rizika a významnými personálními funkcemi relevantními pro

⁵ Jak je používáno v této Zprávě, „ekonomické vlastnictví aktiv (majetku)“ v kontextu článku 7 znamená ekvivalent vlastnictví pro účely daně z příjmu samostatného podniku se souvisejícími příjmy a zatíženími (tj. právo na příjem, který lze přičíst vlastnictví aktiv, jako např. licenční poplatky; právo na odpisy amortizovatelných aktiv; a potenciální výdělek nebo ztráta ze zhodnocení nebo znehodnocení aktiv).

⁶ Povšimněte si, že identifikování významných personálních funkcí relevantních pro přijetí rizik a významných personálních funkcí relevantních pro ekonomické vlastnictví majetku (aktiv) je důležité pro účely přisouzení počátečního přijetí rizik a ekonomického vlastnictví majetku konkrétním částem podniku v rámci kroku jedna. To však neomezuje potřebu v rámci kroku dva autorizovaného přístupu OECD zajistit, aby byly všechny funkce prováděné stálou provozovnou odměňovány v souladu s tržními podmínkami, ani to žádným způsobem neovlivňuje mezní práh pro určení existence stálé provozovny podle článku 5.

ekonomické vlastnictví majetku se také bude lišit v jednotlivých podnikatelských sektorech i v jednotlivých podnicích v rámci určitého sektoru. Například v případě finančních aktiv finančních institucí budou stejné významné personální funkce všeobecně relevantní jak pro přijetí rizika, tak pro ekonomické vlastnictví takového majetku. Tato speciální kategorie aktiv je probírána v Části II (bankovní půjčky), v Části III (finanční produkty podniků zapojených do globálního obchodování) a v Části IV (aktiva představující investici rezerv a přebytku získaného z pojišťovací činnosti). Vzhledem k zvláštním vztahům mezi riziky a finančními aktivy v těchto specifických sektorech využívá autorizovaný přístup OECD terminologii „klíčová podnikatelská riziko-podstupující funkce“ (key entrepreneurial risk-taking function = „KERT funkce“) při popisování funkcí relevantních pro přisuzování jak rizik, tak aktiv, ale tato terminologie není používána pro jiné sektory. Mimo sektor finančních institucí mohou být rizika méně těsně propojena s majetkem. Tedy zde může docházet k menšímu překrytí mezi významnými personálními funkcemi relevantními pro přijetí rizika a funkcemi relevantními pro ekonomické vlastnictví majetku.

17. Ačkoliv je v prvním kroku autorizovaného přístupu OECD důležité identifikovat významné personální funkce relevantní pro přijetí rizika a funkce relevantní pro ekonomické vlastnictví aktiv, je v rámci prvního kroku také důležité analyzovat další funkce prováděné stálou provozovnou. Je to proto, že zisky (nebo ztráty) stálé provozovny se budou zakládat na všech jejích aktivitách, včetně transakcí s jinými nespojenými podniky, transakcí se spojenými podniky (při přímém využití Směrnice) a obchodů s ostatními součástmi podniku (podle kroku 2 autorizovaného přístupu OECD). V rámci druhého kroku autorizovaného přístupu OECD je analogicky uplatňována Směrnice vůči obchodům stálé provozovny s ostatními částmi podniku, aby bylo zajištěno, že výkon všech jejích funkcí ve vztahu k těmto obchodům je odměňován na základě tržních podmínek. Obchody hypoteticky samostatného a nezávislého podniku budou porovnávány s transakcemi nezávislých podniků, které provádějí stejné nebo podobné funkce, používají stejná nebo podobná aktiva, přijímají stejná nebo podobná rizika a mají stejné nebo podobné ekonomicky relevantní charakteristiky. Metody převodních cen uvedené ve Směrnici jsou uplatňovány ke stanovení tržní ceny (ceny stanovené na základě principu tržního odstupu) pro tyto transakce. Je potřeba poukázat na to, že neexistuje domněnka, že by funkce jiné nežli významné personální funkce relevantní pro přijetí rizika a významné personální funkce relevantní pro ekonomické vlastnictví majetku byly ze své podstaty funkcemi nízké hodnoty. Toto bude určeno prostřednictvím funkčních a srovnávacích analýz založených na konkrétních faktech a okolnostech.

(ii) Přisuzování majetku (aktiv)

18. Podle schváleného přístupu OECD je nezbytné hypoteticky definovat stálou provozovnu, jako by byla samostatným a nezávislým podnikem. To s sebou nese, mimo jiné, určení, která aktiva jsou „ekonomicky vlastněna“ a/nebo používána stálou provozovnou a z jakého titulu. Reálná situace je taková, že žádná z částí podniku aktiva nevlastní; aktiva patří podniku jako celku. Proto je nezbytné v rámci prvního kroku autorizovaného přístupu OECD nalézt způsob přisouzení ekonomického vlastnictví. Jedním z možných způsobů by bylo umožnit daňovým poplatníkům, aby prostě určili, která část podniku ekonomicky vlastní daný majetek. Tento postup, jakkoli je jednoduchý a administrativně nenáročný, by mohl potenciálně motivovat daňové poplatníky k tomu, aby ekonomické vlastnictví majetku přisoudili způsobem, který by vedly k nesprávnému přerozdělování zisků, a proto byl zamítnut jako postup, který neodpovídá správné daňové politice. Namísto toho existuje široký konsensus, že aktiva mají být všeobecně přisuzována té části podniku, která provádí

významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví těchto aktiv. Funkční a věcná analýza bude zkoumat všechna fakta a všechny okolnosti, na základě kterých určí, do jaké míry jsou aktiva podniku využívána při výkonu funkcí prováděných stálou provozovnou a podmínky, za kterých jsou tato aktiva využívána, včetně faktorů, které mají být brány v úvahu při určování, která část podniku má být považována za ekonomického vlastníka aktiv ve skutečnosti vlastněných podnikem. Přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv bude mít dopad jak na přisouzení kapitálu a úročených dluhů, tak na přisouzení zisku stále provozovně.

19. Důsledky přisouzení ekonomického vlastnictví majetku v rámci prvního kroku pro určení zisků v rámci druhého kroku mohou být odvislé od typu majetku a typu podnikatelské činnosti, při které je tento majetek používán. Například ekonomické vlastnictví hmotného majetku používaného ve výrobním procesu nemusí nezbytně samo o sobě znamenat, že ekonomickému vlastníkovu majetku bude přisouzen výnos z prodeje zboží vyrobeného při použití daného majetku. Na druhou stranu přisouzení ekonomického vlastnictví finančních aktiv vede k přisouzení příjmů a výdajů spojených s držením těchto aktiv nebo s jejich půjčováním nebo s prodejem třetím stranám.

20. V případě finančních aktiv finančních institucí je vytváření a řízení takovýchto aktiv (a s nimi souvisejících rizik) samo o sobě významnou personální funkcí relevantní pro určení výchozího ekonomického vlastnictví aktiv. Tedy výchozí přisouzení ekonomického vlastnictví těchto aktiv určité části podniku, která provádí tuto funkci, má prvotní význam nejenom pro určení „samostatného a nezávislého podniku“ v rámci kroku jedna, ale také pro přisouzení zisků v rámci kroku dva, protože přisouzení aktiv, která generují příjmy, také v podstatě určuje, které části podniku budou přisouzeny příjmy a výdaje spojené s těmito aktivy. Tato speciální kategorie aktiv je probírána v Části II (bankovní půjčky), v Části III (finanční produkty podniků zapojených do globálního obchodování) a v Části IV (aktiva představující investici rezerv a přebytku získaného z pojišťovací činnosti).

(iii) Přisuzování rizik

21. Funkční a věcná analýza prvotně přisoudí stále provozovně jakákoliv rizika obsažená ve vlastních personálních funkcích relevantních pro přijetí rizik stále provozovny, nebo jimi vytvořená, a vezme v úvahu jakékoliv následné obchody nebo transakce vztahující se k následnému převodu rizik na různé části podniku nebo na jiné podniky, nebo vztahující se k řízení těchto rizik. Termín „přijetí rizika“ se týká prvotního přijetí rizika, ale není nezbytné, aby se ke stejné části podniku následně přistupovalo tak, jako že si toto přijaté riziko ponechává. Přijetí rizik v kontextu článku 7 znamená ekvivalent nesení rizika pro účely daně z příjmu samostatného podniku se souvisejícími přínosy a zatíženími, zejména potenciální výdělek nebo ztrátu z realizace nebo „nerealizace“ uvedených rizik. Toto vyvolává otázku, zda (a pokud ano, za jakých podmínek) by měly být uznávány obchody vedoucí k převodu rizik v rámci jednoho subjektu, aby s riziky původně přijatými jednou částí podniku bylo nakládáno jako s riziky následně nesenými jinou částí podniku. Okolnosti, za kterých je možno připustit takovýto převod, jsou popsány v oddíle D-2(vi).

22. V závislosti na povaze podnikatelské činnosti podniku budou některá rizika spojena s potenciálním snížením hodnoty aktiv přisouzených stále provozovně, zatímco některá jiná rizika budou vytvořena aktivitami a nebudou nezbytně spojena s prostou existencí aktiv (např. odpovědnostní rizika). Významné personální funkce relevantní pro přijetí rizik jsou ty funkce,

které vyžadují aktivní rozhodování ohledně akceptování a/nebo řízení těchto rizik (následně po převodu). Míra rozhodování bude záviset na povaze rizik, kterých se rozhodování týká.

23. Pro ilustraci vezměme příklad podniku, který sestává z ústředí v jedné jurisdikci a jedné stálé provozovny v jiné jurisdikci. Předpokládejme, že produkty jsou vyráběny v místě sídla ústředí a jsou dodávány stálé provozovně za účelem prodeje zákazníkům ve státě stálé provozovny. Předpokládejme, že výrobní funkce jsou prováděny zaměstnanci ústředí a prodej je uskutečňován zaměstnanci stálé provozovny. Byla provedena funkční a věcná analýza a ta dospěla k závěru, že v tomto konkrétním případě působí tato konkrétní stálá provozovna jako distributor pro výrobky ústředí. V tomto případě může být zapotřebí přisoudit, mimo jiné, i riziko nadměrných zásob a úvěrové riziko.

24. Podle autorizovaného přístupu OECD bude přisouzení těchto rizik v rámci jednoho podniku vyplývat z identifikace významných personálních funkcí relevantních pro výchozí přijetí a následné řízení těchto rizik:

- Riziko nadměrných zásob bude pravděpodobně považováno za riziko původně přijaté tou částí podniku, která přijímá rozhodnutí ohledně úrovně zásob. V závislosti na okolnostech případu to může být buď ústředí nebo stálá provozovna.
- Úvěrové riziko bude pravděpodobně považováno za riziko původně přijaté tou částí podniku, která rozhoduje o uzavření prodejní smlouvy s konkrétním zákazníkem poté, co prověří úvěruschopnost (bonitu) daného zákazníka. Otázky však mohou vyvstávat tam, kde je prováděna kontrola bonity jednotlivých zákazníků jednou částí podniku a prodej je uskutečňován jinou částí podniku. V takovémto případě by funkční a věcná analýza musela prověřit, zda lidé zodpovědní za prověrku bonity zákazníka jsou ve skutečnosti titíž lidé, kteří přijímají rozhodnutí o přijetí úvěrového rizika, nebo jestli vystupují pouze jako podpůrná funkce pro stálou provozovnu, která nakonec přijímá rozhodnutí, zda prodá zboží konkrétnímu zákazníkovi či nikoliv.

25. Skutečnost, že všeobecné parametry úrovně zásob nebo úvěrových rizik mohou být potenciálně stanoveny jinou částí podniku, neznamená, že se změni přijetí rizika, protože významnými personálními funkcemi relevantními pro přijetí rizik jsou ty funkce, které vyžadují aktivní rozhodování.

26. Přisuzování a měření rizik je důležitou součástí funkční a věcné analýzy, jelikož přítomnost rizik ovlivňuje jak přisouzení kapitálu v rámci kroku jedna autorizovaného přístupu OECD, tak přisouzení zisků stálé provozovně v rámci kroku dva. Vzhledem k tomu, že z kapitálu vyplývají rizika, bude v rámci kroku jedna schváleného přístupu OECD té části podniku, která provádí významné personální funkce relevantní při přijetí rizik (nebo která provádí významné personální funkce relevantní pro převzetí a řízení rizika původně přijatého jinou částí podniku), přisouzen kapitál nezbytný pro podporu těchto rizik. V rámci druhého kroku autorizovaného přístupu OECD budou při výběru a uplatňování metody převodních cen (transfer pricing method) zohledněna rizika přijatá stálou provozovnou a jinými částmi podniku, se kterými stálá provozovna provádí obchody.

27. Přisuzování rizik je zvláště důležité ve finančním sektoru, kde má podstatný dopad jak na přisouzení kapitálu, tak na přisouzení příjmu a výdajů stálé provozovně, ale může být důležité i v ostatních oblastech podnikání. Vzhledem k povaze své podnikatelské činnosti má

finanční sektor velmi sofistikované nástroje pro měření rizik. Mimo finanční sektor bude také nutné – i když často mnohem těžší – měřit rizika.

(iv) Přisuzování volného kapitálu

28. Funkční a věcná analýza přisoudí „volný“ kapitál (tj. finanční zdroje, které neumožňují daňově odpočitatelný výnos v podobě úroku) stále provozovně pro daňové účely, aby bylo zajištěno přisouzení zisků stále provozovně dle principu tržního odstupu. Výchozím bodem pro přisouzení kapitálu je to, že podle principu tržního odstupu by měla mít stálá provozovna dostatečný kapitál pro podporu těch funkcí, které provádí, majetku, který ekonomicky vlastní, a rizik, která nese. Předpisy platné ve finančním sektoru stanovují minimální úroveň zákonem určeného kapitálu, který má sloužit jako „polštář“ (minimální pojistný kapitál) pro případ, že by některá z rizik vlastních této podnikatelské činnosti „vykristalizovala“ ve finanční ztrátu. Kapitál poskytuje podobný „polštář“ proti obdobné situaci v nefinančních sektorech.

29. Klíčový rozdíl mezi samostatným právním subjektem (podnikem) a stálou provozovnou spočívá v tom, že samostatný subjekt může uzavírat právně závazné dohody, kterými poskytuje záruku na veškerá rizika přijatá v důsledku funkcí prováděných jiným subjektem. Aby takovéto poskytnutí záruky bylo reálné, musí „volný“ kapitál potřebný pro podporu přijatých rizik náležet jinému samostatnému subjektu odlišnému od toho, ve kterém jsou zaúčtovány transakce, ze kterých plynou rizika. Oproti tomu, jednou z klíčových faktických podmínek podniku obchodujícího prostřednictvím stále provozovny je to, že „volný“ kapitál a rizika nejsou v rámci jedné právnické osoby od sebe navzájem odděleny. Pokusy toto učinit pro daňové účely (tj. přistupovat k jedné části podniku jako k subjektu schopnému poskytnout záruku na rizika přijatá jinou částí podniku) by byly v rozporu se skutečnou situací a nebyly by v souladu se schváleným přístupem OECD. Kapitál potřebný pro podporu rizik musí být považován za kapitál, který následuje rizika. Jinými slovy, kapitál nezbytný pro podporu rizik má být přisouzen stále provozovně s odkazem na rizika přisouzená stále provozovně, a ne obráceně.

30. Přisuzování „volného“ kapitálu by mělo být provedeno v souladu s principem tržního odstupu, aby bylo zajištěno, že stále provozovně bude přerozděleno spravedlivé a odpovídající množství zisků. Účelem tohoto přisouzení je stanovit přisouzení zisků stále provozovně podle článku 7, odstavce 2. Zpráva popisuje různé možné přístupy k aplikaci tohoto principu v praxi a přitom uznává, že přisouzení „volného“ kapitálu stále provozovně není přesnou vědeckou disciplínou a že různé konkrétní skutečnosti a okolnosti mohou pravděpodobně vyvolat celou škálu výsledků v rámci principu tržního odstupu pro „volný“ kapitál, který lze přisoudit stále provozovně, a ne jedno jediné číslo. Dle autorizovaných přístupů k přisuzování „volného“ kapitálu je obecný předpoklad dodržení interní podmínky, že úvěruschopnost (bonita) stále provozovny je všeobecně stejná jako úvěruschopnost (bonita) podniku, jehož je stálá provozovna součástí.

31. Autorizovaný přístup OECD rozlišuje celou škálu akceptovatelných přístupů k přisuzování „volného“ kapitálu, které mohou přinést výsledky odpovídající principu tržního odstupu, z nichž každý má své silné a slabé stránky, které jsou více či méně značně závislé na skutečnostech a okolnostech konkrétních případů. Různé metody využívají rozdílné výchozí body pro určení množství „volného“ kapitálu, který lze přisoudit stále provozovně, a buďto kladou větší důraz na skutečnou strukturu podniku, jehož je stálá provozovna součástí, nebo

věnují větší pozornost struktuře kapitálu srovnatelných nezávislých podniků. Klíčem pro přisouzení „volného“ kapitálu je pochopení, že:

- každý přístup má své silné a slabé stránky a je nutné rozpoznat, kdy budou tyto silné a slabé stránky pravděpodobně přítomny (pojednáno podrobněji v oddíle D-2 (v) (b) (2)).
- neexistuje jedno jediné množství „volného“ kapitálu podle principu tržního odstupu, ale celá škála potenciálního množství kapitálu, který má být přisouzen, v rámci které je možno najít takové množství „volného“ kapitálu, které může odpovídat výše uvedenému základnímu principu.

(a) Náklady financování

32. Stálá provozovna vyžaduje určité množství finančních zdrojů, které jsou tvořeny z „volného“ kapitálu a úročených dluhů. Cílem je přisoudit stálé provozovně množství úroků odpovídající tržním podmínkám (odpovídající principu tržního odstupu) při použití jednoho z autorizovaných přístupů k přisuzování „volného“ kapitálu, aby byly podpořeny funkce, aktiva i rizika přisouzená stálé provozovně. Tyto otázky jsou podrobněji popsány v oddíle D-2 (v) (b) (3).

(v) Rozpoznání transakcí

33. Existují určité aspekty pro uznání (nebo neuznání) obchodů mezi stálou provozovnou a zbývajícimi částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí. Za prvé, stálá provozovna není totéž co dceřiná společnost a není vlastně právně ani ekonomicky oddělena od zbývajících částí podniku, jehož je součástí. Z toho vyplývá, že:

- až na výjimečné okolnosti mají všechny části podniku stejnou úvěruschopnost. To znamená, že obchody mezi stálou provozovnou a zbývajícimi částmi podniku, jehož je součástí, by měly probíhat na základě cen vycházejících z toho, že obě strany mají stejnou úvěruschopnost; a
- neexistuje zde prostor pro to, aby zbývajícící část podniku poskytovala záruku za úvěruschopnost stálé provozovny nebo aby stálá provozovna poskytovala záruku za úvěruschopnost zbývajícící části podniku.

34. Za druhé, obchody mezi stálou provozovnou a zbývajícimi částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí, nemají žádné právní důsledky pro podnik jako celek. Z toho vyplývá potřeba většího dohledu nad obchody mezi stálou provozovnou a zbývajícimi částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí, než u transakcí mezi dvěma sdruženými podniky. To také znamená možnost důkladnější kontroly dokumentace (při nevyhnutelné absenci například právně závazných smluv), a zvážíme-li specifickou otázku, mohly by jednotlivé země po daňových poplatnících požadovat, aby jasně prokázali vhodnost takového obchodu.

35. Tento větší dohled znamená, že je potřeba schválit určitý mezní limit před akceptováním obchodu jako ekvivalentu transakce, která by proběhla mezi nezávislými podniky jednajícími v tržních podmínkách (na základě principu tržního odstupu). Teprve poté, co je takovýto mezní limit stanoven, může být daný obchod promítnut v přisouzení zisku podle článku 7, odstavce 2. Funkční a věcná analýza musí určit, zda došlo k reálné a

identifikovatelné události a zda má být vzata v potaz jako obchod ekonomického významu mezi stálou provozovnou a jinou částí podniku.

36. Tudíž, například, účetní záznam a souběžná dokumentace prokazující obchod, v rámci kterého dochází k převodu ekonomicky významných rizik, zodpovědností a přínosů, by byly užitečným výchozím bodem pro účely přisouzení zisků. Daňoví poplatníci jsou vyzýváni, aby vypracovávali takovou dokumentaci, protože to může výrazně snížit potenciál vzniku sporů ohledně aplikace autorizovaného přístupu OECD. Daňové správy budou takovéto dokumentaci přikládat význam, i přes nedostatek jejího právního účinku, pokud:

- je tato dokumentace v souladu s ekonomickou povahou činností probíhajících v rámci podniku, jak ukázala funkční a věcná analýza;
- se ujednání zadokumentovaná ve vztahu k danému obchodu a posuzovaná v jejich celistvosti neliší od těch, která by byla přijata srovnatelnými nezávislými podniky jednajícíchi komerčně racionálním způsobem, nebo pokud (v případě, kdy se liší) jejich struktura, jak je představena v dokumentaci daňového poplatníka, prakticky nebrání daňové správě určit přiměřenou převodní cenu; a
- obchod představený v dokumentaci daňového poplatníka nenarušuje principy autorizovaného přístupu OECD, například tím, že by převáděl rizika způsobem, který by je odděloval od příslušných funkcí.

Viz odstavce 1.48 – 1.54 a 1.64 – 1.69 Směrnice.

37. Je však důležité poznamenat, že autorizovaný přístup OECD všeobecně není zamýšlen tak, aby nařizoval nějaké další požadavky ohledně dokumentace ve spojitosti s vnitropodnikovými obchody oproti těm, které platí pro transakce mezi sdruženými podniky. Navíc, stejně jako v případě dokumentace týkající se převodních cen podle Směrnice, by tyto požadavky neměly být uplatňovány způsobem zatěžujícím daňové poplatníky nadměrnými náklady a břemeny, neúměrně k okolnostem.

38. Za třetí, tam, kde je možno takovéto obchody uznat, mohou tyto obchody vést k převodu aktiv (majetku) a/nebo rizik mezi stálou provozovnou a jinými částmi podniku, do kterého stálá provozovna patří, v důsledku čehož ovlivní charakter a uznání těchto obchodů přisouzení rizik, aktiv a tedy i kapitálu stálé provozovně.

B-4. Krok dva: stanovení zisků hypotetického samostatného a nezávislého podniku na základě srovnávací analýzy

Podrobnější popis kroku dva autorizovaného přístupu OECD - viz oddíl D-3.

39. Tam, kde je možno obchody uznat, měly by být oceňovány na základě principu tržního odstupu a předpokladu, že stálá provozovna a zbývající části podniku, jehož je součástí, jsou navzájem nezávislé. Toho může být dosaženo analogickým použitím pokynů ohledně metod převodních cen, obsažených ve Směrnici o převodních cenách.

40. Autorizovaný přístup OECD má za cíl provést porovnání *obchodů* mezi stálou provozovnou a podnikem, jehož je součástí, s *transakcemi* mezi nezávislými podniky. Toto

porovnání má být provedeno prostřednictvím srovnávací analýzy popsané ve Směrnici. Srovnatelnost v kontextu stálých provozoven znamená, že buďto žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi tímto obchodem a transakcí mezi nezávislými podniky podstatně neovlivňuje opatření použité pro přisouzení zisků stálé provozovně, nebo že je možno učinit přiměřeně přesné úpravy, aby byly eliminovány podstatné účinky takovýchto rozdílů. Principy podobné „zásadám agregace“ uvedeným v Kapitole III Směrnice by měly být také aplikovány na povolení sdružit obchody stálé provozovny tam, kde je to vhodné, při určování zisku, který lze přisoudit stálé provozovně.

41. Podle autorizovaného přístupu OECD by pro účely určení výnosů z obchodů na základě principu tržního odstupu měla být nejvhodnější metoda, odpovídající okolnostem případu, vybrána a uplatněna v souladu s pokyny obsaženými ve Směrnici.

42. Při transakci, prováděné v tržních podmínkách, by běžně nezávislý podnik usiloval spíše o přijetí takových opatření, která by mu přinesla zisk, než aby poskytl transakci čistě za náklady, ačkoliv mohou existovat okolnosti, při kterých opatření přijatá v rámci tržní ceny nepřinesou zisk (např. viz odst. 7.33 Směrnice ve spojení s poskytováním služeb).

43. Oddíl D-3 (iv) obsahuje pojednání některých běžně se vyskytujících obchodů, které si zasluhují zvláštní zmínky – obchody, týkající se změn v užití hmotného majetku, nehmotného majetku, ujednání o podílení se na nákladech a obchody v oblasti vnitropodnikových služeb.

B-5 Shrnutí dvoustupňové analýzy

44. Přisouzení zisků stálé provozovně podniku na základě principu tržního odstupu bude vycházet z výpočtu zisků (nebo ztrát) stálé provozovny ze všech jejích aktivit včetně transakcí s dalšími nespojenými podniky, transakcí se spojenými podniky (při přímém použití Směrnice) a obchodů s jinými částmi podniku (podle kroku 2 autorizovaného přístupu OECD). Tato analýza zahrnuje následující dva kroky:

Krok 1

Funkční a věcná analýza, která vede k:

- přisouzení stálé provozovně příslušných práv a povinností vyplývajících z transakcí mezi podnikem, jehož je stálá provozovna součástí, a samostatnými podniky;
- identifikaci významných personálních funkcí relevantních pro přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv a přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv stálé provozovně;
- identifikaci významných personálních funkcí relevantních pro přijetí rizik a přisouzení rizik stálé provozovně;
- identifikaci dalších funkcí stálé provozovny;
- uznání a určení povahy těch obchodů mezi stálou provozovnou a jinými částmi stejného podniku, které mohou být správně uznány poté, co byl proveden test mezních limitů;
- přisouzení kapitálu na základě aktiv a rizik přisouzených stálé provozovně.

Krok 2

Určení ceny uznaných obchodů na základě principu tržního odstupu prostřednictvím:

- určení srovnatelnosti mezi obchody a nezávislými transakcemi, provedené přímou aplikací faktorů srovnatelnosti podle Směrnice (charakteristiky majetku nebo služeb, ekonomické okolnosti a podnikatelské strategie) nebo analogicky (funkční analýzy, smluvní podmínky) ve světle konkrétních faktických okolností stálé provozovny; a
- výběr a aplikace nejvhodnější metody (v analogii k pokynům, obsažených ve Směrnici) vzhledem k okolnostem případu tak, abychom dospěli ke stanovení odměny za obchody mezi stálou provozovnou a zbývajícími částmi podniku dle principu tržního odstupu, a s ohledem na funkce prováděné stálou provozovnou a na majetek a rizika přisouzené stálé provozovně.

