

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Mgr. Martin Novotný

Problematika převodních cen

Rigorózní práce

Vedoucí rigorózní práce: JUDr. Petr Novotný Ph.D.

Tematický okruh: Finanční právo

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 19.4.2022

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci 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 186.413 znaků včetně mezer.

V Praze dne 19.4.2022

Mgr. Martin Novotný

Obsah

Úvod	6
1 Teorie převodních cen	8
1.1 Výklad principu tržního odstupu	8
1.2 Srovnávací analýza.....	9
1.2.1 Důvody pro zkoumání srovnatelnosti	9
1.2.2 Faktory určující srovnatelnost.....	10
1.3 Užití rozmezí tržních cen.....	15
1.4 Spojené osoby.....	16
2 Metody stanovení převodních cen	17
2.1 Tradiční transakční metody	18
2.1.1 Úvod	18
2.1.2 Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP).....	20
2.1.3 Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)	21
2.1.4 Metoda nákladů a přírážky (CPM).....	23
2.1.5 Vztahy tradičních transakčních metod k jiným metodám	25
2.2 Ziskové transakční metody	25
2.2.1 Úvod	25
2.2.2 Transakční metoda rozdělení zisku (TPSM)	26
2.2.3 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)	28
2.2.4 Závěry o transakčních ziskových metodách	30
2.3 Zvláštní úhrady za nehmotný majetek	31
2.3.1 Obchodní nehmotný majetek	32
2.3.2 Patenty versus ochranné známky	33
2.3.3 Užití principu tržního odstupu u nehmotného majetku	34
3 Dokumentace.....	36
3.1 Úvod.....	36
3.2 Základní dokumentace-Masterfile.....	37
3.3 Dokumentace pro konkrétní stát	38
3.4 Kontrola dokumentace daňovou správou	39
3.5 Obecná doporučení v oblasti dokumentace.....	41
3.6 Posouzení převodních cen mezi společnostmi Maersk Czech Republic s.r.o. a jejími spřízněnými společnostmi v roce 2012 jakožto podkladová dokumentace k transferovým cenám.	42

3.6.1	Pojmy a metodologie	42
3.6.2	Účel ocenění	42
3.6.3	Podkladové materiály	43
3.6.4	Základní informace o propojených osobách	44
3.6.5	Předmět posouzení	48
3.6.6	Závěr	73
4	Právní úprava v České republice a mezinárodní právní úprava	74
4.1	Úvod	74
4.2	Zákon o daních příjmů	75
4.2.1	Spojené osoby podle zákona o daních z příjmů	76
4.2.2	Princip tržního odstupu podle zákona o daních z příjmů	78
4.3	Pokyn GFŘ č. D-34	79
4.4	Pokyn GFŘ č. D-32	80
4.5	Pokyn MF č. D-334	80
4.6	Pokyn GFŘ D-10	81
4.7	Pokyn GFŘ D-22	81
4.8	Závazné posouzení	82
4.8.1	Odsouhlasení metody správcem daně	83
4.8.2	Podání žádosti	83
4.8.3	Posouzení způsobu tvorby ceny	84
4.9	Přehled transakcí se spojenými osobami	85
4.10	Mezinárodní úprava	86
4.10.1	Směrnice OECD o převodních cenách	86
4.10.2	Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění	88
4.10.3	BEPS	89
4.10.4	Předběžné cenové dohody	89
4.10.5	Arbitrážní konvence	90
5	Judikatura související s převodními cenami	91
5.1	Úvod	91
5.2	Judikatura České republiky	91
5.2.1	Důkazní břemeno	91
5.2.2	Rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou	93
5.2.3	Spojené osoby	98

5.3	Judikatura Soudního dvora Evropské unie	99
5.3.1	Mezinárodní spory o převodních cenách	99
	Závěr	102
	Seznam použitých zdrojů	103
1.	Seznam použité literatury	103
2.	Seznam použitých internetových zdrojů	104
3.	Seznam použitých právních předpisů	104
4.	Seznam použité judikatury	106
	Abstrakt: Problematika převodních cen.....	107
	Abstract: Issue of Transfer Pricing.....	109

Úvod

Jsou to již minimálně tři dekády, během kterých se v oblasti daňového prostředí jak na poli mezinárodním, tak i České republiky stává problematika převodních cen jedním z nejvíce citovaných a řešených témat. Problematika převodních cen nastala samozřejmě již v době rozvinutí mezinárodního obchodu, kdy nadnárodní společnosti, vzhledem ke svým rozvinutým aktivitám začaly využívat hojně daňového plánování, které pracovalo s rozdílnými daňovými jurisdikcemi, které v průběhu let daly za vznik mnohým tzv. daňovým rájům, a to nejen v klasických „offshorových“ destinacích, které koneckonců, byť již ve značně přehodnocené formě fungují dodnes, ale i například ve státech, které jsou součástí Evropské Unie a v minulosti byly známy velmi vstřícnou daňovou politikou, zejména Irská republika, která za velké podpory USA byla jednou z těch zemí, kde daňová politika přilákala velkou měrou nadnárodní korporace, zejména USA, a to právě na ve své době velmi nízkou sazbu daně z příjmu právnických osob. Společně s Nizozemím a Lucemburskem utvořili jakýsi protipól tradičním daňovou sazbou zatíženým zemím, jako bylo Německo či Francie. Je třeba připomenout. Že v těchto dobách, tedy do konce devadesátých let dvacátého století příliš nefungovala výměna informací, neb informační systémy byly teprve v počátcích a silnější postavené na poli převodních cen si zajistily teprve s příchodem internetu na konci devadesátých let dvacátého století.

Se změnou politické situace na konci osmdesátých let došlo k masivnímu rozvoji mezinárodního obchodu směrem na východ Evropy, a tedy i do České republiky. S touto změnou začaly v postkomunistických zemích masivně působit nadnárodní společnosti, zakládaly zde své dceřiné společnosti a všemožně začaly, nutno zmínit, že ve většinově v souladu s právem, nedokonalé a pro devadesátá léta naprosto typické zastaralé daňové předpisy zemí východního bloku. Výjimkou nebyla ani Česká republika, která dokonce roku 1992 ještě používala zastaralou daňovou jurisdikci. Teprve s příchodem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu se pomalu začala věnovat pozornost i problematice převodních cen. Dnes, když od jeho vyhlášení uplynulo bezmála třicet let, jsou již zkušenosti daňové správy podstatně větší, byť samozřejmě daňoví poplatníci se stále snaží najít pro ně ta nejvýhodnější daňová řešení, která by je i nadále dokázala posouvat kupředu v dosahování větších zisků a s tím pochopitelně nižším daňovým zatížením.

Je třeba konstatovat, že v dnešní době již situace kolem převodních cen není tak jednostranně zaměřená na daňové ráje, které byly doménou let sedmdesátých a osmdesátých, ale to neznamená, že by problematika převodních cen zmizela z povrchu zemského. Při využití informačních technologií je samozřejmě pro daňové poplatníky podstatně jednodušší plánovat nadnárodní transakce a komunikovat ve svém interním komunikačním systému, ale na druhou stranu informační

technologie nesmírně pomohly jednotlivým daňovým správám ve výměně zkušeností, informací či postupů. Daňové správy spolu dokážou, zejména v rámci Evropské unie velmi dobře komunikovat a vyměňovat si zkušenosti a informace. V neposlední řadě je třeba zmínit, že směrem kupředu se v rámci Evropské unie posouvají i daňové autority, které v oblasti problematiky převodních cen připravují a schvalují právní předpisy, za pomoci, kterých se jim daří zvyšovat úspěšnost při vymáhání daní. V posledních letech se zvyšuje počet daňových kontrol zaměřených na převodní ceny a zvyšují se tím i odborné zkušenosti zaměstnanců finanční správy, kteří kontrolují, jsou-li podmínky mezi závislými subjekty stanoveny tak jak by byly stanoveny pro daňové účely podobně u nezávislých subjektů.

Je tedy nadmíru patrné, že převodní ceny byly, jsou a budou ve svém důsledku vždy střetem snahy nadnárodních, ale i vnitrostátních, nejen holdingových korporací o co nejmenší daňové zatížení s daňovou správou příslušné jurisdikce o co možná nejpreciznější výběr daní.

Předmětem této práce je přinést ucelený pohled na problematiku převodních cen, kdy první část je věnována teorii převodních cen, druhá pak je věnována metodám stanovení převodních cen Třetí část je věnována dokumentaci k převodním cenám se zvláštním přihlédnutím ke znaleckému posudku, který se tak stává součástí dokumentace k převodním cenám, přičemž v dnešní době je velmi žádaným podkladem dokumentace. Čtvrtá část se věnuje právní úpravě v České republice a mezinárodní jurisdikci. Pátá závěrečná část se pak zabývá současnou judikaturou Nejvyššího správního soudu České republiky a též judikaturou Soudního dvora evropské unie.

1. Teorie převodních cen

Převodní ceny, nebo také dle anglického překladu „Transfer pricing“¹, tedy doslovně z angličtiny tvorba převodních ceny jsou takové ceny, za které si mezi sebou prodávají své produkty (zboží či služby) jednotlivé podniky v rámci skupiny nadnárodních podniků, tedy podniky, které jsou na sobě kapitálově či jinak závislé a jsou tedy vzájemně propojeny. Mezinárodní normou pro převodní ceny je princip tržního odstupu, na které se shodly členské státy OECD, jakožto na principu užívaném pro daňové účely, a to jak skupinami nadnárodních podniků, tak příslušnými daňovými správami.

Pokud v převodních cenách nejsou reflektovány tržní síly a princip tržního odstupu, daňové povinnosti sdružených podniku a dálkové výnosy hostitelské země mohou být zkresleny. Proto se členské státy OECD dohodly, že pro daňové účely mohou být zisky sdružených podniků upraveny do té míry, aby byla odstraněna tato zkreslení, a tak zjištěno, že je princip tržního odstupu učiněno zadost.

1.1 Výklad principu tržního odstupu

Úřední výklad principu tržního odstupu je obsažen v odstavci 1 článku 9 Modelové daňové smlouvy OECD², která je základem pro dvoustranné daňové smlouvy mezi členskými státy. Článek 9 zní: *„Jsou-li mezi dvěma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, nebo jim jsou uloženy, které se liší od těch, které 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“*.

Praktický problém při uplatnění principu tržního odstupu je, že spojené podniky se zabývají transakcemi, kterých by se nezávislé podniky nezúčastnily, neb by to pro ně ztrácelo ekonomický smysl. Například vlastník nehmotného majetku může váhat před uzavřením licenčních smluv s nezávislými podniky z obavy, že hodnota nehmotného

¹ OECD. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy 2017 [online]. Paříž: OECD, 2017. [cit. 2020-06-01] Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/smernice-oecd-o-prevodnich-cenach-pro-nadnarodni-podniky-a-danove-spravy-2017_fb80b515-cs#page41

² OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [online]. Paříž: OECD, 2017. [cit. 2020-06-07] Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017en#page2

majetku může klesnout z důvodu špatné reklamy způsobené nezávislým nájemcem. Pokud už do takového obchodu vlastník nehmotného majetku půjde, může být cena mnohem vyšší, jelikož v sobě nese mnohem větší riziko. V případě závislé transakce, nemusí být cena tak vysoká a podmínky transakce tolik restriktivní, jelikož užití takového majetku může být mnohem snadněji a důkladněji sledováno než v nezávislé transakci. Princip tržního odstupu je upraven ve Smlouvách o zamezení dvojímu zdanění a v české jurisdikci v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

1.2 Srovnávací analýza

1.2.1 Důvody pro zkoumání srovnatelnosti

Aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelný znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí), nebo že mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů. Při určování stupně srovnatelnosti, včetně toho, jaké úpravy jsou nezbytné pro její vytvoření, je třeba pochopit, jak nezávislé společnosti vyhodnocují potenciální transakce. Nezávislé podniky při hodnocení podmínek potenciálních transakcí budou srovnávat transakci s jinými možnostmi, které se jim reálně naskytují, a uzavřou určitou transakci pouze tehdy, pokud nemají jinou, zřetelně přitažlivější alternativu. Je například nepravděpodobné, aby podnik přijal cenu nabízenou za jeho výrobek jiným nezávislým podnikem, ví-li, že jiní potenciální zákazníci jsou ochotni za obdobných podmínek zaplatit víc. To je relevantní k otázce srovnatelnosti, neboť nezávislé podniky by obecně braly v úvahu jakékoliv ekonomicky relevantní rozdíly mezi možnostmi, které se jim při hodnocení těchto možností reálně nabízejí, jako rozdíly v úrovni rizika nebo jiné faktory srovnatelnosti.³ Proto při srovnávání, které používá principu tržního odstupu, by daňové správy měly rovněž zohledňovat tyto rozdíly pro stanovení, zda existuje

³ Bláha Radim, Borkovec David, Jakoubek Jiří, Kapoun Vítězslav, Karpíšková Lucie, Szmaragowski Daniel, Teichmann Jiří, Wotke, Igor. Převodní ceny v České republice v roce 2016. In: *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016

srovnatelnost mezi srovnávanými situacemi a které úpravy mohou být nezbytné k jejímu dosažení.

Srovnávací analýza je základem pro správné nastavení převodních cen. Na základě určení charakteru převáděného majetku či služeb mezi sdruženými podniky, provedení analýzy funkcí zúčastněných sdružených podniků (tj. určení rolí podniků v dané transakci), smluvních podmínek a popisu dalších skutečností majících vliv na příslušnou transakci lze najít obdobný majetek či služby převáděné v obchodních vztazích mezi nezávislými podniky.

Každá metoda pro stanovení převodních cen vyžaduje jiný stupeň srovnatelnosti posuzovaných a nezávislých transakcí, včetně spolehlivosti úprav srovnatelnosti, které mohou být potřeba pro eliminaci významných rozdílů.

1.2.2 Faktory určující srovnatelnost

Na srovnávací analýzu mají vliv:

- Vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb;
- Funkce vykonávané stranami (používaný majetek, podstupovaná rizika);
- Smluvní podmínky;
- Ekonomické okolnosti;
- Podnikatelské strategie.

Těchto pět faktorů je třeba analyzovat nejen u posuzované transakce, ale také u nezávislých transakcí.

1.2.2.1 Vlastnosti převáděného majetku a poskytnutých služeb

Rozdíly ve specifických vlastnostech majetku nebo služeb často objasňují, alespoň částečně, rozdíly v jejich ceně na otevřeném trhu. Proto může být při určení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí srovnání těchto vlastností užitečné. Jinak řečeno, podobnost ve vlastnostech převáděného majetku nebo služeb bude hrát svoji roli nejvíce při srovnávání cen řízené a nezávislé transakce, méně pak při srovnávání ziskového rozpětí. Vlastnosti, které lze považovat za důležité, jsou v případě převodů hmotného majetku jeho fyzické vlastnosti, jeho kvalita a spolehlivost, jeho dostupnost a objem nabídky. V případě poskytování služeb je to povaha a rozsah služeb a v případě nehmotného majetku je forma transakce (např. licence nebo jeho vlastní

prodej), typ majetku, zejména patenty, obchodní značka či know-how, délka a stupeň ochrany a předpokládané zisky z užití majetku.

1.2.2.2 Funkční a riziková analýza

Při obchodování mezi dvěma nezávislými podniky bude úhrada obvykle odrazem činností, které každý z podniků vykonává, přičemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko. Proto při určení, zda jsou řízené a nezávislé transakce nebo subjekty srovnatelné, je nutné srovnání činností vykonávaných jednotlivými stranami. Toto srovnání je založeno na funkční analýze, jejímž cílem je identifikovat a srovnat ekonomicky významné činnosti a odpovědnosti, které na sebe berou nebo by měly brát nezávislé nebo sdružené podniky. Pro tento účel by měla být věnována zvláštní pozornost struktuře a organizaci skupiny. Bude také relevantní určit, ve které jurisdikci daňový poplatník vykonává tyto funkce.

Mezi funkce, které by daňoví poplatníci a daňové správy měli identifikovat a porovnat, patří například navrhování, výroba, montáž, výzkum a vývoj, poskytování služeb, prodej, distribuce, marketing, reklama, doprava, financování a řízení. Měly by být identifikovány základní funkce prováděné stranou, která je daňově prověřována. Měly by být provedeny úpravy týkající se jakýchkoliv podstatných odchylek od funkcí prováděných nezávislými podniky, se kterými je daná strana srovnávána. Zatímco jedna strana může provádět celou řadu funkcí v poměru k funkcím druhé strany transakce, důležitá je ekonomická významnost těchto funkcí ve smyslu častého výskytu, povahy a hodnoty pro obě strany transakce.

Při identifikaci a srovnávání prováděných funkcí může být také relevantní a užitečné brát v úvahu majetek, který je využíván nebo má být využíván. Taková analýza by měla zohledňovat typ používaného majetku, jako jsou stroje a vybavení, užití hodnotného nehmotného majetku a povahu použitého majetku, jako je stáří, tržní hodnota, umístění, dostupná ochranná práva majetku atd.

Při srovnávání vykonávaných funkcí by rovněž mohlo být relevantní a užitečné vzít v úvahu rizika podstoupená jednotlivými stranami. Podstoupení zvýšeného rizika bude na otevřeném trhu oceněno zvýšením očekávaného výnosu. Proto řízené a nezávislé transakce a subjekty nejsou srovnatelné, pokud existují významné rozdíly v podstoupených rizicích, u nichž nelze provést příslušné úpravy. Funkční analýza není úplná, pokud se neberou v úvahu podstatná rizika podstoupená každou ze stran, neboť podstoupení nebo vztáhnutí na sebe rizika by ovlivnilo podmínky transakce mezi

sduženými podniky. Teoreticky řečeno, na otevřeném trhu musí být podstoupení zvýšeného rizika kompenzováno zvýšením předpokládaného výnosu, ačkoliv skutečný výnos se může, ale nemusí zvýšit, v závislosti na míře, ve které jsou rizika skutečně realizována.

Typy rizik, která se berou v úvahu, jsou rizika trhu, jako vstupní náklady a kolísání výstupní ceny, riziko ztráty spojené s investicí do majetku, strojů a vybavení a s jeho užitím, riziko úspěchu nebo neúspěchu investice do výzkumu a vývoje, finanční rizika jako rizika způsobená měnovými kurzy a pohybem úrokové míry, úvěrová rizika atd.

Vykonávané funkce, přičemž se zde bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko, budou do určité míry určovat rozložení rizik mezi stranami, a tedy i podmínky, které by každá ze stran očekávala při tržním obchodování. Například, bere-li distributor na sebe odpovědnost za marketing a reklamu tím, že vkládá své vlastní zdroje do těchto činností, bude mít právo na souměřitelně vyšší očekávaný výnos z této činnosti, a podmínky takové transakce budou rozdílné od situace, kdy distributor funguje pouze jako agent, kterému jsou hrazeny jeho náklady a který dostane příjem odpovídající jeho aktivitě. Obdobně smluvní výrobce nebo smluvní poskytovatel výzkumu, který na sebe nebere žádné významné riziko, bude mít nárok pouze na omezený výnos.

Dalším faktorem, který je třeba při zkoumání ekonomické podstaty údajného rozložení rizika zvážit, je důsledek takového rozložení v tržní transakci. Při nezávislém obchodování dává obecně smysl, aby strany převzaly větší podíl takových rizik, nad kterými mají relativně větší kontrolu. Například předpokládejme, že Společnost A uzavře smlouvu na výrobu a dodávku zboží se Společností B, přičemž objem výroby a dodávky bude na uvážení Společnosti B. V takovém případě bude nepravděpodobné, aby Společnost A souhlasila, že na sebe vezme podstatné riziko související se zásobami, neboť nevykonává žádnou kontrolu nad výší zásob, zatímco Společnost B tuto kontrolu vykonává. Samozřejmě existuje mnoho rizik, jako je riziko obecného podnikatelského cyklu, nad kterým typicky nemá žádná ze stran podstatnou kontrolu a které může být při nezávislé transakci přiřčeno té či druhé straně. Je potřeba provést analýzu, která by určila, do jaké míry nese v praxi každá ze stran taková rizika. Při zkoumání otázky, do jaké míry každá ze stran transakce nese riziko měnových kurzů nebo riziko úrokové míry, bude obvykle nezbytné zvážit do jaké míry, a jestli vůbec, má daňový poplatník anebo skupina nadnárodních podniků podnikatelskou strategii, která se zabývá minimalizací nebo řízením takových rizik. V obecném používání jsou dnes kompenzační obchody, termínované smlouvy, úmluvy o nabídce a koupi, atd., a to jak

"na trhu", tak "mimo trh". Neschopnost daňového poplatníka, nesoucího riziko měnových kurzů a riziko úrokové míry, řešit takové vystavení se riziku, může pramenit z obchodní strategie skupiny nadnárodních podniků, která se snaží pojistit se proti takovým rizikům nebo se snaží pojistit pouze určitou část skupiny proti takovým rizikům. Tato zmíněná praxe, není-li příslušně finančně ohodnocena, by mohla vést k vytváření významných zisků nebo ztrát, které by se mohly shromažďovat v nejméně výhodném místě skupiny nadnárodních podniků.

1.2.2.3 Smluvní podmínky

Smluvní podmínky transakce při nezávislém obchodování obecně definují, explicitně nebo implicitně, jak budou mezi strany rozděleny odpovědnosti, rizika a přínosy. Analýza smluvních podmínek jako taková by měla být součástí funkční analýzy popisované výše. Podmínky transakce mohou být obsaženy rovněž v korespondenci či jiné komunikaci mezi stranami, než je psaná smlouva. Pokud neexistují psané podmínky, smluvní vztahy stran musí být odvozeny z jejich chování a z ekonomických zásad, kterými se obecně řídí vztahy mezi nezávislými podniky.

V obchodování mezi nezávislými podniky zajišťuje rozdílnost zájmů mezi stranami, že se běžně budou snažit vést druhou stranu k tomu, aby dodržela podmínky smlouvy, a že smluvní podmínky budou ignorovány nebo modifikovány obecně pouze tehdy, pokud to bude v zájmu obou stran. Stejný rozdíl zájmů nemusí existovat v případě sdružených podniků, a proto je důležité zkoumat, zda se chování stran shoduje s podmínkami smlouvy nebo zda chování stran ukazuje, že smluvní podmínky nejsou dodržovány nebo že jsou zastřeny. V takových případech je pro určení skutečných podmínek transakce nutná další analýza.

1.2.2.4 Ekonomické okolnosti

Nezávislé ceny se mohou na různých trzích rozcházet dokonce i u transakcí, které se týkají stejného majetku nebo služeb, aby bylo dosaženo srovnatelnosti, je třeba aby trhy, na kterých nezávislé a sdružené podniky fungují, byly srovnatelné a rozdíly neměly podstatný dopad na cenu, nebo aby bylo možné provést příslušné úpravy. Na prvním místě je podstatné identifikovat relevantní trh nebo trhy a brát přitom v úvahu dostupné substituční zboží nebo služby. Mezi ekonomické okolnosti, které mohou být relevantní pro určení srovnatelnosti trhů, patří geografické umístění, velikost trhu, rozsah

konkurence na trzích a vzájemné konkurenční postavení kupujících a prodávajících, dostupnost substitučního zboží a služeb, úroveň nabídky a poptávky na trhu jako celku a v určitých oblastech, je-li to relevantní, kupní síla spotřebitele, povaha a rozsah státní regulace trhu, výrobní náklady včetně nákladů na pozemky, pracovní sílu a kapitál, náklady na dopravu, úroveň trhu, například maloobchod nebo velkoobchod, datum a čas transakce, atp.

1.2.2.5 Podnikatelské strategie

Při určování srovnatelnosti pro účely převodních cen je třeba zkoumat rovněž podnikatelské strategie. Podnikatelské strategie budou brát v úvahu mnoho aspektů podniku, jako jsou inovace a vývoj nového výrobku, míra rozšíření výrobního programu, necht' riskovat, odhad politických změn, existující a plánované pracovní zákony, a ostatní faktory související s každodenním chováním podniku. Takové podnikatelské strategie je třeba při stanovení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí a podniků zohlednit. Rovněž bude relevantní zvážit, zda podnikatelské strategie byly navrženy skupinou nadnárodních podniků nebo členem skupiny jednajícím samostatně, a zvážit povahu a rozsah zapojení ostatních členů skupiny nadnárodních podniků, které je nezbytné pro uplatnění takové podnikatelské strategie. Mezi podnikatelské strategie mohou také patřit projekty průníků na trh. Daňový poplatník, usilující o průnik na trh nebo o zvýšení svého podílu na trhu, by mohl za svůj výrobek dočasně účtovat cenu, která je nižší než cena za jinak srovnatelné výrobky na shodném trhu. Navíc, daňový poplatník, snažící se vstoupit na nový trh nebo rozšířit nebo ubránit svůj podíl na trhu, by mohl mít dočasně vyšší náklady, například kvůli startovním nákladům nebo kvůli zvýšené marketingové činnosti, a tak by mohl dosáhnout nižších zisků než jiní daňoví poplatníci fungující na tomtéž trhu.

