

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Marek Řehoř**

**Problematika převodních cen**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Petr Novotný, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 28. 11. 2021

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou prací vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 163 827 znaků včetně mezer.

Marek Řehoř

V Praze dne 28.11.2021

## P o d ě k o v á n í

Tímto bych rád poděkoval JUDr. Petru Novotnému, Ph.D. za trpělivost a odborné vedení této práce.

## OBSAH

Úvod.....	3
1. Mezinárodní zdanění .....	4
1.1. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a její iniciativa .....	5
1.1.1. Base erosion and profit shifting.....	6
1.2. Směrnice ATAD a její implementace.....	14
1.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....	17
2. Problematika převodních cen v mezinárodním kontextu.....	20
2.1. Princip tržního odstupu.....	20
2.2. Směrnice OECD .....	23
2.3. Srovnávací analýza .....	24
2.3.1. Smluvní podmínky transakce.....	25
2.3.2. Funkce vykonávané stranami transakce .....	25
2.3.3. Vlastnosti převáděného majetku či poskytovaných služeb.....	26
2.3.4. Ekonomické okolnosti .....	27
2.3.5. Podnikatelské strategie .....	27
2.3.6. Ostatní faktory .....	27
2.3.7. Proces srovnávací analýzy .....	28
2.4. Metody pro stanovení převodních cen.....	31
2.4.1. Tradiční transakční metody .....	32
2.4.2. Transakční ziskové metody .....	35
2.5. Dokumentace k převodním cenám dle Směrnice OECD .....	38
2.5.1. Základní dokumentace .....	39
2.5.2. Specifická dokumentace .....	40
2.6. Převodní ceny v kontextu Evropské unie .....	41
2.6.1. Společné fórum EU o převodních cenách.....	42

2.6.2.	Dokumentace k převodním cenám podle Společného fóra EU o převodních cenách .....	42
3.	Problematika převodních cen v České republice .....	45
3.1.	Zákon o daních z příjmů .....	45
3.1.1.	Základní ustanovení .....	45
3.1.2.	Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami.....	49
3.1.3.	Ostatní ustanovení.....	51
3.2.	Zprávy podle zemí .....	51
3.2.1.	Praktické aspekty podávání zprávy podle zemí .....	52
3.3.	Pokyny řady D .....	53
3.3.1.	Pokyn D – 34 .....	54
3.3.2.	Pokyn D – 334 .....	58
3.3.3.	Pokyn D-10 .....	59
3.3.4.	Pokyn D-22 .....	60
3.4.	Příloha k daňovému priznání k dani z příjmů právnických osob .....	61
4.	Spory v oblasti převodních cen .....	62
4.1.	Bezpečná přístaviště ( <i>Safe Harbours</i> ) .....	62
4.2.	Předběžná cenová ujednání ( <i>Advance Pricing Agreements</i> ) .....	63
4.2.1.	Předběžná cenová ujednání na úrovni Evropské unie .....	64
4.3.	Řešení případů dohodou a následné úpravy podle smluv o zamezení dvojímu zdanění .....	65
4.4.	Arbitrážní konvence .....	66
4.5.	Kontroly v oblasti převodních cen.....	67
	Závěr.....	69
	Seznam použitých zdrojů .....	71
	Seznam použitých zkratk.....	71

## Úvod

Soudobá provázanost globální ekonomiky přináší v oblasti mezinárodního zdanění spoustu výzev. Jedním z témat, které je v tomto ohledu stále aktuální, je problematika převodních cen. Z pohledu České republiky jako malé otevřené ekonomiky hrají převodní ceny významnou roli, neboť zde působí velké množství společností, které jsou součástí nadnárodních skupin. Správné nastavení převodních cen mezi českou entitou a zahraničními entitami je nezbytné pro správné zdanění české entity.

Převodní ceny jsou oblastí, kde se střetává snaha nadnárodních podniků o minimalizaci daňového zatížení a snaha jednotlivých jurisdikcí o správné zdanění a zamezení odlivu zisků do zahraničních jurisdikcí. V konečném důsledku je správné nastavení převodních cen nezbytné pro spravedlivé rozdělení daňového výnosu mezi jednotlivé jurisdikce.

Cílem práce je vymezit problematiku převodních cen a popsat a zhodnotit pravidla převodních cen z mezinárodní a české perspektivy.

V první části se práce zabývá koncepty mezinárodního zdanění se zaměřením na iniciativu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, která je hybnou silou daňových změn v oblasti mezinárodního zdaňování.

Druhá část práce se věnuje problematice převodních cen v mezinárodním kontextu. Tato část se zaměřuje na vymezení základního principu, na němž je vybudován koncept převodních cen, tj. principu tržního odstupu. Dále je detailně popsána Směrnice OECD, jež vymezuje pravidla pro aplikaci principu tržního odstupu. Problematika převodních cen je řešena i na úrovni Evropské unie.

Třetí část práce se zaměřuje na právní úpravu převodních cen v České republice. V této části jsou popsána právní úprava a judikatura Nejvyššího správního soudu.

Poslední část práce se zabývá spory v oblasti převodních cen a možnostmi, jak těmto sporům předcházet.

# 1. Mezinárodní zdanění

Problematika převodních cen je součástí problematiky mezinárodního zdanění. Rostoucí provázanost ekonomik a odstraňování překážek mezinárodního obchodu vedla k potřebě, aby i z daňové pohledu byl takovýto vývoj co nejsnazší. Dochází proto mimo jiné k úpravám zamezení dvojího zdanění bilaterálními mezinárodními smlouvami.

Současně však tento vývoj umožňuje především nadnárodním skupinám podniků efektivně snižovat své daňové zatížení. Namísto zamezení dvojímu zdanění často dochází ke dvojímu nezdanění. K tomu dochází i s přispěním jednotlivých států, které se snaží využít snahu nadnárodních skupin podniků o snižování daňového zatížení a svými daňovými režimy přilákat zahraniční investory. Plánované a cílevědomé využívání daňových výhod nabízených jednotlivými státy pro optimalizace celkového zatížení se nazývá mezinárodním daňovým plánováním.<sup>1</sup>

Mezinárodní daňové plánování, jehož cílem je dosažení vyššího zisku snížením daňového zatížení, nabývá na významu a jeho formy se stávají propracovanějšími. Jednotlivé daňové řády se stávají komplikovanějšími a zároveň se zvyšuje i komplexita přeshraničních transakcí. Začíná se hovořit o tzv. agresivním daňovém plánování. Agresivní daňové plánování se zaměřuje na vyhýbání se placení daní a vytváření umělých struktur za účelem snížení daňového zatížení či získání jiné daňové výhody.<sup>2</sup>

Teorie obecně rozeznává tři stupně snižování daňového zatížení:

- 1) Prvním stupněm je daňová optimalizace využíváním daňových úspor. Daňový subjekt v takovém případě využívá legálních způsobů snížení základu daně a daně v rámci daňových zákonů.<sup>3</sup>
- 2) Vyhnutí se dani (*Tax avoidance*), které představuje minimalizaci daně prostřednictvím využívání zákonodárci nezamýšlených mezer v daňových zákonech. Toto jednání obvykle není v rozporu se zákony, avšak není žádoucí, protože narušuje fungování daňového systému.<sup>4</sup> V mezinárodním měřítku nabývá vyhýbání se daňovým povinnostem na významu

---

<sup>1</sup> PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Beroun: Newsletter, c2002. ISBN 80-863-9481-6.

<sup>2</sup> SOBOTKOVÁ, Veronika. *Agresivní daňové plánování* [online]. 21. března 2013 [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=43999>

<sup>3</sup> VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-44-1.

<sup>4</sup> VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-44-1.

a dochází ke snaze jej potlačovat. Významným korektivem aktivit směřujících k vyhnutí se dani je koncept zneužití práva (detailněji vymezen v kapitole Směrnice ATAD).

3) Posledním stupněm je daňový únik (*Tax evasion*), který představuje jednání, jehož cílem je neoprávněně zkrátit daňovou povinnost a může mít trestněprávní konsekvence.<sup>5</sup>

V rámci mezinárodního daňového plánování jsou využívány jurisdikce, které nabízejí poplatníkům výhodné daňové režimy – hovoří se o tzv. daňových rájích. Obecně se jedná o jurisdikce s nízkou nebo dokonce žádnou mírou zdanění. Současně tyto jurisdikce umožňují přesouvání zisků a základu daně a vyhýbání se zdanění. Významným typem daňových rájů jsou tzv. offshore země nebo též centra, která představují země, ve kterých se uplatňuje specifický daňový režim, který umožňuje některým ekonomickým subjektům snížit jejich daňovou zátěž a které současně disponují dobrými podmínkami pro rozvoj podnikání na svém území.<sup>6</sup>

## 1.1. Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj a její iniciativa

Mezinárodní daňové plánování je jednou z oblastí, kterým se věnuje Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj („OECD“) v rámci svých politik.

OECD je mezivládní mezinárodní organizací, jež navázala na Organizaci pro evropskou hospodářskou spolupráci. Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci byla zřízena v roce 1948 především za účelem realizace Marshallova plánu v poválečné Evropě. OECD vznikla 30. září 1961, kdy vstoupila v platnost Úmluva o OECD, která byla podepsána dvaceti státy 14. prosince 1960. K 31. 10. má OECD 37 členů včetně České republiky, která je členem od roku 1995.<sup>7</sup>

OECD stanovuje mezinárodní standardy a ve spolupráci s členskými státy je tvůrcem politik v různých oblastech, které podporují prosperitu, rovnost a příležitosti a povedou k rozvoji spolupráce mezi státy. Za tímto účelem OECD shromažďuje a analyzuje relevantní data a poukazuje na možné trendy vývoje v jednotlivých oblastech, na něž se zaměřuje.<sup>8</sup>

K jedné z mnoha oblastí, kterým se OECD ve své činnosti věnuje, patří problematika zdanění. V tématu mezinárodního zdanění se jedná především o oblast eroze základů daně a přesunu zisků (*Base erosion and profit shifting*) a Modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmů a kapitálu.

<sup>5</sup> VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-44-1.

<sup>6</sup> PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Beroun: Newsletter, c2002. ISBN 80-863-9481-6.

<sup>7</sup> *History* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/history/#d.en.194377>

<sup>8</sup> *About* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/>



### 1.1.1. Base erosion and profit shifting

Vhodným daňovým plánováním využívajícím mezer a rozdílů v daňových zákonech jednotlivých států mohou nadnárodní skupiny podniků erodovat svůj základ daně nebo přesouvat zisky tak, aby se vyhýbaly daňovým povinnostem. Aby k těmto negativním jevům (negativním ve smyslu chybějících daňových příjmů, které by si státy mohly a měly nárokovat z důvodu ekonomické aktivity nadnárodních skupin podniků na jejich území) nedocházelo, snaží se OECD ve spolupráci se zeměmi G20 navrhovat pravidla, která budou tyto jevy eliminovat. Rámec (*Inclusive Framework*) proti erozi základu daně a přesun zisků („BEPS“) OECD a zemí G20 představuje nástroje, které cílí na vyhýbání se daňovým povinnostem, zlepšení provázanosti mezinárodní daňových pravidel a zajištění transparentního daňového prostředí. Za tímto účelem spolupracuje více než 135 zemí na implementaci 15 Akčních plánů, které by měly poskytnout nástroje pro řešení vyhýbání se daňovým povinnostem.<sup>9</sup>

#### Akční plán 1 – Digitalizace

Současné trendy digitalizace globální ekonomiky mají rozsáhlé ekonomické a společenské dopady nevyhýbající se ani oblasti zdanění. V oblasti mezinárodního zdanění se jedná především o debatu, zda pravidla mezinárodního zdanění vyvinutá pro „staré“ nedigitalizované ekonomiky zůstávají vhodná i pro moderní digitalizovanou ekonomiku.<sup>10</sup>

Jedná se především o určení, které státy by měly mít právo na zdanění a jakým způsobem by měl být zisk alokován, aby takové zdanění bylo přijatelné a spravedlivé pro zúčastněné státy. Nové technologie současně zvyšují možnosti nadnárodních skupin podniků, jak se vyhýbat daňovým povinnostem přesunem zisků.<sup>11</sup>

Z výše popsaných důvodů dochází k návrhům nových pravidel, která by lépe vyhovovala současným trendům. Hovoří se o tzv. BEPS 2.0. Navrhují se 2 pilíře:

- Pilíř 1 zavádějící jednotný přístup pro alokaci práv na zdanění; a
- Pilíř 2 představující globální návrh proti erozi daňových základů.

První pilíř by měl dopadat na automatické digitální služby (různé digitální platformy s reklamním obsahem apod.) a přímé spotřebitelské obchody (generují zisky z prodeje zboží nebo služeb obvykle prodávaných spotřebitelům). Současně by se měla nová pravidla aplikovat na nadnárodní skupiny podniků, které přesáhnout určitou výši konsolidovaných výnosů.

<sup>9</sup> *What is BEPS* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

<sup>10</sup> *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

<sup>11</sup> *Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

Samotné změny zdanění budou spočívat v částečném opuštění principu tržního odstupu a použití zjednodušené alokace zisku. Část zisku by mohla být alokována zemím, v nichž se nacházejí zákazníci nebo uživatelé.<sup>12</sup>

Druhý pilíř cílí na vývoj koordinovaných pravidel, která budou dopadat na sktruktury nadnárodních skupin podniků, za účelem zamezení přesunu zisků do jurisdikcí, kde korporace nepodléhají žádnému nebo jen nízkému zdanění. Obecně se tak jedná o zavedení takových pravidel, která vyžadují určitou úroveň zdanění.<sup>13</sup>

### **Akční plán 2 – Hybridní nesoulady**

Akční plán 2 cílí na hybridní nesoulady v podobě hybridních entit nebo hybridních instrumentů. Hybridní nesoulady vznikají z důvodu rozdílné daňové kvalifikace instrumentů nebo entit ve více jurisdikcích. Využití těchto nesouladů může vést ke dvojímu nezdanění.<sup>14</sup>

Nejvýznamnějším prozatímním výsledkem tohoto Akčního plánu je přijetí 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.

### **Akční plán 3 – Ovládaná zahraničí společnost**

Akční plán 3 navrhuje taková pravidla, která by dopadala na společnosti, jež ovládají další entity v jiných zemích než v zemi své jurisdikce (tzv. CFC rules). Bez těchto pravidel by takovéto společnosti mohly převádět zisky a základ daně do jurisdikcí umožňujících vyhýbání se daňovým povinnostem.<sup>15</sup>

Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti jsou obsažena ve Směrnici ATAD.

### **Akční plán 4 – Omezení daňové uznatelnosti úrokových nákladů**

Nadnárodní skupiny podniků mohou relativně jednoduše dosahovat daňových výhod využitím úroků placených z důvodu financování externími subjekty a/nebo především ostatními podniky ze skupiny. Může tak docházet k zahrnutí placených úroků jako daňově uznatelných nákladů na straně příjemce financování a současně k nezdanění nebo

---

<sup>12</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

<sup>13</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

<sup>14</sup> *Action 2 Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action2/>

<sup>15</sup> *Action 3 Controlled Foreign Company* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>

nízkému zdanění úrokových příjmů na straně poskytovatele financování. Z důvodu poměrně snadného provádění transakcí s peněžními nástroji se jedná o relativně snadnou metodu převádění zisků a eroze základu daně.<sup>16</sup>

Výsledkem tohoto Akčního plánu je mimo jiné přijetí Směrnice ATAD, která obsahuje pravidla pro omezení uznatelnosti finančních nákladů.

### **Akční plán 5 – Škodlivé daňové praktiky**

Akční plán 5 představuje jeden ze 4 tzv. minimálních standardů BEPS (společně s Akčními plány 6, 13 a 14). Jedná se o minimální standardy, k jejichž dodržení se zavázaly jednotlivé státy participující na Akčních plánech BEPS.

V rámci tohoto Akčního plánu působí Fórum (*Forum on Harmful Tax Practices*), které zkoumá preferenční daňové režimy za účelem zjištění, zda takové režimy jsou škodlivé vůči daňovým režimům v jiných jurisdikcích, tj. zda s jejich využitím dochází k erozi základu daně v jiných jurisdikcích.<sup>17</sup>

### **Akční plán 6 – Prevence zneužívání daňových smluv**

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění primárně slouží k zamezení škodlivému dvojímu zdanění, a tedy pomáhají k odbourání překážek přeshraničního obchodu se zbožím a službami. Současně však mohou být zneužívány za účelem dosažení neoprávněných daňových výhod. Akční plán 6 cílí na toto zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění. Jednotlivé státy by měly zavést taková opatření, která zamezí zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění. Jak již bylo uvedeno výše, jedná se o jeden ze 4 minimálních standardů BEPS. Praktickým nástrojem řešícím zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění je Multilaterální instrument.<sup>18</sup>

### **Akční plán 7 – Stálé provozovny**

Akční plán 7 se zaměřuje na zpřesnění vymezení stálé provozovny pro účely smluv o zamezení dvojího zdanění, aby byly eliminovány strategie vedoucí k vyhýbání se vzniku zdanitelné prezence v zahraniční jurisdikci.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> *Action 4 Limitation on Interest Deductions* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/>

<sup>17</sup> *Action 5 Harmful tax practices* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

<sup>18</sup> *Action 6 Prevention of tax treaty abuse* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

<sup>19</sup> *Action 7 Permanent establishment status* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

Stálá provozovna představuje specifický koncept daňového práva, který umožňuje zdanění příjmů generovaných na území dané jurisdikce. Obecně lze rozlišovat (i) stálou provozovnu definovanou v českém Zákoně o daních z příjmů a (ii) stálou provozovnu definovanou v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojímu zdanění uzavřených mezi Českou republikou a ostatními státy. Samotná problematika spočívá v určení, zda dané aktivity naplňují definici stále provozovny, a tedy zda stálá provozovna vzniká. Následně je nutné správně alokovat zisky připadající stále provozovně.

Akční plán 7 řeší definici stále provozovny v Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojímu zdanění příjmů a kapitálu. Jednotlivé změny jsou reflektovány především v Komentáři k Modelové smlouvě.

### **Akční plány 8 – 10 – Převodní ceny**

Akční plány 8 – 10 se zaměřují na precizaci a aktualizaci pravidel pro převodní ceny tak, aby lépe reflektovaly aktuální otázky, které je potřeba v oblasti nadnárodních skupin podniků řešit.<sup>20</sup>

Akční plán 8 řeší problematiku transakcí mezi spojenými osobami s nehmotnými aktivy. Nehmotná aktiva jsou těžce ocenitelná, a proto může docházet k nesprávné alokaci příjmů a související erozi základů daně.<sup>21</sup>

Akční plán 9 se zaměřuje na smluvní alokaci rizik a související alokací příjmů. Dále tento akční plán řeší financování v rámci nadnárodních skupin podniků.<sup>22</sup>

Akční plán 10 se zaměřuje na ostatní rizikové oblasti, jakými jsou kupříkladu určité typy plateb mezi jednotlivými podniky v rámci nadnárodní skupiny podniků např. manažerské poplatky.<sup>23</sup>

Jednotlivé výsledky těchto aktivit jsou postupně zapracovány a aktualizují Směrnici OECD.<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> *Action 8-10 Transfer Pricing* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

<sup>21</sup> *Action 8-10 Transfer Pricing* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

<sup>22</sup> *Action 8-10 Transfer Pricing* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

<sup>23</sup> *Action 8-10 Transfer Pricing* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

<sup>24</sup> *Action 8-10 Transfer Pricing* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

## **Akční plán 11 – Analýza dat**

Akční plán 11 řeší metodiku sběru a analýzu dat měřících ekonomické a fiskální dopady negativních jevů, jež se snaží BEPS eliminovat. Měřitelnost dopadů jednotlivých opatření je nezbytná pro vyhodnocení efektivity jednotlivých opatření.<sup>25</sup>

## **Akční plán 12 – Oznamování přeshraničních uspořádání**

Akční plán 12 si klade za cíl zavedení takové legislativy, která zakotví povinnost oznamovat správci daně taková přeshraniční daňová uspořádání, jež vedou k agresivnímu daňovému plánování.<sup>26</sup>

V návaznosti na tento akční plán přijala Evropská unie směrnici Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat („Směrnice DAC 6“). Směrnice DAC 6 byla do českého právního řádu implementována zákonem č. 343/2020 Sb., který novelizuje zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní („Zákon implementující DAC 6“).

