

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA



KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Daňový dopad na ekonomický subjekt při nesprávném stanovení
převodních cen**

Tax Impact on the Economic Entity by Incorrect Assignment of Transfer Prices

Student: Bc. Lenka Kudlová

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Lenka Kudlová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 02 Účetnictví a daně
Téma: **Daňový dopad na ekonomický subjekt při nesprávném stanovení převodních cen**
Tax Impact on the Economic Entity by Incorrect Assignment of Transfer Prices

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Podstata převodních cen a jejich legislativní úprava
 3. Metody stanovení převodních cen
 4. Daňové dopady z převodních cen
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

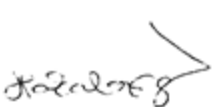
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

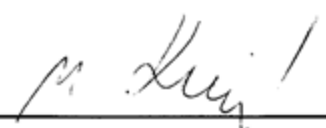
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2012
Datum odevzdání: 26.04.2013




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně příloh, vypracovala samostatně.

V Opavě dne 24. dubna 2013

Bc. Lenka Kudlová



OBSAH:

1. Úvod	5
2. Podstata převodních cen a jejich legislativní úprava	7
2.1. Globalizace a vznik nadnárodních společností.....	7
2.1.1. Nadnárodní společnosti s pohledu daňového zatížení	8
2.1.2. Formy daňové optimalizace nadnárodních společností.....	9
2.2. Obecná charakteristika převodních cen	14
2.2.1. Vysvětlení pojmu „převodní cena“	14
2.2.2. Vymezení základních pojmů.....	15
2.2.2.1. Princip tržního odstupu.....	15
2.2.2.2. Sdružené podniky a spojené osoby	17
2.2.2.3. Cena obvyklá	17
2.3. Legislativní úprava převodních cen	18
2.3.1. Legislativní úprava na mezinárodní úrovni	19
2.3.1.1. Směrnice OECD	19
2.3.1.2. Modelová smlouva a smlouvy o zamez. dvojího zdanění	20
2.3.1.3. Arbitrážní konvence	21
2.3.2. Legislativní úprava na vnitrostátní úrovni	22
2.4. Převodní ceny z pohledu dotčených subjektů.....	24
2.4.1. Převodní ceny z pohledu daňových subjektů	24
2.4.2. Převodní ceny z pohledu daňové správy	33
3. Metody stanovení převodních cen	38
3.1. Základní zásady a pojmy	38
3.1.1. Obecně	38
3.1.2. Srovnávací analýza	39
3.2. Metody dle směrnice OECD.....	42
3.2.1. Postup při výběru metody	42
3.2.2. Tradiční transakční metody	44
3.2.2.1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny <i>CUP</i>	44
3.2.2.2. Metoda ceny při opětovném prodeji <i>RPM</i>	45
3.2.2.3. Metoda nákladů a přírážky <i>Cost</i> ⁺	47

3. 2. 3. Transakční ziskové metody	50
3.2.3.1. Transakční metoda čistého rozpětí <i>TNMM</i>	51
3.2.3.2. Metoda rozdělení zisku PSM.....	53
4. Daňové dopady z převodních cen – praktický příklad	55
4.1. Podstata investičních pobídek.....	55
4.2. Popis vybraného podniku ve skupině.....	57
4.3. Sběr a analýza dat.....	61
4.3.1. Funkční analýza a zhodnocení rizik	61
4.3.2. Výběr metody pro posouzení správnosti použitých přev. cen.....	63
4.3.3. Sběr vstupních informací srovnatelných nezávislých transakcí	64
4.4. Zpracování dat	68
4.4.1. Shromáždění dat a konečný výstup zkoumaného podniku.....	68
4.4.2. Shromáždění dat a konečné výstupy srovnatelných nezávislých transakcí.....	69
4.4.3. Použité metody a postupy.....	71
4.4.3.1. Popisná statistika	71
4.5. Vyhodnocení	73
4.5.1. Dopad do daňové povinnosti	75
5. Závěr	78
Seznam použité literatury.....	81
Seznam zkratk	85
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Jednotlivé přílohy	

1. Úvod

Hlavním důvodem pro volbu tohoto tématu se stala skutečnost, že pracuji v české společnosti, která je kapitálově spojenou osobou se společnostmi v zahraničí a mezi oběma společnostmi probíhají obchodní transakce. Společnost, ve které pracuji, je mimo jiné příjemce investičních pobídek. Jelikož společnost (resp. celá skupina podniků) nemá stanoveny ani jinak zdokumentovány převodní ceny, vidím tuto oblast pro celou skupinu jako velké riziko, které může mít v budoucnu následky v podobě daňových doměrků.

Převodní ceny jsou v současnosti považovány za globální daňový problém, který je spojen zejména s nadnárodními podniky. Důvod je velmi prostý, neboť aplikace převodních cen se dotýká všech obchodních transakcí, uskutečněných mezi spojenými osobami, což nadnárodní podniky jsou. V daňové otázce jsou převodní ceny jedním z „nástrojů“, jak převádět zisky z jedné společnosti do druhé a to tak, aby celý koncern nadnárodních podniků byl co nejméně daňově zatížen.

Nejprve se zaměřím na teoretickou část, kde vysvětlím podstatu převodních cen a to z pohledu legislativy jak v nadnárodní úpravě tak v úpravě vnitrostátní. Dále bude definovaný pojem „*sdržené podniky a spojené osoby*“, neboť tato skutečnost hraje velmi důležitou úlohu ke správnému procesu stanovení převodních cen. Větší část bude věnována významu převodních cen z pohledů dvou různých subjektů a to z pohledu daňového subjektu a z pohledu daňových správců. V poslední teoretické části budou popsány metody, kterými se stanovují převodní ceny, slabé a silné stránky a způsob výběru nejvhodnější metody podle typové transakce mezi ekonomicky spřízněnými osobami.

Praktickou část diplomové práce bych zaměřila na daňovou problematiku stanovení převodních cen. A to ve vztahu, jaký může být daňový dopad nesprávného stanovení převodních cen na subjekt, který čerpá investiční pobídky v České republice. Neboť jedna z podmínek pro čerpání tzv. daňových prázdnin (uplatnění slevy na dani) je nutnost mít správně nastavené převodní ceny mezi kapitálově, personálně či jinak spojenými osobami. Tento praktický problém budu v diplomové práci aplikovat na konkrétní společnosti, která je ve skupině podniků kapitálově a personálně spojených. Bude řešen možný daňový dopad u pobídkové společnosti v České republice, a to v případě, pokud by došlo k nadhodnocení daňového základu, kde vyvstává riziko úplné ztráty slevy na dani v rámci investiční pobídky, a to za všechna zdaňovací období, za která byla sleva na dani uplatněna. Na závěr se pokusím vyhodnotit daňový a celkový

cash-flow dopad na celou řízenou skupinu podniků. Výstupem bude vyčíslení daňového dopadu a výběr nevhodnější metody pro stanovení převodních cen.

Cílem mé diplomové práce je identifikace teoretických aspektů a praktických důsledků převodních cen. Především konkrétně ukázat na praktickém příkladě, jaký nedozírný daňový dopad může mít nesprávné stanovení převodních cen a to nejen na jeden podnik ze skupiny, ale na celou skupinu. Poukázat na to, že společnost, která je příjemcem investičních pobídek a která tak od státu získala finanční prostředky a možnost uplatnit si slevu na dani, může v následujících letech několikanásobně o tyto finanční prostředky přijít, a to právě z důvodu podcenění významu převodních cen.

2. Podstata převodních cen a jejich legislativní úprava

2.1. Globalizace a vznik nadnárodních společností.

Pojem globalizace lze v širším slova smyslu chápat jako přirozenou změnu integrace společnosti. Doslovný překlad tohoto výrazu ve slovníku cizích slov je globalizací společenský jev, který vede k propojování světa v jednu velkou společnost. Z historického hlediska je globalizace přirozená a nevyhnutelná, neboť společnost se nejprve sjednocovala na národní úrovni, později na regionální a v současnosti na celosvětové úrovni. Základním impulsem pro zahájení globalizace byly ekonomické aktivity, které se tak začaly přesouvat z národní úrovně na úroveň celosvětovou (typickým příkladem je například zavedení volného trhu). Globalizace se stala významným a nevyhnutelným společenským jevem 90. let 20. století. Národní ekonomiky se bezpochyby staly neustále integrovanějšími díky růstu investic, finančního kapitálu a obchodu přes hranice. Spotřebitelé kupují více zahraničního zboží, roste počet firem, které operují na mezinárodních trzích, investoři investují více než kdy jindy na vzdálených trzích.

Stále méně významné jsou hranice států, neboť se vytváří vzájemná závislost na celosvětové výrobě, službách, trzích apod. Proces globalizace se urychluje přibližováním jednotlivých míst prostřednictvím rychlejší dopravy, ale především rozvojem informační internetové sítě.

Nový globální rozměr hospodářství je jednou z hlavních příčin propojování podniků do různých řetězců a sítí, které vznikají nejen v dodavatelsko – odběratelských vztazích, ale i mezi konkurenty. K důsledkům globalizace patří **vznik** a růst obřích „**nadnárodních společností**“, které působí po celé planetě a někdy získávají větší moc než mají jednotlivé státy (Hodač, 2011).

Proces globalizace se dotýká všech oblastí lidského života, ale jádro globalizace spočívá převážně ve finanční sféře, v tzv. ekonomické globalizaci. Nadnárodní společnosti se tak staly jedním z nejvýznamnějších aktérů ekonomické globalizace. Jejich aktivita je v posledním desetiletí charakterizována rychlým nárůstem mezinárodního obchodu, ještě rychlejším nárůstem objemu přímých zahraničních investic a v neposlední řadě ještě rychlejším nárůstem mezinárodních finančních transakcí.

Nadnárodní společnosti jsou podniky, jejichž pobočky nejsou v zemi původu. Pobočky jsou zakládány pomocí přímých investic mateřského podniku a to těmito způsoby:

- prostřednictvím přímých zahraničních investic (FDI) mateřské společnosti formou akvizice existující firmy
- prostřednictvím přímých zahraničních investic (FDI) mateřské společnosti formou výstavby nových provozů
- fúzí dvou nebo více společností z různých států

Hlavním důvodem pro vznik nadnárodních společností byly minimalizace výrobních nákladů, rozšíření trhu a také eliminace konkurenčních společností. Jako příklad můžu uvést švýcarskou společnost NESTLÉ, která ve své zemi původu, ve Švýcarsku, realizuje méně než 2% prodeje. Veškerých 98% prodeje realizuje ve svých zahraničních pobočkách.¹

2.1.1. Nadnárodních společností s pohledu daňového zatížení

Nadnárodní společnosti tvoří zvláštní skupinu daňových subjektů z hlediska zdanění zahraničních osob. Pojmem „nadnárodní společnost“ může být označena celá řada různých podnikatelských seskupení. Obecně se však za nadnárodní společnost považuje společnost s kapitálovými investicemi v zahraničí nebo sdružení podniků z různých států. Tyto podniky jsou navzájem propojeny tím, že kapitálové podíly podniků tvořící tuto skupinu jsou zcela nebo z velké části vlastněny přímo nebo nepřímo mateřskou společností celé skupiny (Rylová, 2012). Z toho vyplývá, že nadnárodní společnost můžeme chápat jako jednotným kapitálově spojený ekonomickým celkem.

Strukturu nadnárodní společnosti do značné míry ovlivňuje výše zdanění (daňové zatížení) ve státech, v nichž se jednotlivé skupiny podniků, tvořící nadnárodní společnost, nacházejí. Mluví se o tzv. korporátním zdanění ze zisku, neboli daň ze zisku firem. Každý stát (ať už v rámci EU, nebo mimo EU) má vybudovaný samostatné daňové systémy v rámci přímého zdanění a uplatňuje samostatnou daňovou politiku (Široký, 2012). Důsledkem toho se daňové systémy jednotlivých států liší jak ve struktuře daní, způsobu výběru a spravování daní, tak ve velikosti celkového daňového zatížení (způsob stanovení daňového základu a výše sazby). Doposud totiž neexistují žádné jednotné mezinárodní standardy, které by umožňovaly univerzálně stanovit jednoznačnou výši zisku nadnárodních společností v rámci zdanění

¹ NESTLÉ CZ s.r.o. Dostupné z: <http://www.nestle.cz/o-nestle/nestle-sa/home>

celosvětových příjmů korporací. Proto z pohledu ekonomických transakcí, které přímo ovlivňují výši zdanění u nadnárodních společností (v rámci zdanění jednotlivých podniků) mohou nastat tyto případy (Rylová, 2012):

- celosvětové zisky nadnárodních společností jsou zatíženy větším daňovým břemenem z titulu, že některý podnik nadnárodní společnosti v jednom státě může být ztrátový a ostatní podnik(y) ziskové, a ztrátu z činnosti jednoho podniku nelze uplatnit jako odečet od základu daně u podniku vykazujícího zisk
- ekonomické dvojí zdanění, kdy daňové úřady různých států, kde sídlí podniky nadnárodní společnosti zdaňují stejný zisk, případně příjem, ale zdaňují ho v rukou různých daňových subjektů. To znamená jeden a tentýž předmět je zdaněn u různých poplatníků.
- daňové úniky u nadnárodních společností, jako důsledek dvojího zdanění v mezinárodním měřítku, mající dvě podoby:
 - převod zisku do země s nízkým zdaněním pomocí manipulace s cenou mezi spřízněnými podniky prostřednictvím tzv. převodních cen (z ang. Transfer Prices)
 - snižování zisků pomocí manipulace s náklady vynaloženými na služby, tzv. Management Fee²