Při posuzování tvrzení daňového poplatníka, že sledoval podnikatelskou strategii, jež dočasně snížila jeho zisky náhradou za vyšší zisky v dlouhodobém horizontu, je třeba zvážit několik faktorů. Daňové správy by měly zkoumat chování stran, aby určily, zda je v souladu s vyhlášenou podnikatelskou strategií. Například, účtuje-li výrobce svému spřízněnému distributorovi jako součást své strategie průniku na trh nižší cenu, než je tržní, úspory nákladů na straně distributora se mohou projevit v ceně, kterou účtuje distributor svým zákazníkům, nebo ve větších výdajích distributora na proniknutí na trh. Strategie průniku na trh, kterou má skupina nadnárodních podniků, může být vykonávána buď výrobcem nebo distributorem, který funguje odděleně od výrobce a

výsledné náklady jsou sdíleny oběma. Navíc strategie průniku na trh nebo strategie rozšíření podílu na trhu je často doprovázena neobvykle intenzivním marketingem a reklamní činností. Dalším faktorem, který je třeba brát v úvahu, je, zda by povaha vztahu mezi stranami v řízené transakci byla v souladu s daňovým poplatníkem nesoucím náklady podnikatelské strategie. Například při nezávislém obchodování by společnost, fungující výhradně jako obchodní agent s nízkou nebo žádnou odpovědností za dlouhodobý vývoj na trhu, obecně nenesla náklady strategie průniku na trh. Jestliže společnost podniká činnosti spojené s vývojem trhu na své vlastní riziko a zvyšuje hodnotu svého výrobku prostřednictvím obchodní značky nebo obchodního jména nebo zvyšuje goodwill spojený s výrobkem, měla by být tato situace v analýze funkcí pro účely stanovení srovnatelnosti zohledněna.

1.3 Užití rozmezí tržních cen

V některých případech bude možné použít principu tržního odstupu tak, že se docílí jediné sumy, například ceny nebo rozpětí, která je nejspolehlivější pro stanovení, zda podmínky transakce jsou tržní. Protože však oblast převodních cen není exaktní vědou, bude existovat mnoho případů, kdy důsledkem použití nejvhodnější metody nebo metod bude rozmezí čísel která všechna budou relativně stejně spolehlivá. V takových případech mohou být rozdíly v sumách obsažených v takovém rozmezí způsobeny skutečností, že výsledkem aplikace principu tržního odstupu obecně je pouze přiblížení podmínkám, které by byly vytvořeny mezi nezávislými podniky. Je rovněž možné, že rozdílná čísla v takovém rozmezí jsou odrazem skutečnosti, že nezávislé podniky angažující se ve srovnatelných transakcích za srovnatelných okolností nemusí stanovit přesně tutéž cenu za transakci. V některých případech však ne všechny zkoumané srovnatelné transakce budou mít relativně stejný stupeň srovnatelnosti. Proto pro skutečné určení tržní ceny je nezbytné cvičit dobrý úsudek. Jak je pojednáno v Kapitole pojednávající o transakčních ziskových metodách, použití rozmezí může být zvláště vhodné tam, kde je jako poslední možnost aplikována transakční metoda čistého rozpětí.

Rozmezí sum může rovněž vyplynout tam, kde je pro vyhodnocení řízené transakce použita více než jedna metoda. Například pro vyhodnocení tržního charakteru řízené transakce mohou být užity dvě metody, které mají obdobný stupeň srovnatelnosti. Každá z nich může vydat výsledek nebo rozmezí výsledků, které se liší od ostatních z

důvodu rozdílů v povaze metod a v použitých údajích relevantních pro aplikaci dané metody. Nicméně každé z jednotlivých rozmezí by mohlo být potenciálně použito pro definování přijatelného rozmezí tržních sum. Údaje z těchto rozmezí mohou být užitečné pro účely přesnějšího definování tržního rozmezí, například když se rozmezí překrývají, nebo pro nové posouzení přesnosti použitých metod, když se rozmezí nepřekrývají. Ve vztahu k užití rozmezí odvozeného z aplikace více metod nemůže být vysloveno žádné obecné pravidlo, neboť závěry, které se musí vyvodit z jejich užití, budou záviset na relativní spolehlivosti použitých metod pro stanovení rozmezí a na kvalitě použitých informací při aplikaci různých metod.

Jestliže relevantní podmínky řízené transakce, například cena nebo rozpětí, je v rámci tržního rozmezí, nemusí se provádět žádné úpravy. Jsou-li relevantní podmínky řízené transakce, například cena nebo rozpětí, mimo tržní rozmezí stanovené daňovou správou, daňový poplatník by měl mít příležitost předložit argumenty pro to, že podmínky transakce odpovídají principu tržního odstupu a že tržní rozmezí obsahuje jejich výsledek. Není-li daňový poplatník schopen stanovit tuto skutečnost, daňová správa musí určit, jak upravit podmínky řízené transakce při zohlednění tohoto tržního rozmezí. Nicméně lze argumentovat, že jakýkoliv bod v rozmezí odpovídá principu tržního odstupu. Obecně, je-li možné rozlišit jednotlivé body rozmezí, měly by se takové úpravy provést na tom bodu v rozmezí, který nejlépe reflektuje skutečnosti a okolnosti dané řízené transakce.

1.4 Spojené osoby

Podniky, které jsou označeny jako spojené osoby či sdružené podniky, jsou podniky, mezi kterými dochází k transakcím, které jsou zajištěny převodními cenami. Pro označení transakcí mezi spojenými osobami se používá výraz „řízené transakce“.

Právní definici pojmu spojené osoby vykládá v českém právu zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to v ustanovení § 23 odst. 7, když člení spojené osoby na osoby kapitálově spojené a jinak spojené.

Pojem sdružené podniky aplikuje Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění vydaná Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj („OECD“) v článku 9., který definuje sdružené podniky, tak, že jeden podnik udává přímý či nepřímý podíl na vedení, kontrole či kapitálu na podniku druhém.

2 Metody stanovení převodních cen

Směrnice OECD vykládá základní metody pro stanovení převodních cen, včetně způsobu jejich použití.

Lze rozlišit dvě skupiny základních metod:

- Tradiční transakční metody:
 - Metoda srovnatelné nezávislé ceny, tzv. CUP Method, tedy Comparable uncontrolled price method – porovnává srovnatelnou cenu
 - Metoda nákladů a přírážky, tzv. C+ method, tedy Cost plus method – porovnává srovnatelnou hrubou ziskovou marži
 - Metoda ceny při opětovném prodeji, tzv. RPM-, tedy Resale price method – porovnává srovnatelnou hrubou ziskovou marži

- Ziskové transakční metody:
 - Metoda rozdělení zisku, tzv. Profit split method – porovnává míru rozdělení zisku na základě principu zásluhovosti (vložené náklady, funkce, nesená rizika)
 - Transakční metoda čistého rozpětí, tzv. TNMM method, tedy Transactional net margin method – porovnává čistou ziskovou marži

Každá metoda se liší způsobem výpočtu převodní ceny a použitelností pro konkrétní situace. V situacích, kdy je možné aplikovat jak tradiční transakční, tak ziskové metody se preferují tradiční metody.

Všechny uvedené metody jsou akceptovatelné jurisdikcí České republiky.

V případě, že nelze určit cenu transakce, má být dle § 23 odst. 7 ZDP použita cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

Veškeré metody, které používají princip tržního odstupu, vycházejí ze skutečnosti, že nezávislé podniky zvažují nabídky a při srovnávání jedné nabídky s druhou porovnávají rozdíly mezi nimi, jak by ovlivnily jejich konečnou cenu. Tedy před nákupem zboží za určenou cenu by se dá předpokládat, že nezávislý podnik bude řešit, zda není možnost

koupit stejné zboží od jiného subjektu za lepší cenu. Proto metoda srovnatelné nezávislé ceny srovnává řízenou transakci s obdobnými nezávislými transakcemi, aby poskytla přímý odhad ceny, na níž by se shodly subjekty, pokud by se přímo řídily tržním přístupem k ovlivněné transakci. Metoda se však stává méně spolehlivou náhradou za tržní obchodování, pokud všechny charakteristiky těchto nezávislých transakcí, které významně ovlivňují cenu účtovanou mezi nezávislými podniky, nejsou srovnatelné. Podobně, metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky srovnávají hrubé ziskové rozpětí dosažené v řízené transakci s hrubým ziskovým rozpětím dosažením v podobných nezávislých transakcích. Srovnání dává odhad hrubého ziskové rozpětí jedné ze stran, pokud by vykonávala stejné funkce pro nezávislé podniky, a proto poskytuje i odhad úhrady, kterou by tato strana požadovala, a druhá strana by byla ochotna jí na trhu zaplatit za výkon těchto funkcí. Ostatní metody, jsou založeny na srovnání míry zisku nebo rozpětí mezi nezávislými a spojenými podniky a jsou užívány jako prostředek odhadu zisků, kterých by jeden nebo všechny spojené podniky dosáhly, pokud by jednaly pouze s nezávislými podniky, a proto by jim úhrady, jež by tyto podniky požadovaly na trhu, musely kompenzovat jejich zdroje v řízené transakci.

2.1 Tradiční transakční metody

2.1.1 Úvod

- Metoda srovnatelné nezávislé ceny⁴, tzv. CUP Method, tedy Comparable uncontrolled price method – porovnává srovnatelnou cenu
- Metoda ceny při opětovném prodeji, tzv. RPM-, tedy Resale price method – porovnává srovnatelnou hrubou ziskovou marži ceny při opětovném prodeji
- Metoda nákladů a přírážky, tzv. C+ method, tedy Cost plus method – porovnává srovnatelnou hrubou ziskovou marži

⁴ Bláha Radim, Borkovec David, Jakoubek Jiří, Kapoun Vítězslav, Karpíšková Lucie, Szmaragowski Daniel, Teichmann Jiří, Wotke, Igor. Převodní ceny v České republice v roce 2016. In: *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016.

Jak již bylo naznačeno výše, klíčovým ustanovením je odstavec 1, článku 9 Modelové daňové smlouvy OECD, který říká následující:

„Jsou-li mezi dvěma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, nebo jim jsou uloženy, které se liší od těch, které 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“⁵

Z tohoto ustanovení vyplývá, že jakékoliv transakce mezi spřízněnými osobami, které vedou ke znevýhodnění jedné ze smluvních stran mohou být daňovou správou příslušného státu pro účely stanovení daňové povinnosti spojených podniků upraveny. Toto ustanovení se nepoužije na transakce, které se uskutečnily na tržním základě, tedy mezi nespojenými osobami.

Obchodní nebo finanční vztahy mezi spojenými podniky mohou být různé. Může se jednat o vstup do centrálně řízených transakcí za předem dohodnutou převodní cenu, popřípadě za určitých podmínek ostatním členům skupiny bez úhrady ceny. Obchodní a finanční vztahy mohou ovlivnit nejen řízené transakce, jichž se dohodnutá převodní cena týká, ale i základní vlastnosti podniku, například zadluženost, výši vlastního jmění a další důležité aspekty.

Nejjednodušší cestou stanovení, zda jsou podmínky mezi spojenými podniky tržní, je srovnat ceny účtované v ovlivněných transakcích uskutečněných mezi těmito podniky, s cenami ve srovnatelných transakcích mezi nezávislými podniky. Jakákoliv odchylka ceny ovlivněné transakce od ceny srovnatelné nezávislé transakce může být přímo kontrolována až k obchodním a finančním vztahům mezi podniky a tržní podmínky mohou být vytvořeny přímo nahrazením ceny srovnatelné nezávislé transakce za cenu ovlivněné transakce.

I když se výše uvedený postup zdá jako ten nejjednodušší, ne vždy bude v praxi použitelný. Ne vždy totiž budou k dispozici srovnatelné transakce, které by umožnily spolehnout se na tento postup samotný. Bude nezbytné srovnat jiné, méně přímé

⁵ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [online]. Paříž: OECD, 2017. [cit. 2020-06-07] Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page2

aspekty, jako je hrubé rozpětí, týkající se ovlivněné i nezávislé transakce, tak aby se zjistilo, zda podmínky mezi spojenými podniky jsou tržní. Tyto přístupy jsou zohledněny v tradičních transakčních metodách, viz níže.

2.1.2 Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)

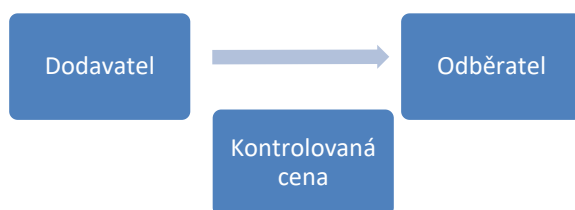
Metoda nezávislé srovnatelné ceny v největší míře odráží princip tržního odstupu, proto se má použít přednostně před jinými metodami. Spočívá ve srovnání ceny za zboží nebo službu v rámci řízených transakcí s cenou u transakcí neřízených. Srovnává ceny transakcí mezi spřízněnými osobami, s cenou účtovanou ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných podmínek.

Nezávislá transakce je srovnatelná s transakcí mezi spřízněnými osobami za splnění jedné ze dvou podmínek:

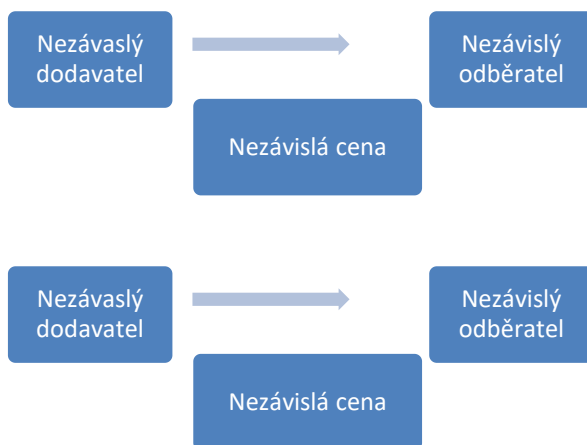
- Žádný z rozdílů mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce by nemohl podstatně ovlivnit cenu na volném trhu.
- Mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se vyloučily podstatné dopady takových rozdílů.

Metoda nezávislé srovnatelné ceny je pro výpočet převodní ceny nejjednodušší, předpokládá však nejvyšší míru srovnatelnosti transakcí, což je v mnoha případech, zejména u unikátních transakcí, nemožné.⁶

U metody nezávislé srovnatelné ceny platí vztah: $\text{Kontrolovaná cena} = \text{nezávislá cena}$.



⁶ Solilová Veronika, Nerudová Danuše. *Transferové ceny - Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 316 s. ISBN 978-80-7598-169-1.



Zdroj: pokyn č. D-322. Odst. 3.1. Vlastí úprava

Metoda CUP je zvláště spolehlivou metodou tehdy, když nezávislý podnik prodává tentýž produkt, jaký je prodáván mezi dvěma spojenými podniky. Například nezávislý podnik prodává stavební materiál podobného druhu, kvality a množství jako je prodáván mezi dvěma spojenými podniky. Transakce jsou prováděny přibližně ve stejnou dobu na přibližně stejném místě za obdobných podmínek na stejném stupni výrobního/distribučního řetězce. Jelikož jen zřídka kdy bude k dispozici údaj od konkurence může se na první pohled tento příklad zdát jako naprosto nereálný. Celou transakci však můžeme velice snadno převést na postup, kdy jeden podnik dodává stejný druh zboží, ve stejné kvalitě, množství, a to jak spojenému, tak nezávislému podniku. Pokud jsou splněny i ostatní požadavky na shodnost (místo, čas, podmínky), měl by být jakýkoliv případný rozdíl mezi těmito dvěma cenami považován za netržní a v souladu s článkem 9 Modelové daňové smlouvy OECD by měl být příslušný rozdíl zdaněn.

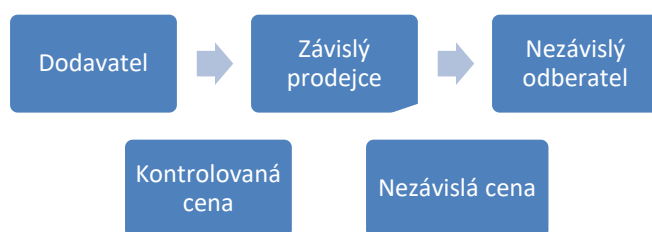
2.1.3 Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)

Metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, při které je zboží nejdříve prodáno mezi spojenými podniky a pak prodáno, a to bez dalšího zásahu a nově vzniklých nákladů nezávislému podniku. Cena je pak výsledkem rozdílu mezi cenou za zboží mezi nezávislými podniky a přírůžkou závislého prodejce.

Problém u této metody nastává v situaci, kdy mezi prvním a druhým prodejem proběhne delší doba. Protože pak cena může být kromě odčitatelné marže deformována i o změnu podmínek na trhu.

Směrnice OECD tuto metodu doporučuje zejména u marketingových operací, zprostředkovatelské a distribuční činnosti.⁷

Zde platí vztah: Převodní (kontrolovaná) cena = nezávislá cena – přírážka závislého prodejce.



Zdroj: pokyn č. D-322. Odst. 3.1. Vlastí úprava

U metody ceny při opětovném prodeji je vyžadována menší srovnatelnost produktů, stále však platí, že větší srovnatelnost produktů povede k lepšímu výsledku.

Názorným příkladem použití metody ceny při opětovném prodeji a použití úprav může být založení pobočky.

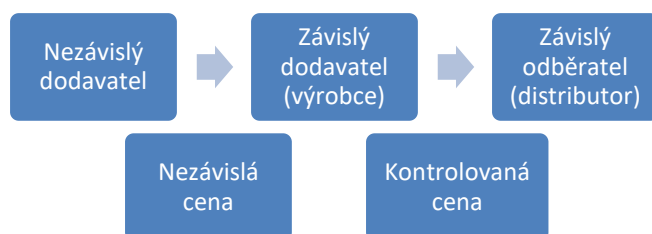
Společnost prodává zboží při využití nezávislých distributorů v zemích Evropské Unie, ve kterých nemá žádné pobočky. Distributoři na základě smlouvy prodávají zboží bez výkonu další činnosti. Přičemž v jedné zemi Evropské Unie společnost založila pobočku. Vzhledem k tomu, že tento trh je pro společnost velmi důležitý, je nasmlouváno, že tato pobočka bude prodávat pouze zboží Společnosti a bude k tomu vykonávat náležitou podporu a servis pro klienty. Bez ohledu na to, že všechny další skutečnosti jsou

⁷ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy *Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017* © 2017 OECD

srovnatelné a rozpětí jsou odvozena od nezávislých subjektů, které nemají dohody na výlučný prodej nebo neprovádějí podporu a servis jako tato pobočka, je nutné zvážit, zda by nebylo nutné pro dosažení srovnatelnosti provést přiměřené úpravy.

2.1.4 Metoda nákladů a přírážky (CPM)

Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na majetek nebo služby poskytované sdruženému podniku. K těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele, která je obvyklá pro danou transakci na trhu.



Zdroj: pokyn č. D-322. Odst. 3.1. Vlastí úprava

Dodavatel nakupuje od nezávislého dodavatele za obvyklou tržní cenu. K nákladům na pořízení zboží se připočte hrubá zisková přírážka. Tato přírážka by měla pokrýt veškeré další náklady, které na sledovanou transakci dodavatel vynaložil, a přiměřený zisk. Zisková přírážka dodavatele by se měla stanovit s přihlédnutím na ziskovou přírážku, kterou tato firma dosahuje u srovnatelných nezávislých operací, a obvyklou ziskovou přírážku na trhu v dané oblasti podnikání. Pokud by byla nastavena příliš vysoko, zapříčinila by, že zisky tvořené odběratelem by se touto transakcí převáděly dodavateli. Naopak příliš nízká přírážka by způsobila transfer zisků od dodavatele k odběrateli. Ani jeden tento případ by nesplňoval princip tržního odstupu.

Zde platí vztah: Transferová cena = nezávislá cena + přírážka závislého dodavatele.

Směrnice OECD doporučuje tuto metodu pro transakce, při kterých se prodává materiál, polotovary nebo se poskytují služby. Při určení, zda je transakce srovnatelnou nezávislou transakcí pro účely metody nákladů a přírážky, se použijí stejné zásady, které jsou popsány pro metodu ceny při opětovném prodeji. Při aplikaci této metody

může je tedy možné provést méně úprav než při aplikaci metody CUP. Na druhou stranu je nutné klást větší váhu na ostatní aspekty srovnatelnosti, z nichž některé mohou mít větší dopad na náklady plus přírážku než na cenu samotnou.

Podobně jako u metody ceny při opětovném prodeji, je i u této metody nutné brát v úvahu standardy účetnictví. Zatímco přesné účetní metody a podmínky se mohou lišit, obecně se náklady podniku dělí do třech základních kategorií:

- přímé náklady na výrobu výrobku nebo služby (náklady na materiál, přímé mzdy)
- nepřímé náklady výroby, které byť souvisí s výrobním procesem nebo s poskytovanými službami, mohou být společné více výrobkům nebo službám, tedy výrobní režie
- provozní náklady podniku jako celku, tedy správní a odbytová režie

Příkladem této metody je, když tuzemská společnost je domácím výrobcem chemických prostředků pro profesionální mytí používaných v gastronomii. Tato společnost prodává tyto prostředky své zahraniční dceřiné společnosti. Společnost získá na svých výrobcích hrubou ziskovou přírážku ve výši deseti procent. Na podobném trhu, ve stejném čase a za stejných podmínek působí dalších pět na sobě nezávislých domácích výrobců, kteří také dodávají podobné chemické prostředky svým zahraničním nezávislým odběratelům. Tito domácí výrobci mají na svých obchodech hrubé ziskové přírážky v rozsahu od sedmi do deset procent. Společnost však považuje kontrolní, všeobecné a správní náklady za provozní náklady, a proto tyto náklady nejsou zahrnuty v prodejních nákladech zboží. Hrubé ziskové přírážky ostatních srovnávaných výrobců však tyto náklady do prodejních nákladů zahrnují. Abychom tedy mohli provést srovnání, je nutné jednotlivé přírážky přiměřeně upravit.

Dalším příkladem této metody je její aplikace na poskytování služeb.

Tuzemská společnost ze skupiny nadnárodních podniků se dohodne se zahraniční společností z této skupiny, že bude pro ni bude provádět na základě smlouvy výzkum, přičemž veškerá rizika spojená s neúspěšností výzkumu jsou účtována v neprospěch zahraniční společnosti. Tato společnost zároveň vlastní veškerý nehmotný majetek vyvinutý v rámci výzkumu, a proto má i vyhlídky na zisk z tohoto výzkumu.

Toto je typický příklad pro uplatnění metody náklad a přírážky. Veškeré náklady na výzkum, na kterých se spřízněné strany dohodly, musí být kompenzovány. Dodatečné

náklady a přírůžka mohou odrážet skutečnost, jak je prováděný výzkum zcela první v oboru, tudíž velmi náročný.

2.1.5 Vztahy tradičních transakčních metod k jiným metodám

Tradiční transakční metody jsou nejpřímějším prostředkem k určení, zda jsou podmínky komerčních a finančních vztahů mezi společnými podniky tržní. Je tedy možné stanovit, že tyto metody mají přednost před ostatními metodami. Náročnost skutečných obchodních transakcí ovšem může přinášet praktické překážky na použití těchto metod. V takových situacích, kde nejsou k dispozici údaje, nebo dostupné údaje nejsou kvalitní, tak aby bylo možné se spolehnout pouze na ně, nebo se na tyto metody nedá naprosto spolehnout, je třeba nutně zvážit, zda a za jakých podmínek je nutno použít ostatní metody, jakými jsou zejména transakční ziskové metody, o jejichž typech, charakteristikách jednotlivých typů a možnostech jejich aplikací je pojednáváno dále.

