

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Ing. Kateřina Zedníková**

**Analýza právní regulace převodních cen  
v souvislosti s implementací Směrnice  
ATAD**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 1. května 2018

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Prohlašuji, že vlastní text předložené diplomové práce včetně poznámek pod čarou má 125 424 znaků.

---

Ing. Kateřina Zedníková

V Praze dne

## **Poděkování**

Tímto bych ráda poděkovala doc. JUDr. Radimovi Boháčovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky při zpracování mé diplomové práce.

# Obsah

---

Úvod	6
1 Převodní ceny	8
1.1 Definice převodní ceny	8
1.2 Důvody vedoucí k regulaci převodních cen	9
1.3 Metody pro stanovení převodních cen	10
1.3.1 Tradiční transakční metody	12
1.3.2 Transakční ziskové metody	14
2 Nadnárodní legislativní úprava	17
2.1 Iniciativa OECD	17
2.1.1 Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku	17
2.1.2 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy	20
2.2 Iniciativa EHS a EU	22
2.2.1 Arbitrážní konvence	22
2.2.2 Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU	23
2.2.3 Směrnice o správní spolupráci v oblasti daní	24
2.2.4 Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování	25
3 Legislativní úprava v České republice	26
3.1 Zákon o daních z příjmů	26
3.2 Pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství	29
3.2.1 Pokyn D–332	30
3.2.2 Pokyn D–333	31
3.2.3 Pokyn D–334	32
3.2.4 Pokyn D–10	33
3.2.5 Pokyn D–22	34
3.3 Vykazování informací	35
3.3.1 Zpráva o vztazích	35
3.3.2 Zpráva podle jednotlivých zemí	36

3.4	Judikatura	36
4	Směrnice ATAD	41
4.1	Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem	41
4.2	Legislativní vývoj směrnice ATAD	42
4.3	Obsah směrnice ATAD	45
4.4	Omezení odpočitatelnosti úroků	46
4.4.1	Důvody pro zavedení opatření	46
4.4.2	Úprava omezení odpočitatelnosti úroků v právním řádu České republiky	47
4.4.3	Právní úprava opatření ve směrnici ATAD	48
4.4.4	Přístup Ministerstva financí k implementaci opatření	50
4.4.5	Předpokládaný finanční dopad opatření	53
4.5	Zdanění při odchodu	55
4.6	Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu	58
4.7	Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti	60
4.8	Pravidla týkající se hybridních nesouladů	63
4.9	Zhodnocení opatření směrnice ATAD a jejich předpokládané implementace	66
	Závěr	69
	Seznam zkratk	71
	Seznam použitých zdrojů	74
	Abstrakt	79
	Abstract	81

# Úvod

---

Vzhledem k postupující globalizaci a zvyšujícímu se počtu nadnárodních skupin podniků je v posledních letech zaměřována pozornost v daňové oblasti zejména na problematiku převodních cen. Tomuto vývoji odpovídá i aktivita české finanční správy, která v souvislosti s převodními cenami doměřila za období let 2013-2016 daň ve výši téměř 1,5 miliardy Kč.<sup>1</sup> Na aktuálnosti téma převodních cen nabývá i v souvislosti s implementací Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Transpoziční lhůta pro většinu opatření uvedených v této směrnici je totiž stanovena do 31. prosince 2018.

Cílem diplomové práce je charakterizovat aktuální stav právní regulace převodních cen v České republice, související nadnárodní regulace a v jejich kontextu zanalyzovat možnosti implementace Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, a popsat a zhodnotit přístup Ministerstva financí České republiky včetně předpokládaného finančního dopadu implementace jednotlivých ustanovení.

Pro dosažení cíle diplomové práce budu využívat zejména metody komparace, analýzy a indukce. Vzhledem k aktuálnosti tématu implementace předmětné směrnice nebylo v této oblasti vydáno mnoho publikací, a proto se budu opírat zejména o informace a dokumenty obsažené na webových stránkách evropských institucí a Ministerstva financí České republiky.

V první kapitole budou definovány převodní ceny, bude rozebrán princip tržního odstupu a budou popsány metody pro stanovení převodních cen. Bude následovat analýza nadnárodní legislativní úpravy se vztahem k legislativní úpravě převodních cen v České republice. V rámci právní úpravy převodních cen v České republice budou popsány ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

---

<sup>1</sup> FINANČNÍ SPRÁVA, *Výroční zprávy Finanční správy za jednotlivé roky* [online], [cit. 2018-04-28], Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/>

pozdějších předpisů, které mají vztah k převodním cenám a také budou analyzovány pokyny Ministerstva financí České republiky a Generálního finančního ředitelství řady D. Zmíněny budou i povinnosti v souvislosti s vykazováním informací ohledně transakcí se spojenými osobami. Na závěr kapitoly o právní regulaci převodních cen bude proveden rozbor judikátů vážících se k tématu určení ceny v rámci důkazně fixovaného intervalu a k tématu dokumentace k převodním cenám ve formě znaleckého posudku. Výše uvedené bude umožňovat zasadit Směrnici Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, do širšího kontextu, na základě kterého bude možno činit relevantní závěry týkající se předpokládané implementace této směrnice.

V části týkající se Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, budou popsány okolnosti přijetí této směrnice a její obsah. Jednotlivá opatření budou hodnocena v souvislosti s českou legislativní úpravou a bude nastíněna jejich předpokládaná implementace na základě záměrů Ministerstva financí České republiky včetně jejich předpokládaného finančního dopadu.

Pozornost bude věnována zejména opatření omezení odpočitatelnosti úroků. Toto opatření je odbornou veřejností nejvíce diskutováno a předpokládá se, že ve srovnání s ostatními opatřeními bude mít největší dopad na tuzemské daňové poplatníky. Budou popsány tři dostupné studie předpokládaného dopadu tohoto opatření, které budou následně komparovány a kriticky hodnoceny.

# 1 Převodní ceny

---

V první kapitole bude věnován prostor definici převodní ceny, budou popsány důvody vedoucí k regulaci převodních cen a také budou shrnuty metody pro stanovení převodní ceny.

## 1.1 Definice převodní ceny

Na základě pokynu Ministerstva financí České republiky (dále také „MF“) D-332, který se zabývá uplatňováním mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky, lze převodní cenu definovat jako cenu uplatňovanou u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými. Dle zmíněného pokynu musí být tato cena stanovena stejným způsobem, jakým by byla stanovena mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně propojeny, tedy mezi tzv. nezávislými podniky. V případě, že cena bude stanovena tímto způsobem, lze konstatovat, že byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu.<sup>2</sup>

Princip tržního odstupu je definován zejména v Modelové smlouvě Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále také „OECD“) o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (dále také „Modelová smlouva OECD“). Článek 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD zní následovně:

*„Jestliže*

- a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo*
- b) se tytéž osoby podílejí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu*

*a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoliv*

---

<sup>2</sup> Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf>



*zisky, které by, nebýt těchto podmínek, byly jedním z podniků docíleny, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.*“

V tomto odstavci jsou tedy nejdříve definovány sdružené podniky a následně je definován princip tržního odstupu, resp. možnost zdanění zisků podniku, které by vznikly v případě dodržení principu tržního odstupu.

## **1.2 Důvody vedoucí k regulaci převodních cen**

Převodní ceny nabývají na významu společně s globalizací a vznikem nadnárodních skupin podniků. Pokud by nedocházelo k regulaci převodních cen, nadnárodní skupiny podniků by mohly, ať už záměrně či nezáměrně, přesouvat velké množství svých zisků do jiných daňových jurisdikcí.

Nadnárodní skupiny podniků jsou motivovány k nastavování převodních cen neodpovídajících principu tržního odstupu zejména z daňových důvodů. Kromě daňových konsekvencí lze spatřovat důvody pro takovéto nastavení i v oblasti měnových kurzů, ekonomických omezení jednotlivých států, politické nestabilitě, snaze o konkurenční výhodu či v oblasti vztahů s veřejností a mezilidských vztahů.<sup>3</sup>

Za účelem snížení celkového daňového zatížení nadnárodní skupiny podniků je touto skupinou záměrně využíváno různého zdanění v jednotlivých jurisdikcích a zisky jsou přesouvány do těch jurisdikcí, kde se daňový režim jeví nejvýhodněji.

Kromě výhodnějšího daňového režimu může pro sdružené podniky představovat motivaci k nastavení převodních cen neodpovídajících principu tržnímu přístupu i skutečnost, že jedna strana transakce dosahuje daňové ztráty či je příjemcem investiční pobídky ve formě slevy na dani. Tímto způsobem by došlo ke snížení celkového daňového zatížení skupiny sdružených podniků. Tento postup je aplikovatelný i mezi sdruženými podniky v rámci jedné daňové jurisdikce, proto řada států, mezi které patří i Česká republika, reguluje převodní ceny i v transakcích mezi sdruženými podniky, které nemají přeshraniční charakter.

---

<sup>3</sup> SHULMAN, James S. *Transfer pricing in the multinational firm*. Massachusetts institute of technology, 1968.

Mnoho států se tak rozhodlo zvýšit své úsilí v regulaci převodních cen. Jednostranné regulace převodních cen však mohou být příčinou nežádoucího stavu, a to dvojího zdanění poplatníků. Proto dochází ke snahám o standardizování požadavků na mezinárodní úrovni a převodní ceny se tak stávají celosvětovým tématem pro vlády jednotlivých států i pro samotné daňové poplatníky.<sup>4</sup>

### 1.3 Metody pro stanovení převodních cen

Převodní ceny jsou stanovovány pomocí pěti metod, které budou níže detailně rozebrány. Popis metod vychází z ustanovení novelizované Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy<sup>5</sup> (dále také „Směrnice OECD“) z července roku 2017.<sup>6</sup>

Na základě Směrnice OECD je možné metody pro stanovení převodních cen rozdělit následovně:

- tradiční transakční metody,
  - metoda srovnatelné nezávislé ceny,
  - metoda ceny při opětovném prodeji,
  - metoda nákladů plus přírážky,
- transakční ziskové metody,
  - transakční metoda rozdělení zisku,
  - transakční metoda čistého rozpětí.

Před novelou Směrnice OECD v roce 2010 byla historicky preferována volba tradičních transakčních metod.

Ve verzích Směrnice OECD z roku 2010 i z roku 2017 je již ponechána volba metody pro stanovení převodních cen na poplatníkovi. Je zde konstatováno, že žádná z metod pro stanovení převodních cen se nejeví jako vhodná pro všechny možné

---

<sup>4</sup> LEVEY, Marc M., Steven C. WRAPPE a Kerwin CHUNG. *Transfer pricing rules and compliance handbook*. Chicago, IL: CCH, 2006, s. 110-130. ISBN 0-8080-1553-2. ISSN 0014-2751.

<sup>5</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OECD, 2017. ISBN 978-92-64-26273-9.

<sup>6</sup> V případě přímých citací textu novelizované Směrnice OECD z roku 2017, která je v současnosti dostupná pouze v anglickém znění, bylo za předpokladu nezměněného obsahu daných ustanovení citováno na základě MF oficiálně vydané verze překladu Směrnice OECD z roku 2010.

případy stanovování převodních cen a zejména, že „... není nutné prokazovat, že určitá metoda není vhodná za daných okolností.“<sup>7</sup>

Účelem volby metody pro stanovení převodních cen je vždy nalézt tu nejvhodnější metodu pro předmětnou transakci. Z tohoto důvodu by při volbě metody měly být uvažovány následující faktory:

- silné a slabé stránky metod stanovení převodních cen,
- vhodnost dané metody v souvislosti s posuzovanou transakcí a s provedenou funkční a rizikovou analýzou,
- dostupnost spolehlivých informací využitelných při aplikaci zvolené metody,
- úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí a případná úroveň spolehlivosti úprav prováděných za účelem dosažení větší srovnatelnosti.<sup>8</sup>

I když je volba metody ponechána na poplatníkovi, tak k tradičním transakčním metodám uvádí Směrnice OECD následující: „*Tradiční transakční metody jsou považovány za nejprímější prostředek pro určení toho, zda podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky odpovídají principu tržního odstupu.*“<sup>9</sup>

Lze tedy konstatovat, že v případě, kdy mohou být stejně spolehlivě aplikovány tradiční transakční metody a transakční ziskové metody, pak jsou tradiční transakční metody preferovány před transakčními ziskovými metodami.

Volba transakčních ziskových metod v konkrétních případech stanovení převodních cen je upřednostněna v případech, kdy např. nejsou k dispozici žádné nebo velmi omezené informace o hrubém rozpětí třetích stran či o nezávislých srovnatelných cenách.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.2

<sup>8</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.2

<sup>9</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.3

<sup>10</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.4

### 1.3.1 Tradiční transakční metody

#### 1.3.1.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny

Metoda nezávislé srovnatelné ceny srovnává cenu, která je účtována v transakci mezi sdruženými podniky, s cenou účtovanou ve srovnatelné transakci mezi dvěma nezávislými subjekty.<sup>11</sup>

Nezávislá transakce je srovnatelná s transakcí mezi sdruženými podniky v případě splnění jedné ze dvou podmínek:

- „Žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce by nemohl podstatně ovlivnit cenu na volném trhu.“
- „Mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se vyloučily podstatné dopady takových rozdílů.“<sup>12</sup>

Metoda nezávislé srovnatelné ceny je nejpřímější metodou a nejlépe vystihuje základní pravidlo principu tržního odstupu. V případě, kdy je možné aplikovat metodu nezávislé srovnatelné ceny a zároveň i jinou metodu pro stanovení převodních cen se stejnou mírou spolehlivosti, je preferována právě metoda nezávislé srovnatelné ceny.<sup>13</sup>

Při praktické aplikaci této metody se jeví jako největší překážka požadavek velmi vysoké míry srovnatelnosti v porovnání s ostatními metodami. Často není možné nalézt dostatečně srovnatelné transakce, aby mohla být tato metoda využita. Nejčastěji se proto jedná o využití tzv. interně srovnatelných nezávislých transakcí, kdy subjekt realizuje předmětnou transakci se spojenou osobou a zároveň realizuje srovnatelnou transakci i s nezávislým subjektem.

#### 1.3.1.2 Metoda ceny při opětovném prodeji

Metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt, který byl nakoupen od sdruženého podniku, opětovně prodán nezávislému podniku. Cena za opětovný prodej nezávislému podniku je následně ponížena o hrubé rozpětí rovnající

---

<sup>11</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.14

<sup>12</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.15

<sup>13</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.3

se částce, kterou by se nezávislý prodejce snažil dosáhnout za účelem pokrytí vlastních nákladů spojených s opětovným prodejem produktu a zároveň za účelem dosažení přiměřené výše zisku. Tuto cenu poníženou o hrubé rozpětí je možno považovat za cenu, za kterou by byl daný produkt prodán mezi nezávislými subjekty.<sup>14</sup>

Hrubé rozpětí může být stanoveno prostřednictvím hrubého rozpětí v transakcích, které tentýž prodejce realizuje při nákupu od nezávislého subjektu a opětovnému prodeji jinému nezávislému subjektu. Hrubé rozpětí může být stanoveno zároveň také na základě hrubého rozpětí, které realizuje nezávislý subjekt ve srovnatelných transakcích. Posledně zmiňovaný typ hrubého rozpětí je však často velmi obtížné určit.<sup>15</sup>

Směrnici OECD je tato metoda doporučována zejména u marketingových operací, zprostředkovatelské a distribuční činnosti.

### *1.3.1.3 Metoda nákladů a přírážky*

Metoda nákladů a přírážky využívá pro stanovení výše převodní ceny náklady, které vznikly prodávajícímu v transakci se spojenou osobou, a přiměřenou hrubou ziskovou přírážku, která je obvyklá ve srovnatelné transakci mezi nezávislými subjekty.<sup>16</sup>

Pro stanovení přiměřené hrubé ziskové přírážky mohou být využity interně srovnatelné transakce, kdy daný subjekt prodává produkt sdruženému podniku a zároveň i nezávislému subjektu. Druhou možností pro stanovení přiměřené hrubé ziskové přírážky je využití srovnatelných transakcí mezi nezávislými subjekty.

Směrnice OECD doporučuje využití této metody pro stanovení převodních cen zejména v transakcích, kdy dochází k prodeji polotovarů či výrobků anebo jsou poskytovány služby.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.27

<sup>15</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.28

<sup>16</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.45

<sup>17</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.45

## 1.3.2 Transakční ziskové metody

### 1.3.2.1 Transakční metoda rozdělení zisku

Transakční metoda rozdělení zisku vychází ze zisku (či ztráty), který je dosažen z transakcí, kterých se sdružené podniky účastní, a z jeho následného rozdělení mezi tyto sdružené podniky. Rozdělení tohoto zisku by mělo být provedeno na základě podmínek, ke kterým by ve srovnatelných transakcích přistoupily i nezávislé subjekty.<sup>18</sup>

Tato metoda by měla být využívána zejména v případech, kdy se jedná o vysoce integrované činnosti sdružených podniků, pro něž by nebylo vhodné využití jednostranných metod. Dále je tato metoda vhodná v případech, kdy obě strany transakce mají jedinečný a hodnotný přínos pro danou transakci.<sup>19</sup>

Alokace zisku může být provedena na základě informací, jak by byl zisk rozdělen ze srovnatelných transakcí u nezávislých subjektů. V případě nedostupnosti těchto informací je pro rozdělení zisku možno vycházet z rozdělení plněných funkcí, podstupovaných rizik a používaných aktiv mezi sdruženými podniky.<sup>20</sup>

Na základě analýzy funkcí a rizik jsou sdruženými podnikům stanoveny podíly na celkovém identifikovaném zisku (či ztráty) realizovaném v posuzované transakci.