Zákon implementující DAC 6 zavádí povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat.

Oznamovaným uspořádáním se rozumí jakákoliv transakce, série transakcí, struktura, schéma, k jehož zavedení byl učiněn první krok 25. června 2018 nebo později. Dochází tak k oznamování uspořádání, která byla zaváděna ještě před účinností Zákona implementujícího DAC 6. Samotné lhůty pro podání prvních oznámení byly prodlouženy nařízením vlády o mimořádném prodloužení lhůt v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 vyhlášeným pod č. 367/2020 Sb. Prodloužení lhůt bylo umožněno směrnicí Rady (EU) 2020/876 ze dne 24. června 2020, kterou se mění směrnice 2011/16/EU.

Aby se jednalo o uspořádání, které má být oznamováno, musí se jednat o přeshraniční uspořádání, tj. uspořádání, které zahrnuje více než jeden členský stát Evropské unie nebo členský stát Evropské unie a třetí země. Současně musí oznamované uspořádání naplňovat alespoň jeden charakteristický znak.

---

<sup>25</sup> *Action 11 BEPS data analysis* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>

<sup>26</sup> *Action 12 Mandatory Disclosure Rules* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>

Charakteristický znak je vlastnost nebo rys uspořádání, který je ukazatelem potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinností. Vyčerpávající seznam charakteristických znaků je uveden ve Směrnici DAC 6, respektive v její implementaci v příloze č. 3 Zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

Charakteristické znaky lze dělit do dvou skupin. Část charakteristických znaků je naplněna pouze v případě, že je splněn test hlavního přínosu. Test hlavního přínosu je splněn, pokud je získání daňové výhody hlavním nebo jedním z hlavních přínosů, které lze s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti přiměřeně očekávat, že z uspořádání vyplynou.

Jednotlivé charakteristické znaky jsou následující:<sup>27</sup>

**A.1** Podmínka důvěrnosti. Jedná se o takové uspořádání, jehož uživatel nebo účastník se zaváží dodržovat podmínku, podle níž neposkytnou jiným zprostředkovatelům nebo daňovým orgánům informace o možné daňové výhodě. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**A.2** Odměna odvozená od daňové výhody. Jedná se o situace, kdy je odměna poradce podmíněna dosažením daňového benefitu nebo odvozena od výše daňového benefitu. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**A.3** Standardizovaná dokumentace / struktura. Vyplnění standardizované smlouvy a postup dle standardizovaného návodu bez podstatných úprav. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**B.1** Umělý nákup ztrátové společnosti. Jde o situaci nákupu společnosti a následného využití daňových ztrát vůči jiné činnosti. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**B.2** Převod na jiné typy příjmů podléhající nižšímu zdanění. Prakticky se může jednat například o odměnu vrcholového manažera poskytnutou z části v akciích, přičemž tento zdroj příjmu přináší daňovou výhodu. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

---

<sup>27</sup> Příloha č. 3 k zákonu č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů

**B.3** Kruhové transakce. Tento charakteristický znak by mohl prakticky dopadat na přesun kapitálu do zahraničí a následné zpětné investování do lokální investice, přičemž lokální daňová pravidla zvyhodňují investice ze zahraničí. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**C.1.a** Odčitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce není daňovým rezidentem v žádné jurisdikci. Prakticky by se mohlo jednat o platbu úroku transparentní entitě nebo entitě v daňovém ráji.

**C.1.b.i** Odčitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce podléhá nulové /téměř nulové sazbě. Může se jednat například o platbu úroku entitě v jurisdikci kde se neuplatňuje žádná daň nebo daň nulová. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**C.1.b.ii** Odčitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce je daňovým rezidentem v jurisdikci na seznamu EU/OECD nespolupracujících jurisdikcí.

**C.1.c** Odčitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce využívá plného osvobození od daně. Může se jednat o platbu úroku entitě, u které je úrok osvobozený. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**C.1.d** Odčitatelné platby mezi přidruženými osobami, kdy příjemce využívá výhody preferenčního daňového režimu. Pro naplnění tohoto charakteristického znaku musí být splněn test hlavního přínosu.

**C.2** Odpis aktiva ve více jurisdikcích. Jedná se o situaci, kdy je stejné aktivum odepisováno více subjekty. Taková situace může nastat z důvodu rozdílných pravidel pro odpisování aktiv, která jsou předmětem leasingu. V České republice je oprávněn odpisovat aktivum vlastník aktiva (leasingová společnost), zatímco v zahraničí může být oprávněn aktivum odpisovat leasingový nájemce.

**C.3** Osvobození od dvojího zdanění uplatněno ve více jurisdikcích.

**C.4** Převody aktiv s významným rozdílem v protiplnění z pohledu různých jurisdikcí. Rozdíl v protiplnění může být způsoben tím, že v rámci jedné jurisdikce je cena rovna tržní hodnotě, a v druhé jurisdikci daňové zůstatkové ceně.

**D.1** Uspořádání, která mohou vést k narušení povinností souvisejících s automatickou výměnou informací o finančních účtech. Tento charakteristický znak bude primárně dopadat na finanční instituce.

**D.2** Uspořádání zahrnující netransparentní řetězec z pohledu právního či skutečného vlastnictví.

**E.1** Využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu.

**E.2** Převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv mezi přidruženými entitami. Důvodová zpráva u tohoto charakteristického znaku hovoří i o finančních derivátech.

**E.3** Vnitroskupinový přeshraniční převod funkcí, rizik či aktiv, pokud EBIT (zisk před úroky a zdaněním) převodce v období tří let po převodu je méně než 50 % předpokládaného EBIT bez převodu. Prakticky může být tento charakteristický znak naplněn při přesunu významných funkcí, rizik nebo aktiv v rámci přeshraniční fúze.

### **Akční plán 13 - Zprávy podle zemí**

Akční plán 13 je dalším z minimálních standardů a popisuje country by country reporting (zprávy podle zemí). Cílem tohoto Akčního plánu je poskytnout daňovým správcům v jednotlivých zemích podrobné informace o alokaci příjmů, zisků a zaplacených daních nadnárodními skupinami podniků.<sup>28</sup>

Na úrovni Evropské unie byla přijata směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, která obsahuje úpravu podávání zprávy podle zemí ve smyslu Akčního plánu 13.

### **Akční plán 14 – Řešení případů dohodou**

Akční plán 14 je posledním minimálním standardem. Tento Akční plán řeší zlepšení procesu řešení daňových sporů mezi jurisdikcemi. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

---

<sup>28</sup> *Action 13 Country-by-Country Reporting* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>



obsahují mechanismus, podle kterého mohou příslušné autority daných států řešit vzniklé daňové spory. Akční plán 14 cílí na prevenci sporů a dosažení řešení sporů vzájemnou dohodou.<sup>29</sup>

### **Akční plán 15 – Multilaterální instrument**

Mnohostranná úmluva o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám („Multilaterální instrument“) představuje konkrétní nástroj umožňující jednotlivým státům přímou transpozici některých výsledků Akčních plánů do jednotlivých již uzavřených bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění, především minimální standardy v oblasti zneužití smluv o zamezení dvojímu zdanění a řešení sporů dohodu. Výhodou multilaterálního instrumentu je, že jednotlivé státy nemusejí sjednávat modifikaci dané smlouvy o zamezení dvojímu zdanění separátně s každou zemí zvlášť. Namísto toho státy přistoupí k Multilaterálnímu instrumentu a zařadí dané smlouvy pod režim Multilaterálního instrumentu, čímž dojde k modifikaci daných smluv.<sup>30</sup>

Česká republika přistoupila k Multilaterálnímu instrumentu a publikovala ho ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 32/2020. Multilaterální instrument vstoupil pro Českou republiku v platnost 1. září 2020. Česká republika zařadila pod režim Multilaterálního instrumentu smlouvy, u kterých druhý smluvní stát taktéž dokončil vnitrostátní ratifikaci Multilaterálního instrumentu. Aktualizované informace o změnách v jednotlivých smlouvách bude zveřejňovat Ministerstvo financí České republiky ve Finančním zpravodaji.<sup>31</sup>

## **1.2. Směrnice ATAD a její implementace**

Na úrovni Evropské unie byly některé z Akčních plánů BEPS rozpracovány v rámci Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, jíž se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu („Směrnice ATAD“). Implementací Směrnice ATAD měly členské státy Evropské unie do svých daňových zákonů implementovat:

- Pravidla pro omezení uznatelnosti finančních nákladů;
- Zdanění při odchodu (tzv. exit tax);

---

<sup>29</sup> *Action 14 Mutual Agreement Procedure* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>

<sup>30</sup> *Action 15 Multilateral Instrument* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

<sup>31</sup> *Informace ke změnám bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění na základě vstupu v platnost mnohostranné daňové úmluvy* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/zakladni-informace/2020/informace-ke-zmenam-bilaterálních-smluv-39273>

- Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu;
- Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti (tzv. CFC pravidla); a
- Pravidla ohledně hybridních nesouladů.<sup>32</sup>

Česká republika implementovala Směrnici ATAD zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, a některé další zákony. Směrnice ATAD byla tímto zákonem implementována do Zákona o daních z příjmů a do Daňového řádu.

Česká implementace pravidel pro omezení uznatelnosti finančních nákladů je účinná od 1. dubna 2019 a zavádí uznatelnost nadměrných výpůjčních výdajů do výše 80 milionů Kč. Pokud jsou tyto výdaje vyšší než 80 milionů Kč, jsou tyto výdaje daňově uznatelné do výše 30 % z tzv. daňové EBITDA (daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy). Nadměrné výpůjční výdaje, které nesplní limit pro uznatelnost, lze přenést a uplatit v dalších letech. Nadměrné výpůjční výdaje se vypočtou jako rozdíl mezi výpůjčními výdaji vynaloženými a výpůjčními příjmy. Uvedená pravidla se neaplikují na některé druhy entit, mj. banky, pojišťovny a jiné finanční instituce nebo samostatné podniky.<sup>33</sup>

Nově zavedené omezení uznatelnosti výpůjčních výdajů žádným způsobem nemění pravidla nízké kapitalizace.<sup>34</sup>

Ustanovení zavádějící tzv. exit tax jsou do Zákona o daních z příjmů implementována jako zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví. Tato ustanovení nabyla účinnosti 1. ledna 2020. Předmětná ustanovení stanoví, že přemístění majetku z České republiky do zahraničí se pro účely daní z příjmů považuje za prodej majetku za tržní cenu, pokud Česká republika ztrácí právo zdanit příjmy z budoucího prodeje. Zákon o daních z příjmů vymezuje taxativní výčet situací, při kterých se zdanění při přemístění uplatní. Zákon o daních z příjmů současně řeší i opačnou situaci, kdy dochází k přemístění majetku do České republiky bez změny vlastnictví z jiného členského státu Evropské unie. V takovém případě se za nabývací cenu považuje cena, která by byla za daný majetek sjednána mezi nespojenými osobami.<sup>35</sup>

Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti byla implementována do Zákona o daních z příjmů jako zdanění ovládané zahraniční společnosti. Tato pravidla jsou účinná od 1. dubna 2019. Ovládanou zahraniční společností je poplatník daně z příjmů právnických osob, který je českým daňovým rezidentem, realizuje specifické zahrnované příjmy a splňuje další specifické podmínky (obecně nevykonává podstatnou hospodářskou činnost, podléhá

<sup>32</sup> 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

<sup>33</sup> § 23e a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>34</sup> § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>35</sup> § 23g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

nízkému zdanění v zahraničí a český daňový rezident se na ní podílí ve stanovené výši). Pokud jsou tyto podmínky splněny, považují se příjmy z činnosti ovládané společnosti a z nakládání s jejím majetkem, ze kterých plynou zahrnované příjmy, za uskutečněné českou ovládající společností v České republice.<sup>36</sup>

Hybridní nesoulady byly do Zákona o daních z příjmů implementovány jako řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace. Úprava nabyla účinnosti 1. ledna 2020. Smyslem úpravy je zamezit situacím, kdy by byl jeden výdaj daňově uplatněn ve dvou státech, nebo kdy dva státy přistupují z daňového hlediska rozdílně ke stejnému instrumentu. Úprava se uplatní na transakce mezi přidruženými osobami.<sup>37</sup>

Pravidlo proti zneužívání daňového režimu bylo implementováno s účinností od 1. dubna 2019 do Daňového řádu. Do § 8 byl nově přidán odstavec 4, který zní: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu*“<sup>38</sup>

Tímto ustanovením byl výslovně zakotven koncept zneužití práva do daňových právních předpisů. Nejedná se však materiálně o změnu oproti stavu před touto novelizací, neboť koncept zneužití práva byl aplikován správní a soudní praxí již dříve, což potvrzuje i příslušná část důvodové zprávy, která uvádí: „*Jedná se však o vyjádření stávajícího stavu správní a soudní praxe v oblasti daňového práva, materiálně se tudíž o změnu současného právního stavu nejedná. Zakotvením § 8 odst. 4 do daňového řádu nedochází k úpravě dalších nových pravidel, vzhledem k tomu, že tato pravidla jsou již v právním řádu české republiky obsažena, byť pouze implicitně. Nové je tedy pouze výslovné uvedení této zásady mezi základními zásadami správy daní v daňovém řádu tak, aby aplikační praxe, která není vždy v rukou osob s právnickým vzděláním vybavených znalostí judikatury a právní teorie, měla lepší a zřetelnější oporu pro její aplikaci, čímž je mj. též sledován zájem na zvýšení právní jistoty a předvídatelnosti práva.*“<sup>39</sup>

Vzhledem k implementaci ustanovení do daňového řádu, se úprava použije obecně pro všechny druhy daní. Směrnice ATAD tak byla v této oblasti implementována širěji, protože dopadá pouze na daň z příjmů právnických osob.

---

<sup>36</sup> § 38fa zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>37</sup> § 23h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>38</sup> § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>39</sup> Důvodová zpráva: VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní – EU*. Praha: Poslanecká sněmovna, 2018. Sněmovní tisk 206/0, 8. volební období. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0>

### 1.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Dvojí zdanění představuje situaci, kdy je stejný předmět daně podroben dvojnásobnému nebo vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy. Nejedná se o případy, kdy je stejná transakce zatížena dvěma rozdílnými daněmi z důvodu vzniku dvou různých předmětů daně. Dvojí zdanění může nastat nejen v rámci mezinárodního zdaňování, ale i v případě zdanění vnitrostátního. Může se jednat např. o situaci dvojího zdanění podílu na zisku, kdy je zisk nejprve zdaněn daní z příjmů právnických osob a následně je vyplácený zisk znovu zdaněn na úrovni společníka.<sup>40</sup>

Dvojí zdanění lze obecně rozdělit na (i) dvojí zdanění ekonomické a (ii) dvojí zdanění právní. Definicí dvojího ekonomického zdanění splňuje výše uvedená situace o dvojitým zdanění podílu na zisku. Daňová povinnost je v takovém případě uložena dvěma nebo více subjektům a nesetká se u jednoho poplatníka. Na rozdíl od právního dvojího zdanění, při kterém je vícenásobná daňová povinnost uložena stejnému daňovému subjektu. Taková situace může nastat v případě, že je např. zisk zatížen daní na centrální úrovni a současně je zdaněn ještě lokální daní.<sup>41</sup>

Mezinárodní dvojí zdanění plyne z široce pojaté konstrukce daňového rezidentství a ze zdaňování příjmů nerezidentů. Tím dochází k překrývání daňových povinností ukládaných různými státy. Příčinnou mezinárodního dvojího zdanění mohou být dvě základní situace:

1. Ve vnitrostátních předpisech více států je zakotvena neomezená daňová povinnost z celosvětových příjmů určitého poplatníka, a proto je na něj pohlíženo jako na jejich daňového rezidenta.
2. Stát zdroje příjmu na poplatníka pohlíží jako na daňového nerezidenta, zdaní příjem ze zdrojů na svém území, ale stát, kterého je poplatník daňovým rezidentem, k tomuto zdanění nepřihlédne vůbec nebo jen v omezené míře.<sup>42</sup>

Negativa dvojího zdanění vedou k potřebě přijímání opatření, která je budou eliminovat. Může se jednat o opatření jednostranná, jimiž stát daňového rezidenta omezuje dvojí zdanění

---

<sup>40</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

<sup>41</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

<sup>42</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

ve svých vlastních daňových předpisech. Dvoustrannými opatřeními jsou smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.<sup>43</sup>

Z technického hlediska je zamezení dvojímu zdanění dosaženo metodou zápočtu daně nebo vynětím příjmů. Metodou zápočtu daně je umožněno, aby celková daň poplatníka vypočtená z jeho celosvětových příjmů byla snížena o daň zaplacenou v zahraničí. Metoda zápočtu daně se dále dělí na zápočet úplný, který umožňuje započíst celou daň zaplacenou v zahraničí, a zápočet prostý, jež limituje zápočet poměrnou výší daně, která by na příslušný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka. Eliminují se tak situace, kdy by úplným zápočtem zaplacené daně v zahraničí došlo ke snížení daně, která připadá na zcela jiné příjmy.<sup>44</sup>

Metoda vynětí je založena na principu, že některé příjmy dosažené v zahraničí nejsou podrobeny zdanění ve státě rezidenta. Opět se rozlišují dvě kategorie vynětí příjmů. Vynětí úplné umožňuje, že příjmy dosahované v zahraničí se vůbec neberou v úvahu při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta. Vynětí s výhradou progresu bere do úvahy i příjmy dosahované v zahraničí. Tyto příjmy sice nejsou zahrnuty do základu daně, ale přihlíží se k nim při stanovení zdanění ostatních příjmů. Pokud by se uplatnila progresivní daňová sazba, může tímto postupem dojít k vyššímu zdanění tuzemských příjmů.<sup>45</sup>

Pro zjednodušení procesu uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění byly vypracovány dva modely smluv – (i) modelová smlouva OSN a (ii) modelová smlouva OECD. Modelová smlouva OSN (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*) byla vypracována tak, aby ochraňovala daňové příjmy smluvní strany, která má nižší ekonomickou výkonnost, tj. především rozvojové státy. V praxi významnějším a používanějším modelem je modelová smlouva OECD (*Model Tax Convention on Income and Capital*). Česká republika v současnosti uzavírá smlouvy zásadně na bázi modelu OECD s tím, že jsou v některých případech využívána ustanovení z modelové smlouvy OSN.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

<sup>44</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

<sup>45</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

<sup>46</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

K modelové smlouvě OECD je rozpracován komentář, který blíže rozvádí a interpretuje jednotlivé články modelové smlouvy. Přestože se nejedná o závazný právní předpis, představuje komentář interpretační vodítko. Jedná se o výkladový prostředek ve smyslu čl. 32 Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Při aplikaci komentáře na konkrétní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění je nutné vždy zkoumat a porovnávat její text s textem modelové smlouvy OECD, aby bylo zajištěno, že se komentářem vykládají pouze články, které se neodchylují a odpovídají textu modelové smlouvy OECD.<sup>47</sup>

Oblast mezinárodního zdanění představuje rámec, v němž se pohybuje úprava převodních cen. Významným prvkem formujícím pravidla mezinárodního zdanění je iniciativa BEPS. Na úrovni Evropské unie a následně členských států dochází k implementaci některých vybraných iniciativ. Významnou roli v rámci mezinárodního zdanění hrají smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které mezi sebou jednotlivé státy uzavírají, aby předcházeli negativům dvojího zdanění. Vývoj pravidel mezinárodního zdanění se přizpůsobuje postupně se měnící ekonomické realitě a v budoucnu lze očekávat stále preciznější pravidla pro zabránění eroze základu daně a přesouvání zisků zohledňující soudobou digitalizovanou ekonomiku.