2.2 Ziskové transakční metody

2.2.1 Úvod

Jedná se o metody, které zkoumají zisky vycházející z transakcí mezi společnými podniky. Jedinými ziskovými metodami, které vyhovují principu tržního odstupu jsou následující metody:

- metoda rozdělení zisku
- transakční metoda čistého rozpětí

Transakční ziskové metody lze použít pouze ve výjimečných případech, kdy složitosti skutečného podnikání zakládají obtíže ve způsobu použití tradičních transakčních metod, tehdy může aplikace tradičních ziskových metod poskytnout přiblížení převodní ceně způsobem, který je v souladu s principem tržního odstupu. Transakční ziskové metody však nelze použít samo sebou pouze z důvodu, že by bylo těžké získat údaje k aplikaci tradičních transakčních metod. Je třeba zdůraznit, že metody založené na zisku jsou přijatelné pouze tehdy, jsou-li slučitelné s Článkem 9 Modelové daňové smlouvy OECD, zejména ve věci srovnatelnosti.⁸

⁸ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [online]. Paříž: OECD, 2017. [cit. 2020-06-07] Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page2

2.2.2 Transakční metoda rozdělení zisku (TPSM)

Tato transakční metoda vychází ze zisku spojených podniků z ovlivněných transakcí. Výsledkem transakční metody rozdělení zisku je zisk plynoucí ze sledovaných transakcí celé skupiny podniků, tedy daný zisk, který se metoda pokouší objektivně rozdělit mezi členy skupiny.

Rozdělení se provádí dle funkční analýzy, která je schopna porovnat činnosti a rizika jednotlivých podniků ve skupině. Na základě analýzy funkcí a rizik jsou společně ve skupině stanoveny podíly na celkovém daném zisku realizovaném v dané transakci. Podíly musí oceněny co nejprecizněji, jakýmikoliv dostupnými spolehlivými externími údaji o trhu. Funkční analýza je analýzou funkcí vykonávaných každým z podniků, přičemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika. Externí kritéria trhu mohou zahrnovat například procentní podíly rozdělení zisků nebo výnosů pozorované mezi nezávislými podniky se podobnými funkcemi.⁹

Tato metoda nevychází přímo ze srovnatelných transakcí na volném trhu, ale z rozložení funkcí mezi spojenými podniky ve skupině, což je v daném případě velkou výhodou. Může tedy být použita i v případě, kdy nejsou k dispozici údaje o podobných transakcích mezi nezávislými podniky.

Používá se v případech, kdy jednotlivé transakce jsou tak provázané, že nemohou být posouzeny odděleně.

Kvalitou metody rozdělení zisku je, že se nespolehá pouze na silně srovnatelné transakce, a může být tedy užita i v případech, kdy žádné takové transakce mezi nezávislými podniky nemohou být nalezeny. Další silnou stránkou je, že v rámci metody rozdělení zisku není příliš pravděpodobné, že by jedné ze stran řízené transakce byl přiřazen příliš vysoký zisk, protože jsou posuzovány obě strany transakce. Tento aspekt bývá důležitý při zkoumání zásluh stran ve vztahu k nehmotnému majetku použitému v

⁹ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy *Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 © 2017 OECD*

transakci. Tento dvoustranný přístup může být rovněž použit pro rozdělení zisku tak, aby uspokojil jak daňového poplatníka, tak příslušnou daňovou správu.

Metoda rozdělení zisku má ale i slabá místa. První z nich je, že externí údaje o trhu, které se berou v úvahu při vyhodnocování zásluh každého ze spojených podniků, budou méně souviset s těmito transakcemi, než je tomu u ostatních dostupných metod. Čím jsou při použití metody rozdělení zisku externí údaje o trhu méně významné, tím je přidělení zisků více subjektivní.

Dalším slabým místem je použití této metody při rozdělení zisku. Na první pohled se zdá, že metoda rozdělení zisku je snadno k dispozici jak daňovým poplatníkům, tak daňovým správám, protože se méně spoléhá na informace o nezávislých podnicích, ale vyvstává zde problém s dostupností informací o zahraničních dceřiných podnicích. Nezávislé podniky navíc obvykle nepoužívají pro stanovení svých převodních cen metodu rozdělení zisku. Vedle toho, je-li metoda rozdělení zisku použita na provozní zisk, může být neskutné identifikovat příslušné provozní náklady spojené s transakcemi a rozdělit náklady mezi transakce a jiné činnosti sdružených podniků.

V okamžiku, kdy příslušná daňová správa začne zkoumat zda použití metody spolehlivě ukazuje tržní převodní cenu, je pro ni nejdůležitější vědět, že daňový poplatník nemohl v okamžiku stanovení podmínek řízené transakce znát skutečný zisk z podnikatelské činnosti. Bez takového zjištění by použití metody rozdělení zisku mohlo znamenat znevýhodnění nebo odměnění daňového poplatníka tím, že by se daňová správa soustředila na okolnosti, které daňový poplatník nemohl logicky předem znát. Toto použití by bylo v rozporu s principem tržního odstupu, protože nezávislé podniky by se v obdobných situacích mohly spoléhat jenom na odhady a nemohly by znát skutečný zisk. Při užití metody rozdělení zisku pro stanovení podmínek ovlivněných transakcí by se spojené podniky snažily dosáhnout rozdělení zisku, kterého by dosáhly nezávislé podniky. Posouzení podmínek řízených transakcí spojených podniků za použití metody rozdělení zisku bude snazší pro daňovou správu tehdy, kdy spojené podniky původně stanovily tyto podmínky vycházející ze stejného základu. Vyhodnocení pak může probíhat na stejném základě s cílem ověřit, zda je rozdělení skutečných zisků v souladu s principem tržního odstupu.

Je několik přístupů k odhadu rozdělení zisků, založených na předpokládaných nebo skutečných ziscích, které by nezávislé podniky předpokládali, z nichž dva jsou popsány dále. Jedná se o následující typy přístupů:

- analýza zásluh
- zbytková analýza

Tyto přístupy však nejsou nezbytně vyčerpávající nebo vzájemně se vylučující.

Podle analýzy zásluh by byly kombinované zisky, což jsou celkové zisky ze zkoumaných transakcí, rozděleny mezi spojené podniky na základě relativního významu funkcí vykonávaných každým ze spojených podniků účastnících se v řízených transakcích, a doplněny o co nejvíce vnějších údajů trhu, které ukazují, jak by si jinak nezávislé podniky své zisk rozdělili. Obecně je ziskem, který má být podle analýzy zásluh spojen a pak rozdělen, provozní zisk. Aplikace rozdělení zisku tímto způsobem zajišťuje, že jak příjmy, tak výdaje spojených podniků jsou přiřazeny relevantnímu spojenému podniku na pevném základě.

Zbytková analýza rozděluje kombinované zisky ze zkoumaných řízených transakcí ve dvou fázích. V první fázi je každému ze subjektů dán dostatečný zisk, aby měl základní návratnost odpovídající typu transakce, do které je zapojen. Tato základní návratnost by byla obvykle určena podle tržních výnosů dosahovaných z obdobných typů transakcí nezávislými podniky. Takže základní výnos by obecně nezohledňoval výnos, který by byl dosažen ojedinělým a hodnotným majetkem vlastněným účastníky. Ve druhé fázi by byl jakýkoliv zbytkový zisk nebo ztráta, zůstávající po dělení v prvním stadiu, přisouzen stranám na základě analýzy skutečností a okolností, které by ukazovaly, jak by byl tento zbytek rozdělen mezi nezávislé podniky.

2.2.3 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

Tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu, tedy porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí, například ziskovost, rentabilitu k nákladům nebo k prodeji.

TNMM funguje obdobně jako metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přírážky. Na rozdíl od těchto dvou metod, kdy se hledá hrubé ziskové rozpětí, cílem transakční metody čistého rozpětí je stanovit čistá zisková rozpětí, kterých dosahují srovnatelné společnosti na trhu.

Rozlišujeme dva typy transakční metody čistého rozpětí:

- Založená na nákladech

- Transferová cena se prostřednictvím transakční metody čistého rozpětí založené na nákladech stanoví následujícím způsobem: Transferová cena = (náklady přímo vynaložené na prodané výrobky, zboží a služby + ostatní provozní náklady) * (1 + zisková přírážka). Transakční metoda čistého rozpětí založená na nákladech se používá v analogických situacích jako metoda nákladů a přírážky.
- Založená na prodejní ceně
 - Stejně tak transakční metoda čistého rozpětí založená na prodejní ceně je vhodná k použití ve stejných případech jako metoda ceny při opětovném prodeji. Transferová cena za použití transakční metody čistého rozpětí založené na prodejní ceně se stanoví následujícím způsobem: Transferová cena = nezávislá cena * (1 – zisková marže) – provozní náklady. Ziskové rozpětí podniku z řízené transakce by mělo odpovídat ziskovému rozpětí, kterého sám dosáhne ve srovnatelných nezávislých transakcích. Pokud takové transakce neexistují, je možné použít ziskové rozpětí srovnatelného nezávislého podniku ve srovnatelných transakcích.

Při stanovení ukazatele čistého zisku pro aplikaci transakční metody čistého rozpětí by měly být zahrnuty pouze ty finanční údaje, které se přímo nebo nepřímo týkají zkoumané řízené transakce, a které mají provozní povahu. Ze stanovení ukazatele čistého zisku by měly být vyloučeny zejména následující položky:

- náklady a výnosy, které se netýkají příslušné řízené transakce;
- zisky z transakcí, které nejsou podobné zkoumaným řízeným transakcím;
- neprovozní položky (úrokové příjmy a výdaje, daně z příjmů);
- mimořádné položky.

Ukazatel čistého zisku bývá nejčastěji poměřován s tržbami, náklady nebo aktivy. Čistý zisk poměřovaný tržbami se používá zejména pro účely stanovení tržní ceny nákupů od spojené osoby za účelem dalšího prodeje nezávislým subjektům. V případech, kdy je čistý zisk poměřován náklady, jsou používány úplné náklady spolu s alokovanými

režijními náklady podnikatelské činnosti. Pokud je však čistý zisk poměřován aktivy, měla by být použita pouze provozní aktiva.¹⁰

Kvalitou transakční metody čistého rozpětí je, že čistá rozpětí tedy návratnost aktiv nebo provozní příjem z prodeje, jsou méně ovlivněna rozdíly v transakcích, než je tomu u ceny, která se používá u CUP metody. Čistá rozpětí jsou rovněž odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi řízenými a nezávislými transakcemi, než je tomu u hrubých ziskových rozpětí. Rozdíly ve vykonávaných činnostech mezi podniky se velmi často odrážejí v rozdílech v provozních výdajích. V důsledku toho mohou mít podniky široký rozsah hrubých ziskových rozpětí, ale i tak dosáhnou zhruba obdobné výše čistého zisku. Na druhou stranu transakční metoda čistého rozpětí má i jisté nevýhody. Největší nevýhodou je, že čistá rozpětí daňového poplatníka může být ovlivněno aspekty, které buď nemají žádný vliv, nebo mají méně významný či méně přímý vliv na cenu nebo na hrubé rozpětí. Tyto aspekty způsobují, že určení přesného a spolehlivého tržního čistého rozpětí je složité. Další nevýhodou je, že je tato metoda používána jen u jednoho ze spojených podniků, což vytváří příliš jednostranný pohled, což neodlišuje tuto metodu od většiny jiných metod, když metoda nákladů a přírážky a metoda ceny při opětovném prodeji má rovněž tuto charakteristiku.

Při aplikaci transakční metody čistého rozpětí může dojít k problémům při určení vhodného nastavení, zejména pak, když není prostor zjistit zpět převodní cenu. K tomuto většinou dochází při obchodech se spojenými osobami, kdy v ovlivněné transakci stojí spojené osoby jak na straně kupující, tak na straně prodávající. V takovém případě, kdy transakční metoda čistého rozpětí ukazuje, že by zisk daňového poplatníka měl být upraven nahoru, může nastat určitá situace, kdy se neví, který ze zisků sdružených podniků by měl být snížen.

2.2.4 Závěry o transakčních ziskových metodách

Tradiční transakční metody jakožto nástroj pro stanovení, zda je převodní cena tržní, tedy zda neexistuje zvláštní skutečnost mající vliv ovlivňující výši zisků mezi spojenými

¹⁰ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy *Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 © 2017 OECD*

podniky, mají přednost před transakčními ziskovými metodami. Dnešní praxe prokázala, že ve většině případů je možné použít tradiční transakční metody. Jsou však případy, kdy tradiční transakční metody nemohou být spolehlivě aplikovány samotné, nebo výjimečně nemohou být použity vůbec. V takových případech je třeba použít transakční ziskové metody buď ve spojení s tradičními transakčními metodami nebo samotné. Transakční zisková metoda může být rovněž použita v případech, kdy aplikace metody je dohodnuta jako vyhovující pro spojené podniky, jichž se transakce týkají, na jedné straně, a pro daňovou správu v jurisdikci spojených podniků na straně druhé. Transakční ziskové metody jsou užitečným prostředkem pro identifikaci případů, které vyžadují další zkoumání. Ve většině zemí použití transakčních ziskových metod bylo omezeno na metodu rozdělení zisku, jejíž použití není časté a která se používá většinou v procedurách dvoustranných dohod, tedy v situacích, kdy riziko neodvratitelného dvojího zdanění je minimální.

2.3 Zvláštní úhrady za nehmotný majetek

Zvláštní pozornost věnovaná transakcím týkajícím se nehmotného majetku je jasná, protože je velmi obtížné pro daňové účely provést ocenění těchto transakcí. Je nutné vnímat použití zvláštních metod v souladu s principem tržního odstupu pro stanovení převodních cen týkajících se transakcí zahrnujících nehmotný majetek, který je předmětem obchodní činnosti včetně marketingu. V návaznosti na tyto skutečnosti vznikají nejasnosti, a to když podniky zabývající se marketingovou činností nejsou zákonnými vlastníky marketingového nehmotného majetku, jako jsou ochranné známky nebo obchodní jméno.

Termín "nehmotný majetek" zahrnuje práva na užívání průmyslových hodnot, jako jsou patenty, ochranné známky, obchodní jména, náčrty nebo vzory. Zahrnuje též autorská a umělecká práva a předměty duševního vlastnictví, jako je know-how a obchodní tajemství, včetně činností marketingu. Tento nehmotný majetek jsou aktiva, která mohou mít značnou hodnotu, i když nemusí mít hodnotu zanesenou v rozvaze společnosti.

2.3.1 Obchodní nehmotný majetek

Obchodní nehmotný majetek zahrnuje patenty, know-how, nákresy a vzory, které jsou užívány pro výrobu zboží nebo pro zajištění služeb stejně tak jako nehmotná práva, kterými jsou sama obchodní aktiva převáděná na klienty nebo používána v obchodních operacích, jako například software. Marketingový nehmotný majetek je zvláštní druh obchodních aktiv, který má odlišnou povahu. Obchodní nehmotný majetek je často vytvářen pomocí rizikového a nákladného výzkumu a vývoje a subjekt vyvíjející tuto činnost se všeobecně snaží pokrýt náklady této činnosti a získat návratnost z uvedených činností pomocí prodeje výrobků, za pomoci servisních smluv nebo licenčních dohod. Subjekt, zabývající se vývojovou činností, může provádět výzkumnou činnost svým vlastním jménem, tj. s úmyslem mít právní a ekonomické vlastnictví výsledného obchodního nehmotného majetku, nebo v zastoupení jednoho nebo více dalších členů skupiny firem při existenci smlouvy o výzkumu, kde beneficent nebo beneficianti jsou právními a ekonomickými vlastníky nehmotného majetku, nebo konečně jménem vlastním a jednoho nebo více členů skupiny firem s ujednáním, podle něhož členové, jichž se to týká, se podílejí na společné činnosti a jsou ekonomickými vlastníky nehmotného majetku. Vzájemné licence neboli křížové udělování licencí není nezvyklé a může docházet ještě ke komplikovanějším ujednáním.

Marketingový majetek zahrnuje ochranné známky a obchodní jména, která pomáhají při obchodním využití výrobků nebo služeb, seznamy zákazníků, návody distribuce a výlučná jména nebo vyobrazení, jež mají důležitou marketingovou hodnotu pro určitý výrobek. Některý marketingový nehmotný majetek jako třeba ochranné známky může být chráněn zákony příslušné země a užíván pouze se souhlasem vlastníka pro příslušný výrobek nebo službu. Hodnota marketingového nehmotného majetku závisí na mnoha faktorech, podpořených kvalitou zboží a služeb.

S duševním vlastnictvím, jako je know-how a obchodní tajemství, se nakládá jako s nehmotným majetkem nebo marketingovým nehmotným majetkem. Know-how a obchodní tajemství jsou informace nebo znalost vlastníka, která slouží nebo zlepšuje obchodní činnost, ale není registrovaná za účelem ochrany jako patent nebo ochranná známka. Termín know-how je snad méně přesný pojem. Odstavec 11 Komentáře k čl. 12 Vzorové úmluvy OECD podává následující definici: *"Know-how je každá nevyzrazená technická informace, ať je vhodná k patentování či nikoliv, která je nezbytná pro průmyslovou reprodukci výrobku nebo výrobního postupu, přímo a za stejných podmínek. Nakolik to pramení ze zkušenosti, know-how představuje to, co*

výrobce nemůže znát z pouhého ohledání výrobku a z pouhé znalosti o výrobní technice." ¹¹ Know-how takto může zahrnovat utajené výrobní postupy nebo pravidla nebo další utajené informace týkající se průmyslové, obchodní nebo vědecké zkušenosti, která není kryta patentem. Jakékoli odhalení know-how nebo obchodního tajemství by mohlo podstatně snížit hodnotu majetku. Know-how a obchodní tajemství hrají často významnou úlohu v obchodní činnosti skupin nadnárodních společností. Marketingové činnosti zahrnují mimo jiné řadu obchodní činnosti, jako jsou výzkum trhu, strategie prodeje či reklama. Nakládání s takovými činnostmi je důležité ve funkční analýze prováděné za účelem zjištění srovnatelnosti při stanovování převodních cen.

2.3.2 Patenty versus ochranné známky

Rozdíly mezi obchodním nehmotným majetkem a marketingovým nehmotným majetkem je možné vidět na příkladu patentů a ochranných známek. Patenty jsou výlučně spojeny s výrobou zboží, oproti ochranným známkám, které se užívají při reklamě prodeje zboží nebo služeb. Patent dává jeho vlastníkovvi výlučné právo užívat a poskytovat vynález na časově omezené období. Ochranná známka může pokračovat bez omezení. Ochranné známky přidávají zboží nebo službám, s nimiž jsou spojeny, ocenitelný tržní status, bez ohledu na to, zda toto zboží nebo služby jsou nebo nejsou jinak jedinečné. Patenty mohou vytvářet u určitých výrobků nebo služeb monopol, zatímco samy ochranné známky nikoliv, protože soutěžitelé jsou schopni prodávat stejné nebo podobné zboží tak dlouho, pokud užívají rozdílné rozlišující znaky.

Ochranná známka může být prodána, poskytnuta jako licence nebo jinak převedena z jednoho subjektu na druhý. V praxi jsou uzavírány licenční dohody různého druhu. Vlastník ochranné známky může udělit licenci k ní jinému subjektu, aby ji užíval pro zboží, které sám vyrábí nebo nakupuje z jiných zdrojů. Podmínky a okolnosti, za nichž dochází ke sjednávání licenčních dohod, se mohou ve značném rozsahu lišit.

¹¹ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy *Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 © 2017 OECD*

2.3.3 Užití principu tržního odstupu u nehmotného majetku

Obecný postup, jak používat princip tržního odstupu, platí stejným způsobem při určení převodních cen mezi sdruženými podniky u nehmotného majetku.¹² Tato zásada však může být obtížná, pokud ji chceme uplatnit na kontrolované transakce zahrnující nehmotný majetek, protože takový majetek může mít zvláštní charakter komplikující hledání srovnatelných jevů a v některých případech je obtížné dojít ke stanovení ceny v době uskutečnění obchodní operace. V neposlední řadě, v důsledku spřízněnosti mezi sdruženými podniky, může být převod konstruovat způsobem, který by nezávislé podniky nikdy neměly v úmyslu zrealizovat.

Při stanovení tržní ceny u nehmotného majetku musí být vzat v úvahu, za účelem srovnatelnosti, pohled jak vlastníka majetku, tak příjemce. Z hlediska poskytovatele by měl princip tržního odstupu zkoumat cenu, za jakou by srovnatelný nezávislý vlastník byl ochoten majetek převést. Z pohledu příjemce by mělo být zkoumáno, jakou cenu by byl ochoten zaplatit srovnatelný nezávislý subjekt při převodu, když by uvážil hodnotu a užitečnost nehmotného majetku, který by tím pro sebe získal. Za předpokladu, že držitel licence bude muset uskutečnit investice nebo jiným způsobem vynaložit výdaje na využití licence, musí být stanoveno, zda nezávislý podnik by byl ochoten zaplatit licenční poplatek ve stanovené výši, vezme-li se v úvahu očekávaný prospěch z dodatečných investic a dalších výdajů, které pravděpodobně vzniknou.

U podmínek pro převod nehmotného majetku se může jednat o přímý prodej nehmotného majetku nebo o více používaný způsob, placení poplatku podle licenčního ujednání za poskytnutí práv k nehmotnému majetku. Licenční poplatek zpravidla je pravidelně se opakující platba založená na obratu či na zisku.

Uplatňujeme-li zásadu tržního odstupu na kontrolované transakce zahrnující nehmotný majetek, je nutné vzít v úvahu některé zvláštní ukazatele týkající se srovnatelnosti mezi kontrolovanými a nekontrolovanými obchodními operacemi. Tyto ukazatele zahrnují očekávaný užitek z nehmotného majetku. Mezi další ukazatele patří:

- jakákoli omezení v teritoriu, v níž mají být práva vykonávána

¹² Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy *Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 © 2017 OECD*

- exportní omezení na zboží vyráběné na základě převedených práv; výlučný nebo nevýlučný charakter převedených práv
- kapitálové investice, vývojové činnosti, které si vyžaduje trh
- možnost uzavírat sublicenční smlouvy

Když je nehmotným majetkem patent, analýza srovnatelnosti by měla vzít v úvahu povahu. Důležitá je nejenom délka zákonné ochrany, ale také délka období, v němž si udržuje svoji ekonomickou hodnotu.

Při stanovení principu tržního odstupu v případě prodeje nehmotného majetku nebo licence je k němu možné použít metodu srovnatelné nezávislé ceny, kde stejný vlastník převedl nebo poskytl licenci na srovnatelný nehmotný majetek za srovnatelné situace nezávislým podnikům. Výše odměny, počítaná u srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky téhož průmyslového odvětví, může posloužit jako příklad tam, kde je tato informace dostupná a kde cenový rozsah může být přiměřený. Nabídky pro nezúčastněné strany nebo přirozené nabídky soutěžících držitelů licence mohou být rovněž vzaty v úvahu. Pokud sdružený podnik poskytne sublicenci na nehmotný majetek třetí straně, je rovněž možné použít některou z forem metody ceny při opětovném prodeji za účelem analýzy podmínek kontrolované transakce.

Například je srovnatelný případ značkového oblečení, převáděného v rámci kontrolované obchodní operace, s převodem značkového oblečení pod jinou značkou při nekontrolované transakci, jak pokud jde o podmínky kvality a specifikace samotného oblečení, tak i pokud jde o podmínky spotřebitelského zájmu a dalších vlastností značkového zboží na trhu. Tam, kde takové srovnání není možné, lze si také vypomoci, je-li dostupná příslušná evidence, srovnáním objemu prodeje a účtovaných cen a zisků realizovaných za zboží opatřené ochrannou známkou s týmiž kategoriemi u podobného zboží, pouze s tím rozdílem, že zboží nebylo opatřeno ochrannou známkou. Je tedy možné využít prodeje neznačkových výrobků jako srovnatelné transakce s prodejem značkových výrobků, které jsou jinak srovnatelné, ale pouze v rozsahu, že úprava může být učiněna na účet hodnoty přidané jí ochrannou známkou.

3 Dokumentace

3.1 Úvod

Z pohledu poplatníka daně se dá považovat příprava a existence dokumentace za klíčové téma v oblasti převodních cen. Je řada postupů, které lze využít za účelem minimalizování sporů v oblasti převodních cen, které často vznikají mezi daňovými poplatníky a daňovými správami, nebo mezi různými daňovými jurisdikcemi. Daňové spory vznikají, i když navrhovaná řešení jsou podložena principem tržního odstupu. Není neobvyklé, že daňoví poplatníci a daňové správy mají k určení tržních podmínek pro zkoumané postupy rozdílné pohledy, a to z důvodu složitosti problematiky převodních cen a s její následnou důkazní interpretací jednotlivých případů.