Určení ceny na základě principu tržního odstupu u jakýchkoliv transakcí prováděných se sdruženými podniky a přisouzených stálé provozovně by se mělo řídit pokyny obsaženými ve Směrnici a pokud o tom není pojednáváno v této Zprávě. Pořadí, ve kterém jsou uvedeny body v rámci jednotlivých kroků uvedených výše, není závazné, protože různé body mohou být různě vzájemně provázány (například riziko je původně přisouzeno stálé provozovně, protože ta provádí významné personální funkce relevantní pro přijetí tohoto rizika, ale uznání a charakteristiky následného obchodu mezi stálou provozovnou a jinou částí tohoto podniku, která řídí toto riziko, mohou vést k převodu rizika a podpůrného kapitálu na jinou část podniku).

45. Může být chápáno, že je potřeba provést primárně funkční a věcnou analýzu, aby byla stálá provozovna hypoteticky definována jako funkčně samostatný subjekt, aby byly identifikovány významné personální funkce relevantní pro určení, která část podniku přijímá a/nebo následně řídí konkrétní rizika a ekonomicky vlastní konkrétní aktiva, a aby bylo stálé provozovně jako hypotetickému samostatnému subjektu přisouzeno příslušné množství kapitálu. Tento krok analýzy je nutný také pro určení, která část podniku by měla být hypoteticky definována jako část beroucí na sebe práva a povinnosti podniku vyplývající z transakcí s jinými podniky, a jaké obchody by měly být hypoteticky definovány jako obchody mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku. Za druhé je důležité identifikovat příslušné funkce prováděné jak stálou provozovnou, tak jinými částmi podniku, se kterými stálá provozovna provádí obchody, aby mohla být stanovena cena těchto obchodů v rámci druhého kroku autorizovaného přístupu OECD.

B-6. Závislý zástupce – stálá provozovna

46. Tato zpráva nezkoumá otázku, zda stálá provozovna existuje podle článku 5 odst. 5 Modelové daňové smlouvy OECD (tzv. „závislý zástupce – stálá provozovna“), ale popisuje důsledky zjištění, že závislý zástupce – stálá provozovna existuje z hlediska zisků, které by měly být přisouzeny závislému zástupci - stálé provozovně.

47. Je-li zjištěno, že závislý zástupce – stálá provozovna existuje podle článku 5 odst. 5, vzniká otázka, jak přisoudit zisky této stálé provozovně. Odpovědí zní, že je potřeba se řídit stejnými principy, jaké jsou používány pro jiné typy stálých provozoven, neboť jakýkoliv jiný postup by byl v rozporu s článkem 7 a s principem tržního odstupu. V rámci prvního kroku autorizovaného přístupu OECD určuje funkční a věcná analýza funkce prováděné závislým

zástupce - podnikem, jak na jeho vlastní účet, tak jménem nerezidentního podniku. Na jednu stranu bude závislý zástupce – podnik odměňován za služby, které poskytuje nerezidentnímu podniku (s ohledem na jeho majetek a jeho rizika, pokud nějaká existují). Na druhou stranu budou závislému zástupci – stále provozovně přisouzena aktiva a rizika nerezidentního podniku vztahující se k funkcím prováděným závislým zástupcem – podnikem jménem nerezidenta, společně s dostatečným kapitálem pro podporu těchto aktiv a rizik. Autorizovaný přístup OECD poté přisuzuje závislému zástupci – stále provozovně zisky na základě těchto aktiv, rizik a kapitálu.

48. Detailnější popis přisuzování zisků závislému zástupci – stále provozovně viz oddíl D-5.

C. Výklad článku 7 odstavce 1: stanovení zisků podniku

49. Článek 7 odstavec 1 nepovoluje hostitelské zemi zdanit zisky podniku jiného Smluvního státu, pokud podnik neprovádí podnikatelskou činnost v hostitelské zemi prostřednictvím stále provozovny situované v této zemi. V případě, že nerezidentní podnik provádí podnikatelskou činnost v hostitelské zemi prostřednictvím stále provozovny situované v daném státě, povoluje článek 7 odst. 1 hostitelské zemi zdanit ty zisky, které „lze přisoudit“ stále provozovně v souladu s článkem 7 odst. 2.

50. Odkazem na článek 7 odst. 2 představuje článek 7 odst. 1 přístup tzv. „funkčně samostatného subjektu“. Jinými slovy zisky, které mají být přisouzeny stále provozovně, jsou ty zisky, které „by stálá provozovna získala, zejména při svých transakcích s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem zapojeným do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika nesená podnikem prostřednictvím stále provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku“. Tento přístup neomezuje zisk přisouzený stále provozovně odkazem na zisk podniku jako celek nebo na konkrétní podnikatelskou činnost, které se stálá provozovna účastnila, a pokud je správně aplikován, měl by tento přístup snížit četnost výskytu dvojího zdanění. Odstavec 1 článku 7 neovlivňuje určení množství zisků, které mají být přisouzeny stále provozovně, jiným způsobem nežli, že poskytuje specifické potvrzení toho, že „právo na zdanění ze strany hostitelské země nezahrnuje zisky, které podnik může získat v daném státě jinak než prostřednictvím stále provozovny“, tj. není zde žádná „přitažlivá síla“ vyplývající z existence stále provozovny.

D. Výklad článku 7 odstavce 2: stanovení zisků přisuzovaných stále provozovně

D-1. Úvod – článek 7 a princip tržního odstupu

51. Odstavec 2 článku 7 uvádí, že zisky, které mají být přisouzeny stále provozovně, jsou ty zisky, které „by stálá provozovna získala, zejména při svých obchodech s ostatními částmi podniku, kdyby byla samostatným a nezávislým podnikem zapojeným do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika nesená podnikem prostřednictvím stále provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku“.

52. Tento text má svůj původ v návrhu smlouvy přijatém Ligou národů v roce 1933 a je znám jako prohlášení o principu tržního odstupu v kontextu stálých provozoven. Komentář

k článku 7 potvrzuje, že princip popsany v článku 7 odst. 2 „odpovídá principu tržního odstupu, což je také použitelné podle ustanovení článku 9 pro účely úpravy zisků sdružených podniků“. Tedy princip tržního odstupu byl vždy v jádru článku 7.

53. Obdobně má autorizovaný přístup OECD za cíl aplikovat princip tržního odstupu článku 9, jak je definován ve Směrnici, na přisouzení zisku stálé provozovně při použití principu tržního odstupu podle článku 7 odst. 2.

54. Problémem při aplikaci tohoto přístupu je, že pro účely článku 7 je nutné předpokládat, že stálá provozovna je hypotetickým podnikem, který je oddělen od podniku, jehož je stálou provozovnou, zatímco v případě článku 9 jsou zkoumané podniky skutečně právně samostatnými subjekty.

55. Tento problém se projevuje v tom, že autorizovaný přístup OECD má aplikovat pokyny uvedené ve Směrnici ne přímo, ale analogicky. Tato zpráva popisuje, jak a do jaké míry mohou být aplikovány pokyny uvedené ve Směrnici analogicky pro přisuzování zisků stálé provozovně a jak přizpůsobit a doplnit tyto pokyny tak, aby odrážely věcné rozdíly mezi stálou provozovnou a právně samostatným podnikem. V tomto kontextu je potřeba poznamenat, že cílem autorizovaného přístupu OECD není dosáhnout shodných výstupů mezi stálou provozovnou a dceřinou společností z hlediska zisků, ale spíše aplikovat na obchody mezi samostatnými částmi jednoho podniku stejné principy převodních cen, jaké jsou aplikovány na transakce mezi sdruženými podniky. Existují všeobecné ekonomické rozdíly mezi využitím dceřiné společnosti a stálé provozovny. Použití autorizovaného přístupu OECD nedosáhne shodných výstupů mezi dceřinými společnostmi a stálými provozovnami, pokud mezi nimi existují ekonomické rozdíly. Vybraná právní forma – stálá provozovna nebo dceřiná společnost – může mít určitý ekonomický dopad, který by se měl odrážet i v určení zdanitelných zisků. V mnoha případech fungují společnosti raději prostřednictvím stálých provozoven než samostatných právnických osob jednoduše proto, že struktura stálé provozovny umožňuje účinné využití kapitálu, diverzifikaci rizik, úspory z rozsahu atd., což činí celou strukturu více ziskovou. Koncepce stálé provozovny tedy bude více využívána v některých sektorech (bankovníctví, pojišťovnictví) nebo pro činnosti prováděné ve státě dočasně (veřejné práce), nebo v důsledku úrovně aktivity nebo složitosti operací. Naopak, dceřiná společnost může v rámci jedné země kombinovat komplexnější škálu operací.

56. Výše uvedené oddíly B-2 až B-5 uvádějí základní prvky dvouúrovňové analýzy požadované pro přisuzování zisků stálým provozovnám podle autorizovaného přístupu OECD. Oddíl D-2 níže popisuje podrobněji přisouzení funkcí, majetku, rizik a „volného kapitálu“ stálé provozovně v rámci prvního kroku autorizovaného přístupu OECD. Oddíl D-3 níže popisuje podrobněji druhý krok: analogickou aplikaci Směrnice pro přisuzování zisků stálé provozovně v souladu s jejími vykonávanými funkcemi, používaným majetkem a přijatými riziky v porovnání s nezávislými podniky, které provádějí stejné nebo podobné funkce, využívají stejná nebo podobná aktiva a přijímají stejná nebo podobná rizika.

D-2. První krok: určení aktivit a podmínek hypoteticky samostatného a nezávislého podniku

Tento oddíl uvádí detailní popis praktické aplikace základních principů uvedených v oddíle B-3 ohledně kroku jedna autorizovaného přístupu OECD.

Úvod

57. V souladu se článkem 7 odst. 2 je prvním krokem autorizovaného přístupu OECD hypotetické definování stálé provozovny jako samostatného a nezávislého podniku „zapojeného do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika nesená podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku“. Přístup Směrnice o převodních cenách, který spojuje vytvoření zisku s prováděním „funkcí“, je možno v kontextu stálé provozovny použít, přirovnáme-li „funkce“ k „činnostem“.

58. Dále, pokyny týkající se srovnatelnosti v odstavci 1.33 Směrnice staví na roveň „podmínky“ a „ekonomicky relevantní charakteristiky“. Existuje také zřetelná podobnost mezi koncepcí „stejně nebo podobné“ a koncepcí „srovnatelné“, jak je popsáno v Kapitole I a v Kapitole III Směrnice. Jak poznamenává odstavec 1.36 Směrnice „je nezbytné srovnávat vlastnosti *transakcí nebo podniků* (přidáno zdůraznění), které by ovlivnily podmínky transakcí realizovaných v souladu s principem tržního odstupu“. V kontextu stálé provozovny budou některé „podmínky“ stálé provozovny jako hypotetického samostatného a nezávislého podniku odvozeny z funkční a věcné analýzy interních vlastností podniku jako takového („interní podmínky“), zatímco jiné „podmínky“ budou odvozeny z funkční a věcné analýzy externího prostředí, ve kterém jsou funkce stálé provozovny prováděny („externí podmínky“). Proto je nezbytné v prvním kroku autorizovaného přístupu OECD analyzovat nejenom funkce hypotetického samostatného a nezávislého podniku, ale také „podmínky“, za kterých jsou tyto funkce prováděny. Teprve pak bude možné provést srovnávací analýzu v rámci druhého kroku autorizovaného přístupu OECD. Pokud není v textu uvedeno jinak, termín „podmínky“ se vztahuje jak na „interní“, tak na „externí“ podmínky.

59. Stručně řečeno: v prvním kroku autorizovaného přístupu OECD bude provedena funkční a věcná analýza stálé provozovny (na základě pokynů v Kapitole I a v Kapitole III Směrnice o převodních cenách) proto, aby:

- byly stálé provozovně správným způsobem přisouzeny práva a povinnosti vyplývající z transakcí mezi podnikem, jehož je stálá provozovna součástí, a samostatnými podniky (viz bod (iv) níže);
- byly určeny funkce tohoto hypotetického samostatného a nezávislého podniku a ekonomicky relevantní charakteristiky (jak „interní“, tak „externí“ podmínky), vztahující se k výkonu těchto funkcí (viz bod (i) níže);
- byla přisouzena rizika různým částem stejného podniku na základě identifikace významných personálních funkcí relevantních pro přijetí rizik (viz bod (ii) níže);
- bylo přisouzeno ekonomické vlastnictví majetku různým částem stejného podniku na základě identifikace významných personálních funkcí relevantních pro přisouzení ekonomického vlastnictví majetku (viz bod (iii) níže);
- byla uznána a určena povaha těchto obchodů mezi stálou provozovnou a ostatními částmi stejného podniku, které mohou být správně uznány poté, co byl proveden test mezních limitů (viz bod (vi) níže);

- o byl kapitál přisouzen na základě aktiv a rizik přisouzených stálé provozovně (viz bod (v) níže).

V rámci druhého kroku budou obchody hypotetického samostatného podniku porovnávány s transakcemi nezávislých podniků, které provádějí stejné nebo podobné funkce, používají stejná nebo podobná aktiva, přijímají stejná nebo podobná rizika a mají stejné nebo podobné ekonomicky relevantní charakteristiky.

(i) Funkce: Jaké jsou činnosti stálé provozovny?

60. Kapitola I Směrnice poskytuje detailní popis funkční analýzy a její aplikace. Směrnice v odstavci 1.42 uvádí, že funkční analýza se snaží „identifikovat a srovnat ekonomicky významné realizované činnosti a odpovědnosti“, které na sebe berou strany řízených a nezávislých transakcí. V kontextu stálé provozovny bude funkční analýza prvotně uplatněna pro účely hypotetického definování stálé provozovny jako „samostatného a nezávislého podniku zapojeného do stejných nebo podobných činností za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a rizika nesená podnikem prostřednictvím stálé provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku“. Funkční analýza musí také určit, které z identifikovaných aktivit a zodpovědností podniku jsou spojeny se stálou provozovnou a do jaké míry. Dále musí být určeno, z jakého titulu jsou funkce prováděny, tj. jako služba prováděná pro jinou část podniku nebo jako funkce stálé provozovny sama sobě. V těch případech, kdy je stálá provozovna vytvořena prostřednictvím fixního místa podnikání ve smyslu článku 5 odst. 1, by mělo být na základě analýzy „fixního místa“, které dává vzniknout stálé provozovně, a funkcí prováděných v tomto „fixním místě“ určeno, které z činností a odpovědností podniku se váží ke stálé provozovně. V těch případech, kdy stálá provozovna existuje na základě článku 5 odst. 5 Modelové daňové smlouvy OECD („závislý zástupce - stálá provozovna“), by měla funkční analýza brát v úvahu jakékoliv funkce prováděné zástupcem jménem podniku. Tato otázka je podrobněji popsána v oddíle D-5 níže.

61. Zdá se, že pokyny Směrnice ohledně funkční analýzy mohou být přímo aplikovány v kontextu stálé provozovny pro určení „činností“ hypotetického samostatného a nezávislého podniku. Hlavní obtíže spočívají v určení toho, jak vzít v úvahu přijatá rizika a použitý majetek. O tomto pojednává bod (ii) a bod (iii) níže. Co je zapotřebí provést v prvním kroku autorizovaného přístupu OECD, je funkční a věcná analýza všech ekonomicky relevantních charakteristik („podmínek“) vztahujících se ke stálé provozovně tak, aby bylo zajištěno, že je správně hypoteticky definován „samostatný a nezávislý“ podnik, který je zapojen do „srovnatelných“ aktivit za podmínek „srovnatelných“ se stálou provozovnou. Poté budou v rámci druhého kroku porovnány obchody hypotetického „samostatného a nezávislého“ podniku (stálé provozovny), spolu s jejich ekonomickými charakteristikami, s transakcemi nezávislých podniků, které mají stejné nebo podobné ekonomicky relevantní charakteristiky. Avšak pokyny týkající se srovnatelnosti nemohou být v kontextu stálé provozovny uplatněny přímo, ale musí být uplatněny analogicky. To je dáno tím, že pokyny ve Směrnici vycházejí ze srovnání podmínek řízených a nezávislých transakcí mezi skutečně samostatnými podniky, a ne hypoteticky definovanými samostatnými podniky.

62. Funkční a věcná analýza bere v úvahu funkce prováděné zaměstnanci podniku jako celku včetně stálé provozovny – „personální funkce“ – a hodnotí, jaký význam mají (pokud nějaký) při vytváření zisků podniku. Personální funkce se mohou týkat podpůrných nebo

doplňkových funkcí až po významné funkce relevantní pro přisouzení ekonomického vlastnictví aktiv a/nebo pro přijetí rizik.

63. Pokyny, týkající se srovnatelnosti, uvedené v Kapitole I Směrnice vyčleňují celou řadu faktorů doplňujících funkční analýzu, které možná budou muset být vzaty v úvahu při provádění porovnání podmínek: charakteristiky majetku nebo služeb, smluvní podmínky, ekonomické okolnosti a podnikatelské strategie. Takovéto faktory by měly být také zvažovány při provádění funkční a věcné analýzy za účelem určení „podmínek“ hypotetického samostatného a nezávislého podniku a zajištění, že jsou „stejně nebo podobné“ jako „podmínky“ stálé provozovny. Tedy podle schváleného přístupu OECD je potřeba věnovat pozornost zajištění toho, aby přisouzení zisku zohledňovalo podmínky podniku do té míry, nakolik jsou tyto podmínky relevantní pro provádění funkcí stálé provozovny.

64. V příkladu distributora v odstavci 23 výše by byla plná funkční a věcná analýza distribuční funkce provedena v prvním kroku odsouhlaseného přístupu OECD. Ta by definovala ekonomicky relevantní charakteristiky týkající se výkonu distribuční funkce stálou provozovnou, například určení podnikatelské strategie, schéma pronikání na trh apod. Může být důležité identifikovat nějakou specifickou podnikatelskou strategii, abychom ve druhém kroku odsouhlaseného přístupu OECD správně provedli srovnávací analýzu transakcí mezi stálou provozovnou a zbývajícími částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí, a transakcí mezi nezávislými podniky. Tato podmínka by mohla vysvětlit, proč by mohlo být v příkladě ve výše uvedeném odstavci 23 vhodné přisoudit ztrátu stálé provozovně distributora ve státě stálé provozovny (ale ne jiné stálé provozovně distributora v druhém státě), například protože podnik, jako nový hráč na trhu státu první stálé provozovny, realizoval schéma pronikání na trh.

65. V mnohých případech všechny aktivity nezbytné pro provádění podnikatelské činnosti prostřednictvím fixního místa probíhají v rámci hostitelské země stálé provozovny. Například stálá provozovna může vystupovat jako distributor a provádět všechny přidružené činnosti včetně průzkumu trhu ve své jurisdikci. Nicméně je důležité, aby funkční analýza zahrnovala nejenom aktivity, které probíhají v jurisdikci stálé provozovny, ale veškeré aktivity prováděné jménem stálé provozovny také ostatními částmi podniku a veškeré aktivity prováděné stálou provozovnou jménem ostatních částí podniku.

66. Zajímavá situace může nastat v prostředí operací typu „e-obchodování“, kde je akceptováno, že umístění serveru jako takového dává vzniknout stálé provozovně, ačkoliv její funkce mohou být v tomto místě prováděny bez zaměstnanců. Avšak platí zde stejné principy a funkční analýza určí, jaké automatizované funkce jsou prováděny serverem – stálou provozovnou, a jaká aktiva jsou používána a rizika přijímána při provádění těchto funkcí. Jak diskuse ohledně návrhu dokumentu vypracovaného Technickou poradní skupinou pro zisky podniků (BP TAG) pod názvem „Přisouzení zisku stálé provozovně zapojené do transakcí elektronického obchodování“, který byl vydán v r. 2001⁷, tak i finální zpráva BP TAG pod názvem „Jsou současná pravidla smluv ve vztahu ke zdanění zisků podniků vhodná pro elektronický obchod?“ sestavená v roce 2004⁸, dospěly k závěru, že automatizovaná povaha funkcí znamená, že aktiva nebo rizika přisouzená této stálé provozovně jsou pouze zdánlivě přímo spojena s hardwarem serveru. Jelikož server – stálá provozovna nebude provádět žádné významné personální funkce relevantní pro přisouzení ekonomického vlastnictví majetku a/nebo přijetí rizik při absenci personálu jednajícího jménem podniku, nemohou být podle

⁷ Viz <http://www.oecd.org/dataoecd/46/25/1923312.pdf>, odstavec 140.

⁸ Viz <http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>, odstavec 132.

autorizovaného přístupu OECD vlastně této provozovně přisouzena žádná rizika ani majetek, což podporuje závěr, že takovéto stálé provozovně by byl přisouzen pouze nepatrný nebo žádný zisk.

67. Funkční a věcná analýza musí být provedena důkladně a detailně, aby bylo možno určit přesnou povahu funkcí, které jsou prováděny. Je to dáno tím, že funkční analýza v kontextu stálé provozovny je důležitá nejen pro srovnávací analýzu, ale také pro přisouzení majetku, rizik a volného kapitálu stálé provozovně.

(ii) Rizika přisuzovaná stálé provozovně

68. Podniky mohou být vystaveny celé řadě rizik, včetně rizika zásob, úvěrového rizika, měnového rizika, rizika úrokové míry, tržních rizik, odpovědnosti za výrobek a záručních rizik, regulačních rizik atd. Mezi sdruženými podniky mohou být rizika přiřazena stranám na základě smluvních ujednání, která budou respektována s výhradou toho, co je ustanoveno ve Směrnici o převodních cenách v odstavcích 1.47-1.54 a 1.65-1.66. Na rozdíl od mateřské společnosti a její dceřiné společnosti se v kontextu stálé provozovny a jejího ústředí jedná o podnik jako celek, který právně nese rizika. Nicméně, podle autorizovaného přístupu OECD je možno nakládat se stálou provozovnou, jako by přijala riziko, ačkoliv právně přijímá toto riziko podnik jako celek a nemůže zde existovat žádné právně závazné ujednání přiřazující dané riziko nějaké konkrétní části podniku. Stálá provozovna by měla být považována za část podniku, která přijímá rizika, ohledně nichž jsou významné personální funkce relevantní pro přijetí rizika prováděny zaměstnanci stálé provozovny v místě stálé provozovny. Například ke stálé provozovně by se mělo všeobecně přistupovat tak, že přijímá rizika vyplývající z nedbalosti zaměstnanců zapojených do funkce prováděné stálou provozovnou.

69. Při absenci smluvních podmínek mezi stálou provozovnou a zbývajícími částmi podniku, jehož je součástí, bude muset být přesně konkretizováno, která rizika mají být přisouzena stálé provozovně. Analogicky, podle odstavce 1.52 Směrnice, rozdělení rizik a odpovědností v rámci podniku, bude muset být „odvozeno z jejich chování [z chování stran] a z ekonomických zásad, kterými se obecně řídí vztahy mezi nezávislými podniky“. Toto odvození může být podpořeno zkoumáním interních praktik podniku (např. kompenzačních ujednání), srovnáním s tím, co by dělaly podobné nezávislé podniky a zkoumáním interních dat nebo dokumentace uvádějící, jak bylo přisouzení rizik provedeno. Do jaké míry je tato dokumentace směrodatná, je popsáno podrobněji v oddíle D-2(vi). zřejmý

70. Celkově lze shrnout: s ohledem na to, že rizika mají být přijata podnikem jako výsledek významných personálních funkcí relevantních pro přijetí těchto rizik, která jsou prováděna stálou provozovnou, přijetí těchto rizik by mělo být zohledněno i v rámci přisuzování zisku stálé provozovně provádějící danou funkci. Zejména se očekává, že jakákoliv zajištění učiněná ve vztahu k těmto rizikům by byla přisouzena stálé provozovně, v důsledku čehož by stálá provozovna nesla finanční důsledky odebrání nebo vrácení rezerv na tato zajištění a potenciálního zveřejnění výnosů nebo ztrát z realizace nebo nerealizace uvedených rizik. Pokud nejsou daná rizika považována za přijatá podnikem v důsledku významných personálních funkcí prováděných stálou provozovnou, přijetí těchto rizik by nemělo být bráno v úvahu pro účely přisouzení zisků stálé provozovně. Je potřeba poznamenat, že ačkoliv mohou být rizika považována za původně přijatá stálou provozovnou na základě výkonu významných personálních funkcí relevantních pro přijetí rizika stálou provozovnou, vyvstane zde samostatná otázka (která je řešena v oddíle D-2(vi) a D-3 níže),

jak zohlednit jakékoliv následné obchody vztahující se k následnému převodu rizik (např. když je nějaký majetek a s ním spojená rizika převeden ze stálé provozovny na jinou část podniku) nebo k převodu řízení těchto rizik na jiné části podniku. Stálá provozovna může „přijmout“ riziko a může následně využívat služby jiné části podniku pro „řízení“ tohoto rizika, aniž by nutně musela převést toto riziko na danou jinou část podniku. V tomto smyslu by mohlo být riziko (které je stále přisouzeno stálé provozovně) odděleno od funkce řízení rizika (která je prováděna jinou částí podniku). Na druhé straně může být riziko považováno za převedené na jinou část podniku, pokud existuje dokumentace dokládající úmysl zapojit se do „obchodu“ ve formě převodu rizika na tuto jinou část podniku a pokud tato jiná část podniku bude poté provádět významné personální funkce relevantní pro řízení daného rizika. Nicméně, takováto dokumentace sama o sobě by neovlivnila takovýto převod, jelikož část podniku, která původně nepřijala riziko, nemůže být považována za část podniku, která následně toto riziko převzala, pokud nebude zároveň dané riziko také řídit. V tomto smyslu podle autorizovaného přístupu OECD nemůže být riziko odděleno od funkce.