2.1.2. Formy daňové optimalizace nadnárodních společností.

Nadnárodní společnosti se snaží maximalizovat svůj zisk, a proto mají zájem o daňové plánování (Fučík, 2008), tzv. **daňovou optimalizaci**. Proč sdružené podniky spolu navzájem obchodují a jaké jsou formy a hlavní důvody daňové optimalizace, je možno shrnout následovně:

- **na mezinárodní úrovni**
 - *přeshraniční daňová optimalizace.*

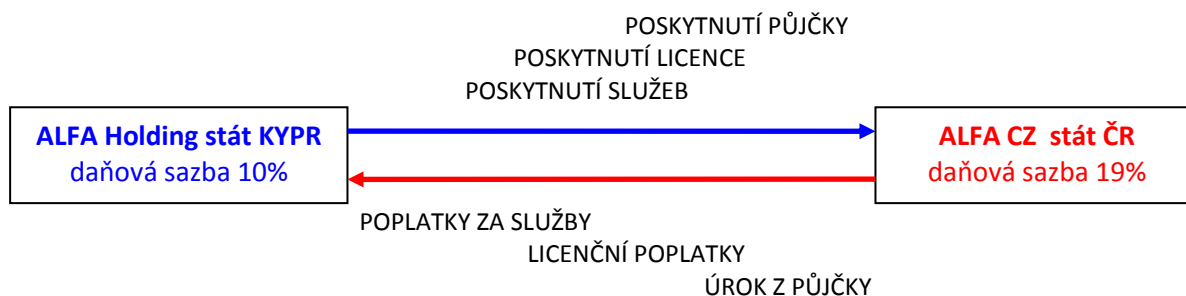
Nadnárodní společnosti se snaží různými způsoby přesunout své zdanitelné zisky do státu s co nejmenší efektivní daňovou sazbou, čili zaplatit tak co nejmenší korporátní daň (daň ze zisku firem) v souhrnu za celou skupinu sdružených podniků. Z možností, jak převést zdanitelné

² Management Fee neboli manažerské poplatky či odměna za poskytnuté služby

zisky, neboli zvýšit u jednoho sdruženého podniku základ daně a tímto u druhého sdruženého podniku snížit základ daně, jsou

- licenční poplatky
- poskytnutí služeb „management fee“
- poskytnutí úvěrů, půjček

Obr. 2.1.



1. Příklad: bez poskytnutí výše uvedených služeb (Kč)

Výnosy (1):	1 000 000	Výnosy (1) :	1 000 000
Náklady (1) :	500 000	Náklady (1):	500 000
Zisk:	500 000	Zisk:	500 000
Daň 10%:	50 000	Daň 19%:	95 000

↓ ↓

Celkové daňové zatížení skupiny je : 50 000 + 95 000 = **145 000**

2. Příklad: **včetně poskytnutí výše uvedených služeb (Kč)**

Výnosy :	1 170 000	Výnosy (1):	1 000 000
Tržby (1)	1 000 000	Náklady :	670 000
<i>Úrokový výnos:</i>	<i>20 000</i>	Výrobní náklady (1):	500 000
<i>Tržby z licenč.popl.</i>	<i>50 000</i>	<i>Úrokový náklad:</i>	<i>20 000</i>
<i>Tržby za manaž.služby:</i>	<i>100 000</i>	<i>Licenční poplatky:</i>	<i>50 000</i>
Náklady :	500 000	<i>Manažerské poplatky:</i>	<i>100 000</i>
Zisk:	670 000	Zisk:	330 000
Daň 10%:	67 000	Daň 19%:	62 700

↓ ↓

Celkové daňové zatížení skupiny je : 67 000 + 62 700 = **129 000**

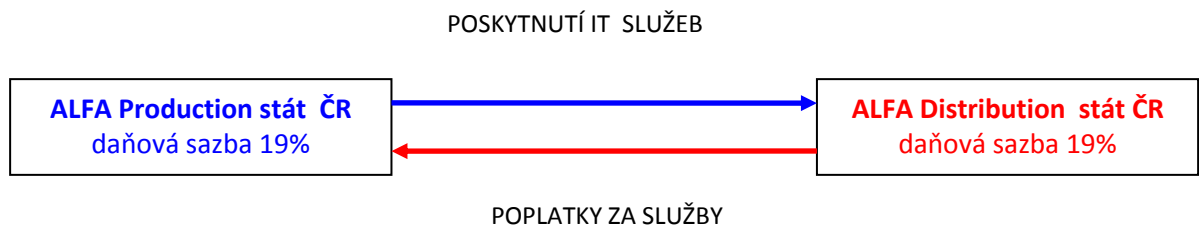
Na obrázku 2.1. je vyhodnoceno celkové daňové zatížení podniků ve skupině, a to pokud nedojde k poskytnutí uvedených služeb mezi podniky, viz Příklad 1 nebo pokud dojde k poskytnutí služeb mezi podniky, viz Příklad 2. Z vyhodnocení vyplývá, že pokud dojde mezi podniky k poskytnutí služeb, je celková daňová úspora skupiny ve výši 16 000 Kč (tj. 145 000 – 129 000).

- **na vnitrostátní úrovni**

▪ *započtení ztrát*

Jedná se o typ transakce mezi sdruženými podniky, které působí v jednom státě, kde jeden podnik vykazuje zisk a druhý podnik vykazuje ztrátu. Snahou o daňovou optimalizaci je převést zisk do ztrátové společnosti (například poskytnutím služby), kde ve výsledku může nastat situace, kdy podnik vykazující zisk snížit základ pro stanovení daňové povinnosti. Ztrátová společnost si tímto snížit ztrátu, popř. vykáže nulový základ daně.

Obr. 2.2.



1. Příklad: bez poskytnutí výše uvedené transakce (Kč)

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Výnosy (1):</td><td style="text-align: right;">1 000 000</td></tr> <tr><td>Náklady (1):</td><td style="text-align: right;">1 500 000</td></tr> <tr><td>Ztráta:</td><td style="text-align: right;">- 500 000</td></tr> <tr><td>Daň 19%:</td><td style="text-align: right;">0</td></tr> </table>	Výnosy (1):	1 000 000	Náklady (1):	1 500 000	Ztráta:	- 500 000	Daň 19%:	0	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr><td>Výnosy (1):</td><td style="text-align: right;">1 000 000</td></tr> <tr><td>Náklady (1):</td><td style="text-align: right;">500 000</td></tr> <tr><td>Zisk:</td><td style="text-align: right;">500 000</td></tr> <tr><td>Daň 19%:</td><td style="text-align: right;">95 000</td></tr> </table>	Výnosy (1):	1 000 000	Náklady (1):	500 000	Zisk:	500 000	Daň 19%:	95 000
Výnosy (1):	1 000 000																
Náklady (1):	1 500 000																
Ztráta:	- 500 000																
Daň 19%:	0																
Výnosy (1):	1 000 000																
Náklady (1):	500 000																
Zisk:	500 000																
Daň 19%:	95 000																
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> <p>Celkové daňové zatížení skupiny je : 0 + 95 000 = 95 000</p> </div>																	

2. Příklad: včetně poskytnutí výše uvedené transakce (Kč)

Výnosy :	1 400 000	Výnosy (1):	1 000 000
Tržby (1)	1 000 000	Náklady :	900 000
Tržby za market.slужby:	400 000	Výrobní náklady (1):	500 000
Náklady :	1 500 000	Poplatky za market.slужby:	400 000
Ztráta:	- 100 000	Zisk:	100 000
Daň 19%:	0	Daň 19%:	19 000

↓ ↓

Celkové daňové zatížení skupiny je : $0 + 19\,000 = 19\,000$
--

Na obrázku 2.2. je vyhodnoceno celkové daňové zatížení podniků ve skupině, a to pokud nedojde k poskytnutí IT služeb mezi podniky, viz Příklad 1 nebo pokud dojde k poskytnutí IT služeb mezi podniky, viz Příklad 2. Jak je vidět u podniku ALFA Production, následkem přijetí IT služby se snížila pouze ztráta, tzn. na celkový daňový dopad nemělo přijetí služby žádný vliv. Avšak u podniku ALFA Distribution se vlivem poskytnutí IT služby výrazně snížila konečná daňová povinnost. Z vyhodnocení tedy vyplývá, že pokud dojde mezi podniky k poskytnutí IT služeb, je celková daňová úspora skupiny ve výši 76 000 Kč (tj. 95 000 – 19 000).

- *investiční pobídky – slevy na dani*

Daňová optimalizace v transakci mezi sdruženými podniky spočívá v převedení zisku do společnosti, která v rámci příslibu investiční pobídky může čerpat slevu na dani (maximální daňovou úlevu) v určitém časovém období, samozřejmě po splnění zákonem daných podmínek (Kubátová, 2010). V důsledku možnosti čerpání slevy na dani u pobídkové společnosti, i přesto, že dosahuje vysoké daňové povinnosti, tato společnost žádné daně neodvádí.

O možnosti daňových dopadů u pobídkových společností z důvodu nesprávně stanovených převodních cen bude pojednáno v kapitole 4.5.1. této diplomové práce.

- *vyhnutí se zdanění dividend*

Jedná se o transakci mezi mateřskou a dceřinnou společností ve smyslu nevyplácet podíl na zisku u dceřinné společnosti po zdanění ve formě dividendy, neboť vyplácení dividendy je zatížen ještě zvláštní sazbou daně, to znamená, že zisk po zdanění je zatížen daní dvakrát (poprvé koorporační daní a podruhé zvláštní sazbou daně). Příkladem může být pronájem

skladovacích prostor, které mateřská společnost poskytuje své dceřinné společnosti za účelem skladování zásob, čili jedná se o poskytnutí obhajitelné služby.

V otázce zdanění dividend a jiných podílů na zisku, plynoucích mezi *mateřskou a dceřinou* společnostmi, je důležité ještě podotknout, že při splnění podmínek dle § 19 odst .3 ZDP (podmínka minimální majetkové účasti ve výši 10 % na společnosti a doba její držby minimálně 12 měsíců nepřetržitě), jsou příjmy z vyplacených dividend a podílů na zisku od daně osvobozeny. Zásadní novinkou, týkající se zdanění dividend a podílů na zisku, je zavedení **úplného osvobození dividendových příjmů** a podílů na zisku **s účinností od 1. 1. 2015**. Nové osvobození se uplatní pouze vůči rezidentům EU, včetně rezidentům ČR, a dále Norska, Islandu a Švýcarska (Rylová, 2012).

Tab. 2.1.

Mateřská společnost poskytne služby své dceřinné společnosti ve výši vyplacené dividendy

	Výplata dividend	Poskytnutí služeb mezi matkou a dcerou	
	dceřinná společnost	dceřinná společnost	mateřská společnost
	I.	II.	III.
Výnosy	1 000	1 000	275,4
Náklady	600	600 + 275,4	
Zisk	400	124,6	
Daň19% A	76	23,7	52,3
Zisk po zdanění	324	100,9	
Vyplacení dividendy	324	-	
Srážková daň 15% B	48,6	-	
Vyplacená dividenda	275,4	-	
Celkově placená daň A+B	124,6	23,7	52,3
Celkově placená daň dcera + matka		76	

V tabulce 2.1. je znázorněn příklad vyplacení dividendy na zisku u dceřinné společnosti ve výši 275,4 tis. Kč po zdanění srážkovou daní 15%, a výpočet celkového daňového zatížení, které ovlivňuje právě výplata dividendy, a to ve výši 124,6 tis. Kč, viz sloupec I. V druhém případě je příklad poskytnutí služby mateřskou společností své dceřinné společnosti, jejíž výše koresponduje s výší vyplacené dividendy, tj. 275,4 tis. Kč . V důsledku přijetí služby je u dceřinné společnosti výsledný zisk ve výši 124,6 tis. Kč a je zdaněn korporátní daní, která činí 23,7 tis.Kč. U

mateřské společnosti je zdaněn výnos z poskytnutí služby a celková daň činí 52,3 tis. Kč, viz sloupec II. a III. Jak je vidět na posledním řádku, v prvním případě je celkové daňové zatížení (dcera) ve výši 124,6 tis. Kč a ve druhém případě je celkové daňové zatížení (dcera a matka) ve výši 76 tis. Kč. Daňová úspora při poskytnutí služby mezi matkou a dcerou tak činí 48,6 tis. Kč.

Problematika zdanění nadnárodních společností je v současnosti jedna z nejdiskutovanějších témat, které spadá do oblasti mezinárodního zdanění, mezinárodního daňového plánování a především zamezení daňových úniků. Na jedné straně je to společnost (skupina podniků), které se snaží maximalizovat zisky s co nejmenším daňovým zatížením. Na druhé straně je tu stát, jehož cílem je maximalizovat daňové výnosy ze zisků společností do svého rozpočtu, neboť daňové výnosy jsou jedny z nejdůležitějších zdrojů financování veřejného sektoru a to k financování funkcí státu a veřejné správy (Petrovič, 2002). V souvislosti s daňovými výnosy proto hrají velmi důležitou úlohu *převodní* neboli transferové *cen*y mezi spojenými podniky.

2.2. Obecná charakteristika převodních cen

2.2.1. Vysvětlení pojmu „převodní cena“

K vysvětlení pojmu „převodní cena“ je nezbytné se nejprve zmínit, co je myšlenou pojmem **cena**, v tržní ekonomice nazývaná **cena tržní**.