Česká republika v oblasti pravidel převodních cen mezi spojenými osobami v zásadě respektuje pravidla OECD, vyplývající ze Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a správu daní a z Usnesení Rady a zástupců vlád členských států EU z 27. června 2006¹³, o kodexu chování pro dokumentaci o převodních cenách pro spojené podniky v Evropské unii. Důvodem využívání tohoto Kodexu je skutečnost, že většina tuzemských společností obchodují se spřízněnými osobami v rámci Evropské unie. V posledních letech celkem narůstá počet daňových kontrol zaměřených na převodní ceny a zvyšují se tím i odborné zkušenosti pracovníků finanční správy, kteří kontrolují, jsou-li podmínky mezi závislými osobami nastavené pro daňové účely podobně, jak by byly nastaveny v nezávislých obchodních vztazích. České daňové zákony neobsahují speciální ustanovení ukládající daňovému subjektu povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám, avšak dle ustanovení § 92 daňové řádu

¹³ RADA EU. 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 (2006/C 176/01) [online]. [cit. 2020-06-08]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29>

(DŘ)¹⁴, konkrétně odst. 3 a 4 „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

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

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

Základním principem evropské dokumentace k převodním cenám (EU Transfer Pricing Documentation) je příprava dokumentace k převodním cenám nadnárodními podniky, a to ve dvou částech:

- Základní dokumentace-Masterfile
- Dokumentace pro konkrétní stát

3.2 Základní dokumentace-Masterfile

První částí je základní dokumentace („Masterfile“), obsahující soubor informací o celé skupině podniků, jednotně použitelný pro všechny členské státy EU. Informace by měly předkládat všechny ekonomické skutečnosti a poskytnout celkový přehled o nadnárodní společnosti.

V rámci tohoto balíčku je zdokumentována politika převodních cen pro celou skupinu a jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy.

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

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

¹⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

- obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU;
- obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis:
 - toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),
 - průběhu fakturací,
 - rozsahu transakcí;
- obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předchozím daňovým obdobím;
- vlastnictví nehmotného majetku (patentů, obchodních značek, ochranných známek, know-how apod.) a hrazené nebo přijímané licenční poplatky;
- politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;
- seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;
- závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.

3.3 Dokumentace pro konkrétní stát

Každý podnik ve skupině si mimo Masterfile navíc připraví dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi, požadovanou členským státem v místě své daňové rezidence. Ta by v návaznosti na základní dokumentaci měla obsahovat především:

- podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie podniku, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;
- popis obchodních vztahů, kterých se tento podnik účastní:
 - tok transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),
 - průběh fakturací,
 - rozsah transakcí;
- srovnávací analýzu:
 - charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,

- funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),
- smluvní podmínky,
- ekonomické okolnosti,
- zvláštní obchodní strategie;
- vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen,tj. proč byla užitá ta která metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;
- další možné informace o vnitřních, nebo vnějších srovnatelných údajích;
- popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

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

Nadnárodní podnik má možnost zpracovat část informací do základní dokumentace místo do dokumentace specifické pro konkrétní zemi, ale tím se nezabývá povinností podrobného zpracování, tak jak by tomu bylo v dokumentaci specifické pro konkrétní zemi. Dokumentace specifická pro konkrétní zemi by se měla vypracovávat v jazyce předepsaném dotčeným členským státem, a to i v případě, že nadnárodní podnik zvolil možnost ponechat dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi v základní dokumentaci. Jakékoli informace a dokumenty specifické pro konkrétní zemi, které se týkají řízených transakcí, jež zahrnují jeden nebo více členských států, musejí být obsaženy buď v dokumentaci specifické pro konkrétní zemi, a to pro všechny dotčené členské státy, nebo ve společné základní dokumentaci. Dokumentace specifická pro konkrétní zemi by se měla vyhotovovat v jazyce předepsaném dotčeným členským státem.

3.4 Kontrola dokumentace daňovou správou

Vzhledem ke skutečnosti, že dokumentace je vytvořena podle výše uvedených postupů a je základním souborem informací pro posouzení převodních cen nadnárodního koncernu, měl by být členský stát, respektive jeho daňová správa, na základě vnitrostátních právních

předpisů, oprávněn, na zvláštní žádost či v průběhu daňové kontroly, požadovat další informace, než byly obsaženy v základní dokumentaci. Lhůta pro poskytnutí doplňujících informací a dokumentů na zvláštní žádost musí být stanovena s ohledem na množství a míru podrobnosti požadovaných informací a dokumentů. V závislosti na konkrétních místních předpisech by měla tato lhůta daňovému poplatníkovi poskytovat přiměřený čas na přípravu doplňujících informací dle obtížnosti té které transakce. Daňoví poplatníci nejsou vystaveni sankcím za nedostatečnou spolupráci, pokud souhlasili s přijetím koncepce vymezené v Kodexu¹⁵ a na zvláštní žádost nebo během daňové kontroly přiměřeným způsobem a v přiměřené lhůtě poskytnou doplňující informace a dokumenty nad rámec požadavků v Kodexu. Daňoví poplatníci by měli mít povinnost předkládat svou základní dokumentaci a dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi, daňové správě pouze na začátku daňové kontroly nebo na zvláštní žádost.

Členské státy by měly místní či vnější srovnatelné údaje posuzovat s ohledem na zvláštní skutečnosti a okolnosti daného případu. Například srovnatelné údaje nalezené v celoevropských databázích by neměly být automaticky zamítány. Použití vnějších srovnatelných údajů by samo o sobě nemělo daňové poplatníky vystavovat sankcím za nesoulad.

Pokud dokumentace vyhotovená pro jeden hospodářský rok zůstává v platnosti i pro následující hospodářský rok a nadále poskytuje důkaz o nezávislém stanovení převodních cen, může být vhodné, aby dokumentace pro následující hospodářský rok raději odkazovala na dřívější dokumentaci, než aby ji repetovala. Od podniku, který je dceřinou společností v koncernu, je možné vyžadovat jiný typ dokumentace než od mateřské společnosti, dceřiná společnost by tedy například nemusela poskytovat informace o všech přeshraničních vztazích a transakcích mezi sdruženými podniky v nadnárodním koncernu, ale pouze o vztazích a transakcích, které jsou relevantní pro tuto dceřinou společnost.

¹⁵ RADA EU. 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 (2006/C 176/01) [online]. [cit. 2020-06-08]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29>

Daňové správy by měly ponechat zcela na daňovém poplatníkovi, kde vyhotovuje a uchovává svou dokumentaci, pokud je dokumentace dostatečná a je příslušné daňové správě na její žádost předkládána včas. Daňoví poplatníci by proto měli mít možnost se svobodně rozhodnout, zda budou uchovávat svou dokumentaci centralizovaným nebo decentralizovaným způsobem. Rozhodnutí o způsobu uchovávání dokumentace, tedy zda je uchovávána v tištěné či elektronické formě nebo jiným způsobem, by mělo být ponecháno na uvážení daňového poplatníka, pokud může být dokumentace rozumným způsobem zpřístupněna daňové správě.

V řádně odůvodněných případech, např. má-li nadnárodní koncern decentralizovanou organizační, právní či provozní strukturu, která se sestává z několika velkých divizí se zcela odlišným sortimentem produktů a odlišnými strategiemi stanovení převodních cen nebo nejsou-li mezi společnostmi prováděny žádné transakce, a v případě nedávno pořízeného podniku by mělo být nadnárodnímu koncernu umožněno vyhotovit více než jednu základní dokumentaci nebo určité členy koncernu od povinnosti předložit základní dokumentaci osvobodit.

3.5 Obecná doporučení v oblasti dokumentace

Daňoví poplatníci by měli v okamžiku, kdy stanovují převodní ceny, vyvinout náležité úsilí v souladu s principem tržního odstupu na určení, zda jsou tyto ceny vhodné pro daňové účely. Daňové správy by měly mít právo získat dokumentaci připravenou nebo zmiňovanou v tomto procesu za účelem ověření shody s principem tržního odstupu, ale rozsah tohoto procesu by měl být určen v souladu se shodnými zásadami obezřetného vedení podniku, který by řídil proces vyhodnocování podnikatelských rozhodnutí obdobné úrovně složitosti a důležitosti. Navíc by potřeba dokumentů měla být v rovnováze s náklady a administrativním břemenem, zvláště navrhuje-li se v tomto procesu vytváření dokumentů, které by jinak při absenci daňových aspektů nebyly připravovány. Požadavky na dokumentaci by neměly na daňové poplatníky ukládat náklady a břemena neúměrná situaci. Daňoví poplatníci by ale měli vědět, že přiměřená praxe vedení záznamů a dobrovolné předkládání dokumentů usnadňuje kontrolu a řešení problémů převodních cen, které vznikají. Daňové správy a poplatníci by se rovněž měli zaměřit na větší úroveň spolupráce v otázce dokumentace, aby se vyhnuli nadměrným požadavkům na dokumentaci a zároveň poskytl adekvátní informace pro spolehlivou aplikaci principu tržního odstupu. Daňoví poplatníci by měli sami přicházet s

relevantními informacemi ve svém vlastnictví a daňové správy by měly vědět, že v určitých případech mohou využít článků o výměně informací, a nemusí se tedy v rámci kontroly tolik dotazovat u daňového poplatníka. Je na zvážení poplatníka v rámci české jurisdikce, zda, a to zejména ve větších nadnárodních transakcích, nevyužít další podkladové dokumentace, kterým je v mnoha zemích povinný znalecký posudek, či závazné posouzení, které je provedeno nezávislým subjektem. Následující kapitoly se takovému ocenění budou věnovat.

3.6 Posouzení převodních cen mezi společnostmi Maersk Czech Republic s.r.o. a jejími spřízněnými společnostmi v roce 2012 jakožto podkladová dokumentace k transferovým cenám

3.6.1 Pojmy a metodologie

Obsah znaleckého posudku musí být důvěrný a slouží pouze účelům objednavatele. Znalec musí prohlásit, že je nezávislý na Předmětu znaleckého posouzení, že nemá žádný současný ani budoucí zájem na majetku, který je předmětem posudku, a že nemá žádný osobní ani majetkový vztah k objednateli, či předmětu znaleckého posouzení. Znalec dále musí prohlásit, že závěry znaleckého posudku vycházejí z dokumentů, které mu byly předloženy objednatel. V případě, že objednatel nepředložil znalci dokumenty, které mohly mít vliv na zpracování tohoto znaleckého posudku, nepřijímá znalec jakoukoli odpovědnost s touto skutečností související.

3.6.2 Účel ocenění

Účelem posouzení a přípravy podkladové dokumentace je skutečnost, zda ceny, které byly sjednány mezi společnostmi Maersk Czech Republic s.r.o. („Maersk CR“) a jejími spojenými společnostmi odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, přičemž byla vypracována v souladu s následujícími obecnými předpoklady a omezujícími podmínkami:

- Při ocenění bylo třeba vycházet z informací a finančních dat poskytnutých vedením společnosti Maersk CR, které je třeba považovat za věrohodné,

pravdivé a správné. Rovněž se předpokládá, že vlastnická práva k oceňovanému majetku k datu ocenění náleží společnosti Maersk CR.

- Informace z ostatních zdrojů, které jsou použity ve znaleckém posudku, jsou považovány za věrohodné, avšak nebyly ověřovány ve všech případech. Pokud nebylo uvedeno jinak, při ocenění byly použity informační zdroje vymezené v rámci podkladových materiálů a textové části znaleckého posudku.
- Transfer pricingová dokumentace byla zpracována na základě podmínek, které byly známy v době jeho provádění, za případné změny v tržních podmínkách po předání znaleckého posudku nebude převzata žádná odpovědnost.
- Při ocenění byly respektovány právní předpisy platné v době zpracování.
- Výsledky ocenění jsou platné pouze ve vztahu k vymezenému účelu a k uvedenému datu ocenění.
- Zpracovatel nemá žádné současné ani budoucí zájmy na majetku, který je předmětem ocenění. Výše odměny za zpracování znaleckého posudku nezávisí na výsledné hodnotě oceňovaného majetku a závěrech uvedených ve znaleckém posudku.

3.6.3 Podkladové materiály

Pro potřeby zpracování ocenění byly použity veřejné informace a dokumentace získaná od zástupců společnosti Maersk CR. Jedná se zejména o následující materiály:

- Smlouvy:
 - Agency Agreement Maersk ČR-APMM
 - Agency Agreement Maersk ČR-Safmarine
 - Agency Agreement Maersk ČR-SEGO Line
 - Servis Level agreement
 - I/C Interest Rate Application Policy
- Účetní a finanční informace:
 - Maersk Czech Republic VZ 2011,2012
 - Maersk Czech Republic deník 2012 HFM nákladové účty
 - Maersk Czech Republic hlavní kniha 2012, HFM nákladové účty
 - Maersk Czech Republic DPPO 2012
 - ÚZ Star Container s.r.o. 2011

- CZ Cost centra
- Ostatní:
 - E2E Presentation
 - IHB CZ Transaction Charges
 - IHB Terms and Conditions
- Ostatní informace:
 - www.amadeus.bvdinfo.com - AMADEUS
 - www.ecb.evropa.eu – statistika ECB
 - www.justice.cz - výpis z obchodního rejstříku
 - www.czso.cz – internetové stránky Českého statistického úřadu
 - www.mfcr.cz – internetové stránky Ministerstva financí ČR, Makroekonomická predikce MFČR
 - ww.cnb.cz – internetové stránky České národní banky
 - www.patria.cz – finanční zpravodajství společnosti Patria
 - www.damodaran.com - internetové stránky prof. Damodarana
 - www.federalreserve.gov – statistika FEDu
 - www.csob.cz – internetové stránky ČSOB
 - www.csas.cz – internetové stránky České spořitelny
 - Ostatní informační zdroje uvedené v textu.

3.6.4 Základní informace o propojených osobách

Identifikace jednotlivých společností, které se podílejí na transakcích, jejichž ceny jsou předmětem posouzení je třeba detailně identifikovat, kdy pro naše potřeby je dále použita poněkud stručnější identifikace, za účelem představy o sdružených podnicích. Bez podrobné identifikace je podkladová dokumentace v zásadě nedostatečná.

- Maersk Czech Republic, s.r.o.
 - Společníci:
 - MAERSK LINE AGENCY HOLDING A/S
Obchodní podíl: 22569/22570
 - REDERIAKTIESELSKABET KULING
Obchodní podíl: 1/22570
 - Předmět činnosti:

Hlavní činností společnosti Maersk CR, je poskytování služeb spojených s mezinárodní kontejnerovou přepravou.
 - Základní finanční údaje:

Následující tabulka zobrazuje vývoj základních finančních údajů společnosti Maersk CR v letech 2009-2012.

(tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
Tržby za vlastní výrobky a služby	158.477	71.456	63.872	64.480
Provozní výsledek hospodaření	4.846	-143	2.671	-1.683
Aktiva celkem	523.538	466.162	162.220	143.070
Vlastní kapitál	143.361	148.177	148.177	127.011

- Damco Czech Republic, s.r.o. - Vlastnická struktura
 - Společník:
 - DAMCO INTERNATIONAL A/S
Obchodní podíl: 100%
 - Předmět činnosti:

Hlavní činností společnosti Damco Czech Republic, s.r.o. je zajištění služeb spojených se skladováním, distribucí a mezinárodní dopravou.
 - Základní finanční údaje:

Následující tabulka zobrazuje vývoj základních finančních údajů společnosti Damco Czech Republic, s.r.o. v letech 2009-2012.

(tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
Tržby za vlastní výrobky a služby	664.607	752.659	530.409	404.413
Provozní výsledek hospodaření	10.262	17.321	9.492	-66.814
Aktiva celkem	312.264	291.044	295.572	237.251
Vlastní kapitál	104.981	111.286	118.886	49.113

Zdroj: Výroční zprávy společnosti Damco Czech Republic, s.r.o. za rok 2009, 2010, 2011, 2012

- Star Container s.r.o. - Vlastnická struktura
 - Společník:

Maersk Czech Republic s.r.o.

Obchodní podíl: 100 %
 - Předmět činnosti:

Společnost se zabývá provozem překladiště kontejnerů a nabízí kontejnerovou přepravu.
 - Základní finanční údaje:

Následující tabulka zobrazuje vývoj základních finančních údajů společnosti Star Container, s.r.o. v letech 2009-2012.

(tis. Kč)	2009	2010	2011	2012
Tržby za vlastní výrobky a služby	62.206	85.212	79.235	73.529
Provozní výsledek hospodaření	-2.456	-20.807	-19.797	-12.153
Aktiva celkem	41.821	26.589	16.903	18.956
Vlastní kapitál	10.154	6.375	276	7.592

Zdroj: Účetní závěrky společnosti Star Container, s.r.o. za rok 2009, 2010, 2011, 2012

- A.P. MØLLER – Maersk A/S (Dánské království)
 - Vlastnická struktura:

Rozhodující vliv drží ve skupině A.P. MØLLER – Maersk A/S nadace A.P. Møller a Chastine Mc-Kinney Møller, která drží 50,6 % akcionářských hlasů. Tento počet hlasů odpovídá podílu na základním kapitálu 41,22 %. Dalších 25,6 % akcionářských hlasů drží skrze různé nadace rodina zakladatele celé skupiny. Tento počet hlasů odpovídá podílu na základním kapitálu 16,32 %. Zbýlý podíl na základním kapitálu (přibližně 42 %) drželo ke

konci roku 2012 více jak 75.000 jak soukromých, tak institucionálních akcionářů, kteří disponovali 23,51 % akcionářských hlasů. Akcie A.P. MØLLER – Maersk A/S jsou obchodovány na NASDAQ OMX Copenhagen a dělí se do dvou skupin: skupina akcií A je spojena s hlasovacími právy a skupina akcií B nikoliv.

○ Předmět činnosti:

A.P. MØLLER – Maersk A/S je mateřskou společností Maersk Group, která se zabývá dvěma činnostmi: přepravou a těžbou ropy a zemního plynu.

○ Základní finanční údaje:

Následující tabulka zobrazuje vývoj základních finančních údajů (neconsolidovaných) společnosti A.P. MØLLER – Maersk A/S v letech 2009-2012.

(mil. DKK)	2009	2010	2011	2012
Tržby za vlastní výrobky a služby	108.228	143.625	148.085	157.866
EBIT před finančním VH	13.636	13.710	20.828	-6.160
Aktiva celkem	192.399	229.447	262.833	278.457
Vlastní kapitál	116.522	113.329	105.627	87.901

Zdroj: Annual Report 2012 - A.P. Møller-Mærsk A/S

• SAFMARINE CONTAINER LINES N.V. (Belgie)

○ Vlastnická struktura:

Safmarine Container Lines N.V. je dceřinou společností ve skupině A.P. MØLLER – Maersk A/S.

○ Předmět činnosti:

Společnost se specializuje na nákladní námořní přepravu mezi Afrikou, Blízkým východem a Indií. Společnost se zabývá přepravou jak plně kontejnerových lodí, tak nebalených, volně umístěných nákladových materiálů a součástek.

- Seago Line A/S (Dánské království)
 - Vlastnická struktura:
Seago Line A/S je dceřinou společností ve skupině A.P. MØLLER – Maersk A/S.
 - Předmět činnosti:
Společnost je expertem v poskytování služeb spojených s nákladní námořní přepravou.

3.6.5 Předmět posouzení

3.6.5.1 Charakteristika a rozsah transakce

Předmětem posouzení u interní banky-In House Bank area Maersk CR 9023 („IHB CZ“) je výše nákladových úrokových sazeb (u půjček) a výše výnosových úrokových sazeb (u deposit). V rámci systému IHB CZ je nastaven cash pooling (na denní bázi) u bankovních účtů těchto společností:

- AP Moller-Maersk A/S (Dánsko)
- Damco Czech Republic, s.r.o. (ČR)
- Star Container, s.r.o. (ČR)
- Safmarine Container Lines S. A. (Belgie)
- Seago Line A/S (Dánsko)

Společnosti v rámci systému IHB CZ disponují účty v těchto měnách: CZK, EUR, USD. Jak bylo zmíněno výše, na bankovních účtech je nastaven cash pooling na denní bázi, kdy peníze odcházejí z účtů Star Container, s.r.o. a Damco, s.r.o. na hlavní účet (master account), který je vlastněný společností Maersk Czech Republic, a.s. Z hlavního účtu společnosti Maersk Czech Republic, a.s. odcházejí peníze na hlavní účet AP Moller-Maersk A/S. Všechny pohyby v rámci cash poolingů se pak zobrazují i na všech účtech v rámci systému IHB CZ.

3.6.5.2 Smluvní podmínky

V této části bude popsán způsob stanovování nákladových a výnosových úrokových sazeb v rámci systému IHB CZ.

Jako základ pro stanovování výše zmíněných úrokových sazeb slouží mezibankovní úrokové míry PRIBOR (Prague InterBank Offered Rate), LIBOR (London Interbank Offered Rate) denominovaný v EUR a USD na denní bázi. Tyto data jsou přebírána z agentury Bloomberg. K jednotlivým měnám jsou mezibankovní úrokové míry přiřazeny následovně:

Měna	Mezibankovní úroková míra
CZK	PRIBOR
USD	LIBOR
EUR	LIBOR

Zdroj: Maersk Czech Republic Zpráva auditora a výroční zpráva k 31. 12. 2012

3.6.5.3 Nákladové úroky

Nákladové úroky jsou stanoveny u následujících společností **Star Container, s.r.o., Damco Czech Republic, s.r.o., Seago Line A/S, AP Moller-Maersk A/S** a **Safmarine Container Lines S. A.** tak, že se k příslušné mezibankovní úrokové míře přičte přírážka následovně:

Limit zůstatku	CZK	EUR	USD
	PRIBOR	LIBOR	LIBOR
	limit 99.999.999,99	limit 3.999.999,99	limit 4.999.999,99
do limitu	1,5 %	1,5 %	1,5 %
nad limit	3,5 %	3,5 %	3,5 %

3.6.5.4 Výnosové úroky

Výnosové úroky jsou stanoveny u všech společností (**Star Container, s.r.o., Damco Czech Republic, s.r.o., Seago Line A/S, AP Moller-Maersk A/S** a **Safmarine Container Lines S. A.**) v rámci systému IHB CZ jednotně.

Limit zůstatku	CZK	EUR	USD
	PRIBOR	LIBOR	LIBOR
jakákoliv částka	-0,05 %	-0,05 %	-0,05 %

3.6.5.5 *Transakce dle Agency agreement*

Maersk Czech Republic s.r.o. poskytuje služby na základě „Agency Agreement“ (dále jen APM) pro společnosti ve skupině:

- Seago Line A/S
- Safmarine Container Lines N.V.
- A.P.Moller-Maersk A/S

(Dále jen „zákazníci“)

▪ *Charakteristika a rozsah transakcí*

Všechny „Agency Agreement“ mají stejný rozsah služeb a povinnosti. Předmětem posuzování transakce je poskytování služeb zákazníkům společností Maersk Czech Republic s.r.o.

▪ *Smluvní podmínky*

Posuzovaná transakce byla realizovaná na základě mandátní smlouvy (dále jen smlouva). Smluvní strany jsou zákazníci a Maersk Czech Republic jako rejdařská společnost (dále jen zástupce). Nejvýznamnější body smlouvy jsou:

Předmět smlouvy

Předmětem smlouvy je poskytování služeb společností Maersk Czech Republic zákazníkům za předem stanovených podmínek a na stanoveném teritoriu, kterým je v tomto případě Česká Republika. Zástupce bude od data účinnosti smlouvy zastupovat zákazníky v běžných obchodních záležitostech na stanoveném teritoriu. Zástupce musí dodržovat podmínky stanovené mandátní smlouvou prostřednictvím svých poboček a propojených osob na celém teritoriu podle požadavku zákazníků. Povinnosti zástupce dle této smlouvy se mohou aplikovat i na jeho zaměstnance, dceřiné společnosti a kanceláře.

Zástupce

Zástupce musí konat v zájmu zákazníků a maximalizovat zisky, minimalizovat náklady a zlepšovat efektivitu své činnosti.