71. Množství a povaha rizik přijatých stálou provozovnou také ovlivňuje množství kapitálu, které musí být stále provozovně přisouzeno. To je dáno tím, že podnik přijímající další značná rizika by musel odpovídajícím způsobem navýšit svůj kapitál, aby si udržel stejnou úvěruschopnost. To je nejzřetelněji vidět ve finančním sektoru, kde regulační orgány mohou uložit bankám povinnost mít určitou minimální úroveň kapitálu pro podporu rizik, kterým jsou vystaveny. Ale vazba mezi rizikem a kapitálem je přítomna i v nefinančních sektorech. Veškerá podnikatelská činnost v sobě obsahuje určité prvky rizika, i když některá činnost je rizikovější než jiné. Například podnik zapojený do nejmodernějšího biotechnologického výzkumu bude při své činnosti přijímat rizika, která všeobecně budou vyžadovat vyšší úroveň kapitálové podpory, než je tomu třeba u podniku zapojeného do majetkových investic s bezrizikovými nájemními smlouvami. Rizika spojená s první uvedenou aktivitou pravděpodobně vyústí v rozdíl mezi generovanými příjmy a výdaji (finanční a nefinanční povahy) spojenými s prováděním této činnosti. Úlohou kapitálu je sloužit jako „polštář“ proti vykrystalizování rizik ve skutečnou ztrátu.

(iii) Majetek: vypracování „daňové rozvahy“ pro SP podle autorizovaného přístupu OECD

(a) Úvod

72. Při aplikaci článku 7 odstavce 2 musí být nejprve prozkoumána fakta a okolnosti, aby bylo možno určit míru, nakolik je majetek podniku (hmotný i nehmotný) ekonomicky vlastněn⁹ stálou provozovnou a/nebo používán v rámci funkcí prováděných stálou provozovnou. První krok autorizovaného přístupu OECD nejenom identifikuje aktiva používaná stálou provozovnou, ale také definuje podmínky, za kterých jsou tato aktiva používána: například jako společné nebo výlučné vlastnictví na základě licence nebo na základě účasti v ujednání o podílení se na nákladech (cost contribution arrangement – CCA). Určení vlastnictví aktiv používaných stálou provozovnou může být problémem, který se nevyskytuje u samostatných podniků, kde je možno při určení vlastnictví spoléhat na existující právní dohody. V kontextu stálé provozovny patří aktiva vlastněná podnikem právně podniku, jehož je stálá provozovna součástí. Proto je nutné zavést pojem „ekonomické vlastnictví“, aby v rámci prvního kroku autorizovaného přístupu bylo ekonomické vlastnictví

⁹ Viz poznámku 3 – definice „ekonomického“ vlastnictví jmění v kontextu článku 7.

jmění přisouzeno stálé provozovně. Při určování charakteristik stálé provozovny pro daňové účely jsou nejdůležitější ekonomické podmínky (spíše než právní), protože tyto ekonomické podmínky pravděpodobně budou mít větší vliv na ekonomické vztahy mezi různými částmi jednoho právního subjektu. Ekonomické vlastnictví jmění je definováno prostřednictvím funkční a věcné analýzy a zejména vychází z provádění významných personálních funkcí relevantních pro vlastnictví jmění (avšak viz pojednání o hmotném majetku níže).

73. Jak je uvedeno v odstavcích 18 až 20, dopad přisouzení ekonomického vlastnictví majetku v rámci prvního kroku na určení zisků v rámci druhého kroku může záviset na typu aktiv a typu podnikatelské činnosti, ve které jsou tato aktiva použita. Například ekonomické vlastnictví hmotného majetku používaného ve výrobním procesu neznamená samo o sobě přisouzení příjmu z prodeje zboží vyrobeného při použití daných aktiv ekonomickému vlastníku majetku. Na druhou stranu přisouzení ekonomického vlastnictví finančních aktiv znamená přisouzení příjmů a výdajů spojených s držením těchto aktiv nebo s jejich zapůjčováním nebo s jejich prodejem třetím stranám.

74. Dopad přisuzování aktiv stálé provozovně v rámci prvního kroku autorizovaného přístupu OECD na určení zisků v rámci druhého kroku závisí na okolnostech, zejména na povaze podnikatelské činnosti a aktiv, a také na tom, zda významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví aktiv jsou stejné jako významné personální funkce týkající se přijetí rizika při podnikatelské činnosti, či nikoliv.

(b) Hmotný majetek

75. Když členské země OECD projednávaly otázku, jak přisuzovat hmotný majetek¹⁰ v rámci jednoho podniku, zazněly různé názory. Na jedné straně zazněl názor podporující ve vztahu k hmotnému majetku aplikaci všeobecných principů tak, jak jsou stanoveny v oddíle B-3(i), tj. přisuzování hmotného majetku na základě určení významných personálních funkcí relevantních pro ekonomické vlastnictví uvedeného majetku prostřednictvím funkční a věcné analýzy daného konkrétního případu. Opačným názorem bylo, že jediným kritériem pro přisouzení hmotného majetku stálé provozovně by mělo být místo užití tohoto majetku, zvláště v těch případech, kdy existuje přesné určení fixního místa podnikatelské činnosti stálé provozovny (článek 5 odst.1), právě s ohledem na přítomnost tohoto hmotného majetku v hostitelské zemi. Po projednání praktických dopadů obou těchto možností dospěly členské státy OECD k závěru, že v praxi by ve většině případů oba postupy měly dospět ke stejnému výsledku nebo k výsledkům, které se nebudou výrazně lišit. To jest:

- V případech, kdy je stálá provozovna považována za ekonomického vlastníka hmotného majetku, bude stálá provozovna typicky oprávněna k odpočtu odpisů (v případě amortizovatelných aktiv) a úroku (v případech, kdy je majetek celý nebo částečně financován prostřednictvím úvěru nebo půjčky)
- V případech, kdy je stálá provozovna považována za nájemce hmotného majetku, bude typicky oprávněna k odpisům v podobě nájmu.

V průběhu životnosti majetku se nebudou povolené odpisy v obou případech v praxi významně lišit, ačkoliv mohou pochopitelně oba dva uvedené případy vést k dosti odlišnému přerozdělování zisku v některém z daných roků nebo i během období několika let. V důsledku

¹⁰ Pro tento účel je chápáno, že „fyzický“ nebo-li „hmotný“ majetek (aktiva) zahrnují i „nemovitý majetek“, jak je tento termín užíván v článku 6.

výše uvedeného bylo mezi členskými zeměmi OECD dosaženo širokého konsensu použít jako základ pro přisouzení ekonomické vlastnictví hmotného majetku při absenci okolností, které by v konkrétním případě opravňovaly k jinému názoru. To je považováno za pragmatické řešení pro přisuzování ekonomického vlastnictví hmotného majetku podle autorizovaného přístupu OECD.

(c) *Nehmotný majetek*

(1) Úvod

76. Jedním z nejdůležitějších rysů vývoje v komerční sféře v posledních desetiletích byl nárůst významu nehmotného majetku pro podnik nebo nadnárodní skupinu podniků. Tempo technologických změn vedlo k tomu, že více než kdy dříve je schopnost podniku nebo nadnárodní skupiny podniků generovat zisky spojena se specializovanými znalostmi a procesy, které mají tyto podniky k dispozici, zatímco revoluce v komunikacích vedla k neustále se zvyšujícímu důrazu na reklamu a hodnotu značek a vytváření nových způsobů uskutečňování podnikatelské činnosti, jako je např. „e-obchod“, kdy je v určitých případech závislost na fyzickém kapitálu méně významná.

77. Tento vývoj představuje velkou výzvu pro daňové správy a daňové poplatníky, kteří potřebují určit hodnotu nehmotného majetku společnosti nebo odhadnout výnosy, které tento nehmotný majetek generuje. Nehmotný majetek v různých formách, včetně samotného názvu společnosti, může představovat hlavní část významných rozdílů mezi čistou hodnotou aktiv mnohých společností kotovaných na burze a tržní hodnotou jejich akcií. Proto je životně důležité, aby při určování zisků, které lze přisoudit stále provozovně podle autorizovaného přístupu OECD, byla otázka nehmotného majetku správně zvážena. To je složitý problém i proto, že na rozdíl od situací týkajících se jiných typů aktiv (pomineme-li úvahy týkající se ujednání o podílení se na nákladech – CCA) je u nehmotného majetku zcela běžné, že je současně používán více než jednou částí podniku. Významné problémy mohou nastat, dochází-li k nějakým změnám v užití nehmotného majetku. Tato problematika je uvedena v kroku dva níže (viz oddíl D-3(iv)(b)).

(2) Návod na aplikaci autorizovaného přístupu OECD ve vztahu k nehmotnému majetku

78. Bylo by příliš normativní povolit pouze jeden přístup pro zacházení s množstvím způsobů, kterými může být nehmotný majetek využíván.

79. Pro transakce mezi sdruženými podniky poskytuje Kapitola IV Směrnice pokyny k nakládání s nehmotným majetkem, které rozlišují marketingový nehmotný majetek a ostatní komerční nehmotný majetek (uváděný také jako „obchodní“ nehmotný majetek) a mohou být analogicky aplikovány i v kontextu stálých provozoven. Zejména pro určení, která část podniku by mohla být identifikována (pokud vůbec nějaká) jako část podniku provádějící funkci vytvářející nehmotný majetek, by zde byla aplikována koncepce funkční a věcné analýzy.

80. Jasně určení ekonomického vlastnictví nehmotného majetku vytvořeného podnikem by mělo být založeno na zásadních principech tak, aby byla vyloučena možnost, že by podnik prostě označil jednu část podniku za vlastníka nehmotného majetku (tím, že by této části podniku zaúčtoval nehmotná aktiva) bez ohledu na to, zda tato část má odbornou kvalifikaci a/nebo způsobilost přijímat a řídit rizika spojená s tímto nehmotným majetkem. Níže uvedená

diskuse zkoumá míru, nakolik je možné přisoudit ekonomické vlastnictví nehmotného majetku jedné části podniku s odkazem na významné personální funkce relevantní pro přisouzení ekonomického vlastnictví.

81. Zbývající část tohoto oddílu uvádí pokyny ke dvěma hlavním záležitostem: za prvé k určení, která část nebo části podniku jsou ekonomickým vlastníkem nehmotného majetku; a za druhé k určení dopadu nehmotného majetku na zisky, které mají být přisouzeny stále provozovně. Otázky týkající se uznání a oceňování jakýchkoliv obchodů mezi částí podniku, která je vlastníkem nehmotného majetku, a dalšími částmi podniku, které užívají tento nehmotný majetek, jsou pojednány níže (viz oddíl D-2(vi) a D-3(iv)(b)).

(3) Která část (které části) podniku je (jsou) ekonomickým vlastníkem nehmotného majetku

82. Tento oddíl se zaměřuje nejprve na obchodní nehmotný majetek a dále přechází ke zvážení, je-li možné aplikovat stejný přístup i na marketingový nehmotný majetek. Jsou zde pojednány následující dvě situace:

- Je-li nehmotný majetek nově vytvořen podnikem,
- Je-li nehmotný majetek získán od jiného podniku.

(A) Přisouzení obchodního nehmotného majetku jednotlivé části podniku

(i) Interně vytvořený obchodní nehmotný majetek

83. V rámci prvního kroku autorizovaného přístupu OECD bude nezbytné použít funkční a věcnou analýzu pro určení toho, který nehmotný majetek stálá provozovna používá a za jakých podmínek, tj. zda „vlastní“ nehmotný majetek výlučně sama nebo společně s nějakou jinou částí podniku. Může tomu být tak, že jedna část podniku je výzkumným centrem podniku, a proto provádí většinu nebo všechny funkce, kterými je obchodní nehmotný majetek (například kompletní softwarový systém) vytvořen. To ale nutně neznamená, aby jednou z interních „podmínek“ stálé provozovny – výzkumného centra – bylo, že je k ní přistupováno jako k ekonomickému vlastníkovi nebo společnému ekonomickému vlastníkovi nehmotného majetku.

84. Ve vztazích mezi samostatnými podniky může jedna ze společností pověřit jinou společnost, aby vyvinula konkrétní software za úplaty. Právní podmínky smlouvy stanoví jejich vztah a zejména mohou definovat, jaká rizika (pokud nějaká) ponese společnost vyvíjející software (tedy vývojář) a jaká vlastnická práva následně získá vývojář a zadávající společnost ve vztahu k hotovému software. Provádění vývojové funkce (funkcí) samo o sobě neurčuje právní vlastnictví. Klíčovou otázkou je spíše to, který podnik jedná jako podnikatel při rozhodování jak o původním přijetí, tak následném nesení rizik spojených s vývojem nehmotného majetku.

85. Významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví interně vytvořeného nehmotného majetku jsou ty funkce, které vyžadují aktivní přijímání rozhodnutí

ohledně přijetí a řízení jednotlivého rizika a portfolia rizik spojených s vývojem/vytvořením nehmotného majetku.

86. Jak je vidět v částech II a III, může být ve finančních podnicích aktivní rozhodování a řízení v rámci podniku delegováno, v závislosti na tom, jaký model organizace používají. Vzniká otázka, zda je tomu stejně v případě vývoje nehmotného majetku, nebo zda je pravděpodobnější, že významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví nehmotného majetku budou prováděny na vysoké strategické úrovni nejvyšším vedením podniku nebo v kombinaci centralizovaných a delegovaných rozhodovacích funkcí.

87. Zda je míra centralizace rozhodovacího procesu ohledně vývoje nehmotného majetku vysoká, bude záviset na okolnostech konkrétní podnikatelské činnosti, a tedy bude záviset na konkrétních skutečnostech. Avšak je potřeba poznamenat, že neexistuje žádný faktický důkaz, že rozhodovací proces ohledně vývoje nehmotného majetku je všeobecně takto centralizovaný, zejména proto, že určení významných personálních funkcí relevantních pro určení ekonomického vlastnictví se zaměřuje spíše na aktivní rozhodovací proces a řízení než na prosté vyřčení „ano“ nebo „ne“ ohledně nějakého návrhu. To napovídá, že podobně jako u finančního jmění může být ekonomické vlastnictví často určeno funkcemi prováděnými na úrovni nižší, než je vrcholový management. To je úroveň, kde dochází k aktivnímu řízení programu rozvoje nehmotného majetku, kde leží schopnost aktivně řídit rizika obsažená v takovémto programu. Takovéto určení musí být provedeno pro každý konkrétní případ zvlášť, protože významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví nehmotných aktiv, a zvláště jejich relativní význam, se pravděpodobně budou v jednotlivých případech lišit na základě konkrétních skutečností a okolností.

88. Proto by měla funkční a věcná analýza popsat a vyhodnotit dynamiku konkrétního výzkumného a vývojového programu podniku, a zejména by měla vyhodnotit podstatu kritického rozhodovacího procesu a úroveň, na které jsou rozhodnutí přijímána. Ačkoliv neexistuje jejich definitivní nebo normativní seznam, takovéto funkce, které mohou být relevantní, zahrnují projektování testovacích specifikací a procesů, v rámci kterých je výzkum prováděn, posouzení a vyhodnocení údajů vyprodukovaných těmito testy, stanovení bodů/mezníků, ve kterých jsou rozhodnutí přijímána, a samotný proces přijímání rozhodnutí, zda věnovat do projektu další zdroje nebo zda jej opustit. Důsledná funkční analýza je také doporučena, protože její provedení by mělo chránit před manipulací, takže by neměl být problém při akceptování případu, kdy je opravdu veškerý rozhodovací proces ohledně vývoje nehmotného majetku centralizován v jedné části podniku jako například v ústředí.

89. U vývoje nehmotného majetku je hlavním rizikem to, že vývoj může být neúspěšný nebo nebude úspěšně implementován z nějakých jiných důvodů, čímž vznikne finanční ztráta (mzdy výzkumníků a další náklady nebudou pokryty příjmem z úspěšného vývoje nehmotného majetku). V závislosti na typu nehmotného majetku mohou existovat i další vývojová rizika, např. nepříznivé vedlejší účinky způsobené testováním nějaké nové aktivní ingredience nějakého léku. Podle autorizovaného přístupu OECD by „vývojář“ tohoto majetku musel nést příslušné ztráty a musel by mít dostatečný volný kapitál určený na podporu přijatých rizik.

90. Na druhou stranu neúspěšný vývoj nehmotného majetku může ovlivnit nejen vlastníka aktiv, ale také plánované uživatele nehmotného majetku. Finanční aktiva nejsou obecně používána ostatními částmi finančních podniků ve stejné míře, v jaké je ostatními částmi podniku používán nehmotný majetek. To vyvolává otázku, zda by použití a zamýšlené

použití nehmotného majetku mělo být faktorem určujícím ekonomické vlastnictví. Odpovědí by mohla být skutečnost, že zamýšlené užití *samo o sobě* neurčuje titul, podle kterého uživatel následně využívá aktiva jednou vytvořená, tj. jako výlučný nebo společný ekonomický vlastník nebo jako držitel licence. Proto není úmyslem používat nehmotný majetek *sám o sobě*, aby byl faktorem při určování ekonomického vlastnictví nehmotného majetku, ale spíše podle toho, nakolik zamýšlený uživatel prováděl významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví nehmotného majetku, např. tím, že přijal původní rozhodnutí (nebo se zúčastnil rozhodování) ohledně vývoje nehmotného majetku, nebo že na sebe vzal aktivní řízení programu výzkumu a vývoje. Také se může ukázat, že uživatel vytvořeného nehmotného majetku je ve skutečnosti stranou, nebo jednou ze stran, která provedla významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví, především proto, že z něj těžila užitek.

91. V souladu s pozicí uvedenou v částech II až IV ohledně vytvořených finančních aktiv není tvrzení, že jedna část podniku má kapitál nezbytný pro podporu rizik vývoje, relevantním faktorem. Jak již bylo poznamenáno, kapitál následuje rizika a nikoliv opačně. Tedy ta část podniku, která je definována jako ekonomický „vlastník“ nehmotného majetku, by měla mít přisouzen volný kapitál nezbytný pro podporu příslušných rizik. Stručně řečeno, klíčovým faktorem je, zda stálá provozovna na sebe bere aktivní úlohu při rozhodování ohledně přijetí rizik vztahujících se k vytváření nového nehmotného majetku a ohledně aktivního řízení těchto rizik.

(ii) Získaný obchodní nehmotný majetek

92. I když je obchodní nehmotný majetek běžně vytvářen interně, je také získáván od jiných podniků, buďto přímo nebo prostřednictvím licenčních dohod. Vzniká otázka, jak přisoudit ekonomické vlastnictví takového majetku v rámci jednoho podniku, pokud je majetek získán podnikem. Podle autorizovaného přístupu OECD se opět vychází z identifikace významných personálních funkcí relevantních pro určení ekonomického vlastnictví.

93. V některých situacích může být toto určeno přesně stejným způsobem jako u interně vytvořeného nehmotného majetku. Např. v případech, kdy podnik jak získává, tak vytváří podobná obchodní nehmotná aktiva, by mohla věcná a funkční analýza ukázat, že vlastnictví jak získaných, tak interně vytvořených nehmotných aktiv náleží stejné části podniku, protože ta část (ty části) podniku, která provádí významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví interně vytvořeného nehmotného majetku také provádí stejnou funkci ve vztahu k získanému nehmotnému majetku. To nemusí být tak neobvyklé, vezmeme-li v úvahu, že akvizice nehmotného majetku zahrnuje dvě rozhodnutí. Za prvé je potřeba určit, zda daný konkrétní nehmotný majetek je pro podnikatelskou činnost podniku cenný. Druhým rozhodnutím je úvaha, že je smysluplnější daný nehmotný majetek spíše koupit než jej vytvářet interně. Taková rozhodnutí mohou být učiněna stejnými lidmi, kteří by rozhodovali, zda je lepší vytvořit daný nehmotný majetek interně v rámci podniku.

94. Stejně jako u interně vytvořeného nehmotného majetku je klíčovou otázkou při určování ekonomického vlastnictví získaného nehmotného majetku, kde jsou v rámci podniku prováděny významné personální funkce týkající se aktivního rozhodování ohledně přijetí nebo řízení rizik. V případě získaného nehmotného majetku mohou tyto funkce zahrnovat ocenění získaného nehmotného majetku, provádění jakýchkoliv požadovaných následných

vývojových aktivit a vyhodnocení a řízení rizik, spojených s využíváním nehmotného aktiva v praxi.

95. Dalším bodem úvahy je skutečnost, že obchodní nehmotný majetek může být získán v různém stádiu vývoje. Může tomu být tak, že získaný nehmotný majetek může být plně vytvořen, jak předpokládají předchozí odstavce, nebo je stále ještě potřeba dalšího vývoje, než bude nehmotný majetek zcela dotvořen. To může ovlivnit identitu významných personálních funkcí relevantních pro určení ekonomického vlastnictví.

(iii) Marketingový nehmotný majetek

96. Podobné otázky vyvstávají ohledně marketingového nehmotného majetku, zejména jména a loga společnosti nebo značky. Patří název dobře známé společnosti stejnou měrou všem částem podniku, a lze tedy říci, že každá stálá provozovna má podíl na názvu společnosti a analogicky lze říci, že má podíl na kapitálu podniku? Je to jedna z interních podmínek podniku podobně jako úvěruschopnost? A je-li tomu tak, jaké z toho plynou důsledky?

97. Principy autorizovaného přístupu OECD je možno také aplikovat na otázky týkající se přisuzování příjmů ve vztahu k marketingovému nehmotnému majetku. Základní principy týkající se marketingového nehmotného majetku jsou stejné jako u obchodního nehmotného majetku. Významnými lidskými funkcemi relevantními pro určení ekonomického vlastnictví budou pravděpodobně ty funkce, které se pojí s původním přijetím a následným řízením rizik marketingového nehmotného majetku. To může zahrnovat například funkce týkající se vytváření a řízení strategie uplatňování značky, ochranné známky a ochrany obchodního názvu a péče o existující marketingový nehmotný majetek. Protože marketingový nehmotný majetek mohl být vytvořen v minulosti a udržován prostřednictvím určitých výdajů a aktivit během dlouhého období, může být někdy těžké přesvědčivě určit vlastníka marketingového nehmotného majetku. Tato analytická obtíž se neomezuje pouze na stálé provozovny, ale obdobně platí i pro analýzu marketingového nehmotného majetku v případě sdružených podniků podle článku 9.

(iv) Přisuzování práv a povinností stálé provozovně

98. Jak je uvedeno v oddíle B, zisky (nebo ztráty) stálé provozovny budou vycházet ze všech jejích aktivit, včetně transakcí s jinými nespojenými podniky, transakcí se spojenými podniky a z obchodů s ostatními částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí. Tedy v rámci funkční a věcné analýzy, provedené v kroku jedna, bude nezbytné přisoudit stálé provozovně ta práva a ty povinnosti podniku, jehož je stálá provozovna součástí, které vyplývají z transakcí daného podniku se samostatnými podniky a která lze správně přisoudit stálé provozovně. Ve skutečnosti to obnáší identifikaci těch transakcí podniku se samostatnými podniky, které by mohly být hypoteticky definovány jako transakce uskutečněné stálou provozovnou. Toto by mělo být jasným výsledkem analýzy funkcí stálé provozovny ve světle jejích používaných aktiv a přijatých rizik. Zisky stálé provozovny (nebo její ztráty), které lze přisoudit její účasti v těchto transakcích, mohou být v případě transakcí s nespojenými podniky vypočteny přímo nebo prostřednictvím přímé aplikace Směrnice podle článku 9 v případě transakcí se spojenými podniky, v každém případě s ohledem na účinek

obchodních transakcí stálé provozovny s ostatními částmi stejného podniku v rámci kroku dva autorizovaného přístupu OECD.

(v) *Kapitál: vypracování „daňové rozvahy“ pro SP podle autorizovaného přístupu OECD*

(a) *Stanovení úvěruschopnosti stálé provozovny*

99. Existuje jasná podmínka, aby stálá provozovna měla obecně stejnou úvěruschopnost jako podnik, jehož je součástí. Tedy podle autorizovaného přístupu OECD hypotéza „samostatného a nezávislého podniku“ vyžaduje, aby stálým provozovněm podniku byl pro daňové účely přisouzen příslušný podíl „volného“ kapitálu podniku a aby stálé provozovně byla přisouzena úvěruschopnost podniku jako celku. Důležité je znovu zdůraznit, že přisouzení „volného“ kapitálu, přesahujícího částky zaznamenané nebo alokované stálé provozovně domácí zemí, může být učiněno pro daňové účely, ačkoliv zde nemusí být nutné formálně přidělit „volný“ kapitál stálé provozovně pro jakékoliv jiné účely.

100. Obecně podle autorizovaného přístupu OECD je stálé provozovně přisouzena stejná úvěruschopnost, jakou má podnik jako celek; výjimkou jsou situace, kdy ze zákonných důvodů není kapitál přisouzený stálé provozovně v jedné jurisdikci k dispozici pro plnění závazků vzniklých kdekoli jinde v podniku. Navíc bylo také stanoveno, že neexistuje prostor pro to, aby zbývající část podniku garantovala úvěruschopnost stálé provozovny nebo naopak aby stálá provozovna garantovala úvěruschopnost zbývající části podniku.

101. Ukázalo se, že je-li stejná úvěruschopnost hypoteticky definována pro všechny části podniku, a nejsou-li připuštěny vnitropodnikové garanční platby, autorizovaný přístup OECD neuznává skutečnost, že úvěruschopnost podniku je větší než součet jeho částí, tj. že samotné hypotetické určení stálé provozovny jako samostatného subjektu má vliv na snížení úvěruschopnosti všech částí podniku na úroveň nižší, než je úroveň úvěruschopnosti celého podniku. Ačkoliv tento vliv není popírán, není jasné, proč by měla mít jedna část podniku, např. ústředí, vyšší úvěruschopnost nezbytnou pro to, aby mohla garantovat transakce prováděné stálou provozovnou. Autorizovaný přístup OECD vychází z faktické situace podniku, tedy z toho, že kapitál, rizika atd. jsou zaměnitelné, a tedy by bylo nekonzistentní udělit veškeré výhody synergie ve prospěch ústředí.

102. Za druhé, existují i jiné faktory než kapitál, jako například pověst, ziskovost, kvalita řízení, diverzifikace rizik, které také ovlivňují úvěruschopnost. Opět je těžké pochopit, proč by ke všem těmto faktorům mělo být přistupováno způsobem, že patří pouze jedné části podniku.