Ve Směrnici OECD je nicméně v úvodu kapitoly pojednávající o transakční metodě rozdělení zisku uvedeno, že je očekávána revize daných ustanovení na základě výsledků činnosti Pracovní skupiny č. 6, která je zaměřena na vyjasnění aplikace této metody v kontextu globálních hodnotových řetězců.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.114

<sup>19</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.115

<sup>20</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.117

<sup>21</sup> Směrnice OECD 2017, kapitola II., část III, sekce C

### 1.3.2.2 *Transakční metoda čistého rozpětí*

Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá čistý zisk realizovaný subjektem v transakci mezi sdruženými podniky v závislosti na vhodné základně, kterou mohou být např. náklady, tržby či aktiva.<sup>22</sup>

Aplikace transakční metody čistého rozpětí je podobná jako u metody nákladů a přírážky a ceny při opětovném prodeji. Zásadním rozdílem mezi těmito metodami je skutečnost, že není srovnáváno hrubé ziskové rozpětí, nýbrž je srovnáno ziskové rozpětí čisté. Toto rozpětí by mělo být v ideálním případě stanoveno pomocí interních srovnatelných transakcí, které realizuje daný subjekt s nezávislými subjekty. V případě nedostupnosti těchto údajů je možné využít informací ohledně čistého ziskového rozpětí, které ve srovnatelné transakci dosahují nezávislé subjekty.<sup>23</sup>

Transakční metoda čistého rozpětí by neměla být využita v případech, kdy obě strany transakcí mají jedinečný přínos pro danou transakci. V této situaci by měla být použita transakční metoda rozdělení zisku. V případech, kdy všechny jedinečné přínosy plynou od jedné strany, zatímco druhá strana tyto jedinečné přínosy nemá, by měla být zkoumána strana s méně komplexní funkční analýzou.<sup>24</sup> Tento požadavek je zdůvodňován skutečností, že na strany s méně komplexní funkční analýzou lze spolehlivěji aplikovat zvolenou metodu a lze také nalézt nejspolehlivější srovnatelné transakce.<sup>25</sup>

Při stanovování čistého zisku by měly být zásadně brány v úvahu pouze ty položky, které se přímo či nepřímo týkají příslušné řízené transakce a zároveň mají provozní povahu.<sup>26</sup>

Ze stanovení čistého zisku by naopak měly být vyloučeny zejména následující položky:

---

<sup>22</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.64

<sup>23</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.64

<sup>24</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.65

<sup>25</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 3.18

<sup>26</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.83

- náklady a výnosy, které se netýkají zkoumané řízené transakce,
- zisky z transakcí, které nejsou podobné zkoumaným řízeným transakcím,
- položky neprovozní povahy (úrokové příjmy a výdaje, daně z příjmů),
- výjimečné a mimořádné položky, které se neopakují.<sup>27</sup>

Volba konkrétní základny pro měření čistého zisku by měla být stanovena v souladu s funkční a rizikovou analýzou.<sup>28</sup> Za účelem zachování objektivit by měla být základna zároveň přiměřeně nezávislá na řízených transakcích.<sup>29</sup> Jako základna jsou obvykle voleny ukazatele tržeb, nákladů či aktiv.

---

<sup>27</sup> Směrnice OECD 2017, odstavce 2.84 – 2.86

<sup>28</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.92

<sup>29</sup> Směrnice OECD 2017, odstavec 2.94



# 2 Nadnárodní legislativní úprava

---

V následující kapitole bude pojednáno o nadnárodních legislativních úpravách, které mají zásadní vliv na regulaci převodních cen v České republice.

Za největšího hybatele v oblasti převodních cen lze jednoznačně označit OECD, která stojí za tvorbou Modelové smlouvy OECD, Směrnice OECD a souvisejícího společného projektu se státy G20 nazvaného Base Erosion and Profit Shifting (dále také „BEPS“).

Evropské hospodářské společenství (dále také „EHS“) vydalo v souvislosti s převodními cenami Úmluvu o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (dále také „Arbitrážní konvence“). Evropská unie (dále také „EU“) vydala Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU (dále také „Kodex chování ohledně dokumentace“), Směrnici Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (dále také „DAC“) a zejména Směrnici Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále také „ATAD“), na kterou je zaměřena tato diplomová práce a která bude detailně rozebrána v následující samostatné kapitole č. 4.

V rámci EU působí také Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování (dále také „JTPF“ z angl. Joint Transfer Pricing Forum), které vypracovalo mimo jiné dokument nazvaný Zpráva o vnitroskupinových službách s nízkou přidanou hodnotou a spolupracovalo na dokumentech Kodex chování pro účinné provádění Arbitrážní konvence či Kodex chování ohledně dokumentace.

## 2.1 Iniciativa OECD

### 2.1.1 Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku

S růstem mezinárodního obchodu vznikla potřeba vytvoření modelové smlouvy, která by byla široce uplatnitelná a která by zabraňovala vzniku dvojího zdanění.

Jedním ze stěžejních důvodů k uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění byla obava z konfliktu mezi státy, které by si dělaly nárok na zdanění předmětných příjmů.<sup>30</sup>

Existují dva mezinárodní široce akceptované modely smluv o zamezení dvojího zdanění. Modelová smlouva OECD je určena zejména pro státy, které dosahují srovnatelné ekonomické úrovně. Modelová smlouva Organizace spojených národů (dále také „OSN“) je určena zejména pro ochranu daňových příjmů států, které mají nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost než druhá smluvní strana. Oba modely se strukturou příliš neliší a jejich poslední vývoj vedl k podstatnému sblížení s důsledkem, že se Modelová smlouva OSN nadále příliš nepoužívá. Česká republika již uzavírá smlouvy zásadně dle Modelové smlouvy OECD a v některých případech pouze zakomponuje prvky z Modelové smlouvy OSN.<sup>31</sup>

OECD přijala v roce 1963 Vzorovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Tato vzorová smlouva byla v roce 1977 upravena do nové podoby, které byla následně aktualizována.<sup>32</sup> Poslední aktualizace Modelové smlouvy OECD proběhla v roce 2017.<sup>33</sup>

Klíčovým článkem z pohledu převodních cen je článek 9 Modelové smlouvy OECD. Tento článek obsahuje definici sdružených podniků a principu tržního odstupu. Článek byl již blíže popsán v kapitole č. 1.1.

Česká republika při vstupu do OECD vyjádřila některé výhrady k jednotlivým článkům Modelové smlouvy OECD. U čl. 9 se jednalo o následující výhradu: „Česká republika si vyhrazuje právo nezačleňovat odst. 2 do svých dohod. Česká republika je však připravena v průběhu negociací tento paragraf přijmout při

---

<sup>30</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 2. akt. a rozš. vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 28. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.

<sup>31</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. akt. a dopl. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 218. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-354-6.

<sup>32</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, s. 33. ISBN 978-80-7357-320-1.

<sup>33</sup> OECD, *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)*. Full version (as it read on 15 July 2014), Ninth edition. Paris: OECD, 2015. ISBN 978-92-64-23902-9.

*současném připojení třetího odst. limitujícího možnost odpovídajícího přizpůsobení pouze v ‚bona fide‘ případech.*“<sup>34</sup>

Článek 9 odst. 2 Modelové smlouvy OECD má následující znění: „*Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu – a následně zdaní – zisky, ze kterých byl zdaněn v druhém smluvním státě podnik tohoto druhého státu, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi podniky nezávislými, upraví druhý stát přiměřeně částku daně uložené jím z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se vezme náležitý zřetel na ostatní ustanovení této smlouvy a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se vzájemně poradí.*“

V souladu s touto výhradou také většina smluv o zamezení dvojího zdanění, které Česká republika uzavřela, neobsahuje povinnost paralelního snížení základu daně anebo ji alespoň výrazně omezuje.<sup>35</sup>

S Modelovou smlouvou OECD jsou spjaty i oficiálně vydávané Komentáře. Tyto Komentáře obsahují desítky let zkušeností mnoha států v souvislosti s uplatňováním Modelové smlouvy OECD. Komentáře nejsou závazným právním předpisem, ale jedná se spíše o výkladový prostředek ve smyslu čl. 32 Vídeňské úmluvy pro potvrzení či určení významu jednotlivých ustanovení.<sup>36</sup>

V Komentáři k článku 9 Modelové smlouvy OECD je stanoveno, že pro uplatňování principu tržního odstupu v transakcích se sdruženými podniky slouží jako výkladové pravidlo Směrnice OECD.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 26. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-550-2.

<sup>35</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. akt. a dopl. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 204. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-354-6.

<sup>36</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. akt. a dopl. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 227. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-354-6.

<sup>37</sup> OECD, . *Model tax convention on income and on capital*. Full version (as it read on 15 July 2014), Ninth edition. Paris: OECD, 2015. ISBN 978-92-64-23902-9.

V současnosti má Česká republika uzavřeno téměř 90 platných smluv o zamezení dvojího zdanění.<sup>38</sup>

### **2.1.2 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy**

Směrnice OECD představuje metodický dokument pro daňové správy a daňové poplatníky v souvislosti s uplatňováním principu tržního odstupu. Směrnice OECD si klade za cíl napomoci daňovým správám a daňovým poplatníkům v nalezení oboustranně uspokojivých řešení v oblasti převodních cen a tím minimalizovat jejich konflikty.

Vydání Směrnice OECD předcházelo vydání Zprávy o převodních cenách a nadnárodních podnicích z roku 1979, která se zabývala zejména principem tržního odstupu. Dalšími zprávami týkajícími se převodních cen byly Převodní ceny a nadnárodní podniky - Tři daňové problémy z roku 1984 a zpráva Nízká kapitalizace z roku 1987. Směrnice OECD byla v roce 1995 vydána jako přepracovaná kompilace těchto zpráv.<sup>39</sup> Směrnice OECD byla následně několikrát modifikována.

V září roku 2013 došlo ke shodě mezi OECD a státy G20 ohledně potřeby vytvoření komplexního balíčku pravidel, kterými by se předcházelo rozměňování základu daně nadnárodních společností a účelovému přesouvání zisku. Na základě odhadů provedených v souvislosti s projektem BEPS bylo konstatováno, že v důsledku agresivního daňového plánování, přesouvání zisků do států s výhodnějším daňovým režimem a dalšími aktivitami souvisejícími s rozměňováním základu daně dochází k nižšímu celosvětovému výběru daně o cca 4-10 %, což je v absolutních číslech odhadováno na cca 100-210 miliard USD ročně.<sup>40</sup> Vzhledem k uvedenému odhadovanému dopadu, k potřebě obnovení důvěry občanů ve spravedlivý daňový systém a také ke zvýšení efektivnosti jednotlivých daňových systémů v členských

---

<sup>38</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ. Přehled platných smluv. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2018 [cit. 2018-04-22]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

<sup>39</sup> Směrnice OECD 2017, předmluva

<sup>40</sup> OECD/G20, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* [online]. [cit. 2018-04-28]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

státech byl projekt BEPS zpracováván velmi urgentně a k vydání závěrečné zprávy obsahující 15 akčních oblastí došlo již dne 5. října 2015.

Výsledky projektu BEPS výrazně ovlivnily poslední znění Směrnice OECD z roku 2017. V této směrnici jsou implikovány výsledky akcí 8-10 ohledně přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě a zároveň akce 13 týkající se dokumentace k převodním cenám a zprávy podle jednotlivých zemí (dále také „CbCR“ z angl. Country-by-Country Reporting).<sup>41</sup>

Směrnice OECD z roku 2017 tak obsahuje 9 kapitol. V první kapitole je rozebráno základní pravidlo převodních cen, tedy princip tržního odstupu. Následující kapitola se již zabývá metodami pro stanovení převodních cen, které jsou detailně popsány a jsou uvedeny i příklady z praxe. Třetí kapitola navazuje na metody a popisuje princip a způsob provedení odpovídající srovnávací analýzy.

Další kapitola se zabývá přístupy daňové správy, na základě kterých by mělo docházet k zabránění sporům v oblasti převodních cen. Pátá kapitola se zabývá samotnou dokumentací k převodním cenám. Tato kapitola by měla sloužit zejména jako všeobecný návod pro daňové správy, který by měl být zohledněn při tvorbě lokálních požadavků na dokumentace k převodním cenám.

Šestá kapitola popisuje konkrétní problematiku při stanovování převodních cen, a to zvláštní úplatu za nehmotný majetek. Ocenění úplaty za nehmotný majetek je pro daňové účely velmi obtížné, a proto je mu věnována samostatná kapitola. V kapitole sedmé je rozebírána zvláštní úplata za služby prokazované si v rámci skupiny sdružených podniků. Podstatnou částí určení této úplaty je i ověření, zda k poskytnutí dané služby v rámci skupiny sdružených podniků skutečně došlo.

Osmá kapitola pojednává o ujednání o podílení se na nákladech mezi sdruženými podniky. Kapitola se zabývá způsoby určení, zda podmínky stanoven mezi sdruženými podniky pro podílení se na nákladech odpovídají principu tržního odstupu. Poslední devátá kapitola popisuje aspekty převodních cen týkající se podnikových restrukturalizací. V pojetí Směrnice OECD se jedná o přeshraniční

---

<sup>41</sup> OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OECD, 2017. ISBN 978-92-64-26273-9.

reorganizaci obchodních či finančních vztahů včetně zrušení či podstatné změny stávajících ujednání. Může se jednat zejména o přesun funkcí, majetku či rizik.

Pro členy OECD, kteří nemají zpracovanou detailní lokální úpravu převodních cen, může sloužit Směrnice OECD de facto jako regulace převodních cen na daném území. Zároveň může sloužit jako výchozí společný bod pro jednání mezi jednotlivými daňovými správami států, mezi kterými jsou uskutečňovány přeshraniční transakce sdružených podniků. Nadnárodním skupinám podniků tak lze doporučit pro tvorbu jejich celosvětové politiky převodních cen, aby byla v souladu se Směrnicí OECD.<sup>42</sup>

Směrnice OECD není nikterak zakotvena v českých daňových zákonech, ani na ni není v těchto zákonech odkazováno. Závaznost Směrnice OECD při výkladu smluv o zamezení dvojího zdanění lze však z pohledu České republiky dovozovat ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy, která obsahuje čl. 31 stanovující obecné pravidlo výkladu, kterému Směrnice OECD svým charakterem a způsobem přijetí odpovídá. Směrnice OECD je tak chápána jako výkladové pravidlo k čl. 9 Modelové smlouvy OECD.<sup>43</sup> Postupy a principy uvedené ve Směrnici OECD jsou využitelné i ve vazbě na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZDP“ nebo „zákon o daních z příjmů“) v případě transakcí mezi spojenými osobami v rámci České republiky<sup>44</sup> a jsou obecně uznávány českou daňovou správou.<sup>45</sup>

## 2.2 Iniciativa EHS a EU

### 2.2.1 Arbitrážní konvence

Arbitrážní konvence byla přijata členskými státy EHS dne 23. července 1990 za účelem odstranění dvojího zdanění, pokud jeden z členských států provede úpravu zisků v souvislosti s převodními cenami. Uzavřené smlouvy o zamezení dvojího

---

<sup>42</sup> FEINSCHREIBER, Robert. *Transfer pricing methods: an applications guide*. Hoboken, N.J.: Wiley, 2004, s. 206-207. ISBN 978-0-471-57360-9.

<sup>43</sup> Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: <http://www.financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf>

<sup>44</sup> Pokyn GFŘ D-22: k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Generální finanční ředitelství*. Dostupné z: [http://www.financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFŘ\\_D-22.pdf](http://www.financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D-22.pdf)

<sup>45</sup> PRICEWATERHOUSECOOPERS, . *International Transfer Pricing*. 2011, s. 335.

zdanění totiž neobsahují dostatečné záruky, že v případě úpravy zisku podniku v jednom státě dojde k odpovídající úpravě ve státě druhém. Pokud v druhém státě k následné úpravě nedojde, bude de facto předmětný zisk zdaněn dvakrát.<sup>46</sup>

Arbitrážní konvence obsahuje především procesní pravidla při úpravě zisků, které je možno uplatnit pouze v rámci členských států EHS, resp. současné EU. Arbitrážní konvence ukládá příslušným správním orgánům povinnost nalézt v daných případech řešení a definuje zásady tak, aby se zamezilo dvojímu zdanění zisku.