---

<sup>47</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

## 2. Problematika převodních cen v mezinárodním kontextu

Jak již bylo uvedeno, problematika převodních cen spadá do oblasti mezinárodního zdanění a mezinárodního daňového plánování. Teorie převodních cen vznikla ve Spojených státech amerických, kde také začal růst zájem o tuto problematiku v 60. a 70. letech 20. století. Státy si začaly být vědomy negativních dopadů, které způsobuje přelévání zisků do jurisdikcí s nižším daňovým zatížením.<sup>48</sup>

Převodní ceny jsou v současnosti jednou z nejdůležitějších oblastí mezinárodního daňového práva. Z důvodu globalizace, nárůstu investic, digitalizace, IT technologií, růstu mezinárodního obchodu a expanze nadnárodních skupin do zahraničí dochází k nárůstu vnitropodnikových transakcí mezi nadnárodními společnostmi. Ocenění těchto vnitropodnikových transakcí má významný vliv na celkové daňové zatížení skupiny podniků.<sup>49</sup>

Obecně lze převodní ceny definovat jako ceny uplatňované v rámci transakcí mezi dvěma daňovými subjekty, které jsou ekonomicky nebo personálně spojeny. Tyto ceny by měly být stanoveny ve stejné výši jako mezi nespojenými osobami. Tím je zajištěno, že nedochází k umělému přesouvání zisků a erozi daňového základu. Tento základní princip převodních cen se nazývá principem tržního odstupu.<sup>50</sup>

### 2.1. Princip tržního odstupu

Princip tržního odstupu představuje základní princip převodních cen, neboť řeší, jakým způsobem by měly být rozděleny zisky generované v rámci přeshraničních transakcí mezi spojenými osobami.

Historie tohoto přístupu sahá již do 20. let 20. století, kdy byl ve Velké Británii uplatňován přístup, v němž se na zahraniční dceřiné společnosti pohlíželo jako na závislé agenty vykonávající činnosti pro mateřskou společnost a jejichž zisky mohly být zdaněny na území Velké Británie. V dalším vývoji bylo na dceřiné společnosti nahlíženo jako na stálé provozovny, a tudíž se jednalo ekonomicky o jeden celek. Tento přístup byl ale postupně opuštěn, čímž došlo k potřebě řešit zabránění dvojímu ekonomickému zdanění v této oblasti.

---

<sup>48</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>49</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>50</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

Postupně se začal prosazovat princip tržního odstupu. Mezinárodní charakter tohoto principu a jeho postupné prosazení bylo završeno zahrnutím tohoto principu do Modelové smlouvy OECD.<sup>51</sup>

Princip tržního odstupu je zakotven v článku 9 Modelové smlouvy OECD. Cílem tohoto článku je zajistit, aby se zabránilo dvojímu ekonomickému zdanění v oblasti převodních cen.

Článek 9 Modelové smlouvy stanoví, že pokud jsou mezi dvěma spojenými podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky, které se liší od těch, jež by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.<sup>52</sup>

Zařazení principu tržního odstupu do článku 9 vystihuje jeho hlavní účel. Zaprvé zajistit, aby vnitrostátní daňová pravidla byla v souladu s principem tržního odstupu, tj. aby státy neupravovaly základ daně poplatníků v rozporu s principem tržního odstupu. Současně pak zabránit vzniku dvojího ekonomického zdanění.<sup>53</sup>

Pokud spolu jednájí nezávislé podniky, podmínky jejich obchodních a finančních vztahů jsou obvykle určovány trhem. Pokud však spolu jednájí spojené podniky, jejich obchodní a finanční vztahy nemusí být přímo ovlivněny externími silami trhu stejným způsobem, třebaže se spojené podniky snaží kopírovat dynamiku tržních sil ve svých obchodech. Pokud by převodní ceny nerefletovaly tržní síly a princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti spojených podniků zkresleny.<sup>54</sup>

Snahou upravit zisky s odkazem na podmínky, které by platily mezi nezávislými podniky ve srovnatelných transakcích a za srovnatelných okolností, se princip tržního odstupu drží přístupu, který považuje členy nadnárodní skupiny podniků za samostatné subjekty spíše než za neoddělitelné části jediného podniku. Protože přístup samostatných subjektů zachází se členy skupiny nadnárodních podniků jako s nezávislými subjekty, pozornost je zaměřena na povahu obchodů mezi těmito členy.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>52</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>53</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>54</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>55</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.



Princip tržního odstupu je tak od samého počátku chápán jako právní fikce. Na spojené podniky se pro účely zdanění nahlíží jako na zcela nezávislé entity a jakékoliv netržní podmínky, které mají vliv na cenu, musí být reflektovány a netržní cena příslušně upravena.<sup>56</sup>

Praktické uplatňování principu tržního odstupu lze z historického hlediska rozdělit na tzv. období před BEPS a období po BEPS. Zatímco v období před BEPS byly klíčovými aspekty fikce samostatné nezávislé entity pro účely testování, zda je řízená transakce v souladu s tržním odstupem, rozpoznání řízení transakce a důraz na smluvní podmínky transakce a srovnání řízené transakce s nezávislou transakcí, v období po BEPS je kladen důraz na ekonomickou realitu řízené transakce, analýzu hodnotového řetězce a příspěvi jednotlivých entit v rámci nadnárodní skupiny podniků k vytváření hodnoty a generování zisků. V současnosti je tak patrný posun k reflektování skutečné ekonomické reality řízené transakce.<sup>57</sup>

Směrnice OECD uvádí důvody, proč je princip tržního odstupu obecně akceptován a používán. V první řadě tento přístup zajišťuje částečnou rovnost v postavení nadnárodních spojených podniků a podniků nezávislých, čímž zabraňuje vytváření daňového zvýhodnění nebo znevýhodnění a podporuje růst mezinárodního obchodu a investic. Princip tržního odstupu také ve většině případů funguje efektivně a lze jej využít na většinu transakcí.<sup>58</sup>

Na druhou stranu má princip tržního odstupu i určitá negativa. Za negativa toho přístupu, který považuje jednotlivé členy nadnárodní podnikové skupiny za samostatné subjekty, lze uvést nezohlednění úspor z rozsahu a vzájemných vztahů mezi integrovanými podniky.<sup>59</sup>

Pro praktickou aplikaci tržního odstupu je klíčová srovnávací analýza, která je blíže popsána v dalších částech práce.

---

<sup>56</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>57</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>58</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>59</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

## 2.2. Směrnice OECD

Směrnice OECD, celým názvem Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, je od roku 1992 považována za výkladové pravidlo praktické aplikace principu tržního odstupu. Předchůdcem Směrnice OECD byla Zpráva o převodních cenách, kterou vydala Komise pro fiskální záležitosti OECD v roce 1979. Jednotlivé kapitoly směrnice jsou průběžně revidovány a aktualizovány.<sup>60</sup>

Směrnici OECD tvoří celkem devět kapitol:

- 1) Kapitola I: Princip tržního odstupu.
- 2) Kapitola II: Metody pro stanovení převodních cen.
- 3) Kapitola III: Srovnávací analýza.
- 4) Kapitola IV: Přístupy daňové správy, zabránění sporů v oblasti převodních cen a jejich řešení.
- 5) Kapitola V: Dokumentace.
- 6) Kapitola VI: Specifické aspekty týkající se nehmotných aktiv.
- 7) Kapitola VII: Specifické aspekty týkající se vnitroskupinových služeb.
- 8) Kapitola VIII: Ujednání o podílení se na nákladech.
- 9) Kapitola IX: Aspekty převodních cen v případě podnikových restrukturalizací.<sup>61</sup>

Současně Směrnice OECD dále obsahuje v rámci příloh k jednotlivým kapitolám praktické příklady a doporučení.<sup>62</sup>

Směrnice OECD si klade za cíl především pomoci daňovým správám a skupinám nadnárodních podniků ukázkovými přístupy vedoucími k řešení, která budou oboustranně akceptována a zamezí konfliktům mezi daňovými poplatníky a daňovými správami. Kromě toho také uvádí i řešení některých typizovaných případů transakcí (nehmotný majetek, služby, podílení se na nákladech a jiné).<sup>63</sup>

---

<sup>60</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVI. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>61</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>62</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>63</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

### 2.3. Srovnávací analýza

Praktickým problémem při uplatnění principu tržního odstupu je, že spojené podniky se zabývají transakcemi, kterých by se nezávislé podniky nezúčastnily. Takové transakce nemusí být nezbytně motivovány snahou vyhnout se zdanění. I přesto sdružené podniky čelí rozdílným komerčním okolnostem, než tomu je u nezávislých podniků.<sup>64</sup>

Aplikace principu tržního odstupu je založena na porovnání podmínek řízené transakce (řízenou transakcí se rozumí transakce mezi sdruženými podniky) s podmínkami, které by existovaly, pokud by strany transakce byly na sobě nezávislé a zároveň by se srovnatelná transakce uskutečnila za srovnatelných okolností. Pro aplikaci tržního odstupu je proto klíčová srovnávací analýza, která je popsána v kapitole I a kapitole III Směrnice OECD.<sup>65</sup>

Principem srovnávací analýzy je srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nespojenými podniky za okolností srovnatelných s okolnostmi řízené transakce. Aby mohly být transakce považovány za srovnatelné, musí být ekonomicky relevantní vlastnosti srovnávaných situací dostatečně srovnatelné, tj. žádný z rozdílů nemůže zásadně ovlivnit prověřovanou skutečnost (např. cena, marže), nebo mohou být uskutečněny takové úpravy, které tyto rozdíly eliminují. Z tohoto důvodu je nutné srovnávat ekonomicky relevantní vlastnosti transakcí nebo podniků – jedná se o tzv. podmínky srovnatelnosti.<sup>66</sup>

Směrnice OECD rozděluje ekonomicky relevantní faktory srovnatelnosti, které je potřeba identifikovat v obchodních nebo finančních vztazích mezi spojenými podniky za účelem přesného vymezení konkrétní transakce do následujících kategorií:

- Smluvní podmínky transakce;
- Funkce vykonávané stranami transakce;
- Vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb;
- Ekonomické okolnosti; a
- Podnikatelské strategie.<sup>67</sup>

---

<sup>64</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>65</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>66</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>67</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

### 2.3.1. Smluvní podmínky transakce

Transakce je důsledkem nebo vyjádřením obchodních či finančních vztahů mezi stranami transakce. Většina transakcí obvyklé bývá stvrzena ve smluvní dokumentaci, která může odrážet záměry stran v době, kdy byla smluvní dokumentace uzavírána. Typicky se bude jednat o rozdělení odpovědnosti, závazků a práv, odhad identifikovaných rizik a cenová ujednání. Pokud je transakce mezi spojenými podniky stvrzena smluvní dokumentací, poskytuje tato dokumentace prvotní vhled pro vymezení transakce a indikuje rozdělení odpovědnosti, rizik a přínosů vyplývajících z transakce.<sup>68</sup>

Pokud existují významné rozdíly mezi smluvními podmínkami a skutečným jednáním spojených podniků, měla by být konkrétní transakce vymezena skutečně vykonávanými funkcemi, využívanými aktivy, skutečně nesenými riziky v kontextu smluvních podmínek. Měl by tedy převážet skutečný obsah nad formou.<sup>69</sup>

Výhradně smluvní dokumentace pravděpodobně nebude dostatečným zdrojem informací pro provedení celkové analýzy. Proto je potřeba do analýzy zahrnout i další informace uvedené dále.

### 2.3.2. Funkce vykonávané stranami transakce

V případě transakcí mezi nezávislými podniky odměna obvykle odráží funkce, které podniky v dané transakci vykonávají. Z tohoto důvodu je pro vymezení závislé transakce nezbytné provést funkční analýzu. Funkční analýza se zaměřuje na činnosti, které strany transakce vykonávají, a na schopnosti, jakými disponují. Cílem funkční analýzy je identifikace ekonomicky významné činnosti a odpovědnosti, použitých aktiv a rizik nesených stranami transakce. Podstatné je taktéž porozumět způsobu vytváření hodnoty v rámci skupiny.<sup>70</sup>

Součástí funkční analýzy musí být i analýza rizik, která nesou strany transakce, protože míra převzatého rizika ovlivňuje cenu a další podmínky transakce mezi sdruženými podniky. Analýza rizik je v praxi nejproblematictější, proto ji Směrnice OECD podrobně popisuje. Rizika však nejsou důležitější než vykonávané funkce nebo použitá aktiva. Relevanci funkcí, aktiv a rizik je třeba vždy stanovit v každé konkrétní transakci podrobnou funkční analýzou.<sup>71</sup>

---

<sup>68</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>69</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>70</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>71</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

Směrnice OECD uvádí následující kroky při analýze rizik řízené transakce:

- Identifikace ekonomicky významných rizik a jejich specifík;
- Stanovení specifických ekonomicky významných rizik, která spojené podniky smluvně nesou za podmínek dané transakce (smluvní převzetí rizik);
- Určení kroků, které spojené podniky podnikají ve vztahu k převzetí a kontrole rizik a určení, na který podnik dopadá příznivý či nepříznivý rizikový scénář a který podnik je finančně způsobilý k převzetí rizika (funkční analýza ve vztahu k rizikům);
- Interpretace informací získaných v předchozích krocích a určení, zda je smluvní převzetí rizika v souladu s jednáním spojených podniků a dalšími skutečnostmi daného případu;
- Alokace rizika – pokud strana transakce podle výše uvedených bodů nese riziko, riziko nekontroluje nebo není finančně způsobilá k převzetí rizika, riziko by mělo být alokováno podniku, který provádí kontrolu a je finančně způsobilý k převzetí rizika. Pokud je takovýchto podniků několik, mělo by být riziko alokováno podniku, který jej kontroluje nejvíce;
- Stanovení ceny konkrétní transakce se zohledněním finančních a dalších důsledků převzetí adekvátně přiděleného rizika a příslušné kompenzace za kontrolu rizika.<sup>72</sup>

### 2.3.3. Vlastnosti převáděného majetku či poskytovaných služeb

V případě tržních transakcí mají specifické vlastnosti majetku či služeb vliv na hodnotu transakce. Vlastnosti majetku a služeb jsou nejčastějším vysvětlením cenových rozdílů v případě nezávislých transakcí. Srovnání těchto vlastností může být užitečné k vymezení dané transakce a ke stanovení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí. Směrnice OECD uvádí jako příklady charakteristických vlastností hmotného majetku, které by měly být posouzeny, fyzické vlastnosti majetku, jeho kvalitu a spolehlivost a dostupnost a objem dodávek. Pokud se jedná o poskytování služeb, měla by být zkoumána povaha a rozsah služeb. Specificky v případě nehmotného majetku Směrnice OECD uvádí formu transakce (prodej, poskytnutí licence), typ majetku (patent, know-how), dobu trvání a stupeň ochrany nebo očekávané výnosy z využívání majetku.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>73</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

### 2.3.4. Ekonomické okolnosti

Pro zajištění srovnatelnosti je nutné, aby trhy, na nichž nezávislé a sdružené podniky působí, nevykazovaly rozdíly, které by měly podstatný vliv na cenu či marži, nebo aby bylo možné provést příslušné úpravy. Směrnice OECD řadí mezi ekonomické okolnosti, které mohou být relevantní pro stanovení srovnatelnosti trhu, mimo jiné rozsah konkurence, dostupnost substitutů nebo kupní sílu spotřebitelů.<sup>74</sup>

Pokud skupina spojených podniků vstupuje do podobných transakcí v několika zemích a ekonomické okolnosti jsou v těchto zemích velice podobné, může být pro takovou skupinu výhodné vycházet ze srovnávací analýzy zahrnující několik zemí.<sup>75</sup>

### 2.3.5. Podnikatelské strategie

Při vymezení transakce a stanovení srovnatelnosti je nutné brát v úvahu i podnikatelské strategie spojených podniků. Zvolená podnikatelská strategie může mít výrazný vliv na zisk podniku. Podnikatelská strategie zaměřená na pronikání na trh nebo na zvýšení tržního podílu může být spojena s nižší cenou účtovanou za výrobky a dočasně zvýšenými náklady. To může vyústit ve snížení aktuálního zisku v očekávání vyšších zisků v budoucnu. V takových případech by mělo být zkoumáno, který podnik by měl nést počáteční ztrátu.<sup>76</sup>

Váha jednotlivých výše popsaných faktorů je z velké míry závislá na zvolené metodě stanovení převodních cen. Kupříkladu vlastnosti převáděného majetku či služeb by měly být nejpřísněji zkoumány při použití metody srovnatelné nezávislé ceny. Při použití této metody může mít jakýkoliv rozdíl ve vlastnostech majetku či služeb vliv na cenu.<sup>77</sup>

### 2.3.6. Ostatní faktory

Kromě výše popsaných faktorů srovnatelnosti uvádí Směrnice OECD další faktory, které je potřeba zvažovat při posuzování, zda je cena stanovena v souladu s principem tržního odstupu. Jedná se o následující faktory:

---

<sup>74</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>75</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>76</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>77</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

- Rozpoznání přesně vymezených transakcí. Při analýze by měl být uplatněn princip podstaty nad formou – transakce by měla být přezkoumána z pohledu ekonomické racionality.
- Ztráty. Vykázání ztráty musí být vždy detailně analyzováno. Nelze automaticky uzavřít, že z důvodu ztráty není dodržen princip tržního odstupu.
- Dopady vládních politik. Vládní politiky jsou považovány za lokální specifika trhu.
- Použití ocenění pro účely cla. Pro účely ocenění hodnoty dováženého zboží je někdy využíván celními správami princip tržního odstupu – pro účely ocenění dováženého zboží spojenými podniky je využívána hodnota obdobného zboží dováženého nespojenými podniky. Z tohoto důvodu může být ocenění pro účely vyměření cel užitečné pro účely převodních cen.
- Vlastnosti lokálního trhu, především zohlednění úspor plynoucích v souvislosti s působením na určitém trhu, tzv. úspor v souvislosti s umístěním.
- Pracovní kolektiv. Vysoce kvalifikovaní pracovníci, kteří mohou zvyšovat hodnotu aktiv v rámci skupiny, by měli být bráni v potaz při srovnávací analýze.
- Skupinové synergie. Skupina podniků může realizovat výhody ze vzájemných vazeb v rámci skupiny. Tyto faktory by měly být zohledněny a učiněny úpravy srovnatelnosti.<sup>78</sup>

### 2.3.7. Proces srovnávací analýzy

Samotný proces srovnávací analýzy je Směrnicí OECD popsán jako devítikrokový proces. Nejedná se však o jediný možný způsob provádění srovnávací analýzy. Směrnice OECD uvádí, že se tento proces považuje za přijatou správní praxi, ale přípustný může být i jakýkoliv jiný proces, který povede k identifikaci spolehlivých srovnatelných údajů. Srovnávací analýza, která je součástí procesu volby nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen a jejich aplikace, má za cíl nalézt nejspolehlivější srovnatelné údaje. Vyhledání srovnatelných údajů je ovšem pouze jednou z částí srovnávací analýzy a nemělo by být se srovnávací analýzou zaměřováno.<sup>79</sup>

Typický proces srovnávací analýzy je následující:

- 1) Určení období, kterých se má analýza týkat;
- 2) Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka;

<sup>78</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>79</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

- 3) Porozumění zkoumaným řízeným transakcím, především na základě funkční analýzy, za účelem volby testované strany (v případě potřeby), nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností daného případu, finančního ukazatele, který bude testován (v případě transakční ziskové metody), a za účelem identifikace významných faktorů srovnatelnosti, které by měly být brány v úvahu.
- 4) Zhodnocení stávajících interních údajů (pokud jsou k dispozici).
- 5) Určení dostupných zdrojů informací externích srovnatelných údajů, pokud jsou takovéto externí srovnatelné údaje nezbytné s ohledem na jejich relativní spolehlivost.
- 6) Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen a související stanovení relevantního finančního ukazatele.
- 7) Identifikace potenciálně srovnatelných údajů: určení klíčových vlastností, které mají být dodrženy ze strany jakékoliv nezávislé transakce, aby mohla být považována za potenciálně srovnatelnou, a to na základě relevantních faktorů identifikovaných v rámci kroku 3 a s faktory srovnatelnosti uvedenými výše.
- 8) Určení úprav srovnatelnosti a jejich provedení (jsou-li potřeba).
- 9) Interpretace a použití shromážděných údajů, určení odměny, která je v souladu s tržním odstupem.

