

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Barbora Drobová**

**Problematika převodních cen**

Diplomová práce

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

Katedra finančního práva

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu) : 20.11.2017

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu. Prohlašuji, že předložená diplomová práce má 108 000 znaků.

---

Barbora Drobová

V Praze dne 20. listopadu 2017

# Obsah

ÚVOD .....	1
1. PŘEVODNÍ CENY .....	3
1.1. HISTORIE .....	3
1.1.1. PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY (1979).....	3
1.1.1. PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY – TŘI DAŇOVÉ PROBLÉMY (1984).....	4
1.1.2. BEPS A SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH PRO NADNÁRODNÍ PODNIKY A DAŇOVÉ SPRÁVY (2017) .....	5
1.2. ČINNOST EVROPSKÉ UNIE.....	7
1.2.1. ARBITRÁŽNÍ KONVENCE .....	7
1.2.2. ČINNOST JOINT TRANSFER PRICING FORUM .....	7
1.2.1. DAC.....	8
2. PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu .....	9
2.1. METODY PRO STANOVENÍ PŘEVODNÍCH CEN A SROVNÁVACÍ ANALÝZA .....	10
2.1.1. TRADIČNÍ TRANSAKČNÍ METODY .....	11
2.1.2. TRANSAKČNÍ ZISKOVÉ METODY .....	13
2.1.3. SROVNÁVACÍ ANALÝZA.....	14
2.1.3.1. ŠIROKÁ ANALÝZA PODMÍNEK ŘÍZENÉ TRANSAKCE.....	15
2.1.3.2. POSUZOVÁNÍ TRANSAKČNÍ NA KOMBINOVANÉM PRINCIPU .....	16
2.1.3.3. URČENÍ TESTOVANÉ STRANY .....	16
2.1.3.4. INTERNÍ A EXTERNÍ SROVNATELNÉ TRANSAKCE .....	16
2.1.3.5. FAKTORY SROVNATELNOSTI.....	17
3. PŘEVODNÍ CENY V ČESKÉ REPUBLICE.....	21
3.1. USTANOVENÍ § 23 Odst. (7) ZDP.....	21
3.1.1. ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ V KONTEXTU MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ .....	22
3.1.2. CENA OBVYKLÁ.....	24
3.1.2.1. ROZHODNUTÍ NSS K POSTUPU SPRÁVCE DANĚ PŘI ÚPRAVĚ ZÁKLADU DANĚ .....	25
3.1.2.2. ROZHODNUTÍ NSS KE ZPŮSOBU STANOVENÍ OBVYKLÉ CENY SPRÁVCEM DANĚ A KE SROVNÁVACÍ ANALÝZE .....	26
3.1.2.3. ROZHODNUTÍ NSS K FUNKČNÍ ANALÝZE .....	26
3.1.3. SPOJENÉ OSOBY DLE ZDP A MODELOVÉ SMLOUVY.....	28

3.1.4.	SAMOSTATNÁ PŘÍLOHA K DAŇOVÉMU PŘIZNÁNÍ.....	29
3.1.5.	ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ ZPŮSOBU, JAKÝM BYLA VYTVOŘENÁ CENA SJEDNÁVANÁ MEZI SPOJENÝMI OSOBAMI.....	31
3.2.	DALŠÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ TÝKAJÍCÍ SE PŘEVODNÍCH CEN .....	32
3.2.1.	SKRYTÉ PODÍLY NA ZISKU.....	32
3.2.2.	STÁLÉ PROVOZOVNY .....	33
3.2.3.	NÍZKÁ KAPITALIZACE .....	34
3.2.4.	INVESTIČNÍ POBÍDKY A SLEVY NA DANI.....	35
3.3.	POKYNY MINISTERSTVA FINANCÍ .....	36
4.	VNITROSKUPINOVÉ SLUŽBY .....	39
4.1.	PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY (1979) A PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY - TŘI DAŇOVÉ PROBLÉMY (1984).....	39
4.1.1.	KLASIFIKACE SLUŽEB .....	40
4.1.2.	METODY PRO NÁHRADU NÁKLADŮ.....	41
4.2.	SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH PRO NADNÁRODNÍ PODNIKY A DAŇOVÉ SPRÁVY (2010).....	42
4.2.1.	VÝVOJ OPROTI ZPRÁVĚ Z ROKU 1984 .....	42
4.2.1.1.	KLASIFIKACE SLUŽEB .....	43
4.2.1.2.	DUPLIKACE SLUŽEB .....	43
4.2.1.3.	VEDLEJŠÍ PŘÍNOSY .....	43
4.2.1.4.	PŘÍKLADY CENTRALIZOVANÝCH SLUŽEB.....	44
4.2.1.5.	VÝPOČET CENY V SOULADU S PRINCIPEM TRŽNÍHO Odstupu .....	44
4.2.2.	UJEDNÁNÍ O PODÍLENÍ SE NA NÁKLADECH.....	45
4.2.2.1.	PŘIPOJENÍ SE K A VYSTOUPENÍ Z UJEDNÁNÍ O PODÍLENÍ SE NA NÁKLADECH .....	46
4.3.	SMĚRNICE JTPF O VNITROSKUPINOVÝCH SLUŽBÁCH S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU .....	47
4.4.	SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH PRO NADNÁRODNÍ PODNIKY A DAŇOVÉ SPRÁVY (2017).....	50
4.4.1.	VÝVOJ OPROTI ZPRÁVĚ Z ROKU 1984 .....	50
4.4.2.	SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU .....	50
4.4.3.	ZJEDNODUŠENÝ POSTUP URČENÍ OBVYKLÉ CENY ZA SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU.....	52
4.4.3.1.	ZJEDNODUŠENÁ DOKUMENTACE .....	53
4.4.3.2.	TEST PROSPĚCHU.....	53
4.4.3.3.	URČOVÁNÍ SDRUŽENÝCH NÁKLADŮ .....	54
4.4.3.4.	PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ ZA SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU.....	54

4.4.3.5.	ZISKOVÁ PŘIRÁŽKA.....	55
4.4.3.6.	CENA ZA SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU.....	55
4.4.4.	UJEDNÁNÍ O PODÍLENÍ SE NA NÁKLADECH.....	55
5.	VNITROSKUPINOVÉ SLUŽBY V KONTEXTU ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMU .....	57
5.1.	STANOVENÍ CENY OBVYKLÉ .....	57
5.2.	DAŇOVÁ UZNATELNOST NÁKLADŮ .....	57
5.3.	NÁKLADY MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI SOUVISEJÍCÍ S DRŽBOU OBCHODNÍHO PODÍLU V DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI.....	58
5.4.	SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU POSKYTOVANÉ MEZI SPOJENÝMI OSOBAMI.....	60
ZÁVĚR	.....	63
SEZNAM ZKRATEK	.....	66
POUŽITÁ LITERATURA.....		67
ABSTRAKT: PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN.....		72
ABSTRACT: ISSUES OF TRANSFER PRICING .....		74
KLÍČOVÁ SLOVA.....		76

# ÚVOD

Převodní ceny jsou horkým tématem posledních let a to zejména kvůli zvýšenému zájmu finanční správy o jejich kontrolu a doměřování daní v případě zjištěných nesrovnalostí. Finanční správou bylo v roce 2015 provedeno cca 800 kontrol zaměřených konkrétně na převodní ceny<sup>1</sup> a v roce 2016 až cca 900 kontrol.<sup>2</sup>

Ministerstvo financí ČR uvádí jako hlavní důvod zvýšeného zájmu o kontrolu převodních cen zejména agresivní daňové plánování a vyvádění zisků do jurisdikcí s nižším daňovým zatížením právě prostřednictvím transakcí se spojenými (sdruženými) osobami, které pro Českou republiku znamenají ztráty ve výši cca 6 – 15 mld Kč. Výsledkem „akčního plánu“ Ministerstva financí ČR v oblasti převodních cen je, mimo jiné, vznik specializovaných kontrolních týmů a vzdělávání pracovníků finanční správy v této oblasti.<sup>3</sup>

Na problematiku převodních cen a jiných opatření, které mají zamezit daňové optimalizaci nadnárodních podniků lze nahlížet ze dvou hledisek. Prvním z nich je snaha o co nejvyšší výběr daní státem a snaha zabránit úniku finančních prostředků do jiných jurisdikcí, druhým z nich je hledisko podnikatele, pro kterého představují neúměrně vysoké daně náklad bez adekvátní protihodnoty. Jinými slovy, peníze, které podnikatelé odvádějí na daních, jsou penězi, které by byly rozumným podnikatelem znovu proinvestovány. V této souvislosti lze také diskutovat o tom, jaká výše daňového zatížení je ještě přiměřená a jaká už nikoliv. Kromě výše daňového zatížení je nutné brát do úvahy také náklady, které daňovým poplatníkům vznikají v souvislosti s placením daní.

V souvislosti s náklady lze zmínit také historický vývoj v této oblasti. Zatímco první zpráva o převodních cenách vydaná OECD v roce 1979 měla kolem 100 stránek, Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z roku 2017 je přibližně 600 stránkovým dokumentem. Vezmeme-li v potaz, že postupy doporučené OECD jsou považovány za správnou praxi, znamená to, že daňoví poplatníci musí buď zaměstnávat odborníky v této

---

<sup>1</sup> Ministerstvo financí České republiky, *Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun*, In: *mfcz.cz* [online], [cit. 13.11.2017], Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-koron-24615>

<sup>2</sup> KPMG, *Převodní ceny hitem finanční správy*, In: *danovky.cz* [online], [cit. 13.11.2017], Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/prevodni-ceny-hitem-financni-spravy>

<sup>3</sup> Ministerstvo financí České republiky, *Boj proti agresivnímu daňovému plánování - Výsledky kontrol převodních cen včetně offshorových společností*, In: *mfcz.cz* [online], [cit. 13.11.2017], Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-koron-24615>

oblasti, anebo musí konzultovat nastavování převodních cen se svými daňovými poradci, pokud chtějí minimalizovat riziko doměření daní a souvisejícího řízení, táhnoucího se v nejhorším případě až k Nejvyššímu správnímu soudu.

Cílem této práce analýza aktuálního stavu a historického vývoje oblasti převodních cen na mezinárodní úrovni, se zaměřením na vnitroskupinové služby, zhodnocení a srovnání vývoje této problematiky, následná analýza současného právního stavu v České republice a zamýšlení se nad dalším vývojem zejména s ohledem na nedostatečnou implementaci mezinárodních pravidel do národních právních řádů.

V první části této práce nastiňuji historický vývoj problematiky převodních cen a to konkrétně činnost OECD v této oblasti, činnost Evropské unie a Společného fóra pro převodní ceny.

V druhé části popisují problematiku principu tržního odstupu, jednotlivé metody pro nastavení převodních cen, jak jsou popsány v dokumentech OECD a také srovnávací analýzu, která je pro nastavení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu klíčová.

V třetí části popisují aktuální právní stav v České republice, s důrazem také na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

V posledních dvou částech této práce se zabývám historickým vývojem převodních cen konkrétně v oblasti vnitroskupinových služeb, vymezením jednotlivých druhů vnitroskupinových služeb v průběhu vývoje této problematiky a analýze problémů spojených s jednotlivými druhy vnitroskupinových služeb. Jako poslední analyzuji právní úpravu vnitroskupinových služeb v České republice.

# 1. PŘEVODNÍ CENY

Termín převodní ceny je v daňové problematice užíván pro souhrnné označení aktivit prováděných spojenými osobami, jejichž cílem je stanovení cen používaných v jejich vzájemných transakcích. Předmětem těchto transakcí může být jak převod hmotného a nehmotného majetku, tak poskytování služeb, úvěrů anebo pronájem.<sup>4</sup> Problematika převodních cen souvisí mimo jiné se snahou států zamezit daňovým únikům prostřednictvím deformované cenotvorby. Prostřednictvím tvorby cen a organizačního strukturování skupin spojených osob lze totiž ovlivnit míru daňového zatížení skupiny podniků jako celku.<sup>5</sup> Je jisté, že stejně jako nezávislé osoby, i spojené osoby mezi sebou vzájemně obchodují, ať už se jedná o prodej zboží, poskytování služeb, licencí, know-how, pronájmy movitých a nemovitých věcí anebo také poskytování úvěrů. Lze předpokládat, že do procesu tvorby cen v transakcích mezi spojenými osobami vstupují i jiné faktory, než je prostá maximalizace zisku. Kromě běžných faktorů působících na tvorbu cen mezi spojenými osobami, jako je například jednotné řízení koncernu v rámci podnikatelské strategie, může být v případě spojených osob sídlících v různých daňových jurisdikcích motivací stanovit převodní cenu také různé daňové zatížení. I když z pohledu podnikatele lze transakce mezi spojenými osobami, jejichž důsledkem je snížení celkového daňového zatížení skupiny, jež jsou jinak v souladu s právními normami, považovat za racionální, z pohledu států lze takové transakce považovat za daňové úniky v širším slova smyslu.<sup>6</sup> Z pohledu států se tedy nepřímé autoritativní zásahy do tvorby cen v transakcích mezi spojenými osobami zdají být legitimní.

## 1.1. HISTORIE

### 1.1.1. PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY (1979)

Komise OECD pro fiskální záležitosti (dále jen „Komise“) vydala v roce 1979 zprávu s názvem *Převodní ceny a nadnárodní podniky* (dále jen „Zpráva z roku 1979“). Komise zdůvodňuje vydání Zprávy z roku 1979 nárůstem globalizace a rozvojem takzvaných nadnárodních podniků, tj. skupin podniků, které jsou řízeny centrálně a zároveň operují prostřednictvím svých jednotlivých členů ve vícero jurisdikcích. Dle Komise nejsou převodní ceny mezi nadnárodními

---

<sup>4</sup> KOČIŠ, Michal. *Úvod do práva transferového oceňování*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-8168-226-1., s. 31.

<sup>5</sup> SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6., s. 217.

<sup>6</sup> KOČIŠ, Michal. *Úvod do práva transferového oceňování*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-8168-226-1., s. 28



podniky nutně vždy výsledkem působení tržních sil, ale jejich nastavení může být ovlivněno také výší daňového zatížení v jednotlivých jurisdikcích, cenovými kontrolami anebo opatřeními, jež jsou přijata v zájmu skupiny jako celku. Převodní ceny mezi nadnárodními podniky, které nestaví na reálném ekonomickém základě, tj. takové ceny, jež jsou v konkrétním případě nižší anebo vyšší, než ceny ve srovnatelných nezávislých transakcích<sup>7</sup>, mají za následek přelévání zisku od jednoho podniku k druhému bez reálného ekonomického základu a tím nežádoucí zkreslení jejich daňové povinnosti.<sup>8</sup>

Komise se ve Zprávě z roku 1979 zabývá převodními cenami pro účely stanovení zdanitelných zisků v případech častých typů transakcí mezi spojenými osobami. Doporučení formulována ve Zprávě z roku 1979 jsou obecného charakteru a jsou určena jak státům, tak nadnárodním podnikům. Pro správné nastavení převodních cen jsou ve Zprávě z roku 1979 vyjmenovány a vysvětleny jednotlivé metody a postupy, jakými lze převodní ceny nastavovat a také postup jak správně určit vhodnou metodu v konkrétním případě. Co se týče druhů transakcí, Zpráva z roku 1979 se zabývá zejména převodem zboží, patentů, know-how a ochranných známek, poskytováním některých služeb a vnitroskupinovými půjčkami a popisuje vhodné metody pro tyto transakce s ohledem na některá jejich specifika. Transakcemi, kterými se Zpráva z roku 1979 nezabývá, jsou například převody literárních a uměleckých autorských práv, nemovitostní transakce a převody cenných papírů, jakož i jakékoli specifické transakce typické pro určitá podnikatelská odvětví anebo určité typy podniků.

### **1.1.1. PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY – TŘI DAŇOVÉ PROBLÉMY (1984)**

Jelikož převodní ceny jsou pojmem širším a zahrnují i jiné okruhy než je prosté nastavování převodních cen v transakcích mezi spojenými osobami, Zpráva z roku 1979 ani zdaleka nemohla obsáhnout veškerou problematiku spadající do této oblasti. Některé problémy vyšly najevo právě v souvislosti s uplatňováním doporučení formulovanými ve Zprávě z roku 1979. Těmto problémům se Komise věnuje ve zprávě s názvem *Převodní ceny a nadnárodní podniky – Tři daňové problémy* z roku 1984 (dále jen „Zpráva z roku 1984“). Pod třemi daňovými problémy rozumíme: (i) následnou úpravu (z angl. *corresponding adjustment*) daňové povinnosti subjektů daňovými úřady, která vede k nežádoucímu ekonomickému dvojímu

---

<sup>7</sup> Pojem srovnatelné nezávislé transakce je v této práci blíže vysvětlen na straně 7 a následujících stranách.

<sup>8</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7, s. 7-8

zdanění, (ii) zdanění nadnárodních bankovních podniků a (iii) problémy spojené s přiřazováním nákladů centrálního řízení a služeb pro daňové účely. Tato problematika byla inkorporována do kapitol č. VI., VII. a VIII. Zprávy z roku 1979. Kapitola č. IX. byla přidána na základě zprávy o aspektech převodních cen při restrukturalizacích podniků, která byla přijatá Výborem pro fiskální záležitosti v roce 2010.

Zpráva z roku 1979 byla nadále revidována a doplňována o další kapitoly<sup>9</sup> a v roce 2010 znovu vydána v podobě zrevidované Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice z roku 2010“). Směrnice z roku 2010 je do rozsahu mnohem širší než původní Zpráva z roku 1979. Směrnice z roku 2010 se mnohem detailněji zabývá jednotlivými metodami stanovení převodních cen, srovnávací analýzou jako součástí procesu volby nejvhodnější metody, dále řeší některé postupy daňových správ v oblasti převodních cen, jako jsou následné úpravy daňového základu, předběžné cenové dohody a daňové kontroly, postupy daňových správ týkající se podkladové dokumentace nadnárodních podniků k jejich převodním cenám, a blíže popisuje transakce zahrnujícími převod nehmotného majetku, poskytování služeb, ujednání o podílení se na nákladech, podnikové restrukturalizace a v poslední řadě stanovuje postup pro monitorování aplikace Směrnice z roku 2010 členskými státy.

### **1.1.2. BEPS A SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH PRO NADNÁRODNÍ PODNIKY A DAŇOVÉ SPRÁVY (2017)**

Base erosion and profit shifting (BEPS), anebo česky eroze (daňového) základu a přesuny zisku, odkazuje na strategie vyhýbání se daňovým povinnostem, které využívají mezer a nesouladů v daňových pravidlech k umělému přesunu zisku do daňových jurisdikcí s nízkým anebo žádným zdaněním.<sup>10</sup> Iniciativa OECD a G20 v oblasti BEPS vedla k vydání 15 Akčních plánů BEPS. Převodní ceny byly dotčeny Akčními plány BEPS 8 – 10 a 13.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> Směrnice z roku 1979 byla doplňována o nové kapitoly na základě následujících dokumentů OECD:

- Zpráva o pokynech pro monitorovací postupy směrnice OECD o převodních cenách a zapojení podnikatelské sféry, přijatá Výborem pro fiskální záležitosti dne 24. června 1997,
- Zpráva o pokynech pro provádění předběžných cenových dohod v rámci postupu bilaterálních dohod přijatá Výborem pro daňové záležitosti dne 30. června 1999,

<sup>10</sup> OECD, *About the inclusive framework on BEPS*, In: *oecd.org* [online], [cit. 24.9.2017], Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

<sup>11</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s.4

Akčními plány BEPS 8 – 10 byly zrevidovány kapitoly č. I., II., VI., VII. a VIII. Směrnice z roku 2010. Tyto plány se zabývají převodními cenami u nehmotných statků (Akční plán BEPS 8), smluvní alokací rizika a následnou alokací zisků k těm rizikům, které nekorespondují se skutečně prováděnými aktivitami, dále nepřiměřenými zisky společností poskytujících financování transakcí, které kromě tohoto financování neprovádí v transakci jiné aktivity (Akční plán BEPS 9) a dalšími oblastmi, včetně tzv. „neracionálních“ transakcí, nastavování převodních cen, které má za následek přesměrování zisků z ekonomicky nejdůležitějších oblastí a neutralizace některých typů plateb mezi členy nadnárodních podniků (jako např. manažerské poplatky atd.) za účelem snížení daňového základu (Akční plán BEPS 10).<sup>12</sup>

Akční plán BEPS 13 je revizí V. kapitoly Směrnice z roku 2010, týkající se dokumentace převodních cen. Tento akční plán zavádí třístupňovou strukturu dokumentace převodních cen, kterou jsou nadnárodní podniky povinny předkládat příslušným orgánům (dále jen „Dokumentace“). Dokumentace pozůstává z tzv. *master file*, obsahujícího obecný přehled obchodních operací nadnárodního podniku a jeho politiky převodních cen, *local file* připravovaného pro každou krajinu, ve které nadnárodní podnik operuje, včetně uvedení a popisu podstatných transakcí<sup>13</sup> a *Country-by-Country Report*, který je povinný pouze pro nadnárodní podniky jejichž roční konsolidovaný výnos přesahuje částku 750 000 Eur anebo ekvivalent v jiné měně<sup>14</sup> (ve které nadnárodní podnik sestavuje konsolidovanou účetní závěrku). Akční plán BEPS 13, resp. standardy, které zavádí, má být v roce 2020 přezkoumán a obsah Dokumentace případně upraven s ohledem na potřeby, které vyjdou najevo při jeho implementaci.<sup>15</sup> K zajištění efektivní výměny informací v oblasti převodních cen a k implementaci Akčního plánu BEPS 13 byla v roce 2016 přijata Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně Zpráv podle zemí (*Country-by-Country Reporting*).<sup>16</sup>

Vzhledem k množství revizí Směrnice z roku 2010, z nichž nejvýznamnějšími a nejrozsáhlejšími jsou Akční plány BEPS 8-10 a 13, byla v červenci 2017 vydaná nová

---

<sup>12</sup> OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paříž, 2015 ISBN 978-92-6424124-4, s. 9-11

<sup>13</sup> OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-24146-6, s. 9

<sup>14</sup> OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-24146-6, s.21

<sup>15</sup> OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-24146-6, s.10

<sup>16</sup> Ministerstvo financí České republiky, *Mnohostranná dohoda (CbCR)*, In: *mfc.cz* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://www.mfc.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>

zrevidovaná směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice z roku 2017“).