103. Autorizovaný přístup OECD nerozlišuje z hlediska záručních poplatků obchody mezi stálou provozovnou a jejím ústředím nebo mezi stálou provozovnou a jinou stálou provozovnou. Záruční platby mezi sdruženými podniky jsou za určitých okolností uznávány¹¹. To vedlo některé z komentátorů k závěru, že autorizovaný přístup OECD činí rozdíl mezi dečinnými společnostmi a stálými provozovnami tím, že uplatňuje principy převodních cen různým způsobem. Avšak autorizovaný přístup OECD nečiní rozdíl mezi těmito dvěma právními formami. Spíše mají tyto právní formy rozliční ekonomický dopad:

¹¹ Viz Směrnice, odstavec 7.13

obecně, s výjimkou situací uváděných v částech II-IV¹², má stálá provozovna stejnou úvěruschopnost jako podnik, jehož je součástí. Totéž nemusí platit v případě dceřiné společnosti a její mateřské společnosti.

104. Navíc, klíčovým rozdílem mezi samostatnou právnickou osobou a stálou provozovnou je to, že podnik může uzavírat právně závazné dohody, prostřednictvím kterých ručí za dluhy druhého podniku, a věřitelé, jako třetí strana, mohou brát tyto záruky v úvahu při posuzování úvěruschopnosti takového druhého podniku. Aby takováto záruka měla význam, je nutné, aby se kapitál potřebný pro podporu přijatých rizik nacházel v jiném podniku nežli v tom, ve kterém vzniká riziko neplnění závazku. Oproti tomu jednou z klíčových podmínek stálé provozovny je, že kapitál a rizika od sebe navzájem v rámci jednoho právního subjektu nejsou odděleny. A jestliže kapitál není oddělen, tak zde není žádný základ pro garanční poplatky. K diskriminaci dochází, pokud je k daňovým poplatníkům za stejných či podobných okolností přístupováno různě. Z výše uvedených důvodů se nemůže stálá provozovna při svých obchodech s ostatními částmi stejného podniku, v kontextu záručních poplatků, nacházet ve stejné situaci jako dceřiná společnost.

(b) Přisuzování kapitálu a financování činnosti stálé provozovny

(1) Úvod – význam „volného“ kapitálu

105. Podniky potřebují kapitál pro financování každodenních aktivit, nákladů na vytváření nebo získávání aktiv (hmotných a nehmotných), a jak bylo řečeno v předcházející části, pro nesení rizik spojených s probíhající podnikatelskou činností (např. úvěrová nebo tržní rizika). Obecně řečeno, kapitál vstupuje ze tří zdrojů: (1) Kapitálové podíly akcionářů; (2) nerozdělené zisky (někdy zahrnující rezervy, ačkoliv praxe v jednotlivých členských zemích se může lišit); (3) půjčky. Zdroje (1) a (2) jsou v této zprávě uváděné společně jako kmenový kapitál a zdroj (3) je dluhový kapitál. Podle daňových zákonů nejsou obvykle poskytovány odpočty na platby učiněné ve prospěch držitelů kmenového kapitálu, zatímco držitelům dluhového kapitálu jsou obvykle umožněny odpočty plateb úroků nebo ekvivalentu úroků (s výjimkou pravidel nízké kapitalizace atd.). Mezi účetní, zákonnou a daňovou definicí dluhu a vlastního jmění mohou být rozdíly. Např. ve finančním sektoru mohou být určité typy podřízeného dluhu považovány za dluh pro účetní účely, za vlastní jmění pro zákonné účely, a dluh nebo vlastní jmění pro daňové účely, a daňová klasifikace se tak může v jednotlivých jurisdikcích lišit. Obdobně je v rámci této Zprávy termín „volný“ kapitál definován jako investice, která nevede k návratnosti investice ve formě úroku, který je daňově odečitatelný podle pravidel hostitelské země stálé provozovny.

106. Protože jsou úrokové výdaje obecně daňově odečitatelné, bude nezbytné zajistit správné přisouzení „volného“ kapitálu podniku stálé provozovně, aby bylo zajištěno přisuzování zisků stálé provozovně v souladu s principem tržního odstupu. Dopad na nefinanční stálé provozovny může být významný, protože poměr „volného“ kapitálu vůči úročenému dluhu je všeobecně mimo finanční sektor mnohem vyšší. Historicky bylo přisouzení „volného“ kapitálu složité z důvodu nedostatku konsensu ohledně celé řady otázek týkajících se přisuzování kapitálu a financování stálé provozovny. Tento oddíl popisuje jakým

¹² Tj. tam, kde aktiva, která se nacházejí v konkrétní jurisdikci, nemohou poskytnout plnění (hradit nároky) mimo tuto jurisdikci, nebo byla vyhrazena pro podporu konkrétního finančního nástroje, aby danému nástroji poskytla požadovaný rating úvěrovou ratingovou agenturou (viz např. odstavec 30 Části II a odstavec 231 Části III).

způsobem autorizovaný přístup OECD přisuzuje „volný“ kapitál a náklady na financování stálé provozovny.

(2) Principy autorizovaného přístupu OECD

107. Podle autorizovaného přístupu OECD je ke stálé provozovně přistupováno tak, že má odpovídající množství kapitálu pro podporu funkcí, které provádí, majetku, který používá, a rizik, která přijímá. Podle autorizovaného přístupu OECD je ekonomické vlastnictví aktiv přisouzeno stálé provozovně na základě toho, kde jsou prováděny významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví, a rizika jsou přisouzena stálé provozovně na základě toho, kde jsou prováděny významné personální funkce relevantní pro přijetí a nebo řízení rizik (následně po převodu). Poté, co funkční a věcná analýza přisoudila stálé provozovně příslušná aktiva a rizika podniku, další etapou v přisuzování zisků stálé provozovně je určit, jaká část „volného“ kapitálu podniku je zapotřebí pro pokrytí těchto aktiv a pro podporu přijatých rizik. Tento proces se sestává ze dvou etap. První je posouzení rizik a ocenění aktiv přisuzovaných stálé provozovně. Druhou etapou je určení množství „volného“ kapitálu, potřebného pro podporu rizik a aktiv přisouzených stálé provozovně.

(A) Etapa 1 – posouzení rizika a ocenění aktiv přisouzených stálé provozovně

108. Jak je uvedeno výše, při přisuzování zisků stálé provozovně využívá autorizovaný přístup OECD funkční a věcnou analýzu k přisouzení aktiv a rizik stálé provozovně, a také vychází z předpokladu, že kapitál a rizika nemohou být odděleny. Z toho vyplývá, že podle autorizovaného přístupu OECD je potřeba přisoudit „volný“ kapitál stálé provozovně v souladu s přisouzenými riziky a aktivy. Určité finanční instituce jsou na základě pokynu regulátora povinny měřit rizika a přisuzovat kapitál (ať již „volný“ či nikoliv; podrobnosti viz část II oddíl B-4(iii) a (iv)). Podniky, které nejsou bankami nebo jsou nebankovními finančními institucemi („nefinanční instituce“), pravděpodobně nebudou měřit riziko a oceňovat aktiva pro podnikatelské účely každodenně a nebudou se na ně vztahovat zákonné požadavky, aby tak činily.

109. Pokud podniky, které jsou nefinančními institucemi, neměří rizika, byl by jedním z možných přístupů přisouzení kapitálu stálé provozovně pouze odkaz na aktiva připisovaná stálé provozovně. U nefinančních podniků je tomu tak ještě více než u finančních podniků, kde úloha kapitálu spočívá v podpoře rizika, a kapitál primárně slouží pro účely financování, a jsou to právě aktiva, která jsou financována. Existuje celá řada způsobů ocenění. Jednou možností by bylo použít účetní hodnotu aktiv tak, jak je uvedena v účetnictví za příslušné období. Další možností by bylo použít tržní hodnotu aktiv, buďto automaticky nebo v případech, kdy existuje významný rozdíl mezi účetní a tržní hodnotou.

110. Další možností by bylo použití původní kupní ceny nebo hodnoty aktiv. Zdá se, že tento přístup poskytuje určité výhody. Za prvé, zapůjčené částky by měly těsně souviset s historickou hodnotou aktiv, financovaných prostřednictvím půjčky. Za druhé, tento přístup umožňuje konsistentní hodnocení aktiv napříč jurisdikcemi (zejména tam, kde existují různá účetní pravidla pro určení účetní hodnoty aktiv). A za třetí, tento přístup je jednodušší než přístup vyžadující pravidelné určování tržní hodnoty aktiv. Nicméně, cenový přístup může přinést nesprávné výsledky tam, kde např. jednotlivé části podniku mají aktiva podobné hodnoty, ale velice rozdílné ceny (protože jedna část podniku koupila aktiva v jiné době, kdy byly ceny jiné). Neexistuje předepsaná metoda pro oceňování aktiv, ale jakákoliv použitá metoda musí být používána důsledně rok co rok. V ideálním případě by měly být podobné

kategorie aktiv oceňovány v různých částech podniku stejným způsobem, i když potřeba připustit, že v praxi je to obtížné vzhledem k různým vnitrostátním zákonům a/nebo účetním pravidlům.

111. Nicméně další úvahy ukazují, že u nefinančních podniků nejsou rizika nezbytně přímo provázána s konkrétními aktivy. Může to být právě použití aktiv, co vytváří riziko, spíše než aktiva sama o sobě. Přístup, že pouze použitá aktiva vedou k přisouzení kapitálu, by tedy pravděpodobně nevedl k výsledku odpovídajícímu principu tržního odstupu v situacích, kdy jsou významná rizika přijímána stálou provozovnou, např. kdy stálá provozovna přejímá veškerá rizika spojená s vývojem a marketingem nehmotného majetku, ale je neúspěšná, a tedy v konečném výsledku žádný nehmotný majetek není vytvořen. Taková vývojová nebo podnikatelská rizika nebyla efektivně brána do úvahy při přisuzování kapitálu finančním podnikům s výjimkou případů, kdy byla uznána regulačním orgánem, protože cokoliv, co není uznáno regulátorem, je (v kontextu finančních podniků) relativně nevýznamné v porovnání s ostatními typy rizik přijatých finančními institucemi. Nicméně podobná rizika mohou být u některých nefinančních podniků mnohem významnější, v takových případech by bylo vhodné uznat, že tomuto podnikatelskému riziku by mělo být přisouzeno více „volného“ kapitálu.

112. Významným rizikem v kontextu nefinančních podniků je riziko, u něhož je kapitál vyžadován trhem, na kterém stálá provozovna operuje. Např. zatímco riziko, řekněme, prodejce rychlého občerstvení žalovaného v určitém místě za to, že přispívá k obezitě populace, je teoretickým rizikem, v případě, že by nezávislý prodejce rychlého občerstvení v daném místě neposkytoval kapitál na potvrzení tohoto rizika, pak by se nejednalo o „významné riziko“ pro účely přisouzení kapitálu. V jiných jurisdikcích by mohlo být toto riziko více než jen teoretické a nezávislý prodavač rychlého občerstvení by mohl vytvářet rezervy na riziko pro případ soudního sporu. V těchto jurisdikcích by toto bylo významným rizikem pro účely přisouzení kapitálu. Podobně některé aktivity více podléhají proměnlivým ekonomickým cyklům než jiné, a za účelem podpory podniku proti cyklickým poklesům může být zapotřebí dodatečný kapitál. Mimo finanční sektor opět existují pouze malá regulační omezení ohledně kapitálové adekvátnosti v odlišných podnikatelských sektorech. Množství kapitálu je tedy určeno spíše tím, jak trh vnímá, co je pro dané sektory, podnikatelské strategie apod. vhodné, a tím jaká je chuť riskovat na straně akcionářů a věřitelů poskytujících půjčky.

113. Určení množství dodatečného kapitálu v těchto situacích bude těžké s ohledem na absenci regulačního prostředí. Nicméně je možno očekávat, že podniky se pravděpodobně pokusí ocenit významná rizika alespoň do určité míry a jako výchozí bod je možné použít vlastní měřicí nástroje podniku, pokud existují. I když je akceptováno, že významná rizika není možno změřit přesně, pokud stálá provozovna přijímá významná rizika, měl by být učiněn pokus tato rizika zohlednit. Naopak, tam kde tato rizika nejsou významná, není nutné se pokoušet o ohodnocení těchto rizik a stačí prosté ocenění aktiv.

114. Zbývající část tohoto oddílu pojednává o tom, jak aplikovat autorizovaný přístup OECD na nefinanční stálé provozovny v kontextu přisouzení kapitálu a financování. Vystávají zde tři otázky, které jsou pojednány níže. První je, jak určit náklady na financování stálé provozovny, zvláště jak přidělit stálé provozovně „volný“ kapitál. Druhou otázkou je, zda pohyb fondů v rámci podniku má být posuzován jako obchod, v jehož důsledku vzniká úrok. Třetí otázkou je, jak určit množství úrokových výdajů, které lze

přisoudit stálé provozovně, a jak provést jakékoliv nezbytné úpravy úrokových výdajů zaznamenaných v účetních knihách stálé provozovny.

(B) Etapa 2 – určení „volného“ kapitálu potřebného pro financování aktiv a pro podporu rizik přisouzených stálé provozovně

115. Pomineme-li daňové úvahy a při absenci zákonných požadavků, běžně neexistuje žádná potřeba nějakého „volného“ kapitálu, který by měl být formálně přidělen stálé provozovně. Tudiž by potřeby financování stálé provozovny mohly být legálně plně pokryty z dluhu. Nicméně, ačkoliv stálá provozovna nepotřebuje mít přidělený „volný“ kapitál, podle autorizovaného přístupu OECD je ke stálé provozovně přístupováno, jako že má odpovídající množství „volného“ kapitálu pro podporu funkcí, které provádí, a aktiv a rizik, které jsou jí přisouzeny. Navíc, pokud by byly stejné operace prováděny prostřednictvím dceřiné společnosti v hostitelské zemi, podle pravidel nízké kapitalizace by mohlo být po dceřiné společnosti požadováno, aby měla nějaké vlastní jmění nebo „volný“ kapitál.

116. Podle autorizovaného přístupu OECD potřebuje stálá provozovna mít pro daňové účely přisouzeno množství volného kapitálu, odpovídajícího tržním podmínkám, bez ohledu na to, zda je takovýto kapitál formálně stálé provozovně přidělen. Jakýkoliv jiný postup by byl z daňového hlediska nepřijatelný. Výsledek by neodpovídal principu tržního odstupu, neodrážel by zisky vytvořené ve stálé provozovně a vytvářel by dosti významný prostor pro daňové úniky. Obdobně rozhodnutí managementu ústředí přidělit stálé provozovně určité množství kapitálu, nebo zaznamenat tento kapitál v účetních knihách, není rozhodující z hlediska rizik přijatých stálou provozovnou a množství „volného“ kapitálu, který je přisouzen stálé provozovně podle funkční a věcné analýzy.

117. Další otázkou je, jak přisuzovat odpovídající množství „volného“ kapitálu a úročeného dluhu různým částem podniku. Přisouzení by mělo být provedeno v souladu s tím, kam byla přisouzena aktiva (a s nimi spojená rizika) a v míře, v jaké je to praktické, by měly být zohledněny také specifické funkce, majetek a rizika stálé provozovny vztahující se k těmto funkcím, a také majetek a rizika podniku jako celku. Tento postup připouští, že některé podnikatelské aktivity v sobě zahrnují větší rizika a vyžadují více „volného“ kapitálu než jiné aktivity. Z tohoto důvodu mohou podnikatelské aktivity prováděné prostřednictvím stálé provozovny vyžadovat proporcionálně více nebo méně „volného“ kapitálu než podnik jako celek.

118. Níže je uvedena celá řada přístupů k určení nákladů na financování, ale nejprve pár bodů ohledně obecné aplikace. Za prvé, v případech, kdy autorizovaný přístup k přisuzování „volného“ kapitálu v určitém konkrétním případě přináší výsledky, které nejsou v souladu s principem tržního odstupu, je možno použít jiný autorizovaný přístup, který odpovídá principu tržního odstupu. Pro účely autorizovaného přístupu by byla vůči kapitálu podniku použita pravidla charakterizace dluhu–vlastního kapitálu používaná pro daňové účely v hostitelské zemi stálé provozovny za účelem určení, které položky by měly být posuzovány jako „volný“ kapitál pro daňové účely podle místních zákonů hostitelské země.

119. Je známo, že pravidla charakterizace dluhu–vlastního kapitálu pro finanční nástroje se mohou v jednotlivých zemích lišit, a takovéto rozdíly mohou vést k dvojímu zdanění nebo nezdanění vůbec. Ačkoliv je žádoucí, aby mezi příslušnými pravidly jednotlivých jurisdikcí bylo méně rozdílů, není vhodné řešit tuto otázku v rámci autorizovaného přístupu OECD. Tato záležitost má širší význam a neomezuje se pouze na stálé provozovny.

120. Posledním bodem, který je potřeba mít na paměti, je, že existují určité významné rozdíly mezi regulovaným bankovním podnikem a nefinančním podnikem, což vyvolává další obtíže při řešení otázek financování v rámci nefinančních podniků. Kombinace regulatorního prostředí a tržních sil obecně zajistí, že bankovní podniky mají mnohem užší rozsah poměru dluhu k „volnému“ kapitálu oproti nefinančním podnikům, což je kategorie podnikání, která ze své podstaty pokrývá širší rozsah aktivit než bankovníctví.

(1) Přístup alokace kapitálu

121. Přístup vycházející z alokace kapitálu usiluje o přidělení skutečného „volného“ kapitálu podniku stále provozovně v souladu s přisouzením vlastněných aktiv a v souladu s přijatými riziky. Podle tohoto přístupu je „volný“ kapitál přidělován na základě podílu aktiv a rizik přisouzených stále provozovně funkční analýzou. Tedy pokud stálá provozovna vlastní 10 % aktiv a/nebo rizik podniku, bude jí přisouzeno 10 % „volného“ kapitálu podniku.

122. Pokud mají podniky skladbu kapitálu, která je konsistentní se skladbou pozorovanou u srovnatelných nezávislých podniků, pak přidělení „volného“ kapitálu tohoto podniku stále provozovně může vést k výsledku odpovídajícím podmínkám tržního odstupu. Podobně, je-li podnik, jehož je stálá provozovna součástí, rezidentem v jiné jurisdikci než mateřská společnost skupiny, pravidla nízké kapitalizace společnosti v rezidentní zemi podniku mohou zajistit, že je podnik adekvátně kapitalizován, a „volný“ kapitál podniku může sloužit jako vhodný výchozí bod pro přidělení „volného“ kapitálu stále provozovně.

123. Jelikož přístup vycházející z přidělení kapitálu usiluje o přisouzení skutečně „volného“ kapitálu podniku, výsledek je takový, že uplatňuje na části, které jsou součástí podniku, výhody synergie způsobem, který teoreticky minimalizuje pravděpodobnost dvojího zdanění. V praxi však rozdíly v určení „kapitálu“ mezi domácí a hostitelskou zemí mohou vyústit v přisouzení většího nebo menšího množství, než je celkové množství kapitálu podniku.

124. Problémem u přístupu vycházejícího z přidělení kapitálu je, že existují situace, kdy stálá provozovna provádí velmi rozdílný typ podnikání oproti podniku jako celku (např. stálá provozovna je distributor a podnik jako celek je také výrobce), nebo jsou tržní podmínky v hostitelské zemi stále provozovny velice odlišné od podmínek zbývajících částí podniku (např. podnik má na svém domácím území dominantní tržní postavení, ale v hostitelské zemi se nachází ve velice konkurenčním tržním prostředí). Všeobecně platí, že zaměření autorizovaného přístupu OECD na přisuzování „volného“ kapitálu s odkazem na funkční a věcnou analýzu by mělo znamenat, že jsou takovéto rozdíly adekvátním způsobem zohledněny. Avšak v případech, kdy tyto rozdíly, např. v tržních podmínkách, nejsou správně promítnuty v měření rizik, mohou být výsledky přístupu vycházejícího z přidělení kapitálu v rozporu s principem tržního odstupu, pokud nejsou provedeny rozumně přesné úpravy, které odrážejí rozdíly ve způsobu, jakým funguje stálá provozovna, nebo v podmínkách, v nichž stálá provozovna působí.

125. Dalším potenciálním problémem přístupu vycházejícího z přidělení kapitálu je situace, kdy podnik, jehož je stálá provozovna součástí, má sám o sobě nízkou kapitalizaci, a prosté přidělení skutečného „volného“ kapitálu podniku bez úpravy pravděpodobně nepřinese výsledek odpovídající principu tržního odstupu. Tato otázka je probírána dále v tomto oddíle.

126. V situacích, kdy může být přístup vycházející z přidělení kapitálu uplatněn přímo (tj. když je podnik adekvátně kapitalizován), existuje stejně řada problémů k řešení. Například je navrhováno, že ačkoliv v zásadě by měl být přidělen celkový volný kapitál, existují okolnosti, ve kterých by tomu tak být nemělo. Například společnost může mít kapitál (peněžní částku) určený pro nákup nějakého podniku nebo může mít dočasný přebytek hotovosti z prodeje nějakého podniku. Jak budou tyto situace řešeny by mělo být určeno na základě individuálního přístupu v konkrétním případě. Pokud má společnost všeobecný záměr získat nějaký podnik v určité jurisdikci (ale nikoliv závazek), přičemž kapitál by mohl být použit i pro jiné účely, měl by být tento kapitál přidělen spolu s ostatním kapitálem. V podobných případech bude mít často společnost hotovost nebo jiné krátkodobé investiční prostředky, které musí být aktivně řízeny, aby se maximalizovala návratnost investic. V těchto případech by měl autorizovaný přístup OECD přisoudit ekonomické vlastnictví daných finančních aktiv části podniku, která provádí významné personální funkce relevantní pro řízení přebytku hotovosti nebo jiných krátkodobých investičních prostředků. Pokud má však společnost závazek zakoupit nějaký konkrétní podnik (např. na základě právně závazné kupní smlouvy), pak tento kapitál může být oddělen. Oddělení kapitálu může být také vhodné, pokud podnik rezervoval tyto výnosy pro rozdělení akcionářům nebo se jinak zavázal, že použije tyto fondy během určitého časového období nějakým konkrétním způsobem.

127. Pojednání v této části se snaží představit rámec odsouhlasený členskými zeměmi OECD, který upřednostňuje přístup vycházející z přidělení kapitálu. Uvedený rámec nepokrývá všechny otázky, například jaké odpočty mají být povoleny při stanovení výše kapitálu, za jaké období mají být vypočítávány poměry kapitálu (možná při použití určitého váženého nebo pohyblivého průměru), nebo jak nakládat s výnosy nebo ztrátami z měnových kursů. Také se mohou vyskytovat problémy spojené se získáváním nezbytných informací pro aplikování tohoto přístupu hostitelskou zemí. Také by mělo být zdůrazněno, že v případě nefinančních institucí, vzhledem k absenci regulačního rámce, který požaduje měření rizika, mohou vznikat praktické obtíže v definování smysluplně úzké škály akceptovatelných výstupů, dokonce po definování úvěruschopnosti.

(2) Přístup vycházející z přidělení ekonomického kapitálu

128. V bankovním kontextu je navrhován jiný přístup k přerozdělování „volného“ kapitálu, který nevychází z regulačních opatření, ale z ekonomického kapitálu. Tento přístup má potenciál být v souladu s autorizovaným přístupem OECD, protože je výslovně založen na měření rizik. Logickým základem tohoto přístupu je, že regulační orgány posuzují pouze ty typy rizik, které u regulačních orgánů vyvolávají znepokojení, ale nezajímají se o jiné typy rizik, které rovněž mohou mít velký dopad na ziskovost bank. Takovýto přístup by mohl být teoreticky užitečný v nefinančních sektorech, protože usiluje o měření např. ekonomického rizika obsaženého ve vývoji patentovaných technologií. Avšak zdá se, že takováto opatření nejsou příliš uplatňována ani v bankovních institucích, které mají velice sofistikované systémy měření rizik. Proto je pravděpodobné, že nefinanční instituce budou mít zřídka kdy zavedeny systémy měření rizik. Nicméně tato opatření mohou sloužit jako užitečný výchozí bod tam, kde stálá provozovna nese významná rozvojová rizika. Kromě toho, vývoj v této oblasti by mohl znamenat, že ekonomická měření využití kapitálu mohou být mnohem přesnější a mohou být akceptovatelným náhradním řešením pro dosažení výsledku v rámci principu tržního odstupu.

(3) Přístup nízké kapitalizace

129. Dalším přístupem by mohl být požadavek, aby stálá provozovna měla stejné množství „volného“ kapitálu jako by měl nezávislý podnik provádějící stejné nebo podobné činnosti za stejných nebo podobných podmínek v hostitelské zemi stálé provozovny, a to na základě provedení srovnávací analýzy s příslušnými nezávislými podniky. Funkční a věcná analýza by identifikovala aktiva a rizika, která mají být přisouzena stálé provozovně, a toto by definovalo množství fondů *samo o sobě* (tj. bez rozlišování mezi dluhy a „volným“ kapitálem), které by byly požadovány stálou provozovnou. V dalším stádiu by se vymezilo alokování těchto fondů na úročené dluhy a „volný“ kapitál.

130. Existuje celá řada faktorů relevantních pro určení výše dluhu a volného kapitálu pro stálé provozovny podle principu tržního odstupu. Ty zahrnují:

- kapitálovou strukturu podniku jako celku
- rozsah skutečných kapitálových struktur nezávislých podniků hostitelské země, které provádějí stejné nebo podobné činnosti jako stálá provozovna za stejných nebo podobných podmínek (včetně podmínky popsané v oddíle D-2(v), že všeobecně má stálá provozovna stejnou úvěruschopnost jako podnik jako celek).

131. Problémy nastávají při snaze uplatnit přístup nízké kapitalizace na nefinanční podniky. U nefinančních podniků bude pravděpodobně nezbytné zaměřit se spíše na kapitálovou strukturu, jako např. na poměr dluhů vůči vlastnímu jmění, než na „volný“ kapitál izolovaně. To bude vyžadovat především stanovení výše finančních prostředků (dle principu tržního odstupu), které by měly být přisouzeny stálé provozovně pro podporu jejích funkcí, aktiv a rizik. Pak by pro určení, která část financování odpovídající principu tržního odstupu by měla být tvořena „volným“ kapitálem, mohly být použity srovnatelné poměry dluhů vůči vlastnímu jmění v hostitelské zemi.