Samotný proces nemusí probíhat lineárně. Především kroky 5 až 7 mohou být prováděny opakovaně, než bude dosaženo vyhovujícího závěru.<sup>80</sup>

Ohledně určení období, kterých se má analýza týkat, Směrnice OECD stanoví, že nejspolehlivější informace pro účely analýzy představují informace týkající se srovnatelných nezávislých transakcí ze stejného období jako řízená transakce. Tyto informace by měly vyjadřovat, jakým způsobem se chovaly nezávislé subjekty za daných ekonomických okolností, které jsou stejné jako v případě řízené transakce. Prakticky je však získání dat za stejné období problematické. Z tohoto důvodu je prakticky lepší zkoumat data za několik let, což přináší i benefity ve formě odstranění zkreslení z důvodu krátkodobých výkyvů.<sup>81</sup>

Analýza okolností daňového poplatníka představuje analýzu odvětví, konkurence, ekonomických a jiných faktorů, které mají vliv na daňového poplatníka a jeho prostředí. Tato

---

<sup>80</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>81</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.



analýza pomáhá porozumět podmínkám řízené transakce a nezávislých transakcí, které mají být srovnávány.<sup>82</sup>

Funkční analýza byla popsána již v rámci faktorů srovnatelnosti výše. Volba testované strany by měla být v souladu s provedenou funkční analýzou. Obvykle se bude jednat o stranu, která nese méně funkcí a rizik, tj. její funkční a rizikový profil je méně rozvinutý.<sup>83</sup>

Pokud jsou k dispozici interní srovnatelné údaje, je jejich využití lepší variantou, protože tyto údaje mají bližší vztah k řízené transakci. Interními srovnatelnými údaji jsou údaje z transakce, kterou uskutečňuje spojený podnik s třetí stranou a je srovnatelná s řízenou transakcí. Pokud takovéto srovnatelné informace existují, není nutné postoupit k dalšímu kroku, kterým je získání externích srovnatelných údajů, a pokračuje se výběrem nejvhodnější metody stanovení převodních cen. Externí údaje jsou v praxi nejčastěji získávány z komerčních databází, které obsahují velké množství účetních dat o společnostech.<sup>84</sup>

Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen závisí především na provedené funkční analýze. Výběr vhodné metody by měl být posuzován podle okolností každého případu.<sup>85</sup> Jednotlivé metody pro stanovení převodních cen jsou uvedeny v následujících částech práce.

Identifikace potenciálních srovnatelných externích údajů je stěžejní částí srovnávací analýzy. Identifikace potenciálních srovnatelných údajů musí být provedena s cílem nalézt nejspolehlivější údaje. Nezávislé transakce však nemusí být v rámci některých trhů k dispozici. Proto musí někdy dojít k rozšíření okruhu i na nezávislé transakce realizované stranami s odlišným modelem fungování, realizované na jiném geografickém trhu nebo v rámci jiných odvětví, vždy s ohledem na okolnosti každého případu.<sup>86</sup>

Směrnice OECD uvádí, že existují dva způsoby, kterými lze postupovat při identifikaci potenciálně srovnatelných stran. Při využití prvního způsobu je sestaven seznam subjektů, které by měly realizovat potenciálně srovnatelné transakce. Následně jsou shromážděny údaje o transakcích realizovaných těmito subjekty, aby bylo ověřeno, že se jedná o přijatelné

---

<sup>82</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>83</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>84</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>85</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>86</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

srovnatelné údaje. Tento přístup je vhodné použít, pokud osoba, která provádí vyhledávání, zná další subjekty zabývající se srovnatelnými transakcemi.<sup>87</sup>

Druhý způsob je založen na širokém souboru společností podnikajících ve stejném sektoru, vykonávající stejné funkce a se stejnými ekonomickými vlastnostmi. Tento soubor je následně zúžen pomocí výběrových kritérií a veřejně dostupných informací. Výběrová kritéria mohou být kvalitativní (např. podnikatelské strategie) nebo kvantitativní (např. výše tržeb, aktiv, nebo počet zaměstnanců).<sup>88</sup>

Další krok srovnávací analýzy spočívá v provedení úprav srovnatelnosti, jsou-li takové úpravy potřebné. Směrnice OECD zdůrazňuje, že úpravy by měly být provedeny, pouze pokud se očekává zvýšení spolehlivosti výsledků. Nutnost provedení četných úprav v souvislosti s klíčovými faktory srovnatelnosti může indikovat, že vybrané transakce třetích stran nejsou dostatečně srovnatelné. Ohledně samotných úprav Směrnice OECD uvádí úpravy z hlediska konzistence účetnictví, z hlediska segmentace finančních údajů nebo z hlediska rozdílů v kapitálu, funkcích nebo rizicích.<sup>89</sup>

Posledním krokem srovnávací analýzy je interpretace a použití údajů shromážděných v předchozích krocích k určení odměny v souladu s principem tržního odstupu. V některých případech bude možné získat jedinou hodnotu (např. cenu, marži), která bude v souladu s principem tržního odstupu. Vzhledem k tomu, že převodní ceny nejsou exaktní vědou, je v praxi častější situace, kdy bude výsledkem analýzy určité rozpětí hodnot, které jsou v souladu s principem tržního odstupu. Ke zvýšení spolehlivosti analýzy v takovémto případě mohou přispět statistické nástroje, které berou v úvahu střední trend za účelem zmenšení rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí nebo percentily).<sup>90</sup>

## 2.4. Metody pro stanovení převodních cen

Směrnice OECD obsahuje specifické metody pro určení převodních cen, tak aby byl dodržen princip tržního odstupu. Cílem by mělo být použít nejvhodnější metodu pro každý konkrétní případ. Proces výběru vhodné metody pro stanovení převodní ceny by měl zahrnovat zejména posouzení následujících kritérií:

---

<sup>87</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>88</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>89</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>90</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

- Silné a slabé stránky jednotlivých metod;
- Vhodnost metody vzhledem k funkční analýze;
- Dostupnost spolehlivých srovnatelných informací potřebných pro aplikaci dané metody;
- Úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí, včetně spolehlivosti úprav z hlediska srovnatelnosti transakcí.<sup>91</sup>

Snaha o nalezení nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen by však neměla být vykládána tak, že je nezbytné v rámci každého konkrétního případu detailně zkoumat všechny metody pro stanovení převodních cen. Volba vhodné metody by však měla být vždy řádně zdokumentována.<sup>92</sup>

Směrnice OECD rozlišuje dvě skupiny metod pro stanovení převodních cen: (i) tradiční transakční metody a (ii) transakční ziskové metody. Současně Směrnice OECD připouští použití i jiných metod, pokud zajistí, že převodní ceny stanovené podle takovýchto metod jsou v souladu s principem tržního odstupu. Tyto metody by ovšem neměly být používány přednostně před metodami stanovenými Směrnicí OECD, pokud jsou metody dle Směrnice OECD vhodnější vzhledem k individuálním okolnostem každého případu. Ohledně použití více metod pro určitou transakci Směrnice OECD nevyžaduje, aby pro dodržení principu tržního odstupu byla aplikována více než jedna metoda.<sup>93</sup>

#### **2.4.1. Tradiční transakční metody**

Tradiční transakční metody jsou považovány za nejpřímější způsob pro určení, zda jsou podmínky v obchodních a finančních vztazích mezi sdruženými podniky v souladu s principem tržního odstupu. Z tohoto důvodu je vhodnější použití tradičních transakčních metod než transakčních ziskových metod, ale jen za předpokladu, že je možné je aplikovat se stejnou mírou spolehlivosti. Směrnice OECD rozeznává a popisuje následující tradiční transakční metody.<sup>94</sup>

---

<sup>91</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>92</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>93</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>94</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

### **Metoda srovnatelné nezávislé ceny (*Comparable uncontrolled price method – CUP*)**

Metoda srovnatelné nezávislé ceny porovnává cenu, která je účtována za výrobky nebo služby převáděné v rámci řízené transakce s cenou účtovanou ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Rozdíly mezi těmito dvěma cenami mohou indikovat, že podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky nejsou v souladu s principem tržního odstupu a že cena v řízené transakci by měla být nahrazena cenou v nezávislé transakci.<sup>95</sup>

Ačkoliv tato metoda je považována za nejpřesnější metodu pro uplatnění principu tržního odstupu, její praktická aplikace je obtížná. Obvykle je v praxi problematické nalézt srovnatelnou nezávislou transakci.<sup>96</sup>

Vzhledem k tomu, že aplikace metody srovnatelné nezávislé ceny vyžaduje produktovou shodu a vysoký stupeň porovnatelnosti podmínek konkrétní transakce, praktického využití nalezne především při transakcích s komoditami, které mají v nezávislých transakcích kótované ceny na burzovním trhu.<sup>97</sup>

### **Metoda ceny při opětovném prodeji (*Resale price method*)**

Metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt, který byl nakoupen od spojeného podniku, prodán nezávislému subjektu. Tato prodejní cena je následně upravena o přiměřenou hrubou marži představující částku, z níž by se prodávající snažil pokrýt náklady a dosáhnout přiměřeného zisku s ohledem na jeho funkční a rizikový profil. Takto upravenou cenu lze po zohlednění nákladů spojených s koupí produktu považovat za cenu, která je v souladu s principem tržního odstupu.<sup>98</sup>

Marže, jež snižuje cenu při následném prodeji, může být stanovena jako marže při opětovném prodeji, která by byla dosažena prodejcem při prodeji produktu při uskutečnění srovnatelné nezávislé transakce. Současně může jít o marži, která by byla dosažena nezávislým podnikem ve srovnatelné nezávislé transakci.<sup>99</sup>

---

<sup>95</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>96</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>97</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>98</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>99</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

Metodu následného prodeje je vhodné využít pro marketingové služby a distribuční činnost.

### **Metoda nákladů a přírážky (*Cost plus method*)**

Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které vynaloží dodavatel aktiv nebo služeb v řízené transakci na majetek nebo služby poskytované spojenému podniku. K těmto nákladům se následně přičte příslušná přírážka, tak aby dodavatel dosáhl přiměřeného zisku s ohledem na jeho funkční a rizikový profil a podmínky trhu.<sup>100</sup>

Přírážka k nákladům by se měla stanovit odkazem na přírážku k nákladům, které dosahuje daný dodavatel při uskutečňování nezávislých transakcí. Pokud takovéto transakce nejsou k dispozici, je možné přírážku stanovit přihlédnutím k externím srovnatelným transakcím.<sup>101</sup>

Limitace této metody spočívá v tom, že náklady, které musí pokrýt podnik během určitého období, nejsou v určitých případech rozhodujícím faktorem při stanovení přiměřeného zisku. Společnosti jsou často v důsledku konkurence na trhu nuceny snižovat ceny prostřednictvím snížení nákladů souvisejících s dodávaným zbožím nebo poskytnutými službami. Existují i další okolnosti, kdy není možné určit souvislost mezi výší nákladů a tržní cenou. Pozornost by měla být upřena také na to, aby byla porovnatelná přírážka aplikována na porovnatelnou nákladovou bázi. V této souvislosti je důležitým faktorem konzistentnost účetnictví. Účetní postupy v řízených a nezávislých transakcích by měly být stejné, nebo by se měly provést přiměřené úpravy účetních údajů, aby bylo zajištěno, že v obou případech je použit stejný typ nákladů.<sup>102</sup>

Směrnice OECD popisuje tři druhy nákladů. Prvním druhem nákladů jsou přímé náklady spojené s výrobou produktů nebo poskytnutím služeb. Druhým druhem nákladů jsou nepřímé výrobní náklady úzce související s výrobním procesem, které mohou být společné pro více výrobků či služeb. Posledním druhem nákladů jsou provozní náklady podniku jako celku, kterými jsou například náklady na administrativu. Přírážka by měla být aplikována na odpovídající nákladovou bázi.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>101</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>102</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>103</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

Prakticky je tato metoda nejčastěji využitelná při ocenění transakcí s nízkou přidanou hodnotou (prodej polotovarů nebo i hotových výrobků). Současně bývá využita i při ocenění kontraktů ve smluvní výrobě.

#### **2.4.2. Transakční ziskové metody**

Druhým typem metod pro stanovení převodních cen, které obsahuje Směrnice OECD, jsou transakční ziskové metody. Tradiční ziskové metody se zaměřují na zisky, jež jsou generovány v rámci transakcí mezi spojenými podniky. Zisky generované v rámci řízené transakce mohou být relevantním ukazatelem, zda je daná transakce ovlivněna podmínkami odlišnými od podmínek, které by byly za jinak srovnatelných okolností dohodnuty mezi nezávislými podniky. Mezi transakční ziskové metody řadí Směrnice OECD transakční metodu čistého obchodního rozpětí a transakční metodu rozdělení zisku.<sup>104</sup>

##### **Transakční metoda čistého obchodního rozpětí (*Transaction net margin method*)**

Transakční metoda čistého obchodního rozpětí zkoumá čistý zisk, který je realizován v rámci řízené transakce, a to poměrně k vhodné základně např. k nákladům, tržbám nebo aktivům. Tato metoda funguje obdobně jako metoda nákladů a přírážky a metoda ceny při opětovném prodeji. Proto by měla být aplikována obdobně jako tyto dvě tradiční transakční metody, aby byla zajištěna její co možná největší spolehlivost. Prakticky by tak ukazatel čistého zisku z řízené transakce měl být stanoven s ohledem na čistý zisk, jehož dosahuje podnik ve srovnatelných transakcích s nespojenými podniky. Pokud není možné takto stanovit čistý zisk plynoucí z řízené transakce, může sloužit jako vodítko čisté rozpětí externí srovnatelné transakce.<sup>105</sup>

Výhodou této metody je, že ukazatele čistého zisku jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích, než je tomu u metody srovnatelné nezávislé tržní ceny. Další výhodou je, že postačuje stanovit finanční ukazatel pouze pro jeden ze spojených podniků. Stejně tak není často nutné, aby účetní záznamy všech účastníků transakce byly vedeny na stejném základě. Kromě popsaných výhod, má transakční metoda čistého rozpětí i určité nevýhody. Ukazatel čistého zisku může být ovlivněn některými faktory, které by neovlivnily cenu nebo hrubou

---

<sup>104</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>105</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

marži mezi nezávislými podniky, např. variace provozních nákladů podniků. Proto Směrnice OECD stanovuje podrobné pokyny pro určení srovnatelnosti pro tuto metodu.<sup>106</sup>

Volba základny, se kterou je čistý zisk poměřován, by měla být v souladu se srovnávací analýzou řízené transakce a měla by odrážet alokaci rizik mezi strany dané transakce. Poměřování čistého zisku tržbami je často využíváno pro určení ceny, která je v souladu s principem tržního odstupu, při nákupech od sdruženého podniku s následným prodejem nespojeným osobám. Poměřování čistého zisku aktivity je naopak vhodné, pokud jsou aktiva lepším ukazatelem přidané hodnoty u testované transakce. Takovým případem jsou například určité výrobní činnosti nebo kapitálově náročné finanční činnosti. Kromě těchto ukazatelů mohou jako základna pro poměřování čistého zisku posloužit i náklady, ale opět pouze za předpokladu, že náklady představují relevantní ukazatel hodnoty vykonávaných funkcí, použitých aktiv a rizik nesených testovanou stranou. Směrnice OECD dále uvádí, že ve specifických případech mohou být použity i jiné ukazatele jako např. podlahová plocha nájemních jednotek, počet zaměstnanců atd.<sup>107</sup>

#### **Transakční metoda rozdělení zisku (*Profit split method*)**

Transakční metoda rozdělení zisku se zaměřuje na eliminaci netržních vlivů v rámci řízené transakce na zisk tím, že stanoví rozdělení zisku tak, jako kdyby byl rozdělen mezi nezávislými podniky v souladu s principem tržního odstupu.<sup>108</sup>

Touto metodou jsou nejprve identifikovány rozdělované zisky (případně ztráty) z řízené transakce. Tyto zisky jsou následně rozděleny mezi spojené podniky na základě ekonomicky platné báze, která je odrazem očekávaného rozdělení zisků v souladu s principem tržního odstupu.<sup>109</sup>

Výhodou metody rozdělení zisku je, že může být využita pro vysoce integrované činnosti, pro které by nebylo vhodné použití jednostranné metody. Metoda rozdělení zisku je flexibilní, protože bere v úvahu jedinečné skutečnosti a okolnosti sdružených podniků, které nelze nalézt u nezávislých podniků, a i přesto představuje přístup založený na principu tržního

---

<sup>106</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>107</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>108</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>109</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

odstupu. Při použití této metody je také nižší pravděpodobnost, že jedna ze stran řízené transakce získá nepřiměřeně vysoký zisk, protože jsou hodnoceny obě strany transakce.<sup>110</sup>

Mezi praktické nevýhody metody rozdělení zisku patří její obtížnější aplikace. Pro sdružené podniky a daňové správy může být obtížné získat potřebné informace pro aplikaci. Problémem může také být komplikované stanovení kombinovaných výnosů a nákladů pro jednotlivé spojené podniky, které se podílejí na řízené transakci. Pokud je tato metoda aplikována na provozní zisk, může být taktéž obtížné identifikovat provozní výdaje související s danými transakcemi a alokovat náklady mezi dané transakce a jiné činnosti podniků.<sup>111</sup>

Kombinované zisky, které jsou rozdělovány v rámci transakční metody rozdělení, by měly zahrnovat pouze ty zisky, které jsou generovány v řízených transakcích. V tomto ohledu je zásadní identifikovat relevantní transakce, na něž se má transakční rozdělení zisku uplatnit. Aby mohly být kombinované zisky přesně stanoveny, je nutné převést účetnictví stran dané transakce na stejný základ s ohledem na účetní postupy a funkční měnu a tyto účetní záznamy sdružit.<sup>112</sup>

Ohledně samotného rozdělení zisku Směrnice OECD blíže rozeznává dva přístupy pro rozdělení zisku, a to (i) analýzu zásluh a (ii) zbytkovou analýzu. Analýza zásluh vychází z rozdělení kombinovaných zisků tak, aby se rozdělení blížilo tomu, co by očekávaly nespojené podniky. Takovéto rozdělení zisků může být podpořeno srovnatelnými údaji, pokud jsou k dispozici. Pokud tomu tak není, rozdělení zisků často bývá založeno na relativní hodnotě funkcí vykonávaných jednotlivými spojenými podniky při zohlednění použitých aktiv a nesených rizik.<sup>113</sup>

Zbytková analýza je dvoufázovou metodou rozdělení zisku. Nejprve dochází k přiřazení odměny každému účastníkovi transakce za jeho nejedinečné přínosy za využití některé z tradičních transakčních metod nebo transakční metody čistého rozpětí s odkazem na odměnu v rámci srovnatelných transakcí mezi nespojenými podniky. Ve druhé fázi dochází k alokaci zisku, který zbyl po rozdělení v rámci první fáze.<sup>114</sup>

---

<sup>110</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>111</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>112</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>113</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>114</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.