## 1.2. ČINNOST EVROPSKÉ UNIE

### 1.2.1. ARBITRÁŽNÍ KONVENCE

Základním dokumentem Evropské unie týkajícím se převodních cen je Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků přidružených podniků, přijatá státy Evropského hospodářského společenství v roce 1990, známá také pod názvem Arbitrážní konvence (dále jen „Arbitrážní konvence“).<sup>17</sup> Arbitrážní konvence se použije v případě, že zisky podniku jednoho smluvního státu Arbitrážní konvence byly příslušným orgánem zahrnuty do zisků podniku druhého smluvního státu Arbitrážní konvence a současně nebyly dodrženy zásady Arbitrážní konvence pro takové zahrnutí<sup>18</sup> (tj. dotčený podnik se domnívá, že podmínky transakce se neliší od podmínek které by byly sjednány mezi nezávislé podniky). Příslušné orgány dotčených smluvních států se mají pokusit věc vyřešit vzájemnou dohodou<sup>19</sup> a nedohodnou-li se do 2 let od kdy jim věc byla předložena, ustanoví poradní komisi, která podá své stanovisko k zamezení dvojímu zdanění.<sup>20</sup> Příslušné orgány dotčených států následně musí přijat rozhodnutí aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, které se však od stanoviska poradní komise může lišit.<sup>21</sup>

### 1.2.2. ČINNOST JOINT TRANSFER PRICING FORUM

Od roku 2002 působí v Evropské unii také *Joint Transfer Pricing Forum* složené ze zástupců daňových správ členských států Evropské unie a z členů nevládních mezinárodních organizací (dále jen „JTPF“). JTPF je pracovní skupinou, jejíž úlohou je radit Evropské Komisi a

---

<sup>17</sup> European Commission, *Transfer Pricing and the Arbitration Convention*, In: *ec.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en)

<sup>18</sup> Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, (Úř. věst. C 160, 30.6.2005, s. 12, čl. 1) In: *eur-lex.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1504956967536&uri=CELEX:41990A0436>

<sup>19</sup> Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, (Úř. věst. C 160, 30.6.2005, s. 14, čl. 6 odst. (2)) In: *eur-lex.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1504956967536&uri=CELEX:41990A0436>

<sup>20</sup> Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, (Úř. věst. C 160, 30.6.2005, s. 14, čl. 7 odst. (1)) In: *eur-lex.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1504956967536&uri=CELEX:41990A0436>

<sup>21</sup> Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, (Úř. věst. C 160, 30.6.2005, s. 16, čl. 12 odst. (1)) In: *eur-lex.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1504956967536&uri=CELEX:41990A0436>

předkládat jí řešení problémů souvisejících s uplatňováním pravidel pro převodní ceny v Evropské unii.<sup>22</sup>

Dalšími důležitými dokumenty Evropské unie v oblasti převodních cen, na kterých se spolupodílelo i JTPF jsou Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků přijat Evropskou komisí v roce 2004 a zrevidován JTPF v roce 2015, Kodex chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii přijat Radou v roce 2006, Pokyny pro předběžné cenové dohody v rámci EU přijaty Komisí v roce 2007 a Pokyny pro služby s nízkou přidanou hodnotou přijaty Komisí v roce 2011.<sup>23</sup>

### 1.2.1. DAC

V oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní je základním evropským předpisem směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, známá také pod zkratkou DAC . Směrnice se zabývá vzájemnou výměnou informací mezi správci daní v členských státech.<sup>24</sup> Novela směrnice 2015/2376/EU, známá jako DAC III zavádí automatickou výměnu informací o předběžných daňových rozhodnutích a předběžných posouzeních převodních cen. Další novela směrnice 2016/881/EU, známá jako DAC IV reaguje na Akční plán BEPS č. 13 a tzv. *Country-by-Country Report* a zavádí povinnost nadnárodních podniků informovat členské státy o souhrnných výnosech, ziscích (ztrátách) před zdaněním, zaplacených daních z příjmu, základním kapitálu, kumulovaných ziscích, počtu zaměstnanců atd., včetně identifikace každého členského subjektu skupiny nadnárodních podniků a povahy jeho hlavních podnikatelských činností.<sup>25</sup> Do českého právního řádu je směrnice DAC implementována zákonem č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní, který je průběžně novelizován s ohledem na novely směrnice DAC.

---

<sup>22</sup> European Commission, *Joint Transfer Pricing Forum*, In: [ec.europa.eu](http://ec.europa.eu) [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en)

<sup>23</sup> European Commission, *Joint Transfer Pricing Forum*, In: [ec.europa.eu](http://ec.europa.eu) [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en#programme](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#programme)

<sup>24</sup> Ministerstvo financí České republiky, *Sekundární předpisy EU*, In: [mfc.cz](http://mfc.cz) [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://www.mfc.cz/cs/legislative/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu>

<sup>25</sup> European Parliament, *Country-by-country reporting for multinational enterprise groups*, In: [europa.eu](http://europa.eu) [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/EPRS/EPRS-Briefing-580914-Country-by-country-reporting.pdf>

## 2. PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu

Princip tržního odstupu (z angl. *arm's length principle*), představuje konsenzus mezi vládami a nadnárodními podniky na způsobu, jakým lze stanovovat převodní ceny mezi nadnárodními podniky tak, aby odpovídaly spravedlivému rozdělení zdanitelných zisků mezi jednotlivé jurisdikce. Definice principu tržního odstupu vychází z článku 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku (dále jen „Modelová smlouva“).<sup>26</sup> Článek 9 odst. 1 Modelové smlouvy zní:

*„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 nebyť 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.“<sup>27</sup>*

Princip tržního odstupu je tedy principem, v rámci kterého se podmínky transakcí mezi spojenými podniky stanovují jako podmínky, které by platily mezi nezávislými podniky ve srovnatelných transakcích.<sup>28</sup> Při dodržování tohoto principu mají ceny mezi nadnárodními podniky reálný ekonomický základ a odrážejí spravedlivé rozdělení zisků mezi jednotlivé daňové jurisdikce. Nebyl-li tento princip dodržen a je-li cena, za kterou si nadnárodní podniky vzájemně poskytly zboží anebo služby shledána nižší anebo vyšší než by byla cena, která by za obdobných podmínek (v rámci srovnatelných nezávislých transakcí) byla sjednána mezi

---

<sup>26</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 35

<sup>27</sup> OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-2390-29, s. M - 26

<sup>28</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 35

nezávislémi podniky, může být daňový základ podniků zúčastněných na transakci o tento rozdíl upraven a následně zdaněn.

Modelová smlouva předvídá jako možný důsledek úpravy daňového základu (mezinárodní) ekonomické dvojí zdanění takto upravených zisků. Ekonomickým dvojím zdaněním se rozumí dvojí zdanění stejného předmětu daně u dvou různých poplatníků. Ekonomické dvojí zdanění by v případě použití článku 9 odst. 1 Modelové smlouvy nastalo zvýšením daňového základu (zisku) daňového rezidenta státu A, který podléhá zdanění v tomto státě A z titulu principu daňové rezidence, o částku, která podléhá zdanění u daňového rezidenta státu B v tomto státě B taktéž z titulu daňové rezidence. Pro tento případ stanovuje Modelová smlouva v článku 9 odst. 2 povinnost státu B daňový základ přiměřeně upravit, aby se dvojímu zdanění zabránilo. Je ale nutno podotknout, že úprava daňového základu státem B není automatická a závisí na shledání výše částky, o kterou byl daňový základ ve státě A upraven, oprávněnou s ohledem na princip tržního odstupu a jiná ustanovení Modelové smlouvy. Česká republika si vyhradila právo článek 9 odst. 2 Modelové smlouvy nezahrnovat do jí uzavíraných smluv o zamezení dvojímu zdanění.<sup>29</sup>

## **2.1. METODY PRO STANOVENÍ PŘEVODNÍCH CEN A SROVNÁVACÍ ANALÝZA**

Pro účinné uplatňování principu tržního odstupu je nutno podmínky řízené transakce srovnat s podmínkami srovnatelných transakcí mezi nezávislémi podniky pomocí tzv. srovnávací analýzy. V této analýze jsou dva klíčové body: prvním je identifikace obchodních anebo finančních vztahů mezi spojenými podniky a těch podmínek a ekonomicky relevantních okolností transakce, jež jsou spojené s těmito vztahy, za účelem přesného vymezení řízené transakce; druhým aspektem je porovnání podmínek a ekonomicky relevantních okolností řízené transakce, jak byly vymezeny, s podmínkami a ekonomicky relevantními okolnostmi srovnatelných transakcí mezi nezávislémi podniky.<sup>30</sup> Zjednodušeně lze říci, že základním kritériem srovnatelnosti transakcí je neexistence takového rozdílu mezi srovnávanými transakcemi, který by byl způsobilý závažně ovlivnit výslední cenu transakce (anebo jinou prověřovanou podmínku).<sup>31</sup> Směrnice z roku 2017 široce vymezuje ekonomicky relevantní

---

<sup>29</sup> OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-2390-29, s. C(9)-2 – C(9)-3

<sup>30</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 43

<sup>31</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 41

charakteristiky faktorů srovnatelnosti, které musí být v transakcích identifikovány. Mezi tyto faktory patří smluvní podmínky transakce, funkce vykonávané stranami transakce v rámci skupiny nadnárodních podniků, berouc v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika, zavedenou praxi v odvětví, dále charakteristika převáděného majetku či služeb, ekonomické okolnosti stran a trhu na kterém působí, a taky podnikatelské strategie sledované stranami. Uvedené charakteristiky transakcí by měly být součástí Dokumentace (*local file*), která je předkládána příslušným orgánům jako podklad analýzy převodních cen.<sup>32</sup>

Metody pro stanovení převodních cen společně s Dokumentací jsou využívány finančními správami pro určení, zda jsou podmínky řízených transakcí v souladu s principem tržního odstupu. Metody se dělí do dvou skupin. První skupinou jsou *tradiční transakční metody* a druhou skupinou jsou *transakční ziskové metody*.

Mezi tradiční transakční metody se řadí: (i) *metoda srovnatelné nezávislé ceny*, (ii) *metoda ceny při opětovném prodeji* a (iii) *metoda nákladů a přírážky*. Tradiční transakční metody jsou při určování, zda jsou podmínky řízených transakcí v souladu s principem tržního odstupu, považovány za vhodnější než transakční ziskové metody. Tradiční transakční metody zkoumají zejména cenu, náklady a marži produktů anebo služeb, jež jsou předmětem řízené transakce. Naproti tomu, transakční ziskové metody zkoumají zisk, který plyne z jednotlivých transakcí a který je indikátorem toho, zda se podmínky řízené transakce liší od podmínek nezávislé transakce.<sup>33</sup> Použití tradičních transakčních metod předpokládá vysokou míru srovnatelnosti řízené transakce s nezávislými transakcemi a taky dostatek srovnatelných údajů. V určitých případech, například v případě kdy jsou strany pro řízenou transakci zvláštním přínosem, kdy nejsou k dispozici srovnatelné údaje anebo kdy strany řízené transakce provádí vysoce integrované činnosti, není vhodné použít tradiční transakční metody a místo nich se použijí transakční ziskové metody.<sup>34</sup> Mezi transakční ziskové metody se řadí: (i) *metoda čistého rozpětí* a (iii) *transakční metoda rozdělení zisku*.

### 2.1.1. TRADIČNÍ TRANSAKČNÍ METODY

---

<sup>32</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 45

<sup>33</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 117

<sup>34</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 98



**Metoda srovnatelné nezávislé ceny** (z angl. *comparable uncontrolled price*) spočívá v srovnávání ceny účtované v řízené transakci za převáděné zboží anebo služby s cenou sjednanou v nezávislé transakci za srovnatelných podmínek. Metoda srovnatelné nezávislé ceny je tedy nejvhodnější, nejvíc přímá a nejspolehlivější v případech, kde je možné nalézt srovnatelné nezávislé transakce.<sup>35</sup> Tuto metodu je možné použít také v případě, kdy si dva sdružené podniky navzájem poskytují služby, přičemž zároveň poskytují stejné služby i nezávislým podnikům. V případě, že se cena, za kterou byly služby poskytnuty sdruženému podniku liší od ceny, za kterou byly poskytnuty nezávislému podniku, musí být rozdíl v ceně odůvodněný. V případě, že je možné v daném případě použít vícero metod, je tato metoda Komisí nejvíc preferovaná.<sup>36</sup>

**Metoda ceny při opětovném prodeji** (z angl. *resale price method*) vychází z ceny převodu zboží mezi sdruženými osobami, které je následně převedeno na nezávislou osobu (za tzv. cenu při opětovném prodeji). Cena zboží při opětovném prodeji se sníží o (i) částku provozních nákladů a (ii) marži, přičemž výsledná cena by se měla rovnat ceně, za kterou bylo zboží původně převedeno mezi sdruženými osobami (tj. tržní ceně). Částka provozních nákladů a marže (částka cenového rozpětí) může být určena částkou, kterou podnik dosáhne ve srovnatelných nezávislých transakcích anebo také marží, kterou si účtují nezávislé podniky. Například ceny za výrobky jsou srovnatelné jen do té míry, do jaké jsou výrobky navzájem substituty.<sup>37</sup> Na druhou stranu, metoda ceny při opětovném prodeji je na rozdíl od metody srovnatelné nezávislé ceny použitelná i v případech, kdy je řízená transakce srovnatelná s nezávislou transakcí ve všech jejích podmínkách kromě charakteristiky převáděného zboží anebo služeb.<sup>38</sup> Není však vhodná v případech, kdy je zboží před opětovným prodejem přepracováno anebo v případech, kdy do ceny zboží vstupuje faktor v podobě značky (ochranné známky anebo obchodního jména).<sup>39</sup> V případě přepracování zboží do jiné podoby a změny kvality zboží totiž nelze dostatečně spolehlivě určit, zda částka cenového rozpětí odpovídá tržnímu odstupu. V případě zboží opatřeného ochrannou známkou nelze určit, v jakém rozsahu přispělo původní zboží k ceně finálního zboží převáděného na třetí osobu. Nutno také zmínit,

---

<sup>35</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 101

<sup>36</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 98

<sup>37</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 106

<sup>38</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 107

<sup>39</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 108

že čím delší doba uběhne od prvního nákupu k opětovnému prodeji, tím víc faktorů může ovlivnit podmínky řízené transakce (jako například změny kurzů atd.)<sup>40</sup> a tím méně spolehlivé může být použití metody ceny při opětovném prodeji.

Poslední tradiční transakční metodou je **metoda nákladů a přírážky** (z angl. *cost plus method*). Tato metoda je založená na zvýšení ceny produktu anebo služby o (i) příslušnou částku nákladů vzniklých přímo anebo nepřímo v souvislosti s produktem anebo službou a (ii) marži (přirážku), s ohledem na vykonávané funkce mezi spojenými osobami a s ohledem na podmínky trhu. Ideálně by částky nákladů a marže měly být podnikem stanoveny stejně, jako jsou stanoveny v transakcích podniku s nezávislými osobami.<sup>41</sup> Řízenou transakci lze kromě transakcí s nezávislými osobami srovnávat i s jinými nezávislými srovnatelnými transakcemi. Úpravy rozdílů mezi srovnávanými transakcemi lze provádět zejména vzhledem k rozličné míře efektivity srovnávaných podniků a tím rozličné výši nákladů. Zahrneme-li do nákladů kromě přímých a nepřímých výrobních nákladů také provozní náklady, dostaneme se na pomezí metody nákladů a přírážky s metodou čistého rozpětí (níže). Je nutno podotknout, že v důsledku rozdílů v účtování nákladů vzniklých různou praxí jednotlivých zemí (a tím rozdílů ve srovnávaných transakcích) je obtížné výše uvedené náklady výše přesně kategorizovat. V takovém případě lze provádět úpravy rozdílů ve srovnávaných transakcích.<sup>42</sup>

## 2.1.2. TRANSAKČNÍ ZISKOVÉ METODY

**Transakční metoda čistého rozpětí** (z angl. *transactional net margin method*) je metoda podobná metodě nákladů a přírážky a metodě ceny při opětovném prodeji. Jejím základem je čistý zisk podniku realizovaný v řízené transakci a jeho poměrování s náklady, tržbami anebo jiným vhodným základem<sup>43</sup> (např. také marží, anebo rozlohou prodejní plochy). Aby byla tato metoda spolehlivá, musí být k dispozici ideálně interní srovnatelné údaje. Toto je zejména z důvodu, že na čistý zisk transakce můžou mít vliv podmínky, jako jsou například provozní náklady, pozice na trhu, know-how a jiné, o nichž při externích srovnatelných údajích nebude mít subjekt dostatek informací. Tato metoda není vhodná také v případě, kdy mají strany řízené

---

<sup>40</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 108

<sup>41</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 111

<sup>42</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 113

<sup>43</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 117

transakce pro transakci unikátní přínos.<sup>44</sup> Při stanovení čistého zisku by měli být brány do úvahy jen ty faktory (náklady, zisky), které se vztahují k řízené transakci (ať již přímo anebo nepřímo) a mají provozní povahu. Neprovozní faktory jako jsou daně a úrokové příjmy a výdaje, jakož i mimořádné a nepravidelné faktory by měly být ze stanovení ukazatele čistého zisku vyloučeny.<sup>45</sup>

Poslední metodou obsaženou ve Směrnici z roku 2017 je **transakční metoda rozdělení zisku** (z angl. *transactional profit split method*). Pomocí transakční metody rozdělení zisku se stanoví klíč pro rozdělení kumulovaných zisků (a ztrát) spojených podniků z řízených transakcí tak, aby rozdělení odpovídalo podmínkám, jaké by byly v případě dohody uzavřené za podmínek tržního odstupu. Transakční metoda rozdělení zisku je vhodná v případě společných „*vysoce integrovaných*“ transakcí, ve kterých se zúčastněné osoby přímo nebo nepřímo podílejí na nákladech těchto transakcí a mají pro transakce jedinečný přínos, přičemž zisk nese jen jedna ze zúčastněných osob. Při posuzování rozdělení zisků se berou do úvahy nezávislé srovnatelné transakce. Nejsou-li údaje o takových transakcích dostupné, rozdělení zisku může vycházet z použitého majetku, zásluh pro realizaci zisku, podstoupeného rizika anebo funkcí.<sup>46</sup>

### 2.1.3. SROVNÁVACÍ ANALÝZA

Srovnávací analýza je klíčem ke stanovení ceny řízené transakce tak, aby odpovídala běžným obchodním podmínkám. Směrnice z roku 2017 uvádí typický postup provádění srovnávací analýzy, který je považován za zavedenou praxi. Dodržování tohoto postupu však subjektům nezaručuje, že výsledná cena transakce bude odpovídat běžným obchodním podmínkám. Jednotlivé kroky jsou:

1. Určení období, pro které je srovnávací analýza prováděna,
2. Široká analýza podmínek řízené transakce,
3. Funkční anebo jiná analýza řízených transakcí mající za účel pochopit danou transakci, zvolit testovanou stranu, nejvhodnější metodu nastavení převodní ceny, identifikace významných faktorů srovnatelnosti, testovaného finančního ukazatele, atd.,
4. Revize interních srovnatelných údajů,

---

<sup>44</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 118

<sup>45</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 124

<sup>46</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 134

5. Určení externích srovnatelných údajů, jsou-li relevantní, spolehlivé a nezbytné,
6. Určení nejvhodnější metody stanovení převodní ceny a v závislosti na metodě stanovení finančního ukazatele,
7. Určení potenciálních faktorů srovnatelnosti, které musí být dodrženy u potenciální nezávislé srovnatelné transakce, aby mohla být s řízenou transakcí srovnána,
8. Určení a provedení úprav srovnatelnosti, a
9. Interpretace a použití shromážděných údajů a určení převodní ceny dle principu tržního odstupu.<sup>47</sup>

### 2.1.3.1. ŠIROKÁ ANALÝZA PODMÍNEK ŘÍZENÉ TRANSAKCE

Před samotnou analýzou podmínek řízené transakce je potřebné pro její lepší pochopení provést širší analýzu okolností majících na danou transakci vliv. Tato analýza zahrnuje analýzu celého odvětví, konkurence, ekonomických a regulačních faktorů a dalších významných faktorů.<sup>48</sup> Základním krokem je vymezení relevantního trhu řízené transakce. V soutěžním právu je relevantní trh definován jako trh zboží, které je z hlediska jeho charakteristiky, ceny a zamýšleného použití shodné, porovnatelné nebo vzájemně zastupitelné, a to na území, na němž jsou soutěžní podmínky dostatečně homogenní a zřetelně odlišitelné od sousedících území.<sup>49</sup> Vzhledem k tomu, že Směrnice z roku 2017 relevantní trh nedefinuje, může soutěžně-právní definice relevantního trhu sloužit jako vodítko pro jeho vymezení pro účely stanovení převodních cen. Po vymezení relevantního trhu je možné zkoumat jeho specifika, které mají na řízenou transakci vliv. Na řízenou transakci bude mít vliv například rozsah a úroveň konkurence, úroveň nabídky a poptávky a její elasticita, kupní síla, omezení vstupu na trh a jiné regulace a také výše výrobních nákladů. Dalšími faktory, které mají vliv na podmínky řízení transakce jsou také ekonomické cykly. Zejména v případech, kdy se podmínky prodeje stejného zboží anebo služeb pro jednotlivé země liší, je důležité správné vymezení geografického trhu.<sup>50</sup>

V roce 2004 probíhala na poli JTPF diskuze, zda lze jednotný evropský trh považovat za relevantní trh pro účely srovnávací analýzy prováděné za účelem stanovení převodních cen.