Pojmem **tržní cena** (z angl. Market price), pokud použijeme doslovný překlad, se rozumí cena, za kterou je realizována nějaká obchodní nebo finanční transakce mezi obchodními subjekty na úrovni cen, které jsou v tržní ekonomice dány poptávkou a nabídkou trhu. Obchodní transakcí se například rozumí zrealizování služby, dodání zboží, prodej nebo převod majetku. Finanční transakcí se rozumí například poskytování úvěrů, transakce s akciemi, dluhopisy či deriváty. Každý ze subjektů obchodních transakcí se snaží maximalizovat své zisky v rámci svých obchodních aktivit. Maximalizace zisků však vede k větší daňové zátěži pro tyto subjekty. V rámci tržní ekonomiky, kdy se obchodní aktivity realizují nejen uvnitř dané ekonomiky své země, ale v rámci světové ekonomiky, stupňuje se tak daňové zatížení v rozdílu daňových systémů jednotlivých ekonomik - států. Pokud obchodní transakce probíhá mezi kapitálově nebo personálně *nezávislými subjekty*, je cena za kterou realizují obchodní transakce

určena tržními silami (nabídkou a poptávkou na daném trhu) a jedná se o *cenu tržní*. Pokud tyto obchodní transakce probíhají mezi kapitálově nebo personálně *závislými subjekty*, jedná se vždy o *cenu převodní* neboli transferovou a ta nemusí vždy vyhovovat ceně tržní (King, 2009).

Zjednodušeně řečeno *převodní ceny* jsou ceny uplatňované u transakcí uskutečněných mezi dvěma daňovými subjekty kapitálově nebo personálně spojenými. Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi ekonomickými subjekty, které nejsou kapitálově či personálně spojené (nezávislými subjekty). Základní princip *převodních cen* spočívá v posuzování ekonomických vazeb a podmínek podnikání mezi kapitálově spojenými subjekty ve skupině podle takzvaného *principu tržního odstupu*, viz kap. 2.2.2.1.). V podstatě převodní ceny do velké míry určují příjmy a výdaje, a tedy zdanitelné zisky sdružených podniků v různých zemích (daňových jurisdikcích). Převodní ceny se dotýkají všech společností, které jsou kapitálově či jinak spojené se zahraničním nebo tuzemským subjektem či skupinou podniků (je potřeba zdůraznit, že nejen členů velkých nadnárodních společností, ale i např. českého s.r.o. vlastněného jednou českou FO) a zároveň mezi nimi probíhají obchodní transakce.

2. 2. 2. Vymezení základních pojmů

2. 2. 2. 1. Princip tržního odstupu

Základní myšlenkou a cílem takzvaného „principu tržního odstupu (*Arm's Length Principle*)“ je stanovení nezkresleného daňového základu, který je v rámci platné jurisdikce uplatněn při výpočtu korporátní daně a zamezení dvojího zdanění v obchodních transakcích mezi spřízněnými podniky. Základním pravidlem cenové politiky při obchodech v rámci skupiny kapitálově spřízněných podniků by měla být snaha v maximální možné míře stanovit ceny na základě tohoto principu, který říká: „*Jsou-li v obchodních nebo finančních vztazích mezi dvěma kapitálově spřízněnými firmami stanoveny podmínky, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými firmami, potom jakékoliv zisky, kterých by dosáhla jedna z firem, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhla, mohou být zahrnuty do zisků této firmy a následně zdaněny*“.³

³MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Český text směrnice OECD.

Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/mez_ekon_organizace_12363.html

V praxi to neznamená nic jiného než, že pokud se obchodní podmínky uplatňované s nezávislými obchodními partnery neshodují s podmínkami uplatňovanými v obchodních vztazích v rámci spřízněných osob, tak tyto podmínky přesto vstupují do převodní ceny. Princip tržního odstupu je jakýsi princip rovnosti a férového podnikání. Pokud tomu tak není, pohlíží se na transakci jako na účelově skreslenou, která vyústí v daňový únik.

Princip tržního odstupu je upraven:

- **na mezinárodní úrovni** a to:

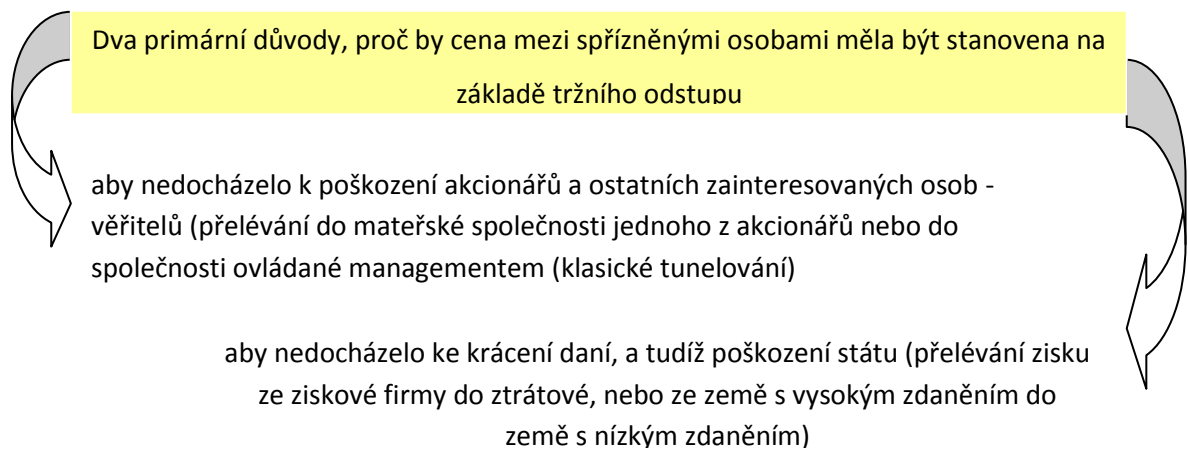
ve smlouvách při zkoumání transakcí a jejich ocenění uskutečněných mezi sdruženými podniky, z nichž jeden je rezidentem v ČR a druhý ve státě, s nímž má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění

- **na vnitrostátní úrovni** a to:

v tuzemském zákoně o daních z příjmu při zkoumání transakcí a jejich ocenění mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami, a to za situace, kdy

- tyto transakce probíhají mezi dvěma českými daňovými subjekty (rezidenty)
- tyto transakce probíhají mezi českým rezidentem na jedné straně a na druhé straně rezidentem státu, se kterým nemá ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění

Je nutné podotknout, že z hlediska nového pokynu Ministerstva financí D-332 je problematika převodních cen omezena pouze na případy uvedené v bodě 2 a). Pokud se jedná o problematiku stanovení cen u transakcí uvedených v bodě 2 b), bude tato řešena vždy pouze vnitrostátním zákonem a bude se jednat o stanovení **ceny obvyklé**, viz kap. 2.2.2.3



2. 2. 2. 2. Sdružené podniky a Spojené osoby

Pojem „*Sdružené podniky*“ definuje na mezinárodní úrovni článek 9 Modelové smlouvy, viz kap. 2.3.1.2. Pojem „*Spojené osoby*“ definuje na vnitrostátní úrovni § 23 odst. 7 ZDP.⁴ Z obsahu těchto dvou definic plyne, že sdruženými podniky (kapitálově nebo personálně spojenými osobami) se rozumí, jestliže se podnik jednoho státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého státu nebo tytéž osoby (shodné právnické nebo fyzické osoby) se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho státu i podniku druhého státu.

Co se rozumí podílem na kontrole nebo jmění podniku, je přesně definováno v témže paragrafu výše uvedeném, kde je také upřesněn pojem co jsou to *kapitálově spojené osoby* a *jinak spojené osoby*. V mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, resp. v článku 9 Modelové smlouvy, tuto přesnou definici nenalezneme. Při posouzení, zda se jedna osoba (jeden podnik) podílí na vedení druhého podniku, je třeba vycházet z obecných předpisů Obchodního zákoníku č. 513/1991 Sb.⁵ Pod pojmem vedení lze v tomto smyslu chápat jednání jménem společnosti, tj. činnost statutárních orgánů nebo jejich členů, např. jednatelé nebo společníci (společnosti s ručením omezeným nebo veřejné obchodní společnosti), představenstvo (akciové společnosti, družstva), komplementář (komanditní společnosti). Za osoby mající podíl na vedení však nelze považovat členy dozorčí rady, která provádí kontrolní činnost a je kontrolním orgánem. Vždy je nutno posoudit konkrétní činnost každé osoby oprávněné jednat za společnost a to, zda může ovlivnit rozhodování nebo se přímo podílí na rozhodování.

2. 2. 2. 3. Cena obvyklá

Význam slova „obvyklý“ je podle Slovníku spisovné češtiny „běžný, pravidelně se opakující, odpovídající zvyku“. Chodíme-li nakupovat potraviny, víme, jaká je jejich obvyklá cena, neboť jejich cena nebude sice ve všech obchodech stejná, ale bude se pohybovat obvykle v nějakém relativně malém cenovém rozpětí. Chceme-li si například koupit automobil nějaké

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_795.html?year=0

⁵ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Dostupný z: <http://www.sbirkazakonu.info/obchodni-zakonik/>

značky, ať nový nebo ojetý, obejdeme několik prodejen nebo autobazarů, koupíme si inzertní noviny a víme, jaká je obvyklá cena automobilu, který bychom si rádi pořídili. Provedli jsme totiž analýzu trhu. A to je odpověď na otázku, *jak se zjišťuje cena obvyklá. Právě a jedině takovou analýzou trhu a nijak jinak* .

Obvyklou cenou se rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku v *obvyklém* obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Tato cena je tudíž hodnotovým ekvivalentem vyjádřeným v penězích podle místních podmínek, tedy v praxi zpravidla aritmetickým průměrem realizovaných obchodů či služeb, které jsou stejné nebo srovnatelné v daném místě a čase. Protože úroveň obvyklé ceny může být v podstatě odrazem zprůměrovaných dohodnutých cen za věci srovnatelného druhu, vlastností, stáří a ostatních podmínek na trhu, *nemůžeme ji chápat ani jako fixní údaj, ani jako jednoznačné hledisko vyjádřené naprosto přesným číslem, peněžní částkou*. Způsob, jakým se dojde k úsudku o hladině obvyklé ceny, sám o sobě ukazuje na přibližnou povahu této cenové kategorie.

Podle současných mezinárodních standardů pro oceňování se vžil názor, že **cena obvyklá** odpovídá současnému pojmu **cena tržní**. To jistě platí tam, kde se s obdobným aktivem či službou obchoduje, a proto tam existuje obvyklá cena. V případě, kdy se v daném místě a čase s obdobným aktivem či službou neobchoduje, a tedy tam neexistuje ani trh s takovým aktivem či službou, nemůže tam existovat ani obvyklá cena, neboť k obvyklé ceně lze dospět pouze na základě analýzy trhu. To ovšem neznamená, že v takovém místě a čase nemá aktivum či služba žádnou hodnotu. Nelze proto ani v tomto případě jednoznačně přiřadit, že cena obvyklá = cena tržní.

Právním legislativním prostředkem ke stanovení ceny obvyklé nalezneme opět v ustanovení **§ 23 odst. 7 ZDP**. Tento paragraf také stanovuje, že pokud nelze zjistit srovnatelnou cenu, použije se cena zjištěná podle *zvláštního právního předpisu*⁶, to znamená v případě, pokud neexistují srovnatelné transakce na srovnatelném trhu. V tomto případě se cenou obvyklou rozumí cena na základě znaleckého posudku, která je v “daném místě a daném čase“, tzn. **ke dni ocenění**, stanovena odhadem tržní hodnoty pomocí ekonomického hodnocení. Vzhledem k tomu, že do ocenění znaleckým posudkem se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, nemusí vždy cena takto zjištěná být cena stanovená na bázi tržního odstupu. Avšak cena stanovená dle

⁶ Zákon č. 151/1997 ze dne 17.června1997 o oceňování majetku a o změně některých zákonů. Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_1092.html

znaleckého posudku je podpůrným prostředkem pro stanovení ceny na bázi tržního odstupu a dle mého názoru se jeví jako dobrým důkazním prostředkem a garancí obvyklé, čili nezávislé ceny.

2.3. Legislativní úprava převodních cen.

2. 3. 1. Legislativní úprava na mezinárodní úrovni

2. 3. 1. 1. Směrnice OECD

OECD⁷ - Organizace pro hospodářskou spolupráci (Organisation for Economic Co-operation and Development), která vznikla v roce 1960 je mezinárodní organizací bez nadnárodních kompetencí zajišťující přímou spolupráci mezi vládami členských států s cílem zvyšování životní úrovně členských států, za předpokladu udržení finanční stability, zdravý hospodářský růst členských i nečlenských států a rozvoj světového obchodu v souladu s mezinárodními závazky. Výbor pro fiskální záležitosti, jako jeden z orgánů OECD se zabývá především těmito otázkami:

- jaké jsou dopady na daňové systémy států v důsledku globalizace národních ekonomik
- jak zajistit systém spolupráce daňových orgánů států v boji proti daňovým podvodům
- jaký bude dopad daňových reforem ve státech OECD do oblasti ekonomické a sociální
- jak prohloubit dialog s nečlenskými státy v otázkách daňových reforem a mezinárodních vztahů

V rámci jednání OECD byl v roce 1995 schválen zásadní dokument, týkající se problematiky převodních cen a to ***Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy*** (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, dále jen „Směrnice“). Tato Směrnice se zaměřuje na uplatnění tzv. ***principu tržního odstupu***, viz kap. 2.2.2.1, na zhodnocení převodních cen sdružených podniků, na analýzu metod posuzující, zda podmínky v obchodních a finančních transakcích v rámci nadnárodních společností splňují zásadu tržního odstupu. Kromě formulace základního principu tržního odstupu u transakcí mezi spřízněnými podniky obsahuje tato směrnice také postupy a nástroje, jak tento princip realizovat a jak jej doložit. Jde zejména o definování srovnatelných transakcí

⁷ OECD. Dostupný z: <http://www.oecd.org/>

a o specifikaci vhodných metod. Jedním z návodů, které tato směrnice podává je sjednotit postup sdružených podniků i daňových správ při řešení převodních cen, předcházet případným konfliktům mezi daňovým poplatníkem a správcem daně a tím minimalizovat náklady na případné soudní spory. Můžeme říci, že výše uvedená směrnice nám dává mantinely s mezinárodním rozsahem pro správné „uchopení“ převodních cen (Nerudová, 2011).