Praktické rozdělení zisku podle transakční metody rozdělení probíhá pomocí jednoho či více alokačních klíčů. Nejčastěji jsou používány alokační klíče, které vycházejí z aktiv, kapitálu či nákladů v závislosti na typu řízené transakce. Kromě určení nejvhodnějšího alokačního klíče je důležité dále stanovit relevantní časové období, za které by měly být brány v úvahu dané ukazatele pro určení alokačního klíče. Například pokud jsou jako alokační klíč využity náklady, může být prodleva mezi dobou, kdy byly náklady vynaloženy a kdy dochází k tvorbě hodnoty.<sup>115</sup>

## 2.5. Dokumentace k převodním cenám dle Směrnice OECD

Směrnice OECD obsahuje obecná pravidla pro tvorbu a obsah dokumentace převodních cen, které by měly jednotlivé jurisdikce zohlednit při stanovení požadavků na dokumentování převodních cen. Současně poskytuje návod daňovým poplatníkům, jak nejlépe zdokumentovat, že transakce mezi spojenými podniky jsou v souladu s principem tržního odstupu.<sup>116</sup>

Směrnice OECD uvádí následující tři cíle dokumentace převodních cen:

- Zajistit, aby daňoví poplatníci věnovali pozornost převodním cenám při nastavování cen a podmínek transakcí mezi spojenými podniky a při vykazování příjmů z těchto transakcí v daňových přiznáních.
- Poskytnout daňovým správám informace pro účely posouzení rizika v nastavení převodních cen.
- Poskytnout daňovým správám informace, kterou mohou využít při provádění kontrol v oblasti nastavení převodních cen.

Tyto cíle by měly zohlednit daňové správy v jednotlivých zemích při stanovení požadavků na dokumentaci převodních cen. Směrnice OECD zavádí tříступňovou strukturu dokumentace převodních cen sestávající z následujících částí:

1. Základní dokumentace (Master File)
2. Specifická dokumentace (Local File)
3. Zprávy podle zemí (Country by country Report)

---

<sup>115</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>116</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

### 2.5.1. Základní dokumentace

Základní dokumentace by měla poskytnout základní přehled o činnostech nadnárodní skupiny podniků, její obecné politiky převodních cen a její globální alokace příjmů a hospodářské činnosti. Cílem základní dokumentace je nastínit základní přehled, který dává politiku převodních cen nadnárodní skupiny do globálních hospodářských, právních, finančních a daňových souvislostí. Základní dokumentace by neměla obsahovat vyčerpávající seznam informací, ale pouze základní přehled. Pro detailní popis transakcí je určena specifická dokumentace.<sup>117</sup>

Informace, které by měla základní dokumentace obsahovat, lze rozdělit do pěti kategorií:

1. Organizační struktura nadnárodní skupiny podniků;
2. Popis obchodních činností nadnárodní skupiny podniků;
3. Nehmotná aktiva nadnárodní skupiny podniků;
4. Vnitroskupinové finanční aktivity;
5. Finanční a daňová pozice nadnárodní skupiny podniků.<sup>118</sup>

Bližší detail ohledně obsahu těchto pěti oblastí poskytuje příloha Směrnice OECD. Organizační struktura by měla obsahovat schéma zobrazující právní a vlastnickou strukturu skupiny nadnárodních podniků a geografické umístění provozních subjektů.

Popis obchodní činnosti skupiny nadnárodních podniků by měl obsahovat:

- Klíčové zdroje zisku generovaného obchodní činností;
- Popis dodavatelského řetězce nejvýznamnějších výrobků nebo služeb;
- Seznam a stručný popis významných služeb poskytovaných mezi členy skupiny nadnárodních podniků včetně způsobu nastavení převodních cen;
- Popis hlavních geografických trhů, na kterých jsou výrobky a služby skupiny prodávány;
- Stručnou funkční analýzu popisující přínosy jednotlivých subjektů v rámci skupiny podniků;

---

<sup>117</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>118</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

- Popis případných významných transakcí, které se týkají restrukturalizace podniků, akvizic a prodejů, k nimž došlo v průběhu daného fiskálního roku.<sup>119</sup>

Kapitola popisující nehmotná aktiva by měla obsahovat:

- Obecný popis strategie a přístupu skupiny nadnárodních podniků k vývoji, vlastnictví a využívání nehmotných aktiv;
- Seznam nehmotných aktiv, která jsou významná z hlediska nastavení převodních cen a identifikaci subjektů, které jsou jejich vlastníky;
- Seznam významných dohod mezi jednotlivými subjekty v rámci skupiny podniků, které souvisejí s nehmotnými aktivy;
- Obecný popis strategie stanovení převodních cen souvisejících s výzkumem a vývojem a nehmotnými aktivy;
- Obecný popis případného významného převodu podílu na nehmotných aktivech mezi spojenými podniky během daného fiskálního roku včetně identifikace zúčastněných subjektů, uvedení zahrnutých zemí a kompenzace.<sup>120</sup>

Vnitroskupinové finanční aktivity skupiny by měly obsahovat:

- Obecný popis financování skupiny včetně významného financování od nespojených věřitelů;
- Identifikace členů skupiny, kteří poskytují centrální financování;
- Obecný popis strategie nastavení převodních cen v oblasti financování v rámci skupiny.

Finanční a daňová pozice skupiny nadnárodních podniků by měla zahrnovat účetní údaje za daný fiskální rok a dále relevantní předběžná cenová ujednání s daňovou správou a další rozhodnutí souvisejí s rozdělením příjmů.<sup>121</sup>

## 2.5.2. Specifická dokumentace

Specifická dokumentace doplňuje základní dokumentaci a měla by uvádět podrobnější informace ohledně vnitroskupinových transakcí. Zatímco základní dokumentace uvádí obecný

<sup>119</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>120</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>121</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

přehled o vnitroskupinových transakcích v rámci celé skupiny, specifická dokumentace se zaměřuje na analýzu transakcí mezi jedním jednotlivým subjektem a ostatními spojenými podniky.

Stejně jako v případě základní dokumentace uvádí příloha Směrnice OECD detailnější popis požadavků na obsah specifické dokumentace.

Specifická dokumentace by měla obsahovat detailní informace o daném subjektu. Tyto informace by měly zahrnovat následující:

- Popis struktury řízení a lokální organizační struktury;
- Podrobný popis obchodních činností a obchodní strategie včetně uvedení zde je subjekt zapojen do restrukturalizace nebo převodu nehmotných aktiv;
- Klíčoví konkurenti.<sup>122</sup>

Těžištěm specifické dokumentace je popis řízených transakcí. Tento popis by měl obsahovat především následující:

- Popis významných řízených transakcí a kontextu, ve kterém jsou uskutečňovány;
- Objemy vnitroskupinových transakcí;
- Identifikaci spojených podniků účastnících se řízených transakcí;
- Srovnávací a funkční analýzu daného subjektu a relevantních sdružených podniků;
- Výběr nejvhodnější metody stanovení převodních cen pro řízené transakce a zdůvodnění zvolené metody;
- Seznam a popis případných zvolených srovnatelných nezávislých transakcí a informace o relevantních finančních ukazatelích nezávislých podniků použitých při analýze převodních cen;
- Informace o předběžných cenových ujednáních a dalších rozhodnutích správce daně vztahujících se k řízeným transakcím.

Specifická dokumentace by zároveň měla obsahovat finanční data o daném subjektu, především finanční výkazy.<sup>123</sup>

## **2.6. Převodní ceny v kontextu Evropské unie**

Přestože přímé daně nejsou v rámci EU harmonizovány tak jako daně nepřímé, zdanění korporací představuje významný element fungování vnitřního trhu EU. Zdanění nadnárodních

---

<sup>122</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>123</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

skupin podniků je tak jednou z důležitých oblastí. Rozdíly v uplatňování pravidel pro převodní ceny mezi jednotlivými členskými státy mohou vést k nárůstu administrativní zátěže a tím i nákladů na straně daňových správ a daňových poplatníků. Současně mohou rozdílná pravidla vést k využívání mezer v daňových zákonech a přesouvání zisků. Pro oblast převodních cen bylo proto ustanoveno Společné fórum EU o převodních cenách (*Joint Transfer Pricing Forum*).<sup>124</sup>

### 2.6.1. Společné fórum EU o převodních cenách

Společné fórum EU o převodních cenách bylo založeno v červnu 2002. Společné fórum EU o převodních cenách poskytuje Evropské komisi konsenzuální návrhy a poradenství, jak přistupovat k problematickým oblastem převodních cen za využití nelegislativních řešení v kontextu pravidel a doporučení Směrnice OECD. Společné fórum EU o převodních cenách je tvořeno zástupci z řad daňových správ členských států a členů nevládních organizací. Činnost Společného fóra EU o převodních cenách se týká dvou hlavních oblastí:

- (i) Arbitrážní konvence.
- (ii) Ostatních oblastí převodních cen, mezi něž patří především oblast dokumentace k převodním cenám, služby s nízkou přidanou hodnotou nebo předběžné cenové dohody.<sup>125</sup>

### 2.6.2. Dokumentace k převodním cenám podle Společného fóra EU o převodních cenách

V oblasti dokumentace k převodním cenám vydala Evropská komise ve spolupráci se Společným fórem EU o převodních cenách Kodex chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v EU („Kodex“). Cílem Kodexu je standardizovat dokumentaci, kterou by podniky měly vypracovat s cílem zjednodušit požadavky na stanovení převodních cen a tím umožnit podnikům lépe využívat výhod vnitřního trhu.<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> *Joint Transfer Pricing Forum* [online]. [cit. 2021-04-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en#heading\\_1](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1)

<sup>125</sup> *Joint Transfer Pricing Forum* [online]. [cit. 2021-04-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en#heading\\_1](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1)

<sup>126</sup> *Joint Transfer Pricing Forum* [online]. [cit. 2021-04-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en#heading\\_1](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1)

Kodex zavádí dvoustupňovou strukturu dokumentace převodních cen pro nadnárodní skupiny podniků sestávající ze (i) základní dokumentace a (ii) specifické dokumentace pro danou zemi.<sup>127</sup>

Základní dokumentace by měla obsahovat standardizované informace platné pro všechny členy koncernu v Evropské unii. Měla by odrážet hospodářskou situaci podniků a poskytovat obrázek o nadnárodním koncernu a jeho způsobu tvorby převodních cen. Specificky by měla základní dokumentace obsahovat tyto informace:

- Obecný popis podniku a podnikové strategie včetně změn podnikové strategie ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím;
- Obecný popis organizační, právní a provozní struktury nadnárodního koncernu včetně organizačního schématu, seznamu členů koncernu a popisu účasti mateřské společnosti v dceřiných společnostech;
- Obecný popis sdružených podniků zapojených do řízených transakcí, na nichž se podílejí podniky v Evropské unii;
- Obecný popis řízených transakcí, na nichž se podílejí sdružené podniky v Evropské unii, tj. toků transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, peněžních toků), průběhu fakturací a rozsahu transakčních toků;
- Obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím;
- Vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) včetně zaplacených a inkasovaných licenčních poplatků;
- Politiku daného nadnárodního koncernu týkající se stanovení převodních cen mezi společnostmi nebo popis systému tvorby převodních cen daného koncernu, který vysvětluje nezávislost převodních cen společnosti;
- Seznam dohod o podílení se na nákladech, předběžných cenových dohod a pravidel týkajících se aspektů v oblasti převodních cen, pokud se vztahují na členy koncernu v Evropské unii; a

---

<sup>127</sup> *Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii* [online]. [cit. 2021-4-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2006:176:FULL&from=en>

- Závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.<sup>128</sup>

Specifická dokumentace pro konkrétní zemi svým obsahem doplňuje základní dokumentaci a měla by obsahovat:

- Podrobný popis podniku a podnikové strategie včetně změn podnikové strategie ve srovnání s předchozím zdaňovacím obdobím;
- Popis a vysvětlení řízených transakcí specifických pro danou zemi včetně toků transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, peněžních toků), průběhu fakturací a rozsahu transakčních toků;
- Srovnávací analýzu;
- Vysvětlení ohledně výběru a uplatnění dané metody pro stanovení převodních cen;
- Informace o externích a interních srovnatelných údajích, jsou-li k dispozici; a
- Popis provádění a uplatňování politiky daného koncernu v oblasti převodních cen mezi společnostmi.<sup>129</sup>

V mezinárodním kontextu je primární vymezení principu tržního odstupu ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění. Interpretace a praktické otázky k použití tohoto principu jsou obsaženy ve Směrnici OECD. Směrnice OECD obsahuje vodítka, jak postupovat, aby byl dodržen princip tržního odstupu, mimo jiné obsahuje metody pro stanovení převodních cen. V rámci Evropské unie působí Společné fórum EU o převodních cenách, které se věnuje vybraným oblastem převodních cen.

---

<sup>128</sup> Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii [online]. [cit. 2021-4-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2006:176:FULL&from=en>

<sup>129</sup> Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii [online]. [cit. 2021-4-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2006:176:FULL&from=en>

### 3. Problematika převodních cen v České republice

Převodní ceny jsou oblastí, které věnuje český správce daně čím dál tím větší pozornost. Mezi roky 2014-2019 provedl český správce daně 2 182 daňových kontrol zaměřených na oblast převodních cen. Na základě provedených kontrol byla správcem daně dodatečně doměřena daň ve výši 3,2 miliardy Kč.<sup>130</sup>

Uvedená čísla demonstrují význam převodních cen. Právní úprava v této oblasti by měla být pro daňové poplatníky dostatečně srozumitelná, aby mohli naplnit zákonné požadavky a sankcionováno bylo pouze jednání vedoucí k záměrnému snižování základu daně.

#### 3.1. Zákon o daních z příjmů

##### 3.1.1. Základní ustanovení

Obecné ustanovení ohledně převodních cen je obsaženo v Zákonu o daních z příjmů:<sup>131</sup>  
*„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. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob.“*

Toto ustanovení zavádí princip tržního odstupu. Při posouzení cen mezi spojenými osobami podle tohoto ustanovení se nejprve porovná cena sjednaná mezi spojenými osobami s cenou, kterou by sjednaly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Z judikatury plyne, že břemeno důkazní spočívá na správci daně, který musí prokázat, že se jedná o spojené osoby a dále i výši ceny obvyklé. K tomu uvádí Nejvyšší správní soud: *„Pokud správce daně hodlá upravit základ daně na základě citovaného ustanovení, je třeba, aby postupoval ve třech krocích:*

---

<sup>130</sup> Finanční správa pokračuje v kontrolách převodních cen [online]. [cit. 2021-5-1]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/financni-sprava-pokracuje-v-kontrolach-p-41560>

<sup>131</sup> § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů



i. musí prokázat, že cena sporné transakce (tzv. převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami;

ii. musí prokázat, že převodní cena se liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (tzv. referenční cena);

iii. pokud zjistí rozdíl mezi převodní a referenční cenou musí dát daňovému subjektu příležitost, aby zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlil a doložil.

V prvních dvou krocích přitom nese důkazní břemeno správce daně. Teprve prokáže-li, že smluvní strany jsou spojené osoby a že si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, přeneše se důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak (pokud chce obhájit výši sjednané ceny) musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, ale přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční (viz např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 - 81, publ. Pod č. 2548/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 – 31, či ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012 – 52).<sup>132</sup>

Pokud je zjištěn rozdíl mezi těmito cenami, může daňový poplatník rozdíl vysvětlit. V této fázi přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ohledně vysvětlení rozdílů uvádí Nejvyšší správní soud mimo jiné následující: „Ten [daňový subjekt] musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Je tedy nyní na daňovém subjektu, aby vzniklý a správcem daně zjištěný a odůvodněný rozdíl cen prokázal. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně správcem daně nepřipadá v úvahu.“<sup>133</sup>

Pokud nedokáže poplatník uspokojivě vysvětlit rozdíl mezi cenami, dochází k úpravě základu daně. Starší znění Zákona o daních z příjmů účinné do 31.12.2013 obsahovalo textaci „správce daně upraví základ daně“. Novelou Zákona o daních z příjmů<sup>134</sup> bylo zavedeno současné znění „upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl“, která staví najisto, že úpravu může provést jak poplatník, tak správce daně. Tuto úpravu reflektoval zákonodárce v § 23 odst. 3 písm. a) bod 17 Zákona o daních z příjmů, který se použije v případě, kdy dojde ke

<sup>132</sup> Rozsudek NSS ze dne 25.4.2018 č.j. 3 Afs 105/2017 - 22

<sup>133</sup> Rozsudek NSS ze dne 23.1.2013 č.j. 1 Afs 101/2012 - 31

<sup>134</sup> Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

snížení základu daně podle § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů a nedojde k následné smluvní úpravě převodních cen.