132. Jedním z problémů takového přístupu je to, co je definováno jako široký rozsah poměrů dluhů vůči vlastnímu jmění obvyklému v tržních podmínkách, a zda je možné, vzhledem k takto rozdílnému rozsahu, použít přístup nízké kapitalizace mimo finanční sektor. Poměr dluhů vůči vlastnímu jmění konkrétního podniku, v rámci tohoto širokého rozsahu, však pravděpodobně nebude výsledkem náhody, ale spíše bude výsledkem celé řady faktorů. Zásadní otázkou je, zda je možné vzít v úvahu všechny faktory, které tvoří základ rozdílných poměrů dluhů vůči vlastnímu jmění. Dále je potřeba zvážit, proč některé podniky jsou vysoce přizpůsobeny a jiné nikoliv. Rozdíly v chuti akcionářů riskovat již byly identifikovány jako jeden z faktorů, které této situaci přispívají, ale v kontextu adekvátně kapitalizovaného podniku autorizovaný přístup OECD výrazně snižuje význam této proměnné tím, že činí z úvěruschopnosti/kapitálové struktury podniku jednu z vnitřních podmínek stálé provozovny.

133. Další klíčové proměnné, „externí“ podmínky – umístění půjčující si stálé provozovny, kvalita a povaha aktiv, toky hotovosti, sektor podnikání, podnikatelské strategie, akvizice a zcizování kapitálu, tržní podmínky v hostitelské jurisdikci atd. – mohou být identifikovány a může být učiněn pokus kvantifikovat dopad těchto proměnných na míru zadlužení, tam kde je to možné, prostřednictvím zkoumání účtů srovnatelných nezávislých podniků nebo studiím

kritérií používaných nezávislými bankéři při půjčování konkrétním kategoriím dlužníků. Funkční a věcná analýza majetků, rizik a činností stálé provozovny by odhalila míru, v jaké jsou tyto klíčové proměnné aktuální v jejím podnikání, a to by umožnilo přisoudit stálé provozovně odpovídající množství „volného“ kapitálu pro podnikatelskou činnost s těmito znaky.

134. Přístup nízké kapitalizace má výhodu v tom, že předchází některým otázkám, které vznikají při určování množství „volného“ kapitálu, který má být přisouzen, v situacích, kdy je podnik jako celek zcela financován z dluhů. Slabou stránkou přístupu nízké kapitalizace je však fakt, že celkové množství „volného“ kapitálu, který je přisuzován jednotlivým stálým provozovnám, může být větší než množství volného kapitálu v podniku jako celku.

(4) Přístup bezpečných přístavišť – přístup kvazi nízké kapitalizace/přístup zákonem stanoveného minimálního kapitálu

135. Další možností projednávanou v části II ohledně bank, by byl požadavek, aby stálá provozovna měla minimálně stejné množství „volného“ kapitálu, požadovaného pro regulatorní účely, jako by měla nezávislá bankovní instituce, působící v hostitelské zemi (přístup kvazi nízké kapitalizace/přístup zákonem stanoveného minimálního kapitálu). Tento přístup není autorizovaným přístupem OECD, protože ignoruje důležité vnitřní podmínky autorizovaného přístupu OECD, např. že stálá provozovna všeobecně má stejnou úvěruschopnost jako podnik jako celek. Může však být akceptovatelný jako „bezpečné přístaviště“, pokud nevyústí v přisouzení větších zisků stálé provozovně, než by jí bylo přisouzeno při použití autorizovaného přístupu OECD.

136. V praxi pravděpodobně budou existovat výrazné problémy v nalézání dostatečně objektivních srovnatelných kritérií mimo regulovaný finanční sektor, aby bylo možno použít přístup kvazi nízké kapitalizace/přístup zákonem stanoveného minimálního kapitálu. Navíc zde může být omezený prostor pro existenci fixních poměrů, založených na sektorových srovnatelných kritériích pro jednotlivá odvětví průmyslu mimo finanční sektor, ale pouze jako součást režimu „bezpečného přístaviště“.

137. Avšak hlavní nevýhodou přístupu kvazi nízké kapitalizace/přístupu zákonem stanoveného minimálního kapitálu je skutečnost, že tento přístup pravděpodobně nebude poskytovat řešení pro všechny daňové poplatníky ve všech sektorech, či že spoléhá na sektorová kritéria, která nemusí odpovídat standardům srovnatelnosti. Čím přesnějším a mnohostrannějším se tento přístup stává, tím více připomíná přístup nízké kapitalizace (a proto ztrácí výhodu administrativní jednoduchosti).

138. Přístup kvazi nízké kapitalizace/přístup zákonem stanoveného minimálního kapitálu a přístup nízké kapitalizace může být použit ve spojení s „bezpečnými přístavišti“. Směrnice obsahuje mnohá obecná pojednání o plusech a minusech „bezpečných přístavišť“ a závěrem je v paragrafu 4.123 uvedeno, že se „režimy bezpečných přístavišť nedoporučují“. Nicméně, jak je poznamenáno v odstavci 4.96 Směrnice, tato diskuse „se netýká daňových ustanovení navržených pro ochranu před ‘nadměrným’ dluhem v zahraniční dceřiné společnosti (pravidla ‘nízké kapitalizace’), která budou tématem následující práce.“

(5) Jiné metody

139. V kontextu sektoru pojišťovacích společností byly analyzovány další potenciální přístupy k přisuzování kapitálu. Výsledky této analýzy jsou obsaženy v části IV.

(6) Přisuzování kapitálu stále provozovně nízko-kapitalizovaného podniku

140. Mimo regulovaný finanční sektor vzniká obtíž, spočívající v tom, že zde často neexistuje požadavek vůči jednotlivým podnikům v rámci Skupiny, aby měly množství „volného“ kapitálu, odpovídající principu tržního odstupu. Podnik, jehož je stálá provozovna součástí, může například být téměř plně financován z dluhů (tzv. společnosti \$2, s vlastním jměním \$2 a zadlužeností \$1m), takže dokonce přisouzení veškerého „volného“ kapitálu takové společnosti stále provozovně pravděpodobně povede k tomu, že stálá provozovna bude nízko-kapitalizovaná. Samostatná diskuse, týkající se problémů spojených s nízko-kapitalizovanými podniky, nyní následuje po hlavní diskusi ohledně přístupu ke přisuzování kapitálu.

141. V situacích, kdy kapitálová struktura podniku, jehož je stálá provozovna součástí, neodpovídá principu tržního odstupu, je nezbytné hledat vhodná data mimo samotný podnik. Existují dvě možná řešení, jak dosáhnout výsledku, který by byl v souladu s článkem 7:

- přístup nízké kapitalizace
- přístup, který upravuje „volný“ kapitál podniku na množství odpovídající principu tržního odstupu předtím, než je tento kapitál přidělen stále provozovně.

142. Přístup nízké kapitalizace posuzuje kapitálové struktury srovnatelných nezávislých podniků za srovnatelných okolností atd. Cílem tohoto přístupu je určit množství „volného“ kapitálu odpovídajícího principu tržního odstupu. V souladu se závěry ohledně stálých provozoven podniků, které nejsou nízko-kapitalizované, se předpokládá, že úvěruschopnost vyplývající z tohoto množství „volného“ kapitálu patří podniku jako celku s tím, že interní transakce, týkající se záručních poplatků a rozdílů v úvěruschopnosti ovlivňující vnitropodnikové úrokové míry, nejsou uznávány.

143. Druhým přístupem by bylo nejprve upravit „volný“ kapitál podniku, jehož je stálá provozovna součástí, na množství odpovídající principu tržního odstupu. Následně by stále provozovně bylo přisouzeno množství takto upraveného „volného“ kapitálu, odpovídajícího principu tržního odstupu, a to podle článku 7 prostřednictvím přístupu vycházejícího z alokace kapitálu.

144. Při určování, zdali konkrétní přístup vycházející z alokace kapitálu poskytuje výsledky odpovídající principu tržního odstupu v případě stále provozovny nízko-kapitalizovaného podniku, může být nezbytné zvážit, proč je podnik jako celek nízko-kapitalizován.

145. Pokud při uplatnění přístupu nízké kapitalizace komerční důvody toho, proč je podnik nízko-kapitalizován, nemají nic společného s podnikatelskými činnostmi stále provozovny, může být přisouzení většího množství kapitálu stále provozovně než je „volný“ kapitál podniku v souladu s principem tržního odstupu. Pokud *mají* komerční důvody nějaký vztah k podnikatelské činnosti stále provozovny, pak toto musí být zohledněno při snaze porovnat kapitalizaci stále provozovny s jakýmkoliv nezávislými srovnatelnými údaji, které budou vybrány. Toho může být dosaženo buďto výběrem srovnatelných údajů, které jsou podobně ovlivněny uvedenými faktory, úpravou srovnatelných údajů pro zohlednění rozdílů mezi

danými faktory, nebo, pokud dostupné srovnatelné údaje nemohou být spolehlivě použity vzhledem ke zmíněným faktorům, použitím jiného autorizovaného přístupu OECD, který by více odpovídal principu tržního odstupu.

(7) Závěry ohledně přisouzení kapitálu stálé provozovně

146. Přisouzení „volného“ kapitálu jednotlivým částem podniku je stěžejním krokem v procesu přisuzování zisků stálé provozovně. Obecně by stálá provozovna měla mít dostatečný „volný“ kapitál pro podporu funkcí, aktiv a rizik, které jí byly přisouzeny. Z tohoto důvodu je metoda, prostřednictvím které je kapitál alokován, důležitým krokem při předcházení nebo minimalizaci dvojího zdanění nebo nezdanění vůbec.

147. Diskuse ukázaly, že mezi vládami a podniky existuje mezinárodní konsensus ohledně principu, že stálá provozovna by měla mít dostatečný „volný“ kapitál pro podporu funkcí, aktiv a rizik, která přijímá. Konzultace však též ukázaly, že není možné rozpracovat jediný mezinárodně akceptovaný přístup pro přisuzování potřebného „volného“ kapitálu. Z výše uvedených pojednání vyplývá, že neexistuje jediný přístup, který je schopen postihnout všechny okolnosti.

148. Tato zpráva se spíše zaměřuje na vyjádření principů, podle kterých by mělo být zmíněné alokování prováděno, a na poskytnutí pokynů k uplatňování těchto principů v praxi flexibilním a pragmatickým způsobem. Ačkoli kterýkoliv z autorizovaných přístupů, popsanych v tomto oddíle, může vést k výsledku odpovídajícímu principu tržního odstupu, mohou se vyskytnout konkrétní situace, kdy žádný z přístupů nepřinese výsledek odpovídající principu tržního odstupu, a tedy může být požadována určitá flexibilita, avšak taková, která by snížila výskyt dvojího zdanění.

149. V případech, kdy dva smluvní státy interpretují odstavec 2 článku 7 rozdílně, a není možné dospět k závěru, že jeden či druhý výklad není v souladu s odstavcem 2 článku 7, je důležité zajistit, aby bylo eliminováno jakékoliv dvojí zdanění, které by jinak mohlo nastat. Jak je vysvětleno v komentáři k článku 7, odstavec 3 článku 7 (tam, kde je použitelný) zajistí, aby bylo tohoto výsledku dosaženo. Skutečnost, že někdy bude nezbytné vyřešit spory prostřednictvím MAP (vzájemným dohadovacím řízením), není slabou stránkou autorizovaného přístupu OECD. Spíše odráží skutečnost, že přisouzení „volného“ kapitálu stálé provozovně může být velice těžkou a složitou záležitostí. Autorizovaný přístup OECD popisuje silné a slabé stránky jednotlivých přístupů, a proto poskytuje rámec pro řešení složitých případů.

(3) Definování nákladů na financování stálé provozovny

(A) Úvod

150. Schválený přístup OECD uznává, že stálá provozovna vyžaduje určité množství finančních zdrojů (sestavajících jak z volného kapitálu, tak ze zúročitelných dluhů). Poté, co je toto množství určeno, je dle popisu v předcházející části použit jeden z autorizovaných přístupů pro přisouzení kapitálu pro určení množství finančních zdrojů, které jsou tvořeny „volným“ kapitálem. Saldo požadavků na finanční zdroje tvoří tudíž částka, u níž jsou odpočítány úroky, a která je předmětem tohoto oddílu. Pro účely zjednodušení jsou používány termíny „dluh“ a „úrok“, ale poznámky uvedené níže platí pro jakékoliv finanční instrumenty a jakékoliv náklady na financování, ať již jsou striktně klasifikovány jako úrok pro daňové

účely či nikoliv. Velká část pojednání v tomto oddíle striktně patří do druhého kroku autorizovaného přístupu OECD, ale pro usnadnění je zahrnuta zde.

151. Stejně tak jako existuje více než jeden autorizovaný přístup k přisouzení „volného“ kapitálu stále provozovně, existuje také více než jeden autorizovaný přístup k přisouzení úročeného dluhu a stanovení úrokové míry, která má být na tento dluh aplikována. Podle autorizovaného přístupu OECD může toto přisouzení za vhodných okolností zahrnovat uznání interních obchodních transakcí s „úroky“. V prvním pododstavci níže jsou popsány různé přístupy. Toto uznání vytváří potenciál pro vyhýbání se daňové povinnosti, jak je popsáno v druhém pododstavci níže. Třetí pododstavec popisuje, nakolik je vhodné uznat obchodní přírůžku k interním „úročeným“ obchodním transakcím.

(B) Autorizované přístupy k přisouzení nákladů na financování stálým provozovněm

152. Klíčovým rysem autorizovaného přístupu OECD týkajícího se nákladů na financování je skutečnost, že přesouvá pozornost od uznání obchodů jako takových k širším úvahám ohledně určení povolených odpisů úroků u stále provozovny. Cílem autorizovaného přístupu OECD je, při použití jednoho z autorizovaných přístupů OECD uvedených níže, stanovit množství úroků stále provozovny dle principu tržního odstupu úměrné funkcím, aktivům a rizikům přisouzeným stále provozovně. Ačkoliv pohyby finančních zdrojů mezi jednotlivými částmi podniků nemusí nezbytně vést k nárůstu obchodů, za určitých okolností mohou být uznány jako interní úročené transakce v rámci nefinančních podniků pro účely ocenění správy financí („finančně-správní transakce“). Funkce správy financí jsou popsány v části II této Zprávy v oddíle D-2(ii)(b).

153. Tam, kde je takovýto přístup používán, odpověď na otázku, zda mají být nějaké pohyby finančních zdrojů uznány jako „finančně-správní transakce“, bude záviset na funkční a věcné analýze daného „obchodu“ a na podmínkách, za kterých byl uskutečněn. Abychom zejména uznali nějaký obchod jako „finančně-správní transakci“, bylo by nezbytné identifikovat jednu část podniku jako tu část, která v podstatě provádí významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví hotovosti nebo finančních aktiv, aby k této části podniku bylo přistupováno jako k „vlastníku“ hotovosti nebo finančních aktiv, který je tedy oprávněn mít příjem z hotovosti a aktiv odpovídající principu tržního odstupu v rámci interní „finančně-správní transakce“. Při absenci takovýchto významných personálních funkcí není možné rozpoznat žádné interní finanční transakce v cenách obvyklých (v souladu s principem tržního odstupu).

154. V zásadě existují dva další přístupy pro přisuzování externích úrokových výdajů podniku jeho stále provozovně: (1) Přístup spočívající ve sledování a (2) Přístup spočívající v zaměnitelnosti. V současné době používá celá řada zemí určité varianty těchto přístupů. Podle „čistého“ přístupu spočívajícího ve sledování jsou jakékoliv interní pohyby finančních zdrojů poskytnutých stále provozovně sledovány zpětně až k původnímu poskytnutí těchto finančních zdrojů třetími stranami. Úroková míra těchto finančních zdrojů poskytnutých stále provozovně má být ve stejné výši jako skutečná úroková míra, kterou musí podnik uhradit třetí straně - poskytovateli finančních zdrojů. Tento přístup spočívající ve sledování je možno za určitých okolností prokázat prostřednictvím interních obchodů, které alokují skutečné úrokové výdaje podniku stále provozovně. Podle „čistého“ přístupu spočívajícího v zaměnitelnosti jsou peníze vypůjčené stálou provozovnou z podniku považovány za příspěvek do celkových podnikových potřeb financování, a nikoliv pouze pro potřeby financování této

konkrétní stálé provozovny. Tento přístup ignoruje skutečné pohyby finančních zdrojů v rámci podniku a jakékoliv platby úroků mezi pobočkami nebo mezi ústředím a pobočkami. Každé stálé provozovně je přidělen podíl na celkových úrokových výdajích uhrazených podnikem třetím stranám na základě předem definovaných podmínek. V rámci přístupu spočívajícího v zaměnitelnosti tedy není potřeba rozpoznávat jakékoliv interní transakce s úroky.

155. Oba tyto přístupy, minimálně v jejich čisté formě, jsou problematické.

156. Stejně jako u přisouzení kapitálu zdá se i v tomto případě, že není možné vypracovat jediný přístup pro určení množství přisuzovaných úrokových výdajů, který by byl aplikovatelný ve všech situacích. Některé země upřednostňují přístup spočívající v zaměnitelnosti, zatímco jiné chtějí zachovat sledování finančních zdrojů pro nefinanční instituce. Další země chtějí flexibilnější přístup, např. používat sledování nákladných položek a přístup spočívající v zaměnitelnosti pro zbývající aktiva. Jiné zase chtějí určovat výši úroků odkazem na výši úroků srovnatelných nezávislých podniků za srovnatelných okolností. Zbylé země mohou chtít využívat vhodným způsobem uznané „finančně-správní transakce“ pro ocenění finanční funkce. Je důležité zdůraznit, že cíl všech těchto přístupů popsanych výše je stejný, tj. aby částka úrokových výdajů nárokováná stálou provozovnou nepřesáhla částku odpovídající principu tržního odstupu a aby jakékoliv finanční funkce byly vhodně oceněny. Všechny tyto přístupy by měly být považovány za přípustné podle autorizovaného přístupu OECD. V případech, kdy dva smluvní státy interpretují odstavec 2 článku 7 rozdílně, a není možné dospět k závěru, že jeden či druhý výklad není v souladu s odstavcem 2 článku 7, je důležité zajistit, aby bylo eliminováno jakékoliv dvojí zdanění, které by jinak mohlo nastat. Jak je vysvětleno v komentáři k článku 7, odstavec 3 článku 7 (tam, kde je použitelný) zajistí, aby bylo tohoto výsledku dosaženo.

157. Co se týče prostoru pro snižování daní, zejména prostoru pro předání úrokových výdajů stálé provozovně v případech, kdy je podnik jako celek výhradně nebo převážně financován z vlastního jmění, mělo by být poznamenáno, že uznání „finančně-správních transakcí“ pouze oceňuje provádění významných personálních funkcí relevantních pro určení ekonomického vlastnictví hotovosti a finančních aktiv podniku. Pokud nejsou vykonávány žádné významné personální funkce, pak pouze skutečné externí úrokové výdaje podniku mohou být přerozděleny různým částem podniku. Například při absenci jakéhokoliv externího dluhu je nepravděpodobné, že budou existovat významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví aktiv prováděné jednou částí podniku tak, aby tato část podniku byla považována za ekonomického vlastníka veškeré hotovosti a finančních aktiv podniku.

158. Podle autorizovaného přístupu OECD tedy obava ze snižování daní u nefinančních podniků mizí, protože interní úrokové obchody jsou uznány pouze pro účely oceňování finančních funkcí, a neovlivňují tudíž přisuzování volného kapitálu a v důsledku toho množství dluhu přisouzeného stálé provozovně určeného podle základních principů stanovených v oddíle D-2 (v)(b)(1)-(2) výše.

(4) Stanovení ceny finančně-správních transakcí dle principu tržního odstupu

159. Závěrem zbývá zvážit, jak oceňovat „finančně-správní transakce“. Odpověď zní, učinit tak podle principu tržního odstupu a s odkazem na srovnávací analýzu uplatňující

analogicky metody Směrnice. Například, když se „finančně-správní transakce“ týká externího dluhu, jednou z metod pro určení ceny podle principu tržního odstupu by mohlo být přidání marže k externímu dluhu s odkazem na srovnatelné marže nezávislých podniků provádějících srovnatelné funkce. Jedním z rysů autorizovaného přístupu OECD je, že všeobecně přisuzuje úvěruschopnost podniku jeho stálým provozovnám. Z toho vyplývá, že by z hlediska úvěrových rozdílů mezi jednotlivými částmi podniku neměla být aplikována žádná marže. Přidání marže by tedy mohlo být vhodné pouze tam, kde existuje jasný důkaz, že jedna část podniku poskytuje ostatním částem stejného podniku skutečnou finanční funkci. Tam, kde „pokladna“ stále provozovny dělá o něco více, než že vystupuje jako prostředník (půjčující si finanční zdroje a okamžitě je následně půjčuje dále), je nepravděpodobné, že by funkční analýza ukázala, že „pokladna“ stále provozovny provádí významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví aktiv a tedy by měla být považována za ekonomického vlastníka těchto finančních zdrojů a že by měla inkasovat výnosy s nimi spojené. Naopak může být vhodné ocenit „pokladnu“ stále provozovny nikoliv jako vlastníka, ale naopak jako poskytovatele služeb, například s proplacením jakýchkoliv vzniklých administrativních nákladů nebo na základě metody nákladů a přirážky v závislosti na tom, čeho přesně se její činnost týkala (tj. náklady nezahrnují úrokové náklady).

160. V případech, kdy stálá provozovna nefinančního podniku provádí plnohodnotné pokladní funkce, může funkční analýza určit, že pokladna je ekonomickým vlastníkem interních finančních aktiv, protože provádí významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví těchto aktiv, a tedy je oprávněna k příjmům z těchto aktiv. Ocenění těchto příjmů může být určeno v souladu s pojednáním o pokladních centrech v části II (oddíl D-2 (ii)(b)). Jak je poznamenáno v části II, přidání marže k internímu úrokovému obchodu je pouze jednou z mnoha možných metod ocenění výkonu funkce pokladny. Tam, kde jsou použity tyto jiné metody, měla by být funkce pokladny oceněna samostatně prostřednictvím odměňování na základě principu tržního odstupu.

161. Existují i jiné finanční transakce, které se mohou vyskytovat v nefinančních podnicích, např. zajišťovací transakce, ale takovéto údajné převody rizik by musely odpovídat mezním limitům, tj. nebyly by uznány, pokud by například část podniku, na kterou byla rizika převedena, neměla potřebný odborný potenciál pro řízení rizik a provádění významných personálních funkcí, vztahujících se k těmto rizikům.

(5) Autorizovaný přístup OECD v případě úpravy úrokových výdajů

162. Tam, kde množství „volného“ kapitálu přiděleného podnikem je menší než množství odpovídající principu tržního odstupu, které bylo stanoveno jedním z autorizovaných přístupů, je potřeba provést vhodnou úpravu, aby se snížilo množství úrokových výdajů nárokových stálou provozovnou tak, aby odráželo hodnotu „volného“ kapitálu podniku, který je skutečně potřebný pro podporu činností stálé provozovny. Tato úprava musí být podle článku 7 v souladu s pravidly hostitelské země stálé provozovny.

163. Je třeba poznamenat, že hostitelská země stálé provozovny může zdaňovat menší částku než je hodnota odpovídající principu tržního odstupu, pokud není učiněna žádná úprava za účelem zvýšení přiděleného množství „volného“ kapitálu. Článek 7 se zaměřuje na stanovení vhodných pravidel pro zdaňování v hostitelské zemi stálé provozovny, a to tak, aby hostitelská země nemohla zdaňovat množství zisku přesahující hodnotu odpovídající principu tržního odstupu. V tomto případě není podle článku 7 nařízena žádná úprava. Nicméně,

hostitelské země mohou chtít uplatnit plně svá práva na zdanění tak, že upraví množství „volného“ kapitálu směrem nahoru. Článek 7 takovouto úpravu povoluje za podmínky, že hostitelská země při této úpravě směrem nahoru nepřekročí hodnotu odpovídající principu tržního odstupu.

164. V případech, kdy úročené dluhy přisouzené stálé provozovně (včetně uznaných „finančně-správních transakcí“ z hlediska vnitřních pohybů finančních zdrojů) pokrývají nějakou část množství „volného“ kapitálu odpovídajícího principu tržního odstupu, který lze přisoudit stálé provozovně, nemohou být žádné úroky z částek takto pokrytých odečteny při stanovení zdanitelných zisků stálé provozovny. V některých případech mohou účty stálé provozovny konkrétně odrážet úrokové závazky vztahující se k množství „volného“ kapitálu, který byl pokryt úročeným dluhem. V těchto případech může být dosti jednoduché určit množství neodčitatelných úroků. V jiných případech nemusejí účty stálé provozovny odrážet jakékoliv konkrétní úrokové závazky ve vztahu k množství „volného“ kapitálu, který byl pokryt úročeným dluhem. To vyvolává otázku, jak určit množství neodčitatelných úroků.

165. Existují různé metody. Jedna metoda určení množství neodčitatelného úroku může jednoduše rozdělit skutečné úrokové výdaje nárokované stálou provozovnou (po jakýchkoliv úpravách vedoucích ke stanovení hodnoty odpovídající principu tržního odstupu) prostřednictvím poměru na základě průměrné úrovně zadluženosti, kterou měla stálá provozovna v průběhu daného roku, a průměrné úrovně zadluženosti, kterou by stálá provozovna měla v průběhu daného roku po úpravě odrážející dodatečný „volný“ kapitál, který měl být stálé provozovně přisouzen. Další metodou může být použití váženého průměru úrokové míry skutečně uplatňované vůči úročenému dluhu přisouzenému stálé provozovně. Je také žádoucí povolit použití i jiných metod, jejichž dosažený výsledek je přijatelnější pro daňového poplatníka a pro daňovou správu hostitelské země.