---

<sup>47</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 148-149

<sup>48</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 149

<sup>49</sup> § 2 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, v platném znění

<sup>50</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 74-75

Podkladovým materiálem pro toto jednání byla studie Deloitte,<sup>51</sup> z jejíž závěrů plyne, že jednotný evropský trh lze považovat za relevantní trh pro účely provádění srovnávací analýzy.

#### **2.1.3.2. POSUZOVÁNÍ TRANSAKČÍ NA KOMBINOVANÉM PRINCIPU**

Vlastní zkoumání řízené transakce může být provedeno jak jednotlivě, tak na principu kombinovaném v případě, že jsou jednotlivé transakce tak úzce spojeny, že jejich zkoumání a hodnocení bude mít vyšší relevanci, je-li prováděno ve vzájemné souvislosti těchto transakcí než kdyby byly transakce zkoumány samostatně. Takovým případem můžou být jak kontrakty na dlouhodobé dodávky, tak transakce složené z vícero dílčích transakcí prodávaných v balíku (tzv. portfoliový prodej), kterých cílem je dosažení zisku z prodeje celého balíku a současně můžou být za tímto cílem některé dílčí transakce ztrátové. Pro určení zda je třeba transakce posuzovat jednotlivě anebo ne kombinovaném principu jsou určující zejména podnikatelské strategie, při analýze kterých můžeme zjistit propojení mezi vícero jednotlivými transakcemi a důvody pro nastavení jednotlivých cen v jejich vzájemné souvztažnosti.<sup>52</sup>

#### **2.1.3.3. URČENÍ TESTOVANÉ STRANY**

Pro aplikaci metod hrubého rozpětí (metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky) a čistého rozpětí (transakční metoda čistého rozpětí) je nutno určit testovanou stranu, pro kterou je daný finanční ukazatel testován. Na určení testované strany má významný vliv funkce podniku v rámci řízené transakce. Čím specifitější funkce, tím menší srovnatelnost. Pro výběr testované strany řízené transakce je důležité, aby na ní byla vybraná metoda co nejspolehlivěji aplikována, a pro kterou lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné transakce. Nejčastěji to tedy bude strana, která má v řízené transakci méně specifickou funkci.<sup>53</sup>

#### **2.1.3.4. INTERNÍ A EXTERNÍ SROVNATELNÉ TRANSAKCE**

Jak již bylo řečeno, princip tržního odstupu předpokládá srovnání řízené transakce s transakcemi nezávislými. Aby bylo možné řízenou transakci srovnávat, musí mít nadnárodní podnik k dispozici údaje o srovnatelných transakcích. V závislosti na metodě stanovení

---

<sup>51</sup> European Commission, *Is Europe One Market? A Transfer Pricing Economic Analysis of PanEuropean Comparables Sets Deloitte White Paper*, In: [ec.europa.eu](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/europe_one_market_white_paper_feb18.pdf) [online], [cit. 24.9.2017], Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/europe\\_one\\_market\\_white\\_paper\\_feb18.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/europe_one_market_white_paper_feb18.pdf)

<sup>52</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 150-151

<sup>53</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 153

převodní ceny lze řízenou transakci srovnávat buď s tzv. interní srovnatelnou transakcí (srovnatelná transakce uzavřená mezi stranou řízené transakce a nezávislou osobou) anebo s tzv. externí nezávislou srovnatelnou transakcí (srovnatelná transakce mezi nezávislými osobami, přičemž ani jedna ze stran není stranou řízené transakce).<sup>54</sup> Dle Komise je obecně preferováno srovnání údajů s interní nezávislou transakcí a to zejména pro její přímější vztah k řízené transakci, používání stejných účetních standardů, menší nákladnosti. Interní srovnatelné transakce však musí splňovat podmínky srovnatelnosti stejně jako externí srovnatelné transakce. Co se externích srovnatelných transakcí týče, existují různé databáze (např. Amadeus<sup>55</sup>), které jsou však Komisí zpochybňovány, mimo jiné pro jejich nedostatečnou detailnost.<sup>56</sup> Údaje v těchto databázích jen stěží poskytnou informace o struktuře skupiny, popřípadě činnosti společností ve skupině anebo o vývoji trhu. Taky metodika vykazování dat pro jednotlivé země se liší.<sup>57</sup>

#### **2.1.3.5. FAKTORY SROVNATELNOSTI**

Při určení, zda jsou potenciálně srovnatelné nezávislé transakce skutečně srovnatelné s řízenou transakcí, je důležité zkoumat podmínky, které transakce ovlivňují. Tyto podmínky nazýváme také faktory srovnatelnosti. Důležitost jednotlivých zkoumaných faktorů srovnatelnosti se liší taky podle metody převodní ceny, která je v řízené transakci použita. Nicméně fakt, že některé faktory srovnatelnosti hrají při použití určité metody převodní ceny menší roli, neznamená, že mají být ignorovány. Směrnice uvádí a blíže popisuje následujících pět hlavních faktorů srovnatelnosti řízené transakce: (1) smluvní podmínky, (2) funkce vykonávané stranami transakce včetně použitého majetku a podstoupených rizik, (3) charakteristické vlastnosti převáděného majetku anebo poskytovaných služeb a (5) podnikatelské strategie stran.<sup>58</sup>

##### **(1) SMLUVNÍ PODMÍNKY**

Smluvní podmínky představují výchozí bod pro vymezení řízené transakce. Kromě podmínek uvedených přímo ve smlouvách mohou být vodítkem také sdělení stran mimo samotný text smlouvy. Smluvní podmínky poskytují informace o právech a povinnostech stran, dělení

---

<sup>54</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 155

<sup>55</sup> <https://www.bvdinfo.com/en-us/our-products/company-information/international-products/amadeus>

<sup>56</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 156 - 157

<sup>57</sup> TEICHMANN, Jiří, Převodní ceny v podnikové praxi, *Daně a právo v praxi*. Sv. 17, (2012) č. 5, s. 41

<sup>58</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 45

odpovědnosti, převzetí rizik a o cenových ujednáních.<sup>59</sup> Smlouva jako taková však není dle Komise dostačujícím zdrojem všech relevantních informací a je nutné zkoumat také jiné podmínky transakce. V případě, že podmínky transakce zjištěné jinak než z textu smlouvy (např. z chování stran) se od smlouvy liší, transakce by měla být vymezena v souladu s jejími skutečnými podmínkami.<sup>60</sup>

## **(2) FUNKCE VYKONÁVANÉ STRANAMI TRANSAKCE VČETNĚ POUŽITÉHO MAJETKU A PODSTOUPENÝCH RIZIK**

Funkční analýza se zaměřuje na identifikaci ekonomicky významných aktivit stran transakce v kontextu toho, jakou hodnotu tyto aktivity přináší do transakce. To zahrnuje například zkoumání vzájemných vztahů ve skupině nadnárodních podniků, procesy rozhodování, podstoupená rizika, zjišťování způsobu, jakým skupina vytváří přidanou hodnotu (a tím zisk) jako celek.<sup>61</sup> Pro úplnost funkční analýzy je potřebné vzít do úvahy podstoupená rizika a používaný majetek. V případě, že jedna strana transakce na sebe vezme riziko v podobě investování svých vlastních zdrojů, zatímco druhá strana přispívá poskytnutím know-how, měla by mít strana podstupující riziko ztráty investovaných zdrojů právo na vyšší výnos z transakce. Funkční analýza bude využitelná v případě použití metody ceny při opětovném prodeji. Příkladem řízené transakce může být distribuce. Distributor prodává různé druhy zboží, které nemusí být vzájemně zastupitelné. Z tohoto důvodu bude vhodnější použít metodu ceny při opětovném prodeji, než metodu srovnatelné nezávislé ceny. Při metodě ceny při opětovném prodeji je nutné v rámci funkční analýzy srovnávat komplexnost transakcí. Zahrnuje-li řízená transakce kromě distribuce také marketing a dopravu, je potřebné najít odpovídající srovnatelnou transakci, případně provést úpravy srovnávané transakce.<sup>62</sup> Kromě metody ceny při opětovném prodeji hraje funkční analýza důležitou roli také při použití transakčních ziskových metod. V případě metody čistého rozpětí je provedení funkční analýzy důležité, pokud testovaný podnik nemá k dispozici interní srovnatelné údaje a musí použít údaje externí. Aby bylo možné určit, zda jsou podmínky externích srovnatelných transakcí s řízenou transakcí

---

<sup>59</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 47

<sup>60</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 48

<sup>61</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 51

<sup>62</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 66 -67

srovnatelné, je potřebné použít funkční analýzu.<sup>63</sup> Na podobném principu funguje funkční analýza při použití transakční metody rozdělení zisku.

### **(3) CHARAKTERISTICKÉ VLASTNOSTI PŘEVÁDĚNÉHO ZBOŽÍ ANEBO POSKYTOVANÝCH SLUŽEB**

Rozdíly v charakteristických vlastnostech převáděného majetku anebo poskytovaných služeb mají často za následek jejich rozdílnou hodnotu na trhu a tím i rozdíl v cenách. Z tohoto důvodu je nutné tyto vlastnosti řádně vymezit. V případě hmotných věcí se může jednat o fyzikální vlastnosti, kvalitu, množství, dostupnost, zaměnitelnost. V případě nehmotných věcí se může jednat o typ transakce (licence anebo prodej), o to, zda se jedná o ochrannou známku, patent, know-how, délku a stupeň ochrany a předpokládané přínosy plynoucí z jejího využití. V případě služeb se bude jednat o povahu a rozsah poskytovaných služeb.<sup>64</sup>

Tento faktor srovnatelnosti je nejdůležitější a nejvíc posuzovaný při metodě srovnatelné nezávislé ceny. Při použití této metody může mít jakýkoli rozdíl v charakteristických vlastnostech zboží anebo služeb vliv na výslednou cenu. V případě rozdílů mezi řízenou transakcí a nezávislou transakcí je nutno provést příslušné úpravy srovnávaných transakcí (např. odečíst zvláštní náklady anebo jiné). Použijeme-li metodu ceny při opětovném prodeji, metodu nákladů a přírážky anebo transakční ziskové metody, rozdíly ve vlastnostech majetku anebo služeb nebudou mít na výsledné ceny takový vliv.<sup>65</sup>

### **(4) EKONOMICKÉ OKOLNOSTI**

Kromě výše uvedených specifických vlastností řízené transakce je nutno zkoumat také širší ekonomické okolnosti transakce. Tyto jsou podstatné jak pro určení srovnatelných trhů (a tím srovnatelných nezávislých transakcí), tak pro určení podmínek jako např. ekonomických cyklů, jiného zastupitelného zboží, úrovně státní regulace, výrobních nákladů, nákladů na dopravu atd. Tyto okolnosti mohou mít vliv zejména při použití interních srovnatelných transakcí

---

<sup>63</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 77

<sup>64</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 73

<sup>65</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 74



realizovaných v různých zemích za různých ekonomických okolností, které mohou mít vliv na různou výši cen v těchto zemích.<sup>66</sup>

#### **(5) Podnikatelské strategie**

Podnikatelské strategie jakožto faktory vztahující se ke každodennímu provozu podniku (firemní politiky, diverzifikace rizika, atd.) v kontextu dlouhodobějšího záměru (např. vstup do odvětví, v jehož důsledku bude zboží nabízeno za nižší cenu a naopak se zvýší náklady na PR & Marketing) mohou mít vliv na srovnatelnost interních anebo externích nezávislých transakcí. Při posuzování, zda měla na převodní cenu v řízené transakci vliv některá deklarovaná podnikatelská strategie, je nutno zkoumat také širší okolnosti, jako např. časové období transakce a přiměřenost a akceptovatelnost doby jejího trvání, intenzitu marketingu, přiměřenost dělení nákladů, atd.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 75

<sup>67</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 76 - 77

### 3. PŘEVODNÍ CENY V ČESKÉ REPUBLICE

#### 3.1. USTANOVENÍ § 23 Odst. (7) ZDP

Do právního řádu České republiky je úprava převodních cen inkorporována zejména zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění (dále jen „ZDP“), a v širším smyslu také několika metodickými pokyny Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství označenými jako Pokyny – Sdělení. Základním ustanovením upravujícím převodní ceny v ZDP je ustanovení § 23 odst. (7) ZDP.<sup>68</sup> Toto ustanovení upravuje zejména povinnost upravit základ daně v případě, že se cena sjednaná mezi spojenými osobami liší od ceny, která by byla

---

<sup>68</sup> Ustanovení § 23 odst. (7) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, zní: „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob. Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

2. jestliže se jedna osoba nepřímou podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímou 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.“

sjednána v obdobné transakci mezi nespojenými osobami a tento rozdíl není uspokojivě doložen. Toto ustanovení je tedy obdobou článku 9 Modelové smlouvy. Ustanovení § 23 odst. (7) ZDP však nepožaduje, aby byly převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu. Toto ustanovení říká, že v případě, že tomu tak není a tento rozdíl není uspokojivě doložen, má poplatník povinnost upravit v daňovém přiznání základ daně. Cílem finanční správy je tedy zdanění zisku, který společnosti náleží a nikoli to, aby byly ceny v souladu s principem tržního odstupu. Až do roku 2014 ustanovení § 23 odst. (7) ZDP znělo: „*správce daně upraví základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*“. S účinností od 1. ledna 2014 předmětné ustanovení zní: „*upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*“,<sup>69</sup> čímž ukládá povinnost samotnému poplatníku upravit svůj základ daně.

Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. března 2015 č.j. 8 Afs 100/2014-33, probíhá aplikace ustanovení § 23 odst. (7) ZDP v následujících třech krocích:

1. správce daně musí prokázat, že se transakce proběhla mezi spojenými osobami,
2. správce daně musí prokázat, že sjednaná cena se liší od ceny obvyklé, a
3. daňový subjekt musí vysvětlit zjištěný rozdíl v cenách,<sup>70</sup>

Při vysvětlení rozdílu v cenách daňovým subjektem musí zejména „*tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční*.“<sup>71</sup>

### **3.1.1. ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ V KONTEXTU MEZINÁRODNÍCH SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ**

I přes strohou úpravu převodních cen v ZDP je závaznost principů a postupů obsažených ve Směrnici z roku 2017 dovozována z toho, že Česká republika je signatářem Vídeňské úmluvy o smluvním právu.<sup>72</sup> Tyto principy musí být navíc užity v souladu s platnými mezinárodními

---

<sup>69</sup> ŽILKA, Ivo. Dokumentace k převodním cenám očima účetnictví. *Bulletin Komory daňových poradců Sv.* 2015, č. 3, s. 35

<sup>70</sup> Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 100/2014 – 33, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0100\\_8Afs\\_1400033\\_20150323094621\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0100_8Afs_1400033_20150323094621_prevedeno.pdf)

<sup>71</sup> Rozsudek NSS č.j. 6 Afs 176/2014 - 26, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0176\\_6Afs\\_1400024\\_20150325111759\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0176_6Afs_1400024_20150325111759_prevedeno.pdf)

<sup>72</sup> Pokyn D - 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č.j. 39/86 829/2009-393

smlouvami o zamezení dvojímu zdanění, které uzavřela Česká republika s jinými státy a s platnými zákony České republiky.<sup>73</sup>

Při rozhodování případů týkajících se (nejen) převodních cen je nutno postupovat v souladu s platnými mezinárodními smlouvami. Článek 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) stanoví: „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouvy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“ Obdobně ustanovení § 37 ZDP stanoví, že ustanovení zákonů se použijí jen v rozsahu, v jakém vyhlášené mezinárodní smlouvy, kterými je Česká republika vázána nestanoví něco jiného.<sup>74</sup>

K vzájemnému vztahu příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění a ZDP se blíže vyjadřuje také Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 30. ledna 2006 č. j. 59 Ca 19/2004-57, zveřejněném ve Sbírce Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Dle tohoto rozsudku závisí volba příslušného právního předpisu na rezidenci daňových subjektů zúčastněných na transakci. Je-li stranou transakce daňový rezident České republiky a daňový rezident státu, s kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, na transakci se aplikuje primárně příslušná mezinárodní smlouva. ZDP se použije pouze podpůrně v rozsahu, v jakém se smlouva o zamezení dvojímu zdanění příslušnými podrobnostmi nezabývá.<sup>75</sup>

Pro použití správného předpisu je tedy na prvním místě důležitá identifikace subjektů transakce z hlediska jejich daňové rezidence. Transakce, které takto identifikujeme (přičemž alespoň jedna strana transakce je daňovým rezidentem České republiky) můžeme následně rozdělit do tří kategorií:

1. transakce mezi daňovým rezidentem České republiky a daňovým rezidentem státu, s kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění,
2. transakce mezi dvěma daňovými rezidenty České republiky, a
3. transakce mezi daňovým rezidentem České republiky a daňovým rezidentem státu, se kterým Česká republika nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění.

---

<sup>73</sup> Pokyn D - 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č.j. 39/86 829/2009-393

<sup>74</sup> srov. čl. 10 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, a ustanovení § 37 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

<sup>75</sup> Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, čj. 59 Ca 19/2004-57, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-zamezeni-dvojiho-zdaneni-sdruzene-podniky.p1346.html?q=>

V prvním případě, tedy v transakcích mezi daňovým rezidentem České republiky a daňovým rezidentem státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, bude mít v souladu s článkem 10 Ústavy přednost smlouva o zamezení dvojímu zdanění. Ustanovení ZDP se použijí podpůrně v rozsahu, v jakém se smlouva o zamezení dvojímu zdanění danou věcí nezabývá. V druhém i třetím případě bude správce daně postupovat v souladu se ZDP.