Ohledně referenční ceny, tj. ceny, kterou by sjednaly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, existuje rozsáhlá judikatura Nejvyššího správního soudu. Ohledně běžných obchodních vztahů a stejných nebo obdobných podmínek: „*Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů expressis verbis nehovoří ani o ceně běžné ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích. Oba pojmy jsou si přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat s odkazem na předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů, pojmů obou.*“<sup>135</sup>

Ohledně stanovení referenční ceny intervalem: „*Nejvyšší správní soud 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. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Určitou částkou (bez rozpětí) je cenu obvyklou možné stanovit v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc a nebo služba, nikoliv však v případech, kdy je pro účely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nutné zjistit, zda cena realizovaná mezi spojenými nebo blízkými cenami je cenou, která by byla sjednána i v běžných obchodních vztazích. Je logické, aby cenu obvyklou stanovil širěji, je-li rozpětí vybraného souboru cen široké a naopak úžeji v případech, kdy jsou realizované ceny v běžných obchodních vztazích obdobné.*“<sup>136</sup>

Ohledně prokazování běžných obchodních vztahů: „*Sama o sobě by hrubá zisková přírážka výrazně se odlišující od přírážky dosahované u obdobných činností jinými subjekty na daném trhu nemusela za určitých podmínek ani v nejmenším znamenat, že obchodní operace, jimiž byla tato přírážka ve vztahu k osobě, jež vůči stěžovateli naplňuje znaky osoby podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dosahována, neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů [§ 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Je zcela přípustné, a zvláště pak logické v případě, že zdaňovaný subjekt v rámci skupiny spojených osob plní určitou specifickou, specializovanou roli pro celou skupinu či její významnou část, anebo profituje z obecné obchodní pozice skupiny na trhu dané například její celkovou tržní silou, většinou apod. či z jiných skupinových synergií, aby se parametry jejich jednotlivých dílčích činností*

---

<sup>135</sup> Rozsudek NSS ze dne 31.3.2009 č.j. 8 Afs 80/2007 - 105

<sup>136</sup> Rozsudek NSS ze dne 31.3.2009 č.j. 8 Afs 80/2007 - 105

*(typicky hrubé ziskové přírážky a obecně nejrůznější parametry cen či dodací podmínky) lišily od parametrů dosahovaných subjekty, které v rámci skupiny spojených osob nepůsobí [...]. Využívání nejrůznějších synergii mezi spolupracujícími subjekty jsou zcela legitimním a z ekonomických hledisek zcela racionálním způsobem podnikání. [...]. Uspořádání ekonomické činnosti osoby, která je součástí skupiny spojených osob, bude tedy odpovídat podmínkám § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů tehdy, budou-li vztahy mezi touto osobou a jinými s ní spojenými osobami mít takovou povahu, že ve svém celkovém ekonomickém efektu budou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Smyslem a účelem obou citovaných ustanovení totiž není bránit synergii majícím za účel ekonomickou úsporu obecně, nýbrž jen takovým synergii, které by ekonomické úspory dosáhly „umělým“ uzpůsobením toku ekonomických hodnot mezi spojenými osobami (tedy takovým, který nemá jiný ekonomický důvod než pro daňový subjekt výhodně ovlivnit základ daně).“<sup>137</sup>*

Pokud nelze určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se pro určení referenční ceny zákon č. 151/1992 Sb., o oceňování majetku. Ustanovení taktéž obsahuje výjimky, na něž se pravidla pro převodní ceny neuplatní.

Pro uplatnění pravidel pro převodní ceny je rozhodné vymezení spojených osob. Zákon o daních z příjmů definuje spojené osoby taktéž v § 23 odst. 7:

*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,*

---

<sup>137</sup> Rozsudek NSS ze dne 25.6.2014 č.j. 7 Afs 94/2012 - 74

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.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.

Zákon o daních z příjmů tedy rozlišuje:

- 1) Kapitálově spojené osoby, které dále dělí na osoby (i) přímo kapitálově spojené (přímý podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby) a (ii) nepřímo kapitálově spojené (nepřímý podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech); a
- 2) Jinak spojené osoby.

Kategorie jinak spojených osob rozšiřuje významně okruh subjektů, na které se pravidla uplatní. Za spojené osoby se mimo jiné považují i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. K tomuto ustanovení Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že účelem ustanovení je zabránit přesouvání zisků mezi poplatníky a sankcionovat zneužití cenové spekulace.<sup>138</sup>

Úprava dopadá na všechny výše vymezené spojené osoby a uplatní se bez ohledu na to, zde se jedná o vnitrostátní nebo přeshraniční transakci.

### **3.1.2. Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami**

Zákon o daních z příjmů obsahuje ustanovení ohledně předběžných cenových ujednání, a to s účinností od 1. ledna 2006. Tímto institutem může poplatník požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, je v souladu s principem tržního odstupu.<sup>139</sup>

<sup>138</sup> Rozsudek NSS ze dne 22.3.2013 č.j. 5 Afs 34/2012 – 65, Rozsudek NSS ze dne 13.6.2013 č.j. 7 Afs 48/2013 – 31, Rozsudek NSS ze dne 13.2.2020 č.j. 7 Afs 176/2019 – 26

<sup>139</sup> § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Předmětem závazného posouzení je „způsob tvorby ceny“, nikoliv vypočtená hodnota. Procesní aspekty závazného posouzení upravuje Daňový řád v § 132 - § 133, které upravují řízení o závazném posouzení. Závazné posouzení dále upravuje Pokyn Generálního finančního ředitelství D - 32<sup>140</sup> (nahradil Pokyn D - 333). Rozhodnutí je závazné nejen pro žadatele, ale i pro další zúčastněné osoby s příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Žádost o závazné posouzení lze podat na zdaňovací období, v němž je žádost podána a na zdaňovací období následující. Rozhodnutí o závazném posouzení není účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanoví v rozhodnutí lhůtu kratší. Rozhodnutí je však účinné pouze tehdy, pokud je skutečný stav věci totožný se stavem, na základě kterého bylo rozhodnutí vydáno. Současně může poplatník předpokládat, že pokud i v minulých zdaňovacích obdobích uplatňoval stejný způsob tvorby převodní ceny, na který se však rozhodnutí zpětně nevztahuje, bude správce daně v případě daňové kontroly postupovat podobně jako u vydaného závazného posouzení a dojde ke shodným závěrům ohledně způsobu tvorby převodní ceny.<sup>141</sup>

V žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení ceny musí poplatník uvést alespoň:

- Informační údaje osob zúčastněných na obchodní transakci, pro něž je žádost podána;
- Popis organizační struktury zúčastněných osob;
- Popis obchodních činností zúčastněných osob;
- Popis obchodního vztahu podléhajícího posouzení;
- Vymezení zdaňovacích období, na která se má rozhodnutí o závazném posouzení ceny vztahovat;
- Popis a dokumentaci způsobu vytvoření ceny, pokud se jedná o údaje, které budou známy v budoucnu, uvedou se odhady hodnot a předpoklady, z nichž se při odhadu vycházelo;
- Návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení ceny.<sup>142</sup>

---

<sup>140</sup> Pokyn Generálního finančního ředitelství D-32: Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového rezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, č.j. 58337/18/7100-40113-800219

<sup>141</sup> Pokyn D-32

<sup>142</sup> § 38nc odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

S přihlédnutím k poměrně nízkým nákladům na podání žádosti ve srovnání s možnými objemy transakcí se spojenými osobami<sup>143</sup> představuje závazné posouzení vhodný nástroj, jak snížit daňová rizika související s nastavením převodních cen.

### 3.1.3. Ostatní ustanovení

Kromě základního ustanovení Zákona o daních z příjmů, které vymezuje princip tržního odstupu a spojené osoby, obsahuje Zákon o daních z příjmů i další ustanovení, která odkazují na spojené osoby nebo princip tržního odstupu, jedná se především o:

- Tzv. pravidla nízké kapitalizace. Finanční náklady (úroky z úvěrových finančních nástrojů a související náklady, včetně nákladů na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky), pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, jsou daňově neuznatelných nákladem ve výši nákladů z částky, o niž úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů.<sup>144</sup>
- Zvláštní podmínky, za kterých lze čerpat investiční pobídky ve formě slevy na dani. Poplatník nesmí navyšovat základ pro výpočet slevy na dani transakcemi se spojenými osobami způsobem, jenž neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů.<sup>145</sup>

## 3.2. Zprávy podle zemí

Česká republika implementovala směrnici Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, která obsahuje úpravu podávání zprávy podle zemí ve smyslu Akčního plánu 13 do právního řádu novelou zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, vyhlášené pod č. 305/2017 Sb. Novela nabyla účinnosti 19. září 2017 a do Zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní zavedla automatickou výměnu informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků.

Samotná výměna zpráv podle zemí probíhá mezi členskými státy Evropské unie a jinými nečlenskými státy na základě Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových

---

<sup>143</sup> Správní poplatek ve výši 10 000 Kč podle zákona č. 634/2004 Sb., zákon o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>144</sup> § 25 odst. 1 písm. w zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<sup>145</sup> § 35a odst. 2 písm. d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

záležitostech. Seznam zemí vyměňujících zprávu podle zemí zveřejňuje Ministerstvo financí ČR ve Finančním zpravodaji.<sup>146</sup>

### 3.2.1. Praktické aspekty podávání zprávy podle zemí

Povinnost podat zprávu podle zemí se vztahuje jak na nadnárodní skupiny podniků, jejichž nejvyšší mateřská entita sídlí v Evropské unii, tak i na skupiny, které jsou řízeny z nečlenských států.<sup>147</sup>

Povinnost sestavovat zprávu podle zemí se týká nadnárodních skupin podniků, jejichž konsolidované výnosy za celou skupinu dosahují nejméně 750 milionů euro.<sup>148</sup>

Česká entita, jež je součástí takovéto nadnárodní skupiny, má povinnost podat ohlášení. V ohlášení entita uvede svou nejvyšší mateřskou entitu. V případě, že česká členská entita není nejvyšší mateřskou entitou, je povinna oznámit, zda je zastupující mateřskou nebo evropskou entitou. Pokud česká členská entita není ani nejvyšší, ani zastupující mateřskou nebo zastupující evropskou entitou, ohlašuje entita, zda za ni zprávu podle zemí podá jiné členská entita této skupiny, nebo zda tuto zprávu podá sama.<sup>149</sup>

Samotná zpráva podle zemí je součástí oznámení, které podává česká oznamující entita. Rozsah zprávy podle zemí a bližší popis jejích jednotlivých částí je blíže specifikován ve vyhlášce Ministerstva financí č. 306/2017 Sb., vyhláška o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní.

Vyhláška o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní obsahuje vzor zprávy podle zemí a pokyny k jejímu vyplnění. Zpráva podle zemí obsahuje tři části:

- 1) Agregované finanční údaje za skupinu jako celek. Údaje jsou agregovány za všechny entity v rámci jedné jurisdikce. Mezi vykazované údaje patří výnosy, výsledek hospodaření před zdaněním, zaplacená daň z příjmů, splatná daň z příjmů,

---

<sup>146</sup> *Mnohostranná dohoda (CbCR)* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>

<sup>147</sup> *Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting, CbCR)*, Č. j.: 93832/17/7100-10112-109482 [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR\\_Sdeleni.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR_Sdeleni.pdf)

<sup>148</sup> Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů

<sup>149</sup> Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů

základní kapitál, kumulovaný výsledek hospodaření, počet zaměstnanců a hmotná aktiva kromě peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

- 2) Údaje o charakteristice činností vykonávaných jednotlivými entitami. Zde se uvádí povaha hlavního podnikání nebo jiné hlavní činnosti entity.
- 3) Doplnující informace k údajům uvedeným ve zprávě podle zemí. Zde může být například uvedeno, z jakých zdrojů jsou uvedené finanční údaje, tj. z konsolidovaných finančních výkazů, nebo z lokálních finančních výkazů jednotlivých entit. Pokud dochází ke konverzi různých měn z důvodu použití finančních výkazů v různých měnách, měl by zde být uveden použitý směnný kurz.<sup>150</sup>

Vzhledem k vyšší částce výnosů, kterých musí skupina podniků dosahovat, aby se na ni uplatnila povinnost podat zprávu podle zemí, je tento nástroj účinným zdrojem informací daňových správ o velkých nadnárodních skupinách, jejichž entity působí ve více jurisdikcích.

### 3.3. Pokyny řady D

Problematicke převodních cen se dále věnují vybrané pokyny řady D. Tyto pokyny byly přijaty v letech 2004 – 2006 a postupně dochází k jejich aktualizacím. Pokyny jsou interpretačními výkladovými pravidly především Směrnice OECD. Považují se za obecná doporučení a měla by zajistit jednotný postup jak ze strany správce daně, tak daňových poplatníků.<sup>151</sup>

Ohledně závaznosti pokynů se vyjádřil Nejvyšší správní soud následovně: *„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. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti – musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria*

---

<sup>150</sup> Vyhláška Ministerstva financí č. 306/2017 Sb., o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní

<sup>151</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.



*předvídatelnosti – praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech.*“<sup>152</sup>

Níže není uváděn Pokyn D-32, který se týká závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, a způsobem určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, protože o něm bylo již pojednáno výše.

### **3.3.1. Pokyn D – 34**

Pokyn D - 34<sup>153</sup> nahradil pokyn D – 332 v návaznosti na aktualizaci Směrnice OECD a zabývá se uplatňováním mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi spojenými podniky.

Pokyn označuje Směrnici OECD za základní materiál, ze něhož by se mělo primárně vycházet při oceňování transakcí mezi spojenými osobami, přičemž Směrnice OECD musí být uplatňována v souladu se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění a daňovými zákony. Pokyn se detailněji zabývá principem tržního odstupu, srovnávací analýzou, metodami pro stanovení převodních cen, dokumentací převodních cen, následnými úpravami zisku a předběžnými cenovými dohodami.

Ohledně principu tržního odstupu Pokyn specificky popisuje smlouvy o zamezení, které obsahují princip tržního odstupu a které jsou aplikačně nadřazeny českým vnitrostátním zákonům.<sup>154</sup> V oblasti tuzemské právní úpravy odkazuje Pokyn na § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů a na další ustanovení Zákona o daních z příjmů, jež specificky dopadají na zdanění transakcí uskutečněných mezi spojenými osobami.

Pokyn se dále zabývá Směrnicí OECD. Ačkoliv postupy a metody uvedené ve Směrnici OECD nejsou přímo zakotveny ve vnitrostátní daňovém právu (a není v něm obsažen ani přímý odkaz na Směrnici OECD), plyne závaznost Směrnice OECD při výkladu tržního odstupu dle smluv o zamezení dvojímu zdanění z Vídeňské úmluvy o smluvním právu,<sup>155</sup> jejíž čl. 31 obsahuje výkladová pravidla. V tomto ohledu představuje Směrnice OECD výkladový dokument ke smlouvám o zamezení dvojímu zdanění.<sup>156</sup>

---

<sup>152</sup> Rozsudek NSS ze dne 16.8.2010 č.j. 2 Afs 53/2010 - 63

<sup>153</sup> Pokyn Generálního finančního ředitelství D-34: Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j. 45076/19/7100-40113-110343

<sup>154</sup> Čl. 10 Ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

<sup>155</sup> Vyhláška č. 15/1988 Sb., ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu

<sup>156</sup> Pokyn D - 34

Ohledně Směrnice OECD uvádí Nejvyšší správní soud: „*Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud poznamenává, že uvedené směrnice (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) jsou součástí deklarace OECD ze dne 21. 6. 1976, o mezinárodních investicích a nadnárodních podnicích (dostupné např. na [www.oecd.org](http://www.oecd.org)), která má pouze charakter doporučení vlád nadnárodním společnostem; není tedy právním předpisem (tzv. soft law).*“<sup>157</sup>

Pokyn detailně rozvádí srovnávací analýzu, která je základem pro uplatnění principu tržního odstupu a která porovnává podmínky řízené transakce s podmínkami transakce mezi nezávislým podniky. Za řízenou transakci Pokyn označuje obchodní vztah mezi spojenými podniky. Specificky se může jednat i o „příkaz mateřské společnosti“, tj. ovlivnění nezávislé transakce spojeným podnikem. Mezi obecné faktory srovnatelnosti řadí pokyn:

- Smluvní podmínky transakce;
- Funkce, rizika a aktiva;
- Vlastnosti převáděného majetku nebo poskytovaných služeb;
- Ekonomické okolnosti stran transakce a trhu; a
- Podnikatelské strategie.<sup>158</sup>

Výše uvedené faktory srovnatelnosti Pokyn stručně popisuje v souladu se Směrnicí OECD. Detailněji se zabývá funkcemi, riziky a aktivy, tj. funkční a rizikovou analýzou, jejíž výsledky jsou relevantní pro výběr testované strany, výběr metody stanovení převodní ceny, výběr ukazatele ziskovosti a srovnatelných subjektů. Na základě vykonávaných funkcí a rizik lze na opačných stranách spektra rozlišovat (i) rutinní entity, které vykonávají pouze rutinní funkce a nesou pouze omezená rizika a (ii) plnohodnotné entity, jež vykonávají zásadní funkce a nesou s tím spojená hlavní rizika. Tyto profily lze dále detailněji rozlišovat pro výrobní a distribuční entity, jak je popsáno níže. Odměna spojeného podniku by měla odrážet skutečně vykonávané funkce, nesená rizika a používaná aktiva.<sup>159</sup>

V případě výrobních entit lze rozlišovat následující typologie podniků:

- Výrobce ve mzdě. Výrobní podnik vykonává pouze výrobní operace, nevlastní materiál a svou výrobní kapacitu garantuje objednateli. Nenese žádná významná související rizika. Náleží mu stabilní odměna, pro jejíž bázi tvoří vynaložené zpracovatelské náklady zvýšené o ziskovou přírážku.

---

<sup>157</sup> Rozsudek NSS ze dne 25.6.2005 č.j. 8 Afs 152/2005 - 72

<sup>158</sup> Pokyn D - 34

<sup>159</sup> Pokyn D - 34

- Smluvní výrobce. Oproti výrobcí ve mzdě již podnik zpravidla vlastní zásoby materiálu a nese s tím spojená rizika a obvykle je i zodpovědný za plánování výroby. Báze pro výpočet odměny ziskové přírážky je větší než v případě výrobce ve mzdě, protože je v ní zahrnuta i hodnota materiálu.
- Licencovaný výrobce. Podnik vykonává obdobné funkce a nese obdobná rizika jako plnohodnotný výrobce s tím rozdílem, že nevlastní a nevyvíjí nehmotná aktiva a nenese tudíž s tím související rizika.
- Plnohodnotný výrobce. Podnik vykonává zásadní funkce (nákup, držba zásob, vlastní stroje a nehmotná aktiva, obchodní funkce) a nese tomu odpovídající rizika, především tržní riziko. Jeho ziskový potenciál je nejvyšší, ale podléhá vyšším výkyvům oproti předchozím typům výrobních podniků.<sup>160</sup>

V případě distribučních podniků lze stejnou logikou rozlišovat následující typologie podniků:

- Agent. Podnik domlouvá prodeje a spolupracuje se zákazníky, neuzavírá však smlouvy svým jménem ani na svůj účet a nevlastní prodávané zboží. Agent nemá působnost v oblasti sjednávání smluvních podmínek. Náleží mu rutinní odměna za zprostředkování.
- Komisionář. Podnik nemá vlastnické právo k obchodovanému zboží, ale uzavírá zboží svým jménem na jiné osoby ve skupině.
- Distributor s omezenými riziky. Jedná se obvykle o podnik, který je založen skupinou podniků za účelem distribuce zboží a výrobků. Distributor s omezenými riziky nakupuje a prodává zboží vlastním jménem a svůj účet, ale strategická obchodní rozhodnutí neprovádí, např. o ceně, za kterou nakupuje nebo prodává.
- Licencovaný distributor. Podnik vykonává obdobné funkce a nese obdobná rizika jako plnohodnotný distributor. Využívá však nehmotná aktiva, která nevlastní.
- Plnohodnotný distributor. Podnik nakupuje a prodává zboží svým jménem a na svůj účet. Nese strategické funkce nákupu a prodeje a nese s tím spojená rizika. Plnohodnotný distributor má nejvyšší ziskový potenciál, ale podléhá i nejvyšším výkyvům.<sup>161</sup>

Pokyn uvádí jako doporučený postup srovnávací analýzy následující:

---

<sup>160</sup> Pokyn D - 34

<sup>161</sup> Pokyn D - 34

- 1) Analýza okolností, za nichž podnik vykonává svou činnost, tj. především analýza daného odvětví a dalších faktorů, které mají vliv na daňový subjekt;
- 2) Funkční a riziková analýza;
- 3) Zhodnocení stávajících interních srovnatelných údajů (pokud jsou takové údaje k dispozici);
- 4) Určení srovnatelných transakcí;
- 5) Volba nejvhodnější metody stanovení převodních cen v závislosti na podmínkách transakce, testované straně a stanovení relevantního ukazatele ziskovosti;
- 6) Zjištění a porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny spojených podniků;
- 7) Zjištění, zda smluvní podmínky neobsahují vzájemné kompenzace.<sup>162</sup>