V případě, kdy podnik považuje úpravu zisku za neoprávněnou a příslušný orgán s tímto souhlasí, ale zároveň není sám schopen najít řešení, musí se tento orgán spojit s příslušným orgánem druhého státu. Příslušné orgány by se měly v dané věci dohodnout. Pokud nebudou příslušné orgány schopny dosažení dohody v časovém rámci 2 let, bude ustanovena tzv. Poradní komise, která do 6 měsíců zaujme stanovisko, jakým způsobem bude odstraněn negativní důsledek dvojího zdanění. Tímto způsobem dochází k značnému urychlení řešení sporů týkajících se převodních cen. Od vydání tohoto stanoviska se musejí příslušné orgány jednotlivých států do 6 měsíců dohodnout, jakým způsobem dojde k odstranění negativních účinků dvojího zdanění, přičemž stanoviskem Poradní komise nejsou vázány. Arbitrážní konvence tak nastavuje pro řešení sporů vzniklých z důvodů nesprávného nastavení převodních cen časový rámec v maximální délce 3 let.

V České republice je Arbitrážní konvence uplatňována od 1. října 2006.

### **2.2.2 Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU**

Kodex chování ohledně dokumentace si klade za cíl snížení překážek mezinárodního obchodu pomocí sjednocení pravidel pro dokumentace posuzující převodní ceny mezi sdruženými podniky v EU. Existence odlišných požadavků v rámci EU znamená komplikace pro nadnárodní skupiny podniků pro zakládání nebo provádění

---

<sup>46</sup> RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 2. akt. a rozš. vydání. Olomouc: ANAG, 2012, s. 356. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.

obchodní činnosti se sdruženými podniky v různých členských státech v souvislosti s přípravou velkého množství různých dokumentací.<sup>47</sup>

Na základě usnesení Rady ze dne 27. června 2006 byl přijat Kodex chování ohledně dokumentace. V souladu s tímto kodexem by měly členské státy přijímat standardizovanou a částečně centralizovanou dokumentaci v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v EU, která je uvedena v příloze Kodexu chování ohledně dokumentace. Tato dokumentace by měla být považována za základní soubor informací pro posouzení převodních cen nadnárodní skupiny podniků. Dokumentace k převodním cenám by se měla sestávat ze dvou hlavních částí. První částí by měla být samostatná dokumentace popisující společné postupy v oblasti převodních cen platné v rámci dané skupiny sdružených podniků. Druhá část by se měla sestávat z několika samostatných dokumentací specifických pro každou konkrétní zemi s větší úrovní detailu. Kodex chování ohledně dokumentace dále blíže specifikuje obsah těchto dokumentací a popisuje obecná pravidla použití a požadavky týkající se nadnárodních skupin podniků a členských států.

### **2.2.3 Směrnice o správní spolupráci v oblasti daní**

Směrnice DAC se zabývá správní spoluprací v oblasti daní a vzájemnou výměnou informací mezi správci daní v členských státech. Tato směrnice vznikla za účelem zjednodušení vzájemné pomoci členských států EU při správě daní v souvislosti s růstem globalizace, zvýšením mobility daňový poplatníků a internacionalizace finančních nástrojů.<sup>48</sup> Novelou této směrnice z roku 2015 (tzv. DAC III) byla zavedena také automatická výměna informací týkajících se předběžných daňových rozhodnutí a předběžných posouzení převodních cen.<sup>49</sup>

Novela z roku 2016 (tzv. DAC IV) byla zpracována v souvislosti s projektem BEPS a jeho Akčním plánem č. 13 týkajícím se CbCR. Členské státy EU musí přijmout

---

<sup>47</sup> Pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn\\_D-334.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf)

<sup>48</sup> Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS In: Úřední věstník. L 64, 11. 3. 2011, s. 1—12. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32011L0016>

<sup>49</sup> Směrnice Rady (EU) 2015/2376 ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní In: Úřední věstník. L 332, 18. 12. 2015, s. 1—10 Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32015L2376>



nezbytná opatření k uložení povinnosti nejvyššímu mateřskému subjektu skupiny nadnárodních podniků, který je z daňového pohledu rezidentem na jejich území, podat CbCR za dané účetní období. Následně příslušný orgán daného členského státu zajistí prostřednictvím automatické výměny informací distribuci této zprávy do jednotlivých dotčených členských států.<sup>50</sup>

#### **2.2.4 Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování**

JTPF svoji činnost neformálně zahájilo již v roce 2002. Formálně však bylo JTPF zřízeno až rozhodnutím Rady ze dne 22. prosince 2006. Činnost JTPF zahrnuje vytváření prostoru pro diskuze mezi členskými státy a soukromým sektorem, poradenství pro Komisi v záležitostech vnitropodnikového oceňování a při hledání řešení v souladu s pokyny OECD pro dosažení jednotnějšího uplatňování pravidel vnitropodnikového oceňování v rámci EU.<sup>51</sup>

Za úspěch činnosti JTPF je považována spolupráce na dokumentech EU, mezi které patří i Kodex chování pro účinné provádění Arbitrážní konvence a Kodex chování ohledně dokumentace. JTPF dále např. vydalo Zprávu o vnitroskupinových službách s nízkou přidanou hodnotou.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní. In: Úřední věstník. L 146, 3. 6. 2016, s. 8—21 Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>

<sup>51</sup> EUR-LEX. *Rozhodnutí komise ze dne 22. prosince 2006 o zřízení skupiny odborníků pro vnitropodnikové oceňování (2007/75/ES)*. EUR-Lex [online]. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_2007.032.01.0189.01.CES&toc=OJ:L:2007:032:TOC](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_2007.032.01.0189.01.CES&toc=OJ:L:2007:032:TOC)

<sup>52</sup> EVROPSKÁ KOMISE, . *Joint Transfer Pricing Forum* [online]. b.r. [cit. 2018-04-28]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en#programme](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#programme)

# 3 Legislativní úprava v České republice

Legislativně jsou převodní ceny v České republice upraveny zejména v ZDP. MF a také Generální finanční ředitelství (dále také „GFŘ“) vydaly k problematice převodních cen výkladové pokyny řady D. V souvislosti s převodními cenami mezi spojenými osobami je zavedena povinnost vykazování informací prostřednictvím zpracování Zprávy o vztazích na základě zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů, (dále také „ZOK“) a také zpracování CbCR na základě zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní“). Velkého významu v oblasti převodních cen nabývá také judikatura soudů.

## 3.1 Zákon o daních z příjmů

Z pohledu převodních cen je nejdůležitější § 23, odst. 7 ZDP. V tomto ustanovení je v úvodu zmíněn princip tržního odstupu v následující podobě: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“*

Stejný odstavec obsahuje i definici spojených osob, které rozděluje na kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby:

*„Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí*

*a) kapitálově spojené osoby, přitom*

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

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

*b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby*

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

*2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*

*3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*

*4. blízké,*

*5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

Pro účely stanovení, zda jsou osoby kapitálově spojenými osobami, se podíl na základním kapitálu či na hlasovacích právech stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů.

Úprava spojených osob v ZDP je detailnější než jejich úprava v Modelové smlouvě OECD. Úprava v Modelové smlouvě OECD je méně specifická a jako důsledek se jeví nepokrytí některých situací, v kterých ZDP považuje subjekty transakce za spojené osoby.<sup>53</sup>

Sdružené podniky jsou definovány v Modelové smlouvě OECD v čl. 9 odst. 1. Za sdružené podniky jsou považovány takové podniky, kdy:

- *„se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo*
- *tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu.“*

---

<sup>53</sup> WOTKE, Igor. *Bulletin KDP ČR 2/2016 - Převodní ceny v České republice v roce 2016*

Na základě porovnání definic v ZDP a v Modelové smlouvě OECD vyplývá, že definice v ZDP je širší o ustanovení o osobách blízkých a osobách, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Na základě takto rozšířené definice však lze úpravu základu daně aplikovat pouze ve vztazích mezi osobami, které jsou daňovými rezidenty České republiky nebo jsou daňovými rezidenty státu, se kterým Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.<sup>54</sup>

Vzhledem ke skutečnosti, že v ZDP není nikterak definován rozsah transakcí ani jejich teritoriální vymezení, lze dovodit, že spojené osoby musí jednat v souladu s principem tržního odstupu u přeshraničních transakcí, ale zároveň i u lokálních transakcí, kdy jsou obě strany transakce pro daňové účely rezidenty v České republice.<sup>55</sup>

Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP obsahuje i jednu výjimku, kdy nemusí být dodržen princip tržního odstupu. Jedná se o případy uzavření smluv o výprose či výpůjčce a případy, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nezávislými subjekty. Věřitelem však musí být daňový nerezident anebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem nebo je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob.

V ZDP lze nalézt i další ustanovení, která se týkají převodních cen, jejichž výčet následuje:

- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3
  - Rozdíly mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle § 23 odst. 7 ZDP a úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, jsou překlasifikovány na podíly na zisku.
- § 23 odst. 11
  - Princip tržního odstupu musí být uplatněn i pro stanovení základu daně stálé provozovny.

---

<sup>54</sup> Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: <http://www.financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf>

<sup>55</sup> BAKER & MCKENZIE, . *Transfer Pricing Handbook*. 2015, s. 59.

- § 25 odst. 1 písm. w)
  - Toto ustanovení obsahuje tzv. pravidlo nízké kapitalizace, které reguluje výši úroků z úvěrových finančních nástrojů od spojených osob, které lze odečíst od základu daně, tedy lze je považovat za daňově uznatelné.
- § 35a odst. 2 písm. d) a související § 35
  - Poplatník si může uplatnit slevu na dani na základě investiční pobídky pouze, pokud si nezvýšil základ pro výpočet slevy na dani pomocí obchodních operací se spojenými osobami, které neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.
- § 38nc
  - Možnost požádat správce daně o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami.

### **3.2 Pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství**

V předchozí podkapitole popisovaný ZDP však již nestanovuje, jakým způsobem by měla být určena cena, kterou by v dané transakci realizovaly nezávislé subjekty. Z tohoto důvodu a zároveň také z důvodu sjednocení praxe v oblasti převodních cen vydalo MF a GFŘ řadu pokynů D.

Pokyny však nepředstavují právně závazné předpisy pro poplatníka. Jedná se pouze o doporučení ze strany MF či GFŘ, která jsou však závazná pro správce daně z titulu jejich vydávání jako interní normativní instrukce. Pro poplatníka je tak vhodné tyto pokyny dodržovat, protože tím získává větší míru jistoty, že správce daně nebude jeho postupy zpochybňovat.

Závaznost těchto pokynů byla např. judikována v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“), v kterém se NSS zabýval mj. závazností pokynů D-190 a D-300. Ve své argumentaci NSS použil následující: *„Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány*

*mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy.*<sup>56</sup>

V současnosti jsou platné následující pokyny vztahující se k převodním cenám:

- Pokyn D-332, Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (dále také „Pokyn D-332“)
- Pokyn D-333, Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (dále také „Pokyn D-333“)
- Pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (dále také „Pokyn D-334“)
- Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky (dále také „Pokyn D-10“)
- Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také „Pokyn D-22“)

### **3.2.1 Pokyn D-332**

Pokyn D-332 nahradil s účinností od 1. 1. 2011 pokyn D-258. Pokyn byl vydán za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování transakcí mezi sdruženými podniky.

V první části Pokynu D-332 jsou definovány převodní ceny a vysvětlen princip tržního odstupu. Ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu lze v podmínkách české daňové legislativy zjednodušeně ztotožnit s cenami obvyklými pro účely stanovení daně z příjmů.

V další části tohoto pokynu jsou uvedeny základní zásady pro stanovení, zda jsou sjednané ceny mezi spojenými osobami v souladu s principem tržního odstupu. Mezi základní zásady patří, že členové nadnárodní skupiny podniků musí být posuzováni jako by byli samostatnými podniky. Nemělo by tedy docházet např. k agregaci jejich

---

<sup>56</sup> Rozsudek NSS ze dne 16. srpna 2010, sp. zn. 2 Afs 53/2010-63

ziskovostí. Další zásadou je, že pozornost by měla být zaměřena na skutečnou povahu obchodů mezi členy skupiny nadnárodních podniků. Dále je popisován postup srovnávací analýzy a je stanoveno 5 následujících faktorů, které je nutné při provádění srovnávací analýzy zohlednit:

- vlastnosti majetku a služeb,
- vykonávané funkce,
- smluvní podmínky,
- ekonomické okolnosti a
- podnikatelské strategie.

Je konstatováno, že pro posouzení dodržení principu tržního odstupu je nutné brát v úvahu i další skutečnosti. Jedná se o prověření, zda předmětná transakce skutečně proběhla, zda nesouvisí úzce s další transakcí či zda nejsou poskytovány vzájemné kompenzace. Dále by se mělo brát v úvahu i užití a srovnání údajů za více zdaňovacích období a měly by se také porovnávat zisky a ztráty v rámci celé skupiny sdružených podniků.

V pokynu jsou také popsány metody pro posouzení převodních cen a je konstatováno, že z českých daňových zákonů nevyplývá poplatníkovi povinnost zpracování dokumentace k převodním cenám.

### **3.2.2 Pokyn D-333**

Pokyn D-333 nahradil s účinností od 1. 1. 2011 pokyn D-292. Tento pokyn popisuje postup při závazném posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena mezi spojenými osobami. Toto závazné posouzení poskytuje poplatníkovi možnost ověření si, zda způsob stanovení ceny v transakcích mezi spojenými osobami odpovídá principu tržního odstupu dle jeho definice v čl. 9 Modelové smlouvy OECD a v § 23 odst. 7 ZDP.

Možnost využití závazného posouzení na případy týkající se převodních cen je stanovena v § 38nc ZDP. Obecný postup pro vydávání rozhodnutí o závazných posouzeních je upraven v § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“). Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD a také principy

dalších mezinárodních standardů. Tyto principy jsou přizpůsobeny podmínkám českých daňových zákonů.

Závazné posouzení se provádí na základě žádosti poplatníka místně příslušnému správci daně. Žádost o závazné posouzení je podávána obvykle pouze na jednu transakci, případně na více transakcí, které spolu úzce souvisí. Poplatník může zažádat o provedení závazného posouzení na probíhající období anebo na období budoucí. Není umožněno žádat o provedení závazného posouzení obchodních vztahů v období, za které již vznikla povinnost podat daňové přiznání.

V případě, že správce daně rozhodne, že ceny byly stanoveny v souladu s principem tržního odstupu, dává to poplatníkovi větší míru jistoty, že při zachování nezměněných podmínek bude závěr správce daně při případné daňové kontrole totožný. Toto rozhodnutí je účinné pro v něm uvedená zdaňovací období, nelze jej však již použít od zdaňovacího období, které započalo po uplynutí 3 let ode dne vydání rozhodnutí.

### **3.2.3 Pokyn D-334**

Pokyn D-334 nahradil s účinností od 1. 1. 2011 pokyn D-293. Tento pokyn byl zpracován za účelem doporučení k rozsahu dokumentace k převodním cenám v souvislosti s vývojem v oblasti převodních cen, s požadavky členství České republiky v mezinárodních organizacích a v souvislosti s ohlasy daňové veřejnosti.

Pokyn D-334 se snaží vyrovnat se s dvěma protichůdnými tendencemi, kdy poplatníci požadují co nejužší a nejkonkrétnější vymezení požadavků pro rozsah dokumentace za účelem omezení nadměrného zatížení a naopak správce daně požaduje co největší šíři podkladů, které by sloužily pro potřeby co nejefektivnějšího případného daňového řízení.

V pokynu jsou uvedeny požadavky na informace, které by měly být obsahem dokumentací k převodním cenám, které jsou členěny na základní dokumentaci (tzv. Master file) a dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi (tzv. Local file). Poplatník si však sám může zvolit, zda bude toto doporučené členění dodržovat, ale



jako základní zásada je zmiňováno, že v konečném důsledku by měl mít poplatník k dispozici veškeré podklady, které po něm správce daně požaduje.

Základní dokumentace by měla obsahovat informace o celé skupině sdružených podniků a měla by být jednotně použitelná pro všechny státy EU. Základní dokumentace by měla poskytovat celkový přehled o skupině, měla by v ní být popsána politika převodních cen a vysvětleny všechny obchodní vztahy mezi sdruženými podniky.

Dokumentace specifická pro konkrétní zemi by měla navazovat na základní dokumentaci a obsahovat podrobný popis podnikatelské činnosti a strategie daného podniku, popis obchodních vztahů, srovnávací analýzu, zdůvodnění volby metody tvorby převodních cen, informace o případných vnitřních či vnějších srovnatelných transakcích a popis začlenění daného podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

V tomto pokynu jsou také rozvedeny zásady, které by se měly uplatňovat při tvorbě dokumentací k převodním cenám.

Dokumentace k převodním cenám je předkládána poplatníkem správci daně v následujících případech:

- při prokazování daňové povinnosti,
- při podávání žádosti o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami a
- při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění na základě smluv o zamezení dvojího zdanění nebo dle Arbitrážní konvence.

### **3.2.4 Pokyn D-10**

Pokyn D-10 byl vydán GFŘ za účelem zajištění jednotného uplatňování daňově právních předpisů při hodnocení služeb s nízkou přidanou hodnotou. Dalším sledovaným účelem je snížení administrativní zátěže poplatníků.