### 3.1.2. CENA OBVYKLÁ

K používání pojmu cena obvyklá stanoví komentář k ZDP následující: *„Ustanovení §23 odst. 7 DPřij expressis verbis nehovoří ani o ceně běžné, ani o ceně obvyklé, nýbrž jen o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Oba pojmy jsou si přitom obsahově velmi podobné a neodporují smyslu a účelu zákona, a proto je možné užívat, s odkazem na předmětné ustanovení zákona o daních z příjmů, pojmy oba. V praxi se však užívá spíše pojem obvyklá cena, a to zejména z důvodu, že samotné ustanovení odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, který již pojem „cena obvyklá“ pro účely tohoto zákona legálně definuje.“<sup>76</sup>*

Definice ceny obvyklé v ZDP je oproti obsáhlému výkladu obsaženém v Směrnici z roku 2017 poněkud vágní. Oproti Modelové smlouvě ZDP opomíná podmínky transakce, které mají na výslednou převodní cenu vliv. Porovnáme-li ZDP se slovenským zákonem č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů, v platném znění (dále jen „Zákon o dani z příjmů“) můžeme si všimnout, že úprava obsažená v ZDP je poněkud strohá oproti slovenské úpravě, která v ustanovení § 18 Zákona o dani z příjmů upravuje převodní ceny v poněkud širším kontextu, a to:

1. založení principu nezávislého vztahu na srovnání řízené transakce s podmínkami srovnatelných nezávislých transakcí, funkční analýze, ekonomickém prostředí, jakož i povinnost daňového subjektu vést dokumentaci,
2. metody založené na porovnání ceny (tradiční transakční metody) a jejich popis,
3. metody založené na porovnání zisku (transakční ziskové metody) a jejich popis, a
4. možnost daňového subjektu podat žádost o souhlas s určením metody převodní ceny.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> PELC, Vladimír. § 23 [Základ daně]. In: PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 510. ISBN 978-80-7400-517-6.

<sup>77</sup> Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů, v platném znění

Vzhledem k velmi strohé právní úpravě způsobu stanovení obvyklé ceny v české právní úpravě se rozhodnutí správce daně zakládá na správním uvážení. ZDP neposkytuje podrobný návod pro určení ceny obvyklé. Poskytnutí takového návodu není ani dost dobře možné a to zejména z důvodů specifickosti vztahů mezi spojenými osobami a specifickosti každé jednotlivé transakce. Právní norma má být normou obecnou. Podrobná úprava převodních cen v zákoně by s největší pravděpodobností vedla ke kazuistické úpravě, přičemž by stejně nebylo možné obsáhnout veškerou problematiku. Úlohou soudnictví je tedy korekce rozhodnutí v případech, kdy správce daně z jakéhokoli důvodu pochybil ve svém správním uvážení.

### **3.1.2.1. ROZHODNUTÍ NSS K POSTUPU SPRÁVCE DANĚ PŘI ÚPRAVĚ ZÁKLADU DANĚ**

Jak již bylo uvedeno výše, bude-li správcem daně prokázáno, že se cena sjednaná cena mezi spojenými osobami liší od ceny obvyklé a není-li tento rozdíl daňovým poplatníkem spolehlivě prokázán, může být základ daně poplatníka o tento rozdíl upraven. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. října 2013 č.j. 7 Afs 86/2013 – 21 se zabývá, mimo jiné, postupem správce daně při stanovení ceny obvyklé správcem daně pro účely úpravy základu daně. V předmětné věci správce daně stanovil cenu obvyklou při prodeji výrobků na základě databáze Amadeus, načež tuto cenu sdělil žalobkyni, společnosti Ardagh Metal Packaging Czech Republic, s.r.o. formou oznámení podle ustanovení § 88 odst. (2) a (3) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „Daňový řád“). Postup, jakým správce daně k určení výše ceny obvyklé došel, nebyl správcem daně řádně zdůvodněn a prokázán. Správce daně tuto cenu následně několikrát změnil.

K výše uvedenému Nejvyšší správní soud stanovil, že ohledně ceny, která byla stanovená správcem daně jako cena obvyklá leží důkazní břemeno výhradně na správci daně. Správce daně je před vyčíslením rozdílu mezi zjištěnou cenou a cenou stanovenou správcem daně jako cenou obvyklou povinen sdělit daňovému subjektu kritéria a podklady, na základě kterých k výši jím stanovené ceny došel. Dle Nejvyššího správního soudu nemůže správce daně daňovému subjektu stanovenou cenu pouze oznámit ve formě úkonů, jakými jsou oznámení podle ustanovení § 88 odst. (2) a (3) Daňového řádu, výsledek kontrolního zjištění anebo výzva správce daně. Důvodem je, že z dokumentu musí jasně plynout, na jakém podkladě byla správcem daně stanovená cena, musí v něm být uložena důkazní povinnost a také poučení pro případ jejího nesplnění. Správce daně musí dále daňovému subjektu umožnit, aby uspokojivě doložil oprávněnost rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která byla

správce daně stanovená jako cena obvyklá. Správce daně musí také umožnit daňovému subjektu, aby sdělil důvody, z jakých pokládá cenu stanovenou správcem daně za nesprávnou. Dle Nejvyššího správního soudu je nepřípustné, aby byla daňovému subjektu sdělena cena stanovená správcem daně za cenu obvyklou, aniž by tomuto předcházelo dokazování správce daně, ke kterému by měl daňový subjekt možnost se vyjádřit. Je také nepřípustné, aby daňový subjekt neměl možnost navrhnout jiné důkazy, které prokazují odlišnou výši obvyklé ceny než je ta, která byla stanovena správcem daně.<sup>78</sup>

### **3.1.2.2. ROZHODNUTÍ NSS KE ZPŮSOBU STANOVENÍ OBVYKLÉ CENY SPRÁVCEM DANĚ A KE SROVNÁVACÍ ANALÝZE**

Ke způsobu stanovení ceny obvyklé se vyjádřuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. ledna 2013 č.j. 1 Afs 101/2012 – 31. Předmětem rozhodování bylo stanovení, zda marže společnosti FISH MARKET a.s. při prodeji ryb spojeným osobám byla odůvodněně nižší než při prodeji ryb nezávislým osobám.

Nejvyšší správní soud uvádí, že důkazní břemeno ohledně prokázání rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích leží na správci daně. Za tímto účelem je nutno provést srovnání. Aby bylo možné provést srovnání, správce musí zjistit jak cenu sjednanou tak cenu obvyklou, tzv. referenční cenu, za kterou se srovnatelným zbožím obchodují nezávislé osoby. Není-li možné zjistit referenční cenu z důvodu neexistence anebo nedostupnosti příslušných informací o referenčních cenách, správce daně může referenční cenu určit odhadem a to za podmínky, že se takový odhad opírá o ekonomickou zkušenost a racionální a logickou úvahu. Správce daně nese důkazní břemeno také ohledně podmínek, za kterých cenu sjednávaly spojené osoby. Pokud správce srovnává sjednanou cenu s referenční cenou, která byla zjištěná u nezávislých subjektů, musí také zkoumat, zda jsou podmínky, za nichž cenu sjednávaly nezávislé osoby shodné s podmínkami, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby a v případě, že se podmínky liší, musí provést úpravy referenční ceny.<sup>79</sup>

### **3.1.2.3. ROZHODNUTÍ NSS K FUNKČNÍ ANALÝZE**

---

<sup>78</sup> Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 86/2013 – 2, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 17.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2013/0086\\_7Afs\\_1300021A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0086_7Afs_1300021A_prevedeno.pdf)

<sup>79</sup> Rozsudek NSS, čj. 1 Afs 101/2012 – 31, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 17.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0101\\_1Afs\\_12\\_20130204105551\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0101_1Afs_12_20130204105551_prevedeno.pdf)

Předmětem rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2014 č.j. 7 Afs 96/2012 – 75 bylo, mimo jiné, posouzení, zda společnost ARROW International CR, a. s., neovlivnila základ pro výpočet slevy na dani v rozporu s ustanovením §35a odst. (2) písm. d) ZDP a to prostřednictvím cen sjednaných mezi spojenými osobami. Správcem daně bylo zjištěno, že společnost ARROW International CR, a. s. vstupovala do transakcí se spojenými osobami, a uplatňovala rozdílné ziskové přírážky pro centrální nákup zboží a pro nákup zboží za účelem koncové distribuce zákazníkům, přičemž u centrálních nákupů zboží byla hrubá zisková přírážka ve výši 18,73 %, a u zboží koupeného za účelem koncové distribuce činila hrubá zisková přírážka 171,45 %. Kromě toho byla výše ziskové přírážky v předmětném období výrazně vyšší než v období bezprostředně předcházejícím a následujícím. Správce daně provedl srovnávací analýzu pěti srovnatelných subjektů ze které vyplynulo, že průměrná zisková přírážka se pohybuje v rozpětí 28,4 – 80,6 %. Dle správce daně tedy společnost ARROW International CR, a. s. transakcemi se spojenými osobami zvýšila svůj výsledek hospodaření a tím zvýšila základ pro výpočet slevy na dani.

K výše uvedenému Nejvyšší správní soud uvádí, že rozdílná výše ziskové přírážky sama o sobě neznamená, že předmětná transakce mezi spojenými osobami neodpovídá principu tržního odstupu. Toto může nastat zejména v případě, že začlenění daňového subjektu do skupiny spojených osob poskytuje členům významné výhody z kterých skupina a její jednotliví členové profitují, jako je například tržní síla, obchodní pozice na trhu, značka, atd. V případě, že daňový subjekt plní v rámci skupiny spojených osob roli pobočky, subdodavatele, výrobního závodu anebo dílčí složky, jsou podmínky za kterých provádí činnost odlišné, jako by byly v případě, kdy by uvedenou činnost poskytovala zcela samostatně. Ve skupině spojených osob musí být daňový subjekt posuzován dle toho, jakou roli ve skupině plní a srovnávací analýza musí být prováděná se srovnatelnými subjekty, tj. se subjekty, které plní podobnou roli. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že: *„Je-li například taková osoba výrobním závodem neprovádějícím samostatný vývoj, samostatnou obchodní činnost a nepůsobící na trhu jako samostatná značka, je zcela logické, že bude při prodeji svých výrobků dosahovat jiných (zpravidla nižších) cen a ziskových přírážek, než pokud by šlo o osobu autonomní po výrobní, vývojové i distribuční stránce.“* V případě, že daňový subjekt využívá podporu od jiných osob v rámci skupiny, není v rozporu s principem tržního odstupu, pokud za ní daňový subjekt zaplatí i jinak než pouze prostřednictvím sjednaných převodních cen.



Dle Nejvyššího správního soudu je v případě, že spojená osoba plní specifickou funkci ve skupině spojených osob na základě struktury vzájemných dohod podstatné, že daná spojená osoba by tuto strukturu vyhodnotila jako přínosnou i v případě, že by byla osobou nezávislou na skupině spojených osob a na struktuře by se účastnila z vlastní vůle.

Posuzování činnosti daňového subjektu v rámci celku (tj. v kontextu jiných činností) a nikoli jako samostatnou činnost je pak namísto zejména v případě, že jsou jednotlivé samostatné části navzájem natolik propojeny, např. úsporami z rozsahu, propojením obchodních vztahů anebo využitím pověsti na trhu, že takové propojení dost dobře odůvodní rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou.<sup>80</sup>

### 3.1.3. SPOJENÉ OSOBY DLE ZDP A MODELOVÉ SMLOUVY

Určení, zda se na transakci mezi dvěma osobami použije smlouva o zamezení dvojímu zdanění anebo ZDP má význam také z hlediska určení vztahu mezi těmito osobami pro účely aplikace pravidel o převodních cenách.

ZDP rozlišuje mezi kapitálově spojenými osobami a jinak spojenými osobami.

Osoby jsou kapitálově spojené v případě, že:

4. *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, přičemž všechny tyto osoby jsou vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými, nebo*
5. *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.<sup>81</sup>*

Osoby jsou jinak spojené v případě, že:

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

---

<sup>80</sup> Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 96/2012 – 75, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 17.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0096\\_7Afs\\_12\\_20140725125648\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0096_7Afs_12_20140725125648_prevedeno.pdf)

<sup>81</sup> Ustanovení 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

2. *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. *se jedná o ovládající a ovládanou osobu a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
4. *jsou osoby blízké, nebo*
5. *vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.<sup>82</sup>*

Dle čl. 9 Modelové smlouvy jsou podniky sdruženými podniky v případě, že:

- 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.<sup>83</sup>*

Směrnice z roku 2017 vykládá pojem „sdružené podniky“ v souladu s čl. 9 Modelové smlouvy.

Pojem spojených osob, jak jsou určeny v ustanovení §23 odst. (7) ZDP je širší než je tomu u sdružených osob dle čl. 9 Modelové smlouvy. Použije-li se ZDP, budou se za spojené osoby považovat také osoby blízké, osoby, ve kterých se shodné osoby podílejí na vedení anebo kontrole a osoby, které vytvořily právní vztah převážně z důvodu snížení jejich daňové povinnosti.

Dle Pokynu GFŘ č. D-22 - k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se to, zda jsou osoby spojené ve smyslu ZDP se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu.<sup>84</sup> V případě, že se osoby staly spojenými ve smyslu ustanovení § 23 odst. (7) ZDP až v průběhu trvání smluvního vztahu, neměl by být v případě nedodržení principu tržního odstupu základ daně upraven.

### **3.1.4. SAMOSTATNÁ PŘÍLOHA K DAŇOVÉMU PŘIZNÁNÍ**

---

<sup>82</sup> Ustanovení 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

<sup>83</sup> OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-2390-29, s. M - 26

<sup>84</sup> Pokyn GFŘ D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. února 2015, Č. j.: 5606/15/7100-10, s. 28

Dle ustanovení § 72 Daňového řádu lze řádné daňové tvrzení (daňové přiznání) podat pouze na tiskopise vydaném Ministerstvem financí, včetně všech jeho příloh. Přehled transakcí se spojenými osobami tvoří samostatnou přílohu k položce č. 12 I. oddílu tiskopisu č. 25 5404 - Přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „příloha“). Položky, které se vyplňují do samostatné přílohy jsou:

- výnosy v případě prodeje a pořizovací cena v případě nákupu dlouhodobého majetku,
- výnosy v případě poskytnutí a náklady v případě přijetí služeb, licenčních poplatků, úroků a ostatních transakcí,
- výše přijatých a poskytnutých úvěrových finančních nástrojů a podílů na zisku,
- případné přijetí anebo poskytnutí bezúplatného plnění, a
- stav dlouhodobých a krátkodobých pohledávek a závazků.

V souladu s pokyny k příloze se příloha vyplňuje za každou spojenou osobu zvlášť, a to jen v případě, pokud za zdaňovací období byla splněna alespoň jedna z následujících podmínek:

- a) *aktiva celkem více než 40 mil. Kč, kdy se aktivy celkem rozumí úhrn zjištěný z rozvahy podle ustanovení § 1d odst. 1 zákona o účetnictví, nebo*
- b) *roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč, vypočtený podle § 1d odst. 2 zákona o účetnictví, nebo*
- c) *průměrný přepočtený počet zaměstnanců více než 50, kterým se rozumí údaj uvedený dle dílčích pokynů na řádku 2 tabulky K daňového přiznání, za předpokladu, že:*
  - 1) *uskutečnil transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí. Přílohu vyplní pouze ve vztahu k těmto zahraničním spojeným osobám, nebo*
  - 2) *vykázal na ř. 200 daňovou ztrátu, a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou. Přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám, nebo*
  - 3) *je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani v souladu se zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů a současně uskutečnil transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou.<sup>85</sup>*

---

<sup>85</sup> Příloha k položce 12 I. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob, s. 2

V zásadě tedy daňoví poplatníci vyplňují údaje týkající se hlavně zahraničních spojených osob. Údaje týkající se tuzemských spojených osob daňoví poplatníci vyplňují pouze v případě, že vykazují daňovou ztrátu anebo jsou příjemci investičních pobídek.

Povinnost vyplnit přílohu se nevztahuje na stálé provozovny, banky, pobočky zahraničních bank, spořitelni a úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny a jejich pobočky z jiného členského státu anebo z třetího státu, investiční společnosti včetně obhospodařovaných podílových fondů, investiční fondy a penzijní společnosti.<sup>86</sup>

### **3.1.5. ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ ZPŮSOBU, JAKÝM BYLA VYTVOŘENÁ CENA SJEDNÁVANÁ MEZI SPOJENÝMI OSOBAMI**

Ustanovení § 38nc odst. (1) ZDP<sup>87</sup> dává možnost daňovým poplatníkům požádat o závazné posouzení způsobu tvorby ceny mezi spojenými osobami (dále jen „Závazné posouzení“). Toto ustanovení navazuje na předběžné cenové dohody, jak jsou popsány ve Směrnici z roku 2017.<sup>88</sup> Vydání závazného posouzení poskytuje daňovým poplatníkům jistotu způsobu, jak bude správcem daně rozhodnuto o jejich daňové povinnosti. Pokyn Ministerstva financí č. D – 333 - Sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, ukládá správci daně povinnost vycházet především z postupů, které doporučuje OECD ve směrnících a také ukládá povinnost přihlížet k výsledkům jednání pracovních orgánů EU, zejména JPTF, v oblasti předběžných cenových dohod.<sup>89</sup>

Závazné posouzení se vydává na základě údajů poskytnutých daňovým poplatníkem správci daně alespoň v rozsahu dle ustanovení § 38nc odst. (2) ZDP. Toto rozhodnutí se vydává pro konkrétní zdaňovací období. Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového poplatníka za splnění následujících předpokladů:

---

<sup>86</sup> TOMEŠ, Petr; PROKOPOVÁ, Julie. Vykazování transakcí se spojenými osobami v roce 2015, *Daně a právo v praxi*. Sv. 20, (2015) č. 6, s. 33

<sup>87</sup> Ustanovení § 38nc odst. (1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, zní: „Poplatník, který sjednává cenu v obchodním vztahu s osobou, která je vůči němu považována za spojenou osobu, může požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (§ 23 odst. 7) (dále jen „závazné posouzení ceny“).“

<sup>88</sup> Pokyn D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, č.j.: 39/ 86 838/2009-393, s. 1

<sup>89</sup> Pokyn D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, č.j.: 39/ 86 838/2009-393, s. 1

1. podmínky věci (transakce), na základě kterých bylo vydáno rozhodnutí o Závazném posouzení se zásadně nezměnily,
2. nedošlo ke změnám zákonné úpravy, na základě které bylo rozhodnutí o Závazném posouzení vydáno, a
3. od právní moci rozhodnutí o Závazném posouzení neuplynulo více než 3 roky, ledaže byla v rozhodnutí o Závazném posouzení stanovena lhůta kratší než 3 roky.<sup>90</sup>

### **3.2. DALŠÍ USTANOVENÍ ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ TÝKAJÍCÍ SE PŘEVODNÍCH CEN**

Kromě výše uvedeného ustanovení § 23 odst. 7) ZDP, obsahuje ZDP i další ustanovení týkající se spojených osob a převodních cen, které se týkají zejména pravidel nízké kapitalizace, skrytých podílů na zisku, stálých provozoven a investičních pobídek.