S ohledem na vývoj světové ekonomiky a měnící se právní i ekonomické prostředí, bylo první vydání směrnice v červenci roku 2010 inovováno a postupně se aplikuje v praxi. Největší změny se týkaly výběru, aplikace a způsobu uplatnění jednotlivých metod stanovení transferových cen. Byl tak dán nový přístup k výběru metody. Nově **revidovaná směrnice** hovoří o použití nejvíce vhodné metody „the Most Appropriate Method“, to znamená, není již třeba detailně prověřovat vhodnost každé metody, není již třeba zdůvodňovat vyloučení některé z metod. Nemusí se striktně dodržovat hierarchie při výběru metody, která byla v prvním vydání směrnice z roku 1995 pevně dána.

2. 3. 1. 2. Modelová smlouva a smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Ke snížení rizika dvojího zdanění, jenž je jedním z důsledků daňových úniků, započala OECD v roce 1956 práci na návrhu prvního jednotného modelu, jenž by sjednotil smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi jednotlivými členskými státy OECD. Výsledkem této činnosti je vypracování návrhu „**Modelové smlouvy**“, jakožto podklad k uzavírání **smluv o zamezení dvojího zdanění** mezi členskými státy OECD a dále k revizi smluv o zamezení dvojího zdanění, jež byly mezi zeměmi OECD uzavřeny. Modelová smlouva tak umožňuje zemím s odlišnými národními daňovými systémy aplikovat při zdaňování přeshraničních aktivit harmonizovaná pravidla. Poslední aktualizovaná verze Modelové smlouvy prošla spolu s revizí směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové zprávy.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají trojí základní účel:

- zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy. Při uzavírání smluv státy jednají o tom, zda bude daný příjem zdaněn ve státě zdroje či ve státě rezidence
- přispět k boji proti daňovým únikům a podvodům na mezinárodní úrovni a to umožněním spolupráce smluvních států a výměnu informací a vzájemnou pomoc při vymáhání daní

- chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci určitých mezinárodních transakcí

Problematika zdaňování nadnárodních společností a stanovení principu, na základě kterého jsou tyto spojené podniky zdaňovány, je zakotvena v článku 9 modelové smlouvy OECD jako „Sdružené podniky“ a následně implementována do oboustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Podstatou článku 9 odst. 2 Modelové smlouvy je zamezit možnosti dvojího zdanění u dvou různých smluvních států, a to tím, že pokud z důvodu nesprávného stanovení převodních cen bude jednomu ze smluvních států zvýšen daňový základ, pak druhý smluvní stát provede u svého daňového subjektu adekvátní úpravu daně (Nerudová, 2011). Můžeme říct, že se jedná o tzv. zrcadlové narovnání daně za předpokladu uplatnění principu tržního odstupu tak, aby bylo možné rozdělit daňový základ podniků ve skupině tak, jako by se jednalo o nezávislé subjekty. Je nezbytné ještě dodat, že co se týče uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění s Českou republikou, ta si v některých smluvních případech nezařadila výše uvedený odstavec, tzn. nemožnost zrcadlového narovnání základu daně (příkladem toho je smlouva s Jordánskem)⁸. Nebo v jiných případech, kdy zařadila do svého smluvního vztahu tento článek, pak připojila další odstavec, který výrazně omezuje možnost potenciálně provedené úpravy (příkladem toho je smlouva se Slovinskem)⁹.

Samozřejmě úprava základu daně není zdaleka automatická. Při úpravě cen pro daňové účely u transakcí mezi spojenými podniky je třeba vycházet v první řadě z příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť upřednostnit mezinárodní smlouvy obecně (což smlouvy o zamezení dvojího zdanění patří do mezinárodních smluv) plyne ze znění zákona č. 1/1993 Sb.¹⁰ Z toho vyplývá, že mezinárodní smlouva má vždy vyšší právní sílu, ale nikdy nemůže nařídit daňovou povinnost, která by svým rozsahem byla nad vnitrostátními předpisy.

⁸ Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi vládou České republiky a Jordánského hášimovského království podepsána dne 10.4.2006, In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 49. Dostupný také z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html

⁹ Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Slovinskou republikou podepsána dne 13. 6. 1997, In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1998, částka 74. Dostupný také z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html

¹⁰ Ústavní zákon České republiky č. 1/1993 ze dne 16.12.1992. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ustava-cr/>

2. 3. 1. 3. Arbitrážní konvence – řešení případů dohodou

Dne 1. října 2006 přistoupila Česká republika k úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (tzv. Arbitrážní konvence). Arbitrážní konvence upravuje proces při řešení sporů mezi daňovými správami členských států. Takovéto spory byly dosud standardně řešeny na základě dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, článků upravujících řešení případů dohodou. Avšak ve vztahu k úpravám zisků z titulu aplikace převodních cen se jevil tento procesní rámeček jako nedostačující, neboť smlouvy nezavazují daňové správy k dosažení dohody a neurčují časový limit pro uzavření případu. Naproti tomu Arbitrážní konvence zavazuje smluvní státy k dosažení konečného řešení sporného případu, a to v časovém horizontu nejdéle 3 let od jeho předložení. Z výše uvedených důvodů byl tedy nově do čl. 25 ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění zaveden odstavec, jenž uvádí, že pokud nebude dohody dosaženo do dvou let od zahájení řízení, má být případ na žádost dotyčné osoby postoupen k arbitrážnímu řízení. Arbitrážní řízení se tedy na základě dikce tohoto odstavce stává nedílnou součástí řešení případů vzájemnou dohodou, a nikoliv samostatně stojícím rozhodovacím mechanismem. Komentář pamatuje i na situaci, kdy by smluvní státy nový odstavec do znění smlouvy nezahrnuly, a přesto by si přály postoupit případ k arbitrážnímu řízení. Dle komentáře, který uvádí, že v případě, že se kompetentní orgány smluvních států nemohou dohodnout ve lhůtě dvou let od zahájení řízení, mohou postoupit případ k arbitrážnímu řízení (na základě společné dohody). V tomto případě se ovšem jedná o možnost volby kompetentních orgánů smluvních států, nikoliv o nárok ze strany daňového poplatníka.

2. 3. 2. Legislativní úprava na vnitrostátní úrovni

Principy směrnice OECD nejsou *přímo zakotveny* v daňových zákonech a jiných právních normách na vnitrostátní úrovni. Tyto principy a především jejich závaznost však plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu¹¹. Obecně, tato úmluva, mimo jiné, stanovuje pravidla o charakteru, způsoby přijetí a použití dokumentů mezi členskými státy OECD. Směrnice OECD *splňuje* všechny

¹¹ Vyhláška č.15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.
Dostupná z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1988-15>

požadavky stanovené dle čl. 31 Vídeňské úmluvy a proto lze směrnici OECD využívat pro daňové účely stejně, jako je využívána ostatními členskými státy OECD jako výkladové pravidlo k článku 9 smluv o zamezení dvojího zdanění.

- Zákon o daních z příjmu

Princip tržního odstupu upravuje český zákon o *daních z příjmu v § 23 odst. 7*, který definuje a stanovuje podmínky pro použití ceny “*obvyklé*“ mezi “*spojenými osobami*“, viz kap. 2.2.2.2. a 2.2.2.3., pro účely správného stanovení základu daně z příjmu. K tomuto zákonu se poji metodický pokyn *GFŘ D-6*¹² ze dne 22. 11. 2011, o jednotném postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmu, který nahradil původní metodický pokyn č. D-300. Tento pokyn je podpůrným prostředkem k zajištění jednotného uplatňování tohoto zákona a lze ho poprvé použít za zdaňovací období, které započalo v roce 2011.

Z obsahu §23 odst. 7 ZDP a pokynu D-6 je zcela evidentní, že tyto právní normy nejsou dostačujícím právním podkladem ke správnému stanovení převodních cen mezi sdruženými podniky.

- Pokyny ministerstva financí ČR

Jak již bylo řečeno v předchozím kapitole 2.3.1, na mezinárodní úrovni je problematika převodních cen řešena v rámci směrnice OECD. Pravidla uvedená v této směrnici byla implementována do českého právního řádu prostřednictvím § 23 odst. 7 ZDP a metodických pokynů vydaných ministerstvem financí. Níže je uveden výčet pokynů¹³, které k 1. 1. 2011 nahradily původní pokyny uvedené v závorce.

- Pokyn D-332 popisující základní metody tvorby převodních cen mezi sdruženým podniky (nahrazuje původní pokyn D-258)
- Pokyn D-333 stanovující postup pro závazné posouzení způsobu stanovení převodních cen (nahrazuje původní pokyn D-292)

¹² MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Pokyn GFŘ D-6 ze dne 22. listopadu [online]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_11068.html?year=

¹³ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Pokyn D-332, D-333, D-334. In: *Finanční zpravodaj*. 2010. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/FinZprav201006_pdf.pdf. ISSN 0322 9653.

- Pokyn D-334 upřesňující rozsah dokumentace ke způsobu tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky (nahrazuje původní pokyn D-293)

- Ostatní podpůrné zdroje

Jako další dostupné podpůrné zdroje k zajištění správného nastavení převodních cen bych zařadila tyto:

- možnost požádat místě příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o ***Závazném posouzení*** o způsobu stanovení převodních cen, viz kap. 2.4.1.
- získat informace a poučení z vybraných soudních rozsudků v oblasti převodních cen a to z judikatury Nejvyššího správního soudu, které je dostupná na veřejném portále NSS¹⁴

2.4. Převodní ceny z pohledu dotčených subjektů.

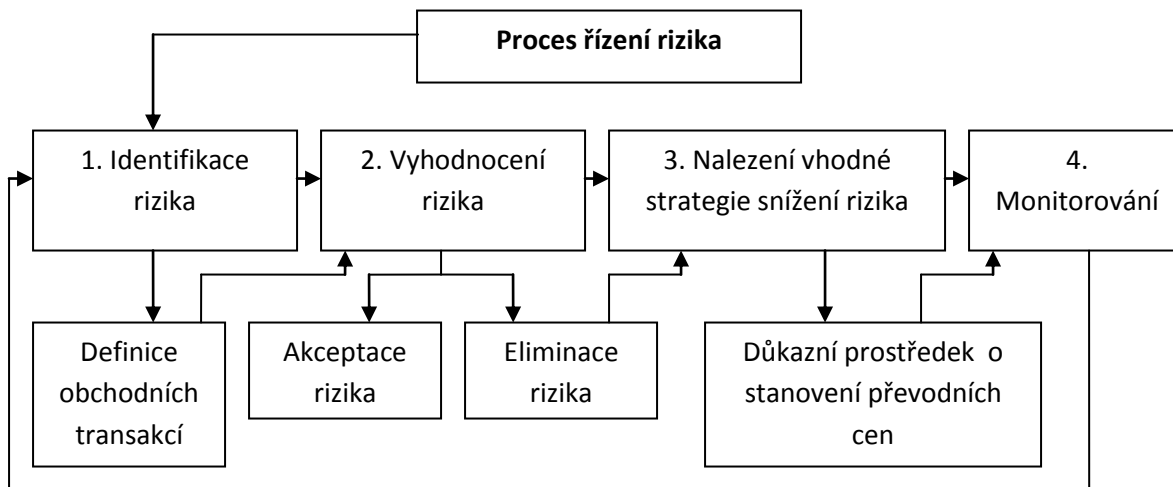
Žádný stát se neobejde bez financování svých potřeb a daně tak tvoří jeden ze základních nástrojů, jak tyto potřeby státu zabezpečit. Na jedné straně je daňový subjekt, jehož cílem je maximalizace zisku a minimalizace odvodu daní do státního rozpočtu, na druhé straně stát, který svými právními nástroji a zvolenými orgány má za cíl maximalizaci daňových příjmů od daňových subjektů do státního rozpočtu. Samozřejmě v obou případech je dosažení cíle na úrovni právního řádu, čili na úrovni zákona.

2. 4. 1. Převodní ceny z pohledu daňových subjektů

Převodní ceny jsou nejdůležitější daňovou otázkou pro nadnárodní společnosti a to hlavně z důvodu řízení podnikatelského rizika. Nesprávné nastavení převodních cen může znamenat pro daňový subjekt významné ztráty a to ve formě doměrků na dani a dalších návazných sankcí ze strany daňové správy. Vhodně nastavenou firemní politikou v oblasti převodních cen je možné snížit celkové riziko spojené s touto oblastí. Jak by měl vypadat proces řízení rizika bych jednoduchou úvahou vysvětlila na následujícím obr. 2.3. a k jednotlivým bodům podala základní vysvětlení s doprovodným grafickým vyjádřením.