166. Další otázka může vzniknout v těch případech, kdy je stálé provozovně přidělen kapitál přesahující rozsah „volného“ kapitálu odpovídajícího principu tržního odstupu. Taková situace může nastat, protože hostitelská jurisdikce má vůči přidělenému kapitálu nějaké požadavky, vyplývající z domácího daňového práva. V daném případě hostitelský stát zdaňuje více než je povoleno podle článku 7. Jakýkoliv požadavek vyplývající z domácího daňového práva, který stanovuje množství „volného“ kapitálu přesahující hodnotu odpovídající principu tržního odstupu, bude článkem 7 omezen na částku, která odpovídá limitům stanoveným principem tržního odstupu. Podnik může eventuálně přidělit stálé provozovně nadměrné množství „volného“ kapitálu, např. když stálá provozovna podléhá nízké sazbě zdanění a podnik si přeje maximalizovat odpočty úroků ve své domácí jurisdikci, kde podléhá vyššímu zdanění. V takových situacích autorizovaný přístup OECD umožňuje domácímu státu upravit množství „volného“ kapitálu přisouzeného stálé provozovně na hodnotu nacházející se v limitech stanovených principem tržního odstupu.

167. Další otázka se týká situace, kdy veškeré operace stálé provozovny jsou financovány prostřednictvím půjček od třetích stran. Je nutné neuznávat část úrokových výdajů s odkazem na částku „volného“ kapitálu? Odpověď zní, že by bylo v souladu s článkem 7 učinit takovou úpravu za podmínky, že stálá provozovna, je-li hypoteticky definována jako samostatný a nezávislý podnik, by měla „volný“ kapitál, jak je o tomto pojednáno výše v této Zprávě. Avšak jak je poznamenáno dříve v tomto oddíle, odstavec 7 nenařizuje takovouto úpravu, když hostitelská země uvaluje daň na částku zisku z podnikání, která odráží uznání množství „volného“ kapitálu ve stálé provozovně, které je nižší než limity stanovené principem tržního odstupu „volného“ kapitálu.

168. Vznikají některé praktické otázky ohledně toho, jak provádět podobné úpravy. Tam, kde si stálá provozovna půjčuje finanční zdroje z pokladny, může být úprava „volného“ kapitálu potenciálně provedena s ohledem na vnitřní „finančně-správní transakce“. Toto řešení ale není možné, pokud jsou půjčky stále provozovny získány pouze od třetích stran. Jedním ze způsobů, jak učinit úpravu „volného“ kapitálu, by bylo připsat „půjčku“ stále provozovny místu pokladny podniku, což by mělo za následek snížení odpočtů úroků stále provozovny s odkazem na množství „volného“ kapitálu.

(6) Závěry ohledně přisouzení kapitálu a nákladů na financování

169. První krok autorizovaného přístupu OECD definuje činnosti a podmínky hypotetického samostatného nezávislého podniku. Funkční a věcná analýza přisuzuje funkce, aktiva a rizika stále provozovně a pro podporu těchto funkcí a rizik je přisouzen dostatečný „volný“ kapitál. Přisouzení „volného“ kapitálu a finančních zdrojů stálým provozovněm nefinančních podniků představuje určité obtíže, se kterými se nesetkáváme ve finančním sektoru, ačkoliv tento přístup je praktický i účinný.

170. Stejně jako u přisouzení „volného“ kapitálu stálým provozovněm finančních podniků testování v rámcové situaci prokázalo potřebu flexibility v záležitostech, jako je přisouzení „volného“ kapitálu a určení nákladů na financování. Do určité míry tato flexibilita také odráží reálné praktické obtíže související s promítnutím autorizovaného přístupu OECD do přesných pokynů pro tuto oblast. Na druhou stranu přisouzení „volného“ kapitálu se také řídí jasným principem, jehož dodržování napomůže minimalizování případů dvojího zdanění. Jinými slovy, autorizovaný přístup OECD vyplývá z detailní funkční a věcné analýzy, která nejprve přisuzuje funkce, majetek a rizika stále provozovně a poté jí přisuzuje dostatečné množství „volného“ kapitálu pro podporu používaných aktiv a přijatých rizik.

171. Vzhledem k významu přisouzení aktiv a rizik pro určení jak zisků stále provozovny, tak správné struktury financování, bude nezbytné požadovat, aby stále provozovny dokumentovaly, jakým způsobem jim byla přisouzena aktiva, jak byla měřena rizika (nebo proč nepovažují za nutné měřit rizika) a jak přisoudily „volný“ kapitál a úrokové náklady. Požadavky z hlediska dokumentace jsou pojednány podrobněji níže v oddíle D-4.

(vi) Uznání obchodních transakcí

(a) Úvod

172. V rámci prvního kroku autorizovaného přístupu OECD je provedena funkční a věcná analýza stále provozovny v procesu budování hypotetického „samostatného a nezávislého podniku zapojeného do stejných nebo podobných aktivit za stejných nebo podobných podmínek, s ohledem na prováděné funkce, použitý majetek a přijatá rizika podnikem prostřednictvím stále provozovny a prostřednictvím dalších částí podniku. Funkce, aktiva, rizika a „volný“ kapitál jsou přisouzeny stále provozovně společně s příjmy a výdaji, které plynou z transakcí s jinými podniky (jak sdruženými, tak nezávislými). Cena transakcí se sdruženými podniky, stanovená na základě principu tržního odstupu, může být určena přímou aplikací Směrnice. Nicméně text článku 7 odstavce 2 nadále požaduje, aby zisky, které mají být přisouzeny stále provozovně, vycházely z hypoteticky definovaného samostatného a

nezávislého podniku, který takto jedná i ve svých obchodech s ostatními částmi podniku. Tudiž ve zcela hypoteticky definované stálé provozovně je nezbytné identifikovat a definovat povahu jejich interních „obchodů“ se zbývajících částmi podniku, jehož je součástí. Aby mohl být dokončen proces přisuzování zisků stálé provozovně podle druhého kroku autorizovaného přístupu OECD, poskytuje oddíl D-3 pokyny k tomu, jak oceňovat tyto interní obchody prostřednictvím aplikace principu tržního odstupu.

173. Pokud stálá provozovna obchoduje s ostatními částmi podniku, ovlivní tyto obchody (za podmínky, že absolvují test mezních limitů popsáný níže) přisouzení zisků v rozsahu, v jakém tyto obchody odpovídají funkcím prováděným stálou provozovnou a ostatními částmi podniku s ohledem na použitá aktiva a přijatá rizika. Stálá provozovna může například začít používat majetek (hmotný nebo nehmotný) patřící podniku, který byl vyvinut ústředím nebo nakoupen pro podnikatelskou činnost ústředím nebo naopak. Stálá provozovna může využívat služby poskytované ústředím nebo naopak. Stálá provozovna může využívat hotovost získanou ústředím nebo naopak. Stálá provozovna může vyrábět zboží a převádět jej do jiných částí podniku nebo může prodávat zboží vyrobené jinou částí podniku třetím stranám. Podle autorizovaného přístupu OECD by měly mít vnitřní obchody stejný vliv na přisouzení zisků stálé provozovně a ostatním částem podniku, jako v případě srovnatelného poskytování služeb nebo zboží (ať již na základě prodeje, licence nebo pronájmu) mezi nezávislými podniky. Nicméně autorizovaný přístup OECD je založen na předpokladu, že interní obchody jsou určeny *výhradně* pro účely přisouzení správného množství zisku stálé provozovně.

174. Vzniká otázka, jak přizpůsobit pokyny ze Směrnice o převodních cenách v kontextu stálých provozoven pro účely hypotetického určení „obchodů“ mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku. V situaci článku 9 existují „řízené transakce“ mezi sdruženými podniky a při porovnávání těchto transakcí se srovnatelnými nezávislými transakcemi mezi nezávislými podniky se aplikují metody převodních cen. V případě stálé provozovny existují spíše „obchody“ než skutečně „řízené transakce“, které řídí ekonomické a finanční vztahy mezi stálou provozovnou a jinými částmi podniku.

(b) Uznání obchodních transakcí

175. Existuje celá řada aspektů pro uznání (nebo neuznání) obchodů mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí. Za prvé, stálá provozovna není totéž jako dceřiná společnost a není fakticky právně nebo ekonomicky oddělena od zbývajících částí podniku, jehož je součástí. Za druhé, obchody mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí, nemají právní důsledky pro podnik jako celek. Z toho vyplývá potřeba většího dohledu nad obchody mezi stálou provozovnou a zbývajících částmi podniku, jehož je stálá provozovna součástí, než nad transakcemi mezi dvěma sdruženými podniky. To také vyžaduje větší dohled nad dokumentací (při nevyhnutelné absenci např. právně závazných smluv), která by jinak existovala, a zvážíme-li unikátnost tohoto problému, mohly by země požadovat po daňových poplatnících, aby jasně prokázali, že by měly daný obchod uznat.

176. Tento větší dohled znamená, že mezní limit musí být překročen předtím, než je obchod akceptován jako ekvivalent transakce, která by proběhla mezi nezávislými podniky v tržních podmínkách, a tedy měl by se odrážet v přisouzení zisků podle článku 7 odstavce 2. V podmínkách sdružených podniků bude obvykle zcela evidentní, že transakce proběhla, např. transakce bude mít právní důsledky jiné než daňové. Transakce mezi sdruženými podniky dokonce ani nemusí být uznány, pokud neprobíhají za normálních komerčních

podmínek, které by platily mezi nezávislými podniky (viz odstavce 1.65-1.66 Směrnice, které popisují okolnosti, za kterých transakce mezi sdruženými podniky nebudou uznány nebo budou restrukturalizovány v souladu s ekonomickou a komerční realitou). Obchod v rámci jedné právnické osoby nemusí být zcela evidentní, ale je konceptem, jehož existence je dovozována výhradně pro účely přisouzení zisku na základě principu tržního odstupu. Obchody uvnitř podniku jsou tudíž v porovnání s transakcemi mezi sdruženými podniky náchylnější k tomu, aby nebyly brány v potaz nebo aby byly restrukturalizovány.

177. Výchozím bodem pro hodnocení potenciálního „obchodu“ budou účetní záznamy a vnitřní dokumentace stálé provozovny, prokazující údajnou existenci daného „obchodu“. Podle autorizovaného přístupu OECD bude „obchod“ uznán pro účely přisouzení zisku tak, jak je zadokumentován podnikem, za podmínky, že se týká reálné a identifikovatelné události (např. fyzického předání zásob zboží, poskytnutí služeb, použití nehmotných aktiv, změny, ve které části podniku je využíván kapitálový majetek, převod finančních aktiv atd.). Měla by být použita funkční a věcná analýza pro určení, zda k podobné události došlo a zda má být brána v potaz jako interní obchod ekonomického významu. Nakonec je to právě funkční a věcná analýza, která určuje, zda obchod proběhl, a nikoliv účetní záznamy nebo jiná dokumentace poskytnutá podnikem.

178. To bude vyžadovat rozhodování, zda zde došlo k nějakému ekonomicky významnému převodu rizik, odpovědností a výhod v důsledku tohoto „obchodu“. V transakcích mezi nezávislými podniky by běžně určení převodních rizik, odpovědností a užitků vyžadovalo provedení analýzy smluvních podmínek transakce. Tato analýza by se řídila pokyny ohledně smluvních podmínek, které jsou uvedeny v odstavcích 1.52-1.54 Směrnice.

179. Obchod probíhá v rámci jednoho právního subjektu, a tedy zde neexistují žádné „smluvní podmínky“, které by bylo možno analyzovat. Avšak autorizovaný přístup OECD nakládá s těmito „obchody“ jako s analogií transakcí mezi sdruženými podniky a tedy pokyny v odstavcích 1.52-1.54 Směrnice mohou být analogicky aplikovány i v kontextu stálých provozoven. Zejména, jak uvádí odstavec 1.52 „Podmínky transakce mohou být kromě písemné smlouvy rovněž obsaženy v korespondenci či jiné komunikaci mezi stranami“. Tedy analogicky jsou „smluvními podmínkami“ i účetní záznamy spolu s jakoukoliv souběžnou interní dokumentací, naznačující převod rizik, odpovědností a užitků z jedné části podniku na jeho jinou část. Dále odstavec 1.48 Směrnice uvádí, že „v souladu s níže uvedenou diskusí týkající se smluvních podmínek se může rovněž zvážit, zda je údajné rozložení rizik v souladu s ekonomickou podstatou transakce. V tomto ohledu by se chování stran mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik.“ Odstavec 1.49 pokračuje a uvádí, že „dalším faktorem, který je třeba při zkoumání ekonomické podstaty údajného rozložení rizika zvážit, je důsledek takového rozložení v tržní transakci. Při nezávislém obchodování dává obecně smysl, aby strany převzaly větší podíl takových rizik, nad kterými mají relativně větší kontrolu.“

180. Analýza smluvních podmínek transakce je součástí funkční a věcné analýzy a může být použita k prověření, jestli skutečné chování stran odpovídá podmínkám smlouvy a je v souladu s ekonomickými principy, kterými se řídí vztahy mezi nezávislými podniky. Tato prověrka je nezbytná i v těch případech, kdy existují smluvní podmínky mezi právně samostatnými, třebaže sdruženými, podniky. Odstavec 1.53 Směrnice, upravený tak, že odkazy na „obchody“ nahrazují odkazy na „smluvní podmínky“, uvádí, že bude nutné „zkoumat, zda je jednání smluvních stran v souladu s podmínkami *obchodu* nebo zda chování stran ukazuje, že *podmínky obchodu* nebyly dodržovány nebo jsou podvod“. Tento odstavec

dále poznamenává, že v takovýchto případech „je pro určení skutečných podmínek transakce nezbytná další analýza.“ Taková analýza bude v kontextu stálých provozoven ještě významnější, protože jakékoliv podmínky mezi různými částmi podniku nejsou smluvně závazné.

181. Například účetní záznam a souběžná dokumentace dokazující obchod, který převádí ekonomicky významná rizika, zodpovědnosti a užítky, by byl užitečným výchozím bodem pro účely přisouzení zisků. Daňovým poplatníkům je doporučováno, aby připravovali takovou dokumentaci, protože může významně snížit potenciál vzniku sporů týkajících se aplikace autorizovaného přístupu OECD. Daňové správy by příslušnou dokumentaci zohledňovaly, bez ohledu na absenci právního účinku, do té míry, pokud:

- je tato dokumentace v souladu s ekonomickou podstatou aktivit, které probíhají v podniku, jak vyplývá z funkční a věcné analýzy;
- zadokumentovaná ujednání týkající se obchodu, posuzovaná v jejich celistvosti, se neliší od těch, která by byla přijata srovnatelnými nezávislými podniky, jednajícími komerčně racionálním způsobem, nebo (pokud se liší) jejich struktura představená v dokumentaci daňového poplatníka prakticky nebrání daňové správě v určení správné převodní ceny; a
- obchod prezentovaný v dokumentaci daňového poplatníka nenarušuje principy autorizovaného přístupu OECD například tím, že k převodu rizik přistupuje způsobem, který je odděluje od funkcí.

Analogicky viz odstavce 1.48-1.54 a 1.64-1.69 Směrnice.

182. Poté, co je překročen výše uvedený mezní limit a obchod je uznán za existující, uplatňuje autorizovaný přístup OECD analogicky pokyny z odstavců 1.48-1.54 a 1.64-1.69 Směrnice. Tyto pokyny se vztahují nikoliv na transakce, ale na obchody mezi stálou provozovnou a ostatními částmi podniku. Posouzení obchodu by tedy mělo být založeno na obchodě skutečně provedeném mezi stálou provozovnou a jinou částí podniku, protože těmi byly stanoveny podmínky obchodu za použití metod uplatňovaných doposud daňovým poplatníkem konzistentně s metodami popsány v kapitole II Směrnice. S výjimkou dvou situací popsanych v odstavci 1.65 by daňové správy měly uplatňovat pokyny uvedené v odstavci 1.64, když přisuzují zisk stále provozovně, a tedy „by neměly ignorovat skutečné obchody nebo je zaměňovat s jinými obchody“.

D-3 Druhý krok: určení zisků hypotetického samostatného a nezávislého podniku na základě srovnávací analýzy

Tento oddíl obsahuje detailní výklad praktické aplikace základních principů, uvedených v oddíle B-4 ohledně kroku dva autorizovaného přístupu OECD.

(i) Úvod

183. Autorizovaný přístup OECD má provést porovnání *obchodů* mezi stálou provozovnou a podnikem, jehož je součástí, s *transakcemi* mezi nezávislými podniky. Toto porovnání má být provedeno prostřednictvím srovnávací analýzy popsané ve Směrnici. Podle Směrnice srovnatelnost v kontextu stálých provozoven znamená buďto, že žádný z rozdílů (pokud

nějaké existují) mezi obchodem a transakcí mezi nezávislými podniky podstatně neovlivní opatření přijaté pro účely přisuzování zisku stálé provozovně, nebo že mohou být učiněny odůvodněné přesné úpravy, aby byly eliminovány podstatné dopady rozdílů. Měly by být také použity principy podobné pravidlům pro agregaci z kapitoly III Směrnice, aby při určování zisku, který lze přisoudit stálé provozovně, bylo povoleno agregovat obchody stálé provozovny tam, kde je to vhodné.

184. Podle autorizovaného přístupu OECD by měla být pro účely určení tržní odměny za obchody vybrána metoda, která bude nejvhodnější vzhledem k okolnostem případu, a měla by být aplikována analogicky k pokynům obsaženým ve Směrnici. Pododdíl (ii) níže popisuje detailněji, jak mají být aplikovány metody převodních cen na přisouzení zisků. Pododdíl (iii) popisuje srovnávací analýzu. Pododdíl (iv) popisuje celou řadu běžně se vyskytujících obchodů, které vyžadují zvláštní pozornost – obchody, při kterých dochází ke změnám ve využívání hmotných či nehmotných aktiv, ujednání o podílení se na nákladech a obchody týkající se interních služeb. Pododdíl (v) pojednává o otázce výdajů vzniklých před vznikem a po skončení existence stálé provozovny.

(ii) Použití metod převodních cen pro přisouzení zisku

185. Uvažujme o stálé provozovně, která distribuuje produkt vyrobený jejím ústředím. Pro tento účel předpokládejme, že stálá provozovna nakoupila produkt od ústředí za účelem jeho prodeje třetím stranám. Je zřejmé, že prodejní cena třetím stranám je stanovena na základě tržních podmínek, a kontrola převodních cen by se tedy měla zaměřit na transakce s ústředím. Abychom určili zisk z těchto obchodů, který lze přisoudit stálé provozovně, měly by být metody převodních cen použity ve světle podnikatelských aktivit stálé provozovny a jejích funkcí jako distributora. Jestliže například ústředí prodává daný produkt mimo jiné distributorům třetích stran, kteří pracují v podmínkách podobných podmínkám stálé provozovny, může být použita metoda srovnatelné nezávislé ceny (metoda CUP) pro určení ceny, za kterou by tyto produkty získala stálá provozovna, kdyby byla „samostatným a nezávislým podnikem“ ve smyslu odstavce 2 článku 7. Množství hrubého zisku přisouzeného stálé provozovně by bylo definováno jako rozdíl mezi výnosy z prodejů třetí straně, které jsou přisouzeny stálé provozovně, a cenou symbolicky účtovanou ústředím, upravenou (je-li to nutné) na cenu odpovídající principu tržního odstupu s odkazem na srovnatelné transakce mezi nezávislými distributory a výrobci.

186. Tam, kde nelze použít metodu CUP, předpokládáme-li, že funkční a věcná analýza stálé provozovny odhalí, že stálá provozovna funguje jako distributor produktů ústředí, může být tržní cena produktů, které jsou zdánlivě nakoupeny stálou provozovnou od ústředí, určena tím, že od prodejní ceny produktů třetí strany odečteme příslušnou hrubou marži („přirážka k ceně při opětovném prodeji“), která představuje částku, ze které bude nezávislý prodejce působící v tržních podmínkách za srovnatelných okolností chtít pokrýt své výdaje spojené s prodejem a své další provozní náklady, a ve světle funkcí, které provádí (s ohledem na použitý majetek a přijatá rizika), získat příslušný zisk. Stejný přístup by byl použit při aplikaci dalších metod popsanych ve Směrnici. Pokud například funkční a věcná analýza ukáže, že stálá provozovna nefunguje jako pouhý distributor produktů ústředí, ale provádí také významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví cenného marketingového nehmotného majetku, který se váže s tímto produktem (např. protože SP vyvinula tento nehmotný majetek), a přitom žádný významný nehmotný majetek není použit a žádná významná hodnota není přidána ústředím vyrábějícím a dodávajícím produkty stálé

provozovně, pak může být vhodné použít metodu nákladů a přírážky pro určení ceny převodu zboží z ústředí.

187. Problém nastává tam, kde dochází k obchodu mezi stálou provozovnou a jinou částí stejného podniku a existují zde náklady vztahující se k tomuto obchodu, které nesla jiná část podniku ve prospěch stálé provozovny. Pokud náklady, které nesla jiná část podniku, byly promítnuty v tržní ceně tohoto obchodu, neměly by být tyto náklady přiřazeny stálé provozovně. Navíc je potřeba věnovat pozornost internímu účtování nákladů přisouzených různým obchodním transakcím, např. je potřeba zajistit, aby náklady pokryté v jednom obchodě nebyly také nárokovány oproti jinému obchodu. Například náklady na testování produktu související s metodou CUP pro produkt „prodaného“ stálé provozovně, nesmí být také nárokovány podruhé jako součást ceny „služeb“ účtované stálé provozovně dle metody nákladů a přírážky. Tato záležitost se podobá otázce, kterou řeší odstavec 7.26 Směrnice, a pokyny uvedené v tomto odstavci budou analogicky relevantní i pro situaci, kdy dochází k obchodu mezi stálou provozovnou a jinou částí stejného podniku.

188. Při přisuzování zisku stálé provozovně může být také nezbytné zvážit výdaje, které nese podnik pro účely stálé provozovny, pokud takovéto výdaje představují funkce (prováděné jinými částmi podniku), jejichž úhrada je účtována na základě principu tržního odstupu. Zda tyto výdaje vzniklé mimo stálou provozovnu musí být brány v úvahu, by měla odhalit funkční a věcná analýza příslušných částí podniku. S výhradou předcházejícího odstavce se může metoda, prostřednictvím které je uvedeného dosaženo, lišit. Některé země upřednostňují takovéto úhrady za funkce prováděné jinými částmi podniku zohledňovat prostřednictvím úpravy marže hrubého zisku tak, aby odrážela provádění daných funkcí. Skutečné množství výdajů, které nesou jiné části podniku při provádění těchto funkcí, by neměly být odpočítávány, aby se dospělo k čistému zisku stálé provozovny, definovanému na základě principu tržního odstupu. Jiné země upřednostňují dvouúrovňovou analýzu. Nejprve je definována hrubá marže stálé provozovny na základě srovnatelných údajů, aniž by byly brány v potaz úhrady za funkce prováděné jinými částmi podniku. Následně jsou uplatněny metody převodních cen za účelem určení vhodné kompenzace za funkce prováděné jinými částmi podniku. Obě metody by měly z hlediska článku 7 dospět ke stejnému výsledku (ačkoliv zde mohou být i další dopady dle jiných článků smlouvy, které nejsou v této Zprávě popsány).

(iii) Srovnávací analýza

189. Autorizovaný přístup OECD stanoví, že srovnávací analýza má být prováděna analogickým způsobem dle pokynů ve Směrnici.

190. Směrnice uvádí pět faktorů definujících srovnatelnost mezi řízenými a nezávislými transakcemi: charakteristiky majetku nebo služeb, funkční analýza, smluvní podmínky, ekonomické okolnosti a podnikatelské strategie. Autorizovaný přístup OECD se snaží o uplatňování stejných faktorů pro zajištění srovnatelnosti mezi vnitropodnikovými a nezávislými transakcemi. Má se za to, že všechny faktory, s výjimkou smluvních podmínek, mohou být pro hodnocení řízených transakcí uplatněny přímo, protože jsou v podstatě založeny na faktech. Koncepce smluvních podmínek je zakotvena ve vztazích mezi právně samostatnými, třebaže sdruženými podniky, a tedy musí být analogicky aplikována i na obchody v rámci jednoho právního subjektu (viz pojednání v oddíle D-2 (vi) o tom, jak analogicky aplikovat pokyn ohledně smluvních podmínek uvedený v odstavcích 1.52-1.54

Směrnice). Jakmile jsou „smluvní podmínky“ interních obchodů určeny, může být provedeno porovnání se smluvními podmínkami potenciálně srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky.

191. Srovnávací analýza by mohla určit, že došlo k poskytnutí zboží, služeb nebo převodu majetku atd. mezi dvěma částmi podniku, což je srovnatelné s poskytnutím, zboží, služeb nebo majetku atd. mezi nezávislými podniky. Obdobně část podniku, která poskytuje danou „hodnotu“, by měla obdržet výnos, který by obdržel nezávislý podnik poskytující srovnatelné hodnoty při transakci za tržních podmínek. U transakce uskutečněné za tržních podmínek bude nezávislý podnik spíše usilovat o takovou odměnu za transfer určité hodnoty, která mu přinese zisk, než aby jej prováděl za cenu prostých nákladů, i když se mohou vyskytovat situace, za kterých převod zboží, služeb či majetku učiněný za cenu odpovídající tržním podmínkám, nevyústí v zisk (např. viz odstavec 7.33 Směrnice ve spojitosti s poskytováním služeb).

192. Srovnávací analýza může také vést k jiným výsledkům, než které jsou popsány v předcházejících odstavcích. Členské státy zastávají názor, že alternativní výsledky by totožně měly podléhat analýze analogicky dle pokynů obsažených ve Směrnici.

193. Závěrem lze konstatovat, že tam, kde jsou uznány interní obchody, přisoudí věcná a srovnávací analýza těmto řízeným transakcím cenu nebo zisk s odkazem na srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky. Pokyny obsažené ve Směrnici ohledně provádění srovnávací analýzy budou uplatněny analogicky ve světle konkrétních faktických okolností stálé provozovny a jako výsledek testování autorizovaného přístupu OECD. Z tohoto hlediska jsou zvažovány čtyři konkrétní situace: změna v používání hmotného majetku, používání nehmotného majetku, ujednání o podílení se na nákladech a poskytnutí interních služeb.