- Zákazníci mohou ze své strany dodávat připomínky k úkolům zástupce.
- Zástupce může uplatňovat náklady na účet zákazníků pouze v souladu se schváleným rozpočtem.
- Před zaplacením faktur musí zástupce zkontrolovat formální stránku faktury.
- Veškeré slevy spojené s činností zákazníků musí být připsané na jejich účet.
- Zprostředkovává zakázky spojené s nákladní přepravou.
- Udržuje záznamy zákazníků dle instrukcí zákazníků
- Respektuje politiku a alokační principy zákazníků ve snaze dosáhnout maximálního přínosu nejenom maximálního příjmu.
- Provádí průzkum trhu a dává doporučení pro vývoj a rozšíření nových trhů zákazníků.
- Sestavuje roční budget na období pěti let, a sestavovat jiné potřebné reporty.
- Stará se o nákladní loď zákazníků
- Zajišťuje kontrolu strojů dle instrukcí a standardu zákazníků
- Vyjednávat udržovat a řídit dohody s terminály, nakládky a vykládky, provoz CFS dle instrukcí zákazníků
- Vyjednávat, udržuje a řídí dohody pro nákladní přepravu, železniční přepravu a vnitrozemské nákladní loď.
- Připravuje roční budget dle instrukcí zákazníků
- Dbá na vynaložení nákladů ve snaze jejich minimalizace, maximalizace efektivity a přesměrování na zákazníky pouze těch nákladů, které byly uznané z jejich strany.
- Odměna zástupce je stanovaná na základě dohodnutých nákladů za rok. Odměna je vyplácená měsíčně.

Zástupce musí oznamovat zákazníkům veškeré změny spojené s náklady do 30 dnů. Zákazníci a zástupce budou o těchto nákladech dále diskutovat.

Závazky zákazníků

- Zákazníci jsou zodpovědní za formulaci globální strategie, které bude poskytnuta zástupci
- Zákazníci zajistí IT systém, který umožní zástupci vykonávat jeho činnost
- Zákazníci zajistí portál E-commerce pro usnadnění propojení mezi zákazníky a zástupcem
- Zákazníci poskytnou potřebné kapacity a stanoví teritorium
- Zákazníci budou pomáhat zástupci zachovat kontakty s klíčovými zákazníky.

Doba trvání a ukončení

- Smlouva je platná po dobu 24 měsíců od jejího podepsání. Po uplynutí této doby může být ukončena libovolnou stranou po 180 dnech od doručení výpovědi druhé straně.
- V případě ukončení dohody nepředpokládá se žádné odstupné. Výjimkou je však odstupné za goodwill, ztráta příjmu, ztráta zisku, nákladů či přerušování podnikání at' jsou způsobené přímo či nepřímo.

Ochranné známky a propagace

- Zástupce musí zacházet se jménem zákazníků opatrně a relevantně.
- Při komunikaci s médii nebo na veřejnosti musí zástupce postupovat dle instrukcí zákazníků.

Dodržování zákonů

- Zástupce musí dodržovat všechny příslušné zákony a všechny národní a lokální regulační podmínky předepsané vládou či jinými autoritami. Jako je třeba C-TPAT (CUsers-Trade Partnership Against Terrorism).

Audit

- Zákazník má právo provádět kontroly účetních knih a záznamů.
- Kontroly budou probíhat v pracovních hodinách a povinností zástupce je spolupracovat při těchto kontrolách.

Pojištění

- Zástupce musí pojistit své podnikání dle instrukcí zákazníků.

Důvěrnost

- Všechny interní informace jsou důvěrné.

3.6.5.6 Transakce Servis level agreement

Posuzovaná transakce byla realizovaná na základě dohody o poskytování služeb (dále jen dohoda nebo „SLA“) ze dne 31. 08. 2012, kdy smluvní strany jsou Maersk Czech Republic s.r.o. jako zákazník a Star Container s.r.o. jako poskytovatel služeb.

Předmět smlouvy

Předmětem smlouvy je poskytování služeb společností Star Container s.r.o. s polečnosti Maersk Czech Republic v následujících oblastech:

- Ekonomické poradenství a administrativní podpora ve zpracování mzdové agendy:
 - Příprava materiálů potřebných ke zpracování mezd zpracovávaných zákazníkem nebo jinou společností určenou zákazníkem.
 - Úplná administrativní podpora pro platební a mzdovou agentu včetně komunikace s třetí stranou při zpracování výplat zákazníků.
 - Další ekonomická podpora, tzn. administrativa spojená s účetními dokumenty, příprava materiálů potřebných pro účetnictví či audit, příprava reportů, ekonomické poradenství.

Dodací podmínky

Služby se musejí provádět v běžné pracovní době od pondělka do pátku mezi 8:30 a 17.00, s výjimkou víkendů a státních svátků.

Cena

Cena za poskytování služeb stanovených ve smlouvě činí 84.269,30 CZK/měs. bez DPH.

Platnost smlouvy

3 měsíce od měsíce následujícího po podání výpovědi.

3.6.5.7 Analýza úroků vnitroskupinové banky

Výběr metody

Pro stanovení obvyklých úroků se použije komparace tržních hodnot a ratingové analýzy.

Komparace výnosových úroků

V této části bylo přistoupeno ke komparační analýze, jejímž cílem je vytvořit základnu pro hodnocení námi posuzovaných pohledávek a jejich výnosového úroku ve smyslu ceny obvyklé. Ze statistiky, kterou poskytuje Česká národní banka, byly získány informace o průměrných sazbách korunových vkladů přijatých bankami od rezidentů ČR, a to na nově poskytnuté obchody. Vybrány byly jednodenní úrokové sazby vztahující se k nefinančním podnikům, které nejlépe odpovídají typu úvěrů poskytovaných v rámci IHB CZ struktury.

Období	Úroková sazba (%)
31. 1. 2012	0,31
29. 2. 2012	0,34
31. 3. 2012	0,37
30. 4. 2012	0,39
31. 5. 2012	0,39
30. 6. 2012	0,41
31. 7. 2012	0,42
31. 8. 2012	0,41
30. 9. 2012	0,41
31. 10. 2012	0,40
30. 11. 2012	0,38
31. 12. 2012	0,38
Průměr	0,38

Na trhu úrokové míry pro terminované vklady od 1 mil. CZK na 1 měsíc se pohybují následovně:

Banka	Úroková sazba (%)
Raiffeisen bank eKonto	0,01
Fio Banka	0,6
Sberbank	0,3
KB	0,1
GE Money Bank	0,01
UniCredit Bank	0,01

ČS	0,01
Průměr	0,15

Spořitelní družstvo	Úroková sazba (%)
Artesa, spořitelní družstvo	0,8
Záložna CREDITAS, spořitelní družstvo	2,1
Moravský Peněžní Ústav-spořitelní družstvo	1,6
Raiffeisen bank eKonto flexi z bonusem	1,5
WPB Capital, spořitelní družstvo	1,1
Era poštovní spořitelna	1
Průměr	1,35

Při porovnání úroků bank a spořitelních družstev a stejných okolnosti je zřejmé, že cena vkladů se na trhu pohybuje v průměru mezi 0,38 a 1,35 %.

Komparace nákladů na cizí kapitál

V této části se přistoupilo ke komparační analýze, jejímž cílem je vytvořit základnu pro hodnocení posuzovaných závazků a jejich nákladového úroku ve smyslu ceny obvyklé.

Úrokové sazby korunových úvěrů dle statistiky ČNB

Ze statistiky, kterou poskytuje Česká národní banka, byly získány informace o průměrných sazbách korunových úvěrů poskytovaných bankami nefinančním podnikům v České republice, a to na nově poskytnuté obchody. Vybrány byly úrokové sazby vztahující se ke kontokorentním a revolvingovým úvěrům, které nejlépe odpovídají typu úvěrů poskytovaných v rámci IHB CZ struktury.

Období	Úroková sazba (%)
31. 1. 2012	3,50
29. 2. 2012	3,42
31. 3. 2012	3,47
30. 4. 2012	3,44
31. 5. 2012	3,42
30. 6. 2012	3,40
31. 7. 2012	3,23
31. 8. 2012	3,16
30. 9. 2012	3,18
31. 10. 2012	2,94
30. 11. 2012	2,82

31. 12. 2012	2,79
Průměr	3,23

Zdroj: ČNB, vlastní dopočet

Úrokové sazby eurových úvěrů dle statistiky ECB

Tyto úrokové sazby jsou převzaty ze statistik Evropské centrální banky (ECB) pro poskytování kontokorentů a revolvingových úvěrů na nové obchody v rámci EU.

Období	Úroková sazba (%)
31. 1. 2012	4,64
29. 2. 2012	4,59
31. 3. 2012	4,60
30. 4. 2012	4,46
31. 5. 2012	4,43
30. 6. 2012	4,39
31. 7. 2012	4,29
31. 8. 2012	4,20
30. 9. 2012	4,18
31. 10. 2012	4,21
30. 11. 2012	4,17
31. 12. 2012	4,18
Průměr	4,36

Zdroj: ECB, vlastní dopočet

Úrokové sazby dolarových úvěrů dle statistiky FED

Ze statistik Federal Reserve System byly vybrány úrokové sazby obchodních úvěrů podnikatelským subjektům na 2-30 dní za jednotlivá čtvrtletí roku 2012 za všechny komerční banky v USA.

Období	Úvěry s nízkým rizikem
1Q 2012	2,71
2Q 2012	1,75
3Q 2012	2,15
4Q 2012	2,06
Průměr	2,17

Zdroj: Fed, vlastní dopočet

Výše uvedené výsledky poskytují informace o statistice úrokových sazeb na nově poskytnuté úvěry. Tyto sazby jsou však poskytovány v průměru podnikům, pokud splňují uvedené parametry. Každý podnik je specifický a po zhodnocení jeho pozice bankou může dostat úvěr za lepších nebo horších podmínek, než by odpovídaly průměrnému podniku.

Hodnocení závazku z pohledu ratingové analýzy

Pro odhad nákladů na cizí kapitál lze využít postup, který odvozuje náklady na cizí kapitál od bezrizikové míry (výnos do doby splatnosti státních dluhopisů se stejnou či obdobou dobou do splatnosti), jaká platí pro dluh, jehož náklady máme odhadnout a rizikové přírážky. Bezriziková úroková míra byla převzata ze státních dlouhodobých dluhopisů. Dle Patrie, u emitovaných státních dluhopisů v roce 2012, které se nejvíce blíží stanovené hranici emise, je úroková míra stanovena na 2,19 %.

Rizikovou přírážku můžeme určit pomocí rizikové třídy (ratingu). Ratingový model představuje standardní nástroj, který je běžně užívaný k měření rizika společnosti. Z pohledu věřitele poskytuje cenné informace o finančním zdraví společnosti a schopnosti dostát svým závazkům. Využívány jsou zejména výstupy renomovaných ratingových agentur, které přiřazují rating vybraným podnikům. Dále je možné využít zjednodušený přístup, kdy se rating omezí na výpočet ukazatele úrokového krytí („interest coverage“). Jako podklad pro odhad ratingu a doporučené rizikové přírážky lze využít databázi prof. Damodarana.¹⁶

Úrokové krytí pro menší a rizikovější firmy	Rating	Doporučená přirážka
méně než 0,49	D	12,00 %
0,50-0,79	C	10,50 %
0,80-1,24	CC	9,50 %
1,25-1,49	CCC	8,75 %
1,50-1,99	B-	7,25 %

¹⁶ www.damodaran.com

2,00-2,49	B	6,50 %
2,50-2,99	B+	5,50 %
3,00-3,49	BB	4,00 %
3,50-3,99	BB+	3,00 %
4,00-4,49	BBB	2,00 %
4,50-5,99	A-	1,30 %
6,00-7,49	A	1,00 %
7,50-9,49	A+	0,85 %
9,50-12,49	AA	0,70 %
Více než 12,5	AAA	0,40 %

Níže je uveden výpočet úrokového krytí spřízněných společností, a to dle posledních dostupných údajů, kdy výpočet hodnoty EBIT byl proveden jako EAT + daň + nákladové úroky.

Úrokové krytí ve společnosti STAR CONTAINER s.r.o.

tis. Kč	1/2012–12/2012
Nákladové úroky	266
EBIT	-12.373
Úrokové krytí	-46,51
Rating	D

Úrokové krytí ve společnosti DAMCO Czech Republic

tis. Kč	1/2011–12/2011
Nákladové úroky	5 234
EBIT	12 834
Úrokové krytí	2,45
Rating	B

Úrokové krytí ve společnosti APM (nekonsolidované)

tis. Kč	1/2012–10/2012
Nákladové úroky	2.885
EBIT	21.115
Úrokové krytí	7,32
Rating	A

Úrokové krytí ve společnosti Maersk Czech Republic

tis. Kč	1/2012–12/2012	1/2012–12/2012	Průměr
Nákladové úroky	122	154	
EBIT¹⁷	1 946	7 470	
Úrokové krytí	15,95	48,51	32,23
Rating	--	--	AAA

Při výpočtů úrokového krytí společností ve skupině je zřejmé, že mají různé výsledky hospodaření a výše ratingu výrazně kolísá. Tím, že IHB CZ je provozována společností Maersk Czech Republic s.r.o. budeme brát v úvahu ukazatel úrokového krytí této společnosti, protože ve finále je to právě ona, kdo na sobě ponese rizika spojené s IHB CZ transakcemi ve skupině.

S ohledem na výsledky Maersk Czech Republic s.r.o. se pro výpočet rizika použije hranice doporučených rizikových přírážek 0,40 %. Na základě bezrizikové úrokové míry a rizikové přírážky stanovíme úrokové rozpětí pro IHB CZ transakce. Úroková míra se tak pohybuje v intervalu 1,79 až 2,59 % p. a.

Pokud se úroková sazba pro IHB CZ transakce bude pohybovat ve výše stanoveném intervalu, bude se jednat o úrokovou sazbu považovanou za úrok obvyklý na trhu, tj. úrok, který by dosahovaly nezávislé subjekty ve srovnatelných transakcích za stejných nebo obdobných podmínek v daném čase.

3.6.5.8 *Analýza služeb-APM, SLA, kontejnery*

Výběr metody ocenění

Tato část je zaměřena na zjištění cen jednotlivých posuzovaných transakcí v situaci, kdyby dané transakce byly sjednané mezi nezávislými společnostmi za stejných nebo obdobných podmínek.

Zjištění těchto cen bude vycházet z ustanovení platné legislativy k datu ocenění, zejména z doporučení Směrnice OECD. Postup bude zahrnovat následující kroky:

- Volba metodiky (výběr vhodné metody pro posouzení převodních cen);
- V závislosti na zvolené metodice vyhledání srovnatelných nezávislých transakcí či srovnatelných nezávislých společností (volba vyhledávací strategie, vyhledávání v databázi AMADEUS, kvalitativní analýza výsledků);
- Výpočet obvyklé ceny;
- Porovnání cen účtovaných v posuzovaných transakcích s cenami obvyklými, tj. provedení posouzení správnosti stanovení cen v jednotlivých posuzovaných transakcích ve smyslu § 23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů.

Posouzení převodních cen

Dle povahy transakcí se jedná o poskytování služeb ve skupině v následujících oblastech:

- Ekonomického poradenství a administrativní podpory pro účetní agendu (SLA).
- Zastoupení a zprostředkovatelská činnost (APM).
- Prodej kontejnerů

Výběr metody

Charakter transakce je poskytování služeb konečnému odběrateli.

Na základě znalosti obchodního charakteru transakce je možné uvažovat o použití následujících metod:

- Metoda nezávislé srovnatelné ceny
- Metoda nákladů a přirážky

- Transakční metoda čistého rozpětí založená na nákladech

Jak uvádí Směrnice OECD v odstavci 2.4, pokud je možné stejně spolehlivě použít všechny výše uvedené metody, má v použití přednost metoda nezávislé srovnatelné ceny a dále pak další tradiční transakční metody.

Smlouvy o poskytování služeb jsou určeny konečnému odběrateli a jsou detailní a přehledné. Předmětem smlouvy jsou služby, o kterých lze poměrně dobře vyhledat veřejně dostupné informace o srovnatelných službách. Proto, pro stanovení srovnatelných cen transakce byla zvolena metoda nákladů a přírážky.

Výběr ukazatele ziskovosti

Vzhledem ke zvolené metodě stanovení převodní ceny byla za ukazatel ziskovosti (PLI) stanovena čistá zisková přírážka k provozním nákladům. Přírážka, která bude identifikována u vybraného vzorku srovnatelných společností, lze vyjádřit následujícím vzorcem:

$$PLI = \text{Provozní výsledek hospodaření} / \text{Celkové provozní náklady}$$

Vzhledem k tomu, že databáze AMADEUS neobsahuje údaje o provozních nákladech, vyjádřili jsme provozní náklady jako rozdíl provozních výnosů a provozního zisku a pro zjištění obvyklé ziskovosti použijeme následující ukazatel ziskovosti:

$$PLI = \text{Provozní výsledek hospodaření} / (\text{Provozní výnosy} - \text{Provozní výsledek hospodaření})$$

Takovýmto způsobem zjištěná obvyklá zisková přírážka u nezávislých subjektů bude použita při výpočtu převodní ceny.

Nezávislé srovnatelné subjekty

Při vyhledávání nezávislých potenciálně srovnatelných subjektů na trhu lze dle směrnic OECD použít dvě metody: přídavnou a eliminační.

Přídavný způsob spočívá v sestavení seznamu třetích stran, u kterých lze předpokládat, že potenciálně vykonávají srovnatelné transakce. U sesbíraných

informací týkajících se transakcí podstupovaných třetími osobami je nutné potvrdit, zdali jsou opravdu srovnatelné s porovnávanou transakcí.

Tento přístup analýzy je zaměřen na transakce vykonávané dobře známými hráči na trhu. Přídavný způsob je podobný s identifikací vnitřních srovnatelných transakcí. V praxi se může přídavný způsob vyhledávání týkat obou, jak vnitřních, tak vnějších srovnatelných transakcí.

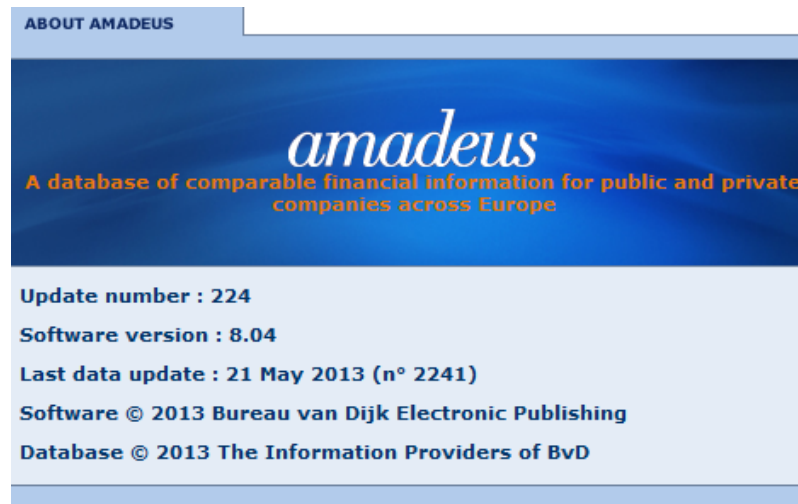
Druhým způsobem je způsob eliminační, který začíná z širokého souboru společností, které operují ve stejném sektoru, mají podobné funkce a nemají očividně odlišné ekonomické charakteristiky. Seznam společností se následně upravuje na základě různých kritérií a dostupných informací, které pocházejí např. z databází, z internetových stránek a z informací o známých konkurentech. V praxi je spojen počátek sestavení skupiny nezávislých srovnatelných subjektů s vyhledáváním v databázích. Při vyhledávání je důležité sledovat zdroje informací externích srovnatelných transakcí.

Amadeus

Zdrojem pro vyhledání nezávislých srovnatelných subjektů pro provedení analýzy transakcí se spojenými osobami, vytipování vhodných srovnatelných subjektů, stanovení míry odlišnosti, byla stanovena databáze Amadeus. Jedná se o databázi 19 milionů Evropských společností a jejich ekonomických dat provozovanou nizozemskou společností Bureau van Dijk.

Široký výstup srovnávaných ukazatelů (za jednotlivé srovnatelné společnosti), bude očištěn od extrémních hodnot a dále se na základě dalších externích dat provede kontrola, zda jsou předmětné společnosti skutečně srovnatelné. Zpravidla poté dojde k vyřazení části srovnávaných společností pro jejich nevhodnost (např. funkční odlišnost, částečně jiný obor činnost, jiná velikost atd.). Ze zbylých hodnot použitelných společností stanovíme určité vhodné rozpětí srovnávaného ukazatele za pomoci vybraných statistických metod (např. horní x dolní kvartil), nikdy není možné použít jednu správnou hodnotu, např. použít pro srovnání jen jednu společnost anebo z dat více společností stanovit aritmetický průměr, vždy je nutné použít rozpětí hodnot.

Identifikační údaje databáze:



Zdroj: Amadeus

Údaje obsažené v databázi AMADEUS jsou založeny na účetních informacích poskytnutých evropskými společnostmi. Tím, že většina evropských zemí účtuje na bázi Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), vzniká větší srovnatelnost poskytnutých informací z různých zemí EU.

Metody agregace dat

Údaje o ziskovosti srovnatelných společností lze použít buďto za období jednoho roku, nebo za období více let. V případě, kdy je analýza ceny obvyklé provedená na základě ukazatele ziskovosti za více let, je nezbytné provést agregaci ukazatelů takovým způsobem, který přinese nejspolehlivější výsledky.

Základní metody pro agregaci údajů jsou:

- **Použití údajů jednoho roku** se za směrodatný interval určení obvyklého ukazatele ziskovosti bere rozpětí ukazatele ziskovosti v odvětví za poslední sledovaný rok, tedy nejaktuálnější údaje. Tento postup může být vhodný při stanovování obvyklého ukazatele ziskovosti v odvětvích, která jsou vysoce volatilní a jejichž hodnoty ukazatele ziskovosti se v průběhu jednotlivých let značně mění. Je zřejmé, že hodnota obvyklého ukazatele ziskovosti stanoveného tímto způsobem je pro společnost nedostatečná v porovnání s následujícími metodami

- **Průměrování dat za více let** sleduje myšlenku, že některé společnosti mohou v určitých letech dosáhnout nižších zisků či ztrát z důvodu značných výdajů (převážně kapitálové výdaje nebo výdaje na proniknutí na trh), zatímco související příjem tvořící zisk je očekáván v následujících letech.
 - **Metoda sdružování** je používána jako alternativa k metodám průměrování. Je používána tam, kde je vzorek srovnatelných společností nalezený na základě vyhledávací strategie a složen pouze z malého počtu společností. Každé pozorování ve vzorku má stejnou hodnotu nezávisle na roku, ve kterém byla hodnota společností zaznamenána. Rozpětí obvyklého ukazatele ziskovosti je stanoven ze vzorku jako celku. Metoda průměrování vede k nastavení intervalu obvyklé výše ukazatele ziskovosti založené na zprůměrování dolního a horního limitu rozpětí nalezeného ve více po sobě následujících letech. Výsledkem je interval utvořený z těchto dvou průměrných hodnot. Finální ukazatel ziskovosti patří do tohoto intervalu a může být považován za standardní a obvyklý ukazatel ziskovosti v patřičném průmyslovém odvětví. Existují dvě možnosti průměrování hodnot.
 - **Průměrování dle společností** je používáno pro stanovení obvyklé výše ukazatele ziskovosti na základě průměrování nalezených hodnot pro každou jednotlivou srovnatelnou společnost. Při použití této metody je ziskovost každé společnosti zprůměrována za průběh několika let, což vede k vyrovnanější hodnotě respektující podnikatelský cyklus společnosti a použití odlišných účetních metod.
 - **Průměrování dle let** je založeno na průměrování hodnot každého roku z nalezeného vzorku. Použití této metody vede k vyrovnanější hodnotě respektující cyklus odvětví.

Metody průměrování mohou být provedeny s použitím prostého aritmetického průměru nebo s použitím váženého aritmetického průměru.

3.6.5.9 *Vyhledávání nezávislých subjektů pro transakci SLA*

Strategie

Při vyhledávání nezávislých srovnatelných transakcí byla zvolena následující vyhledávací kritéria:

- Geografické faktory
- Relevantní trh
- Akcionáři
- Velikost společností, obrat, zaměstnance
- Dostupné informace

Geografické faktory

Posuzovaná společnost sídlí v České republice, a proto byl za relevantní trh z geografického hlediska zvolen trh ČR. Dle databáze Amadeus je to vzorek 510.817 společností.

Relevantní trh

Podle charakteru poskytovaných služeb dle smluv byl relevantní trh stanoven dle ARESU¹⁸

- 69200 - Účetnické a auditorské činnosti; daňové poradenství
- 70220 - Ostatní poradenství v oblasti podnikání a řízení

Dle relevantního trhu v ČR působí 9.547 společností.