Pokyn se dále detailně věnuje praktickým aspektům výběru srovnatelných nezávislých subjektů a transakcí. Ohledně dostupných zdrojů informací uvádí pokyn dva základní zdroje: (i) komerční databáze a (ii) jiné veřejně dostupné informace, které mohou vhodně doplnit komerční databáze a zvýšit kvalitu srovnatelných informací. Samotný výběr nezávislých subjektů by měl probíhat kvalitativní analýzou, při níž se určí vyhledávací strategie na základě vhodně zvolených kritérií. Na základě těchto kritérií, která by měla být objektivní, spravedlivá a přezkoumatelná, se vyberou odpovídající podniky. Obvyklými kvantitativními kritérii jsou geografický trh, činnost podniků, nezávislost podniků, finanční kritéria apod. Kvantitativní analýzou následně dochází k ověřování skutečností z veřejně dostupných zdrojů a případnému vyloučení podniků nesplňujících podmínky srovnatelnosti. Z finálního vzorku vybraných podniků se vypočte tržní cenové rozpětí.<sup>163</sup>

Pokyn odkazuje na Společné fórum EU o převodních cenách ohledně používání víceletých dat. Doporučením je používat u srovnatelných nezávislých podniků obvykle data za 3 – 5 let, přičemž při použití dat za více období se využije aritmetický nebo vážený průměr. Pokud lze zajistit vysoce srovnatelné nezávislé subjekty a nalezená data představují úzké cenové rozpětí, je preferováno použití plného cenového rozpětí pro určení převodní ceny. Prakticky je však velmi obtížné nalézt dostatečně srovnatelné subjekty. Proto by se pro zlepšení srovnatelnosti měly využít statistické nástroje např. mezikvartilové rozpětí. Pokyn uvádí, že zúžení cenového rozpětí je běžně využívanou správní praxí, pokud nelze zajistit přesnou srovnatelnost subjektů a existuje velké množství srovnatelných dat v relativně širokém

---

<sup>162</sup> Pokyn D - 34

<sup>163</sup> Pokyn D - 34

cenovém rozpětí. Při využití mezikvartilového rozpětí jsou dle Pokynu považovány za tržní všechny hodnoty ve 2. a 3. kvartilu. Přičemž pokyn uvádí, že pokud existují důvody pro použití mezikvartilového rozpětí, je doporučeno jej použít. Je však potřeba uvést důvody, proč k jeho použití došlo.<sup>164</sup>

Pokyn popisuje v souladu se Směrnicí OECD stejné metody pro zjištění převodních cen, tj. pět základních metod, které se dělí na tradiční transakční metody a ziskové transakční metody.<sup>165</sup>

### 3.3.2. Pokyn D – 334

Pokyn D – 334<sup>166</sup> se zabývá dokumentací převodních cen. Očekává se vydání nového pokynu (pokyn D – 35), který nahradí tento stávající pokyn. Pokyn D – 334 si klade za cíl zveřejnit standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen. Účelem stanovení doporučení pro rozsah dokumentace je zajistit dostatečný objem dokumentů pro účely správy daně, který by zároveň neměl nadměrně zatěžovat daňové poplatníky.<sup>167</sup>

Pokyn se odkazuje na Směrnici OECD a Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU. Koncept evropské dokumentace k převodním cenám blíže popisuje. V rámci zásad uplatňovaných při tvorbě dokumentace převodních cen mezi spojenými osobami Ministerstvo financí akceptovalo koncept evropské dokumentace k převodním cenám. Spojené podniky se mohou rozhodnout, zda budou připravovat základní dokumentaci (Masterfile). I pokud se podniky rozhodnou základní dokumentaci nevytvářet a budou dokumentovat tvorbu svých převodních cen samostatně, měla by dokumentace podle Pokynu mít následující obsah, který by měl být pro správce daně dostačující k určení, zda byl dodržen princip tržního odstupu:

- Informace o skupině (případně Masterfile), tj. popis podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura skupiny, rozdělení funkcí a rizik ve skupině apod.
- Informace o podniku, tj. popis podnikatelské činnosti, vlastnické a organizační struktury, hospodářských výsledků minulých let apod.
- Informace o obchodním vztahu, tj. přesný popis předmětu obchodního vztahu, ekonomické a obchodní podmínky apod.

---

<sup>164</sup> Pokyn D - 34

<sup>165</sup> Pokyn D - 34

<sup>166</sup> Pokyn D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, č.j. 39/86 849/2009-393

<sup>167</sup> Pokyn D - 334

- Informace o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztah, tj. marketingové strategie, zvláštní ekonomické podmínky trhu apod.
- Informace o způsobu tvorby převodních cen, tj. srovnávací analýza, použitý způsob apod.
- Informaci, zda je dokumentace vytvořena dle Konceptu evropské dokumentace k převodním cenám.<sup>168</sup>

Očekává se, že dojde k vydání Pokynu D – 35, který nahradí stávající Pokyn D – 334 a bude detailněji popisovat jednotlivé požadavky na dokumentaci převodních cen.

### 3.3.3. Pokyn D-10

Za účelem zajištění jednotného uplatňování daňových právních předpisů při hodnocení služeb s nízkou přidanou hodnotou vydalo Generální finanční ředitelství pokyn D – 10.<sup>169</sup> Pokyn by měl umožnit daňovým subjektům snížit administrativní zátěž při dokládání dodržení principu tržního odstupu. Pokyn vychází ze Zprávy Fóra pro oblast převodních cen: Pokyny k vnitroskupinovým službám s nízkou přidanou hodnotou.<sup>170</sup>

Pokyn se uplatní pouze na vnitroskupinové služby s nízkou hodnotou, které netvoří hlavní činnost subjektů, představují rutinní funkci a netvoří podstatný náklad či příjem zainteresovaných podniků (nepřekročí 10 % z obrátu a zároveň částku 50 mil. Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil. Kč u příjemce).<sup>171</sup>

Při posuzování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou správce daně posuzuje vybrané okolnosti a může upustit od požadavku na dokumentaci k převodním cenám podle Pokyn D-334 ve vybraných oblastech. Správce daně posuzuje především následující okolnosti:

- Identifikaci subjektů.
- Poskytnutí služby a její popis. Základním podkladem je uzavřená smlouva. Dále lze správci daně předložit další podklady popisující a opodstatňující poskytnuté služby.
- Účel a přínos poskytnuté služby. U příjemce služeb musí být zřejmý účel uplatněného výdaje.
- Metodu určení převodních cen. Vzhledem k jednoduchosti transakcí lze využít metodu srovnatelné nezávislé ceny nebo nákladů a přírážky.

---

<sup>168</sup> Pokyn D - 334

<sup>169</sup> Pokyn Generálního finančního ředitelství D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, č.j. 37488/12-3131-13228

<sup>170</sup> Pokyn D - 10

<sup>171</sup> Pokyn D - 10

- Stanovení struktury nákladů pro účely stanovení odpovídající přírážky.
- Ziskovost dle principu tržního odstupu. Cena či ziskovost při poskytování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou bude odpovídat principu tržního odstupu, pokud budou vysvětleny výše uvedené body. Při použití metody srovnatelné nezávislé ceny musí být doložena srovnatelná nezávislá transakce mezi nezávislými subjekty. Pokud je použita metoda nákladů a přírážky, je dle Pokynu přírážka v rozpětí 3 % – 7 % považována za tržní. Přírážka nemusí být aplikována vždy, především pokud se jedná o vnitroskupinovou rutinní službu, která je poskytována jako doplněk k hlavní, podstatně hodnotnější transakci.<sup>172</sup>

Pokud jsou výše uvedené skutečnosti doloženy, upustí správce daně od požadavků na plnou šíři dokumentace převodních cen v následujících oblastech:

- Zpracování funkční a rizikové analýzy.
- Srovnávací analýza u metody nákladů a přírážky, tj. není nutná volba srovnatelných nezávislých subjektů pro stanovení tržního rozpětí přírážky. Při použití metody srovnatelné nezávislé ceny je nutné příslušné srovnatelné transakce předložit.
- Odůvodnění výše stanovené přírážky při využití metody nákladů a přírážky.
- Analýza trhu.
- Informace o skupině a jejích aktivitách.<sup>173</sup>

#### **3.3.4. Pokyn D-22**

Pokyn D – 22<sup>174</sup> není pokynem, který by se specificky zabýval pouze převodními cenami. Jedná se o pokyn, který se vztahuje k Zákonu o daních z příjmů. K § 23 odst. 7 Pokyn stanoví, že splnění podmínek uvedených v § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu, i když v průběhu trvání uzavřeného vztahu přestanou být smluvní strany spojenými osobami ve smyslu tohoto ustanovení. Pokyn současně odkazuje na Směrnici OECD ohledně zásad, které se použijí pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednané mezi spojenými osobami stanoveny v souladu s § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů.

---

<sup>172</sup> Pokyn D - 10

<sup>173</sup> Pokyn D - 10

<sup>174</sup> Pokyn Generálního finančního ředitelství D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 5606/15/7100-10

### 3.4. Příloha k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob

Vybraní poplatníci daně z příjmů právnických osob podávající daňové přiznání jsou povinni vyplnit samostatnou přílohu k daňovému přiznání týkající se přehledu transakcí se spojenými osobami.

Přílohu je povinen vyplnit poplatník, který splní alespoň jedno z těchto kritérií:

- Aktiva celkem více než 40 mil. Kč, nebo
- Roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč, nebo
- Průměrný přepočtený počet zaměstnanců vyšší než 50,

a to za předpokladu, že tento poplatník:

- Uskutečnil transakci se spojenou osobou v zahraničí. Přílohu v takovém případě vyplní ve vztahu k těmto zahraničním spojeným osobám, nebo;
- Vykázal na ř. 200 daňového přiznání daňovou ztrátu a současně uskutečnil transakci se spojenou zahraniční nebo tuzemskou osobou. Přílohu v takovém případě vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám, nebo
- Je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani a současně uskutečnil transakci se spojenou zahraniční nebo tuzemskou osobou. Přílohu v takovém případě vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám.<sup>175</sup>

Pokud jsou splněny podmínky pro vyplnění této přílohy, vyplní poplatník přílohu za každou spojenou osobu jednotlivě. Obsahem přílohy je identifikace spojené osoby a dále informace ohledně transakcí uskutečněných se spojenou osobou, a to jak transakcí, ve kterých poplatník vystupuje jako příjemce, tak i poskytovatel. Reportovány jsou mimo jiné služby, licenční poplatky, úroky, úvěrové finanční nástroje, informace o využití cash-poolingu apod.<sup>176</sup>

Samostatná příloha k daňovému přiznání týkající se spojených osob významným způsobem zvyšuje informovanost správce daně o transakcích se spojenými osobami. Správce daně má k dispozici data, která mu mohou významně pomoci při identifikaci subjektů, jejichž nastavení převodních cen by mohlo být ze strany správce daně kontrolováno.

---

<sup>175</sup> Samostatná příloha k položce 12 I oddílu tiskopis MFin 5404/E - vzor č. 7 [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E\\_7.pdf?202111260329](https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E_7.pdf?202111260329)

<sup>176</sup> Samostatná příloha k položce 12 I oddílu tiskopis MFin 5404/E - vzor č. 7 [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E\\_7.pdf?202111260329](https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E_7.pdf?202111260329)



## 4. Spory v oblasti převodních cen

Problematika převodních cen svou komplexností a často vysokou materialitou transakcí představuje oblast, která si zaslouhuje zvýšenou pozornost ze strany správce daně. Vznikají spory mezi správcem daně a poplatníkem ohledně správného nastavení převodních cen. V konečném důsledku jsou u přeshraničních transakcí spory v oblasti převodních cen sporem mezi jednotlivými jurisdikcemi o odpovídajícím zdanění v dané jurisdikci. Výsledkem může být dvojitý zdanění a s tím spojená negativa. Za účelem předcházení sporů mohou být poplatníkům k dispozici instrumenty zvyšující jistotu správnosti nastavení převodních cen, jakými jsou bezpečná přístaviště a předběžná cenová ujednání.

### 4.1. Bezpečná přístaviště (*Safe Harbours*)

Použití principu tržního odstupu může klást vysoké nároky na daňové poplatníky a správce daně vzhledem ke komplexnosti pravidel převodních cen. Související administrativní břemeno spojené s dokumentováním a prokazováním dodržení principu tržního odstupu může být značné. V tomto ohledu se nabízí možnost nastavit specifická pravidla pro vybrané transakce, která budou obsahově jednodušší než standartní pravidla pro převodní ceny.<sup>177</sup>

Pravidla *safe harbour* mohou nahradit obecná pravidla převodních cen nebo použití těchto pravidel zcela vyloučit ve vztahu k vybraným daňovým poplatníkům nebo vybraným obvykle méně komplexním transakcím se spojenými osobami. Použití pravidel *safe harbour* s sebou nese určité výhody. Směrnice OECD uvádí následující přínosy:

- 1) Snížení administrativní zátěže související s aplikací principu tržního odstupu na straně daňového poplatníka. Vhodně nastavená pravidla *safe harbour* snižují požadavky na dokumentování principu tržního odstupu.
- 2) Poskytnutí jistoty daňovým poplatníkům. Pokud bude daňový poplatník dodržovat režim *safe harbour*, bude správce daně akceptovat jím stanovené převodní ceny v tomto režimu.
- 3) Zjednodušení administrativy na straně správce daně. Kontrola splnění podmínek *safe harbour* je méně náročná než kontrola převodních cen v režimu tržního odstupu. To umožňuje správci daně soustředit své zdroje na rizikovější transakce.<sup>178</sup>

---

<sup>177</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>178</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

Kromě výhod jsou s režimem *safe harbour* spojena i negativa. Směrnice OECD v tomto ohledu uvádí:

- 1) Neuplatnění principu tržního odstupu. Režim *safe harbour* snižuje administrativní zátěž, ale současně se odklání od principu tržního odstupu. Zjednodušující metoda stanovení převodní ceny nemusí vždy odpovídat nejvhodnější metodě, která by byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu.
- 2) Zvýšení rizika dvojího zdanění nebo dvojího nezdanění. Pokud jsou parametry režimu *safe harbour* nastaveny tak, že jsou pod nebo nad úrovní cen, které odpovídají tržnímu odstupu a jsou aplikována unilaterálně, může dojít ve druhé jurisdikci k napadení takto stanovených převodních cen. Tento nedostatek lze eliminovat bilaterálními nebo multilaterálními dohodami o akceptaci režimu *safe harbour* mezi jednotlivými jurisdikcemi.
- 3) Využívání režimu *safe harbour* může poskytovat příležitosti k účelovému daňovému plánování vedoucímu až ke krácení daně. Tomu lze zamezit opět bilaterálními nebo multilaterálními dohodami o akceptaci režimu *safe harbour* mezi jednotlivými jurisdikcemi.
- 4) Pokud je zaveden režim *safe harbour*, existují vedle sebe dva různé soubory pravidel pro převodní ceny. Pravidla *safe harbour* by měla být stanoven co možná nejpřesněji, aby bylo možno rozlišit, kteří daňoví poplatníci mohou tento režim využít, neboť využití režimu *safe harbour* může vést k diskriminaci mezi daňovými poplatníky.<sup>179</sup>

V rámci české úpravy převodních cen lze za *safe harbour* považovat Pokyn D – 10, který snižuje požadavky na dokumentování principu tržního odstupu v případě služeb s nízkou přidanou hodnotou.

#### **4.2. Předběžná cenová ujednání (*Advance Pricing Agreements*)**

Predběžné cenové ujednání je dohoda, která stanovuje soubor kritérií pro určení převodní ceny v rámci transakce mezi spojenými osobami, a to ještě před uskutečněním takovéto transakce a na pevně stanovené budoucí období. Předběžné cenové ujednání se sjednává mezi daňovým poplatníkem a jedním nebo více správci daně. Preferovanou variantou jsou bilaterální a multilaterální predběžná cenová ujednání (tj. se zapojením ostatních

---

<sup>179</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

zainteresovaných daňových správ), protože v případě jednostranných předběžných cenových ujednání může existovat riziko dvojího zdanění.<sup>180</sup>

Obecně lze bilaterální a multilaterální předběžná cenová ujednání sjednávat v souladu s článkem 25, odst. 3 modelové smlouvy OECD. Předběžná cenová ujednání by měla spadat pod toto ustanovení, protože jedním z jeho cílů je vyloučení dvojího zdanění.<sup>181</sup> Oblasti předběžných cenových dohod se dále na úrovni Evropské unie detailně zabývá Společné fórum EU o převodních cenách.

#### 4.2.1. Předběžná cenová ujednání na úrovni Evropské unie

Společné fórum EU o převodních cenách se zaměřilo na oblast předběžných cenových ujednání z důvodu předcházení sporům. Společné fórum EU o převodních cenách vydalo obecné zásady pro předběžná cenová ujednání. Obecné zásady vysvětlují, jak by členské státy měly provádět proces sjednávání předběžných cenových ujednání, a poskytují vodítko pro daňové poplatníky podílející se na tomto procesu. Dodržování obecných zásad by mělo vést k rychlému a účinnému procesu sjednávání předběžných cenových ujednání, a mělo by tak zpětně podpořit používání těchto dohod v rámci Evropské unie, čímž by se mělo předcházet sporům a snížit počet případů dvojího zdanění.<sup>182</sup>

Ohledně procesu sjednávání předběžných cenových ujednání uvádí obecné zásady čtyři fáze:

- 1) Neformální oslovení dotčených daňových správ před podáním formální žádosti. Daňovým správám by měly být poskytnuty dostatečné informace, aby byly schopny předběžně posoudit schválení předběžného cenového ujednání. Daňové správy by měly informovat daňového poplatníka, zda následná formální žádost bude přijata a které oblasti mohou být případně sporné.
- 2) Podání formální žádosti. V žádosti by měly být vymezeny všechny relevantní skutečnosti podstatné pro posouzení žádosti.
- 3) Posouzení a sjednání předběžného cenového ujednání.

---

<sup>180</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>181</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>182</sup> *Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci společného fóra EU o převodních cenách v oblasti předcházení sporů a postupů při řešení sporů a o obecných zásadách pro předběžné cenové dohody v EU* [online]. [cit. 2021-11-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:52007DC0071>

- 4) Formální schválení předběžného cenového ujednání. Předběžné cenové ujednání by mělo obsahovat podrobné podmínky, které, pokud budou splněny, zaručí jistotu daňovému poplatníkovi ohledně správnosti převodních cen na vymezené období.<sup>183</sup>

Česká úprava převodních cen osahuje institut závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, který lze považovat za jednostranné předběžné ujednání.