Tento pokyn byl vydán v souladu se Směrnicí OECD a také se Zprávou JTPF o vnitroskupinových službách s nízkou přidanou hodnotou.

Vychází se z předpokladu, že poplatníci jednají v dobré víře a nedochází k zastírání relevantních skutečností. Za tohoto předpokladu je možné zavést pro poplatníky jistotu při posuzování vnitroskupinových služeb.

Pokyn D-10 definuje, za jakých podmínek je možno tohoto pokynu využít při posouzení vnitroskupinových služeb. Musí se jednat o služby, které:

- tvoří hlavní činnost subjektů,
- představují rutinní funkci a
- tvoří podstatný náklad či příjem zainteresovaných subjektů.

Může se jednat zejména o služby poradenského, správního či technického charakteru sloužící pouze k podpoře hlavní činnosti subjektů.

Pokyn D-10 dále definuje, co je považováno za podstatný náklad či příjem pomocí absolutních i relativních kritérií.

Důležitou podmínkou pro splnění náležitostí dle tohoto pokynu je splnění ziskovosti dle principu tržního odstupu. Tedy v případě, že je cena tvořena pomocí metody nezávislé srovnatelné ceny, musí být správci daně doložena cena ve srovnatelné transakci mezi nezávislými subjekty. V případě, že je cena tvořena pomocí metody nákladů a přírážky, musí se přírážka nacházet v rozpětí 3-7 %, což představuje hodnoty, které by dle správce daně dosahovaly nezávislé subjekty ve srovnatelných transakcích.

Pokud vnitroskupinové služby splňují uvedené podmínky a jsou správci daně poskytnuty veškeré relevantní podklady, správce daně upustí od požadavků uvedených v Pokynu D-334 a poplatník nebude muset zpracovávat funkční a rizikovou analýzu dané transakce, analýzu trhu, celkové informace o skupině a srovnávací analýzu u metody nákladů a přírážky a odůvodnění výše této přírážky.

### **3.2.5 Pokyn D-22**

Pokyn D-22 nahrazuje dříve vydaný pokyn GFŘ D-6. Pokyn D-22 bylo možno poprvé použít od zdaňovacího období, které započalo v roce 2014.

Tento pokyn byl vydán za účelem zajištění jednotného uplatňování ZDP. Pokyn D-22 obsahuje detailnější informace k uplatňování některých vybraných ustanovení ZDP. Z pohledu převodních cen jsou podstatná vysvětlující ustanovení vážící se k § 23 odst. 7 ZDP.

Pokyn D-22 uvádí podstatné informace pro uplatnění podmínek, na základě kterých jsou subjekty považovány za spojené osoby. Je stanoveno, že splnění těchto podmínek se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu mezi subjekty, i když se již v následujících zdaňovacích obdobích nebude jednat o spojené osoby tak, jak jsou definovány v § 23 odst. 7 ZDP.

Dále je stanoveno, že pro účely posouzení ceny mezi spojenými osobami se vychází ze Směrnice OECD a zejména z principu tržního odstupu. V rámci České republiky je však princip tržního odstupu možno aplikovat nejen na ceny, ale i na podmínky, které byly sjednány mezi spojenými osobami, které se srovnávají s podmínkami, které by si stanovily nezávislé subjekty.

Je zde také upřesněn význam spojení „osoby blízké“ v § 23 odst. 7 ZDP, kdy se za takovéto osoby považují osoby blízké dle § 22 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

### **3.3 Vykazování informací**

V souvislosti s převodními cenami mezi spojenými osobami byla v České republice zavedena povinnost zpracování Zprávy o vztazích a také zpracování CbCR.

#### **3.3.1 Zpráva o vztazích**

Zpráva o vztazích byla do českého daňového práva začleněna již v roce 2001 prostřednictvím zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Zpracování této zprávy bylo však povinné pouze pro ovládané osoby, které neměly uzavřenu ovládací smlouvu.

Na základě rekodifikace korporátního práva prostřednictvím ZOK došlo s účinností od roku 2014 k rozšíření subjektů zpracovávajících Zprávu o vztazích a k rozšíření poskytovaných informací.

Povinnost ke zpracování Zprávy o vztazích mají již všechny ovládané osoby bez ohledu na uzavření či neuzavření ovládací smlouvy. V souvislosti se změnou koncepce podnikatelských uskupení v ZOK zároveň došlo k výraznému nárůstu společností s povinností zpracovat Zprávu o vztazích.<sup>57</sup>

Zpráva o vztazích by měla obsahovat informace o struktuře vztahů, úloze ovládané osoby, způsobech a prostředcích ovládnání, jednáních učiněných na popud nebo v zájmu ovládající osoby nebo jí ovládaných osob a měla by obsahovat i přehled vzájemných smluv a posouzení, zda ovládané osobě vznikla újma.<sup>58</sup>

### 3.3.2 Zpráva podle jednotlivých zemí

V souvislosti s přijetím novely směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (tzv. DAC IV), která byla blíže popsána v kap. č. 2.2.3, byla přijata novela zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní s účinností od 19. září 2017. Na základě této novely mají někteří poplatníci nově povinnost zpracovat CbCR.

CbCR mají povinnost zpracovat nadnárodní skupiny podniků s konsolidovaným ročním výnosem nad 750 milionů EUR. CbCR by měl obsahovat agregované finanční údaje za nadnárodní skupinu podniků jako celek, rozdělené podle jednotlivých států a jurisdikcí, a dále údaje o tom, ve kterých státech nebo jurisdikcích vyvíjí činnost jednotlivé členské entity skupiny a o charakteru jejich činnosti. První zpracování CbCR by mělo ve většině případů proběhnout do 31. prosince 2017. K první mezinárodní výměně těchto zpráv by mělo dojít v roce 2018.<sup>59</sup>

## 3.4 Judikatura

V oblasti převodních cen nabývá judikatura soudů velkého významu zejména vzhledem k minimalistické úpravě převodních cen v zákonech. Bližší informace k uplatnění jednotlivých ustanovení zákonů lze nalézt v pokynech MF a GFŘ řady D.

---

<sup>57</sup> CHIZZOLA, Philipp. Zprávy o vztazích v novém kabátě. *Epravo.cz* [online]. b.r. [cit. 2018-04-28]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zpravy-o-vztazich-v-novem-kabate-98433.html>

<sup>58</sup> Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

<sup>59</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, . *Zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní* [online]. b.r. [cit. 2018-04-28]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/zakon-o-mezinarodni-spolupraci>

V řadě sporných oblastí však již byly vydány rozhodnutí NSS a tato judikatura tak poskytuje poplatníkům vyšší míru jistoty při stanovování a obhajobě převodních cen.

Judikáty se týkaly mnoha oblastí převodních cen, za zmínku stojí zejména následující oblasti a rozhodnutí NSS:

- skutkové závěry, které jsou pro poplatníka nejvýhodnější, konkrétně využití ceny v rámci určeného intervalu, která je pro poplatníka nejvýhodnější,
  - 8 Afs 80/2007-105
- cenová hladina na trzích při stanovení prodejní ceny,
  - 1 Afs 101/2012-31
- důkazní břemeno při popírání tvrzení ve vlastních daňových přiznáních,
  - 1 Afs 99/2012-52
- převodní ceny a investiční pobídka,
  - 7 Afs 95/2012-47
- synergie mezi spolupracujícími subjekty jako zcela legitimní a z ekonomického hlediska racionální způsob podnikání,
  - 7 Afs 93/2012-52
- jinak spojené osoby v případě jednatele společnosti a současně i člena dozorčí rady jiné společnosti,
  - 1 Afs 67/2013-28
- povinnost správce daně jednoznačně a prokazatelně seznámit poplatníka se vzniklými rozdíly a poskytnutí možnosti se k těmto rozdílům vyjádřit, významnost znaleckého posudku.
  - 7 Afs 86/2013-21

Výše uvedený výčet je pouze ilustrativní, bylo vydáno již značné množství judikátů vztahujících se k tématu převodních cen. Rozsah této diplomové práce však nedovoluje detailní rozbor všech významných judikátů, proto budou níže rozebrány pouze dvě konkrétní oblasti týkající se převodních cen.

### **Určení ceny v intervalu**

Jako první oblast bylo vybráno určování ceny obvyklé na základě dostupných hodnot ve srovnatelných transakcích. V rozsudku NSS ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs

80/2007-105 se NSS zabýval situací, kdy na základě tvrzení správce daně poskytl otec svému synovi nájem nemovitosti za cenu nižší než obvyklou. Pro určení ceny obvyklé využil správce daně aritmetického průměru výše nájmu v jím vybraných nájemních smlouvách. Cenu obvyklou tak stanovil pomocí jedné konkrétní hodnoty.

NSS dospěl k závěru, že: *„Ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem, jak učinil správce daně, ale je ji třeba stanovit alespoň intervalem nejčastěji realizovaných cen.“*

NSS zároveň konstatuje, že šíře intervalu by měla odpovídat i charakteristice dané transakce, tedy že je možné stanovit cenu širěji v případě, kdy je rozpětí vybraného souboru cen široké, anebo naopak úžeji za předpokladu realizování obdobných cen v běžných obchodních vztazích.

Dále se NSS vyjádřil i k doměření daňové povinnosti poplatníka na základě stanoveného intervalu hodnot. Dle názoru NSS je spravedlivé, aby daňová povinnost byla v tomto případě doměřena na základě horní hranice intervalu, tedy k hranici bližší k ceně sjednané poplatníkem. Užití aritmetického průměru či jiných srovnatelných metod výpočtu není možné aplikovat.

Závěr NSS, že ceny sjednávané v běžných obchodních vztazích nelze absolutizovat jediným číslem a že správce daně musí pro účely určení rozdílu mezi cenami vyjít z té ceny v rámci daného intervalu, která je pro poplatníka nejvýhodnější, přinesl zásadní změnu a sjednocení ve stanovování doměřené daňové povinnosti.

### **Dokumentace k převodním cenám ve formě znaleckého posudku**

Jako druhá oblast byla vybrána forma dokumentace k převodním cenám, která je důležitým aspektem při daňových kontrolách. Poslední vývoj v této oblasti se jednoznačně z pohledu poplatníka přiklání k dokumentaci k převodním cenám ve formě znaleckého posudku. Významnost znaleckého posudku při daňové kontrole na převodní ceny byla judikována v rozsudku NSS ze dne 31. října 2013 sp. zn. 7 Afs 86/2013-21. V souvislosti se znaleckými posudky bude uveden i rozsudek NSS ze dne 1. července 2010 sp. zn. 7 Afs 50/2010-60, který se sice přímo netýkal převodních cen, ale řešil problematiku předložení více rozdílných znaleckých posudků na stejný předmět ocenění.

Rozsudek NSS z roku 2013 se týkal situace, kdy správce daně nerefletoval plně závěry stanovené ve znaleckém posudku předloženém poplatníkem. Poplatník předložil znalecký posudek, v kterém bylo vyčísleno tržní rozpětí. Správce daně souhlasil částečně s postupem znaleckého posudku, pro určení tržního rozpětí však vycházel z jiných výchozích dat a dospěl tak k odlišnému výsledku. Správce daně sice komunikoval prostřednictvím poplatníka se zpracovatelem znaleckého posudku, nicméně neprovedl při pochybnostech jeho výsledch. Správce daně argumentoval, že s předloženým znaleckým posudkem nakládal zcela v mezích § 8 daňového řádu, když jej hodnotil jako jiné důkazy ve smyslu § 93 daňového řádu.

NSS doznal, že dané právní předpisy nepředepisují postup ani neurčují váhu jednotlivých důkazů a že je hodnocení důkazů ponechání na úvaze správce daně. Dále však NSS argumentoval, že: *„Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků.“*

Dále bylo konstatováno, že: *„Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru. K hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvážlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu), případně dále postupovat, jak již bylo uvedeno i krajským soudem.“*

Daný krajský soud uvedl, že v případě přetrvávání pochybností i po výslechu znalce by měl správce daně zadat zpracování posudku jinému znalci v odpovídajícím oboru a dále že: *„Krajský soud, ani správní orgány nejsou nadáni k tomu, aby autoritativně posoudily odborné závěry znalce, resp. jeho případné chyby.“*

Rozsudek NSS z roku 2010 se zabýval situací, kdy byly k dispozici dva znalecké posudky na určení ceny obvyklé za pronájem textilních strojů. Jeden znalecký posudek byl vyhotoven na žádost správce daně a následně si poplatník nechal zpracovat druhý znalecký posudek, jehož výsledek byl diametrálně odlišný. Správce daně na základě vlastního uvážení rozhodl, že k druhému znaleckému posudku

nebude přihlížet a cenu obvyklou stanoví na základě jím zadaného znaleckého posudku, který byl pro poplatníka méně příznivý.

NSS konstatoval, že v případě více znaleckých posudků na tentýž předmět zkoumání mají tyto posudky rovnocennou důkazní hodnotu a pokud se budou znalecké posudky ve svých závěrech lišit, nepřísluší správci daně, aby bez dalších procesních kroků (výslech znalců, revizní znalecký posudek) samostatně autoritativně určil, který z nich bude preferovat.

NSS dále konstatoval: *„Správnému orgánu nesvědčí pozice arbitra, znalce, případně revizního znalce, jež by byl sto usuzovat, který znalecký posudek je správný a který nikoliv. To by žádného znalce nebylo třeba a stačilo by, aby zákon o dani z přidané hodnoty obsahoval dikci, že cenu obvyklou stanoví správce daně správní úvahou. Tak tomu ale není.“*

Závěrem lze konstatovat, že znalecké posudky slouží jako významný důkazní prostředek v daňovém řízení. Správce daně má povinnost vypořádat se s argumenty, které byly ve znaleckém posudku uvedeny pro účely stanovení obvyklé ceny. Pro tvorbu dokumentace k převodním cenám lze proto pouze doporučit, aby měla formu znaleckého posudku.



## 4 Směrnice ATAD

---

Směrnice ATAD stanovuje pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu EU. Tato směrnice byla přijata dne 12. července 2016 jako součást Balíčku opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem (dále také „balíček opatření“), který reaguje zejména na doporučení projektu BEPS realizovaného skupinou G20 a OECD.

V rámci této kapitoly bude popsán zmíněný balíček opatření, legislativní vývoj směrnice ATAD a její obsah. Dále budou analyzovány jednotlivá opatření směrnice ATAD vedoucí k snížení eroze základu daně a přesouvání zisků. Tyto opatření budou zasazena do kontextu české legislativní úpravy a bude nastíněna jejich předpokládaná implementace na základě záměrů MF.

Vzhledem k předpokládanému nejvýraznějšímu dopadu na daňové poplatníky a vzhledem také k množství odborných diskuzí bude zaměřena větší pozornost na opatření omezení odpočitatelnosti úroků, které je uvedeno v čl. 4 směrnice ATAD. Toto opatření bude ve srovnání se dalšími opatřeními směrnice ATAD detailněji rozebráno.

### 4.1 Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem

Balíček opatření obsahuje soubor celounijních iniciativ, které si kladou za cíl dosáhnout spravedlivějšího, jednoduššího a efektivnějšího zdanění právnických osob v EU.<sup>60</sup> Tento balíček opatření byl představen Evropskou komisí v lednu 2016 a reaguje na doporučení projektu BEPS, který byl zveřejněn na podzim roku 2015.

Obsahem balíčku opatření jsou následující prvky:

- sdělení týkající se balíčku opatření,
- směrnice ATAD,
- doporučení o provádění opatření proti zneužívání daňových úmluv;

---

<sup>60</sup> EVROPSKÁ RÁDA a RADA EU. Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Evropská rada, Rada Evropské unie [online]. [cit. 2017-09-19]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/policies/anti-tax-avoidance-package/>

- revize směrnice o správní spolupráci,
- sdělení o vnější strategii pro efektivní zdanění.

Účel zavedení balíčku opatření je nejlépe patrný z komentáře místopředsedy Evropské komise Valdise Dombrovskise odpovědného za euro a sociální dialog: „*Dnes činíme další krok pro posílení důvěry v celý daňový systém, pro to, aby byl spravedlivější a efektivnější. Lidé musí věřit tomu, že daňová pravidla platí pro všechny jednotlivce i podniky stejně. Společnosti musí zaplatit svůj spravedlivý podíl daní tam, kde probíhá jejich skutečná hospodářská činnost. Evropa se může v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem stát celosvětovým lídrem. To vyžaduje koordinovanou akci na evropské úrovni, abychom se vyhnuli situaci, kdy bude ve 28 členských státech existovat 28 různých přístupů.*“<sup>61</sup>

Z výše uvedených prvků balíčku opatření se bude následující text zabývat již pouze směrnici ATAD.