¹⁴ NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Sbírka rozhodnutí* [online]. Dostupný na: <http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=SbirkaList&menu=266&archiv=1>

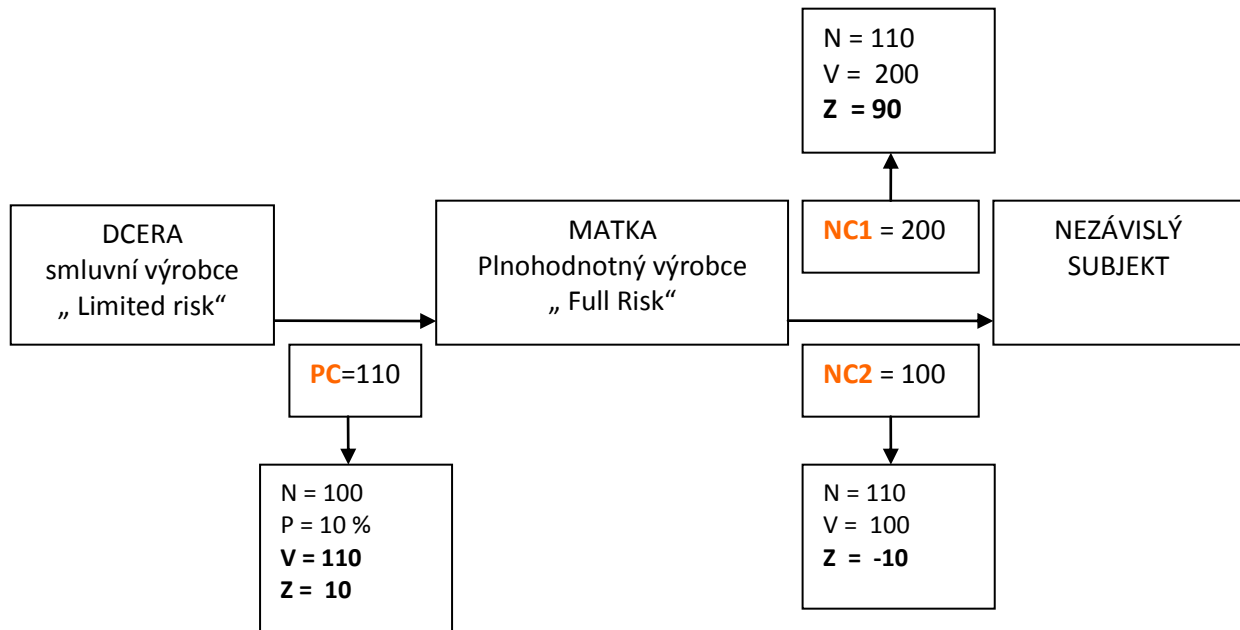
Obr. 2.3.



1. Identifikace rizika - přesné určení typu obchodní transakce mezi spřízněnými podniky. U jednotlivých typů transakcí je třeba zohlednit několik důležitých faktorů, které mají vliv na stanovení převodních cen. Jedná se především o transakce typu:

- **prodej vlastních výrobků** - důležitým faktorem pro identifikaci rizika je stanovení tzv. plnohodnotného výrobce a smluvního výrobce. Plnohodnotný výrobce nese veškeré rizika celého procesu výroby tzv. „Full Risk“. Rozhoduje o celém procesu výroby, nakupuje vlastní suroviny, řídí zásoby na vlastní účet, nese veškerá rizika spojená se skladováním, výrobou a prodejem výrobků. Nese také rizika budoucích ztrát a také zisků. Smluvní výrobce provádí pouze omezené funkce, zpravidla nemá vlastní marketingové aktivity, nenese náklady např. na vývoj a výzkum, tzv. „Limited risk“. Na níže uvedeném obrázku můžeme vidět, že po zohlednění faktoru Full Risk a Limited risk je cena mezi dcerou – matkou - nezávislý subjekt poměrně odlišná ve srovnání k celkovému dopadu na určení výše ziskovosti mezi závislým a nezávislým subjektem. Pokud tento faktor bude daňovým subjektem plně vysvětlen a doložen, měla by být převodní cena mezi dcerou a matkou plně respektována ze strany daňových správ, viz obrázek 2.4.

Obr. 2.4.



- **prodej zboží** (je obdobou obchodní transakce jako v předchozím příkladě, avšak zde nastupují další obchodní mezičlánky. Zde můžeme zařadit následující obchodní subjekty:

- *Plnohodnotný distributor*, který vykonává všechny prodejní a distribuční funkce, nese související rizika (tržní riziko, skladování zásob, riziko záručních oprav, měnové riziko, atd.), provádí marketingové činnosti, jedná svým jménem na vlastní účet.

Převodní cena (PC) = nezávislá cena (NC) – marže z prodeje závislé distribuce.

- *Distributor s omezeným rizikem* „ Limited risk distributor“, kde hlavní rizika nese společnost, pro kterou činnost vykonává. Má jen omezená rizika.

Převodní cena (PC) = nezávislá cena (NC) – marže z prodeje závislé distribuce.

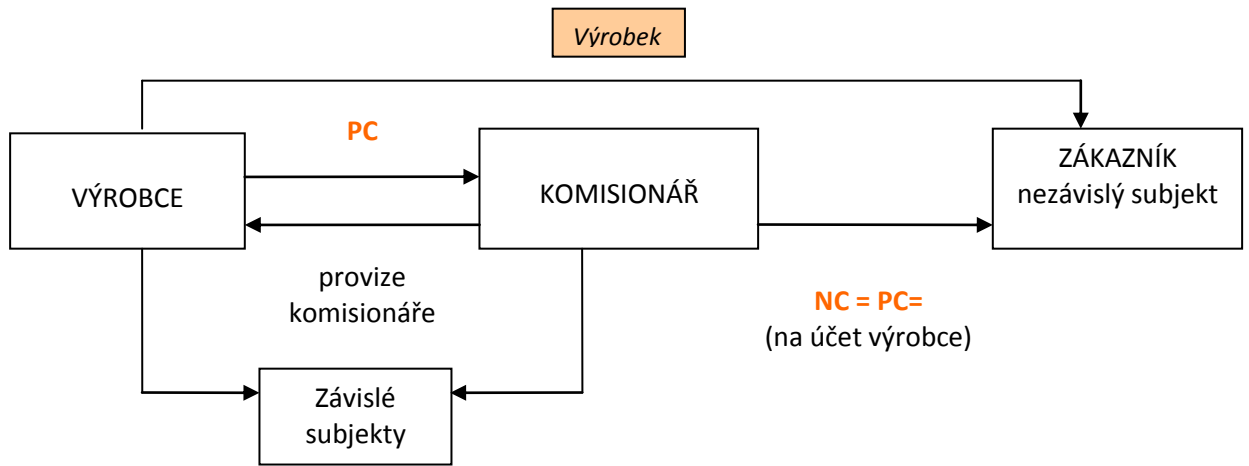
Výsledná marže je však nižší než v předchozím příkladě u plnohodnotného distributora.

- *Komisionář*, jedná svým jménem, ale na účet a riziko komitenta (výrobce).

Převodní cena (PC) = nezávislá cena (NC) + přírážka dodavatelské společnosti (výrobce),

viz obr. 2.5.

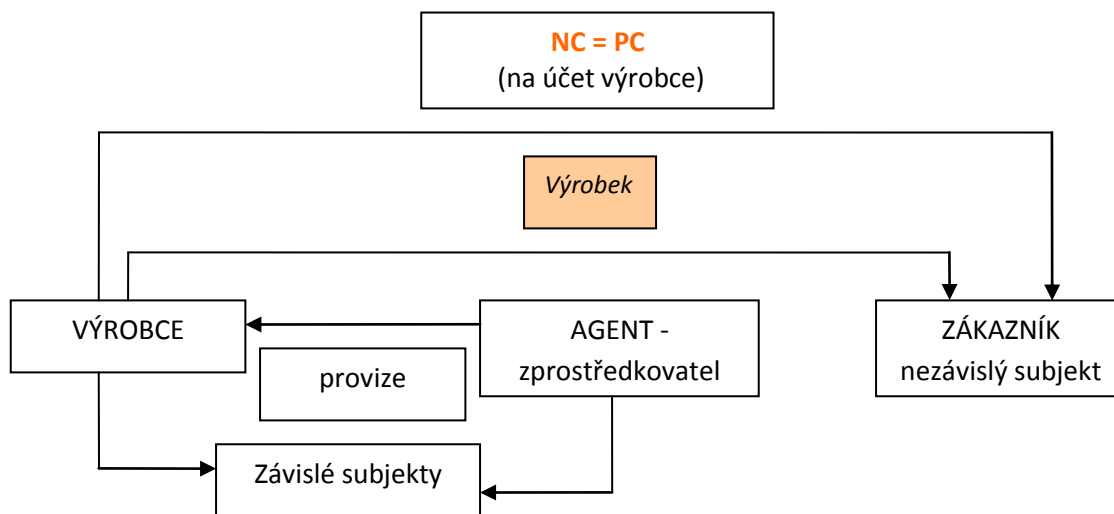
Obr. 2.5.



- *Agent*, vystupuje pouze jako zprostředkovatel, nenese žádná rizika, pouze riziko tržní. Nejedná svým jménem ani na vlastní účet

Převodní cena = nezávislá cena + přírůžka dodav. společnosti (výrobce), viz obr. 2.6.

Obr. 2.6.



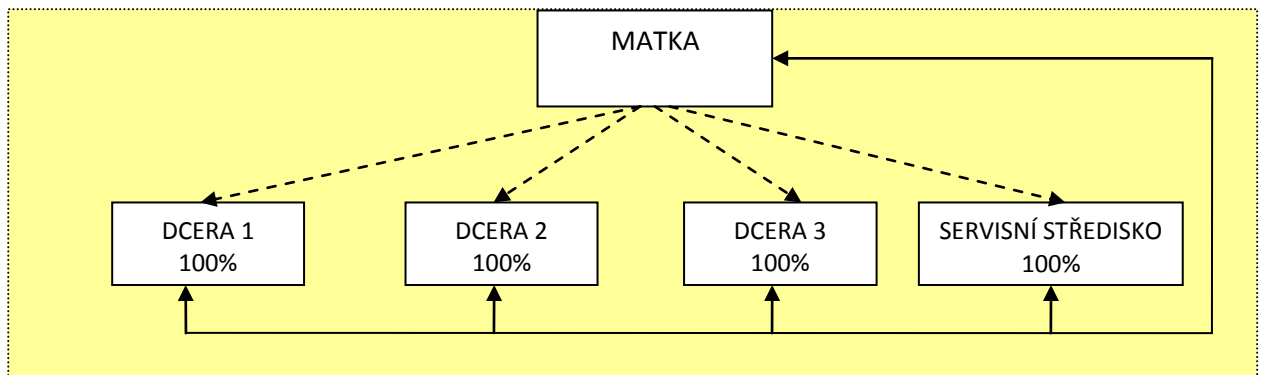
Vysvětlivky: N= náklady, P = provize, V = výnosy, Z=zisk, PC = převodní (transferová) cena, NC1= nezávislá cena 1, NC2 = nezávislá cena 2

- **prodej majetku**, u této obchodní transakce se jedná z velké části o jednorázovou transakci. V souvislosti z prodejem majetku je třeba dbát na podmínku splnění principu tržního odstupu. Zůstatková hodnota majetku evidovaná v účetnictví nevyjadřuje tržní hodnotu majetku,

proto nesplňuje podmínku tohoto principu. Jde o stanovení ceny obvyklé, tedy ceny tržní. Ne vždy se však tržní cena blíží k ceně sjednané mezi spřízněnými osobami, neboť se při určení tržní ceny nezohledňují vlivy a mimořádné okolnosti trhu, které cenu mohou dosti zkreslit. Další možností je stanovení tzv. reprodukční ceny, tj. ceny, která je stanovena kvalifikovaným odhadcem nebo posudkem znalce. Metody ocenění kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě, čili ceně obvyklé. Reprodukční cenu definuje Zákon o účetnictví č. 563/1991¹⁵ a to jako cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. To znamená cena, za kterou by bylo možné stejný nebo porovnatelný majetek pořídit v době ocenění (z toho vyplývá v době prodeje majetku, neboť v tomto čase bychom oceňovali příslušný majetek) bez odpočtu opotřebení.

- **poskytování služeb**, nejčastější případy jsou poskytování manažerských služeb, nebo služeb na podporu prodeje. Jedná se především o tzv. servisní střediska v oblasti podpory IT, daňové a účetní poradenství, controlling, právní služby, lidské zdroje, pojištění, viz obr. 2.7. V případě poskytování služeb více sdruženým subjektů se musí převodní ceny stanovit podle nějakého alokačního klíče (rozvrhové základny). O metodách stanovení převodních cen bude pojednáno v kap. 3.2.

Obr. 2.7.