### **4.3. Řešení případů dohodou a následné úpravy podle smluv o zamezení dvojímu zdanění**

Jedním ze způsobů řešení mezinárodních sporů v oblasti převodních cen je využití smluv o zamezení dvojímu zdanění. Spory v oblasti převodních cen mezi jednotlivými daňovými správami mohou být řešeny vzájemnou dohodou postupem podle článku 25 modelové smlouvy OECD. Tento postup slouží k vyřešení sporů týkajících se smluv o zamezení dvojímu zdanění a lze jej použít pro vyloučení dvojího zdanění plynoucího z úpravy převodních cen.<sup>184</sup>

Článek 25 modelové smlouvy OECD řeší zdanění, které není v souladu s ustanovením smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. V takovém případě může postup iniciovat daňový poplatník. Článek 25 modelové smlouvy OECD řeší taktéž otázky interpretace a aplikace smlouvy a vyloučení dvojího zdanění v případech smlouvou neupravených. Odstavec 5 článku 25 modelové smlouvy OECD dále stanoví, že pokud nebudou vyřešeny sporné otázky do dvou let od započetí procesu řešení dohodou, budou nevyřešené otázky na žádost osoby, která případ zahájila, rozhodnuty arbitráží.<sup>185</sup>

Článek 9 modelové smlouvy OECD v odstavci 2 vymezuje tzv. následné úpravy. Následná úprava by měla snížit dvojí zdanění nebo dvojímu zdanění zabránit a to tím, že pokud jeden správce daně provede úpravu zdanitelných příjmů daňového poplatníka z důvodu aplikace principu tržního odstupu, správce daně v druhé jurisdikci provede korespondující úpravu, tak by rozdělení zisků mezi těmito jurisdikcemi bylo v souladu s principem tržního

---

<sup>183</sup> Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci společného fóra EU o převodních cenách v oblasti předcházení sporů a postupů při řešení sporů a o obecných zásadách pro předběžné cenové dohody v EU [online]. [cit. 2021-11-21]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:52007DC0071>

<sup>184</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>185</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

odstupu a nedocházelo ke dvojímu zdanění. Následná úprava může být prakticky provedena postupem řešení případů dohodou.<sup>186</sup>

Většina smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených Českou republikou neobsahuje výše uvedený odstavec 2, neboť Česká republika učinila výhradu a má právo tento odstavec do smluv neimplementovat. Současně, pokud tento odstavec vybraná smlouva obsahuje, je doplněna i o odstavec třetí, který stanoví, že zrcadlové narovnání základu daně se neprovede v případě podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání povinností. Nezahrnutí druhého odstavce by však nemělo zamezit použití článku 25 na následné úpravy.<sup>187</sup> Současně smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené Českou republikou neobsahují ustanovení ohledně řešení sporů arbitráží, pokud nedojde k vyřešení sporné otázky do dvou let od započetí procesu řešení dohodou.

#### 4.4. Arbitrážní konvence

Kromě řešení mezinárodních sporů v oblasti převodních cen za využití smluv o zamezení dvojímu zdanění, je na úrovni Evropské unie možno využít arbitrážního řízení podle Úmluvy o eliminaci dvojího zdanění týkající se úpravy zisků spojených osob („Arbitrážní konvence“).<sup>188</sup> Za účelem zlepšení uplatňování Arbitrážní konvence mezi členskými státy byl Společným fórem EU o převodních cenách přijat Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojímu zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků.<sup>189</sup>

Arbitrážní úmluva obsahuje pravidla pro řešení případů dvojího zdanění plynoucího z primární úpravy převodních cen v jednom ze států. Daňový poplatník, který je podroben dvojímu zdanění, může zažádat kompetentní autoritu ve státě svého síla nebo stálé provozovny o vyřešení případu. Lhůta pro podání žádosti jsou tři roky od prvního oznámení činnosti vedoucí ke dvojímu zdanění. Kompetentní autorita může sama vyřešit daný případ, nebo dojde k zahájení procedury vzájemné dohody mezi autoritami.<sup>190</sup>

---

<sup>186</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

<sup>187</sup> SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

<sup>188</sup> *Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků* [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A01990A0436-20141214>

<sup>189</sup> *Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků* [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?print=true&uri=CELEX%3A42006X0728%2802%29&VonZiffer=2>

<sup>190</sup> *Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků* [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A01990A0436-20141214>

Pokud se kompetentní autority jednotlivých států nedohodnou do dvou let od podání žádosti podle Arbitrážní úmluvy, dochází k zahájení arbitráže podle článku 7 Arbitrážní úmluvy. Dojde k sestavení arbitrážní komise, která řeší sporné otázky, které bránily uzavření vzájemné dohody. Arbitrážní komise rozhodne do šesti měsíců. Následně musí kompetentní autority dosáhnout dohody o zamezení dvojímu zdanění do šesti měsíců. Pokud nedojdou k dohodě, stává se pro ně stanovisko arbitrážní komise závazné.<sup>191</sup> Postup podle Arbitrážní úmluvy tak vede ke konečnému řešení dvojího zdanění.

#### **4.5. Kontroly v oblasti převodních cen**

Z pohledu českých daňových poplatníků dochází ke kontrole převodních cen v rámci daňové kontroly. Daňová kontrola je procesním postupem, jímž správce daně kontroluje a ověřuje skutečnosti tvrzené daňovým poplatníkem. Kromě daňové kontroly, která představuje nejkompexnější kontrolní postup, obsahuje Daňový řád i „mírnější“ kontrolní postup, kterým je postup k odstranění pochybností.<sup>192</sup>

V rámci českých společností je kontrola převodních cen často zaměřena na přijaté služby od zahraničních mateřských společností. V tomto kontextu se kontrola nezaměřuje pouze na převodní ceny, ale obecně na splnění podmínek pro posouzení nákladů jako daňově uznatelných. Následně je posuzováno, zde je cena sjednaná za tyto služby v souladu s principem tržního odstupu. Převodní ceny v tomto ohledu nelze vnímat izolovaně, ale ve spojitosti s ustanoveními ohledně daňové uznatelnosti nákladů.

V případě nákladů vynaložených na služby lze shrnout, že tyto náklady mohou být považovány za daňově uznatelné, pokud je daňový poplatník schopen prokázat především následující:

- daňový poplatník služby skutečně obdržel;
- služby sloužily daňovému poplatníkovi k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů;
- náklady přímo a bezprostředně souvisejí se zdanitelnými (i očekávanými) příjmy;
- náklady jsou uplatněny ve zdaňovacím období, se kterým služby časově a věcně souvisí;
- výše nákladů je přiměřená prospěchu získanému ze služeb.<sup>193</sup>

---

<sup>191</sup> *Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků* [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A01990A0436-20141214>

<sup>192</sup> § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

<sup>193</sup> Uvedené vyplývá z konstantní judikatury NSS, např. Rozsudek NSS ze dne 31.5.2007 č.j. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek NSS ze dne 2.3.2011 č.j. 8 Afs 19/2010 - 125.

Následně je posuzováno, zda sjednaná cena za služby odpovídá ceně, jež by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Pro samotnou daňovou kontrolu jsou důležitá ustanovení ohledně dokazování a nesení důkazního břemene. Obecně ustanovení ohledně rozložení důkazního břemene obsahuje Daňový řád v § 92. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně prokazuje mimo jiné skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce nebo skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Důkazní břemeno tedy primárně leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní, pokud prokáže tvrzené skutečnosti (např. účetními a jinými záznamy). Následně může správce daně vyjádřit a prokázat pochybnosti ohledně těchto důkazních prostředků, a pokud unese své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení nebo svá tvrzení korigoval.<sup>194</sup> V případě převodních cen jsou tato pravidla modifikována hmotněprávními ustanoveními Zákona o daních z příjmů, jak je ohledně důkazního břemene uvedeno v kapitole 3.

Česká právní úprava převodních cen nestanoví povinnost pro daňové subjekty mít povinně k dispozici dokumentaci převodních cen. Nicméně dokumentace převodních cen je nejlepším způsobem, jak správci daně prokázat nastavení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu. Český daňový poplatník tak musí zvažovat, zda je pro něj výhodnější dokumentaci převodních cen zpracovat, což s sebou nese zvýšené náklady, a ne vždy daňový poplatník dokumentaci převodních cen využije, nebo v případě daňové kontroly následně dokumentaci převodních cen nebo alespoň vybrané oblasti zpracovat, aby byl schopen správci daně prokázat správnost nastavení převodních cen. To s sebou ovšem nese kratší lhůty a pro české daňové poplatníky může být komplikované včas získat všechna potřebná data.

---

<sup>194</sup> Např. rozsudek NSS ze dne 21.12.2016 č.j. 6 Afs 147/2016 – 28 a rozsudek NSS ze dne 1.11.2017 č.j. 1 Afs 239/2017 – 37

## Závěr

Problematika převodních cen je součástí mezinárodního zdanění. V oblasti mezinárodního zdanění hraje významnou roli iniciativa BEPS, která se zabývá vybranými tématy majícími negativní dopady na funkčnost daňových systémů. Některé z těchto iniciativ jsou přebírány Evropskou unií a následně implementovány do právních předpisů členských států. Významnou roli v rámci mezinárodního zdanění hrají smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, které mezi sebou jednotlivé státy uzavírají, aby předcházely negativům dvojího zdanění.

V oblasti pravidel mezinárodního zdanění lze očekávat další vývoj přizpůsobující se měnící se ekonomické realitě, především digitalizaci ekonomik. Prvotní návrhy v této oblasti se již objevují.

Koncept převodních cen vychází z principu tržního odstupu. Ceny sjednané mezi spojenými podniky by měly být stanoveny ve stejné výši jako v případě, že by byly sjednávány mezi subjekty ekonomicky či personálně nespojenými. Princip tržního odstupu je obsažen ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění.

Návody, jakým způsobem postupovat při určení převodních cen mezi spojenými podniky, poskytuje Směrnice OECD. Směrnice OECD obsahuje zevrubnou, v některých oblastech až kazuistickou, úpravu oblastí souvisejících s aplikací principu tržního odstupu. Mimo jiné detailně popisuje jádro stanovení převodních cen, kterým je srovnávací analýza a metody pro stanovení převodních cen. Nastavení převodních cen musí vždy vycházet z funkcí, rizik a aktiv nesených jednotlivými entitami v rámci posuzované transakce.

V rámci Evropské unie bylo ustaveno Společné fórum EU o převodních cenách, které se zabývá některými specifickými oblastmi, jako je dokumentace k převodním cenám, Arbitrážní konvence nebo předběžná cenová ujednání.

Aplikace principu tržního odstupu v rámci České republiky vyplývá ze závaznosti smluv o zamezení dvojímu zdanění, které mají aplikační přednost před vnitrostátními zákony. Princip tržního odstupu je dále zakotven v Zákoně o daních z příjmů, který obsahuje obecné ustanovení o nastavení převodních cen mezi spojenými osobami. Tato úprava dopadá i na transakce uskutečněné mezi českými daňovými rezidenty.

Česká právní úprava blíže nepopisuje princip stanovení převodních cen. V tomto ohledu jsou významné pokyny řady D, které odkazují na Směrnici OECD nebo její ustanovení přebírají. Jejich aplikace zakládá legitimní očekávání, že pokud daňové subjekty budou



postupovat v souladu s pokyny, nastavení převodních cen by mělo být ze strany správce daně považováno za správné.

Specifickou oblastí převodních cen je dokumentace k převodním cenám. Dokumentace k převodním cenám slouží k prokázání správnosti nastavení převodních cen. Obsah dokumentace k převodním cenám vychází ze Směrnice OECD a Kodexu ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii. V České republice není stanovena povinnost zpracovat dokumentaci k převodním cenám. Prakticky však existence dokumentace k převodním cenám výrazně zjednodušuje dokazování v případě kontroly nastavení převodních cen.

V posledních letech se výrazně zvyšuje zaměření českého správce daně na oblast převodních cen. To může být zapříčiněno mimo jiné informacemi, které správce daně získává v rámci povinné přílohy k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob. Aby poplatníci předcházeli daňovým kontrolám a případným doměrkům daně, mohou využít institutu předběžných cenových ujednání, který v rámci české právní úpravy reprezentuje závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami.

Mezinárodní pravidla pro převodní ceny, především Směrnice OECD, dávají daňovým poplatníkům návod, jak postupovat při nastavení převodních cen, a lze je považovat za dostatečná. Česká právní úprava je strožejší, avšak odkazuje se na úpravu mezinárodní a lze ji taktéž považovat za dostatečnou.

## Seznam použitých zdrojů

### 1. Seznam použité literatury

OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>.

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>.

PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Beroun: Newsletter, c2002. ISBN 80-863-9481-6.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN ISBN978-80-7478-035-6.

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky : praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. *Daňový systém ČR*. V Praze: 1. VOX, [1997]-2018. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-44-1.

### 2. Seznam použitých internetových zdrojů

*About* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/>

*Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

*Action 2 Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action2/>

*Action 3 Controlled Foreign Company* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>

*Action 5 Harmful tax practices* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

*Action 6 Prevention of tax treaty abuse* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

*Action 7 Permanent establishment status* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>

*Action 8-10 Transfer Pricing* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action8-10/>

*Action 11 BEPS data analysis* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>

*Action 12 Mandatory Disclosure Rules* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>

*Action 13 Country-by-Country Reporting* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

*Action 14 Mutual Agreement Procedure* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>

*Action 15 Multilateral Instrument* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

*Finanční správa pokračuje v kontrolách převodních cen* [online]. [cit. 2021-5-1]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/financni-sprava-pokracuje-v-kontrolach-p-41560>

*History* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/history/#d.en.194377>

*Informace ke změnám bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění na základě vstupu v platnost mnohostranné daňové úmluvy* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/zakladni-informace/2020/informace-ke-zmenam-bilaterálních-smluv-39273>

*Joint Transfer Pricing Forum* [online]. [cit. 2021-04-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en#heading\\_1](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#heading_1)

*Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků* [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?print=true&uri=CELEX%3A42006X0728%2802%29&VonZiffer=2>

*Mnohostranná dohoda (CbCR)* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.mfer.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>

*Samostatná příloha k položce 12 I oddílu tiskopis MFin 5404/E - vzor č. 7* [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E\\_7.pdf?202111260329](https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404-E_7.pdf?202111260329)

*Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting, CbCR), Č. j.: 93832/17/7100-10112-109482* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR\\_Sdeleni.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR_Sdeleni.pdf)

*Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci společného fóra EU o převodních cenách v oblasti předcházení sporů a postupů při řešení sporů a o obecných zásadách pro předběžné cenové dohody v EU* [online]. [cit. 2021-11-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:52007DC0071>

SOBOTKOVÁ, Veronika. *Agresivní daňové plánování* [online]. 21. března 2013 [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=43999>

*Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii* [online]. [cit. 2021-4-24]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2006:176:FULL&from=en>

*Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků* [online]. [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A01990A0436-20141214>

*What is BEPS* [online]. [cit. 2021-01-30]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

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

Nařízení vlády č. 367/2020 Sb., o mimořádném prodloužení lhůt v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2

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

Směrnici Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 15/1988 Sb., ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu

Vyhláška Ministerstva financí č. 306/2017 Sb., o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, 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. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

Zákonné opatření Senátu 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů

#### **4. Seznam použité judikatury**

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.4.2018 č.j. 3 Afs 105/2017 - 22  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013 č.j. 1 Afs 101/2012 - 31  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009 č.j. 8 Afs 80/2007 – 105  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2014 č.j. 7 Afs 94/2012 – 74  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013 č.j. 5 Afs 34/2012 – 65,  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.6.2013 č.j. 7 Afs 48/2013 – 31,  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.2.2020 č.j. 7 Afs 176/2019 – 26  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.8.2010 č.j. 2 Afs 53/2010 – 63  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2005 č.j. 8 Afs 152/2005 – 72  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007 č.j. 9 Afs 30/2007 – 73  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.3.2011 č.j. 8 Afs 19/2010 – 125  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2016 č.j. 6 Afs 147/2016 – 28  
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1.11.2017 č.j. 1 Afs 239/2017 – 37

#### **5. Seznam ostatních zdrojů**

Důvodová zpráva: VLÁDA. *Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní – EU*. Praha: Poslanecká sněmovna, 2018. Sněmovní tisk 206/0, 8. volební období. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0>

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-32: Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, č.j. 58337/18/7100-40113-800219

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-34: Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j. 45076/19/7100-40113-110343

Pokyn D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, č.j. 39/86 849/2009-393

Pokyn Generálního finančního ředitelství D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j. 5606/15/7100-10

Pokyn Generálního finančního ředitelství D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, č.j. 37488/12-3131-13228

## Seznam použitých zkratek

ATAD	<i>Anti-tax avoidance directive</i>
BEPS	<i>Base erosion and profit shifting</i>
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj



# Problematika převodních cen

## Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou převodních cen, která je součástí mezinárodního zdanění. Cílem práce je vymezit problematiku převodních cen a popsat a zhodnotit pravidla převodních cen z mezinárodní a české perspektivy.

V první části se práce věnuje mezinárodnímu zdanění s důrazem na iniciativu BEPS. Dále je popsána problematika smluv o zamezení dvojímu zdanění a směrnice ATAD.

Ve druhé části se práce zaměřuje na problematiku převodní cen v mezinárodním kontextu. Převodní ceny jsou ceny sjednané mezi spojenými osobami. Základním konceptem převodních cen je princip tržního odstupu. Ceny sjednané mezi spojenými podniky by měly být stanoveny ve stejné výši jako v případě, že by byly sjednávány mezi subjekty ekonomicky či personálně nespojenými. Princip tržního odstupu je obsažen ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění. Diplomová práce se dále zabývá Směrnicí OECD, specificky srovnávací analýzou a metodami pro stanovení převodních cen, které jsou významné pro správné stanovení převodních cen.

Ve třetí části se diplomová práce zabývá právní úpravou převodních cen v České republice. Úprava je obsažena v zákoně o daních z příjmů a v právně nezávazných pokynech, které vycházejí z mezinárodní úpravy převodních cen.

V posledních letech se výrazně zvyšuje zaměření českého správce daně na oblast převodních cen. V poslední části se proto práce zaměřuje na spory v oblasti převodních cen a možnosti, jak se sporům vyhnout. V tomto ohledu mohou poplatníci využít institutu předběžných cenových ujednání.

Mezinárodní pravidla pro převodní ceny, především Směrnice OECD, dávají daňovým poplatníkům návod, jak postupovat při nastavení převodních cen, a lze je považovat za dostatečnou. Česká právní úprava je strožejší, avšak odkazuje se na úpravu mezinárodní, a lze ji taktéž považovat za dostatečnou.

**Klíčová slova:** převodní ceny, tržní odstup, spojené osoby

# Transfer pricing

## Abstract

The thesis focuses on transfer pricing which falls within a scope of international taxation. The aim of the theses is to define transfer pricing, describe transfer pricing rules and to assess these rules.

The first part of the theses focuses on international taxation, especially BEPS. Double tax treaties and ATAD directive are further described.

The second part of the diploma theses focuses on transfer pricing from international perspective. Transfer prices are prices agreed between associated enterprises. The fundamental concept of transfer pricing is arm's length principle. The prices agreed between associated enterprises should equal to prices which would have been agreed between independent parties. The arm's length principle is included within the double tax treaties. The theses further focuses on OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, especially comparability analysis and transfer pricing methods, which are used for setting up of transfer prices.

The third part of the theses focuses on transfer pricing rules from the Czech perspective. The respective rules are included within the Income Taxes Act and legally non-binding guidance, which follow the international rules.

The Czech Tax Authorities increase their attention on transfer pricing area in the recent years. Therefore, the last part of the theses deals with disputes and possibilities how to avoid potential disputes in the transfer pricing area. In this respect, taxpayers may use advance pricing agreements.

International rules for transfer pricing, especially OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, provide for guidance how to set up transfer prices. These rules may be considered sufficient. The Czech rules provide for less detail but refer to international rules, and thus, may be also considered sufficient.

**Key words:** transfer pricing, arm's length principle, associated enterprises