## 4.2 Legislativní vývoj směrnice ATAD

Jelikož je směrnice ATAD právním předpisem týkajícím se přímého zdanění a sblížení předpisů členských států, spadá do působnosti článku 115 Smlouvy o fungování EU, který zní následovně: „*Aniž je dotčen článek 114, Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*“<sup>62</sup>

Z výše uvedeného článku vyplývá, že směrnice ATAD podlého zvláštnímu legislativnímu postupu, v rámci kterého je vyžadován jednomyslný souhlas Rady Evropské unie a jemu předcházející konzultace s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem. Evropský parlament může legislativní návrh

<sup>61</sup> EVROPSKÁ KOMISE. Spravedlivé zdanění: Komise předkládá nová opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *European commission: Press release database* [online]. Brusel, 2016 [cit. 2017-09-20]. Dostupné z: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_cs.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_cs.htm)

<sup>62</sup> Smlouva o fungování Evropské unie: Konsolidované znění. In: *Úřední věstník C 202*, 7.6.2016, s. 1—388 Dostupné také z: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.C\\_.2016.202.01.0001.01.CES&toc=OJ:C:2016:202:TOC#C\\_2016202CS.01004701](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.202.01.0001.01.CES&toc=OJ:C:2016:202:TOC#C_2016202CS.01004701)

schválit, odmítnout či navrhnout změny. Rada EU není však povinna stanovisko zohlednit, ovšem nesmí přijmout rozhodnutí před tím, než toto stanovisko obdrží.<sup>63</sup> Právo legislativního návrhu má Evropská komise. Vzhledem ke skutečnosti, že směrnice ATAD se týká přímého zdanění, je jí oprávněna přijmout Rada pro hospodářské a finanční věci, která je složena z ministrů hospodářství a financí členských států.

Evropská komise předložila návrh směrnice ATAD dne 28. ledna 2016 jako součást balíčku opatření.<sup>64</sup>

Dne 12. února 2016 proběhlo jednání Rady pro hospodářské a finanční věci, na kterém se prvně diskutoval balíček opatření obsahující směrnici ATAD. Na tomto jednání byl stanoven předpokládaný harmonogram, který obsahoval cíl dosažení první dohody o návrhu směrnice ATAD do března roku 2016 a do června roku 2016 předpokládal dosažení politické dohody o navržených pravidlech, které by měly zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem.<sup>65</sup>

Hospodářský a sociální výbor předložil své stanovisko ke směrnici ATAD dne 28. dubna 2016.

Dne 25. května 2016 byla provedena rozprava Rady pro hospodářské a finanční věci nad návrhem směrnice ATAD a byl zúžen počet nejdůležitějších otázek, které je nutné vyřešit. Dosažení konkrétní dohody o znění směrnice ATAD bylo odloženo na další zasedání Rady pro hospodářské a finanční věci, které se konalo v červnu.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Zvláštní legislativní postupy. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. 2017 [cit. 2018-03-04]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/council-eu/decision-making/special-legislative-procedures/>

<sup>64</sup> EUR-LEX. Postup 2016/0011/CNS. *EUR-Lex* [online]. b.r. [cit. 2018-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/HIS/?uri=CELEX:32016L1164>

<sup>65</sup> EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 12. 2. 2016. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online] [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/02/12/>

<sup>66</sup> EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 25. 5. 2016. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/05/25/>

Evropský parlament vydal své stanovisko dne 8. června 2016, v kterém návrh směrnice ATAD schválil se změnami.<sup>67</sup>

Na červnovém zasedání Rady pro hospodářské a finanční věci dne 17. června 2016 bylo předloženo kompromisní znění směrnice ATAD spolu s doprovodným prohlášením.

Doprovodné prohlášení obsahovalo požadavek k Evropské komisi ohledně hybridních nesouladů s třetími zeměmi v následujícím znění: „*Rada žádá Komisi, aby do října 2016 předložila návrh týkající se hybridních nesouladů zahrnujících třetí země s cílem stanovit pravidla, která budou v souladu s pravidly doporučenými ve zprávě OECD týkající se BEPS v akční oblasti č. 2 a která budou neméně účinná, a to s cílem dosáhnout dohody do konce roku 2016.*“<sup>68</sup>

Dále byl oznámen zjednodušený písemný postup do pondělí 20. června 2016, který znamenal, že pokud nebudou ve lhůtě vzneseny námitky, bude dosaženo politické dohody a dokument bude předložen k formálnímu schválení. Rada pro hospodářské a finanční věci tedy dosáhla politické dohody dne 21. června 2016 a deklarovala, že směrnici ATAD formálně přijme poté, co bude její znění finalizováno ve všech úředních jazycích EU.

Rada pro hospodářské a finanční věci přijala směrnici ATAD dne 12. července 2016.<sup>69</sup>

Na základě výše uvedeného zveřejnila Evropská komise dne 26. října 2016 návrh na změnu směrnice ATAD v souvislosti s hybridními nesoulady zahrnujícími třetí země.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> EUR-LEX. Postup 2016/0011/CNS. *EUR-Lex* [online]. b.r. [cit. 2018-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/HIS/?uri=CELEX:32016L1164>

<sup>68</sup> RADA EU. Interinstitucionální spis: 2016/0011 (CNS). *Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10426-2016-INIT/cs/pdf>

<sup>69</sup> EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 12. 7. 2016 *Evropská rada a Rada EU* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/07/12/>

<sup>70</sup> RADA EU. Interinstitucionální spis: 2016/0339 (CNS). *Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13733-2016-INIT/cs/pdf>

Rada pro hospodářské a finanční věci po prostudování návrhu Evropské komise předložila v prosinci 2016 kompromisní znění návrhu na změnu směrnice ATAD. Na jednání dne 6. prosince 2016 dosáhla Rada pro hospodářské a finanční věci širokého konsenzu u většiny ustanovení. Za zbývající otevřené otázky byly považovány pouze pravidla umožňující členským státům uplatňovat omezené výjimky a datum provedení směrnice.<sup>71</sup>

Dne 21. února 2017 odsouhlasila Rada pro hospodářské a finanční věci text návrhu na změnu směrnice ATAD v souvislosti s hybridními nesoulady zahrnujícími třetí země. Formálně bude tento návrh přijat po vydání stanoviska Evropského parlamentu.<sup>72</sup>

Rada pro hospodářské a finanční věci dne 29. května 2017 formálně přijala konečné znění změny směrnice ATAD, tedy Směrnici Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi (dále také „ATAD II“)

### **4.3 Obsah směrnice ATAD**

V následujícím textu bude popsán obsah a znění jednotlivých článků směrnice ATAD, které bude reflektovat i přijaté změny směrnice ATAD prostřednictvím směrnice ATAD II.

Směrnice ATAD je členěna do následujících 3 kapitol:

- Kapitola I: Obecná ustanovení,
- Kapitola II: Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem,
- Kapitola III: Závěrečná ustanovení.

V obecných ustanoveních je určena oblast působnosti směrnice ATAD, jsou definovány základní pojmy a je deklarováno, že směrnice ATAD má poskytovat pouze minimální úroveň ochrany a nebrání použití vnitrostátních nebo na

---

<sup>71</sup> EVROPSKÁ RÁDA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 6. 12. 2016. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/12/06/>

<sup>72</sup> EVROPSKÁ RÁDA a RADA EU. Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. [cit. 2017-09-19]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/policies/anti-tax-avoidance-package/>

mezinárodní dohodě založených předpisů, které budou zajišťovat pro vnitrostátní základ daně z příjmů právnických osob vyšší stupeň ochrany.

Kapitola II již popisuje konkrétní opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Tyto opatření jsou členěna do jednotlivých článků, které lze shrnout do následujících 5 oblastí:

- omezení odpočitatelnosti úroků,
- zdanění při odchodu,
- obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu,
- pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti a
- pravidla týkající se hybridních nesouladů.<sup>73</sup>

Těchto 5 oblastí bude detailně rozebráno v následujících kapitolách.

Kapitola III obsahující závěrečná ustanovení se zabývá postupem následujícího zhodnocení směrnice ATAD, jejím provedením členskými státy, vstupem v platnost a jejím určením. Transpoziční lhůta pro většinu opatření uvedených ve směrnici ATAD je stanovena do 31. prosince 2018. Tyto opatření musí většinou nabýt účinnosti nejpozději dne 1. ledna 2019.

## **4.4 Omezení odpočitatelnosti úroků**

Opatření omezení odpočitatelnosti úroků je uvedeno v článku 4 směrnice ATAD. Jedná se o nejvíce diskutované opatření, u kterého se předpokládá největší dopad na tuzemské daňové poplatníky. Z těchto důvodů bude toto opatření ve srovnání se zbylými opatřeními detailněji rozebráno.

### **4.4.1 Důvody pro zavedení opatření**

Důvodem pro zavedení opatření omezení odpočitatelnosti úroků byla skutečnost, že nadnárodní skupiny podniků často využívaly rozdílného zdanění v jednotlivých státech prostřednictvím financování dluhovými nástroji. Typickým příkladem je situace, kdy mateřská společnost, která je daňovým rezidentem ve státu s vysokým

---

<sup>73</sup> BOHÁČ, Radim a Lukáš HRDLIČKA. *Transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky* [online]. ASPI [právní informační systém], 2018 [cit. 2018-03-04].

zdaněním, je financována od své dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem ve státu s nízkým zdaněním. Mateřské společnosti vznikají náklady spojené s platbou úroků za poskytnuté financování, a tím dochází k snižování jejího základu daně. Dceřiné společnosti vznikají výnosy v souvislosti s přijetím úroků, a tím dochází k navýšení jejího základu daně. Vzhledem k rozdílnému zdanění v jednotlivých státech však dojde ke snížení daňového zatížení skupiny jako celku.

Na základě již zavedeného principu tržního odstupu je sice možno stanovit cenu dluhového financování (tj. úroky), není již ovšem možné tento princip jednoduše aplikovat i na celkovou výši dluhového financování, proto bylo žádoucí toto regulovat prostřednictvím omezení výše úroků, na jejichž odpočet má daňový poplatník v daném zdaňovacím období nárok.

#### **4.4.2 Úprava omezení odpočitatelnosti úroků v právním řádu České republiky**

V právním řádu České republiky již existuje pravidlo, které omezuje možnost odpočitatelnosti úroků od základu daně. Toto pravidlo se nazývá pravidlem nízké kapitalizace a je ustanoveno v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Pravidlo nízké kapitalizace omezuje odpočitatelnost úroků placených spojeným osobám pouze v té výši, která přesáhne čtyřnásobek (v případě bank a pojišťoven šestinásobek) výše vlastního kapitálu.

Další pravidlo o úrocích je stanoveno v § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP a upravuje neuznatelnost úroků na nákup podílu v dceřiných společnostech. Toto pravidlo reflektuje skutečnost, že náklady vztahující se k osvobozeným příjmům, kterým příjem z převodu podílu v dceřiné společnosti je, by se neměly zahrnovat do základu daně.

Ustanovením o nezahrnování úroků je také § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP. Je stanoveno, že nelze odečíst od základu daně náklady spojené s úvěrovým finančním nástrojem, jejichž výše je přímo závislá na výsledku hospodaření dlužníka. Smyslem tohoto ustanovení je zabránit nahrazení výplaty podílu na zisku prostřednictvím úvěrového finančního nástroje.

#### 4.4.3 Právní úprava opatření ve směrnici ATAD

Směrnice ATAD stanovuje jako základní pravidlo, že nadměrné výpůjční náklady jsou ve zdaňovacím období, v kterém vznikly, odpočitatelné pouze do výše 30 % zisku před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací (dále také „EBITDA“ z angl. Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization).

Nadměrné výpůjční náklady jsou definovány jako částka, o kterou odpočitatelné výpůjční náklady daňového poplatníka překračují zdanitelné úrokové výnosy a jiné ekonomicky rovnocenné zdanitelné příjmy, které daňový poplatník podle vnitrostátních předpisů obdrží.

Samotné výpůjční náklady jsou pro účely směrnice ATAD chápány jako: *„úrokové náklady na všechny formy dluhu, jiné náklady, jež jsou z ekonomického hlediska rovnocenné úrokům a nákladům vzniklým v souvislosti se získáním finančních prostředků...“* Jedná se tedy o záměrně široce pojatou definici, která má za cíl pokrýt co největší množství možných případů, prostřednictvím kterých by mohlo docházet k erozi základu daně a přesouvání zisků v rámci nadnárodní skupiny podniků.

Členskými státy je dána možnost stanovení tzv. pravidla bezpečného přístavu, na základě kterého by daňové subjekty měly právo odečíst si nadměrné výpůjční náklady až do výše 3 000 000 EUR neohledně na výši dosažené hodnoty EBITDA. Důvodem této možnosti je snaha o snížení administrativní zátěže spojené s realizací základního pravidla pro daňové subjekty s nízkými nadměrnými výpůjčními náklady. Dále je stanovena možnost odečítání plné výše nadměrných výpůjčních nákladů, pokud je daňový poplatník subjektem stojícím mimo skupinu, tzn. není součástí konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví a nemá přidružený podnik ani stálou provozovnu.

Vzhledem k tomu, že směrnice ATAD uvádí minimální úroveň ochrany, je dána možnost členskými státy zavést přísnější pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků. Členské státy tedy mohou zvolit nižší procentní hodnotu odpočitatelnosti úroků než je 30 % z EBITDA, případně snížit absolutní částku možnosti odpočtu nadměrných výpůjčních nákladů pod 3 000 000 EUR.



Jsou stanoveny i výjimky, na které se nemusí aplikovat uvedená pravidla. Mezi tyto výjimky patří nadměrné výpůjční náklady, které vznikly na základě úvěrů uzavřených před 17. červnem 2016, tedy před dosažením shody Rady pro hospodářské a finanční věci nad zněním směrnice. Tato výjimka se ovšem již nebude vztahovat na případné následné změny těchto úvěrů. Jako další výjimka jsou uvedeny nadměrné výpůjční náklady u úvěrů na financování dlouhodobých projektů v oblasti veřejné infrastruktury za podmínky, že provozovatel projektu, výpůjční náklady, aktiva i příjmy jsou v EU.

Odchylně může být upravena i situace, kdy je daňový poplatník členem konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví. V tomto případě může být daňovému poplatníkovi uděleno právo odečíst nadměrné výpůjční náklady v plné výši za předpokladu, že jeho poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům není nižší o více než 2 procentní body než tento poměr na úrovni skupiny. Daňový poplatník, který je členem konsolidované skupiny pro účely účetního výkaznictví, může mít dále i možnost odečitatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů ve vyšší procentní hodnotě než je 30 % z EBITDA daňového poplatníka. Tato procentní výše se stanoví jako poměr nadměrných výpůjčních nákladů skupiny vůči třetím stranám a hodnoty EBITDA na skupinové úrovni.

Dále směrnice ATAD poskytuje členským státům možnost převedení nadměrných výpůjčních nákladů, které nebylo možné odečíst od základu daně v daném zdaňovacím období, do dalších zdaňovacích období anebo jejich zpětné uplatnění. Směrnice ATAD poskytuje členským státům výběr z následujících 3 možností:

- převedení do dalších zdaňovacích období bez omezení,
- převedení do dalších zdaňovacích období bez omezení a zpět nejvýše o 3 roky,
- převedení do dalších zdaňovacích období bez omezení a převedení nevyužitě úrokové kapacity do dalších nejvýše 5 let.

Členským státům je dále dána možnost neaplikovat ustanovení o omezení odpočitatelnosti úroků na finanční podniky. Jako důvod pro tuto výjimku je uvedena skutečnost, že toto odvětví podnikání vykazuje zvláštní rysy, pro které je nutné volit individuálnější přístup regulace.

#### 4.4.4 Přístup Ministerstva financí k implementaci opatření

##### Podklad pro veřejnou konzultaci

Níže jsou uvedeny předpoklady MF ohledně implementace jednotlivých ustanovení článku 4 směrnice ATAD, které byly zveřejněny v podkladu pro veřejnou konzultaci.<sup>74</sup>

Vzhledem k tomu, že je dle MF očekáváno, že většina členských států bude aplikovat u základního pravidla stanovený minimální způsob ochrany, tedy 30 % z EBITDA, přiklání se MF také k implementaci právě 30 %. Dalšími důvody jsou předpoklady, že se takto stanovené pravidlo dotkne pouze relativně malé části daňových subjektů, u kterých je ovšem riziko eroze základu daně a přesouvání zisků největší, a také že při stanovení přísnějšího limitu by mohlo dojít ke snížení konkurenceschopnosti tuzemských společností.

Při implementaci ustanovení, které se odkazují na nadměrné výpůjční náklady, bude nutné stanovit nově v legislativním textu ZDP definici těchto nadměrných výpůjčních nákladů vzhledem k tomu, že je směrnice ATAD definuje mnohem širěji, než jsou např. v současnosti definovány v ZDP finanční náklady. Jako rozhodující kritérium bude dle MF brána v potaz ekonomická podstata předmětné transakce.

MF se klání k nabízené možnosti vyjmutí většiny finančních podniků z působnosti článku 4, což odůvodňuje mimo jiné skutečností, že finanční podniky budou mít zpravidla vyšší úrokové výnosy než náklady a de facto nebude ani docházet ke vzniku nadměrných výpůjčních nákladů tak, jak je definuje směrnice ATAD.