Akcionáři

Cílem tohoto znaleckého posudku je zjištění ceny, kterou by mezi sebou účtovaly nezávislé subjekty v transakci srovnatelné s posuzovanou transakcí, je nutné z vyhledaného vzorku firem vyloučit společnosti, jež obchodují se svými mateřskými společnostmi. Jelikož je z databáze AMADEUS obtížné zjistit, zda společnosti obchodují s mateřskými společnostmi, je třeba vyloučit všechny společnosti, u nichž existuje potenciaální riziko takových obchodů, tj. všechny společnosti, které mají většinového vlastníka. Pro tyto účely použijeme definici uvedenou

¹⁸ Administrativní registr ekonomických subjektů

v § 23 odst. 7 ZDP, kde se spojenými osobami považují (mimo jiné) takové společnosti, kdy jedna osoba vlastní přímo či nepřímo alespoň 25 % základního kapitálu druhé osoby.

Aplikací kritéria akcionářů jsme získali 62 společností, u kterých předpokládáme, že jsou nezávislé.

Velikost společnosti

Dle smluv je patrné, že Společnost poskytující služby má obrat v přepočtu kolem 2.900 TEUR. Jedná se o malou až střední společnost. Podle výše uvedených kritérií zůstává 46 společností.

Dostupné informace

Upřesněním stanoveného vzorku společnosti o poslední dostupné informace 2012 a 2011 se vzorek sníží na 39 firem s kterými budeme dále pracovat.

Výsledek základní srovnávací strategie

Na základě této vyhledávací strategie bylo nalezeno v databázi AMADEUS 39 společností, které jsou nezávislé a srovnatelné z pohledu posuzované transakce.

Kvalitativní analýzy

V dalším kroku byl vybraný vzorek společností podroben kvalitativní analýze. Zde se zkoumaly všechny společnosti individuálně, zda převažující činnost každé společnosti ze vzorku skutečně odpovídá činností definovaným ve smlouvě SLA.

Prostřednictvím manuálního třídění, s využitím internetových stránek společností a jiných internetových zdrojů byly vyřazeny firmy, v nichž předmět činnosti neodpovídal klasifikaci dle NACE.

Na základě tohoto zkoumání bylo vyřazeno 27 společností. Důvodem vyřazení bylo:

Důvod vyřazení	Počet firem
Nesrovnatelné činnosti	14
Další popis vykonávané činnosti není dostupný	7
Nejsou zveřejněná finanční data	6

Zjištění obvyklé přírážky k nákladům SLA

Na základě vyhledávací strategie byl získán vzorek 12 srovnatelných společností. Jedna společnost byla ze vzorku vyřazena, jelikož většinu sledovaného období dosahovala záporného výsledku hospodaření, což nelze považovat za reprezentativní společnost relevantního trhu, jelikož nezávislý podnikatel by neprovozoval svoji činnost, pokud by mu přinášela dlouhodobě ztrátu.

U zbylých společností byl identifikován zvolený PLI (čistá přírážka k nákladům) za období let 2008 až 2011. Pro agregaci dat byla zvolena metoda průměrování dle společností při využití prostého aritmetického průměru.

Následující tabulka uvádí kvartilové rozdělení čisté přírážky k nákladům nezávislých společností srovnatelných se SLA.

Kvartilová analýza (Čistá přírážka k nákladům za období 2008 - 2011)

	PLI
Dolní kvartil	4 %
Median	7 %
Horní kvartil	17 %

Zdroj: internetové zdroje, vlastní výpočet

Posouzení současného způsobu tvorby ceny transakce SLA

Dle charakteru činnosti SLA se jedná o poskytování ekonomického poradenství a administrativní podpory.

Transferová cena = (Osobní náklady + ostatní provozní náklady) * (1 + Obchodní marže)

Obchodní marže pro účel smlouvy je stanovena na úrovni 11 %.

Cestovní náklady, náklady na administrativní poplatky jsou fakturovány přímo zákazníkům a nejsou součástí transferové ceny.

Závěr

Na základě provedených analýz lze konstatovat, že způsob stanovení cen za poskytování služeb dle SLA je v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP, tj. že odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Obchodní marže se pohybuje v rámci stanovených hodnot.

3.6.5.10 Vyhledávání nezávislých subjektů pro transakce APM

Strategie

Při vyhledávání nezávislých srovnatelných transakcí byla zvolena následující vyhledávací kritéria:

- Geografické faktory
- Relevantní trh
- Akcionáři
- Dostupné informace
- Aktivní společnosti

Geografické faktory

Posuzovaná společnost sídlí v České republice, a proto byl za relevantní trh z geografického hlediska zvolen trh ČR. Dle databáze Amadeus je vzorek 501.817 společností.

Relevantní trh

Podle charakteru poskytovaných služeb dle smluv byl relevantní trh stanoven ale ARESU:

- 5224 – Manipulace s nákladem
- 5229 – Ostatní vedlejší činnosti v dopravě

Dle relevantního trhu v ČR působí 1.208 společností.

Akcionáři

Cílem tohoto znaleckého posudku je zjištění ceny, kterou by mezi sebou účtovaly nezávislé subjekty v transakci srovnatelné s posuzovanou

transakcí, proto je nutné z vyhledaného vzorku firem vyloučit společnosti, jež obchodují se svými mateřskými společnostmi. Jelikož je z databáze AMADEUS obtížné zjistit, zda společnosti obchodují s mateřskými společnostmi, je třeba vyloučit všechny společnosti, u nichž existuje potencionální riziko takových obchodů, tj. všechny společnosti, které mají většinového vlastníka. Pro tyto účely použijeme definici uvedenou v § 23 odst. 7 ZDP, kde se spojenými osobami považují (mimo jiné) takové společnosti, kdy jedna osoba vlastní přímo či nepřímo alespoň 25 % základního kapitálu druhé osoby.

Aplikací kritéria akcionářů jsme získali 14 společností, u kterých předpokládáme, že jsou nezávislé.

Aktivní společnosti

Zaměřujeme se především na společnosti, které aktivně působí na trhu. Podle výše uvedených kritérií zůstává pořád 14 společností.

Dostupné informace

Upřesníme stanovený vzorek společností o poslední dostupné informace 2012 a 2011.

Výsledek základní srovnávací strategie

Na základě této vyhledávací strategie bylo v databázi AMADEUS nalezeno 14 společností, které jsou nezávislé a srovnatelné z pohledu námi posuzované transakce.

Kvalitativní analýzy

V dalším kroku byl vybraný vzorek společností podroben kvalitativní analýze. Zde se zkoumaly všechny společnosti individuálně, zda převažující činnost každé společnosti ze vzorku skutečně odpovídá činností definovaným ve smlouvě APM.

Prostřednictvím manuálního třídění, s využitím internetových stránek společností a jiných internetových zdrojů byly vyřazeny firmy, v nichž předmět činnosti neodpovídal klasifikaci dle NACE.

Na základě tohoto zkoumání bylo vyřazeno 10 společností. Důvodem vyřazení bylo:

Důvod vyřazení	Počet firem
Odlíšná činnost v podnikání	10

Zjištění obvyklé přírážky k nákladům

Na základě vyhledávací strategie byl získán vzorek 4 srovnatelných společností. U vybraných společností byl identifikován zvolený PLI (čistá přírážka k nákladům) za období let 2008 až 2011. Pro agregaci dat byla zvolena metoda průměrování dle společností při využití prostého aritmetického průměru.

Následující tabulka uvádí kvartilové rozdělení čisté přírážky k nákladům nezávislých společností srovnatelných s APM.

Kvartilová analýza (Čistá přírážka k nákladům za období 2008-2011)

	PLI
Dolní kvartil	1 %
Median	2 %
Horní kvartil	5 %

Zdroj: internetové zdroje, vlastní výpočet

Posouzení současného způsobu tvorby ceny transakce APM

Maersk Czech Republic poskytuje své rejdářské služby společně ve skupině a je jejích zástupcem.

Ceny služeb jsou kalkulovány na základě HFM nákladových účtů. V průběhu roku se účtuje na základně dohadů, ke konci roku proběhne zúčtování dle skutečných odreportovaných výsledků za celý rok.

Převodní cena = $(\text{Náklady HFM} - (1 - \text{Obchodní marže}) * \text{výnosy HFM}) / (1 - \text{Obchodní marže})$

Obchodní marže je stanovena ve výši 1,5 %.

Závěr

Na základě provedených analýz lze konstatovat, že způsob stanovení cen za poskytování služeb dle APM je v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP, tj. že

odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Obchodní marže se pohybuje v rámci stanovených hodnot.

3.6.5.11 Vyhledávání nezávislých subjektů pro transakce kontejnery

Popis transakce

V roce 2012 společnost Maersk Czech Republic prodávala ve skupině nákladní kontejnery.

Jednalo se o kontejnery typu DRY-Standardní kontejner používaný pro přepravu (Dále existují např. "Reefer" kontejnery, s chlazením, které se používají např. pro převoz potravin)

Velikost kontejnerů:

- 20 - tzv. TEU-Twenty feet equivalent - menší kontejner, který na délku měří 20 stop
- 40 - tzv. FFE-Forty feet equivalent - standardní kontejner s délkou 40 stop
- 45 - delší kontejner - 45 stop

Strategie

Při vyhledávání nezávislých srovnatelných transakcí byla zvolená následující vyhledávací kritéria:

- Geografické faktory
- Relevantní trh
- Dostupné informace
- Aktivní společnosti

Dole viz stručný popis jednotlivých kroků vyhledávací strategie.

Geografické faktory

Posuzovaná společnost sídlí v České republice, a proto byl za relevantní trh z geografického hlediska zvolen trh ČR.

Výsledek základní srovnávací strategie

Na základě této vyhledávací strategie bylo nalezeno 5 společností, které jsou nezávislé a srovnatelné z pohledu posuzování transakce.

Kvalitativní analýzy

V dalším kroku vybraný vzorek společností byl podroben kvalitativní analýze. Zde se zkoumaly všechny společnosti individuálně, zda převažující činnost každé společnosti ze vzorku skutečně odpovídá činnostem srovnatelných s prodejem kontejnerů.

Zjištění obvyklé přírážky k nákladům

Na základě vyhledávací strategie byl získán vzorek 4 srovnatelných společností.

U vybraných společností byla identifikována obchodní marže za období let 2011 až 2012. Pro agregaci dat byla zvolena metoda průměrování dle společností při využití prostého aritmetického průměru.

Následující tabulka uvádí kvartilové rozdělení obchodní marže nezávislých společností.

Kvartilová analýza (obchodní marže 2011-2012)

	Obchodní marže
Dolní kvartil	22 %
Median	30 %
Horní kvartil	39 %

Zdroj: internetové zdroje, vlastní výpočet

Posouzení současného způsobu tvorby ceny kontejnerů

Maersk Czech Republic prodává kontejnery společně ve skupině.

Ceny služeb jsou kalkulovány na základě nákupní ceny a velikosti kontejneru.

$$\text{Převodní cena} = \text{nákupní cena} * (1 + \text{Obchodní marže})$$

Průměrná obchodní marže z prodeje kontejnerů ve skupině se v roce 2012 pohybuje na úrovni 22 %.

Závěr

Na základě provedených analýz lze konstatovat, že způsob stanovení cen za prodej kontejnerů je v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP, tj. že odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

3.6.6 Závěr

Transfer pricingová dokumentace byla vypracována za účelem posouzení, zda ceny, které byly sjednány mezi společnostmi ze Skupiny Maersk v roce 2012, odpovídají cenám, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Šetření Znalce bylo provedeno v souladu s § 23 odst. 7 ZDP, Směrnicí OECD a dokumentace byla zpracována dle doporučení zakotvených v Konceptu evropské dokumentace k převodním cenám.

Na základě informací poskytnutých Společnosti byly analyzovány funkce a rizika společností ve Skupině Maersk. Rozborem funkčního a rizikového profilu došel Znalec k následujícím závěrům:

- Společnost Maersk Czech Republic poskytuje služby spojené s IHB ve skupině a nese rizika s tím spojené.
- Společnost Maersk Czech Republic poskytuje APM služby ve skupině, nese podnikatelská rizika s tím spojené.
- Společnost Star Container poskytuje SLA služby společnosti Maersk Czech Republic.
- Společnost Maersk Czech Republic prodává kontejnery ve skupině a nese reziduální rizika s tím spojené.

Na základě těchto závěrů z provedené funkční analýzy byly nalezeny srovnatelné společnosti, jejichž finanční údaje sloužily pro stanovení tržní úrovně ziskovosti. V závislosti na typu vykonávané transakce byly vybrány nejvhodnější metody pro stanovení převodní ceny a příslušné ukazatele ziskovosti.

- Pro IHB (Interní banku) bylo zjištěno následující úrokové rozpětí:
 - U výnosových úroků: <0,38 % – 1,35 % p.a.>
 - U nákladových úroků: <1,79 % - 2,59 % p.a.>
- APM:
 - <1 % - 5 %>

- SLA:
 - <7 % - 17 %>
- Kontejnery:
 - <22 % - 39 %>

Na základě výsledků analýzy obvyklé tržní ziskovosti dospěl Znalec k závěru, že ceny, které byly sjednány mezi společnostmi ve skupině v roce 2012, odpovídají cenám, které by sjednaly nezávislé subjekty na trhu za jinak stejných či obdobných okolností, a tudíž jsou v souladu s principem tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

4 Právní úprava v České republice a mezinárodní právní úprava

4.1 Úvod

Česká republika v oblasti pravidel převodních cen mezi závislými osobami respektuje pravidla OECD, vyplývající ze Směrnice OECD¹⁹ o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a správu daní a Usnesení Rady a zástupců vlád členských států EU, o kodexu chování pro dokumentaci o převodních cenách pro sdružené podniky v Evropské unii²⁰. V roce 2017 vydalo OECD aktualizovanou verzi Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, která odráží změny vyplývající z projektu OECD/G20 BEPS – Eroze

¹⁹ Aktualizace směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy-OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Published on January 20, 2022, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

²⁰ RADA EU. 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 (2006/C 176/01) [online]. [cit. 2020-06-08]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29>

daňových základů a přesouvání zisků. Došlo tak ke změnám, doplnění a upřesnění výkladů některých oddílů Směrnice.

Problematika převodních cen a zejména principu tržního odstupu je v české legislativě upravena:

- ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění²¹;
- v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů;
- v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů;

Zákonná ustanovení jsou použitelná převážně na straně správce daně v rámci daňového řízení. Stanovují princip tržního odstupu, který by poplatníci obchodující ve skupině měli dodržovat. Ale nijak se nevypořádávají se způsobem, jak lze ceny na úrovni tržního odstupu stanovit. Z tohoto důvodu byly vydány příslušnými orgány státní správy České republiky níže uvedené výkladové pokyny.

4.2 Zákon o daních příjmů

Česká daňová legislativa je v oblasti převodních cen ne příliš obsáhlá, což se v posledních dvou dekádách daří dohánět, poměrně se oproti předchozím letům rozšiřující, judikaturou. V podmínkách České republiky je obdobná úprava začleněna do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů²² („zákon o daních z příjmů“). Základním ustanovením je § 23 odst. 7, který definuje spojené osoby a princip tržního odstupu.

²¹ Sojka Vlastimil, Bartošová Monika, Fekar Pavel, Mašek Jan, Nešlehla Matěj, Vaňousová Ivana. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. s. 203-214. ISBN 978-80-7552-688-5.

²² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

- § 23 odst. 7, který: upravuje a stanovuje podmínky pro použití ceny „obvyklé“ pro účely stanovení základu daně z příjmů takto: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl...“* a definuje spojené osoby. Oproti Smlouvám je v ZDP širší užití ceny „obvyklé“, a to u osob blízkých a u spojených osob, *„které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“*.

Ustanovení § 23, odst. 7 má být nepochybně nástrojem, který by měl, podobně jako v ostatních zemích EU, řešit přesuny zisků od subjektů s vyšší mírou zdanění k subjektům s nižší mírou zdanění. To je skutečnost, která může výrazně snižovat příjmy státního rozpočtu. Můžeme tedy konstatovat, že byť je toto ustanovení zákona zcela správné, je jeho aplikace v praxi poněkud nedokonalá, a to jak ze strany finanční správy, tak ze strany daňových poplatníků. Vychází totiž z předpokladu, že lze určit objektivně tržní cenu, za kterou obchodují nezávislé osoby. Toto samozřejmě neplatí. Na cenu působí řada faktorů, a je tudíž problematické ji jednoznačně stanovit. Tím, že § 23 odst. 7 blíže nedefinuje jakým způsobem lze stanovit cenu obvyklou, tedy cenu, jež by byla sjednána mezi nezávislými osobami, může působit negativně na zainteresované subjekty. Subjekty, které obchodují se spojenými stranami, jsou totiž vystaveny stálému možnému riziku, že ocenění transakcí se spřízněnými subjekty může být ze strany finančního úřadu zpochybněno.

- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3., který řeší, co je překlasifikace rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou tržní na dividendy
- § 23 odst. 11 = stanovení základu daně u stálých provozoven
- § 25 odst. 1 písm. w) = pravidlo nízké kapitalizace
- § 35a odst. 2 písm. d) = investiční pobídky
- § 35b odst. 7 = investiční pobídky
- § 38nc = možnost požádat správce daně o závazné posouzení tvorby ceny sjednané

4.2.1 Spojené osoby podle zákona o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů neřeší teritorialitu spojených osob, má se tedy za to, že transakce jsou posuzovány bez hledu na daňový domicil jednotlivých spojených osob,

když spojené osoby zákon o daních z příjmů definuje na kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby takto:

„a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

- 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
- 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob,*

tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

- 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
- 4. blízké,*
- 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*

Příčemž jako kapitálově spojená osoba musí být minimálně 25% podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, a to vykonávaný či držený přímo nebo nepřímo.

4.2.2 Princip tržního odstupu podle zákona o daních z příjmů

je upraven ve/v:

- ***Smlouvách o zamezení dvojímu zdanění***²³

Dle článku 9 mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, uzavřených dle modelové smlouvy OECD, která je základem pro dvoustranné daňové smlouvy mezi členy OECD a ve zvyšujícím se počtu i s nečlenskými zeměmi, je formulace následující: *„jsou-li mezi dvěma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, nebo jim jsou uloženy, které se liší od těch, které 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“*.

- ***zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů***

přičemž zde je princip tržního odstupu formulován takto: *„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.“*, podle důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je v ustanovení zmíněno *„hlavní pravidlo pojednávající o převodních cenách, jehož cílem je zamezit přelévání zisků mezi spřízněnými osobami“*. Cílem tohoto pravidla není potřeba zakázat daňovým subjektům odlišení cen interních transakcí od transakcí mezi nespojenými osobami, popřípadě

²³ Vyškovská Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 150. ISBN 978-80-7357-550-2.

měnit tvorbu cen, ale stanovení daňového základu, který není ovlivěn vlivy a vztahy mezi spojenými osobami. Důvodová zpráva k novele uvádí, že cílem stanovení takového pravidla je zamezení odlivu zisků ze zdrojů na území ČR do jurisdikcí s výhodnějším daňovým zatížením. Lze ovšem konstatovat, že výrazy „běžné obchodní vztahy“, popř. „obdobné podmínky by snesly poněkud podrobnější úpravu, aby se tak zamezilo výkladu daňových subjektů, který je velmi často rozdílný od jeho pojetí daňové správy. Je tedy třeba využívat i dalších nástrojů k výkladu, jako jsou mezinárodní smlouvy, judikatura českých i mezinárodních soudů a v neposlední řadě i pokyny dočených orgánů státní správy.

4.3 Pokyn GFŘ č. D–34

Pokyn Generálního finančního ředitelství, D–34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, byl vydán roku 2019 a nahradil pokyn D-332 (Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny) a který nově shrnuje a upřesňuje výklad principů a postupů popsanych ve Směrnici o převodních cenách OECD vydané v roce 2017. Stanovuje základní principy převodních cen a definice základních pojmů, kterými jsou spojené osoby neboli sdružené podniky a princip tržního odstupu ve znění, v jakém jsou obsaženy v zákoně o daních z příjmů, Směrnici o převodních cenách a Modelové smlouvě.

Dle pokynu Generálního finančního ředitelství České republiky č. D–34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky: *„Zjednodušeně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové (obvyklé) ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými, v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružené podniky. Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jak by postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. V českých podmínkách lze zjednodušeně říci, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmu, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech.“* V pokynu jsou poprvé v české legislativě citovány úvahy GFŘ které navazují na princip zákazu zneužití práva. Příkladem takové úvahy je tzv. příkaz

mateřské společnosti, který představuje transakci, která smluvně neexistuje, ale přesto je mateřskou společností praktikována a řízena skrze dceřinou společnost vůči nezávislým subjektům.

4.4 Pokyn GFŘ č. D-32

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny²⁴, byl vydán roku 2019 a nahradil pokyn č. D-333 (Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami) po nabytí účinnosti zákona začleňujícího ustanovení o závazném posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny do zákona o daních z příjmů. V části pokynu týkající se samostatně závazného posouzení o převodních cenách dle § 38nc zákona o daních z příjmů je zásadním vyjádření k rozsahu žádosti, konkrétně tedy k počtu transakcí, které mají být posouzeny. Správce daně musí ke každé nesouvisející transakci přistoupit samostatně.

4.5 Pokyn MF č. D-334

Pokyn MF č. D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby ceny mezi spojenými osobami byl vydán roku 2011, cituje základní informace, pro dokumentaci nastavení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu v návaznosti na zákon o daních z příjmů, Směrnici o převodních cenách, bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění a Kodex chování ohledně dokumentace tvorby

²⁴ Pokyn GFŘ D-32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, č. j.: 58337/18/7100-40113-800219 [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFŘ_D_32.pdf

převodních cen pro nadnárodní podniky v EU. Koncept evropské dokumentace k převodním cenám je v tomto pokynu blíže rozveden, když vytváření základního dokumentu za celou skupinu podniků a specifických dokumentací pro jednotlivé země, v nichž členové skupiny působí, podle tohoto konceptu zůstává pouze doporučením a není pro společnost povinné. Je ovšem třeba mít na zřeteli, že poplatník nese důkazní břemeno a je tedy povinen prokazovat skutečnosti, které uvádí ve svých tvrzeních. Z toho důvodu Pokyn D–334 uvádí základní informace, které by měla obsahovat každá dokumentace k převodním cenám.

4.6 Pokyn GFŘ D–10

Tento pokyn Generálního finančního ředitelství D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou mezi spojenými osobami²⁵, byl vydán v roce 2013 za účelem sjednocení uplatňování právních předpisů při posuzování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou. Za takové služby jsou pokynem považovány služby, které *„netvoří hlavní činnost subjektů, představují rutinní funkci a netvoří podstatný náklad či příjem zainteresovaných podniků. Za služby netvořící podstatný náklad či výnos se přitom považují ty služby, jejichž celková hodnota pro všechny transakce nepřekročí 10 % z obrátu (celkové tržby a výnosy) a zároveň částku 50 mil Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil Kč u příjemce.“*

Jejich příkladem jsou různé poradenské, manažerské či marketingové služby, jejichž cílem je podpora hlavní činnosti podniků.

4.7 Pokyn GFŘ D–22

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

²⁵ Pokyn GFŘ D–10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, č.j. 37488/12-3131-13228 [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>

předpisů²⁶, byl vydán v roce 2015, si bere za cíl sjednotit výklad a postup správce daně k některým ustanovením zákona o daních z příjmů. Za zmínku stojí problematika posuzování spojených osob v době uzavření smluvního vztahu, byť postupem času být přestanou.

4.8 Závazné posouzení

Velmi důležitou částí problematiky převodních cen, která je součástí zákona o daních z příjmů, je stanovení principů na základě, kterých je možno daňovým subjektem požádat příslušného správce daně, jestli jsou ceny vnitropodnikových transakcí mezi spojenými osobami nastaveny v souladu s principem tržního odstupu, a zda je základ daně stále provozovny stanoven v souladu s principem tržního odstupu.