- **financování a cash pool** – jde v podstatě o vnitroskupinového financování, tedy situaci, kdy například mateřská společnost půjčuje finanční prostředky své dceřiné společnosti nebo se

¹⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

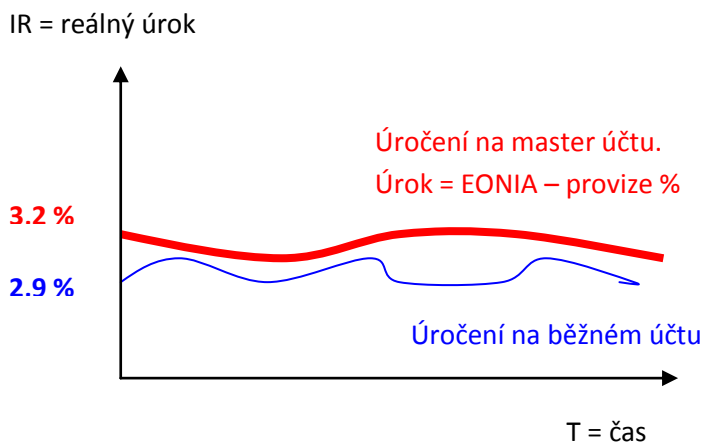
financují různé investiční projekty a aktivity napříč majetkově propojenou finanční skupinou. Princip tržního odstupu je aplikován především při posuzování daňově uznatelných nákladů u subjektů majících náklady od svých zahraničních mateřských společností. Problematika uznatelnosti výše placených úroků, jakožto daňově účinných nákladů, je řešena v § 23 odstavec 7 zákona o daních z příjmu. Toto ustanovení v případě poskytnutí úvěrů mezi spojenými podniky umožňuje za daňově účinné úrokové náklady považovat pouze takovou výši úroků (cenu úvěru), která by bývala byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích a za stejných nebo obdobných podmínek (obvyklá cena úroků). Je zde jedno velké nebezpečí, že pokud výše úroků mezi spojenými osobami byla smluvena za cenu vyšší, než by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích, navýší správce daně základ daně o neoprávněně uplatněnou výši daňově účinných úroků a rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou sjednanou posoudí jako výplatu podílu na zisku, popř. dividendy (tzv. *skrytá dividenda*) podle ustanovení § 22 odst.1 písm.g) bod 3 ZDP, která má standardní režim zdanění.

Při otázce daňové uznatelnosti finančních nákladů (úroků) u českých společností v případě půjčky od spojené osoby je nutné věnovat pozornost také pravidlu tzv. *nízké kapitalizace*, které je obsaženo v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, a které vylučuje z uznatelných finančních nákladů takovou částku finančních nákladů, o kterou úhrn úvěrů a půjček od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěru a půjčky banka nebo pojišťovna a čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrů a půjček.

Cash pool je nástroj pro zhodnocování peněžních prostředků podniku s více běžnými účty, případně pro více firem spojených v ekonomicky spjaté skupině. Vedení jednoho centrálního účtu a dalších účtů na něj napojených. Zůstatky se převádějí na tzv. „master“ účet a z něj se kalkulují úroky. Výhodou sdružení účtů je rychlá a kvalitní kontrola cash flow celé skupiny, vyšší míra úročení. Jedná se o krátkodobé ukládání peněžních prostředků.

Úroková míra je většinou stanovena na úrovni referenční sazby mínus procenta např. (EONIA – 3 %). Tento vztah vyjadřuje skutečnost, že společnost by nemohla uložit prostředky za lepší úrok, než jako je tomu v případě cash poolu a za to náleží vedoucímu poolu provize vyjádřena procentem, viz obr. 2.8.

Obr. 2.8.



Další způsob stanovení obvyklé úrokové sazby dle sazeb bank je, že mateřská společnost může poskytnout úvěr své dceřiné společnosti za stejný úrok, za který jí byly finanční prostředky poskytnuty bankou (v případě, že je 100 % vlastník dcery), nebo může výši úroku navýšit o tzv. rizikovou přírážku, pokud dceřiná společnost přijímající úvěr sídlí v jiné zemi a je třeba zohlednit výši rizikové přírážky dané země.

2. Vyhodnocení rizika – je dalším krokem, který by měl daňový subjekt dobře zvážit. Po identifikaci rizika může buď riziko plně akceptovat, to znamená, že otázkou převodních cen se nebude dále zabývat nebo bude riziko eliminovat a to vhodnou zvolenou strategií, tzn. způsobem stanovení převodních cen. Při vyhodnocení rizika je nezbytné řešit nejen otázku správného stanovení převodních cen, ale také zvážit situaci, jestli pro daňové subjekty nehrozí významnější ztráty. Může se jednat například o daňové subjekty, které čerpají investiční pobídky. Při porušení principu obvyklých cen v některých případech vyvstává riziko u pobídkové společnosti úplná ztráta investiční pobídky, slevy na dani, a to za všechna období, za která byly sleva uplatněna. Dalším rizikem, které by měli subjekty vyhodnotit, je vliv převodních cen na výrok auditora. Auditora zajímají zejména dopady do finančních výkazů, neboť nesprávné ocenění transakcí může negativně ovlivnit ocenění při přecenění aktiv, nebo výši splatné, ale i odložené daně. Dalším rizikem, které je nezbytné vyhodnotit je dopad zvýšení daňového zatížení dodavatelského řetězce spřízněných osob z důvodu dodatečného vyměření daně včetně příslušenství.

3. Nalezení vhodné strategie snížení rizika – je nejdůležitějším krokem v řízení rizika. Naštěstí ze strany legislativy máme podporu eliminovat rizikovost a to zpracováním vhodné dokumentace o způsobu stanovení převodních cen mezi spřízněnými osobami.

- dokumentace zpracovaná daňovým subjektem k převodním cenám

V zemích evropské unie vychází dokumentace k převodním cenám (Transfer Price Documentation)¹⁶ z doporučení Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, která všem subjektům nabízí poměrně přesný návod, jaký má být rozsah dokumentace a metody stanovení převodních cen. Směrnice byla přijata v rámci legislativy na vnitrostátní úrovni pokynem D 334 – Sdělení MF k rozsahu dokumentace a způsobu tvorby cen mezi spřízněnými osobami. Dále EU přijala tzv. Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky. Účelem zavedení tohoto kodexu bylo sjednocení dokumentačních požadavků v převodních cenách v jednotlivých členských státech EU. Základním principem je příprava dokumentace ve dvou částech a to:

▪ *základní dokumentace* tzv. *Masterfile*, která obsahuje informace o celé skupině podniků (King, 2009). Dokumentace by měla obsahovat tyto základní informace :

- informace o skupině – popis podnikatelské činnosti, vlastnická práva a organizační strukturu celé skupiny, právní formy spojených osob a informaci o spojených osobách podílející se na obchodních vztazích, atd.
- informace o podniku – přesný popis podnikatelské činnosti, kompletní vlastnická a organizační struktura, hospodářský výsledek z minulých let a příslušné finanční ukazatele, apod.
- informace o obchodním vztahu (transakcí) – přesný popis obchodovaného výrobků, zboží a služeb, ekonomické a obchodní podmínky, atd.
- informace o ostatních okolnostech mající vliv na obchodní vztah, např. marketingové strategie podniku, zvláštní ekonomické podmínky na trhu, atd.
- informaci o tom, zda je dokumentace vytvořena dle konceptu EU TPD „ Transfer Pricing Documentation“

¹⁶ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR . *Český text směrnice OECD.*

Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/mez_ekon_organizace_12363.html

▪ *specifická dokumentace*, která navazuje na základní dokumentaci, by měla zahrnovat podrobnější údaje, které mají vliv a souvislost s národními specifiky jednotlivých skupin podniků (ať již ekonomickými či právními). Dále informace o způsobu tvorby převodních cen a zdůvodnění výběru metody pro výpočet převodních cen. Srdce dokumentace je *srovnávací analýza*, viz kap. 3.1.2., která analyzuje obchodovaný majetek nebo služby, vykonávané funkce a nesená rizika jednotlivými účastníky obchodu, jakož i smluvní podmínky a ekonomické okolnosti obchodu.

Česká právní úprava neukládá přímo poplatníkům povinnost vést dokumentaci k převodním cenám. Podniky si samy mohou rozhodnout, zda přijmou koncept EU TPD pro vytvoření dokumentace nebo si vytvoří dokumentaci podle svého uvážení nebo upustí plně od zpracování dokumentace k převodním cenám.¹⁷ Na druhou stranu je nezbytné věnovat velkou pozornost ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a dále ze znění § 92/3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád¹⁸, „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Minimalizace rizika spočívá v tom, že v prvé řadě se **sama společnost zamyslí** nad tvorbou a výši převodních cen a následně pak **zpracováním dokumentace** výrazně posílí pozici daňového subjektu při daňové kontrole. Pokud společnosti vedou řádnou dokumentaci, správci daně mají podstatně ztíženou pozici, pokud by chtěli převodní ceny napadnout. Důkazní břemeno se pak přesouvá na správce daně. Myslím si také, že předložením dokumentace správci daně má rovněž psychologický efekt, neboť správci daně je jasné, že daňový subjekt je na kontrolu převodních cen připraven.

- Závazné posouzení ze strany správce daně

Průlomovým krokem v oblasti převodních cen bylo zavedení tzv. institutu závazného posouzení. **Závazné posouzení** spočívá v oprávnění daňového subjektu požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena stanovena mezi spřízněnými osobami, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena mezi nezávislými subjekty a to v § 38 nc) ZDP. Podniky tak mají možnost nechat posoudit

¹⁷ SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996.

¹⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupný z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>

správci daně, zda převodní ceny má nastaveny správně, a vyhnout se tím případným postihům. Jde vlastně o uplatnění jednoho z doporučení OECD a dalších mezinárodních směrnic – možnosti uzavírat tzv. předběžná cenová ujednání APA (*King, 2009*). Do národní legislativy bylo zakomponováno toto ustanovení směrnicí pokynem MF č. D-333, kterým objasňuje postup k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami. V případě tohoto sdělení nejde o faktickou dohodu mezi správcem daně a daňovým subjektem, ale o postup, kdy správce daně vyhodnotí, zda je způsob tvorby převodních cen, který navrhuje daňový subjekt, přijatelný. Z hlediska řízení rizika dosahuje dokument *Závazného posouzení* nejvyšší úrovně.

4. Monitorování, tím myšleno vhodné sledování problematiky převodních cen na mezinárodní úrovni – zejména tzv. Společné fórum EU pro převodní ceny (EU Joint Transfer Pricing Forum), které věnuje zvýšenou pozornost právě dokumentaci převodních cen a jejich metodikám spolu s možnostmi uzavírání předběžných cenových dohod APA (Advance Pricing Agreement) na úrovni jak daňových správ jednotlivých členských zemí, tak také jednostranných dohod přímo mezi poplatníkem a správcem daně z jedné země. Výstupem fóra jsou pak doporučení, která jsou na vnitrostátní úrovni zakomponována do výše zmíněných metodických pokynů. Monitorovat by se rovněž měly změny v obchodním modelu daného subjektu, či celé spřízněné skupiny a také hlavně změny legislativy, jak nadnárodní tak na vnitrostátní úrovni.

2. 4. 2. Převodní ceny z pohledu daňové správy

V posledních letech se převodní ceny dostávají čím dál tím více do popředí zájmu orgánů daňové správy. Zájem pracovníků daňové správy o oblast převodních cen má i bude mít rostoucí tendenci, protože se jedná o oblast, kde dochází k poměrně významným daňovým únikům, přičemž připravenost podnikatelských subjektů na kontrolu transferových cen má ještě své nedostatky, což nahrává snadnějšímu odhalení nesprávného postupu při stanovení cen transakcí probíhajících mezi spřízněnými osobami (*Rylová, 2012*).

- daňové kontroly na převodní ceny

V České republice se první zmínka o daňových kontrolách v oblasti transferových cen datuje do první poloviny minulého desetiletí, kdy se jimi začali zabývat pracovníci daňové správy

při svých kontrolách, čímž vzbudili zájem o převodní ceny u majitelů, manažerů a finančních ředitelů firem, u kterých takto zaměřené kontroly proběhly. S postupem doby a získáváním zkušeností kontrolních pracovníků v této oblasti, se zvyšovala četnost a hodnota nálezů v průběhu daňových kontrol. Mělo na to určitě vliv i zavedení systému vzdělávání pracovníků daňové správy a vzájemné předávání zkušeností během workshopů, a rovněž jejich účast na zahraničních akcích zaměřených na oblast převodních cen a výměna zkušeností s daňovými správami zemí sousedícími s Českou republikou. Nutno podotknout, že paragraf 23 odst. 7 byl v ZDP vždy, a vždy byl předmětem kontroly, ale s přílivem zahraničního kapitálu se potřeba kontroly převodních cen jednoznačně zvýšila.

Probíhající kontroly zaměřené na oblast převodních cen odhalily malou připravenost podnikatelských subjektů na tyto kontroly a značné nedostatky v dokumentech požadovaných v jejich souvislosti. Situace se v některých ohledech již v současnosti zlepšila, ale stále se ještě nedá říci, že jsou české podnikatelské subjekty odpovídajícím způsobem připraveny na kontrolu převodních cen z hlediska dokumentace prokazující nastavení cen na úrovni obvyklé na trhu. V té souvislosti zpracovalo MF ČR pokyn D-332 zabývající se uplatňováním mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky a pokyn D-334, který uvádí, jakou podobu a rozsah by měla mít dokumentace zobrazující způsob tvorby cen mezi spojenými osobami, viz kap. 2.3.2.2. Tyto dokumenty nejsou sice právně závazné, ale doporučení v nich obsažená vychází z konceptu evropské dokumentace k převodním cenám (EU Transfer Pricing Documentation), což je mezinárodně uznávaný dokument v daňových jurisdikcích zemí EU.

- další vývoj daňové správy v oblasti převodních cen

V posledních letech se situace s kontrolní činností převodních cen výrazně posílila. Od roku 2012 došlo ke změně ve struktuře daňové správy, kdy na základě novely zákona o územních finančních orgánech vznikl Specializovaný finanční úřad s celostátní působností, který se zabýval kontrolní činností vybraných subjektů, mezi které patří banky, pojišťovny, společnosti přesahující obrat 2 mld. Kč a rovněž společnosti, které realizují obchodní transakce se spřízněnými osobami. Kontrola převodních cen probíhá i na všech ostatních územních pracovištích Finanční správy.