MF se v podkladu pro veřejnou konzultaci dále vyjadřuje k možnosti nezahrnutí subjektů stojících mimo skupinu do působnosti článku 4. V rámci této záležitosti by MF rádo využilo možnosti vlastní definice subjektu stojícího mimo skupinu za předpokladu, že konečným důsledkem bude vyjmutí menšího množství subjektů z působnosti. MF by se klonilo k využití definice spojené osoby v ZDP a za subjekty stojící mimo skupinu by tak považovalo ty, které nejsou spojenou osobou ve smyslu

---

<sup>74</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ. Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu. *Ministerstvo financí* [online]. 2017 [cit. 2018-03-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>

§ 23 odst. 7 ZDP. Možnost vyjmutí těchto subjektů je preferována z důvodu, že tyto subjekty nemohou přesouvat zisky do zahraničí prostřednictvím úroků placených přidruženým podnikům.

Jako k přijatelné variantě se MF vyjadřuje i o pravidlu de minimis, tedy o možnosti odečtení nadměrných výpůjčních nákladů až do výše 3 000 000 EUR bez ohledu na dosaženou hodnotu EBITDA. Z pohledu MF je ovšem zmíněná hodnota na poměry České republiky příliš vysoká a jako účinné opatření se MF jeví snížení této hodnoty na 1 000 000 EUR.

U možnosti implementace speciálních pravidel u daňových subjektů, které jsou členy konsolidované skupiny, ve formě možnosti odečítání nadměrných výpůjčních nákladů v souvislosti se skupinovými poměrovými ukazateli vyjadřuje MF své obavy ohledně komplikovanosti implementace a následnému zajišťování dodržování těchto pravidel. MF z těchto důvodů nepředpokládá implementaci těchto ustanovení do ZDP.

MF dále nepodporuje možnost vyjmutí úroků z úvěrů poskytnutých na financování dlouhodobých projektů v oblasti veřejné infrastruktury.

Možnost převedení neuznatelných úroků do jiných zdaňovacích období MF vítá a kloní se k možnosti převedení neodpočitatelných nadměrných výpůjčních nákladů pouze do dalších období bez časového omezení. Vzhledem ke skutečnosti, že v současnosti není daňovým poplatníkům umožněno převádět své daňové ztráty do minulých období, představovala by varianta převodu zpět o nejvýše 3 roky značnou zátěž na legislativní změny. K variantě převodu nevyužité úrokové kapacity se MF staví spíše negativně.

MF předpokládá využití možnosti aplikovat pravidla na každou právnickou osobu zvlášť a nikoliv na skupiny jako celky.

Z důvodu možného nestejného přístupu k daňovým poplatníkům v obdobném postavení se MF nepřiklání k možnosti vyloučení úvěrů uzavřených před 17. červnem 2016 z působnosti článku 4 směrnice ATAD.

V souvislosti s implementací opatření omezení odpočitatelnosti úroků dle směrnice ATAD předpokládá MF, že by pravidlo nízké kapitalizace obsažené v ZDP zůstalo zachováno pouze ve vztahu k finančním podnikům, které by byly z působnosti opatření dle směrnice ATAD vyjmuty.

### **Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019**

MF na základě veřejné konzultace předložilo v únoru 2018 návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019. Tento návrh mimo jiného obsahoval právě návrh implementace směrnice ATAD. U tohoto návrhu zákona byla zpřístupněna řada dokumentů popisujících důvody zvolené implementace směrnice ATAD a její možné dopady.

V dokumentu *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace* byly blíže popsány uvažované varianty řešení implementace opatření omezení odpočitatelnosti úroků.<sup>75</sup> V této zprávě byly uvažovány zejména 2 varianty řešení.

#### *Varianta 1*

Tato varianta předpokládá implementaci omezení odpočitatelnosti úroků v obdobném rozsahu, který již dříve MF předpokládalo v materiálu pro veřejnou konzultaci. Oproti předpokladům je v této variantě uvažováno o zavedení absolutní výše limitu pro odpočitatelnost úroků ve výši 80 000 000 Kč, tedy přibližně 3 000 000 EUR, a nikoliv uvažované nižší hranici 1 000 000 EUR. Dále tato varianta obsahuje výjimku u úroků, které jsou zahrnuty v ocenění odpisovaného majetku a u úroků, které jsou obsaženy v úplatě hrazené na základě smlouvy o přenechání majetku k úplatnému užití s jeho následným úplatným převodem na uživatele. Výjimky obsahují časové omezení, kdy odpisovaný majetek musel být uveden do užívání před 17. červnem 2016 a analogicky smlouva uzavřena také před tímto dnem. Tyto výjimky byly zahrnuty z důvodu lepší spravovatelnosti.

---

<sup>75</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ. *Závěrečná zpráva RIA. Aplikace ODok* [online]. 2018 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>

## Varianta 2

Tato varianta znamená širší omezení odpočitatelnosti úroků. Varianta je postavena na všech předpokladech jako varianta 1 a zároveň předpokládá zavedení dalších pravidel, která jsou ve směrnici ATAD uvedena jako fakultativní. Jedná se o pravidla zavedení dalšího limitního omezení, kdy je daňový poplatník členem konsolidované skupiny pro účely účetnictví. Dále se jedná o možnost vynětí úroků z úvěrů poskytnutých na financování dlouhodobých projektů v oblasti veřejné infrastruktury a také na aplikaci omezení odpočitatelnosti úroků u všech smluv uzavřených před 17. červnem 2016.

Tyto varianty byly zhodnoceny na základě následujících kritérií:

- administrativní náklady,
- náklady na implementaci,
- riziko odlivu zisků,
- vliv na inkaso veřejných rozpočtů a
- splnění závazku vyplývajícího z členství v EU.

Na základě vyhodnocení bylo zjištěno, že varianta 1 je vhodnější u všech těchto kritérií s výjimkou posledního (splnění závazku vyplývajícího z členství v EU), které splňují obě varianty stejně dostatečně.

Návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019, který byl předložen MF poslanecké sněmovně, tak reflektuje zmíněnou variantu 1.

### 4.4.5 Předpokládaný finanční dopad opatření

MF zveřejnilo v důvodové zprávě k návrhu zákona i předpokládaný finanční dopad navrhované úpravy omezení odpočitatelnosti úroků.<sup>76</sup>

MF použilo k analýze dvou odlišných databází. Nejdříve analyzovalo dopad pomocí Automatizovaného daňového informačního systému (tzv. ADIS) a následně pomocí mezinárodní databáze Orbis.

---

<sup>76</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ. Důvodová zpráva. *Aplikace ODok* [online]. 2018 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>

ADIS obsahuje cca 80 % daňových priznání a účetních závěrek poplatníků daně z příjmů právnických osob. V této databázi nebyl nalezen jediný poplatník, jehož výpůjční náklady by byly vyšší než stanovená hranice 80 000 000 Kč, a tudíž by na základě této analýzy byl dopad omezení odpočitatelnosti úroků nulový. Databáze Orbis obsahuje finanční data více než 150 mil. společností po celém světě. Na základě vyhledávacích kritérií bylo možno vzorek společností omezit pouze na data českých právnických osob, které jsou zároveň členy skupiny podniků. Výše dopadu omezení odpočitatelnosti úroků na tyto společnost byla určena ve výši 1,8 mld. Kč. Tyto údaje jsou nicméně velmi zkrácené, protože databáze Orbis obsahuje pouze celková data o finančních nákladech a výnosech a nikoliv data o výši výpůjčních nákladů a výnosů. Finanční údaje v sobě však obsahují zároveň i údaje o výnosech a nákladech způsobených operacemi s finančním majetkem (cenné papíry aj.).

Vzhledem k tomu, že obě uvedené metody vykazovaly jisté nedostatky, přistoupilo MF k jejich kombinaci a stanovilo odhad daňového dopadu zavedení opatření omezení odpočitatelnosti úroků v konzervativní výši 0,1 mld. Kč.

Obdobná analýza byla provedena i poradenskou společností BDO, která analyzovala dopad opatření na společnosti působící v odvětví automotive a na developerské společnosti. Z analýzy vyplývá, že na společnosti v odvětví automotive bude mít toto opatření výrazný dopad, kdy je odhadována roční změna základu daně o 1,6 mld. Kč. Tyto společnosti by tak ročně zaplatily o 304 mil. Kč více na daních. U developerských společností by změna omezení odpočitatelnosti úroků představovala navýšení základu daně o 800 mil. Kč, a v důsledku by tedy tyto společnosti ročně zaplatily o 152 mil. Kč více na daních.<sup>77</sup>

Tato analýza však nereflektovala možnost stanovení minimálního limitu pro omezení odpočitatelnosti úroků ve výši 80 000 000 Kč a byla vztažena na všechny společnosti v odvětví bez rozlišení, zda jsou společnosti členy skupiny podniků. Zejména z těchto důvodů bylo dosaženo výrazně vyšších hodnot finančního dopadu zavedení omezení odpočitatelnosti úroků.

---

<sup>77</sup> DOSTÁL, Dalibor. Nová směrnice EU zvýší daně pro firmy, Česko ji přijme v roce 2018. *Businessinfo.cz, oficiální portál pro podnikání a export* [online]. 2017 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nova-smernice-eu-zvysi-dane-pro-firmy-cesko-ji-prijme-v-roce-2018-99009.html>

Analýzou dopadu zavedení daného opatření se zabývala i diplomová práce s názvem „Opatření EU proti daňové optimalizaci v oblasti daně z příjmů“, která byla obhájena na Vysoké škole ekonomické v Praze v roce 2017.<sup>78</sup> V diplomové práci byl analyzován dopad opatření na 3 vybraných společnostech, které i v minulosti měly problémy s nízkou mírou kapitalizace. Jednalo se zejména o analýzu dopadu zavedení opatření dle směrnice ATAD ve srovnání s pravidlem nízké kapitalizace. Závěr provedené analýzy zněl následovně: „*Jak je patrné z jednotlivých příkladů podrobených případové studii, případný dopad ATAD směrnice v oblasti limitace daňových úrokových nákladů je zcela nevyzpytatelný. Nelze jednoznačně a plošně určit, zda bude opatření limitující úroky na úrovni 30 % EBITDA pro firmy přísnější nebo shovívavější nežli současné nastavení.*“

Je však nutné zdůraznit, že tato analýza se opírala jen o velmi malý vzorek 3 společností a stejně jako v případě analýzy společnosti BDO nebrala v úvahu možnost stanovení limitu pro odpočitatelnost úroků ve výši 80 000 000 Kč.

Na základě výše uvedených analýz lze pouze učinit závěr, že dopad zavedení opatření omezení odpočitatelnosti úroků bude možné přesněji verifikovat až s odstupem po jeho zavedení do praxe.

## **4.5 Zdanění při odchodu**

Opatření zdanění při odchodu je uvedeno v článku 5 směrnice ATAD.

Důvodem pro zavedení opatření zdanění při odchodu je skutečnost, že daňoví poplatníci motivováni snížením své daňové povinnosti mohou přesunout svůj daňový domicil anebo svá aktiva do jurisdikce s nižším zdaněním. Tímto způsobem tak dojde k erozi základu daně ve státu odchodu, protože může nastat situace, kdy stát odchodu již nebude mít umožněno zdanit zisky, které byly na jeho území vytvořeny, nicméně budou následně realizovány až v novém domicilu daňového poplatníka.

Této situaci se směrnice ATAD snaží předejít ustanovením opatření při zdanění při odchodu.

---

<sup>78</sup> HORTÍKOVÁ, Kateřina. *Opatření EU proti daňové optimalizaci v oblasti daně z příjmů*. 2017. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Příkladem, kdy stát odchodu již nemá možnost zdanit zisky vytvořené na jeho území, je situace, kdy dojde k přesunu hodnotného nehmotného aktiva do stálé provozovny v jiném státě, aniž by tento přesun měl charakter přechodu vlastnictví, a následně je toto nehmotné aktivum prodáno do jiného státu.

Právní řád České republiky v současnosti neobsahuje ustanovení upravující zdanění při odchodu.

Směrnice ATAD stanovuje, že daňový poplatník podléhá dani ve výši rozdílu tržní hodnoty přesunutého aktiva v době odchodu a hodnoty stanovené pro daňové účely za následujících situací:

- přesunutí aktiv z ústředí do stálé provozovny v jiném členském státu nebo třetí zemi,
- přesunutí aktiv ze stálé provozovny v některém členském státě do svého ústředí nebo jiné stálé provozovny v jiném členském státu nebo třetí zemi,
- přesunutí daňového rezidentství poplatníka do jiného členského státu nebo třetí zemi,
- přesunutí obchodní činnosti vykonávané stálou provozovnou z jednoho členského státu do jiného členského státu nebo třetí země.

Tržní hodnotou je rozuměna částka, za kterou dobrovolně jednající nespříznění kupující a prodávající mohou v rámci přímé transakce směnít aktivum anebo vypořádat vzájemné závazky.

Daňovou hodnotou se rozumí hodnota, kterou by bylo možno uplatnit v případě prodeje aktiva (např. zůstatková hodnota aktiva).

Z výše uvedeného plyne, že zdanění při odchodu se netýká přesunů aktiv včetně peněžních prostředků mezi mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi.

Daňovému poplatníkovi je dáno právo odložit platbu této daně a uhradit ji ve splátkách během 5 let, pokud je země přesunu smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru a má-li s členským státem daňového poplatníka nebo s EU uzavřenu dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocennou vzájemné pomoci podle směrnice Rady 2010/24/EU.



Za takto odložené platby je stanovena možnost účtovat úroky a v případě prokazatelného a reálného rizika nezaplacení je možnost požadovat jistotu.

Odklad platby se okamžitě ukončí a dluh se stane vymahatelným v případech, kdy jsou předmětná přesunutá aktiva anebo obchodní činnost prodány nebo jinak zcizeny, a dále také v případech, kdy dojde k přesunu do třetí země u přesunutých aktiv, obchodní činnosti anebo daňového domicilu nebo nejsou splněny povinnosti ohledně splátek v přiměřené době anebo daňový poplatník vstoupí do úpadku či likvidace.

Směrnice ATAD stanovuje výjimky, kdy se opatření zdanění při odchodu nepoužije na aktiva, které se mají během 12 měsíců vrátit zpět do členského státu a souvisejí s financováním cenných papírů, aktivy poskytnutými jako kolaterál nebo pokud se přesun aktiv uskutečňuje pro splnění obezřetnostních kapitálových požadavků nebo za účelem řízení likvidity.

Závěrečná ustanovení upravují odchylně použitelnost zdanění při odchodu oproti ostatním opatřením. Použitelnost předpisů vztahujících se k zdanění při odchodu je stanovena na 1. leden 2020.

V podkladu pro veřejnou konzultaci bylo ze strany MF konstatováno, že článek 5 neposkytuje prostor členským státům k uplatnění různých variant ustanovení tak, jako tomu bylo u předchozích ustanovení o omezení odpočitatelnosti úroků. MF se tak pouze vyjadřuje k možnosti implementování těchto pravidel o rok později, tedy k 1. lednu 2020. MF předpokládá, že bude této možnosti využito.

MF zohlednilo v návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019, možnost implementování pravidel o zdanění při odchodu s účinností od 1. ledna 2020 a navrhlo implementování článku 5 směrnice ATAD do ZDP.

U tohoto pravidla předpokládá MF pouze slabě pozitivní dopad. Zdůrazňuje však, že přesná kvantifikace dopadu zdanění při odchodu není možná, protože bude vždy záležet na tržní a daňové hodnotě předmětného aktiva v konkrétním čase.

## 4.6 Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu

Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu je uvedeno v článku 6 směrnice ATAD.

Důvodem pro zavedení tohoto obecného pravidla byly situace, kdy podniky prováděly fiktivní operace, za kterými nebylo možno spatřit žádný čistě hospodářský důvod a šlo dovozovat, že se jednalo o operace, jejichž hlavním důvodem bylo pouze získání daňové výhody. Protože není možné pokrýt veškeré možnosti agresivního daňového plánování konkrétními ustanoveními, dává toto obecné pravidlo správci daně možnost nevzít transakce bez hospodářského opodstatnění v úvahu. Toto obecné pravidlo tak slouží k zaplňování mezer, které mohou daňové právní úpravy obsahovat.

Správce daně v České republice již používá institut zákazu zneužití práva jako obecný právní princip, který byl již potvrzen i rozsáhlou soudní judikaturou.<sup>79</sup> Zneužívání daňového práva tedy již nepožívá v České republice ochrany.

Daňový řád zároveň obsahuje explicitně zmíněnou zásadu přednosti obsahu před formou v § 8 odst. 3. Tato zásada úzce souvisí s obecným pravidlem proti zneužívání daňového režimu a částečně ho překrývá.<sup>80</sup>

Článek 6 směrnice ATAD zabývající se obecným pravidlem proti zneužívání daňového režimu obsahuje pouze 3 odstavce, z kterých nejdůležitějším je odstavec 1 ve znění: *„Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.“*

---

<sup>79</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ. Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu: podklad pro veřejnou konzultaci. *Ministerstvo financí* [online]. 2017 [cit. 2018-03-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>

<sup>80</sup> MINISTERSTVO FINANČÍ. Závěrečná zpráva RIA. *Aplikace ODok* [online]. 2018 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>

Dále je zpřesněno, v jaké situaci se operace anebo sled operací nepovažují za skutečné. Jedná se o situace, kdy operace anebo sled operací nebyl uskutečněn z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu.