#### **3.2.1. SKRYTÉ PODÍLY NA ZISKU**

Ustanovení § 22 odst. 1) písm. g) bod 3. ZDP určuje, že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u daňových nerezidentů považují také příjmy z úhrad od daňových rezidentů a jejich stálých provozoven, kterými jsou, mimo jiné, podíly na zisku, přičemž za podíly na zisku se považují také rozdíly mezi zjištěnou cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou v souladu s ustanovením §23 odst. (7) ZDP a úroky, které se neuznávají jako výdaj z důvodů porušení tzv. pravidel nízké kapitalizace, s výjimkou kdy je druhou stranou transakce daňový rezident členského státu Evropské unie, EHP anebo Švýcarské konfederace. Toto se nazývá také jako překlasifikace anebo překvalifikace příjmů na podíly na zisku. Tato překlasifikace je závislá také na existenci anebo neexistenci příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Následkem překlasifikace příjmů na podíly na zisku je nemožnost snížení základu daně o příslušné výdaje<sup>91</sup> a to z důvodu, že podíly na zisku představují v souladu s ustanovením § 8 odst. (3) a §20b odst. (1) ZDP samostatný základ daně. Dle Pokynu GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se v případě, že se aplikuje smlouva o zamezení dvojímu zdanění, překvalifikace úroků, které se neuznávají jako výdaj na podíly na zisku uplatní pouze v případě, že je mezi věřitelem a dlužníkem zvláštní vztah. Tento zvláštní vztah může být charakterizován například tím, že:

<sup>90</sup> ustanovení § 133 zákona č. 280/2009, daňový řád, v platném znění

<sup>91</sup> ustanovení § 5 odst. (5) a §23 odst. (4) písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

- *úvěrový finanční nástroj značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do majetku obchodní korporace nebo byl poskytnut k vyrovnání úbytku podstatné části majetku a není pokryt likvidními aktivy,*
- *věřitel se podílí na zisku obchodní korporace,*
- *splácení úvěrového finančního nástroje je podřízeno nárokům jiných věřitelů nebo výplatě podílu na zisku,*
- *výše nebo výplata úroků závisí na zisku obchodní korporace,*
- *smlouva o úvěrovém finančním nástroji neobsahuje žádné přesné ustanovení o lhůtě splatnosti.<sup>92</sup>*

### **3.2.2. STÁLÉ PROVOZOVNY**

Ustanovení § 23 odst. (11) ZDP se týká stálých provozoven. Dle ustanovení § 22 odst. (2) ZDP se stálou provozovnou rozumí místo k výkonu činnosti poplatníka, který je daňovým nerezidentem, na území České republiky. Příjmy z úhrad stálé provozovny se pak v souladu s výše uvedeným ustanovením § 22 odst. 1) písm. g) bod 3. ZDP, považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky. Ustanovení § 23 odst. (11) ZDP pak stanoví, že: „*u stálé provozovny nemůže být základ daně anebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z těžby anebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem anebo bydlištěm na území České republiky. Ke stanovení může být použito poměru zisku nebo ztráty k nákladům nebo hrubým příjmům u srovnatelných poplatníků nebo činností, srovnatelné výše obchodního rozpětí (provize) a jiných srovnatelných údajů.*“

Obdobné ustanovení obsahuje čl. 7 odst. (2) Modelové smlouvy, který stanoví, že zisky, které jsou přičitatelné stálé provozovně v každém smluvním státě jsou zisky, které lze očekávat v případě, že by se jednalo o nezávislý podnik vykonávající stejné anebo podobné aktivity za stejných anebo obdobných podmínek, berouc do úvahy jeho funkci, použitý majetek a podstoupená rizika.<sup>93</sup>

Je-li mezi Českou republikou a státem, ve kterém se nachází stálá provozovna daňového poplatníka uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, nelze postupovat podle ustanovení § 23 odst. (11) ZDP. Užití předmětného ustanovení je v takovém případě nevhodné také z

<sup>92</sup> Pokyn GFŘ D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. února 2015, Č. j.: 5606/15/7100-10, s. 24

<sup>93</sup> OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-2390-29, s. M-22

důvodu, že nelze užít podmínky pro stanovení základu daně stálých provozoven nacházejících se na území České republiky na stálé provozovny nacházející se v jiných státech. K tomu se vyjadřuje i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 5. února 2015, sp. zn. 2 Afs 8/ 2014 - 174, kde stanoví, že: „Stěžovatel dále namítá, že pro určení zisku přičitatelného stálé provozovně v SRN nelze vycházet z ekonomických podmínek v České republice a že je nesprávný postup správce daně, akceptovaný krajským soudem, vycházející ze základu daně českého podniku. Skutečně zde nelze postupovat podle § 23 odst. 11 zákona o daních z příjmů, který upravuje základ daně u stálých provozoven umístěných na území České republiky (§ 22 odst. 2 téhož zákona). I zde je rozhodné znění čl. 7 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ten konstruuje, že stálá provozovna vykonává samostatně činnost podniku, a to za shodných či obdobných podmínek. Toto ustanovení nelze vyložit jinak, než že se stálé provozovně modeluje jak činnost, tak i podmínky. Pokud se stěžovatel dovolává odlišných ekonomických podmínek v obou zemích, nijak je nekonkretizuje, a navíc jím užitá metoda určení zisku přičitatelného stálé provozovně tyto údajně odlišné podmínky také nijak nezohledňuje; stěžovatel pouze tvrdí, že se v důsledku užití dané metody tyto zisky staly vyrovnanějšími v jednotlivých obdobích.“<sup>94</sup>

Dle ustanovení § 38nd ZDP má daňový nerezident možnost požádat správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. Jeho předmětem je určení, zda způsob určení základu daně nebo daňové ztráty daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny nevede k nižšímu základu daně či vyšší daňové ztrátě, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek daňový rezident České republiky. Toto rozhodnutí je vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového nerezidenta účinné za stejných podmínek jako závazné posouzení způsobu tvorby ceny mezi spojenými osobami.<sup>95</sup>

### 3.2.3. NÍZKÁ KAPITALIZACE

Ustanovení § 25 odst. (1) písm. w) ZDP stanoví tzv. test nízké kapitalizace, kterým se rozumí testování daňové uznatelnosti úroků podle tohoto ustanovení.<sup>96</sup> Dle tohoto ustanovení lze v případě, že se jedná o spojené osoby, daňově uznat úroky a další náklady související s

<sup>94</sup> Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 8/2014 - 181, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017]. Dostupné z:

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0008\\_2Afs\\_1400174\\_20150217112744\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0008_2Afs_1400174_20150217112744_prevedeno.pdf)

<sup>95</sup> § 132 a 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění

<sup>96</sup> FUČÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Praha: ASPI, 2008. Téma (ASPI). ISBN 978-80-7357-323-2, s. 199

poskytnutím úvěru pouze do výše, v jaké v průběhu zdaňovacího období nepřesahují čtyřnásobek vlastního kapitálu anebo šestinásobek vlastního kapitálu, je-li příjemcem banka anebo pojišťovna.<sup>97</sup> Ustanovení §25 odst. (3) ZDP následně stanoví, že do úvěrových finančních nástrojů podle ustanovení § 25 odst. (1) písm. w) ZDP se nezahrnují nástroje, z kterých úroky jsou součástí vstupní ceny majetku a také bezúročné úvěrové finanční nástroje. Matematický návod k vypočtení výše úroků, které lze, resp. nelze uznat jako daňový výdaj je obsažen v Pokynu GFR č. D – 22. Při vykázání záporného vlastního kapitálu jsou veškeré finanční výdaje z přijatých úvěrových finančních nástrojů podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP daňově neuznaným výdajem.<sup>98</sup>

### 3.2.4. INVESTIČNÍ POBÍDKY A SLEVY NA DANI

Další ustanovení § 35a odst. 2 písm. d) a § 35b ZDP se týkají podmínek pro uplatnění slevy na dani poplatníků, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změnách některých zákonů (zákon o investičních pobídkách). Poplatníci musí splnit všeobecné podmínky stanovené zákonem o investičních pobídkách a zvláštní podmínky stanovené v ZDP, mimo jiné, nesmí počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém splnili všeobecné podmínky, zvýšit základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami dle ustanovení § 23 odst. (7) ZDP způsobem, který neodpovídá principům běžných obchodních vztahů.<sup>99</sup> Nedodrží-li poplatník tuto podmínku, nárok na slevu se snižuje o částku odpovídající součinu sazby daně a části změny základu daně po snížení o ty položky, na jejichž výši mělo porušení výšeuvedené podmínky vliv. Poplatník je následně povinen podat dodatečné daňové přiznání za všechna období, ve kterých tato podmínka nebyla dodržena.<sup>100</sup>

---

<sup>97</sup> Ustanovení § 25 odst. (1) písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, zní: „Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména: finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěrového finančního nástroje dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, zápůjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěrovému finančnímu nástroji věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.“

<sup>98</sup> Pokyn GFR D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. února 2015, Č. j.: 5606/15/7100-10, s. 40

<sup>99</sup> ustanovení § 35a odst. (2) písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

<sup>100</sup> ustanovení § 35b odst (7) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění



### 3.3. POKYNY MINISTERSTVA FINANCÍ

K sjednocení praxe v některých oblastech převodních cen vydává Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství metodické pokyny s označením D. V současnosti jsou platné následující pokyny:

- Pokyn Ministerstva financí č. D – 332 - Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny (nahradil Pokyn Ministerstva financí č. D – 258),
- Pokyn Ministerstva financí č. D – 333 – Sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (nahradil Pokyn Ministerstva financí č. D – 292),
- Pokyn Ministerstva financí č. D – 334 - Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (nahradil Pokyn Ministerstva financí č. D – 293), a
- Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D – 10 - Ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky.

Tyto pokyny nejsou pramenem práva a nejsou pro daňové poplatníky závazné<sup>101</sup> a mohou sloužit jako vodítko při uplatňování principů plynoucích z doporučení obsažených ve Směrnici 2017 a v jiných dokumentech. Pro správce daně plyne závaznost pokynů ze skutečnosti, že jsou vydávány jako interní normativní instrukce.<sup>102</sup>

K závaznosti pokynů se ve své rozhodovací praxi vyjádřuje také Nejvyšší správní soud, například v rozsudku ze dne 16. srpna 2010 č. j. 2 Afs 53/2010 - 63, kde uvádí: „*Pokyny ministerstev jsou interními předpisy, které upravují a sjednocují praxi správních orgánů. Přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy. Nejvyšší správní soud se povahou metodických pokynů a závazností správní praxe správních orgánů zabýval již v několika svých rozhodnutích, na základě kterých je možné stručně definovat závaznou správní praxi pomocí 1. kritéria zákonnosti – musí se jednat výhradně o praxi (činnost, příp. nečinnost), která je stanovena v souladu se zákonem, resp. vytvořena na základě zákonem svěřené pravomoci, přičemž nesmí zasahovat do zákonem zaručených práv soukromých osob, a 2. kritéria*

<sup>101</sup> viz. čl. 4. odst. (1) ústavního zákona č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod, které zní: „*Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.*“

<sup>102</sup> srov. IV. ÚS 42/94 ze dne 2. 6. 1994

*předvídatelnosti – praxe je ze strany příslušných správních orgánů všeobecně přijímána a dodržována, je možné legitimně očekávat stejný postup v podobných případech.*<sup>103</sup> a dále také v rozsudku ze dne 26. února 2015 č.j. 2 Afs 213/2014 – 39, kde uvádí: „*Pokyn D-330 a jemu obdobné pokyny jsou vydávány jako interní normativní instrukce a nejsou obecně závazné – nejsou tedy stricto sensu pramenem práva. Stěžovatel tedy může v této souvislosti namítat pouze to, že se na základě citovaného pokynu vytvořila správní praxe, od níž se žalovaný nemůže svévolně odchýlit, neboť takový postup by byl libovůlí, která je v právním státě nepřipustná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, č. 605/2005 Sb. NSS).*“<sup>104</sup>

Co se týče časové závaznosti, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. ledna 2015 č. j. 6 Afs 101/2014 - 36 uvádí: „*Samotný pokyn č. 15/2012 svoji časovou působnost upravuje pouze tak, že nabývá účinnosti dnem podpisu (8. 10. 2012). Při doslovném výkladu by tedy bylo možno dojít k závěru, že se vztahuje i na řízení zahájená před jeho účinností, je-li v nich rozhodnutí správního orgánu vydáno až po jeho účinnosti. Takový výklad by ovšem byl v rozporu s požadavkem ochrany oprávněné důvěry v právo. Tento požadavek platí nejen pro zákonodárce, ale i pro veřejnou správu rozhodující v prostoru pro správní uvážení. Pokud veřejná správa zužuje prostor pro zmírňující správní uvážení, jako je tomu v případě, kdy prominutí určité povinnosti podmíní tím, že nějaký s tím související úkon musel být učiněn v určité lhůtě, může takový krok, jenž je potenciálně v neprospěch jednotlivců, na něž by mohlo dobrodíní zmírňujícího správního uvážení dopadnout, učinit zásadně jen do budoucna, tedy jen pro takové případy, jejichž „skutkové těžiště“ se nachází až v době po změně (zprísňení) správní praxe.*“<sup>105</sup>

Pokyny státní správy v oblasti převodních cen neukládají daňovým poplatníkům povinnosti ani je nezavazují k jejich dodržování. Dodržováním doporučení obsažených v pokynech však mohou daňoví poplatníci zvýšit míru své jistoty ohledně rozhodování o jejich daňové povinnosti.

---

<sup>103</sup>Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 53/2010-63, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 22.9.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2010/0053\\_2Afs\\_1000\\_dcaebe72\\_a474\\_4e65\\_9718\\_35d654543\\_lab\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0053_2Afs_1000_dcaebe72_a474_4e65_9718_35d654543_lab_prevedeno.pdf)

<sup>104</sup>Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 213/2014-39, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 22.9.2017]. Dostupné z: [http://nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0213\\_2Afs\\_1400039\\_20150311130154\\_prevedeno.pdf](http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0213_2Afs_1400039_20150311130154_prevedeno.pdf)

<sup>105</sup> Rozsudek NSS č.j. 6 Afs 101/2014-36, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 22.9.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0101\\_6Afs\\_1400036\\_20150205093908\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0101_6Afs_1400036_20150205093908_prevedeno.pdf)



## 4. VNITROSKUPINOVÉ SLUŽBY

Vnitroskupinové služby jsou společně s prodejem zboží, vnitroskupinovým financováním a poskytováním licencí k nehmotnému majetku (např. software, ochranné známky atd.) dalším typem transakcí, jejichž provádění je pro sdružené podniky typické. Mezi hlavní důvody pro zajišťování určitých typů služeb interně (tzv. *in-house*), tj. v rámci skupiny a nikoli outsourcováním externím poskytovatelům patří snižování nákladů, možnost větší kontroly efektivity poskytování služeb, znalost specifických poměrů ve skupině, jednodušší výměna informací atd. Služby poskytované ve skupině lze z hlediska jejich druhu členit na různé kategorie.

Mezi služby administrativní anebo správní, které jsou nutné pro základní chod každé společnosti, můžeme zahrnout např. účetnictví, audit, právní služby, služby informačních technologií, úklid, pronájem kanceláří, HR, atd. Dalším typem služeb jsou služby sofistikované, které jsou specifické s ohledem na podnikatelskou činnost příjemce služeb. Mezi tyto můžeme zařadit různé druhy poradenství, výzkum a vývoj, poskytování know-how, PR & marketing, správa nehmotného majetku, poskytování půjček.

Z hlediska metod užitých pro nastavování převodních cen lze vnitropodnikové služby dělit také na služby, které jsou poskytovány jak sdruženým podnikům, tak nezávislým podnikům a na služby specifické, které jsou poskytovány pouze v rámci skupiny.

Vnitroskupinové služby mohou být poskytovány jako sdílené služby. Sdílené služby poskytuje nejčastěji mateřská společnost a to pro celou skupinu anebo pro některé podniky ve skupině. Mezi nejčastější sdílené služby můžeme zařadit služby informačních technologií, HR, centrální nákup a prodej, právní služby, účetnictví, finanční služby, marketing a pojištění. Tyto služby lze označit také jako manažerské služby.<sup>106</sup>

### 4.1. PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY (1979) A PŘEVODNÍ CENY A NADNÁRODNÍ PODNIKY - TŘI DAŇOVÉ PROBLÉMY (1984)

Problematice vnitroskupinových služeb a přiřazování nákladů centrálního řízení a služeb byla věnována zvláštní kapitola ve Zprávě z roku 1984, která blíže rozvádí kapitolu IV. Zprávy z roku 1979. Komise se ve Zprávě z roku 1984 věnuje zejména těm typům služeb, které jsou

---

<sup>106</sup> KOCMAN, Miroslav; TOMEŠ, Petr; KRATOCHVÍLOVÁ, Barbora. Problematika vnitroskupinových služeb. Daně a právo v praxi. Sv. 18, (2013) č. 11, s. 36

poskytovány v rámci vysoce integrovaných skupin nadnárodních podniků prostřednictvím mateřské společnosti anebo prostřednictvím tzv. center sdílených služeb (z angl.: *group service centre*) a tomu, jak určit, které z nákladů, které vznikly mateřské společnosti anebo centru sdílených služeb lze přiřadit mateřské společnosti anebo centru sdílených služeb a které by měly nést příjemci služeb, tj. ostatní členové skupiny.

Důvodem, proč byla nákladům centrálního řízení a služeb věnována zvláštní pozornost je riziko dvojího zdanění, které nastává v případě, že příslušné daňové správy neuznají náklady jako daňově uznatelné ani u jednoho subjektu řízené transakce. Komise určuje jako hlavní kritérium pro dělení nákladů to, kdo má přínos z prováděných aktivit a toto kritérium dále rozvádí.<sup>107</sup>

#### 4.1.1. KLASIFIKACE SLUŽEB

Pro účely Zprávy z roku 1979 Komise klasifikuje jednotlivé služby do následujících tří kategorií:

1. služby poskytované mateřskou společností jakožto akcionářem,
2. služby poskytované ve prospěch jednoho anebo více sdružených podniků, a
3. služby poskytované v různé míře ve prospěch mateřské společnosti, skupině jako celku anebo jednomu nebo vícero sdruženým podnikům zvlášť.

V případě, že byly služby poskytovány ve prospěch jednotlivých podniků, není určení, zda měl tento podnik ze služby prospěch, nijak obtížné, naproti tomu, kdy jsou služby poskytovány pro skupinu jako celek a jednotlivé subjekty mají ze služeb prospěch jenom nepřímou. Služby, které poskytuje mateřská společnost jakožto akcionář z důvodu ochrany svých investic, jako např. audit dceřiných společností, náklady zasedání představenstva, valné hromady, nejsou přičitatelné dceřiným společnostem.<sup>108</sup> Obecně může být kritériem pro přičitatelnost nákladů to, zda má dceřiná společnost ze služby prospěch přímý anebo nepřímý a také to, zda by byla dceřiná společnost ochotna za službu zaplatit i nezávislému poskytovateli.<sup>109</sup> Dle Zprávy z

---

<sup>107</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, OECD Publishing, Paříž, 1984, ISBN 978-92-64-1678-03, s. 73 – 74

<sup>108</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7, s. 77

<sup>109</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7, s. 78

roku 1979 je nutno prokázat, že daná služba byla poskytnuta, vznikly určité náklady a z dané služby má subjekt, alespoň potenciálně, prospěch.<sup>110</sup>

Náklady mateřské společnosti by měly být odlišeny od nákladů, které byly vynaloženy na zvýšení zisků skupiny jako celku. Toto lze odlišit na základě struktury rozhodování ve skupině a to dle toho, zda je skupina vysoce centralizovaná a většina rozhodování je činěna na úrovni mateřské společnosti (což zahrnuje také centrální poskytování určitých služeb jako např. audit, finanční kontrolling, fundraising atd.) anebo zda je skupina vysoce decentralizovaná a aktivity mateřské společnosti jsou omezené na pouhou kontrolu a monitorování investic. Ve druhém případě lze veškeré náklady kvalifikovat jako náklady mateřské společnosti spojené s držením podílů. V prvním případě je přiřazování nákladů obtížnější, nicméně praktickým řešením může být rozdělení celkové výše nákladů na základě času stráveného jednotlivými osobami a oddělení prováděním jednotlivých činností.<sup>111</sup>

#### 4.1.2. METODY PRO NÁHRADU NÁKLADŮ

Dle Zprávy z roku 1979 mohou být jakékoli úhrady za služby poskytované mezi sdruženými podniky daňově uznatelnými pouze v případě, že měl příjemce ze služby prospěch.<sup>112</sup> Zpráva z roku 1984 dále blíže rozvádí metody náhrady nákladů, které skupiny nadnárodních podniků používají pro úhradu nákladů vzniklých mateřské společnosti anebo centru sdílených služeb v souvislosti se službami poskytovanými sdruženým podnikům. Zpráva z roku 1984 uvádí jako nejčastější metody:

1. náhradu přímých nákladů vzniklých v souvislosti s jednotlivými službami,
2. sdílení nákladů pomocí rozdělení a přiřazení nákladů sdruženým podnikům na základě podílu na výhodách, které jim plynou z poskytnutých služeb,
3. tzv. metodu fixního klíče, kdy odměna za služby závisí např. na hrubém obratu anebo jiném ukazateli, a

---

<sup>110</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7, s. 81

<sup>111</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, OECD Publishing, Paříž, 1984, ISBN 978-92-64-1678-03, s. 82

<sup>112</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7, s. 77

4. přiřádku podniku, kterému vznikají centrální náklady, k cenám zboží, které tento podnik prodává sdruženým podnikům.<sup>113</sup>

První metoda se označuje jako přímá metoda a může být použita zejména v případech, kdy podnik poskytuje dané služby i třetím stranám.<sup>114</sup>

Zbývající tři metody jsou označovány jako nepřímé metody. Tyto mohou být použity zejména v případech, kdy podíl na výhodách z poskytovaných služeb nelze kvantifikovat anebo v případě, kdy by záznamy o jednotlivých prováděných činnostech (např. manažerské služby) představovaly neúměrné administrativní zatížení. Kvůli nedostatečné určitosti nepřímých metod doporučuje Komise, aby byly metody zahrnuty ve smlouvách a to co nejvíc jednoznačně, aby byly smlouvy skutečně dodržovány po co nejdelší dobu a dále aby byly dodržovány obecně akceptované účetní standardy, aby podniky, které se podílejí na sdílení nákladů měly k těmto službám skutečně přístup a aby byly ve smlouvách co nejdříve reflektovány jakékoli změny, které nastaly v odpovědnostech a činnostech členů skupiny, které mají vliv na výhody plynoucí z poskytovaných služeb.<sup>115</sup>

## **4.2. SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH PRO NADNÁRODNÍ PODNIKY A DAŇOVÉ SPRÁVY (2010)**

Problematicke vnitroskupinových služeb je věnována kapitola VII. Směrnice z roku 2010. Dle Komise je pro posouzení, zda byla vnitroskupinová služba skutečně poskytnuta z hlediska principu tržního odstupu klíčové, zda poskytnutí služeb v konkrétním případě přispívá k zlepšení anebo alespoň udržení postavení příjemce. Toto lze určit dle toho, zda by byl nezávislý podnik za srovnatelných podmínek ochoten za poskytnutou službu jiným nezávislým podnikem zaplatit, anebo zda by zajistil tuto službu interně, s použitím vlastních zdrojů (tzv. *in-house*). Není-li tato podmínka splněna, nelze službu považovat za poskytnutou v souladu s principem tržního odstupu.<sup>116</sup>

### **4.2.1. VÝVOJ OPROTI ZPRÁVĚ Z ROKU 1984**

---

<sup>113</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7, s. 84

<sup>114</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7, s. 85

<sup>115</sup> OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, OECD Publishing, Paříž, 1984, ISBN 978-92-64-1678-03, s. 86-87

<sup>116</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 206

I když je počtem stran Směrnice z roku 2010 oproti Zprávě z roku 1984 rozsáhlejší, obsahem zůstalo sdělení Komise ohledně problematiky vnitroskupinových služeb ve své podstatě téměř nezměněné. Směrnice z roku 2010 blíže rozvádí některé problémy, které mohou nastat v souvislosti s nastavováním převodních cen za vnitroskupinové služby a je do určité míry kazuistická. Nejvýznamnějším posunem je vyčlenění problematiky ujednání o sdílení nákladů do zvláštní kapitoly a to z důvodu, že tyto ujednání mají přesah jak do problematiky poskytování služeb, tak do problematiky převodu nehmotného majetku. Pro úplnost jsou níže uvedena nová ustanovení týkající se problematiky vnitroskupinových služeb, která byla obsažena ve Směrnici z roku 2010.