(iv) *Aplikace druhého kroku autorizovaného přístupu OECD na běžně se vyskytující obchodní transakce*

(a) *Změna v užívání hmotného majetku*

194. Otázka, která část podniku by měla být považována za ekonomického vlastníka hmotného majetku, který je právně vlastněn podnikem jako celkem, nevzniká pouze v době akvizice majetku ze strany podniku. Může se vyskytnout problém, když je nějaké aktivum převedeno z jedné části podniku pro užívání v jiné části podniku. Například vznikne situace, ve které je používání hmotného majetku jednou částí podniku, např. ústředím, nahrazeno užíváním jinou částí podniku, např. stálou provozovnou. Pokud se jak ústředí, tak stálá provozovna zabývají výrobní funkcí a ústředí již více nepotřebuje ve vztahu k produkci určitý stroj, může být tento stroj přesunut z ústředí do stálé provozovny za účelem používání při výrobním procesu stálé provozovny. Jak již bylo řečeno, mezi členskými zeměmi OECD existuje široký konsensus uplatňování užívacího práva při přisuzování ekonomického vlastnictví hmotných aktiv, pokud se v konkrétním případě nenajdou okolnosti, které opodstatňují rozdílný názor. Z toho vyplývá, že změna místa užití hmotného majetku je faktorem, který vyvolává změnu ekonomického vlastnictví tohoto aktiva. Přesun stroje z ústředí do stálé provozovny je skutečnou identifikovatelnou událostí a tedy dává vzniknout interní řízené transakci.

195. Je-li ekonomické vlastnictví hmotného majetku přisouzeno stálé provozovně používající daný majetek (tj. kde konkrétní okolnosti nepotvrzují něco jiného), vzniká otázka, jak zaúčtovat převod aktiva na stálou provozovnu z ústředí při výpočtu výše zisku, který by měl být přisouzen stálé provozovně. Avšak pokud tento obchod proběhl v rámci jednoho podniku, neexistují zde v tomto ohledu žádné „smluvní podmínky“. Jak je uvedeno v oddíle D-2(vi), pokyny v odstavcích 1.52-1.54 Směrnice mohou být aplikovány analogicky: je nutno odlišit „smluvní podmínky“ od účetních záznamů a dalších rozpoznatelných úkonů, včetně jakékoliv souběžné interní dokumentace, odrážející převod rizik, zodpovědností a užitků z jedné části podniku na jinou část (viz odstavec 36).

196. V situaci, kdy je od tohoto momentu stálá provozovna považována za ekonomického vlastníka hmotného majetku, poskytuje spravedlivá tržní hodnota majetku v době jeho převodu všeobecný základ pro výpočet amortizační odečitatelné položky v hostitelské zemi podle tuzemského práva dané země.

197. Reálná situace může eventuálně odrážet skutečnost, že stálá provozovna a ostatní části podniku strukturovaly své transakce způsobem, srovnatelným s chováním ekonomických spoluúčastníků ujednání o podílení se na nákladech (CCA), která předpokládají postupné využití hmotného aktiva různými částmi podniku. Na základě pokynů, uvedených v kapitole VIII Směrnice, nemusí být v těchto případech nezbytné uznávat nějaké zhodnocení (nebo snížení hodnoty) v době změny v užívání hmotného aktiva, jestliže jsou aktiva převedena mezi „účastníky“ způsobem odpovídajícím předpokládanému postupnému využití aktiva v rámci činnosti typu CCA.

198. V ostatních případech může stále být zapotřebí uznat zhodnocení nebo snížení hodnoty hmotného majetku vyplývající ze změny užití, a to i v těch případech, kdy je majetek užíván v souladu s činností CCA. Například majetek již nadále nemusí být používán v rámci činnosti, která je předmětem CCA, nebo jedna část podniku zapojená do změny užití mohla přestat být účastníkem CCA, případně jiná část podniku mohla začít užívat daný majetek, a stát se novým účastníkem CCA.

199. V případech, kdy by ekonomické vlastnictví hmotného majetku nebylo přisouzeno té části podniku, která tento majetek využívá (tj. v případech, kdy konkrétní okolnosti opodstatňují tento názor), může funkční a věcná analýza odrážet skutečnost, že převod daného majetku z jedné části podniku na jinou část podniku je analogií k pronájmu nebo poskytnutí na základě licence mezi nezávislými podniky. V daném případě by nemohl být uznán žádný zisk (nebo ztráta) vzniklý v době převodu hmotného majetku. Naopak, zisky by byly přisouzeny stálé provozovně na základě odpočtu částky, která je ekvivalentem poplatku stanoveného na základě principu tržního odstupu při srovnatelném pronájmu nebo poskytnutí na základě licence mezi nezávislými podniky.

(b) Nehmotný majetek

(1) Dopad nehmotného majetku na zisky přisuzované stálé provozovně

200. Pokud je v rámci funkční a věcné analýzy stanoveno, že stálá provozovna provádí alespoň částečně funkci tvorby nehmotného aktiva nebo že nese mimořádné marketingové výdaje ve vztahu k nehmotnému majetku, měla by mít stálá provozovna právo na výnos srovnatelný s výnosem nezávislého podniku provádějícího podobnou funkci. Pokud funkční a věcná analýza přisoudí výlučné nebo společné vlastnictví nehmotného aktiva stálé

provozovně, je potřeba se při přisuzování zisku stálé provozovně, která tuto funkci provádí, řídit pokyny v Kapitole VI. popisující zvláštní ustanovení pro nehmotný majetek nebo pokyny v Kapitole VII. týkající se služeb poskytnutých v souvislosti s vývojem nehmotného majetku.

201. Podmínky, za kterých stálá provozovna provádí tuto funkci, musí být také vzaty v úvahu a zejména to, jestli je stálá provozovna „výlučným nebo společným vlastníkem“ nehmotného majetku. Kdyby byly podmínky srovnatelné s podmínkami smluvního „výzkumného pracoviště“ ve smyslu odstavce 7.41 Směrnice, stálé provozovně – smluvnímu „výzkumnému pracovišti“ by byl přisouzen zisk odpovídající zisku nezávislých podniků provádějících podobnou funkci jako smluvní výzkumná pracoviště a nikoliv jako „vlastníci“. Další možností by mohlo být, že jak stálá provozovna, tak ostatní části podniku společně přispěly k vývoji nehmotného majetku pro své společné účely. V tomto případě by byl zisk rozdělen mezi přispívající strany na základě toho, k čemu by došlo mezi nezávislými stranami zúčastněnými ve srovnatelné CCA. Řídili bychom se analogicky pokyny uvedenými v Kapitole VIII. Směrnice. Zbývající část tohoto oddílu se detailněji zabývá některými klíčovými otázkami při určování dopadu nehmotného majetku na zisky stálé provozovny.

202. Výnosy z nehmotného majetku jsou součástí celkových výnosů podniku z jeho transakcí se třetími stranami a otázkou není určení těchto výnosů, ale spíše přisouzení výnosů v rámci podniku v souladu s principem tržního odstupu. Například existence vlastnického obchodního modelu možná umožnila obchodníkům ve finanční instituci generovat více zisku. Zisk z transakce se třetími stranami, který byl správně přisouzen stálé provozovně v důsledku funkcí prováděných stálou provozovnou (včetně použití nehmotných aktiv), tedy může již zahrnovat i prvek, vztahující se k výnosu z nehmotného majetku použitého stálou provozovnou. Proto by v takových případech běžně nebylo zapotřebí přičítat nějaký dodatečný výnos k nehmotnému majetku. Problémem, který je třeba definovat, je spíše otázka, zda stálá provozovna uznala příslušné náklady spojené s vytvořením, vývojem nebo údržbou nehmotného majetku, který používá.

203. Článek 7 se zaměřuje na přisouzení zisků stálé provozovně a v kontextu oceňování nehmotného majetku jde o to, aby bylo zajištěno, že majiteli nehmotného majetku je přisouzen výnos na základě principu tržního odstupu. Existuje celá řada způsobů zajištění, aby výnos z nehmotného majetku byl v rámci podniku správně přisouzen, z nichž pouze jeden přisuzuje výnos způsobem, který se podobá licenčním transakcím mezi nezávislými podniky v podobných situacích. Je však nutno poznamenat, že v kontextu autorizovaného přístupu OECD použití slova „licenční poplatek“ (royalty) neznamená převést skutečnou platbu nebo formální licenční dohodu mezi dvěma částmi stejného podniku, ale je míněno jako odkaz na kompenzaci podle principu tržního odstupu, která by musela být zaplacená (a odečtena z příjmu) za užití nehmotného majetku, kdyby byl poskytovatel nehmotného majetku samostatným a nezávislým podnikem. Uznání hypotetického licenčního poplatku je relevantní pouze pro přisouzení zisků stálé provozovně podle článku 7 a nemělo by být chápáno v širších souvislostech z hlediska srážkových daní, které se vymykají rozsahu této Zprávy. Jiné způsoby odměňování vlastníka nehmotných aktiv mezi nezávislými podniky zahrnují započtení odměny do ceny zboží prodávaného vlastníkem nehmotného majetku nebo sdílení části celkového zisku spolu s vlastníkem nehmotného majetku, například prostřednictvím metody rozdělení zbytkového zisku. Pokud by tato ujednání byla reprodukována v situaci stálé provozovny, pak by otázky „licenčních poplatků“ projednávané výše ztratily na významu.

204. Kromě toho je také možné přisoudit výnos z nehmotného majetku bez jakéhokoliv interního „licenčního poplatku“ prostřednictvím ziskové metody. Pokud je například nehmotný majetek úzce provázán s integrovaným globálním obchodováním, který je odměňován prostřednictvím metody rozdělení zisku, bylo by možné přisoudit výnos z nehmotného majetku v rámci výpočtu rozdělení zisku buďto explicitně prostřednictvím zahrnutí majetku jako činitele ve svých právech, nebo nepřímo na základě jeho dopadu na jiné faktory. V tomto případě zde tedy není potřeba vypočítávat licenční výnos *sám o sobě* nebo vyvozovat závěry o existenci ujednání o podílení se na nákladech. Cílem analýzy je spíše zajistit správné přisouzení výnosu z nehmotného majetku nežli určit, zda by měl být interní „licenční poplatek“ uznán.

205. A konečně v případech, kdy je stálá provozovna určena jako ekonomický vlastník nehmotného majetku, je kapitál, včetně „volného“ kapitálu, přisouzen pro podporu jakýchkoliv významných rizik spojených s vývojem nehmotného majetku. Jak je pojednáno v oddíle zabývající se přisouzením „volného“ kapitálu, může být těžké změřit přesně riziko spojené s vytvořením nehmotného majetku, nicméně tam, kde jsou tato rizika významná, by tato analýza měla být provedena. V případě, kdy stálá provozovna není definována jako ekonomický vlastník nehmotného majetku, ale řekněme jako smluvní poskytovatel služeb v oblasti výzkumu a vývoje, budou zapotřebí finanční zdroje na pokrytí mezd výzkumných pracovníků a příslušných administrativních výdajů. Jelikož však významná rizika náležejí ekonomickému vlastníkovi, bude stále provozovně přisouzeno malé množství „volného kapitálu“ a financování bude probíhat spíše formou režijních plateb ze strany ekonomického vlastníka nehmotného majetku.

(2) Interní obchodní transakce týkající se užití nehmotného majetku

206. Mnohem složitější otázky mohou vzniknout, když nehmotný majetek ve „výhradním vlastnictví“, například ústředí, je poskytnut jedné nebo více stálým provozovnám pro účely jejich podnikání. Stálá provozovna může začít využívat obchodní nehmotný majetek vyvinutý a využívaný v minulosti ústředím. Tato situace běžně nastává díky změnám v podnikání, např. když se stálá provozovna začne zabývat novou oblastí podnikání. Podle autorizovaného přístupu OECD by mohla funkční a věcná analýza situace ukázat, že ke stále provozovně by mělo být přistupováno, jako by se z hlediska daného nehmotného majetku zapojila do obchodu s ústředím. Z hlediska tohoto obchodu by byl zisk přisouzen s odkazem na srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky (tj. licenční poplatek) a závisel by na funkční a věcné analýze obchodu, typu získané majetkové účasti a získaných právech (výlučných nebo nevýlučných) atd. Pokyny k těmto otázkám jsou uvedeny v Kapitole VI. a v Kapitole VIII. Směrnice. Stojí za zopakování, jak je uvedeno v předcházejícím oddíle, že interní „licenční poplatek“ je pouze jedním z mnoha možných způsobů odměny za nehmotný majetek.

207. Jak je uvedeno výše, na rozdíl od situace týkající se hmotných aktiv, u nehmotného majetku je běžné, že je využíván současně více než jednou částí podniku. Skutečnost, že je nehmotný majetek dán k dispozici stále provozovně, neznamená, že by se ostatní části podniku zřekly možnosti využívat stejný majetek a nebo že by jej nemohly využívat v budoucnu. Taková změna v používání by vedla k tomu, že ke stále provozovně by se přistupovalo způsobem, že stálá provozovna získala nikoliv samotný majetek nebo výhradní právo na používání daného nehmotného majetku, ale spíše že získala majetkovou účast na tomto aktivu nebo nevýlučné právo využívat nehmotný majetek. Podle autorizovaného

přístupu OECD by tedy v době změny funkce stálá provozovna získala majetkovou účast na nehmotném majetku nebo hypotetické právo používat tento nehmotný majetek.

208. Hodnota získané účasti (společného vlastnictví, úplného vlastnictví nebo majetkové účasti) by byla definována s odkazem na srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky. Ke stálé provozovně by mohlo být přístupováno, že získala nehmotný majetek nebo účast na nehmotném majetku za spravedlivou tržní hodnotu, a je tedy oprávněna odepsat/amortizovat účast v získaném aktivu s využitím této hodnoty, s výhradou pravidel pro odpisy/amortizaci hostitelské země.

209. Dalším možným výsledkem analýzy řízené transakce, v jejímž důsledku je nehmotný majetek dán k dispozici stálé provozovně, by mohl být přístup, kdy stálá provozovna získala právo používat nehmotný majetek analogicky k licenční dohodě. V závislosti na skutečných okolnostech a srovnávací analýze by mohla být stálá provozovna oprávněna odečítat poplatek dle licenčního ujednání ve výši rovnající se principu tržního odstupu, jaký by byl odsouhlasen mezi nezávislými podniky, které by uskutečnily srovnatelnou transakci.

210. Principy podobné těm, o nichž je pojednáno výše, platí pro transakce uznané z hlediska nehmotného majetku získaného podnikem prostřednictvím licencí od třetích stran. Právo podniku používat nehmotný majetek na základě licence může vytvářet majetek, jehož ekonomické vlastnictví může být přisouzeno některé části podniku a může být předmětem obchodu s ostatními částmi podniku. Ekonomické vlastnictví tohoto majetku lze přisoudit té části podniku, která provádí významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví práva na využívání licencovaného majetku. V případech, kdy ekonomický vlastník poskytne licencovaný nehmotný majetek k dispozici pro užití další části podniku, a tento obchod mezi částmi podniku je uznán, určí funkční a věcná analýza charakter tohoto obchodu, např. jako přímý převod nebo poskytnutí těchto práv na užití pro účely přisouzení zisku z tohoto užití.

(c) Ujednání o podílení se na nákladech

211. Je třeba poznamenat, že analýza uvedená v předcházejícím odstavci se zabývá pouze přímými důsledky převodu nehmotného aktiva samotného nebo převodu majetkové účasti v existujícím nehmotném aktivu. Za situace, kdy nehmotný majetek vytvořený jednou částí podniku má být dále vyvíjen podnikem jako celkem, může tento další vývoj být prováděn v rámci aktivity typu ujednání o podílení se na nákladech (CCA), jehož je stálá provozovna účastníkem. Za daných okolností by se pro daňové účely ke stálé provozovně přistupovalo, jako kdyby získala účast v dříve existujícím nehmotném majetku (skupovací platba), a jakékoliv následné obchody týkající se dalšího vývoje nehmotného majetku by byly definovány v souladu s pokyny uvedenými v Kapitole VIII. Směrnice. Pokud by v souladu s pokyny Kapitoly VIII. bylo zjištěno, že stálá provozovna získala pouze právo na užívání dříve existujícího nehmotného majetku, který podléhá CCA, a nezískala majetkový podíl v nehmotném majetku samotném, může být teoretický licenční poplatek přisouzen analogicky na základě pokynů v Kapitole VI.

212. Pokud stálá provozovna a další části podniku obchodující se stálou provozovnou strukturovaly své obchody způsobem srovnatelným s ekonomickými spoluúčastníky aktivity odpovídající CCA, stálá provozovna a zbývající části podniku by byly považovány za ekonomické spoluúčastníky této činnosti a k řízeným transakcím mezi nimi by bylo přístupováno podobně jako k transakcím mezi sdruženými podniky – účastníky CCA.

213. Pokyny v Kapitole VIII. ohledně určení, zda CCA mezi sdruženými podniky odpovídá principu tržního odstupu, mohou být analogicky aplikovány i v kontextu stálých provozoven. Stejně jako jakékoliv jiné transakce mezi sdruženými podniky je CCA ujednáním, obsahujícím práva a povinnosti, určené k dosažení určitého ekonomického cíle pro své členy. Bez ohledu na skutečnost, že stálá provozovna není samostatnou právní osobou oddělenou od zbyvající části podniku, mohou zde být jako teoretický koncept napomáhající při přisuzování zisku stálé provozovně definovány stejné ekonomické cíle jako mezi stálou provozovnou a zbyvající částí podniku,. Avšak vzhledem k absenci smluv mezi jednotlivými částmi stejného podniku mohou státy požadovat, aby podniky, které prezentují určité aktivity jako předmět CCA, splnily významné mezní limity a aby předložily spolehlivé důkazy na podporu svých tvrzení. Proto mohou země na své daňové poplatníky uvalit břímě požadující, aby připravili a předložili (tam, kde je to požadováno) takový typ dokumentace, který by byl vytvořen pro účely zadokumentování skutečného CCA strukturovaného v souladu s pokyny Kapitoly VIII. Směrnice. Kromě dokumentace CCA pro účely odhalení záměrů účastníků CCA bude požadována i funkční a věcná analýza, která definuje chování účastníků a stanoví skutečnou povahu ekonomických vztahů mezi různými částmi podniku.

214. Pokud je například deklarováno, že stálá provozovna je účastníkem CCA v rámci jednoho právního subjektu, měly by být k dispozici dostatečné důkazy, které umožní daňovému orgánu hostitelské země stálé provozovny vyhodnotit, zda je příspěvek stálé provozovny k CCA, jak je uvedeno v odstavci 8.8 Směrnice „v souladu s tím, co by nezávislý podnik odsouhlasil jako svůj příspěvek za srovnatelných okolností s ohledem na užitky, které rozumně očekává, že obdrží z tohoto ujednání“. Při tomto vyhodnocení budou zásadní listinné důkazy, a to za podmínky, že odrážejí reálnou situaci a že zadokumentované záměry jsou realizovány a dodržovány během trvání CCA.

215. V souladu s pokyny ohledně rozpoznání řízených transakcí by podnik a jeho stálá provozovna nebyly běžně shledávány, že jednají způsobem odpovídajícím činnosti CCA, pokud by toto nebyl úmysl podniku doložený příslušnou dokumentací. Obdobně vzhledem k rozsahu dokumentace vyžadované pro podporu tvrzení o existenci CCA by podnik nemohl dodatečně nárokovat existenci CCA, pokud nemá k dispozici souběžnou dokumentaci na podporu tohoto tvrzení. Jinými slovy, míra propracovanosti teoretického konceptu, který je požadován pro ekonomické CCA mezi částmi jedné právní osoby, předem vylučuje tvrzení, která nejsou podpořena přesvědčivou souběžnou dokumentací.

(d) Interní služby

216. Aby bylo možno provádět podnikatelskou činnost prostřednictvím stálých provozoven, je často zapotřebí mít značnou podpůrnou infrastrukturu ústředí. Ta může pokrývat celou škálu činností, počínaje strategickým managementem a konče centralizovanou výplatou mezd a účetními funkcemi. Existence těchto podpůrných funkcí musí být zvážena při přisuzování zisku různým částem podniku.

217. Je důležité brát v úvahu, že podle Směrnice je nyní vždy požadováno, aby sdružené podniky dodržovaly princip tržního odstupu.

218. Podle autorizovaného přístupu OECD je princip tržního odstupu uplatňován pro určení odměny za provádění této služby. Uplatňování tohoto principu bude zohledňovat nejenom

cenu uplatněnou na danou službu, ale také, v souladu s pokyny v Kapitole VII., zda podle principu tržního odstupu obě strany uzavřely kontrakt na poskytování služby. Při řešení těchto otázek mohou posloužit jako užitečné testy uvedené v odstavci 7.6 Směrnice. Navíc použití principu tržního odstupu může naznačit, zda je cena za poskytnuté služby vyšší nebo nižší nežli náklady, které nese ústředí při poskytování této služby (viz odstavec 7.33 Směrnice).

219. Autorizovaný přístup OECD má přisoudit zisky stálé provozovně s ohledem na služby prováděné stálou provozovnou pro ostatní části podniku (a opačně) tím, že se analogicky řídí pokyny uvedenými ve Směrnici, zvláště v Kapitolách VII. a VIII., při určování, zda (a pokud ano, tak do jaké míry) mají být podpůrné funkce odměněny. V některých případech se může uvažovat o stálé provozovně a ostatních částech podniku, jako že jednájí způsobem srovnatelným s ekonomickými spoluúčastníky CCA zahrnující poskytování těchto služeb. Interní transakce v rámci podniku by měly být pro daňové účely posuzovány podobným způsobem – jako poskytnutí srovnatelných služeb mezi nezávislými stranami ve srovnatelné činnosti typu CCA v souladu s pokyny uvedenými v Kapitole VIII. Směrnice. Většina služeb poskytnutých ústředím podniku se příliš neliší od služeb poskytovaných mateřskou společností nebo centralizovaným poskytovatelem služeb skupiny nadnárodních podniků. Podobné techniky mohou být použity i pro sdružené podniky. Pokud nejsou k dispozici srovnatelné nezávislé ceny, může být užitečné použít metodu nákladů a přírážky.

220. Na závěr je vhodné připomenout odstavec 7.37 Směrnice, který je uveden níže:

I když by daňové správy a daňoví poplatníci měli z principu usilovat o zjištění patřičné tržní ceny při uplatnění tržního odstupu, nemělo by být přehlédnuto, že mohou existovat praktické důvody, proč by daňový úřad v rámci své pravomoci mohl výjimečně v některých případech upustit od výpočtu a zdanění ceny, stanovené v rámci tržního odstupu, za provedené služby, na rozdíl od toho, kdy je umožněno poplatníkovi, aby za vhodných okolností pouze rozložil výdaje za provedení těchto služeb. Například i kdyby analýza prospěchu vynaložených nákladů označila dodatečný daňový příjem, který by mohl být vybrán, nemohla by v některých případech odůvodnit výlohy a správní břemeno spojené se stanovením odpovídající výše tržní ceny. V těchto případech může vyúčtování všech příslušných výdajů, spíše než stanovení tržní ceny, znamenat uspokojivý výsledek pro nadnárodní skupiny podniků a daňové správy. Je nepravděpodobné, že by tato koncese byla udělena daňovými správami tam, kde poskytování služeb je hlavní činností sdruženého podniku, kde ziskový prvek je relativně významný nebo kde přímé daňové zatížení je možné jako základ, z něhož lze stanovit tržní cenu.

(v) *Zacházení s náklady vzniklými před vznikem a po ukončení existence stálé provozovny*

221. Jednou ze záležitostí, které byly identifikovány jako způsobující zvláštní problémy při výpočtu zisků stálých provozoven, jsou položky výdajů (a v některých případech příjmů) uskutečněných před vznikem existence stálé provozovny nebo po ukončení její existence. Například podnik může nést výdaje ve spojitosti se zřízením stálé provozovny (např. „startovací“ výdaje), ale ještě předtím než stálá provozovna vznikne (tj. předtím než podnik začne provádět podnikatelskou činnost prostřednictvím stálé provozovny). Pak vyvstává otázka, zda (a pokud ano, tak do jaké míry) by měly být tyto výdaje brány v potaz při výpočtu zdanitelných zisků stálé provozovny. Obecně platí, že by výdaje spojené s vytvořením příjmu mělo být povoleno započítat vůči tomuto příjmu, ale principy kalkulace zdanitelného příjmu na základě ročního účetního období a odmítání určitých odpočtů nákladů vzniklých před

uskutečněním činnosti generující příjem mohou působit jako protiváha tomuto obecnému principu.

222. Podobně, když je existence stálé provozovny ukončena, je možné, že podnik následně bude realizovat příjem pocházející celkově nebo částečně z činností stálé provozovny, nebo může následně nést výdaje vztahující se k činnosti stálé provozovny. V těchto případech je otázkou, zda (a pokud ano, tak do jaké míry) může nebo by měla hostitelská jurisdikce zohledňovat tyto položky při výpočtu zdanitelných zisků stálé provozovny. Navíc samotné ukončení existence stálé provozovny (např. ať již prostřednictvím prostého zastavení její činnosti, přesunu její činnosti do jiného místa, včlenění jejích operací do činnosti jiné strany nebo prodej jejích činností jiné straně) může vyvolat otázku dopadu na zdanitelné zisky stálé provozovny.

223. Cílem této Zprávy není vyřešení těchto otázek. Je známo, že domácí právo jednotlivých zemí se může podstatně lišit v tom, jak přistupuje k různým otázkám tohoto typu. Například to, zda hostitelská země bude brát konkrétní otázky tohoto typu v úvahu při vypočítávání zdanitelných zisků stálé provozovny, může záviset na domácím právu daného státu ohledně metod účetnictví, startovacích výdajů, výdajů spojených s ukončením společnosti, se sloučením, likvidací atd. Přístupy některých zemí k řešení těchto otázek jsou důslednější než přístupy jiných států. Mnohé z domácích zákonů členských států obecně zakazují odpočty „startovacích“ výdajů vzniklých jejich domácími podniky a existuje všeobecná dohoda, že by bylo rozumné aplikovat podobné principy ohledně vzniklých výdajů i ve spojitosti se zřízením stálé provozovny. Nicméně uznává se, že je třeba pokračovat v práci zaměřené na dosažení úplného konsensu v záležitostech tohoto typu.