V podkladu pro veřejnou konzultaci bylo ze strany MF zmíněno, že zneužití práva v České republice již nepožívá ochrany a že je tedy obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu již v právní úpravě implicitně obsaženo. Pokud by tedy došlo k implementaci tohoto obecného pravidla do ZDP, vyvolávalo by to pouze otázky, zda tento princip skutečně platí i v jiných oborech práva, kde není explicitně uveden.

MF se z tohoto důvodu klonilo k variantě, že článek 6 směrnice ATAD nebude výslovně vložen do ZDP ani do jiného právního předpisu, protože toto pravidlo již součástí právního řádu České republiky je.

V dokumentu *Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace* jsou posuzovány 2 varianty implementace článku 6 směrnice ATAD.

První varianta předpokládá vzhledem k zavedenému obecnému principu zneužívání práva a také vzhledem k zásadě přednosti obsahu před formou, že nebude provedena výslovná implementace článku 6 směrnice ATAD. V případě, že by však princip zneužívání práva nebyl nadále výslovně zakotven v právních předpisech a nedošlo by k žádné legislativní změně, bylo by toto v rozporu s formálním požadavkem na implementaci práva EU. Z tohoto důvodů byla první varianta posouzena jako nevhodná a byla zvolena varianta druhá, která předpokládá výslovnou implementaci obecného pravidla do právního řádu České republiky.

V předkládaném návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019, je tak navrhováno doplnit § 8 daňového řádu o odstavec 4 v následujícím znění: *„Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem, jejichž hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů je získání daňové nebo jiné výhody v rozporu se smyslem a účelem právních předpisů.“*

Vzhledem k výše uvedenému, tedy že toto obecné pravidlo je již implicitně součástí právní úpravy České republiky se nepředpokládá, že by implementace článku 6 směrnice ATAD měla jakýkoliv finanční dopad.

## 4.7 Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti

Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti je uvedeno v článku 7 směrnice ATAD a v článku 8 je upraven navazující výpočet příjmů ovládané zahraniční společnosti.

Účelem zavedení tohoto pravidla je zamezení převádění zisků na ovládané zahraniční společnosti v jurisdikcích s nižší mírou zdanění s cílem dosažení nižšího daňového zatížení skupiny nadnárodních podniků. Tyto zisky se nejčastěji pojí s přesouváním mobilních pasivních příjmů.

Na základě pravidel pro ovládané zahraniční společnosti by tak mělo být možné přiřadit příjmy ovládané zahraniční společnosti zpět její mateřské společnosti v jurisdikci s vyšší mírou zdanění.

České daňové právo se nezabývá pravidly pro zahraniční ovládané společnosti. Je upraveno pouze pravidlo pro všechny nerezidentní poplatníky, jejichž zdanění v České republice nastává v souladu s § 22 ZDP pouze v případě, pokud mají příjmy pocházející ze zdrojů právě na území České republiky. Tímto způsobem mohou být dotčeny i zahraniční ovládané společnosti.

V článku 7 odstavci 1 směrnice ATAD je nejdříve definován pojem ovládané zahraniční společnosti. Subjekt je považován za ovládanou zahraniční společnost za splnění následujících podmínek:

- daňový poplatník sám anebo skupina přidružených podniků drží přímou nebo nepřímou účast představující více než 50 % hlasovacích práv v předmětném subjektu anebo přímo či nepřímo vlastní více než 50 % základního kapitálu anebo má nárok na 50 % zisků předmětného subjektu a zároveň
- skutečná daň odvedená tímto subjektem je více než dvakrát menší než daň, kterou by subjekt platil, kdyby byl daňovým rezidentem v členském státě poplatníka.

V případě, že je subjekt považován za ovládanou zahraniční společnost, zahrne členský stát daňového poplatníka do základu daně:

- nerozdělené příjmy subjektu, které pocházejí z vyjmenovaných kategorií (např. licenční poplatky nebo jakékoliv jiné příjmy plynoucí z duševního vlastnictví) nebo
- nerozdělené příjmy subjektu vznikající z operací, které nejsou skutečné, a jejichž hlavním účelem uskutečnění bylo získání daňové výhody.

Pravidlo zahrnutí nerozdělených příjmů subjektu se nepoužije v případě, pokud subjekt vykonává podstatnou hospodářskou činnost, pro kterou využívá personál, vybavení, majetek a prostory, a je schopen toto doložit příslušnými skutečnostmi a okolnostmi. Členské státy se mohou rozhodnout, že toto neuplatní v případech, kdy je subjekt rezidentem anebo je umístěn ve třetí zemi, která není smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru. Pro použití tohoto pravidla jsou dále stanoveny další možnosti výjimek navázaných na poměrové ukazatele.

Pokud se členský stát rozhodne pro druhou možnost, tedy zahrnutí do základu daně nerozdělené příjmy vznikající z fiktivních operací, uvádí Směrnice ATAD možnost zavést výjimky z tohoto opatření pro subjekty, které:

- nemají účetní zisk vyšší než 750 000 EUR a zároveň mají příjmy z jiných činností než obchodování nepřesahující 75 000 EUR nebo
- nemají účetní zisk vyšší než 10 % jejich provozních nákladů za zdaňovací období.

Článek 8 následně definuje způsob výpočtu příjmů ovládané zahraniční společnosti. Jsou zde stanoveny základní principy pro výpočet příjmů dle zvolené varianty zahrnování nerozdělených příjmů subjektu a dále další upřesňující ustanovení.

V případě využití zahrnutí nerozdělených příjmů poplatníka pocházejících z vyjmenovaných kategorií se vypočtou příjmy zahrnované do základu daně v souladu s předpisy o dani z příjmu právnických osob platnými v členském státě, v kterém je poplatník daňovým rezidentem.

V případě využití zahrnutí nerozdělených příjmů poplatníka z fiktivních operací budou příjmy stanoveny v souladu s principem tržního odstupu.

Vzhledem k tomu, že ustanovení článku 7 odst. 1 směrnice ATAD dává členským státům pouze možnost zavedení přísnějších podmínek, vyjadřuje se v podkladu pro veřejnou konzultaci MF zejména k možnosti zavedení nižší hranice kontroly než 50 % a vyšší úrovně zdanění zahraniční ovládané společnosti než 50 % zdanění v zemi daňového poplatníka.

MF předpokládá ponechání směrnicí ATAD stanovenou hranici 50 % týkající se hlasovacích práv, základního kapitálu či nároku na zisk. K tomuto kroku se MF přiklání z důvodu, že ve většině států, které již toto pravidlo zavedly, je stanovena tato hranice převážně právě na 50 %, a také z důvodu, že v České republice je většina spojených osob v postavení dceřiných společností s mateřskými společnostmi v zahraničí. Mateřské společnosti sídlící v České republice dle předpokladů MF drží spíše více než 50% majetkový podíl na svých dceřiných společnostech v zahraničí.

Pro rozhodnutí o určení vztahu mezi skutečně odvedenou daní subjektem a hypotetickou daní, kterou by subjekt odvedl ve státě daňového poplatníka, provedlo MF jednoduchou analýzu daňového zatížení v zahraničí založenou pouze na porovnání statutárních sazeb daní z příjmů právnických osob. V České republice je stanovena sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %.<sup>81</sup> Polovina sazby by tak činila 9,5 %. Při analýze sazeb daně z příjmů právnických osob v zahraničí dospělo MF k závěru, že jurisdikcí s nižší sazbou je nemalý počet, cca 20 jurisdikcí, které nejsou součástí EU. Dále MF podotýká, že státy, které jsou typicky využívány jako daňové ráje, zpravidla daň z příjmů nevybírají a hranice 9,5 % je pro ně dostačující. Z výše uvedených důvodů proto MF předpokládá implementaci hranice 50 % zdanění v zemi daňového poplatníka.

MF dále uvažovalo o volbě mezi 2 variantami způsobu určování relevantních příjmů ovládané zahraniční společnosti. Obecnější varianta definovaná na základě určení operací, které nejsou skutečné a jejichž důvodem je pouze snaha o snížení základu daně, by vyžadovala přezkoumání každé této transakce a bylo by na správci daně, aby prokázal, že se jedná skutečně o fiktivní transakci. I když by tato varianta mohla vést k objektivnějším výsledkům, kvůli její předpokládané obtížné realizaci se MF kloní více k variantě druhé.

---

<sup>81</sup> Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. § 21, odst. 1

Druhá varianta předpokládá zahrnutí do základu daně mateřské společnosti konkrétně definované nerozdělené příjmy. Tato varianta dle MF poskytuje větší právní jistotu daňovým poplatníkům i správci daně v souvislosti s jednoznačným stanovením těchto příjmů. Důkazní břemeno v souvislosti s ekonomickou podstatou transakce bude ležet na straně daňového poplatníka. MF dále předpokládá, že by u této varianty nevyužilo žádné z možných výjimek.

Výpočet příjmů ovládané zahraniční společnosti neumožňuje žádné variantní řešení implementace, proto MF vzhledem k předpokladu přijetí výše zmíněné druhé varianty předpokládá také implementování odpovídajících pravidel pro výpočet příjmů ovládané zahraniční společnosti.

V Závěrečné zprávě z hodnocení dopadů regulace byly uvažovány a vyhodnocovány různé varianty implementace pravidel pro zahraniční ovládané společnosti. Závěry tohoto vyhodnocení byly v souladu s předpoklady MF uvedenými v podkladu pro veřejnou konzultaci a v předloženém návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019, jsou tyto ustanovení implementovány do ZDP.

MF očekává konzervativní daňový dopad, kdy na úrovni veřejných rozpočtů odhaduje maximální zvýšení o 0,1 mld. Kč. Tato hodnota vyplynula z analýzy dat o důchodech z přímých investic plynoucích z České republiky a analýzy statutárních sazeb daně z příjmů právnických osob v komparaci se sazbou daně z příjmů právnických osob v České republice ve výši 19 %.

## **4.8 Pravidla týkající se hybridních nesouladů**

Pravidla týkající se hybridních nesouladů jsou obsažena zejména v článcích 9, 9a a 9b směrnice ATAD. Tyto články byly majoritně upraveny prostřednictvím směrnice ATAD II.

Pravidla týkající se hybridních nesouladů byla zavedena z důvodů rozdílných právních kvalifikací subjektů, finančních instrumentů anebo zacházení s komerční přítomností ve formě stále provozovny v jednotlivých jurisdikcích a jejich zneužíváním ze strany daňových poplatníků.

Tímto zneužitím může být chápána situace, kdy je subjekt považován ve státu svého sídla za daňově netransparentní, a proto jsou jeho výdaje odčitatelné od základu daně v této jurisdikci, ale zároveň v jurisdikci jeho držitele podílu je na tento subjekt nahlíženo jako na transparentní a je umožněno držiteli podílu, aby si také výdaje odečetl od svého základu daně. Tímto způsobem tak dojde k dvojímu odpočtu výdajů od základu daně.

Toto byl pouze jeden příklad z množiny variant zneužití rozdílných právních kvalifikací v jednotlivých jurisdikcích. Těmto situacím se snaží EU předejít právě pravidly týkajícími se hybridních nesouladů.

České daňové právo neobsahuje ustanovení, která by řešila problémy hybridních nesouladů. Jedinou výjimku je možno nalézt v § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP, který stanovuje, že nelze osvobodit příjmy z podílu na zisku od dceřiné společnosti, pokud má dceřiná společnost možnost o ně snížit základ daně.

Dle MF však pro Českou republiku tato problematika není příliš významná z důvodu eliminace tohoto rizika prostřednictvím vhodně nastavených smluv o zamezení dvojímu zdanění.<sup>82</sup>

Směrnice ATAD se ve svých jednotlivých člancích zabývá pravidly pro řešení hybridních nesouladů, které upravují následující situace:

- dvojí odpočet,
- odpočet bez zahrnutí,
- dovážené hybridní nesoulady,
- hybridní nesoulady, jejichž účelem je dosažení úlevy v případě srážkové daně,
- nerozpoznaná stálá provozovna,
- reverzní hybridní nesoulady a
- nesoulady z daňového rezidenství.

---

<sup>82</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ. Závěrečná zpráva RIA. *Aplikace ODok* [online]. 2018 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>



Vzhledem k rozsáhlosti úpravy hybridních nesouladů se budeme dále zabývat pouze dvojitým odpočtem a odpočtem bez zahrnutí.

Dvojitý odpočet je ve směrnici ATAD definován jako odpočet těžké platby, výdajů nebo ztrát v jurisdikci, v které vzniknou, a zároveň také v odlišné jurisdikci investora. Důsledkem toho dochází k snížení základu daně ve více než jedné jurisdikci na základě uskutečnění jedné platby, výdaje či ztráty.

V případě vzniku těchto hybridních nesouladů se poté odepře odpočet ve členském státě, jenž je jurisdikcí investora v rozsahu, v jakém vede ke dvojitému odpočtu. Pokud není možné odpočet odepřít v jurisdikci investora, je jako sekundární pravidlo zavedena možnost odepřít tento odpočet v členském státě, který je jurisdikcí plátce.

Odpočtem bez zahrnutí je zamýšlena situace, kdy je proveden odpočet platby nebo pomyslné platby mezi ústředím a stálou provozovnou anebo mezi více stálými provozovnami navzájem v jurisdikci, kde se s těmito platbami zachází jako s provedenými, aniž by tyto platby byly odpovídajícím způsobem zahrnuty v jurisdikci příjemce. Důsledkem toho dochází k odpočtu od základu daně v jedné jurisdikci, aniž by byla zahrnuta odpovídající platba v jurisdikci druhé.

V případě situace, která vede k odpočtu bez zahrnutí, se odepře odpočet ve členském státě, jenž je jurisdikcí plátce. Pokud není možné odpočet odepřít v jurisdikci plátce, je jako sekundární pravidlo zavedena možnost odepřít tento odpočet v členském státě, který je jurisdikcí příjemce.

Směrnice ATAD poskytuje členským státům možnost zavedení výjimek, na které se tyto pravidla vztahovat nebudou.

Pravidla směrnice ATAD týkající se hybridních nesouladů musí členské státy implementovat do své legislativy s účinností od 1. ledna 2020. U problematiky reverzních hybridních nesouladů je členským státům ponechána možnost implementovat tyto pravidla s účinností od 1. ledna 2022.

Vzhledem ke skutečnosti, že směrnice ATAD nabízí členským státům pouze možnost volby zahrnout či nezahrnout výjimky z pravidel týkajících se hybridních

nesouladů, vyjadřuje se MF v podkladu pro veřejnou konzultaci zejména k jejich možnosti implementace. Z důvodu vyšší složitosti systému při uvažování výjimek a v jejich důsledku nižší efektivity předmětných pravidel se MF kloní k možnosti neimplementování těchto výjimek do právních předpisů České republiky.

Zároveň MF předpokládá, že by vzhledem k technické složitosti implementovalo tyto pravidla s účinností od 1. ledna 2020 a že ke stejnému datu by také mohlo implementovat pravidla o reverzních hybridních nesouladech i přes to, že směrnice ATAD dává možnost tyto pravidla implementovat s účinností až k 1. lednu 2022.

MF v souladu se svými předpoklady uvedenými v podkladu pro veřejnou konzultaci navrhuje v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní od roku 2019, nevyužití výjimek z pravidel řešících hybridní nesoulady. Implementace směrnice ATAD v rámci předmětných pravidel bude provedena novelou ZDP.

U tohoto pravidla předpokládá MF pouze minimální daňový dopad a zároveň není schopno tento dopad přesně vymezit z důvodu neexistence dostatečných podkladových materiálů.

#### **4.9 Zhodnocení opatření směrnice ATAD a jejich předpokládané implementace**

Opatření článku 4 směrnice ATAD o omezení odpočitatelnosti úroků je nejdiskutovanějším ze všech navrhovaných opatření a je mu právem věnována největší pozornost ze strany MF i odborné veřejnosti.

MF předložilo poslanecké sněmovně návrh zákona, který směrnicí ATAD implementuje. Pro implementaci opatření omezení odpočitatelnosti úroků byla zvolena zpravidla nejnižší míra ochrany.

Jako velmi pozitivní krok MF se jeví návrh implementování možnosti pravidla de minimis, na základě kterého bude snížena administrativní zátěž pro menší společnosti, které zpravidla nebudou dosahovat významné výše nadměrných výpůjčních nákladů, a nebudou se tak muset zabývat detailními výpočty dle nových pravidel.

Největší změnou pro daňové poplatníky bude nově skutečnost, že kromě verifikování výše finančních prostředků poskytnutých spojenými osobami budou muset nově zkoumat i výši finančních prostředků poskytnutých od nezávislých stran.

Účel zavedení tohoto pravidla je velmi diskutabilní vzhledem ke skutečnosti, že prostřednictvím přijetí úvěrů od třetích stran nedochází k erozi základu daně a přesouvání zisků daňových poplatníků. Jedná se spíše o snahu po větší finanční stabilitě společností v době hospodářských krizí. Zavedením tohoto opatření pouze pro společnosti ve skupině ovšem dojde k odlišnému režimu oproti nezávislým společnostem, které výši přijatých finančních prostředků nikterak verifikovat nemusí.