#### **4.2.1.1. KLASIFIKACE SLUŽEB**

Oproti Zprávě z roku 1984, rozlišuje Komise pouze dva druhy služeb (činností) prováděných mateřskou společností (anebo centrem sdílených služeb), a to:

1. akcionářské činnosti, tj. činnosti prováděné pouze v zájmu mateřské společnosti, které dceřině společnosti nepotřebují a nebyly by ochotny za takové služby zaplatit, jako např. náklady zasedání valné hromady, náklady dozorčí rady, náklady na reporting včetně konsolidace reportů atd., a
2. správcovské činnosti, které mohou zahrnovat také poskytování služeb dceřiným společnostem, jako je plánování, krizový manažment a jiné.

#### **4.2.1.2. DUPLIKACE SLUŽEB**

Dle Komise by se služby neměly duplikovat, tj. služba, která byla poskytnutá jiným sdruženým podnikem by neměla být současně poskytnuta také třetí stranou anebo tzv. in-house. Výjimkou může být dočasná duplikace v souvislosti s interní reorganizací anebo pokud je důvodem duplikace minimalizace rizik.<sup>117</sup>

#### **4.2.1.3. VEDLEJŠÍ PŘÍNOSY**

V případě, kdy jeden člen skupiny nadnárodních podniků má pouze vedlejší přínos z činnosti, která byla prováděna pro jiného člena skupiny, tento přínos by neměl být považován za

---

<sup>117</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 207 - 208



poskytování, resp. přijímání vnitroskupinové služby. Taková situace může nastat např. v případě reorganizace skupiny anebo v případě, že podnik má díky svému začlenění do skupiny nadnárodních podniků vyšší úvěrový rating, než by měl v případě, že by nebyl začleněn do skupiny.<sup>118</sup>

#### **4.2.1.4. PŘÍKLADY CENTRALIZOVANÝCH SLUŽEB**

Směrnice z roku 2010 uvádí některé příklady služeb, které mohou být poskytovány centralizovaně členům skupiny nadnárodních podniků. Mezi tyto služby patří např.: plánování, koordinace, rozpočtová kontrola, finanční poradenství, vedení účetnictví, audit, právní poradenství, factoring, služby informačních technologií, poskytování půjček, management měnových rizik, atd.<sup>119</sup>

#### **4.2.1.5. VÝPOČET CENY V SOULADU S PRINCIPEM TRŽNÍHO Odstupu**

Cena za poskytnuté vnitropodnikové služby by měla být určena z pohledu příjemce i poskytovatele služby. Určení by tedy mělo zohledňovat hodnotu, jakou služba přináší jejímu příjemci, cenu, jakou by byl ochoten zaplatit nezávislý podnik za srovnatelných podmínek jakož i náklady, které poskytovateli služby vznikají v souvislosti s jejím poskytováním. Za tímto účelem může být vhodné provedení také funkční analýzy.<sup>120</sup>

Metody pro stanovení převodní ceny za poskytnutí služby mohou být určeny v souladu s Kapitoulou I. až III. Směrnice z roku 2010. Je tedy možné použít tradiční transakční metody jakož i transakční ziskové metody.<sup>121</sup> Jedná-li se o pouhé zprostředkování služeb bez dalšího přínosu zprostředkovatele a byla-li použita metoda nákladů a přírážky, základem pro určení přírážky zprostředkovatele by neměly být náklady na poskytnutí služby ale náklady vzniklé v souvislosti se samotným zprostředkováním služby.<sup>122</sup>

---

<sup>118</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 208 - 209

<sup>119</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 209

<sup>120</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 214

<sup>121</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 214

<sup>122</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 216

#### 4.2.2. UJEDNÁNÍ O PODÍLENÍ SE NA NÁKLADECH

Problematika sdílení nákladů byla pro svojí specifickost vyčleněna do zvláštní kapitoly č. VIII s názvem ujednání o podílení se na nákladech (z angl. *costs contribution arrangements*). Tato kapitola slouží jako podpůrný návod pro určení tržních cen pro vnitroskupinové služby a také pro vnitroskupinové převody nehmotného majetku.<sup>123</sup>

Základním předpokladem pro účast podniku na ujednání o podílení se na nákladech v souladu s principem tržního odstupu je alespoň potenciální prospěch, který má podniku plynout z činnosti, které se ujednání týká. Je-li tato podmínka splněna, je nutné určit hodnotu, jakou strana přispívá ke společné aktivitě. Tato hodnota by měla být také v souladu s principem tržního odstupu, tj. taková, kterou by přispíval za srovnatelných podmínek nezávislý podnik.<sup>124</sup> Tato hodnota může být jak peněžní, tak nepeněžní, tj. zahrnující použití různého majetku, anebo poskytování administrativního zázemí. Pro úpravy mohou být použity vyrovnávací platby (z angl. *balancing payments*), pomocí kterých jsou poměry mezi dvoma zúčastněnými podniky vyrovnány.<sup>125</sup>

Cílem, kterým se Komise v kapitole o ujednání o podílení se na nákladech zabývá, je určení výše podílů stran na nákladech v souladu s očekávaným podílem stran na prospěchu z transakce. Podíl na prospěchu z transakce může být určen podle očekávaného dodatečného příjmu, který má straně z transakce plynout, ale také jej lze určit podle očekávané úspory nákladů. Není-li možné určit odpovídající podíl na nákladech podle výše uvedeného, lze jej určit také použitím alokačních klíčů, jako například počet zaměstnanců, investovaný kapitál, výše prodeje atd., a to dle povahy transakce a vztahů mezi zúčastněnými stranami.<sup>126</sup>

Komise ve Směrnici z roku 2010 dále uvádí, že za předpokladu splnění podmínek tržního odstupu by měly být náklady, kterými se strany podílejí na transakci, která je předmětem ujednání o podílení se na nákladech, daňově uznatelnými náklady. Rovněž vyrovnávací platby by měly být daňově uznatelné a to jako zvýšení nákladů plátce vyrovnávací platby a náhrada

---

<sup>123</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 221

<sup>124</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 223 - 224

<sup>125</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 225

<sup>126</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 225

nákladů (a tím snížení nákladů) příjemce vyrovnávající platby. Vyrovnávající platby by neměly být posuzovány jako licenční poplatky za užívání nehmotného majetku.<sup>127</sup>

Není-li ujednání o podílení se na nákladech v souladu s principem tržního odstupu, znamená to, že alespoň jedna ze stran transakce přispěla do transakce víc, než je její podíl anebo očekávaný podíl na prospěchu z transakce a alespoň jedna ze stran obdržela plnění větší, než je její podíl anebo očekávaný podíl na prospěchu z transakce. V takovém případě by měly být provedeny odpovídající úpravy a to např. pomocí výše uvedených vyrovnávajících plateb anebo úpravou alokačních klíčů. Komise uvádí, že daňové správy by se měly vyvarovat provádění marginálních úprav.<sup>128</sup>

#### 4.2.2.1. PŘIPOJENÍ SE K A VYSTOUPENÍ Z UJEDNÁNÍ O PODÍLENÍ SE NA NÁKLADECH

Připojením k již existujícímu ujednání o podílení se na nákladech může mít nově přistupující strana, podle povahy transakce, prospěch z připojení se k ujednání v podobě přístupu k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje anebo jiným výsledkům transakce. Aby byl v takovém případě dodržen princip tržního odstupu, jakýkoli převod práv na nově přistupující stranu by měl být kompenzován vstupní platbou (z angl. *buy-in payment*). Její výše by měla být určena v souladu s hodnotou práv, které mají být na nově přistupující strany převedeny. Může nastat i opačná situace a to sice, že nově přistupující strana bude mít přínos pro transakci např. užitím nehmotných práv. V takovém případě by měly být provedeny vyrovnávající platby od stávajících stran transakce nově přistupující straně. Vyrovnávající platba a vstupní platba mohou být také vzájemně vyrovnány.<sup>129</sup>

Posouzení vstupní platby pro daňové účely by mělo být v souladu s obecnými principy příslušného daňového systému, včetně smluv o zamezení dvojímu zdanění a to tak, jako by platba byla provedena mimo ujednání o podílení se na nákladech za účelem obdržení prospěchu,

---

<sup>127</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 225

<sup>128</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 228

<sup>129</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 229 - 230

např. nehmotných výsledků činnosti, know-how atd. Vstupní platba by neměla být posuzována jako licenční poplatek za použití nehmotného majetku.<sup>130</sup>

V případě, kdy strana vystupující z ujednání o podílení se na nákladech přenechává ostatním stranám její podíl na výsledcích činnosti v podobě práv, mělo by být vystoupení komenzováno jeho výplatou (z angl. *buy-out payment*). Výplata by měla být pro daňové účely posuzována obdobně jako vstupní platba, tj. jako úplata za přenechání práv.<sup>131</sup>

Ujednání o vstupní platbě a o výplatě nemusí být potřebné v případech, kdy jsou předmětem ujednání o podílení se na nákladech služby, které nemají za výsledek vytvoření jakéhokoli majetku anebo práva.<sup>132</sup>

V případě ukončení ujednání o podílení se na nákladech všemi stranami, by měla každá ze stran obdržet podíl na jeho výsledcích v souladu s podílem, kterým se na sdílení nákladů podílela po celou dobu jeho trvání.<sup>133</sup>

#### **4.3. SMĚRNICE JTPF O VNITROSKUPINOVÝCH SLUŽBÁCH S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU**

Směrnice JTPF o vnitroskupinových službách s nízkou přidanou hodnotou z roku 2011 je výsledkem činnosti JTPF za období roku 2009 až 2010 (dále jen „Směrnice JTPF“). Dle sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 25. ledna 2011 je cílem Směrnice JTPF zvýšení efektivity v této oblasti, usnadnění oceňování, zamezení vynakládání nadbytečných zdrojů na podkladovou dokumentaci a ověřování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou a také pokrytí mezery v pokynech v této oblasti.<sup>134</sup>

---

<sup>130</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 230

<sup>131</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 230

<sup>132</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 231

<sup>133</sup> OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87, s. 231

<sup>134</sup> Evropská komise. *Sdělení komise evropskému parlamentu, radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od dubna 2009 do června 2010 a související návrhy: 1. Obecné zásady pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a 2. Možné koncepce pro trojstranné případy s prvkem mimo EU*, In: *eur-lex.europa.eu/* [online], [cit. 15.10.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=EN>, s. 3

JTPF popisuje vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou jako „lepidlo, jež drží pohromadě strukturu korporace a podporuje její hlavní funkce“. Těmito službami jsou tedy služby zejména administrativní povahy, které jsou svojí povahou vedlejší k hlavní obchodní činnosti jejich příjemce, jsou rutinní a nevytváří vysokou přidanou hodnotu.<sup>135</sup>

Klíčovým je určení, zda byla služba skutečně poskytnuta. Byla-li služba poskytnuta, musí být prokázán prospěch anebo očekávaný prospěch příjemce z předmětné služby.<sup>136</sup> Poskytnutá dokumentace společně s provedenými testy toho, zda byla služba poskytnuta a toho, zda ze služby plyne příjemci alespoň potenciální prospěch by měla prokázat, že příjemce, pokud by byl nezávislým podnikem, by byl ochoten za předmětnou službu zaplatit třetí straně anebo by tuto službu provedl sám.

Směrnice JTPF uvádí demonstrativní výčet obsahu dokumentace vztahující se k vnitroskupinovým službám s nízkou přidanou hodnotou, která může být požadována daňovou správou pro určení výše uvedeného, tj. toho, zda služba byla poskytnuta, zda ze služby plyne prospěch a zda byla splněna podmínka tržního odstupu. Směrnice JTPF uvádí následující seznam:

1. orientační indexy (např. náklady vzniklé na vnitroskupinové služby oproti celkovým provozním nákladům nebo úroveň, jakou se obrát z poskytování vnitroskupinových služeb podílí na celkovém obratu),
2. vysvětlení poskytování služeb v rámci celkového kontextu podnikání nadnárodní společnosti s cílem pochopit důvody poskytovatele i příjemce,
3. sesouhlasení společné politiky vnitropodnikového oceňování nadnárodních společností a služeb, které se skutečně poskytují ústředně,
4. popis druhu poskytovaných služeb a komu se poskytují,
5. podrobné údaje o přínosu nebo očekávaném přínosu pro příjemce,
6. vysvětlení struktury, skrze níž se služby dodávají,

---

<sup>135</sup> Evropská komise. *Sdělení komise evropskému parlamentu, radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od dubna 2009 do června 2010 a související návrhy: 1. Obecné zásady pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a 2. Možné koncepce pro trojstranné případy s prvkem mimo EU*, In: [eur-lex.europa.eu/](http://eur-lex.europa.eu/) [online], [cit. 15.10.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=EN>, s. 8

<sup>136</sup> Evropská komise. *Sdělení komise evropskému parlamentu, radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od dubna 2009 do června 2010 a související návrhy: 1. Obecné zásady pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a 2. Možné koncepce pro trojstranné případy s prvkem mimo EU*, In: [eur-lex.europa.eu/](http://eur-lex.europa.eu/) [online], [cit. 15.10.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=EN>, s. 12

7. popis normy skupiny ve vztahu k její auditorské metodě a ke službám,
8. popis toho, jak se konstruují sdružené náklady,
9. popis přiřazovacího klíče (klíčů),
10. odůvodnění zásadou obvyklých tržních podmínek u sazby obchodního rozpětí, anebo proč se neuplatnilo žádné obchodní rozpětí,
11. záznam toho, jak se o službách účtuje, což zahrnuje systém fakturace, data vypořádání, způsoby platby a případné rozpočtové opravy oproti fakticky provedeným opravám,
12. popis toho, jaké místo v systému poskytování služeb mají případné fúze nebo akvizice,
13. pochopení toho, jak se nové služby začleňují do systému, a jak se služba ukončuje,
14. jak se spravují služby na požádání,
15. jak se udržuje a aktualizuje systém poskytování služeb, a
16. dokumentace, kterou lze poskytnout.<sup>137</sup>

Co se týče problematiky sdružených nákladů, podstatným dle Směrnice JTPF je vymezení relevantních nákladů a vyloučení nákladů nerelevantních, tj. nákladů akcionáře a přímých nákladů zúčastněných společností.<sup>138</sup> Směrnice JTPF dále uvádí demonstrativní výčet informací, které mohou daňové správy požadovat pro posouzení sdružených nákladů, jako jsou např.:

1. auditorské standardy společnosti/skupiny,
2. vysvětlení metody účtování o nákladech použité při přiřazování přímých a nepřímých nákladů do sdružených nákladů,
3. základ, na němž byly náklady akcionářů výslovně vyloučeny ze sdružených nákladů,
4. popis a analýza položek ve sdružených nákladech (např. IT, účetnictví, lidské zdroje),
5. původ jakéhokoli použitého obchodního rozpětí a identifikace nákladů přiřazených bez obchodního rozpětí,
6. popis a analýza přiřazených nákladů, podrobný popis zejména tehdy, pokud se náklady na celosvětové služby přiřazují jednotlivým sdruženým podnikům, a

---

<sup>137</sup> Evropská komise. *Sdělení komise evropskému parlamentu, radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od dubna 2009 do června 2010 a související návrhy: 1. Obecné zásady pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a 2. Možné koncepce pro trojstranné případy s prvkem mimo EU*, In: *eur-lex.europa.eu/* [online], [cit. 15.10.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=EN>, s. 10 - 12

<sup>138</sup> Evropská komise. *Sdělení komise evropskému parlamentu, radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od dubna 2009 do června 2010 a související návrhy: 1. Obecné zásady pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a 2. Možné koncepce pro trojstranné případy s prvkem mimo EU*, In: *eur-lex.europa.eu/* [online], [cit. 15.10.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=EN>, s. 13

7. porovnání celkových sdružených nákladů a celkových přiřazených nákladů, aby se zaručilo, že přiřazené náklady nejsou větší než celkové náklady.<sup>139</sup>

Přílohou Směrnice JTPF je dále seznam obvykle poskytovaných vnitropodnikových služeb, které mohou spadat do oblasti působnosti Směrnice JTPF, jakož i seznam nákladů, které mohou být posuzovány jako náklady akcionářů (a které tedy nejsou přiřaditelné jako náklady vzniklé v souvislosti s poskytováním vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou).

#### **4.4. SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH PRO NADNÁRODNÍ PODNIKY A DAŇOVÉ SPRÁVY (2017)**

##### **4.4.1. VÝVOJ OPROTI ZPRÁVĚ Z ROKU 1984**

Kapitola VII. (*Zvláštní úvahy o vnitroskupinových službách*) a Kapitola VIII. (*Ujednání o podílení se na nákladech*) byly zrevidovány v roce 2015 v rámci Akčního plánu BEPS 8-10. Části A až C kapitoly VII. Směrnice z roku 2010, pojednávající o vnitroskupinových službách obecně, zůstaly, až na drobná zpřesnění, beze změny. Největší změnou oproti Směrnici z roku 2010 je nová část D., pojednávající o vnitroskupinových službách s nízkou přidanou hodnotou (z angl. *low value-adding intra-group services*). Změn se dočkala i Kapitola VIII. pojednávající o ujednání o podílení se na nákladech, přičemž tyto změny jsou spíše zpřesněním toho, o čemž již bylo pojednáno ve Směrnici z roku 2010.