Z důvodu kompletní reorganizace daňové správy je od 1. 1. 2013 v platnosti nový zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky¹⁹, který nahradil stávající zákon o územních finančních orgánech. Obecným cílem tohoto zákona je vybudování moderní integrované daňové správy s vysokou efektivitou a produktivitou, která bude vykazovat vysokou kvalitu služeb kompetentních a motivovaných daňových úředníků. Důvodem většího počtu kontrol převodních cen je vzrůstající počet společností se zahraniční majetkovou účastí a poznatky z již provedených kontrol, kdy byla zjištěna nesprávně stanovená daňová povinnost. K hlavním nedostatkům patří chybějící dokumentace, neodůvodněné rozdíly v cenách mezi spřízněnými a nezávislými odběrateli, neprokázané poskytnutí marketingové, poradenské či manažerské služby v rámci skupiny nebo platby ve formě licenčních poplatků u produktu, který je součástí obchodního majetku a nemůže se tudíž jednat o poskytnutí práva na užití (tzv. test podstaty služby).

Následující tab. 2.2. ukazuje časový rostoucí trend kontrol ze strany daňové správy.

Tab. 2.2.

Četnost kontrol spojených s převodními cenami a výši daňových doměrků u daňových subjektů za období let 2009 – 2011

	Počet kontrol	Doměrky (mil.Kč)	Zvýšení základu daně (mil. Kč)	Snížení daňových ztrát (mil. Kč)
2009	?	75	145	380
2010	200	90	365	65
2011	300	200	400	1000

zdroj : ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Výroční zprávy české daňové správy za rok 2009-2011*[online] Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>

¹⁹ Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dostupný z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_16462.html?year=0

- mezinárodní výměna informací daňových správ v oblasti přímých daní

Česká daňová správa tradičně podporuje extenzivní a účinnou mezinárodní spolupráci v daňové oblasti, která se odráží v provádění bilaterální výměny informací s jinými zeměmi za účelem potírání daňových úniků v mezinárodním kontextu. Výměna informací je upravena v rámci Evropské unie směrnicí č. 77/799/EHS. Tato směrnice byla implementována do vnitrostátního právního řádu a to zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní v návaznosti na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřenými mezi Českou republikou a ostatními smluvními státy²⁰. V souladu s tímto zákonem byla vypracována Ministerstvem financí ČR metodická pomůcka, která upravovala jednotný postup při mezinárodní výměně informací.

V roce 2001 se pozornost české daňové správy v rámci mezinárodních daňových vztahů obrátila především do oblasti mezinárodní výměny informací v rámci přímých daní, a dále do oblasti převodních cen. Tlak na rozšiřování EU dal impuls ke vzniku nové formy technické podpory daňové správy, která se nazývá **Twininging**. Tento koncept spočívá ve vytvoření vzájemného partnerského vztahu mezi členským státem EU a kandidátskou zemí, nebo jinak řečeno mezinárodní projekt dvoustranné spolupráce a předávání zkušeností. Členský stát v roli koordinátora pomáhá naplnit úkoly vyplývající ze vzájemné písemné dohody s cílem harmonizovat standardy české daňové správy se standardy EU. Realizace **Twininging projektu** započala koncem roku 2000 a v březnu roku 2002 dospěl ke svému závěru. Výsledek téměř šestnáctiměsíční intenzivní práce více než 50 pracovníků daňové správy všech stupňů je obsažen ve třech základních dokumentech. Tyto zprávy byly vypracovány pracovními skupinami na základě velmi podrobné diskuse napříč všemi stupni finančních orgánů a doporučení britských expertů. Navržené budoucí směry byly odsouhlaseny vrcholným vedením daňové správy.

Mezinárodní výměna informací se tak opírá o tři formy výměny informací (*Rylová, 2012*):

- *výměna informací na dožádání* se uskutečňuje tehdy, kdy daňová správa žádá odpověď na specifické otázky týkající se konkrétního případu.

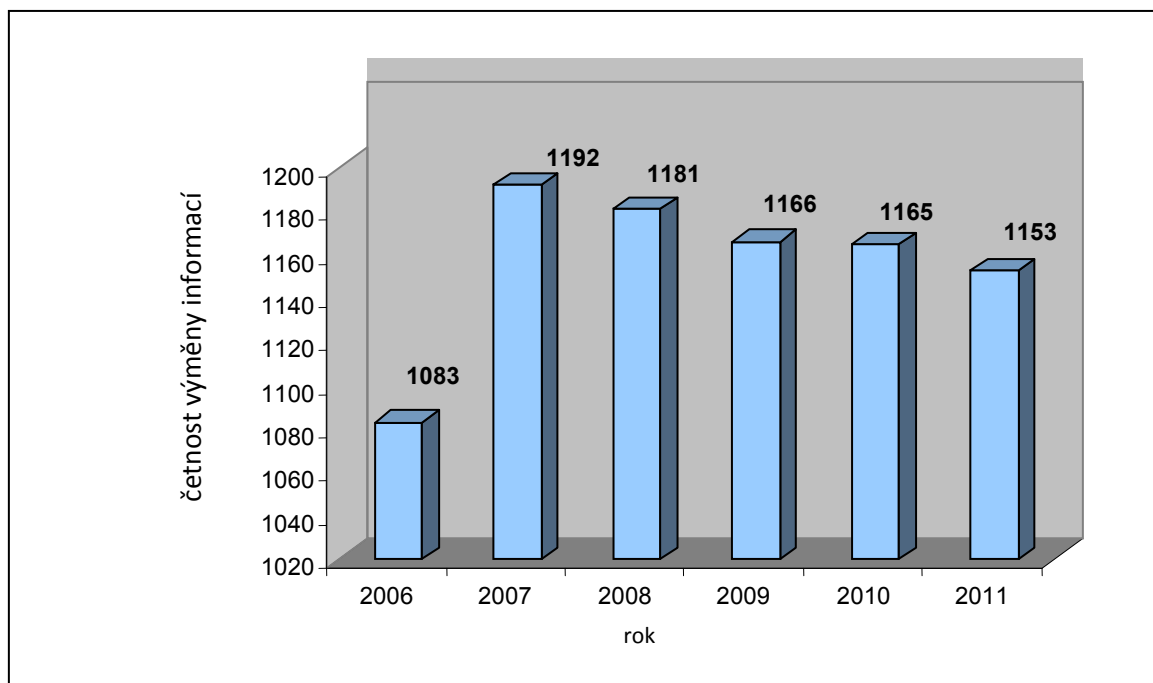
²⁰ Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.
Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-253>

- *automatická výměna* informací, neboli pravidelná výměna informací, je prováděna zejména na základě uzavřených Memorand o porozumění nebo na základě principu reciprocity. Jde o systematické zasílání informací týkajících se specifických položek. V české národní legislativě se jedná především o tzv. **Oznamovací povinnost**, která je legislativně zakotvena v § 38 fa) ZDP
- *Spontánní výměna* informací znamená předávání informací získaných během kontroly daňových záležitostí daňového subjektu prováděné v jednom státě. Tato informace je poskytována spontánně, tzn. je zaslána druhému státu beztoho, aniž by tento stát o tuto informaci žádal.

Následující obr. 2.9. nám ukazuje, jakým způsobem roste četnost korespondence mezinárodní výměny informací v letech 2006 – 2011.

Obr. 2.9.

Četnost korespondence spojené s výměnou informací za období let 2006 – 2011



zdroj: ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Výroční zprávy české daňové správy za rok 2009-2011*[online]Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>

3. Metody stanovení převodních cen.

3.1. Základní zásady a pojmy

3.1.1. Obecně.

Při zkoumání, zda jsou převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu, se vychází ze dvou základních zásad a to²¹ :

- každý podnik neboli členové skupiny nadnárodních podniků jsou posuzováni jako by byli samostatnými podniky, tzn. samostatnými daňovými subjekty
- je kladen důraz na povahu obchodů mezi podniky ve skupině (např. jaký typ obchodů mezi sebou realizují)

Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tedy provedení *srovnávací analýzy*, jejíž součástí je i tzv. *funkční a riziková analýza*. Základním předpokladem je tedy postačující srovnatelnost ve všech oblastech zkoumaných transakcí. Praxe však ukazuje, že nenajdeme plně srovnatelné transakce, tzn. nenajdeme dva nezávislé subjekty, aby jejich obchodní transakce byly na 100 % srovnatelné. V těchto případech se musí provést úpravy srovnatelnosti. Proto i ustanovení § 23 odst. 7, zákona o daních z příjmu připouští možnost, že převodní ceny nejsou stanoveny ve výši cen mezi nezávislými subjekty, ovšem za podmínky, že poplatník tento rozdíl uspokojivě doloží.

Na základě výsledků obou analýz se volí nejvhodnější metoda tvorby převodních cen. Bohužel není možné vždy striktně určit, kdy kterou metodu použít. Vhodnost použití konkrétní metody je nutné posoudit zejména s ohledem na funkční a rizikový profil podniku. Následně je třeba posoudit dostupnost spolehlivých informací nezbytných pro aplikaci zvolené metody a úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí pro případné úpravy zajišťující správné nastavení převodních cen.

²¹ SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996.

3.1.2. Srovnávací analýza.

*Srovnávací analýza*²² ve své podstatě vytváří předpoklady pro aplikace principu tržního odstupu a její kvalitu výrazně ovlivňuje stupeň spolehlivosti výsledné převodní ceny. Všeobecný návod ke srovnatelnosti je uveden v kapitole I. oddílu D směrnice OECD. Samotná srovnávací analýza stojí na dvou základních pilířích. Prvním je *vymezení relevantních podmínek transakce* a druhým je pak *způsob kvantifikace rozdílných podmínek do převodní ceny*.

Relevantní podmínky transakce vyplývají v zohlednění pěti důležitých faktorů, které jsou důležité při určování srovnatelnosti:

- charakteristika vlastností prodávaných výkonů
- funkční a riziková analýza
- smluvní podmínky
- ekonomické okolnosti
- podnikatelská strategie

- charakteristika vlastností prodávaných výkonů (vlastnosti majetku a služeb)

Ve srovnávací analýze je potřeba vždy brát v úvahu specifických vlastností majetku a služeb, protože rozdíly v těchto vlastnostech mohou částečně vysvětlit jejich rozdílnou cenu na volném trhu.

U hmotného majetku je důležité posoudit fyzické vlastnosti, kvalitu, spolehlivost, dostupnost na trhu a objem nabídky na trhu. V případě nehmotného majetku je potřeba se zaměřit na formu transakce (např. jestli se jedná o licenci nebo prodej), na typ majetku (např. patent, obchodní značka nebo know-how), na předpokládané zisky z užití nehmotného aktiva. U poskytování služeb je třeba zohlednit povahu a rozsah, v jakém jsou služby poskytovány a dále účel a přínos.

²² MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Revize kapitol I-III Směrnice o převodních cenách. In: *Finanční zpravodaj*. 2010. Dostupný také z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/FinZprav201007_pdf.pdf.
ISSN 0322 9653

- funkční a riziková analýza

Funkční analýza znamená nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti (rizika) jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s nezávislými podniky. Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků, stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky. Od toho se pak odvíjí zisková marže z dané obchodní transakce. K specifickým zkoumaným funkcím řadíme především výzkum a vývoj, propagace, marketing, logistika, financování, řídicí funkce, ale i jedinečné výrobní procesy. Po identifikaci těchto základních funkcí by měly být vyhotoveny úpravy, které se vztahují k podstatným funkčním odchylkám, které vznikly mezi zkoumanou stranou a nezávislými podniky. Funkční analýza by měla brát v úvahu také typ používaného majetku (stroje, vybavení, nehmotný majetek atd.) a měla by také zohledňovat povahu použitého majetku (stáří, tržní hodnotu, umístění, ochranná známka, atd.)

Stejně tak jednotlivé podniky mohou nést různou míru rizika, které podstupují při své činnosti. K identifikaci těchto rizik slouží právě **riziková analýza** k nimž můžeme přiřadit zejména riziko pohybu kurzu měny, platební neschopnost obchodních partnerů, neprodejnost zásob, riziko tržní, a v souvislosti se zajištěním kvality také technické riziko. Teoreticky by mělo platit, že vyšší riziko by mělo korespondovat s vyšším ziskem v určitém časovém horizontu.

- smluvní podmínky

Ke každé obchodní transakci by měla být správně uzavřena řádní písemná smlouva s jasně stanovenými obchodními podmínkami, a to jak u sdružených podniků, tak i u nezávislých podniků. Pokud smluvní podmínky nejsou zakotveny v žádné obchodní smlouvě, měly by tyto vyplývat z jiných dokumentů, jako například z cenových nabídek, objednávek, faktur, či korespondence (Rylová, 2012). Mezi zkoumané smluvní podmínky je možno zařadit dobu trvání smlouvy, objem uskutečněných transakcí, garanci odbytu, zajištění závazků, platební podmínky, apod. V praxi však nastává problém při srovnání obchodních podmínek s nezávislými transakcemi, kde je nezbytné srovnávat klíčové smluvní podmínky, a ty mohou být nedostupné nebo velmi omezené.