Dostupné analýzy dopadu tohoto opatření využívaly rozdílné předpoklady a vstupní data a jejich výsledky tak byly velmi odlišné. Nejvíce odpovídající realitě se jeví analýza zpracovaná MF, která odhaduje dopad zavedení opatření odpočitatelnosti úroků ve výši 0,1 mld. Kč. Nicméně v současnosti lze pouze učinit závěr, že dopad zavedení opatření omezení odpočitatelnosti úroků bude možné přesněji verifikovat až s odstupem po jeho zavedení do praxe.

Pravidlo zdanění při odchodu bude nově upravovat situace, které dříve vedly k erozi základu daně pomocí přesunu daňového domicilu anebo aktiv do jurisdikce s nižším zdaněním. Směrnice ATAD neponechávala členským státům možnost variantního řešení, a proto by ani nemělo docházet k oslabení či zvýšení konkurenceschopnosti mezi členskými státy na základě různé implementace tohoto pravidla.

Je však předpokládána zvýšená administrativní zátěž daňových subjektů i správce daně, který se bude muset do budoucna vypořádat s vhodným stanovením odpovídající tržní hodnoty rozličných aktiv.

Vzhledem ke skutečnosti, že obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu bylo již implicitní součástí právního řádu České republiky, představuje implementace článku 6 směrnice ATAD v navrhované podobě úpravy § 8 daňového řádu pouze formální splnění požadavků na implementaci práva EU a nepředpokládá se žádný faktický dopad změny právních předpisů v souvislosti s touto implementací.

Implementace pravidla pro ovládané zahraniční společnosti bude mít na výběr daně z příjmů právnických osob v České republice pouze mírně pozitivní dopad. Předložený návrh zákona se kloní k variantě způsobu výpočtu výše zahrnovaných příjmů jako nerozdělených příjmů subjektu dle vyjmenovaných kategorií zejména z důvodu kladených nižších nároků na správce daně.

Pravidla řešící hybridní nesoulady nebyly doposud součástí právních předpisů České republiky. Riziko z hybridních nesouladů však ani nebylo příliš významné, proto není předpokládán výrazný dopad implementace těchto pravidel. Ze strany MF byl v návrhu zákona zvolen minimalistický přístup, který neobsahoval žádnou z možných výjimek a klonil se k implementaci těchto pravidel až k 1. lednu 2020.

## Závěr

---

Cílem diplomové práce bylo charakterizovat aktuální stav právní regulace převodních cen v České republice, související nadnárodní regulace a v jejich kontextu zanalyzovat možnosti implementace Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, a popsat a zhodnotit přístup Ministerstva financí České republiky včetně předpokládaného finančního dopadu implementace jednotlivých ustanovení.

Cíl diplomové práce se podařilo splnit. Byl charakterizován aktuální stav právní regulace převodních cen v České republice i související nadnárodní regulace. V části týkající se Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, byly popsány jednotlivá opatření a analyzovány možnosti jejich implementace. Následoval popis a zhodnocení předpokládané implementace směrnice na základě dokumentů vydaných Ministerstvem financí České republiky. U každého opatření byl uveden předpokládaný finanční dopad na daňové poplatníky.

Vzhledem k očekávanému největšímu finančnímu dopadu a také vzhledem k velkému zájmu odborné veřejnosti bylo detailně rozebráno opatření týkající se omezení odpočitatelnosti úroků. Na základě komparace a kritického zhodnocení dostupných analýz však bylo možné pouze konstatovat, že dopad zavedení opatření omezení odpočitatelnosti úroků bude možné přesněji verifikovat až s odstupem po jeho zavedení do praxe.

Pro předpokládanou implementaci opatření omezení odpočitatelnosti úroků byla Ministerstvem financí České republiky zvolena zpravidla nejnižší míra ochrany. Jako velmi pozitivní krok se jeví návrh implementování pravidla de minimis, na základě kterého bude snížena administrativní zátěž pro menší společnosti, které zpravidla nebudou dosahovat významné výše nadměrných výpůjčních nákladů, a nebudou se tak muset zabývat detailními výpočty dle nových pravidel.

Největší změnou pro daňové poplatníky bude nově skutečnost, že kromě verifikování výše finančních prostředků poskytnutých spojenými osobami budou muset nově zkoumat i výši finančních prostředků poskytnutých od nezávislých stran.

V případě pravidla zdanění při odchodu směrnice neponechávala členským státům možnost variantního řešení, a proto by ani nemělo docházet k oslabení či zvýšení konkurenceschopnosti mezi členskými státy na základě různé implementace tohoto pravidla. Předpokládá se však zvýšená administrativní zátěž daňových subjektů i správce daně spojené s vhodným stanovením odpovídající tržní hodnoty rozličných aktiv.

Vzhledem ke skutečnosti, že obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu bylo již implicitní součástí právního řádu České republiky, nepředpokládá se žádný faktický dopad změny právních předpisů v souvislosti s touto implementací.

V případě implementace pravidla pro ovládané zahraniční společnosti se Ministerstvo financí České republiky kloní k variantě způsobu výpočtu výše zahrnovaných příjmů jako nerozdělených příjmů subjektu dle vyjmenovaných kategorií zejména z důvodu kladených nižších nároků na správce daně.

Pravidla řešící hybridní nesoulady nebyly doposud součástí právních předpisů České republiky. Riziko z hybridních nesouladů však není příliš významné, proto není předpokládán výrazný dopad implementace těchto pravidel. Ze strany Ministerstva financí České republiky byl v návrhu zákona zvolen minimalistický přístup.

Jako námět pro další zkoumání se jeví analýza finální implementace Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, a analýza jejich dopadů po zavedení do praxe.

## Seznam zkratk

---

Arbitrážní konvence	Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků
ATAD	Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu
ATAD II	Směrnice Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi
Balíček opatření	Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Zpráva podle jednotlivých zemí
DAC	Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EBITDA	Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací
EHS	Evropské hospodářské společenství
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JTPF	Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování
Kodex chování ohledně dokumentace	Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU
MF	Ministerstvo financí České republiky

Modelová smlouva OECD	Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
Pokyn D-10	Pokyn GFR D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky
Pokyn D-22	Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Pokyn D-332	Pokyn D-332, Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny
Pokyn D-333	Pokyn D-333, Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami
Pokyn D-334	Pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami
Směrnice OECD	Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
Zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní	Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů



ZOK

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

# Seznam použitých zdrojů

---

## 1. Seznam použité literatury

BAKER & MCKENZIE, *Transfer Pricing Handbook*. 2015

FEINSCHREIBER, Robert. *Transfer pricing methods: an applications guide*. Hoboken, N.J.: Wiley, 2004, ISBN 978-0-471-57360-9.

LEVEY, Marc M., Steven C. WRAPPE a Kerwin CHUNG. *Transfer pricing rules and compliance handbook*. Chicago, IL: CCH, 2006, ISBN 0-8080-1553-2. ISSN 0014-2751.

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, ISBN 978-80-7357-320-1.

OECD, *Model tax convention on income and on capital: volume I and II (updated 15 July 2014)*. Full version (as it read on 15 July 2014), Ninth edition. Paris: OECD, 2015. ISBN 978-92-64-23902-9.

OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OECD, 2017. ISBN 978-92-64-26273-9.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, . *International Transfer Pricing*. 2011

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 2. akt. a rozš. vydání. Olomouc: ANAG, 2012, Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.

SHULMAN, James S. *Transfer pricing in the multinational firm*. Massachusetts institute of technology, 1968

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. akt. a dopl. vydání. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-354-6.

VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-550-2.

## 2. Seznam použitých internetových zdrojů

BOHÁČ, Radim a Lukáš HRDLIČKA. *Transpozice směrnice ATAD do právního řádu České republiky* [online]. ASPI [právní informační systém], 2018 [cit. 2018-03-04].

DOSTÁL, Dalibor. *Nová směrnice EU zvýší daně pro firmy, Česko ji přijme v roce 2018*. *Businessinfo.cz, oficiální portál pro podnikání a export* [online]. 2017 [cit.

2018-03-10]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nova-smernice-eu-zvysi-dane-pro-firmy-cesko-ji-prijme-v-roce-2018-99009.html>

EUR-LEX. Postup 2016/0011/CNS. *EUR-Lex* [online]. [cit. 2018-03-04]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/HIS/?uri=CELEX:32016L1164>

EUR-LEX. Rozhodnutí komise ze dne 22. prosince 2006 o zřízení skupiny odborníků pro vnitropodnikové oceňování (2007/75/ES). *EUR-Lex* [online]. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2007.032.01.0189.01.CES&toc=OJ:L:2007:032:TOC](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2007.032.01.0189.01.CES&toc=OJ:L:2007:032:TOC)

EVROPSKÁ KOMISE, . *Joint Transfer Pricing Forum* [online]. b.r. [cit. 2018-04-28]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en#programme](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#programme)

EVROPSKÁ KOMISE. Spravedlivé zdanění: Komise předkládá nová opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *European commission: Press release database* [online]. Brusel, 2016 [cit. 2017-09-20]. Dostupné z: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-159\\_cs.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_cs.htm)

EVROPSKÁ RÁDA a RADA EU. Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. [cit. 2017-09-19]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/policies/anti-tax-avoidance-package/>

EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 12. 2. 2016. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online] [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/02/12/>

EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 12. 7. 2016. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/07/12/>

EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 25. 5. 2016. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/05/25/>

EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Rada pro hospodářské a finanční věci, 6. 12. 2016. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/meetings/ecofin/2016/12/06/>

EVROPSKÁ RADA a RADA EU. Zvláštní legislativní postupy. *Evropská rada, Rada Evropské unie* [online]. 2017 [cit. 2018-03-04]. Dostupné z: <http://www.consilium.europa.eu/cs/council-eu/decision-making/special-legislative-procedures/>

FINANČNÍ SPRÁVA, *Výroční zprávy Finanční správy za jednotlivé roky* [online]. [cit. 2018-04-28]. Dostupné také z: <http://www.financnisprava.cz/>

CHIZZOLA, Philipp. Zprávy o vztazích v novém kabátě. *Epravo.cz* [online]. [cit. 2018-04-28]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zpravy-o-vztazich-v-novem-kabate-98433.html>

MINISTERSTVO FINANCÍ. Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu: podklad pro veřejnou konzultaci. *Ministerstvo financí* [online]. 2017 [cit. 2018-03-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>

MINISTERSTVO FINANCÍ. Důvodová zpráva. *Aplikace ODok* [online]. 2018 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>

MINISTERSTVO FINANCÍ. Přehled platných smluv. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2018 [cit. 2018-04-22]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

MINISTERSTVO FINANCÍ. Závěrečná zpráva RIA. *Aplikace ODok* [online]. 2018 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAVKGT7MQ>

OECD/G20, . *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement* [online]. [cit. 2018-04-28]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

RADA EU. Interinstitucionální spis: 2016/0011 (CNS). *Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10426-2016-INIT/cs/pdf>

RADA EU. Interinstitucionální spis: 2016/0339 (CNS). *Rada Evropské unie* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-13733-2016-INIT/cs/pdf>

### **3. Seznam použitých právních předpisů**

Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf>

Pokyn D-333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-333.pdf>

Pokyn D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. *Ministerstvo financí*. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn\\_D-334.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf)

Pokyn GFŘ D-22: k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. *Generální finanční ředitelství*. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_GFR\\_D-22.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf)

Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. *Generální finanční ředitelství*. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>

Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS In: *Úřední věstník*. L 64, 11. 3. 2011, s. 1—12. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32011L0016>

Směrnice Rady (EU) 2015/2376 ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní In: *Úřední věstník*. L 332, 18. 12. 2015, s. 1—10 Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32015L2376>

Směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní. In: *Úřední věstník*. L 146, 3. 6. 2016, s. 8—21 Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>

Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. In: *Úřední věstník*. L 193, 19. 7. 2016, s. 1—14 Dostupné také z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32016L1164>

Směrnici Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi. In: *Úřední věstník*. L 144, 7. 6. 2017, s. 1—11 Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32017L0952>

Smlouva o fungování Evropské unie: Konsolidované znění. In: *Úřední věstník C 202, 7.6.2016, s. 1—388* Dostupné také z: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.C\\_.2016.202.01.0001.01.CES&toc=OJ:C:2016:202:TOC#C\\_2016202CS.01004701](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2016.202.01.0001.01.CES&toc=OJ:C:2016:202:TOC#C_2016202CS.01004701)

Zákon č 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

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

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

#### **4. Seznam použité judikatury**

Rozsudek NSS ze dne 31. března 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007-105

Rozsudek NSS ze dne 16. srpna 2010, sp. zn. 2 Afs 53/2010-63

Rozsudek NSS ze dne 22. srpna 2013, sp. zn. 1 Afs 67/2013-28

Rozsudek NSS ze dne 23. ledna 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012-31

Rozsudek NSS ze dne 13. března 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012-52

Rozsudek NSS ze dne 25. června 2014, sp. zn. 7 Afs 95/2012-47

Rozsudek NSS ze dne 8. července 2014, sp. zn. 7 Afs 93/2012-52

Rozsudek NSS ze dne 31. října 2013, sp. zn. 7 Afs 86/2013-21

Rozsudek NSS ze dne 1. července 2010, sp. zn. 7 Afs 50/2010-60

## **5. Seznam ostatních zdrojů**

HORTÍKOVÁ, Kateřina. *Opatření EU proti daňové optimalizaci v oblasti daně z příjmů*. 2017. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

WOTKE, Igor. *Bulletin KDP ČR 2/2016 - Převodní ceny v České republice v roce 2016: Daňové a právní aspekty převodních cen*

# **Analýza právní regulace převodních cen v souvislosti s implementací Směrnice ATAD**

## **Abstrakt**

---

Diplomová práce se zabývá tématem právní regulace převodních cen. Převodní ceny jsou vzhledem k postupující globalizaci a zvyšujícímu se počtu nadnárodních skupin podniků velmi diskutovaným daňovým tématem. Na aktuálnosti téma převodních cen nabývá i v souvislosti s implementací Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. Transpoziční lhůta pro většinu opatření uvedených v této směrnici je totiž stanovena do 31. prosince 2018.

Cílem diplomové práce bylo charakterizovat aktuální stav právní regulace převodních cen v České republice a související nadnárodní regulace a v jejich kontextu zanalyzovat možnosti implementace Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, a popsat a zhodnotit přístup Ministerstva financí České republiky včetně předpokládaného finančního dopadu implementace jednotlivých ustanovení.

Byla provedena analýza nadnárodní legislativní úpravy a také legislativní úpravy převodních cen v České republice. Analýza právní úpravy převodních cen v České republice byla zaměřena na ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, pokyny Ministerstva financí České republiky a Generálního finančního ředitelství řady D, vykazování informací ohledně transakcí se spojenými osobami a na judikaturu NSS.

V části týkající se Směrnice Rady (EU) 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, byly popsány jednotlivá opatření a

analyzovány možnosti jejich implementace. Následoval popis a zhodnocení předpokládané implementace směrnice na základě dokumentů vydaných Ministerstvem financí České republiky. U každého opatření byl uveden předpokládaný finanční dopad na daňové poplatníky. Vzhledem k očekávanému největšímu finančnímu dopadu a také vzhledem k velkému zájmu odborné veřejnosti bylo detailně rozebráno opatření týkající se omezení odpočitatelnosti úroků.

**Klíčová slova: převodní ceny, ATAD, omezení odpočitatelnosti úroků**



# **The analysis of the legal regulation of transfer pricing in connection with the implementation of ATAD**

## **Abstract**

---

This diploma thesis deals with the topic of legal regulation of transfer prices. Considering the gradual globalization and the increasing number of multinational enterprises, transfer pricing is a very extensively discussed tax-related topic. It has become even more topical with the implementation of a new Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Transposition period for the majority of regulations presented in the directive is scheduled to 31 December 2018.

The aim of the present thesis is to characterize the current state of legal regulations of transfer pricing in the Czech Republic as well as related supranational regulations. Within the context of the former and the latter, the thesis analyzes the options of the implementation of the Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. Also, the thesis delineates and describes the approach of the Ministry of Finance of the Czech Republic, including an assumed financial impact of the implementation of individual regulations.

The author carried out an analysis of supranational legislative regulations and legislative regulations of transfer pricing in the Czech Republic. The analysis of legal regulation of transfer pricing in the Czech Republic focused on Act No. 586/1992 Coll., on income taxes, as amended, the guidance series D of the Ministry of Finance of the Czech Republic and General Financial Directorate, accessing information concerning transactions between related persons and the case law of the Supreme Administrative Court.

The part dealing with the Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market surveys individual regulations. Also, there were analyzed the options of their implementation. Subsequently, the thesis offers the description and evaluation of the assumed implementation of the directive based on documents published by the Ministry of Finance of the Czech Republic. Finally, the thesis provides examples of expected impact on taxpayers with each individual regulation. Given the presumably biggest financial impact as well as the fact that it will draw considerable interest from the professionals in the field, an in-depth analysis of interest limitation rule was conducted.

**Keywords: transfer pricing, ATAD, interest limitation rule**