##### **4.4.2. SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU**

Vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou jsou služby, které provádí jeden člen skupiny nadnárodního podniku pro jiného člena nadnárodního podniku a které:

1. mají podpůrný charakter,
2. netvoří hlavní obchodní činnost skupiny nadnárodních podniků,
3. jejich poskytování nevyžaduje použití jedinečných a hodnotných nehmotných věcí, ani jejich poskytování nevede k jejich vytváření, a

---

<sup>139</sup> Evropská komise. *Sdělení komise evropskému parlamentu, radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od dubna 2009 do června 2010 a související návrhy: 1. Obecné zásady pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a 2. Možné koncepce pro trojstranné případy s prvkem mimo EU*, In: *eur-lex.europa.eu/* [online], [cit. 15.10.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=EN>, s. 13 - 14

4. nezahrnují převzetí anebo kontrolu podstatných anebo významných riziky poskytovatelem služeb, ani nemají za následek vznik významných rizik pro poskytovatele služeb.<sup>140</sup>

Komise uvádí seznam služeb, které se za služby s nízkou přidanou hodnotou nepovažují. Těmito službami jsou:

1. služby, které tvoří hlavní obchodní činnost skupiny nadnárodních podniků,
2. služby výzkumu a vývoje (včetně vývoje software, ledaže spadá pod služby informačních technologií),
3. výroba,
4. nákup surovin anebo jiných materiálů pro výrobu,
5. prodej, marketing a distribuce,
6. finanční transakce,
7. těžba, průzkum anebo zpracování přírodních zdrojů,
8. pojištění a zajištění, a
9. služby seniorního manažmentu (kromě supervize anebo služeb, které se v souladu se Směrnicí z roku 2017 považují za služby s nízkou přidanou hodnotou).<sup>141</sup>

Naproti výše uvedeným službám, následující služby se v souladu se Směrnicí z roku 2017 mohou považovat za služby s nízkou přidanou hodnotou:

1. účetnictví a audit, vedení účetních záznamů, příprava účetních závěrek, provozní a finanční audit, asistence při přípravě rozpočtu prostřednictvím sběru dat a informací,
2. zpracovávání a manažment pohledávek a závazků,
3. činnosti v oblasti lidských zdrojů, jako např.: náborů zaměstnanců, asistence v hodnocení a výběr personálu, hodnocení výkonnosti, trénink a rozvoj zaměstnanců, vytváření interních tréninkových a rozvojových programů, programy rozvoje kariéry, služby odměňování, poradenství v oblasti vytváření směrnic pro odměňování a benefity zaměstnanců, kontrola docházky a mzdové služby včetně daní,
4. monitorování a sběr dat v oblasti bezpečnosti a zdraví anebo jiných standardů,

---

<sup>140</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 333-334

<sup>141</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 334



5. služby informačních technologií nejsou-li součástí hlavní obchodní činnosti skupiny nadnárodních podniků, jako např.: instalace, údržba a aktualizace systémů informačních technologií, podpora informačních systémů (mzdových, účetních, e-mailů atd.), tréninkové programy na užívání informačních systémů, příprava směrnic informačních technologií, implementace a údržba bezpečnostních systémů informačních technologií,
6. podpora public relations, interní a externí komunikace (výjma specifických reklamních a marketingových služeb anebo vývoje strategií),
7. právní služby, jako např. příprava a revize smluv, dohod a jiných právních dokumentů, poskytování právního poradenství a právních názorů, zastupování společnosti v soudních sporech, arbitrážích anebo správních řízeních, právní řešerše jako i administrativní služby pro zápis a ochranu nehmotného majetku,
8. činnosti ve vztahu k daňovým povinnostem, jako například sběr informací a příprava daňových přiznání, platby daní, odpovědi na dotazy daňových správ a poradenství v oblasti daní, a
9. obecné služby administrativní povahy.<sup>142</sup>

Služby s nízkou přidanou hodnotou jsou tedy služby, které jsou pouze podpůrné povahy a nejsou součástí hlavní obchodní činnosti skupiny nadnárodních podniků. Toto však neznamená, že poskytování služeb s nízkou přidanou hodnotou nebude tvořit předmět hlavní činnosti některého z podniků v rámci skupiny, tj. centra sdílených služeb. Na to, zda se poskytované služby budou kvalifikovat jako služby s nízkou přidanou hodnotou anebo nikoli je tedy nutné nahlížet z perspektivy skupiny, nikoli z perspektivy jednoho podniku.

#### **4.4.3. ZJEDNODUŠENÝ POSTUP URČENÍ OBVYKLÉ CENY ZA SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU**

Cílem Směrnice z roku 2017 v oblasti služeb s nízkou přidanou hodnotou je zejména (1) snížení nákladů na prokazování prospěchu ze služeb a stanovení obvyklých cen za služby, (2) poskytnutí větší jistoty, že cena účtovaná za služby s nízkou přidanou hodnotou bude v případě, že daňové správy přijmou zjednodušené postupy, jak jsou stanoveny ve Směrnici z roku 2017,

---

<sup>142</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 335-336

daňovou správou po splnění příslušných podmínek akceptovaná, a (3) poskytnutí seznamu dokumentace pro daňové správy pro tyto účely.<sup>143</sup>

#### **4.4.3.1. ZJEDNODUŠENÁ DOKUMENTACE**

Následující informace a dokumentace by měly být postačující pro prokázání, zda jsou ceny sjednané mezi sdruženými podniky za poskytování služeb s nízkou přidanou hodnotou v souladu s principem tržního odstupu:

1. informace a popisy:
  - popis kategorií poskytovaných služeb s nízkou přidanou hodnotou,
  - identifikace příjemců,
  - zdůvodnění proč každá jednotlivá kategorie poskytnutých služeb představuje služby s nízkou přidanou hodnotou ve smyslu Směrnice z roku 2017,
  - zdůvodnění poskytování služeb v kontextu činnosti skupiny nadnárodních podniků,
  - popis prospěchu anebo očekávaného prospěchu z každé kategorie služeb, a
  - popis vybraných přiřazovacích klíčů a důkaz, že jejich použití je odráží prospěch z přijetí služeb,
2. smlouvy anebo dohody o poskytování služeb včetně jakýchkoli změn a dodatků a dohod, na základě kterých členové skupiny souhlasili s použitím přiřazovacích klíčů,
3. dokumentace a výpočty obsahující určení sdružených nákladů a přiřádky, včetně zejména detailního určení všech kategorií služeb a výše nákladů, včetně nákladů služeb, které byly poskytnuty pouze jednomu členovi skupiny, a
4. výpočty ukazující použití specifických přiřazovacích klíčů.<sup>144</sup>

#### **4.4.3.2. TEST PROSPĚCHU**

Dle Směrnice z roku 2017 by se v případě zjednodušeného postupu pro služby s nízkou přidanou hodnotou daňové správy měly vyhnout rozporování testu prospěchu ze služby a to zejména, když byla služba poskytnuta v souladu s dokumentací. Dle Komise by rozsah informací a dokumentace pro služby s nízkou přidanou hodnotou měl být postačující pro určení, zda byly splněny podmínky testu prospěchu. Daňové správy by měly hodnotit také pouze

---

<sup>143</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 338

<sup>144</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 342-343

kategorie služeb a nikoli jednotlivé služby a protiplnění za jejich poskytnutí. Prakticky to znamená, že podniky by měly být schopny prokázat, že bylo poskytováno např. zpracování mezd a nikoli každou jednotlivou položku. Dle Komise by k prokázání měla postačovat roční faktura a příslušná korespondence.<sup>145</sup>

#### **4.4.3.3. URČOVÁNÍ SDRUŽENÝCH NÁKLADŮ**

Náklady vynaložené na služby s nízkou přidanou hodnotou by měly být sdružovány na roční bázi podle kategorií služeb a měly by určovat nákladová střediska, která byla při použita při jejich sdružování. Sdružené náklady by měly zahrnovat přímé i nepřímé náklady včetně příslušných provozních nákladů (např. náklady na audit a administrativu). Náklady, které jsou pouze „*pass-through*“, tj. které vznikly např. z důvodu zprostředkování, by měly být určeny zvlášť a to pro účely určení ziskové přírážky. Náklady by naopak neměly zahrňovat náklady, ze kterých má prospěch pouze společnost, která provádí služby a také náklady akcionářů. Z nákladů by měly dále být vyčleněny náklady, které vznikají jednomu podniku v souvislosti s poskytováním služeb pouze pro jeden jiný podnik ze skupiny nadnárodních podniků. V případě, že podnik poskytuje služby sobě a zároveň jednomu dalšímu podniku, by tyto náklady měly být zahrnuty do sdružených nákladů.<sup>146</sup>

#### **4.4.3.4. PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ ZA SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU**

V návaznosti na sdružení příslušných nákladů by mělo být provedeno přiřazování těchto nákladů jednotlivým členům skupiny nadnárodních podniků. Náklady na služby se přiřazují pomocí přiřazovacích klíčů a to dle povahy služeb. Pro služby spadající do jedné kategorie služeb by měl být použit stejný klíč, resp. stejné klíče. Přiřazovací klíče by měly co nejvěrněji odrazet míru prospěchu, jakou mají z poskytování služeb jednotliví členové skupiny. Směrnice z roku 2017 uvádí několik příkladů pro použití přiřazovacích klíčů. Jedním z nich jsou služby spojené s lidmi, např. HR, pro které bude nejspíš nejvhodnějším klíčem podíl každé společnosti

---

<sup>145</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 338-339

<sup>146</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 339-340

na celkovém počtu zaměstnanců, služby informačních technologií, kde bude nejvhodnějším klíčem počet uživatelů atd.<sup>147</sup>

#### **4.4.3.5. ZISKOVÁ PŘIRÁŽKA**

Zisková přírážka na náklady za služby s nízkou přidanou hodnotou by měla být ve výši 5%. Tato přírážka by se neměla vztahovat na tzv. „pass-through“ náklady. Přírážka na náklady za služby s nízkou přidanou hodnotou by v žádném případě neměla sloužit jako srovnatelný údaj (benchmark) pro služby, které nebudou klasifikovány jako služby s nízkou přidanou hodnotou.<sup>148</sup>

#### **4.4.3.6. CENA ZA SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU**

Cena za služby s nízkou přidanou hodnotou by se po provedení výše uvedeného postupu měla rovnat součtu nákladů, které poskytovatel služby provedl výlučně pro příjemce včetně ziskové přírážky a odpovídajícímu podílu na sdružených nákladech, který byl přiřazen příjemci služby, včetně ziskové přírážky.<sup>149</sup>

#### **4.4.4. UJEDNÁNÍ O PODÍLENÍ SE NA NÁKLADECH**

Směrnice z roku 2017 rozlišuje mezi dvěma hlavními druhy ujednání o podílení se na nákladech. Těmito druhy jsou:

1. Ujednání o podílení se na nákladech založená za účelem společného vývoje, produkce, anebo získání nehmotného majetku, a
2. Ujednání o podílení se na nákladech založená za účelem obdržení služeb.

Rozdíl mezi těmito dvěma ujednáními je ten, že zatímco v případech ujednání týkajících se nehmotného majetku je prospěch z těchto ujednání dlouhodobý a předpokládaný i v budoucnu, prospěch z ujednání týkajících se služeb vytváří prospěch pouze v současnosti.<sup>150</sup>

---

<sup>147</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 340-341

<sup>148</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 341

<sup>149</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 341-342

<sup>150</sup> OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7, s. 348-349

Směrnice z roku 2017 poskytuje oproti Směrnici z roku 2010 mnohem detailnější popis postupu pro určení, jakým dílem se jednotliví účastníci mají podílet na nákladech, a to zejména s ohledem na ujednání o podílení se na nákladech založená za účelem společného vývoje, produkce, anebo získání nehmotného majetku. Podstata Kapitoly nicméně zůstala zachována a tou je určení výše, jakou se strany podílí stran na nákladech v souladu s očekávaným podílem stran na prospěchu z transakce za podmínek principu tržního odstupu.

## 5. VNITROSKUPINOVÉ SLUŽBY V KONTEXTU ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMU

### 5.1. STANOVENÍ CENY OBVYKLÉ

V souladu s ustanovením § 23 odst. (7) ZDP by měla být cena za služby mezi spojenými osobami sjednaná ve výši ceny, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných anebo obdobných podmínek, jinak se základ daně upraví o zjištěný rozdíl v případě, že tento rozdíl není poplatníkem uspokojivě doložen.

Pro správné určení převodních cen lze využít postupů určených ve Směrnici z roku 2017, a to provedením široké analýzy odvětví, analýzy podmínek transakce, funkční analýzy, identifikace služby z hlediska její povahy a ve spojení s tím určení vhodné metody pro stanovení převodní ceny a provedením srovnávací analýzy. Výše uvedený postup nicméně nezaručuje daňovým poplatníkům, že sjednaná převodní cena nebude správcem daně rozporována a daňový základ nebude i přes dodržování všech podmínek ve Směrnici z roku 2017 upraven. K tomuto uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 7 Afs 96/2012-75 ze dne 25. června 2014 následující: „*Argumentace výkladovými dokumenty OECD byla v daném případě irelevantní. Tyto pomůcky pro určení skutečné ekonomické podstaty zkoumaných transakcí mohou být jak pro účely ust. § 23 odst. 7 a § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, tak pro účely bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění významným vodítkem pro řešení konkrétního případu, nelze je však brát jako právní předpisy v pravém slova smyslu, nýbrž spíše jako možnou nápovědu při analýze skutečné ekonomické podstaty zkoumaných vztahů a při hledání, jakou pokračování funkci a jaké ekonomické důvody měly jednotlivé prvky obchodních operací stěžovatele v jeho podnikání jako celku.*“<sup>151</sup>

### 5.2. DAŇOVÁ UZNATELNOST NÁKLADŮ

V souladu s ustanovením § 24 odst. (1) ZDP jsou daňově uznatelné výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši, v jaké jsou daňovým poplatníkem prokázány a v jaké jsou stanoveny ZDP a zvláštními předpisy. Výdaje lze uplatnit pouze jednou, tj. nelze uplatnit výdaje, které byly již uplatněny v minulých zdaňovacích obdobích.<sup>152</sup>

---

<sup>151</sup> Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 96/2012-75, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0096\\_7Afs\\_12\\_20140725125648\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0096_7Afs_12_20140725125648_prevedeno.pdf)

<sup>152</sup> ustanovení § 24 odst. (1) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

K podmínkám daňové uznatelnosti nákladů se vyjadřuje Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. října 2009 č.j. 2 Afs 180/2006 – 64: „*Podmínkou daňové uznatelnosti takových výdajů však stále zůstává, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů, byť očekávaných; a jedná se tedy o výdaje, které bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené, mezi nimi a očekávanými příjmy existuje přímý vztah a daňový subjekt již prokazatelně započal s uskutečňováním podnikatelského záměru. Splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt.*“<sup>153</sup>

Ve vztahu ke službám musí daňový subjekt schopen prokázat, že se daňový výdaj uskutečnil a tudíž, že služba byla poskytnuta a přijata a dále že výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění anebo udržení příjmu a tudíž služba nebyla službou fiktivní, ale měla vztah k podnikatelské činnosti poplatníka.

Daňové výdaje se však nemusí přímo projevovat v příjmech daňového poplatníka tím, že tyto příjmy zvyšují. K této problematice Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73 stanoví, že „*Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování ‚věcné a časové souvislosti‘ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.*“<sup>154</sup>

### **5.3. NÁKLADY MATEŘSKÉ SPOLEČNOSTI SOUVISEJÍCÍ S DRŽBOU OBCHODNÍHO PODÍLU V DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI**

Náklady mateřské společnosti související s držbou obchodního podílu v dceřiné společnosti dle ustanovení § 25 odst. (1) písm. zk) ZDP, tvoří s účinností od vstupu České republiky do Evropské unie, resp. od 1. ledna 2014, tzv. nedaňové výdaje, tj. výdaje, které nejsou považované za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely a tudíž je nelze

---

<sup>153</sup> Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 180/2006 – 64, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2006/0180\\_2Afs\\_0600064A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2006/0180_2Afs_0600064A_prevedeno.pdf)

<sup>154</sup> Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 44/2003 – 73, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2003/0044\\_2Afs\\_0300073A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2003/0044_2Afs_0300073A_prevedeno.pdf)

odečíst od základu daňe a snížit tím daňovou povinnost. Před vstupem České republiky byly tyto náklady považované za daňově uznatelné.<sup>155</sup>

V souladu s Pokynem GFŘ č. D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, se za výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti považují zejména následující výdaje:

- výdaje na výkon působnosti valné hromady dceřiné společnosti mateřskou společností (tzn. má-li tato v dceřiné společnosti 100% podíl),
- výdaje spojené s účastí zaměstnance mateřské společnosti, který je současně orgánem nebo členem orgánů dceřiné společnosti, na jednání těchto orgánů nebo na valné hromadě dceřiné společnosti,
- výdaje na účast osoby zmocněné k jednání za akcionáře – mateřskou společnost na valné hromadě dceřiné společnosti,
- výdaje související s nabídkou převzetí podle § 322 až 341 zákona č. 104/2008 Sb., o nabídkách převzetí a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a
- jiné náklady na uplatnění akcionářských práv.<sup>156</sup>

Z těchto výdajů lze za podmínky, že je toto náležitě ekonomicky zdůvodněno, považovat část výdajů za nepřímé (režijní) výdaje, které souvisí i s ostatními činnostmi společnosti. Těmito výdaji jsou zejména

- poměrná část cestovních výdajů, výdaje na pracovní volno příslušných zaměstnanců, mzdy, odměny osoby zmocněné k jednání za akcionáře; v případě, že se vztahují i k jiným činnostem osoby než k výše uvedeným činnostem,
- výdaje na řídicí činnost mateřské společnosti vůči dceřiné společnosti,
- výdaje na sběr a vyhodnocování informací o vývoji výsledků veškeré činnosti dceřiné společnosti a o stavu majetku dceřiné společnosti, a

---

<sup>155</sup> FUČÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Praha: ASPI, 2008. Téma (ASPI). ISBN 978-80-7357-323-2, s. 221

<sup>156</sup> Pokyn GFŘ D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. února 2015, Č. j.: 5606/15/7100-10, s. 40



- výdaje na telefonické nebo písemné spojení mezi příslušnou osobou a dceřinou společností.<sup>157</sup>

Ustanovení §25 odst. (1) písm. zk) ZDP uvádí kromě přímých výdajů mateřské společnosti spojených s držbou obchodního podílu v dceřiné společnosti také výdaje nepřímé, kterými jsou úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého v období 6 měsíců před nabytím podílu v dceřiné společnosti a po dobu, kdy podíl drží osoba spojená s osobou, která úvěrový finanční nástroj přijala, ledaže poplatník prokáže, že přijatý úvěrový finanční nástroj s držbou tohoto podílu nesouvisí. Dále nelze odečíst případné režijní náklady, které jsou stanovené ve výši 5% z příjmu z vyplácených podílů na zisku, ledaže společník prokáže, že jejich skutečná výše je nižší.<sup>158</sup> Z důvodu obtížnosti prokazatelnosti toho, že nepřímé náklady nevznikly anebo že byly nižší („*zkuste prokázat, že se něco nestalo*“), bývají v praxi tyto nepřímé náklady ve výši 5% vylučovány z daňově uznatelných nákladů automaticky.<sup>159</sup>

#### **5.4. SLUŽBY S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU POSKYTOVANÉ MEZI SPOJENÝMI OSOBAMI**

Jednotný postup v oblasti služeb s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami je uveden v Pokynu GFŘ č. D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky (dále jen „Pokyn D – 10“). Tento postup vychází ze Zprávy JTPF. Pokyn se týká služeb poskytovaných mezi dvěma českými daňovými rezidenty, jakož i mezi daňovým rezidentem české republiky a daňovým nerezidentem. Cílem Pokynu D – 10 je zavedení jistoty pro daňové poplatníky jakož i snížení administrativní zátěže při prokazování nastavení převodních cen za služby, které se dle Pokynu D - 10 kvalifikují jako služby s nízkou přidanou hodnotou.<sup>160</sup>

V souladu s Pokynem D – 10 se služby poskytované mezi spojenými osobami kvalifikují jako služby s nízkou přidanou hodnotou za podmínek, že:

- tvoří hlavní činnost subjektů, představující rutinní funkci a tvoří podstatný náklad či příjem zainteresovaných podniků,

---

<sup>157</sup> Pokyn GFŘ D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. února 2015, Č. j.: 5606/15/7100-10, s. 40

<sup>158</sup> ustanovení § 25 odst (1) písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

<sup>159</sup> FUCHÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Praha: ASPI, 2008. Téma (ASPI). ISBN 978-80-7357-323-2, s. 223

<sup>160</sup> Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. listopadu 2012, Č.j. 37488/12-3131-13228, s. 1

- celková hodnota služeb pro všechny transakce nesmí překročit 10% z obrátu a zároveň částku 50 mil. Kč u poskytovatele a 20% provozních nákladů a zároveň částku 50 mil. Kč u příjemce.<sup>161</sup>

Pokyn D – 10 stanoví, že služby s nízkou přidanou hodnotou jsou službami zahrnujícími služby správního, technického, finančního, poradenského anebo obchodního charakteru a dále odkazuje na seznam služeb, který je přílohou Zprávy JTPF.

K problematice přiřazování a uznatelnosti nákladů Pokyn D – 10 stanoví, že veškeré náklady jsou přiřaditelné zúčastněným osobám, nicméně ne všechny náklady musí být posouzeny jako daňově uznatelné. Pokyn se nevztahuje na ujednání o podílení se na nákladech.