Na podzim roku 2005 schválila Poslanecká sněmovna ČR novelu zákona o daních z příjmů, jež v § 38nc zavádí institut závazného posouzení způsobu, jakým je vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami, který umožňuje daňovým poplatníkům požádat místně příslušného správce daně o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami. Dále Ministerstvo Financí ČR publikovalo v průběhu měsíce ledna 2006 pokyny podrobněji upravující postup při vydávání závazného posouzení způsobu stanovení transferových cen sjednávaných mezi spojenými osobami a vymezující rozsah dokumentace pro stanovení transferových cen. Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD (**Advance Pricing Agreement – APA**) a přizpůsobuje je podmínkám české daňové jurisdikci. Závazné posouzení dává poplatníkům možnost předem si ověřit, je-li způsob tvorby cen, které jsou sjednávány mezi spojenými podniky, pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu.

²⁶ Pokyn GFŘ 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. [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d- zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

Pokyn D-292 Ministerstva financí stanovuje, pro jaké vztahy je posouzení vydáváno, komu předložit žádost a co má obsahovat, postup daňové správy při vydání rozhodnutí apod. Zároveň vydalo MF pokyn D-293, které má daňovým poplatníkům sloužit jako doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami.

4.8.1 Odsouhlasení metody správcem daně

Na žádost daňového subjektu správce daně rozhodne, zda poplatník zvolil ten způsob tvorby ceny, který povede k řádnému rozdělení příjmů a výdajů mezi spojenými podniky. Pro poplatníka bude takové rozhodnutí znamenat určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavené ceny pro účely stanovení základu daně. Pokud bude poplatník v období, pro které bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, naplňovat všechny podmínky, na jejichž základě správce daně rozhodl, a výrazně se nezmění skutečnosti ovlivňující způsob tvorby ceny, bude správce daně při stanovení daně v rámci dokazování při daňové kontrole nebo jiném postupu považovat takto vytvořenou cenu za cenu obvyklou.

4.8.2 Podání žádosti

Žádost o závazné posouzení zpravidla podává poplatník, na něhož se závazné posouzení bude vztahovat, tedy ten, který výše uvedenou cenu sjednává, a to místně příslušnému správci daně.

Poplatník předkládá vlastní žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení v českém jazyce. Při předkládání příslušné dokumentace musí poplatník doložit všechny skutečnosti, které budou mít vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny.

Podání žádosti je zpoplatněno, správní poplatek ve výši 10 000,- Kč se hradí při podání žádosti místně příslušnému správci daně. Výše správního poplatku se odvíjí od počtu transakcí uvedených v žádosti, které jsou předmětem posouzení. Rozhodnutí vydává místně příslušný správce daně, kde byla žádost podána, popřípadě když se transakce účastní větší počet daňových subjektů s daňovou povinností plynoucí ze zdrojů na území ČR a tato povinnost je spravována několika správci daně, rozhodnutí vydá „*správce daně nejbližše nadřízený nejbližše nadřízenému správci daně těchto správců daně a závazné posouzení ceny je pro tyto správce daně účinné.*“ V těchto případech tedy rozhodnutí o závazném posouzení vydává Generální finanční ředitelství.

4.8.3 Posouzení způsobu tvorby ceny

Správce daně, který posuzuje způsob tvorby převodních cen, vychází z předpokladu, že údaje uvedené poplatníkem jsou úplné a pravdivé. Povinností správce daně není ověřovat veškeré finanční ukazatele, skutečnou výši nákladů a výnosů, skutečný objem plnění, parametry výrobků a služeb, ani stanovovat případnou náhradní metodu.

Při rozhodování o vydání rozhodnutí o závazném posouzení bude správce daně vycházet ze způsobu tvorby ceny, který si zvolil poplatník. Pokud poplatník dostatečně zdůvodní volbu tohoto způsobu, bude se tento způsob považovat za náležitý pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení.

Správce daně není zákonem vázán vydat rozhodnutí v určité lhůtě, nicméně toto rozhodnutí vydá bez zbytečných odkladů. Vzhledem k tomu, že úprava závazného posouzení v ustanovení § 38nc zákona o daních z příjmů není přinejmenším detailní, Ministerstvo financí ČR připravuje detailnější úpravu a srovnává tak přístup jednotlivých správců daně vydáváním metodických pokynů. Aktuálně se k problematice závazného posouzení převodních cen vztahuje Pokyn GFŘ D-32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny a D-334 Sdělení ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.

V kontextu výše uvedeného lze přijetí ustanovení § 38 nc, který zavedl institut závazného posouzení ceny sjednané mezi spojenými osobami, jedinečně přivítat. Umožňuje podnikatelským subjektům snížit, popřípadě úplně vyloučit riziko vyplývající z možného následného přecenění transakcí se spřízněnými subjekty ze strany finančního úřadu, a tedy i možnost následného zvýšení daňového základu, popřípadě snížení daňové ztráty. Je ale bezpodmínečně nutné, aby daňový subjekt byl na tvorbu takovýchto předběžných cenových dohod řádně, zejména odborně připraven.

4.9 Přehled transakcí se spojenými osobami

Česká republika nemá k dnešnímu dni upraven zákonem danou povinnost vytvořit dokumentaci k převodním cenám včetně povinnosti dokládat společně s dokumentací příslušný znalecký posudek. Zjevně i s ohledem na tuto skutečnost, byla, za účelem výraznějšího získávání informací ve věci transakcí prováděných mezi spojenými osobami a zajištění jednodušší operativy v oblasti kontroly převodních cen, dána povinnost doložit v rámci daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob přílohu, s názvem Přehled transakcí se spojenými osobami („Přehled transakcí“), a to prvně za zdaňovací období 2014, podobně jako u daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob má i tato příloha k němu podobu tiskopisu vydaného Ministerstvem Financí ČR, a to na základě ustanovení § 72 daňového řádu²⁷. K dnešnímu dni, po mnoha diskuzích a zásahu Ústavního soudu ČR, se postupuje dle novely daňového řádu, z.č. 283/2020 Sb., která zavedla institut tzv. Formulářového podání, přesně vymezeného novým zněním § 72 daňového řádu.

Text této přílohy obsahuje pokyny k jejímu vyplnění, přílohu je povinnen vyplnit kromě stálých provozoven daňových nerezidentů, každý daňový poplatník, který splňuje alespoň jedno ze stanovených kritérií, kterými jsou:

- a) aktiva v celkové výši vyšší než 40 mil. Kč,
- b) roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč,
- c) průměrný přepočtený počet zaměstnanců více než 50 za předpokladu, že:
 - daňový poplatník uskutečnil transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí, pak přílohu vyplní pouze ve vztahu k této spojené osobě,
 - daňový poplatník vykázal na řádku č. 200 daňového přiznání (základ daně před úpravou) daňovou ztrátu a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou bez ohledu na umístění jejího sídla, pak přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám,

²⁷ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

- daňový poplatník je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou bez ohledu na umístění jejího sídla, pak přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám.

Příloha musí být vyplněna samostatně za každou spojenou osobu, se kterou byly uskutečněny v příslušném zdaňovacím období řízené transakce za současného splnění podmínek výše uvedených kritérií. Informace poskytované v rámci této přílohy umožňují správci daně utvořit si základní představu o tocích peněžních prostředků prostřednictvím údajů o konkrétních osobách účastnících se transakcí, místu jejich sídla a typech uskutečněného plnění. Tato příloha umožňuje daňové správě pružnější zmapování daných transakcí mezi spojenými osobami a lépe tak zamezit odlévání zisků ve skupině mimo území České republiky do výhodnějších daňových jurisdikcí. Stejný princip lze aplikovat i na daňové ztráty, které mají v některých, i evropských, jurisdikcích příznivější režim.

4.10 Mezinárodní úprava

4.10.1 Směrnice OECD o převodních cenách

Principy Směrnice OECD nejsou přímo zakotveny v českých daňových zákonech a není zde obsažen ani odkaz na tuto Směrnici. Její závaznost při výkladu Smluv však plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu, zveřejněna ve Sbírce zákonů pod č. 15/1988 Sb. jako Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu. V čl. 31 této úmluvy je uvedeno obecné pravidlo výkladu. Česká republika je také jejím členem od roku 1995. Směrnice o převodních cenách jak svým charakterem, tak způsobem přijetí i použitím odpovídá dokumentům uvedeným v čl. 31 Vídeňské úmluvy, obzvláště odst. 2, protože mezi členskými státy OECD došlo ke konsensu o ní. Z tohoto hlediska lze Směrnici využívat pro daňové účely stejně, jako je využívána ostatními členskými státy OECD coby výkladové pravidlo k článku 9 Smluv.

OECD v roce 1979 vydala Zprávu o převodních cenách a nadnárodních podnicích, přičemž byla v roce 1995 přepracována na Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. V roce 2009 byla Směrnice OECD o převodních cenách aktualizována. Jedna z největších aktualizací byla vydána v roce 2017, přičemž

představuje revizi Zprávy OECD z roku 2009, upřesňuje některá ustanovení, zároveň se snaží sjednotit pravidla a postupy, které jsou uplatňovány ze strany sdružených podniků a příslušných správců daně v jednotlivých státech s přihlédnutím k podpoře minimalizace sporů včetně těch soudních.

Směrnice OECD o převodních cenách se podrobně v jednotlivých kapitolách zabývá mimo jiné problematikou:

- Princip tržního odstupu
- Metody pro stanovení převodních cen
 - Tradiční transakční metody
 - Metoda srovnatelné nezávislé ceny
 - Metoda ceny při opětovném prodeji
 - Metoda nákladů a přírážky
 - Transakční ziskové metody
 - Metoda čistého rozpětí
 - Metoda rozdělení zisku
- Srovnávací analýza
 - Provádění srovnávací analýzy
 - Problematika načasování v rámci srovnatelnosti
- Řešení sporů v oblasti převodních cen
 - Praktiky dodržování pravidel v oblasti převodních cen
 - Následné úpravy a řešení případu dohodou
 - Simultánní daňové kontroly
 - Safe harbours ("bezpečná přístaviště")
 - Předběžné cenové dohody
 - Arbitrážní řízení
- Dokumentace
 - Cíle požadavků na dokumentaci převodních cen
 - Třístupňový přístup k dokumentaci převodních cen
 - Master File (Základní dokumentace)
 - 2 Local File (Specifická dokumentace)
 - C.3 Zpráva podle jednotlivých zemí (Country-by-Country Report)

Směrnice také řeší některé zvláštní případy transakcí jako je nehmotný majetek, služby, podílení se na nákladech apod.

20.1.2022 byla zveřejněna aktualizace Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Nová verze směrnice oproti předchozím verzím obsahuje zrevidované pokyny k aplikaci transakční metody rozdělení zisku a pokyny pro daňové správy k uplatňování přístupu k těžko ocenitelným nehmotným aktivům publikované v roce 2018, a také nové pokyny k převodním cenám v oblasti finančních transakcí vydané v roce 2020.

4.10.2 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění

Pro problematiku převodních cen byla schválena Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, kterou doplňuje výkladový komentář. I v daňové problematice je třeba konstatovat, že na základě ustanovení čl. 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, s s ustanovením § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, jsou mezinárodní smlouvy i v oblasti daňového práva nadřazeny vnitrostátním zákonům tedy v této problematice se jedná o smlouvy o zamezení dvojího zdanění, přičemž pro účely uzavírání těchto smluv byla vydána Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, která stanovuje jasná pravidla.

Modelová smlouva OECD a po jejím vzoru rovněž většina uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění definují sdružené podniky v čl. 9 odst. 1, takto:

„Jestliže

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebýt těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“

Česká republika ve svém právním řádu je v souladu s Modelovou smlouvou, přičemž jeho ustanovení jsou širší vzhledem k vnitrostátní úpravě problematiky převodních cen.

4.10.3 BEPS

Projekt BEPS („base Erosion and Profit Shifting“) byl představen v roce 2015, jehož cílem je nastavit daňový systém tak, aby byl zisk zdaňován v tom státě, ve kterém vznikl, tedy kde proběhla činnost, která k němu vedla. Cílem tohoto projektu je postupná implementace do právních řádů zemí a zamezit tak přílišné, agresivní optimalizaci nadnárodních firem, které se v poslední době rekrutují z řad nadnárodních IT korporací. Jejich daňové plánování, které je používáno z pozice tržní síly, je mnohdy až za hranou platných právních předpisů a ohrožuje řadu státních rozpočtů, do kterých neproudí daně z jejich zisků. Převodním cenám je věnováno hned několik akcí plánu BEPS, které se věnují srovnání transferových cen se skutečnou tvorbou hodnot a na základě zohlednění principu tržního odstupu stanoví, že při jeho naplnění a správném nastavení převodních cen je rovněž správným způsobem rozdělen zisk mezi spojené osoby, které se na transakci podílí.

4.10.4 Předběžné cenové dohody

Predběžné cenové dohody „Advance Pricing Agreements“ (APA) v podobě obecných zásad byly v rámci Evropské unie přijaty v roce 2007. Tyto zásady navazují na na Směrnici o převodních cenách vydanou OECD, aby se sjednotil přístup k předběžným cenovým dohodám v jednotlivých členských státech a zamezilo se tak do té doby rozdílným pohledům daňových správ jednotlivých členských zemí, které často vedly k různým výkladům a mnohdy i nakonec ke dvojímu zdanění. Došlo tak ke sjednocení metodiky převodních cen, které podstatnou měrou snížily počet daňových kontrol transakcí u spojených osob.

Zásady k těmto předběžným cenovým dohodám nejsou závazné, nicméně bez ohledu na to, že neexistuje povinnost je zavést, většina členských zemí nějakou podobu do svých právních řádů zavedla. V České republice tedy tyto předběžné cenové dohody představuje tzv. Závazné posouzení a daňový subjekt tak získal určitou právní jistotu, že při daňové kontrole bude toto bráno v potaz a předejde tak právnímu sporu.

4.10.5 Arbitrážní konvence

V souvislosti s převodními cenami sjednanými mezi sdruženými společnostmi, pro případ že jeden stát provede v rámci svého daňového šetření úpravu daňového základu byla, ve věci odstranění dvojího zdanění přijata Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků č. 90/436/EEC „Arbitrážní konvence“²⁸. V souvislosti s konvencí byl připraven Kodex chování pro efektivní implementaci úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, jehož cílem mělo být zajištění účinnějšího a jednotného uplatňování Konvence v jednotlivých zemích EU a podpořit tak smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které neposkytují dostatečnou záruku o zamezení dvojího zdanění. V roce 2017 byla přijata Směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii za účelem zabránit rozdílným výkladům Arbitrážní konvence.

²⁸ Rylová Zuzana, Mezinárodní dvojí zdanění. Nakladatelství ANAG, 2005, ISBN 80-7263-305-8.

5 Judikatura související s převodními cenami

5.1 Úvod

Tento článek vypočítává některé případy stanovení převodních cen za pomoci judikatury, která je nutná k výkladu právních norem, kdy i v oblasti převodních cen jsou v zásadě nedostatečné a neupravují dostatečně řadu zásadních otázek, které by jinak mohly být řešením jednotlivých případů a zamezit tak jejich rozdílnému výkladu.

5.2 Judikatura České republiky

Problematika převodních cen je v právním řádu České republiky zakotvena velmi okrajově, kdy nosným ustanovením je §23, odst. 7 zákona o daních z příjmu a s ním související ustanovení. V posledních patnácti letech se ovšem četnost rozhodnutí, týkajících se §23, odst. 7 zákona o daních z příjmu, správních soudu zvyšuje a jen Nejvyšší správní soud²⁹ jich má na svém kontě přes padesát, což v kontextu s počátečními roky platnosti tohoto ustanovení je číslo, které se i nadále meziročně zvyšuje.

5.2.1 Důkazní břemeno

Jedním ze zajímavých problémů, vycházejícím z je §23, odst. 7 zákona o daních z příjmu je problematika důkazního břemene a jeho vnímání daňovými subjekty a případné posuzování správci daně. Je tedy ustálenou praxí uplatňovanou správními soudy vymezit rozložení důkazního břemene mezi daňové subjekty a příslušné správce daně, kdy na jedné straně jde o určení, zda jsou subjekty podílející se na transakci osoby spojené a o stanovení rozdílu mezi cenou obvyklou a cenou která je v daném případě cenou posuzovanou. Na druhé straně musí daňový subjekt unést důkazní břemeno, že jím stanovená cena má reálný základ a přesvědčit tak příslušného daňového správce o správnosti rozdílu na který správce daně poukáže. Na základě § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zde vymezena pravomoc správce daně upravit základ daně, ale pouze jen za předpokladu, že veškeré, daňovým subjektem uplatněné, náklady a výnosy byly

²⁹ <http://nssoud.cz/main0col.aspx?cls=JudikaturaBasicSearch&pageSource=0>

daňově účinné, tedy uplatněné. Následující problematika se týká vnímání množstevních bonusů, jakožto nástroje, který dodavatelé používají k motivaci odběratelů za účelem zvýšení odběrů zboží. Jedná se tedy o slevu vůči odběratelům, přičemž u dodavatelů dochází ke snížení a u odběratelů k navýšení hospodářských výsledků, tedy i příslušným základům daně z příjmů právnických osob. Je samozřejmostí, že množstevní bonus za odebrané zboží bývá přiznán společností, které příslušné zboží u dodavatelů skutečně nakupuje, jinak by se související sleva nepromítla v nákladech odběratelů a neměla by tak pro odběratele právní důvod. Jedním z rozhodnutí, týkajících se převodních cen, které se zabývá množstevními bonusy s důrazem na důkazní břemeno je rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j.: 6 Afs 193/2019-59 ze dne 3.6. 2021 ve věci žalobce Mondi Bupak, s.r.o. proti žalovanému Finančnímu ředitelství, sídlem Masarykova 31, Brno, která se týká žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.9.2017, č. j. 40466/17/5200-11431-711360, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 8. 2019, č. j. 57 Af 8/2017-54. Finanční úřad pro Jihočeský kraj uskutečnil u žalobce, který je výrobcem a prodejcem vlákniny, papíru, lepenky a výrobků z těchto materiálů, kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012 a od 1.9. 2012 do 31. 12. 2012, kdy hospodářský rok byl rozdělen z důvodu fúze subjektů Duropack Bupak Obaly, s. r. o., nyní zapsána pod názvem Mondi Bupak, s. r. o., jakožto nástupnická společnost a zanikající společnosti Duropack Bupak Papírna s. r. o. V návaznosti na výsledek daňové kontroly správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 9. 2016, č. j. 1833051/16/2201-51521-307421, Správce daně neuznal jako oprávněné uplatnění množstevních bonusů z odběru papíru poskytnutých ve skupině společnosti Duropack, GmbH, ve výši 41 436 894 Kč, žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 8. 2012 ve výši 12 108 890 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 2 421 778 Kč. Zároveň správce daně neuznal snížení výnosů o dodatečně vystavené dobropisy na jednotlivé odběratele ve skupině ve výši 19 831 225 Kč. Poté správce daně žalobci doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 5.9.2016, čj. 1833044/16/2201-51521-307421, daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období, které již bylo po provedení fúze od 1. 9. 2012 do 31. 12. 2012. Správce daně neuznal jako oprávněné uplatnění množstevního bonusu poskytnutého ve skupině mimo jiné společnosti Duropack, GmbH, ve výši 14 491 757 Kč. K námitce ve věci nesprávné aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů krajský soud uvedl, že podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení nebyly splněny. Ztotožnil se se

závěry žalovaného, který potvrdil postup správce daně v této věci, jenž po žalobci primárně požadoval prokázání daňově účinných příjmů a výdajů ve smyslu § 18 odst. 1 a 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zde tedy žalobce neunesl důkazní břemeno, když hodnověrně neprokázal oprávněnost snížení výnosů prostřednictvím množstevních bonusů a souvisejících dobropisů. Správce daně nezpochybnil existenci propojených osob, ale daňovou účinnost poskytnutých množstevních bonusů, tedy jejich daňovou uznatelnost, ke které byla stranou žalovanou vyzvána. Příslušný krajský soud nato vyloučil námitky žalobce na rozložení důkazního břemene v oblasti převodních cen a principy tržního odstupu, neb nebyly splněny podmínky pro aplikaci úpravy základu daně dle §23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a tudíž nemohlo dle jeho názoru být v dané věci použito. S konstatováním neunesení důkazního břemene, byly množstevní bonusy poskytnuté mateřské společnosti shledány jako neúčelné.

V návaznosti na shora uvedené, je třeba aby daňový subjekt, který nese část důkazního břemene, byl připraven předložit relevantní smluvní dokumentaci, která mu bude svědčit ve prospěch a pomůže zdůvodnit rozdíly mezi zjištěnou cenou obvyklou a posuzovanou převodní cenou, kdy volba důkazních prostředků je především na jeho úvaze³⁰. je tedy nasnadě, že bez příslušné smluvní dokumentace, obsahující cenové analýzy, vývoj v odvětví apod., které jsou schopny prokázat hodnověrnost vystavení bonusů, není možné část důkazního břemene unést.

5.2.2 Rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou

Správce daně, jakožto nositel povinnosti unést břemeno tvrzení a důkazní břemeno má v první fázi, kdy je řešena transakce daňových poplatníků pohledem spojených osob, ve smyslu §23, odst. 7 zákona o daních z příjmu, povinnost prokázat, že cena sjednaná se liší od ceny obvyklé, přičemž celý proces musí započít stanovením ceny obvyklé. Stanovení ceny obvyklé je asi nejdůležitějším aspektem celé problematiky převodních cen a je tudíž nasnadě, že Nejvyšší správní soud mu věnuje obsáhlejší judikaturu. Při stanovení sjednané ceny je tedy vhodné dbát na velmi silnou dokumentaci, která si mnohdy žádá, a to zejména v případech, které mají na spojené osoby zásadní vliv, podpořit jí i v naší jurisdikci nevyžadovaným znaleckým posouzením, či rovnou znaleckým posudkem. Při úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z

³⁰ Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011-97

příjmů, lze sjednanou cenu poměřit s cenou zjištěnou podle oceňovacího předpisu pouze tehdy, nelze-li určit cenu na daném trhu z důvodu neexistence ze základu podobných transakcí, které mají nezávislé subjekty, které by bylo možné upravit.

Zajímavým rozhodnutím je rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1. 2020, pod sp. zn./č. j.: 9 Afs 232/2018-63, věci žalobce Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2016, č. j. 28400/16/5200-11431-706012, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2018, č. j. 62 Af 81/2016-106, kdy kasační stížnost podaná žalovaným byla zamítnuta, když se jí žalovaný domáhal zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým bylo výrokem zrušeno shora uvedené rozhodnutí stěžovatele a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení, když ozhodnutím stěžovatele bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 20. 8. 2015, č. j. 3362898/15/3004-51522-702331, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Za část zdaňovacího období od 1. 1. 2013 do 30. 12. 2013 správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob ve výši 52 923 930 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 120 374 791 Kč a uložil mu zaplatit penále v celkové výši 11 788 533 Kč.

Předmětem sporu bylo vymezení podmínek, za kterých není možné stanovit referenční cenu, tedy cenu, která by byla stanovena mezi osobami na sobě nezávislých při běžném obchodním styku a kdy má příslušný správce daně možnost použít administrativní cenu, která vychází ze zjištění podle příslušného právního předpisu a stává se tak cenou srovnávací.