D-4. Dokumentace

224. Autorizovaný přístup OECD také analogicky uplatňuje pokyny o dokumentaci převodních cen uvedené v Kapitole V. Směrnice. Obzvláště budou platit stejné standardy pro zadokumentování tržní povahy určení zisku vztahujícího se k řízeným obchodům, jaké v současné době platí pro dokumentování transakcí a souhrnu doporučení uvedených v odstavcích 5.28 a 5.29 Směrnice. Zejména analogicky k pokynům obsaženým v odstavcích 5.28 by měli daňoví poplatníci vyvinout patřičné úsilí v době, kdy je zisk z řízených transakcí definován, aby se ujistili, že jejich přístup k určení příslušného zisku je v souladu s principem tržního odstupu. Daňové správy by měly mít právo získat dokumentaci vypracovanou nebo zmiňovanou v tomto procesu jako prostředek ověření principu tržního odstupu. Jak je uvedeno v odstavci 5.28 „požadavky na dokumentaci by neměly na daňové poplatníky ukládat náklady a břemena neúměrná situaci.“

225. Je potřeba mít na paměti, že dokumentace podobná dokumentaci o převodních cenách, požadovaná pro určení tržní povahy definice zisku vztahujícího se k „obchodům“ stálé provozovny s ostatními částmi podniku se může dosti lišit od dokumentace uvedené v oddíle D-2 (v)(b) výše, vztahující se k samotné existenci, charakteristice a podmínkám transakcí. Poslední jmenovaná forma dokumentace je relevantní pro uznání obchodů v rámci kroku jedna, zatímco dokumentace obdobná dokumentaci o převodních cenách je relevantní pro určení, zda definice zisku vztahujícího se k těmto transakcím je v souladu s principem tržního odstupu.

226. Jelikož však transakce nebývají vždy pro účely přisouzení zisků stálé provozovně uznávány, nemusí být daňoví poplatníci zvyklí dokumentovat podobné obchodní vztahy nebo tržní podstatu definice zisku vztahujícího se k těmto obchodům ve stejné míře, jak by dokumentovali transakce se sdruženými podniky. To může sloužit jako vysvětlení určitých potenciálních obtíží při uplatňování autorizovaného přístupu OECD v praxi, jak vyplynulo z testovacího procesu. Proto může být pro daňové správy nezbytné, aby podpořily dokumentační úsilí daňových poplatníků, čímž by bylo zajištěno, že obchodní transakce budou skutečně adekvátně zadokumentovány pro účely jejich uznání a také že tržní charakter určení zisku, vztahujícího se k těmto transakcím, je adekvátně zadokumentován v souladu s pokyny v Kapitole V. Směrnice. Daňové správy a daňoví poplatníci by měli dodržovat obecné pokyny uvedené v Kapitole V. ohledně toho, jak dokumentovat dodržování principu tržního odstupu.

D-5 Závislý zástupce - stálá provozovna

(i) Úvod

227. Jak již bylo uvedeno v odstavci 6, tato Zpráva nezkoumá otázku, zda stálá provozovna existuje podle článku 5 odst. 5 Modelové daňové smlouvy OECD (tzv. „závislý zástupce - stálá provozovna“), ani není zamýšleno, aby jakýmkoliv způsobem ovlivnila v současné době existující standardy pro určování existence stálé provozovny podle článku 5. Nicméně se zabývá důsledky zjištění, že závislý zástupce – stálá provozovna existuje z hlediska zisků, které by měly být přisouzeny závislému zástupci – stálé provozovně. Nevyhnutelným důsledkem skutečnosti existence mezního limitu stálé provozovny je, že se budou vyskytovat případy, které jsou si jinak dosti podobné, ale kde v jednom případě bude dosaženo mezního limitu a v jiném nikoliv. Mohou existovat významné rozdíly v tom, jak hostitelská země uplatňuje svá zdaňovací práva vůči dvěma činnostem v závislosti na tom, na které straně mezního limitu se tato činnost nachází. Tento „zlomový efekt“ není důsledkem autorizovaného přístupu OECD k přisuzování zisků podle článku 7, ale představuje způsob, jakým článek 5 odst. 5 funguje. Autorizovaný přístup OECD skutečně může částečně zmírnit tento „zlomový efekt“ v porovnání se současnými pravidly obsaženými v článku 7, a to v případech, kdy by bylo možné, aby hostitelská země zdanila veškeré příjmy, jakmile je dosaženo mezního limitu. Na začátek je třeba znovu zdůraznit, že pojednání uvedené níže nevychází z předpokladu snížení mezního limitu, na základě kterého je ustavena stálá provozovna podle článku 5. Avšak zodpovědný přístup k vypracování pokynů podle článku 7 musí vzít také v úvahu, že určité uspořádání podnikatelské činnosti také může splňovat podmínky mezního limitu, a tedy způsobit vznik závislého zástupce – stálé provozovny ve smyslu článku 5 odst. 5.

228. Současná absence pokynů ohledně toho, jak určovat zisky, které mají být přisouzeny závislému zástupci – stálé provozovně, vytvořila nejistotu z hlediska důsledků existence závislého zástupce – stálé provozovny podle článku 5 odst. 5. Na straně podnikatelské veřejnosti existuje obava, že při absenci podobných pokynů se může stát standardním pravidlo „přitažlivé síly“; tedy existence závislého zástupce – stálé provozovny by měla automatický účinek v odčerpání zisků do hostitelské země bez ohledu na to, zda tyto zisky jsou vytvořeny činností prováděnou závislým zástupcem nebo následkem jeho činnosti. Tento oddíl má za cíl napravit současnou neuspokojivou situaci tím, že poskytne specifické pokyny ohledně přisuzování zisků závislému zástupci – stálé provozovně při použití stejných principů, jaké jsou aplikovány pro přisuzování zisků jiným typům stálých provozoven. Navíc dle níže uvedeného, autorizovaný přístup OECD, založený na funkční a věcné analýze

činností závislého zástupce a zdůrazňující význam určení významných personálních funkcí relevantních pro přijetí a/nebo řízení rizik a významných personálních funkcí relevantních pro určení ekonomického vlastnictví aktiv, poskytuje měření výše zisků, které lze v souladu s principem tržního odstupu přisoudit závislému zástupci – stálé provozovně. Následkem toho není domněnka, že závislý zástupce – stálá provozovna bude mít přisouzeny zisky, automatická. V některých situacích může funkční a věcná analýza určit, že částka, která má být přisouzena závislému zástupci – stálé provozovně, je zanedbatelný zisk, nula nebo ztráta.

229. Situace, kdy jsou globální obchodování finančními instrumenty nebo pojišťovací činnost prováděny závislým zástupcem - stálou provozovnou podle článku 5 odst. 5, je popsána podrobně v částech III. a IV. této Zprávy. Příklad uvedený níže se především zaměřuje na situace, kdy je závislý zástupce sdruženým podnikem. Nicméně, stejné principy platí i pro situace, kdy závislý zástupce není sdruženým podnikem.

(ii) Autorizovaný přístup OECD pro závislého zástupce – stálou provozovnu

230. V případech, kdy stálá provozovna vzniká v důsledku činnosti závislého zástupce, bude mít hostitelská země zdaňovací práva vůči dvěma různými právními osobám: vůči závislému zástupci podniku (který může být rezidentem hostitelské země) a vůči závislému zástupci – stálé provozovně (která je stálou provozovnou nerezidentního podniku). Z hlediska transakcí mezi sdruženými podniky (závislým zástupcem podniku a nerezidentním podnikem) je pro určení, zda jsou transakce mezi sdruženými podniky (např. provize vyplacená závislému zástupci podniku na základě objemů prodaných produktů) prováděny na základě principu tržního odstupu, relevantním článkem 9.

231. Otázkou, která má být řešena z hlediska závislého zástupce – stálé provozovny, je určení zisků nerezidentního podniku, které lze přisoudit jeho závislému zástupci – stálé provozovně v hostitelské zemi (tj. jako výsledek aktivit, které byly vykonány závislým zástupcem podniku jménem nerezidentního podniku). V této situaci bude relevantním článkem článek 7. Je potřeba zdůraznit, že hostitelská země může zdanit pouze zisky nerezidentního podniku v případě, kdy funkce prováděné v hostitelské zemi jménem nerezidentního podniku odpovídají meznímu limitu stálé provozovny, jak je definován podle článku 5. Dále se množství tohoto zisku omezuje na zisky z podnikání, které lze přisoudit operacím prováděným v hostitelské zemi prostřednictvím závislého zástupce – stálé provozovny.

232. Pokud se zjistí, že závislý zástupce – stálá provozovna existuje podle článku 5 odst. 5, vzniká otázka, jak této stálé provozovně přisuzovat zisky. Odpověď zní, řídit se stejnými principy, jaké jsou používány pro ostatní typy stálých provozoven, protože jakýkoliv jiný postup by nebyl v souladu s článkem 7 a s principem tržního odstupu. V rámci prvního kroku autorizovaného přístupu OECD určí funkční a věcná analýza funkce, které jsou prováděny závislým zástupcem – podnikem jak na jeho vlastní účet, tak jménem nerezidentního podniku. Z jedné strany bude závislý zástupce podniku odměněn za služby, které provádí pro nerezidentní podnik (s ohledem na jeho aktiva a jeho rizika, pokud nějaká existují). Z druhé strany budou závislému zástupci – stálé provozovně přisouzena aktiva a rizika nerezidentního podniku, která se vztahují k funkcím prováděným závislým zástupcem podniku jménem nerezidentního podniku, spolu s dostatečným množstvím „volného“ kapitálu pro podporu těchto aktiv a rizik. Autorizovaný přístup OECD pak přisoudí závislému zástupci – stálé provozovně zisky na základě těchto aktiv, rizik a kapitálu. Analýza se také zaměřuje na povahu funkcí prováděných závislým zástupcem jménem nerezidentního podniku, a zejména

na to, zda provádí významné personální funkce relevantní pro přijetí a/nebo řízení rizik nebo pro určení ekonomického vlastnictví majetku. Z tohoto hlediska bude pravděpodobně poučná analýza dovedností a zkušeností zaměstnanců závislého zástupce podniku, například při určení, zda jsou funkce vyjednávání nebo řízení rizik prováděny závislým zástupcem jménem nerezidentního podniku. Obecně se funkční a věcná analýza zaměřuje na podstatu prováděných funkcí, a zejména na to, zda jsou výše zmíněné významné personální funkce prováděny závislým zástupcem podniku jménem nerezidentního podniku tak, aby příslušná aktiva a rizika nerezidentního podniku mohla být přisouzena závislému zástupci – stále provozovně (v takovém případě budou zisky spojené s těmito aktivy a riziky zdanitelné v hostitelské zemi) nebo jiné části nerezidentního podniku (v tomto případě by příslušné zisky nebyly zdanitelné v hostitelské zemi).

233. V praxi nemusí závislý zástupce podniku provádět významné personální funkce relevantní pro přijetí a/nebo řízení rizik nebo významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví majetku, a pokud je neprovádí, pak je přisouzení aktiv, rizik a zisků závislému zástupci – stále provozovně příslušným způsobem redukováno nebo eliminováno. Zejména je potřeba poznamenat, že činnost prostého prodejního zástupce pravděpodobně nebude představovat významné personální funkce vedoucí k vývoji marketingového nebo obchodního nehmotného majetku, a tedy závislému zástupci – stále provozovně nebude přisouzen zisk jako „ekonomickému vlastníkovi“ tohoto nehmotného majetku.

234. Při výpočtu zisků, které lze přisoudit závislému zástupci – stále provozovně, bude potřebné na základě principu tržního odstupu určit a odečíst odměnu závislého zástupce podniku za služby, které poskytuje nerezidentnímu podniku (s ohledem na jeho aktiva a rizika, pokud nějaká existují). Vzniká zde otázka, zda by zde měl zůstat nějaký zisk, který by měl být přisouzen závislému zástupci – stále provozovně poté, co byla závislému zástupci podniku vyplacena odměna na základě principu tržního odstupu. V souladu s principy nastíněnými výše (a ilustrovanými v příkladu níže) odpověď zní, že to závisí na konkrétních skutečnostech a okolnostech, které byly odhaleny funkční a věcnou analýzou závislého zástupce a nerezidentního podniku. Autorizovaný přístup OECD však uznává, že je za určitých okolností možné, aby takovéto zisky byly přisouzeny závislému zástupci – stále provozovně.

235. Před ilustrováním výše uvedeného na příkladu je vhodné nejprve zvážit alternativní přístup prosazovaný některými komentátory (zde uváděný jako přístup „jediného daňového poplatníka“), podle kterého výplata odměny závislému zástupci podniku v souladu s principem tržního odstupu za všech okolností plně anulují zisky, které lze přisoudit závislému zástupci – stále provozovně. Odůvodněním tohoto přístupu je, že kompenzace závislému zástupce podniku, pokud je dodržen princip tržního odstupu podle článku 9, je považována za adekvátní odměnu stálého zástupce za jím provedené funkce, použitá aktiva a přijatá rizika a jelikož zde neexistují žádné další prováděné funkce, použitá aktiva a přijatá rizika v hostitelské zemi, nemůže zde být žádný další zisk k přisouzení. Funkční a věcná analýza může ukázat, že podle dohody o zprostředkování prodeje nepatří určitá rizika, například zásoby a úvěrová rizika, závislému zástupci podniku, ale nerezidentnímu podniku, který je příkazcem. Ačkoliv panuje shoda, že rizika jsou právně nesena nerezidentním podnikem, rozdíl mezi těmito dvěma přístupy spočívá v tom, že podle přístupu „jediného daňového poplatníka“ nemohou být tato rizika nikdy přisouzena závislému zástupci – stále provozovně nerezidentního podniku, zatímco autorizovaný přístup OECD by pro daňové účely tato rizika přisoudil závislému zástupci – stále provozovně, pokud, a pouze jen pokud

provádí závislý zástupce významné personální funkce relevantní pro přijetí a/nebo následné řízení těchto rizik.

236. Ačkoliv je přístup „jediného daňového poplatníka“ na pohled atraktivní, ve skutečnosti obsahuje celou řadu základních nedostatků. Za prvé tento přístup nevede ke spravedlivému rozdělení zdaňovacích práv mezi hostitelskou a domácí jurisdikcí, protože ignoruje aktiva a rizika, která se vztahují k činnosti prováděné v jurisdikci zdroje jednoduše proto, že tato aktiva a rizika právně náležejí nerezidentnímu podniku. Takový přístup jde proti jednomu ze základních logických principů koncepce stálé provozovny, který umožňuje v rámci určitých limitů zdanění nerezidentních podniků (včetně jejich aktiv a rizik) s ohledem na jejich aktivity v jurisdikci zdroje. Přístup „jediného daňového poplatníka“ se nezabývá možností, že pokud rizika (a odměna) právně náležejí nerezidentnímu podniku, je přesto možné přisoudit tato rizika (a odměnu) stálé provozovně nerezidentního podniku vytvořené v důsledku činnosti jeho závislého zástupce v hostitelské zemi.

237. Druhým problémem přístupu „jediného daňového poplatníka“ je, že pokud by byl akceptován, znamenalo by to, že autorizovaný přístup OECD je aplikován rozdílně v závislosti na tom, o jaký typ stálé provozovny se jedná. U stálých provozoven jiných než závislý zástupce přisuzuje autorizovaný přístup OECD stálé provozovně aktiva a rizika, která jsou vytvořena nebo ekonomicky vlastněna v důsledku funkcí prováděných stálou provozovnou, a podle toho přisuzuje zisky, a to bez ohledu na to, že aktiva a rizika právně samozřejmě patří nerezidentnímu podniku. Oproti tomu podle přístupu „jediného daňového poplatníka“ nastíněnému výše by nebyly závislému zástupci – stálé provozovně přisouzeny žádné zisky z hlediska rizik a aktiv nerezidentního podniku, ačkoliv vznikají z činností prováděných prostřednictvím závislého zástupce. Tyto rozdíly mezi podniky vykonávajícími obchodní činnost prostřednictvím závislého zástupce, a podniky vykonávajícími podnikatelskou aktivitu prostřednictvím trvalého místa podnikání stálé provozovny, by byly v rozporu s článkem 7 a s principem tržního odstupu.

238. Pokud by se na tuto otázku pohlédlo z jiné perspektivy, přístup „jediného daňového poplatníka“ by vedl ke stejnému výsledku z hlediska přisouzení zisku závislému zástupci – stálé provozovně i v případech, kdy jsou skutečnosti podstatně rozdílné. Přisouzení zisků závislému zástupci – stálé provozovně by bylo stejné jak v situacích, kdy by funkční a věcná analýza prokázala, že činnost stálé provozovny generovala rizika a aktiva pro podnik, tak v situacích, kdy by funkční a věcná analýza prokázala, že činnost stálé provozovny žádná podobná rizika a aktiva negenerovala.

239. Závěrem, je zřejmé, že základním principem interpretace zákona je fakt, že navrhovatelé zákona (nebo smlouvy) usilují o to, aby každé slovo mělo svůj význam, a následně, aby text nemohl být interpretován způsobem, který by činil jakoukoliv jeho část postradatelnou. Uplatnění přístupu „jediného daňového poplatníka“ k přisuzování zisků by však znamenalo, že z existence závislého zástupce – stálé provozovny by nikdy nevyplývaly žádné důsledky z hlediska zisku, což by činilo článek 5 odst. 5 do značné míry nadbytečným.

(a) *Praktický příklad aplikace autorizovaného přístupu OECD – závislí obchodní zástupci*

240. Následující ilustrace má za cíl lépe vysvětlit přístup uplatňovaný podle autorizovaného přístupu OECD. Je známo, že v praxi bude z hlediska řešení většina situací mnohem složitějších a těžších. Cílem je však ilustrovat princip, že zdaňovací práva hostitelské země nemusí být nezbytně vyčerpána zajištěním kompenzace závislému zástupci podniku

dle principu tržního odstupu podle článku 9 (následující příklad uvádí situaci, kdy je závislý zástupce sdruženým podnikem).

241. Podle typické dohody o zprostředkování prodeje nezískává nikdy závislý zástupce podniku vlastnický titul ke zboží, které zůstává majetkem nerezidentního podniku, jehož jménem jsou smlouvy se zákazníky uzavírány. Tedy tam, kde závislý zástupce podniku skladuje zásoby zboží, jež náleží zahraničnímu podniku, je za účelem splnění objednávek zákazníků přijatých v rámci obchodní činnosti tohoto závislého zástupce přijato nerezidentním podnikem příslušné riziko zásob. Zprostředkovatelský poplatek vyplacený na základě principu tržního odstupu nerezidentním podnikem závislému zástupci podniku by proto neměl obsahovat prvek odměny za přijetí těchto rizik – ta jsou nesena nerezidentním podnikem.

242. Za předpokladu, že činnosti prováděné závislým zástupcem podniku jménem nerezidentního podniku vedou ke vzniku závislého zástupce – stálé provozovny podle článku 5 odst. 5, vzniká otázka, zda by měla být nějaká odměna za přijetí rizika zásob přisouzena závislému zástupci – stálé provozovně nerezidentního podniku. Jak již bylo poznamenáno, toto bude definováno v důsledku určení, zda jsou významné personální funkce relevantní pro přijetí a/nebo následné řízení rizik prováděny samotným nerezidentním podnikem mimo jurisdikci, kde se nachází závislý zástupce – stálá provozovna, nebo zda je toto prováděno závislým zástupcem podniku jménem nerezidentního podniku. Tato analýza by měla být provedena případ od případu, s ohledem na širokou škálu strategií řízení rizik používaných různými typy podniků. Vytvoření a řízení rizik spojených se zásobami může zahrnovat rozdílné personální funkce v různých sektorech podnikání, a dokonce v různých podnicích v rámci jednoho sektoru. Tyto funkce mohou být prováděny nerezidentním podnikem mimo jurisdikci, kde se nachází závislý zástupce – stálá provozovna, nebo mohou být prováděny závislým zástupcem podniku jménem nerezidentního podniku. Navíc výsledek některých podnikatelských modelů, například výroba „přesně na čas“, může odstranit některá zmíněná rizika, například riziko zásob (i když dané modely mohou vytvořit nová rizika – například riziko ztráty prodeje, protože zboží nebude k dispozici ve chvíli, kdy jej zákazník chce).

243. Na základě výše uvedeného a pro účely ilustrace uplatnění autorizovaného přístupu OECD vůči závislým zástupcům předpokládejme, že zaměstnanci, kteří provádějí významné personální funkce relevantní pro přijetí a/nebo následné řízení rizika zásob a významné personální funkce relevantní pro určení ekonomického vlastnictví zásob, jsou zaměstnanci závislého zástupce podniku a provádějí tyto funkce jménem nerezidentního podniku. To by znamenalo, že „ekonomické vlastnictví“ zásob a odměna za přijetí příslušného rizika zásob mají být podle autorizovaného přístupu OECD přisouzeny závislému zástupci – stálé provozovně. Podle autorizovaného přístupu OECD totéž pochopitelně platí i pro příslušný zisk nebo ztrátu.

244. Výše uvedený výsledek je definován v souladu s funkční a věcnou analýzou. Neexistuje obecný předpoklad, že aktiva nebo rizika by měla být přisouzena závislému zástupci – stálé provozovně. Za jiných okolností by mohla funkční a věcná analýza ukázat, že relevantní významné personální funkce jsou prováděny pracovníky ústředí nerezidentního podniku a zaměstnanci závislého zástupce podniku v hostitelském státě neprovádějí tyto činnosti jménem nerezidentního podniku. V takovém případě by ekonomické vlastnictví zásob a odměnu za přijetí příslušného rizika spojeného se zásobami nebylo možno podle autorizovaného přístupu OECD přisoudit závislému zástupci – stálé provozovně nerezidentního podniku, ale musely by být přisouzeny jeho ústředí.

245. Podobnou analýzu je možno provést v jednotlivých případech i ve vztahu k jiným typům rizik, např. ohledně úvěrového rizika ve vztahu k pohledávkám zákazníků nerezidentního podniku. Opět, podle typické dohody o zprostředkování prodeje náleží právně pohledávky zákazníků a s nimi spojená úvěrová rizika nerezidentnímu podniku a ne závislému zástupci podniku, tudíž odměna vyplacená nerezidentním podnikem závislému zástupci podniku by neměla obsahovat odměnu za přijetí tohoto rizika. Lze ještě jednou uvést, že klíčovou otázkou je, zda by měla náležet nějaká odměna za přijetí úvěrového rizika závislému zástupci – stále provozovně nerezidentního podniku. Jak již bylo uvedeno, toto bude určeno s odkazem na identifikaci skutečnosti, kde jsou prováděny významné personální funkce relevantní pro přijetí a/nebo následné řízení rizik, tj. jestli u závislého zástupce nebo nerezidentního podniku.

(b) Administrativní záležitosti a dokumentace

246. Nebezpečí přehlédnutí užívaného majetku a předpokládaných rizik s ohledem na vykonávané funkce v jurisdikci stále provozovny je minimalizováno, pokud je existence závislého zástupce stále provozovny formálně uznána, aby bylo zřejmé, že hostitelská země má právo na zdanění dvou různých právnických osob – závislého zástupce SP a závislého zástupce podniku – a přisouzení zisku založeného na funkční analýze je provedeno ve vztahu k závislému zástupci SP na základě popisu uvedeného v této sekci. To by mělo zajistit, že jsou vzaty v potaz jakékoli jiné daňové důsledky vyplývající z různých pravidel pro stále provozovny a dceřiné společnosti ve státu SP. Jednou cestou, jak formálně uznat existenci závislého zástupce SP, je vyžadovat podání daňových přiznání pro všechny takové stále provozovny. Nicméně dle autorizovaného přístupu OECD by nic nezabránilo zemím, aby použily administrativně méně náročný způsob uznání existence závislého zástupce SP a vybraly odpovídající výši daně dle činnosti závislého zástupce. Například pokud se zjistí, že závislý zástupce SP vznikl v důsledku článku 5 odst. 5, mnoho zemí v podstatě vybere daň pouze od závislého zástupce podniku, přestože částka daně je vypočtena s odkazem na činnosti jak závislého zástupce podniku, tak závislého zástupce SP. V praxi to znamená zdanění závislého zástupce podniku nejen ze zisků přisuzovaných k funkcím, které vykonává za nerezidentní podnik (a jeho předpokládaný majetek a rizika), ale také zdanění odměny za volný kapitál, který je správně připisován stále provozovně nerezidentního podniku. Takové administrativní postupy vztahující se ke zdanění závislého zástupce SP jsou záležitostí tuzemských zákonných pravidel hostitelské země a ne autorizovaného přístupu OECD.¹³ Následkem toho by domovská země se stálou provozovnou v hostitelské zemi, která praktikuje takový administrativně jednoduchý postup, nebyla povinna poskytnout úlevu nebo by nebyla oprávněna zdaňovat, protože žádný závislý zástupce neexistoval. Práva na zdanění v zemi zřizovatele nejsou nijak změněna z důvodu jednoduchých administrativních postupů v hostitelské zemi.

247. Závislí zástupci SP mohou někdy zapříčinit problémy s dokumentací, které nejsou příliš časté v jiných typech stálých provozoven. Pevné místo podnikání stále provozovny, která je typicky ekonomicky oddělená obchodní jednotka, může mít svůj vlastní souhrn finančních a účetních záznamů, které představují počáteční bod pro přisuzování zisků pro daňové účely.

¹³ Tzn., že potenciální břemeno, které dopadá na nerezidentní podnik prostřednictvím povinnosti dodržet daňové a dokumentační povinnosti hostitelské země v případě určení, že vzniká závislý zástupce SP, nemůže být pominuto jako bezvýznamné, a nic v autorizovaném přístupu OECD by nemělo být interpretováno jako bránění hostitelským zemím v pokračování či přijmutí různých druhů administrativně jednodušších postupů zmíněných výše.

To však nemusí být případ závislého zástupce SP zvláště v případě, kdy záměrem poplatníka nebylo vytvoření závislého zástupce SP. Ale i bez takového komplikujícího faktoru mohou vzniknout obtíže pro daňové správy při snaze získat informace nezbytné pro definování zisků přisuzovaných závislému zástupci SP nerezidentního podniku v hostitelském státu. Nerezidentní podnik nemusí mít žádnou faktickou přítomnost v hostitelské zemi a závislý zástupce může běžně disponovat jen malým množstvím informací o činnostech nerezidentního podniku. Nicméně dle autorizovaného přístupu OECD by od nerezidentního podniku bylo vyžadováno (tak jako u jiných typů stálých provozoven), aby zdokumentoval, jakým způsobem přisoudil zisky závislému zástupci SP.