Pokyn D – 10 dále stanovuje okruh okolností, které mají být správcem daně prověřeny při posuzování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou. Těmito okolnostmi jsou:

- identifikace subjektů – název, specifikace jejich činnosti a způsob propojení v rámci skupiny nadnárodních podniků,
- poskytnutí služby a její popis – přičemž základním dokumentem prokazujícím poskytnutí je smlouva. Její neexistence však neznamená, že služba nebyla poskytnuta. Správce daně musí v souladu s ustanovením § 8 odst. (3) Daňového řádu vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu. Poskytnutí služby lze tedy prokázat na základě objednávek, faktur, sdělení informací o centru sdílených služeb a jednotlivých zakázkách, anebo další užitečné informace
- účel a přínos poskytnuté služby – příjemce musí být schopen objasnit účel uplatněného výdaje, tj. alespoň potenciální přínos z poskytnutí služby,
- metoda – Pokyn stanovuje jako vhodnou metodu pouze metodu srovnatelné nezávislé ceny a metodu nákladů a přirážky,
- náklady – struktura nákladů pro účely kalkulace ceny pomocí metody nákladů a přirážky,
- ziskovost dle principu tržního odstupu – budou-li vysvětleny a doloženy předchozí body, měla by cena odpovídat principu tržního odstupu. Při aplikaci metody srovnatelné nezávislé ceny musí být doloženy srovnatelné nezávislé údaje. Při aplikaci metody nákladů a

---

<sup>161</sup> Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. listopadu 2012, Č.j. 37488/12-3131-13228, s. 2

přirážky je za přirážku, která je v souladu s principem tržního odstupu, považována přirážka ve výši 3-7%.<sup>162</sup>

Jsou-li podklady předložené daňovým poplatníkem pro správce daně dostačující, správce daně upustí od předložení plné dokumentace v souladu s Pokynem Ministerstva financí č. D – 334 – Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami v oblastech funkční analýzy, srovnávací analýzy při metodě nákladů a přirážky a odůvodnění její výše, analýzy trhu a celkových informací o skupině.<sup>163</sup>

---

<sup>162</sup> Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. listopadu 2012, Č.j. 37488/12-3131-13228, s. 2 - 3

<sup>163</sup> Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. listopadu 2012, Č.j. 37488/12-3131-13228, s. 3

## ZÁVĚR

Převodní ceny jsou velice komplexní a zajímavou problematikou. Jejich správné nastavení je klíčové pro všechny podniky, které ve větším anebo v menším množství obchodují se spojenými (sdruženými) osobami. Při nastavování převodních cen lze daňovým poplatníkům doporučit, aby se řídili pokyny obsaženými ve směrniciích OECD a aby dodržovali pokyny vydávané Ministerstvem financí ČR a Generálním finančním ředitelstvím.

Při nastavování převodních cen za vnitroskupinové služby je především důležitá jasná identifikace těchto služeb, aby bylo možné je správně přiřadit do kategorie. Zvláštními kategoriemi služeb jsou vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Pro tyto služby jsou stanovena speciální pravidla.

Při dokládání dokumentace převodních cen je pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou stanovený zjednodušený postup a za určitých podmínek lze od předložení úplné dokumentace upustit. Je proto důležité, aby daňoví poplatníci řádně a správně určili všechny poskytované vnitroskupinové služby a předložili úplné informace a podklady tak, jak jsou vyžadovány Pokynem GFŘ č. D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou. Chtějí-li si daňoví poplatníci při správné identifikaci těchto služeb pomoci, musí vycházet ze Směrnice JTPF, na kterou Pokyn GFŘ č. D – 10 odkazuje. Směrnice z roku 2017 obsahuje také zvláštní kapitolu věnující se vnitroskupinovým službám s nízkou přidanou hodnotou, nicméně GFŘ ani Ministerstvo financí ČR zatím nevydalo žádný pokyn, který by stanovil povahu pravidel obsažených ve Směrnici z roku 2017 za správnou praxi.

Náklady mateřské společnosti spojené s držbou podílů v dceřiné společnosti jsou specifické zejména pro jejich daňovou neuznatelnost. Pro bližší popis, co se rozumí pod náklady mateřské společnosti spojené s držbou podílů v dceřiné společnosti, musí daňoví poplatníci opět zapátrat v metodických pokynech, tentokrát v Pokynu GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

V případě ostatních služeb je nutné prokázat jejich ekonomickou opodstatněnost a také to, že služba byla provedena. Složitější a nákladnější na prokazování jsou ujednání o podílení se na nákladech a to také vzhledem k absenci právní úpravy v této oblasti.

Jedním z problémů, který se týká převodních cen, je významná nerovnováha, která spočívá v činnosti OECD v této oblasti, které doslova chrlí nová pravidla, na jedné straně, a nedostatečné implementaci těchto pravidel na národní úrovni na straně druhé. Je nespornou snahou OECD poskytnout co nejpřesnější a detailní návod, jakým postupovat při nastavování převodních cen a popsat co nejvíc konkrétních případů. Důsledkem toho je ale neúměrná zátěž pro daňové poplatníky spojená s přizpůsobováním těchto pravidel národním předpisům, které nejsou harmonizované, a tudíž není možné snížit náklady spojené s nastavováním převodních cen například jejich centrálním nastavováním.

V kontextu historického vývoje v této oblasti si lze všimnout tendence zpřísňovat pravidla a zvyšovat kontroly daňových poplatníků, zejména pro účely zamezení daňovým únikům a agresivnímu daňovému plánování. Také dokumenty OECD v této oblasti jsou čím dál tím obsáhlejší a složitější, bez jakéhokoli náznaku o snahu je zjednodušit a zpřehlednit. Přístupy a pravidla jednotlivých států také nejsou dostatečně sjednocené a koordinované, čímž nadnárodním podnikům vznikají nadměrné náklady a také vysoká míra nejistoty při rozhodování o jejich daňové povinnosti. Bylo by žádoucí, aby státy vyvinuli snahu o harmonizaci pravidel, která se týkají spojených (sdružených) osob a nastavování převodních cen, aby vyvážili neúměrnou zátěž, která leží na daňových poplatnících v souvislosti s jejich prokazováním. Převodní ceny by tak mohly být ve skupinách nadnárodních podniků nastavovány centrálně, což by znamenalo značnou úsporu nákladů a také vyšší míru jistoty pro daňové poplatníky.

Zákonná úprava převodních cen v České republice je velice strohá a není zřejmé, zda se mají poplatníci řídit předpisy, které vydává OECD anebo nikoli. Pro daňové poplatníky to znamená vysokou míru nejistoty ohledně konečného rozhodnutí o jejich daňové povinnosti. Vezmeme-li v potaz zajišťovací nástroje, které má finanční správa k dispozici k zajištění úhrady na nesplatnou anebo dosud nestanovenou daň podle Daňového řádu a také z roka na rok rostoucí množství daňových kontrol, situace pro daňové poplatníky je spíše nepříznivá než příznivá. Daňovým poplatníkům nezbyvá, než sledovat činnost OECD a také Pokyny Ministerstva financí ČR a GFŘ a nastavit převodní ceny dle svého nejlepšího vědomí a svědomí. Dle mého názoru by však problémy s nedostatečnou národní úpravou převodních cen neměly být řešeny na úrovni České republiky, protože tím vzniká dvoukolejnost v předpisech existujících na národní a na mezinárodní úrovni, což vede k vyšším nákladům pro daňové poplatníky a také vyšší míře nejistoty.

Nemyslím si, že harmonizace vnitrostátních předpisů je vždy tím správným řešením. Pravidla v oblasti převodních cen jsou však nepřiměřeně složité a obsáhlé a dotýkají se z velké části skupin podniků operujících ve vícero jurisdikcích, přičemž jednotná vnitrostátní implementace těchto pravidel selhává. Zpřehlednění rozsáhlé a kazuistické úpravy směrnic OECD a jejich implementace do národních právních řádů by mohla zjednodušit život jak finančním správám, tak daňovým poplatníkům. Odvrácenou stránkou harmonizace by mohla být postupná snaha o harmonizaci také daňových sazeb, která je dle mého názoru nežádoucí zejména proto, že eliminuje daňovou konkurenci a tím motivaci států stanovovat výši daňových sazeb na optimální úrovni. Harmonizace daňových sazeb by mohla vést k jejich kontinuálnímu zvyšování, protože jediným účinným tlakem na snížení daňových sazeb je momentálně daňová konkurence, která by v případě jednotných sazeb neexistovala.

Bude zajímavé sledovat další vývoj v této oblasti a to jak na úrovni národní, tak na úrovni mezinárodní.

## SEZNAM ZKRATEK

Akční plán BEPS	Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting Akční plán ohledně eroze daňového základu a přesouvání zisku
Arbitrážní úmluva	Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků
GFŘ	Generální finanční ředitelství
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum Společné fórum pro převodní ceny
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Směrnice z roku 2010	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2010) Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (2010)
Směrnice z roku 2017	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017) Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (2017)
ZDP	Zákon o daních z příjmů
Zpráva z roku 1979	Transfer Pricing and Multinational Enterprises Převodní ceny a nadnárodní podniky
Zpráva z roku 1984	Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Tax Issues Převodní ceny a nadnárodní podniky – tři daňové problémy

# POUŽITÁ LITERATURA

## Monografie:

KOČIŠ, Michal. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-8168-226-1

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

FUČÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Praha: ASPI, 2008. Téma (ASPI). ISBN 978-80-7357-323-2

PELC, Vladimír. § 23 [Základ daně]. In: PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 510. ISBN 978-80-7400-517-6.

OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, OECD Publishing, Paříž, 1979., ISBN 92-64-11947-7

OECD, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*, OECD Publishing, Paříž, 1984, ISBN 978-92-64-1678-03

OECD, *OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 22 July 2010*, OECD Publishing, Paříž, 2010, ISBN 978-92-64-0901-87

OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-24146-6

OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paříž. 2015 ISBN 978-92-6424124-4

OECD, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paříž, 2017, ISBN 978-92-64-26273-7

OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paříž, 2015, ISBN 978-92-64-2390-29

## Elektronické monografie, internetové zdroje:

OECD, *About the inclusive framework on BEPS*, In: *oecd.org* [online], [cit. 24.9.2017], Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

Ministerstvo financí České republiky, *Mnohostranná dohoda (CbCR)*, In: *mfcz.cz* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-cbcr>

European Commission, *Transfer Pricing and the Arbitration Convention*, In: *ec.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z:



[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/transfer-pricing-arbitration-convention_en)

European Commission, *Joint Transfer Pricing Forum*, In: *ec.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en)

Ministerstvo financí České republiky, *Sekundární předpisy EU*, In: *mfcz.cz* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu>

European Parliament, *Country-by-country reporting for multinational enterprise groups*, In: *europarl.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/EPRS/EPRS-Briefing-580914-Country-by-country-reporting.pdf>

European Commission, *Is Europe One Market? A Transfer Pricing Economic Analysis of PanEuropean Comparables Sets Deloitte White Paper*, In: *ec.europa.eu* [online], [cit. 24.9.2017], Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/europe\\_one\\_market\\_white\\_paper\\_feb18.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/europe_one_market_white_paper_feb18.pdf)

Ministerstvo financí České republiky, *Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun*, In: *mfcz.cz* [online], [cit. 13.11.2017], Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>

KPMG, *Převodní ceny hitem finanční správy*, In: *danovky.cz* [online], [cit. 13.11.2017], Dostupné z: <http://danovky.cz/cs/prevodni-ceny-hitem-financni-spravy>

Ministerstvo financí České republiky, *Boj proti agresivnímu daňovému plánování - Výsledky kontrol převodních cen včetně offshorových společností*, In: *mfcz.cz* [online], [cit. 13.11.2017], Dostupné z: <http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>

Evropská komise. *Sdělení komise evropskému parlamentu, radě a evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o práci Společného fóra EU pro vnitropodnikové oceňování v období od dubna 2009 do června 2010 a související návrhy: 1. Obecné zásady pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a 2. Možné koncepce pro trojstranné případy s prvkem mimo EU*, In: *eur-lex.europa.eu/* [online], [cit. 15.10.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011DC0016&from=EN>

## Články:

TEICHMANN, Jiří, Převodní ceny v podnikové praxi, *Daně a právo v praxi*. Sv. 17, (2012) č. 5

ŽILKA, Ivo. Dokumentace k převodním cenám očima účetnictví. *Bulletin Komory daňových poradců* Sv. 2015, č. 3

TOMEŠ, Petr; PROKOPOVÁ, Julie. Vykazování transakcí se spojenými osobami v roce 2015, *Daně a právo v praxi*. Sv. 20, (2015) č. 6

KOCMAN, Miroslav; TOMEŠ, Petr; KRATOCHVÍLOVÁ, Barbora. Problematika vnitroskupinových služeb. Daně a právo v praxi. Sv. 18, (2013) č. 11, s. 36

### **Právní předpisy:**

Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, (Úř. věst. C 160, 30.6.2005, s. 12, čl. 1) In: *eur-lex.europa.eu* [online], [cit. 15.9.2017], Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1504956967536&uri=CELEX:41990A0436>

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

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, ve znění pozdějších předpisů

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

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

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů, v platném znění

### **Judikatura:**

Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 100/2014 – 33, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0100\\_8Afs\\_1400033\\_20150323094621\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0100_8Afs_1400033_20150323094621_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS č.j. 6 Afs 176/2014 - 26, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0176\\_6Afs\\_1400024\\_20150325111759\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0176_6Afs_1400024_20150325111759_prevedeno.pdf)

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, čj. 59 Ca 19/2004-57, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017]. Dostupné z: <http://sbirka.nssoud.cz/cz/dan-z-prijmu-zamezeni-dvojho-zdaneni-sdruzene-podniky.p1346.html?q=>

Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 86/2013 – 2, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 17.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2013/0086\\_7Afs\\_1300021A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0086_7Afs_1300021A_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS, čj. 1 Afs 101/2012 – 31, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 17.10.2017]. Dostupné z: [http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0101\\_1Afs\\_12\\_20130204105551\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0101_1Afs_12_20130204105551_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 96/2012 – 75, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 17.10.2017]. Dostupné z:

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0096\\_7Afs\\_12\\_20140725125648\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0096_7Afs_12_20140725125648_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 8/2014 - 181, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.9.2017].

Dostupné z:

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0008\\_2Afs\\_1400174\\_20150217112744\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0008_2Afs_1400174_20150217112744_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 53/2010-63, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 22.9.2017].

Dostupné

z:

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2010/0053\\_2Afs\\_1000\\_dcaebe72\\_a474\\_4e65\\_9718\\_35d6545431ab\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0053_2Afs_1000_dcaebe72_a474_4e65_9718_35d6545431ab_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 213/2014-39, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 22.9.2017].

Dostupné

z:

[http://nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0213\\_2Afs\\_1400039\\_20150311130154\\_prevedeno.pdf](http://nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0213_2Afs_1400039_20150311130154_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS č.j. 6 Afs 101/2014-36, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 22.9.2017].

Dostupné

z:

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2014/0101\\_6Afs\\_1400036\\_20150205093908\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0101_6Afs_1400036_20150205093908_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 96/2012-75, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.10.2017].

Dostupné

z:

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2012/0096\\_7Afs\\_12\\_20140725125648\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0096_7Afs_12_20140725125648_prevedeno.pdf)

Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 44/2003 – 73, In. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 20.10.2017].

Dostupné

z:

[http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI\\_VYKON/2003/0044\\_2Afs\\_0300073A\\_prevedeno.pdf](http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2003/0044_2Afs_0300073A_prevedeno.pdf)

### **Metodické pokyny:**

Pokyn D - 332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č.j. 39/86 829/2009-393

Pokyn D – 333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami, č.j.: 39/ 86 838/2009-393

Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky ze dne 8. listopadu 2012, Č.j. 37488/12-3131-13228

Pokyn GFŘ D – 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. února 2015, Č. j.: 5606/15/7100-10

### **Tiskopisy:**

Příloha k položce 12 I. oddílu přiznání k dani z příjmů právnických osob

## **ABSTRAKT: PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN**

Problematika převodních cen je velice diskutovaným tématem posledních let, a to jak jednotlivými daňovými subjekty, tak daňovými poradci a taky finanční správou. Důvodem je aktivita OECD a Evropské unie v této oblasti a také zvýšené počty daňových kontrol zaměřující se na převodní ceny. Stěžejním dokumentem jsou pravidla vydaná OECD v podobě směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, která je soustavně revidována a doplňována, přičemž poslední revize byla vydána v roce 2017.

Převodní ceny lze v užším slova smyslu definovat jako ceny za transakce prováděné mezi spojenými (sdruženými) osobami. V širším slova smyslu lze převodní ceny definovat jako veškeré transakce mezi spojenými (sdruženými) osobami, které zahrnují zejména prodej zboží, poskytování služeb, převody a jiné transakce zahrnující nehmotný majetek, ujednání o podílení se na nákladech a restrukturalizace a také jako související postupy daňových správ při rozhodování o daňové povinnosti v souvislosti s transakcemi prováděnými mezi spojenými (sdruženými) osobami, včetně dokumentace.

V první a druhé části této diplomové práce nastiňuji historický vývoj činnosti OECD v oblasti převodních cen od první zprávy o převodních cenách z roku 1979 až po současnost a také činnost Evropské unie. Dále se zabývám základním vymezením principu tržního odstupu, metodami pro nastavování převodních cen, které jsou obsaženy ve směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z roku 2017 a srovnávací analýzou, která je pro správné nastavení převodních cen klíčová.

V třetí části této diplomové práce se zabývám obecnou úpravou převodních cen v zákoně o daních z příjmu, metodickými pokyny Ministerstva financí ČR a Generálního finančního ředitelství a jejich (ne)závazností, také úlohou soudnictví v oblasti převodních cen a dalšími ustanoveními zákona o daních z příjmů, které se dotýkají převodních cen v širším slova smyslu, jako jsou například pravidla nízké kapitalizace, investiční pobídky anebo překlasifikace úroků na podíly na zisku.

Čtvrtá a pátá část této diplomové práce je věnovaná vnitroskupinovým službám a vývoji v oblasti této problematiky až po současnost a to zejména s důrazem na daňovou (ne)uznatelnost nákladů spojených s těmito službami a s některými jejich druhy podle dokumentů OECD a také podle českého zákona o daních z příjmů a judikatury.

Cílem této práce analýza aktuálního stavu a historického vývoje oblasti převodních cen na mezinárodní úrovni, se zaměřením na vnitroskupinové služby, zhodnocení a srovnání vývoje této problematiky, následná analýza současného právního stavu v České republice a zamyšlení se nad dalším vývojem zejména s ohledem na nedostatečnou implementaci mezinárodních pravidel do národních právních řádů.

## **ABSTRACT: ISSUES OF TRANSFER PRICING**

Transfer pricing is a very discussed topic of recent years, both by tax subjects, tax advisors as well as by tax administrations. This is due to activities of OECD and the European Union in this area, as well as due to increase in number of tax audits focusing on transfer pricing. The key documents are rules issued by OECD in the form of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, which is being constantly revised and supplemented, the latest revision being issued in 2017.

In the narrower terms, transfer pricing may be defined as prices for transactions between connected (related) parties. In broad terms, transfer pricing may be defined as any and all transactions between connected (related) parties including in particular transfer of goods, providing of services, transfer and other transactions concerning intangibles, cost contribution arrangements and business restructurings, as well as related tax administrations procedures when deciding on tax duty in connection with the transactions performed between the related parties and the transfer pricing documentation.

In the first and second part of this thesis I am outlining the historical progress in activities of OECD in the area of transfer pricing since the first report issued by OECD in 1979 to the present, as well as the activities of the European Union in this area. Further, I am dealing with the general definition of the arm's length principle, the transfer pricing methods as provided for in the OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (2017) and a comparability analysis, which is a key for a correct transfer price setting.

In the third part of this thesis I am dealing with the general legislation in relation to transfer pricing in the Czech Act on Income Taxes, the methodical instructions of the Ministry of Finance of the Czech Republic and the General Financial Directorate and (non)binding nature of these methodical instructions, the role of the courts in the area of transfer pricing judiciary and with other provisions of the Act on Income Taxes concerning transfer pricing in the broader sense, such as thin capitalization rules, investment incentives or reclassification of interest to share on profit.

The fourth and fifth part of this diploma thesis is devoted to intragroup services and historical progress in this area, especially with emphasis on the tax (non)deductibility of the costs

associated therewith and with some types of intragroup according to the OECD documents, the Czech Act on Income Taxes and case law.

The aim of this work is to analyze the current state and historical progress in transfer pricing area at the international level, focusing on intragroup services, evaluation and comparison of the progress in this issue, subsequent analysis of the current legal situation in the Czech Republic and reflection on the further progress in the area especially with regard to insufficient implementation of international rules into national law.



## **KLÍČOVÁ SLOVA**

### ***KEY WORDS***

Převodní ceny, spojené osoby, sdružené osoby, princip tržního odstupu, nadnárodní podniky

*Transfer pricing, connected persons, related persons, arm's length principle, multinational enterprises*