V tomto konkrétním sporu na základě kupní smlouvy žalobce prodal K. A. (fyzická osoba z vedení společnosti) soubor nemovitých věcí tvořících část brněnského automotodromu za kupní cenu 40 000 000 Kč. Následně správce daně upravil základ daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když kupní cenu porovnal s cenou zjištěnou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, jež činila 450 786 850 Kč, přičemž k jejímu zjištění použil znalecký posudek, který byl pro žalobce zpracován za účelem stanovení daně z převodu nemovitostí. Krajský soud ovšem vyhodnotil, že příslušnému správci daně se nepodařilo prokázat splnění podmínek dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neb řádně nedoložil, že cenu, která byla smluvními subjekty

sjednána, není možno porovnat s tržní cenou a namísto toho sjednanou cenu srovnal s cenou administrativní. Zde tedy příslušný správce daně neunesl důkazní břemeno, neb je pouze na něm, aby rozhodl, zda lze tržní cenu určit. V tomto konkrétním případě ovšem pouze konstatoval, že předmět prodeje je tak specifický, že není možné ho porovnat s podobnými prodeji a není v jeho silách stanovit správnou referenční cenu včetně zajištění dostatečných podkladů včetně znaleckých posudků. Tudíž nebyl schopen, dle rozsudku Nejvyššího správního soudu, stanovit referenční cenu hypotetickým odhadem a použil bez dalšího zkoumání cenu administrativní. Nejvyšší správní soud tedy kasační stížnost zamítl, když mimo jiné replikoval³¹:

„Pokud budou existovat reálné nezávislé transakce (transakce mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích), které jsou s řízenou transakcí plně srovnatelné, tedy uzavřené o stejné (obdobné) komoditě za stejných (obdobných) podmínek, postačí ke zjištění referenční ceny údaje o cenách těchto transakcí. Pokud řízená transakce nebude s nezávislými transakcemi plně srovnatelná (zpravidla proto, že se komodita nebo podmínky těchto transakcí budou lišit), je zapotřebí vyjít z nezávislých transakcí, které jsou řízené transakci svými parametry, co nejbližší, a údaje o nich s ohledem na vzájemné odlišnosti přiléhavě korigovat. Vždy je však nezbytnou podmínkou určení referenční ceny existence nezávislých transakcí, které jsou alespoň v jádru srovnatelné s transakcí řízenou. Okruh nezávislých transakcí, z nichž lze při určení referenční ceny vyjít, je značně široký. Nelze z něj bez dalšího vyloučit např. nezávislou transakci uzavřenou v jiném časovém období, protože údaj o její ceně může být pro období, kdy byla uzavřena řízená transakce, korigován s ohledem na vývoj cen na relevantním trhu. Obdobně nelze vyloučit např. nezávislou transakci z jiné země, neboť i v tomto případě je údaj o její ceně možné korigovat s ohledem na makroekonomické srovnání s tuzemskem. Výběr nezávislých transakcí a, nebudou-li plně srovnatelné, přiléhavý způsob jejich korekce (jež relevantní dopady vzájemných rozdílů vyloučí) je nutné učinit na základě objektivních, spravedlivých a přezkoumatelných kritérií (viz rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, str. 4), která jsou opřena o ekonomicky racionální úvahu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 74/2010-81). Ze stejných hledisek je zapotřebí zvolit též

³¹ rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.1. 2020, pod sp. zn./č. j.: 9 Afs 232/2018-63

přiléhavou metodu srovnání, popř. použít více takových metod současně [např. metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nákladů a přírážky (COST+), cen při opětovném prodeji, rozdělení zisku; přiměřeně k tomu srov. Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) a z judikatury např. rozsudek ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31]. Zároveň je třeba dbát zásad daňového řízení (především § 7 a § 92 odst. 2 daňového řádu), přičemž v případě pochybností o skutkových závěrech je nutné vycházet z těch, které jsou pro daňový subjekt nejvýhodnější (viz rozsudky č. j. 8 Afs 80/2007-105 a č. j. 7 Afs 74/2010-81).

Pouze nebudou-li k dispozici žádné nezávislé transakce, které by byly s řízenou transakcí alespoň v jádru srovnatelné, jelikož, nepůjde-li o transakce plně srovnatelné, nebude možné použít žádný přiléhavý způsob korekce, resp. nebude možné postupovat v souladu s žádnou přiléhavou metodou srovnání, je srovnávací cenou administrativní cena, tj. cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku. Pouze v těchto zcela výjimečných případech totiž nelze referenční cenu (vůbec) určit (např. při mimořádně aprobovaném prodeji věci jinak neobchodovatelné). “

Dalším rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, který se zabývá rozdílem mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou je Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. Zn./č.j.: 3 Afs 393/2019-43, kdy ve vztahu na §23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je existence rozdílu mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou. Tento rozsudek se vypořádává s problematikou násobku rozdílu, přičemž dle rozsudku irelevantní o kolikanásobný rozdíl se jedná. Žalobkyně VJB PARTNER, spol. s r. o., proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2019, č. j. 57 Af 28/2018-62, se domáhala zrušení dodatečných platebních výměrů, které byly vydány v návaznosti na daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období, zaměřenou na obchodní transakce uskutečněné mezi žalobkyní a společností KV Production Servis, s. r. o. (dále jen "společnost KV Production Servis") v souvislosti s obstaráním televizní reklamy. Subjekty spolu uzavřeli dvě smlouvy na celkem cca 2,2 milionu korun na obstarání reklamy v rámci pořadu "Komici na jedničku", a "Zázraky přírody" vysílané na kanálu ČT1. Správce daně, kterému vznikly pochybnosti, zda cena ve smlouvě uvedená představuje náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení

zdanitelných příjmů za příslušná zdaňovací období, vyzval žalobkyni k prokázání shora uvedených skutečností. V prvním kroku správce daně unesl důkazní břemeno a břemeno tvrzení, kdy prokázal, že objednané reklamní služby spočívající ve výrobě, dodání a odvysílání sponzorských vzkazů, byly žalobkyni skutečně poskytnuty, že žalobkyně náklady na tyto služby vynaložila za účelem získání zdanitelných příjmů, a že je také uhradila. Avšak vyvstaly mu pochybnosti, že přiměřenost cen je v pořádku. Následně zjistil, že reklama byla v rámci shora uvedených pořadů poskytnuta několika dalším společnostem, avšak za ceny o řády nižší. Správce daně proto žalobkyni vyzval, aby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů vysvětlila a doložila rozdíl mezi cenami, které uhradila společnosti KV Production Servis, tj. 1 mil. Kč, respektive 1,2 mil. Kč, a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, tj. obvyklými cenami. Žalobkyně poukázala na komplexnost dodávky reklamních služeb, přičemž správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně rozdíl mezi cenami hodnověrně nedoložila a v souladu s tímto zjištěním jí doměřila příslušnou daň z příjmu právnických osob. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který ji shledal nedůvodnou a v záhlaví uvedeným rozsudkem ji zamítl. Žalobkyně tak neunesla důkazní břemeno a nedoložila správci daně racionální zdůvodnění rozdílu, který zjistil správce daně, přičemž prokázal existenci řetězce společností obchodujících s reklamou, kdy stěžovatelka byla jeho posledním článkem, tedy tím, kdo si snížil daňový základ v souvislosti s přijatými službami, jejichž cena mnohonásobně převyšovala běžnou cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami. K tomuto je třeba zmínit i rozsudek nejvyššího správního soudu č.j.:9 Afs 47/2013-30³², který replikuje, že „*osobami spojenými ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale veškeré osoby, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely. Díkce ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů nedopadá 'jen a pouze' na osoby, které skutečně a bezprostředně vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Takovému významu neodpovídá použitá dikce zákona slovo 'převážně'. Nejde tedy jen o uvedené*

³² rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.6. 2013, pod sp. zn./č. j.: 9 Afs 47/2013-30

důvody, ale i o důvody jiné (např. u posuzované reklamní služby může jít o zvýšení povědomí o existenci a činnosti stěžovatelky). Dopadá však na všechny osoby, které se takového vztahu, ať již přímo nebo nepřímo, účastnily a profitovaly z něj."

5.2.3 Spojené osoby

Ne zcela ojedinělou věcí je řešení sporů týkajících se nákladů uplatněných na reklamu, viz předchozí článek, ve kterých se velmi často objevuje řetězec společností (spojených osob), kdy na konci řetězce je koncovým článkem subjekt, který využívá většinou poměrně razantní snížení základu daně. Jedním z rozhodnutí, které je třeba registrovat při posuzování problematiky transakcí uskutečněných mezi kapitálově spojenými či nespojenými osobami je Rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 25.9.2020 sp. zn./č.j.: 3 Afs 61/2019-72, kdy na straně jedné byla žalobkyně ELERPRO s. r. o. a na straně druhé žalovaný Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2019, č. j. 62 Af 126/2016-164. Předmětem tohoto sporu byly uplatněné náklady žalobkyně na reklamu na závodních automobilech. Podle žalovaného z provedených důkazů vyplynulo, že žalobkyně byla koncovým článkem řetězce společností (spojených osob) ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, jehož účelem bylo snížení základu daně. Žalovaný také uvedl, že žalobkyně nedoložila rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou dohodnutou mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Zde je nutné konstatovat, že se jedná o poměrně častý, vlastně typický příklad sjednání ceny mezi spojenými osobami, kdy stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, poté co žalovaný tak prostřednictvím porovnání cen u dalších odběratelů učinil. Žalovaný existenci spojených osob konkrétně učinil z nadhodnocené ceny reklamy, absence kontroly nasmlouvaných plnění a přínosu reklamy pro podnikání stěžovatelky, neurčitosti a rozporů ve výpovědích svědků a vyjádřeních stěžovatelky. Je nutno konstatovat, že Nejvyšší správní soud se touto problematikou již zabývá opakovaně, tomu svědčí například již shora citovaný rozsudek ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013-30. Již v něm bylo upozorněno, že není opodstatněné, proč by se měli reklamní služby nakupovat od prostředníka, přičemž uvádí: "*osobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí*

subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém)." K tomuto je nutno uvést a Nejvyšší správní soud tak činí s tím, že takovou osobou v řetězci byla i stěžovatelka. K tomuto je třeba zmínit, že v těchto případech, které se zabývají problematikou převodních cen a spojených osob, se velmi často jedná o tzv. „karuselové obchody“, které mají co do činění s podvodným jednáním na dani z přidané hodnoty, kdy řada subjektů v řetězci sídlí na adresách, které jsou pouze schránkou a jsou většinou nekontaktní.

5.3 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

Judikáty Soudního dvora Evropské unie (ESD) se dá považovat nikoliv za okrajový nástroj, ale spíše za soubor zásad, doporučení či studií, přičemž není dána jakákoliv jejich právní závaznost pro rozhodování v jednotlivých jurisdikcích států Evropské Unie. Na jejich právní úpravě je tak ponecháno i definování jednotlivých atributů převodních cen, tedy důkazního břemena, spojených osob, principu tržního odstupu. Důležitou roli sehrávají samozřejmě i mezinárodní smlouvy. Řadu případů řeší jednotlivé státy, respektive vnitrostátní soudy, po zjištění, že je třeba použít i unijní právo prostřednictvím předběžných otázek, tak aby bylo za zjištěné, že nedochází k možné neslučitelnosti právních předpisů toho, kterého členského státu s právy, která poskytuje Evropská Unie, jde tedy de facto o posouzení souladu základních svobod a legislativy Evropské unie.

5.3.1 Mezinárodní spory o převodních cenách

5.3.1.1 *Rozsudek ESD C-311/08 – Societé de Gestion Industrielle SA*

Toto řízení o předběžné otázce vzniklo na základě sporu mezi belgickým poplatníkem Societé de Gestion Industrielle SA (SGI) a belgickým správcem daně, kdy byla belgickým subjektem poskytnuta zahraničním subjektům, konkrétně dceřině francouzské společnosti RECYDEM SA bezúročná půjčka a příslušný belgický správce daně zatížil zdanitelné příjmy SGI potencionálním úrokem 5% p.a., současně s tím SGI vyplácela lucemburské společnosti COBELPIN SA, která byla členem představenstva (v minulosti byla lucemburská jurisdikce často využívána k redukci daňových základů společností z jiných evropských států, pro její benevolentní daňovou politiku), což

dlouhodobě negativně působilo na hospodářský výsledek belgického poplatníka a dle názoru belgického správce daně byly tyto položky považovány za nepřiměřené a tudíž za zdanitelný příjem belgického poplatníka. ESD se v tomto případě musel zabývat belgickou jurisdikcí, zda nedošlo zvýšením daňového základu k porušení některého článku Smlouvy ES. Jednalo se o články zakazující omezování svobody usazování, stejného zacházení, omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy EU. V návaznosti na toto

ESD učinil rozhodnutí, že belgická jurisdikce konala tak, že došlo k porušení svobod usazování. Nicméně dále daný případ posoudil tak, že takovéto porušení je možné připustit, neb se ze strany belgické jurisdikce jednalo o nutnost vyváženě rozdělit zdanění mezi jednotlivými členskými státy a zamezit zároveň obcházení daňových předpisů toho, kterého členského státu. Z výše uvedeného je tedy patrné, že i vnitrostátní úprava daného členského státu může za jistých okolností omezit základní svobody stanovené Smlouvou o evropské unii, a to tehdy, prokáže-li se naléhavý obecný zájem a je k zajištění daných potřeb nezbytná.

5.3.1.2 Rozsudek ESD C-324/00 – Lankhorst-Hohorst GmbH

Toto řízení o předběžné otázce vzniklo na základě sporu mezi německým poplatníkem Lankhorst-Hohorst GmbH a německým správcem daně v návaznosti na čerpání půjčky od své mateřské společnosti z Nizozemí, přičemž jí správce daně považoval za skryté rozdělení zisků, zejména úroky z této půjčky. To mělo za následek daňově neuznatelný náklad. Lankhorst-Hohorst GmbH se tomuto bránil, neb se jednalo o půjčku, která byla nezbytná k udržení chodu poplatníka. V návaznosti na toto považoval poplatník příslušné ustanovení §8a německého zákona o dani z příjmů za diskriminační a v rozporu práva ES. ESD pak následně judikoval, že německý zákon o dani z příjmů je v nesouladu s článkem 43, který pojednává o zásadě svobody usadit se. Což mělo negativní důsledky na zahraniční mateřské společnosti německých daňových poplatníků a vznikala tak daňová nerovnost mezi německými poplatníky jejichž mateřské společnosti byly rezidenty, popř. nerezidenty Německa. Rozsudek ESD tedy judikoval, že sídlo mateřských společností nemá vliv na posuzování placení úroků dceřiných společností.

5.3.1.3 Rozsudek T-760/15 a T636/16 – Nizozemsko a další v. Komise

Toto řízení před SDEU, kdy byly spojeny dvě řízení, kdy v prvním na straně žalobce bylo Nizozemské království podporované Irskem, jakožto vedlejším účastníkem, a v druhém společnosti Starbucks Corp. a Starbucks Manufacturing Emea BV. Na straně žalovaného pak byla Evropská komise, přičemž návrh byl podaný na zrušení rozhodnutí Komise EU 2017/502 ze dne 21. října o státní podpoře provedené Nizozemskem ve prospěch společnosti Starbucks.

Mezi Nizozemskou daňovou správou a skupinou Starbucks (Starbucks Corp., Starbucks Manufacturing Emea BV a Alki LP z Velké Británie) byla schválena předběžnou dohodou transakční metoda čistého rozpětí, přičemž Starbucks Manufacturing Emea BV odváděla licenční poplatky Alki LP, a to na základě poskytnutí know-how ve věci duševního vlastnictví. Součástí dohody bylo stanovení zdanitelného zisku Manufacturing Emea BV, v souladu s obvyklými tržními podmínkami, přičemž licenční poplatek byl odpočitatelný od zdanitelného zisku společnosti a v Nizozemí tudíž nepodléhá zdanění, v tom ovšem Komise v žalobcem napadeném rozsudku spatřovala ze strany Nizozemí poskytnutí státní podpory ve prospěch společnosti Manufacturing Emea BV, když došlo k naplnění podmínek pro státní podporu. SDEU nakonec po velmi podrobném zkoumání všech podmínek pro státní podporu rozhodl, že Komise dostatečně neprokázala, že by předběžnou dohodou vznikla společnosti Manufacturing Emea BV výhoda a rozhodnutí Komise zrušil.

Závěr

Závěrem je třeba konstatovat, že problematika převodních cen jsou již od počátku jejího řešení věci komplikovanou, a to nejen na poli mezinárodního práva, ale též v českém právu, kdy za poslední tři dekády česká jurisdikce v oblasti převodních cen udělala nesmírný pokrok, a to nejen prostřednictvím pokynů řady D, vydávaných státní správou, tedy konkrétně Ministerstvem financí a Generálním finančním ředitelstvím, ale i vznikající a v posledních letech stále se rozšiřující judikaturou, která se mimo jiné důkladně zabývá rozložením důkazního břemene mezi správce daně a daňové poplatníky, byť musíme konstatovat, že vlastní úprava v českých zákonech je víceméně nepatrná. Ale na základě shora citovaných pokynů lze již celkem jasně aplikovat princip tržního odstupu a další.

V neposlední řadě je třeba vyzdvihnout i úlohu daňových subjektů, které zejména v posledních letech se snaží při řešení svých pozic na poli sdružených podniků vystupovat korektně a prostřednictvím dokumentace a dohod s daňovou správou dostát všem svým daňovým povinnostem, byť agresivní daňové plánování ze světa převodních cen nikdy nezmizí.

Závěrem nemůžeme nezmínit OECD, jejíž aktivita stále problematiku převodních cen posouvá dále, jako příklad musím uvést poslední aktualizaci Směrnice o převodních cenách z ledna 2022. OECD neustále vyvíjí systém pomoci daňovým poplatníkům neustálým zdokonalováním standardů týkajících se převodních cen a sjednocováním problematiky tržního odstupu či definice spojených osob, tak aby úrava v jednotlivých státech byla, pokud možno co nejvíce jednotná. I na tomto mezinárodním poli je stále dost možností, jak problematiku převodních cen zjednodušit a více standardizovat a systémově zdokonalit její řešení.

Tato práce neměla za úkol zcela detailně pojednat o problematice převodních cen, ale přinést zejména úvod do dané problematiky s přihlédnutím k vlastní praxi v oblasti dokumentace a její podpory znaleckými posudky, které jsou dnes mezi poplatníky velmi vyhledávaným podkladem.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

Sojka Vlastimil, Bartošová Monika, Fekar Pavel, Mašek Jan, Nešlehla Matěj, Vaňousová Ivana. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. s. 203-214. ISBN 978-80-7552-688-5.

Bláha Radim, Borkovec David, Jakoubek Jiří, Kapoun Vítězslav, Karpíšková Lucie, Szmaragowski Daniel, Teichmann Jiří, Wotke, Igor. Převodní ceny v České republice v roce 2016. In: *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016.

Ministerstvo financí, *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní*, 2016, [online]. [cit. 2020-06-08]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>

Pelcl Vladimír, *Zákon o daních z příjmů. Komentář*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2015, s. 569. ISBN 978-80-7400-517-6.

Vyškovská Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010, s. 150. ISBN 978-80-7357-550-2.

Rylová Zuzana, *Mezinárodní dvojí zdanění*. Nakladatelství ANAG, 2005, ISBN 80-7263-305-8.

Solilová Veronika, Nerudová Danuše. *Transferové ceny - Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 316 s. ISBN 978-80-7598-169-1.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 © 2017 OECD

Aktualizace směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy-OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Published on January 20, 2022, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 [online]. Paříž: OECD, 2017. [cit. 2020-06-07] Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page2

RADA EU. 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 (2006/C 176/01) [online]. [cit. 2020-06-08]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29>

www.damodaran.com

3. Seznam použitých právních předpisů

Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/436/EHS) ze dne 23. července 1990

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, v platném znění

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, v platném znění

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, v platném znění

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), v platném znění

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

Vyhláška č. 306/2017 Sb., ze dne 21. srpna 2017, 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

Pokyn D–334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, č.j.: 39/86 849/2009-393 [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf>

Pokyn GFŘ D–10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, č.j. 37488/12-3131-13228 [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č.j.: 5606/15/7100-10. [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf

Pokyn GFŘ 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 [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D_32.pdf

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

110343. [online] [cit. 2020-06-07]. Dostupné z:
<https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d- zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>

4. Seznam použité judikatury

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 80/2007–105 ze dne 31. 3. 2009

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 42/2008–62 ze dne 30. 4. 2009

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 74/2010–87 ze dne 27. 1. 2011

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j.: 8 Afs 14/2011-97 ze dne 31. 5. 2011

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 101/2012–35 ze dne 23. 1. 2013

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j.: 9 Afs 47/2013-30 ze dne 25. 6. 2014

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j.: 9 Afs 232/2018-63 ze dne 29. 1. 2020

Rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j.: 3 Afs 61/2019-72 ze dne 25.9.2020

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j.: 3 Afs 393/2019-43 ze dne 28. 1. 2021

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j.: 6 Afs 193/2019-59 ze dne 3. 6. 2021

Rozsudek ESD C-311/08 – Societé de Gestion Industrielle SA ze dne 21. 1. 2010

Rozsudek ESD C-324/00 – Lankhorst- Hohorst GmbH

Rozsudek T-760/15 a T636/16 – Nizozemsko a další v. Komise ze dne 24. 9. 2019

Abstrakt: Problematika převodních cen

Převodní ceny se v oblasti daňového prostředí jak na poli mezinárodním, tak i České republiky staly jedním z nejdůležitějších témat v daňovém plánování. V dnešní době, kdy sdružené podniky používají nejmodernější technologie, které jim jsou nápomocny v jejich obchodních činnostech a napomáhají vytvářet složité daňové struktury, které jim zajišťují co možná nejvýhodnější zdanění, za účelem dosažení co možná nejvyššího zisku, stojí proti nim, dnes již velmi dobře vybavené státní daňové správy, které mají naopak za cíl nastavit co možná nejpreciznější kontrolní systémy, tak aby nedocházelo k přelévání zisků z jednoho státu do druhého. Při využití technologií je pro daňové poplatníky podstatně jednodušší plánovat nadnárodní transakce a komunikovat ve svém interním komunikačním systému, ale na druhou stranu informační technologie nesmírně pomohly jednotlivým daňovým správám ve výměně zkušeností, informací či postupů. Daňové správy spolu dokážou, zejména v rámci Evropské unie velmi dobře komunikovat a vyměňovat si zkušenosti a informace.

Pro daňové správy je absolutní prioritou mít dobře nastaven systém pro stanovení pravidel pro převodní ceny, který je postaven na principu tržního odstupu. V podmínkách české jurisdikce je možno konstatovat, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmu, tak jak je definováno v českých daňových zákonech. Na druhou stranu i pro daňové poplatníky jsou absolutní nutností precizně zpracované příslušné právní předpisy, tak aby bylo podle nich možno velmi jednoduše postupovat a zároveň se nedopouštět jednání v rozporu s daňovými předpisy.

Tato práce si dala za cíl krátkého exkurzu do teorie převodních cen. Dále se věnuje metodám stanovení převodních cen. Zvláštní důraz pak klade na seznámení se s dokumentací k převodním cenám, včetně popisu znaleckého posudku, který je součástí dokumentace a stává se tak při posuzování převodních cen důležitou přílohou, která je velmi nápomocná daňovým subjektům při jejich prosazování způsobu tvorby ceny, která povede k rozdělení příjmů a výdajů mezi spojenými osobami. V neposlední řadě se zabývá právní úpravou v České republice a mezinárodní jurisdikcí a současnou judikaturou Nejvyššího správního soudu České republiky a též judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

Cílem práce, po jejím prostudování, je uvedení do problematiky převodních cen s přihlédnutím k jejímu řešení v praxi a načerpání základních znalostí, se kterými je

možno nadále pracovat v oblasti daňového práva, daňového plánování a finančního řízení společností.

Klíčová slova: převodní ceny, spojené osoby, dokumentace

Abstract: Issue of Transfer Pricing

Transfer pricing has become, as far as the tax environment is concerned, one of the most important topics in tax planning, both internationally and in the Czech Republic. At the current time, when associated enterprises are using the latest technologies, which help them with their business activities and assist them with the creation of complicated tax structures, often providing them with the most advantageous taxation for the purpose of achieving the highest possible profit, they are facing very well-equipped government revenue services, which have the aim of setting up the most precise control systems, so that profits are not shifted from one country to another. When using technology, it is materially simpler for taxpayers to plan multinational transactions and communicate in their internal communication systems, but on the other hand information technology has substantially helped individual revenue services with the exchange of experience, information and procedures. Revenue services can communicate very well with each other and exchange experience and information, particular in the European Union.

For revenue services it is an absolute priority to have a system adequately set up to determine the transfer pricing rules, based on the arm's length principle. In the Czech jurisdiction, it can be said that usual prices are used for the purposes of determining the income tax base, as defined in Czech tax laws. On the other hand, it is an absolute necessity also for taxpayers to have precision-drafted legal regulations, so that it is very simple to proceed in accordance with them and not commit actions that are in conflict with tax regulations.

The aim of this essay is to take a short excursion into the theory behind transfer prices. It also pays attention to the methods for determining transfer prices. It then places special emphasis on familiarisation with transfer pricing documentation, including a description of an expert's opinion that is part of the documentation and becomes an important annex when assessing transfer prices that is very useful to taxable entities when achieving a method of price creation that leads to the distribution of income and expenditure between related parties. Last but not least, it deals with legal regulations in the Czech Republic, international jurisdiction, and current case law of the Supreme Administrative Court of the Czech Republic as well as case law of the Court of Justice of the European Union.

The aim of the essay is, having read it all, to provide an introduction to the issue of transfer pricing with regard to its use in practice and drawing on basic knowledge with which it is

possible to continue to work in the field of tax law, tax planning and corporate financial management.

Key words: transfer prices, related parties, documentation,