- ekonomické okolnosti

Zde se hodnotí zejména srovnatelnost (odlišnost) trhů, na kterých podniky fungují. Mezi relevantní fakt pro určení srovnatelnosti trhů je možné zařadit²³:

- geografické umístění a s tím spojené náklady na dopravu
- velikost trhu a postavení na trhu, tzn. objem substitučních výrobků a služeb nebo rozsah a vzájemné postavení konkurence na daném trhu, velikost kupní síly, úroveň nabídky a poptávky v daném čase
- cena a dostupnost výrobní faktorů v daném místě a v daném čase
- trh ovlivněný vládní politikou, např. s cenovou regulací, dotacemi a daňovým zvýhodněním
- ekonomický cyklus, který je spojen s pravidelně se vyskytujícími výkyvy ekonomické aktivity, které se projevují ve výkyvech národohospodářských veličin jako je např. změna cenové hladiny či nezaměstnanosti

- podnikatelská strategie

Je dalším důležitým faktorem pro srovnávací analýzu, který může ovlivnit stanovení ceny na základě tržního odstupu. Typickým příkladem podnikatelských strategií může být snaha o průnik na nový trh, kdy ceny mohou být do značné míry zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na nový trh. Jedná se především o náklady na inovace, výzkum a vývoj, náklady související s identifikací a oslovením nových zákazníků formou marketingu a propagace. Tato strategie vyžaduje intenzivní a nepřetržité úsilí o udržení postavení na trhu. Aby se tohoto vedoucího postavení na trhu dosáhlo, musí zavádějící firma ve většině případů systematicky snižovat cenu produktu nebo služby, neboť udržovat dlouhodobě vysoké ceny by znamenalo podporovat konkurenty a v nejhorším případě opuštění trhu. **Důsledkem podnikatelské strategie** o průnik na nový trh a získat tak tržní podíl je to, že konečná prodejní cena bývá **nižší než cena** konkurence, tzn. nezávislých subjektů. Samozřejmě z důvodu nižších zaváděcích cen tak firma v určitém časovém horizontu dočasně sníží zisky (nebo zisky vůbec nevykáže). Ovšem za předpokladu, že v delším časovém horizontu bude vykazovat zisky vyšší. Pokud se nepodaří vykazat zisky ani v delším časovém horizontu, je zřejmé, že nezávislý subjekt by svou podnikatelskou strategii změnil, či úplně od ní upustil. U sdružených podniků, pokud by došlo dlouhodobě k vykazování ztrát u některého z nich, aniž by ovládající osoba změnila svou

²³ BDO APPRAISAL SERVICES. Jelínek Ing. *Přednáška na téma Převodní ceny ze dne 7. 6. 2012.*

podnikatelskou strategii a při tom dosahovala tržního podílu, je nejvíce pravděpodobné, že *převodní ceny* jsou mezi sdruženými podniky nesprávně stanoveny.

Mimo základní faktory výše uvedené, dále směrnice OECD uvádí také jiné faktory, které je potřeba brát v úvahu a které je třeba ze strany daňového subjektu spřízněné transakce prokázat.

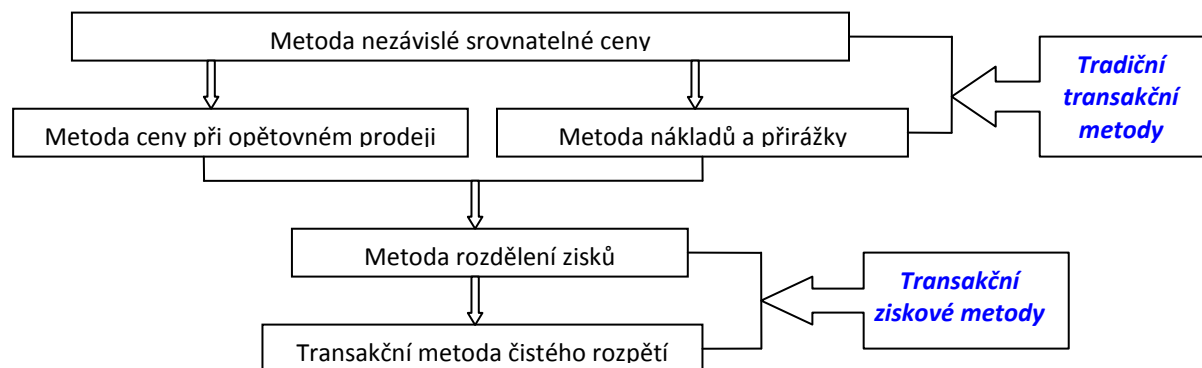
Při srovnání a vyhodnocení okolností, které mohou mít vliv na výši převodních cen, se nebudeme vždy pohybovat v absolutních číslech, ale naopak budeme téměř vždy operovat s určitým *cenovým rozpětím*, v jehož rámci se mohou ceny za srovnatelné výrobky či služby pohybovat.

3. 2. Metody dle směrnice OECD

3. 2. 1. Postup výběru metody

V této části své diplomové práce se již zaměřím na metody stanovení převodních cen. Jak již bylo zmíněno v kapitole 2.3.1., metody pro stanovení převodních cen jsou definovány ve směrnici o převodních cenách OECD, která doporučuje 5 základních metod (případně kombinace těchto metod) a to v kapitole II „*Metody pro stanovení převodních cen*“. Je důležité zmínit, že v původním znění směrnice o převodních cenách byly popsány v kapitole II. pouze *tradiční transakční metody* a následně v kapitole III. *ostatní metody, kam se řadily metody transakční ziskové a metoda netržního přístupu rozdělení globálního zisku*. Platila tzv. hierarchie při výběru metody a to následovně dle obr. 3.1.

Obr. 3.1.

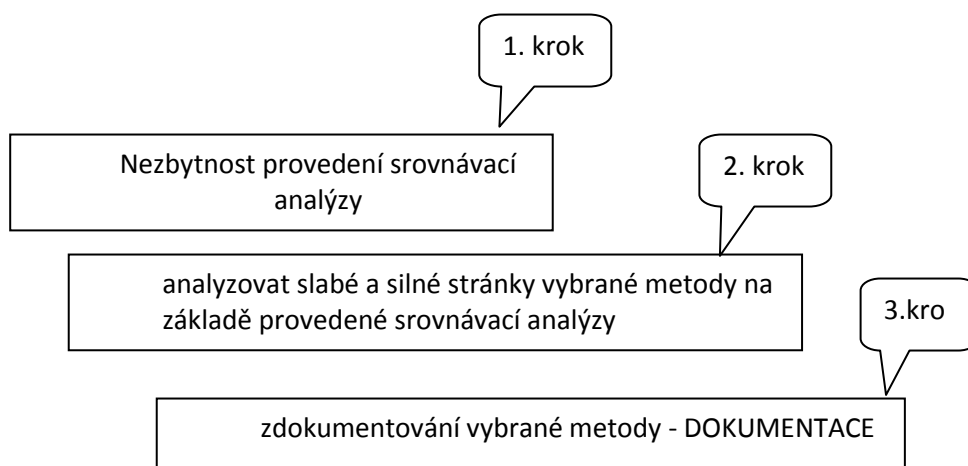


Zdroj: SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996

Revidovaná směrnice,²⁴ ze dne 22. července 2010, přinesla nový přístup k výběru nejvhodnější metody. Nově směrnice hovoří o použití nejvíce vhodné metody „ *The Most Appropriate Method* “, kde není třeba detailně prověřovat vhodnost každé metody a není třeba zdůvodňovat vyloučení některé z metod. Revidovaná směrnice popisuje v kapitole II. *tradiční i ziskové metody* dohromady a kapitola III. je celá věnována *srovnávací analýze*. Zrušila rozdíl mezi tradičními transakčními a ziskovými transakčními metodami, kdy tyto metody jsou již považovány za rovnocenné. Směrnice tak výslovně uvádí, že volba metody pro stanovení převodních cen má vždy za cíl nalézt **nejvhodnější metodu dle okolností konkrétního případu**.

Postup při výběru, viz obr. 3.2., a zpracování té nejvhodnější metody by měl zahrnovat následující kroky²⁵ :

Obr. 3.2.



V níže uvedených kapitolách 3.2.2. a 3.2.3. je uveden podrobný popis 5-ti základních metod stanovení převodních cen na základě tržního odstupu, které doporučuje směrnice OECD.

²⁴ MINISTERSTVO FINANČÍ. *Překlad revize kapitol I. až III. směrnice o převodních cenách* byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 7 ze dne 27. 12. 2010 Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj_59757.html?year=2010

²⁵ SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996

3. 2. 2. Tradiční transakční metody

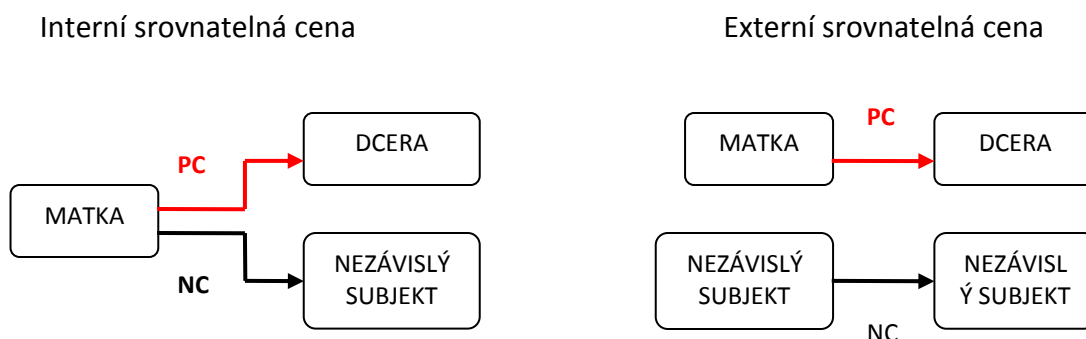
3. 2. 2. 1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny CUP²⁶ (*Comparable Uncontrolled Price*)

Tato metoda patří k nejjednodušším metodám zjištění převodních cen z hlediska použitelnosti, ale vyžaduje značnou míru srovnatelnosti. Metoda CUP srovnává cenu účtovanou za hmotné produkty nebo služby poskytované v řízené transakci s cenou účtovanou za hmotné produkty nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelné okolnosti. V souladu s principy tržního odstupu a pro účely metody CUP je nezávislá transakce srovnatelná s řízenou transakcí pokud je splněna jedna ze dvou podmínek:

- žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňující tyto transakce by nemohl podstatně ovlivnit cenu na volném trhu
- mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se vyloučily podstatné dopady takových rozdílů (existenci rozdílů na cenu mohou ovlivnit např. podmínky přepravy nebo pojištění, nebo poskytnuta sleva z celkového objemu prodeje, atd.)

V praxi nastávají případy transakce a to jestliže kontrolovaný podnik se svým produktem obchoduje jak se spřízněným podnikem, tak s nezávislým podnikem (tzv. interní srovnatelná cena) nebo kontrolovaný podnik se svým produktem obchoduje pouze se spřízněným podnikem a daný srovnatelný produkt je obchodován mezi jinými nezávislými podniky, tzn. že cena je zjistitelná na trhu (tzv. externí srovnatelná transakce), viz obr. 3.3.

Obr. 3.3.



²⁶ MINISTERSTVO FINANČÍ. *Překlad revize kapitol I. až III. směrnice o převodních cenách* byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č.7 ze dne 27.12.2010 Dostupný z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj_59757.html?year=2010

Metodu CUP můžeme zapsat následující rovnicí:
převodní cena (PC) = nezávislá cena (NC) ≈ tržní cena (TC)
neboli

*administrativně určená převodní cena PC může oscilovat kolem skutečné tržní ceny TC**

Celkové zhodnocení metody CUP²⁷

Silné stránky

- nejjednodušší z hlediska použití
- nejpřímější a nejspolehlivější způsob pro aplikaci principu tržního odstupu
- relativně nezávislá na interním informačním systému podniku, cenu lze ověřit na trhu

Slabé stránky

- metoda vyžaduje velkou míru srovnatelnosti
- složité nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislými podniky, kde neexistují rozdíly s podstatnými dopady na cenu. Z tohoto důvodu často neaplikovatelná
- případné rozdíly je nutné očistit. Rozsah a spolehlivost těchto úprav ovlivní relativní spolehlivost metody

Příklady použití v praxi

- plně srovnatelný hmotný produkt nebo služba, např. potraviny
- běžně dostupné produkty na trhu (elektronika, zemědělské produkty)
- úroky z úvěrů a půjček poskytnutých mezi spřízněnými podniky

3. 2. 2. 2. Metoda ceny při opětovném prodeji RPM²⁸ **nebo také R⁻ (Resale Price Method)**

Tato metoda je většinou používána, pokud není možné nalézt přímo srovnatelnou transakci pomocí metody CUP, a proto metoda RPM vyžaduje nižší míru srovnatelnosti. Tato metoda

²⁷ SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996.

²⁸ MINISTERSTVO FINANČÍ. *Překlad revize kapitol I. až III. směrnice o převodních cenách* byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č.7 ze dne 27.12.2010 Dostupný z:
http://www.mfer.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financni_zpravodaj_59757.html?year=2010

vychází z ceny, za kterou je hmotný produkt nakoupený od spřízněného podniku (dodavatelem) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli), čili vychází se z **konečné „tržní“ ceny**. Tato konečná (nezávislá) cena je **snížena o přiměřenou hrubou marži** závislého prodejce - distributora (spřízněného podniku nebo osoby dodavatele), která by měla pokrýt prodejní a ostatní provozní náklady včetně odbytové režie a to s dosažením přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podstoupená rizika závislého prodejce. Metodu RPM proto řadíme mezi výnosově orientovanou metodu. Je zřejmé, že výsledná převodní cena mezi spřízněnými osobami je primárně ovlivněna výši přiměřené hrubé marže. Dle směrnice OECD lze předmětnou hrubou marži odvodit z marže a to:

- kterou dosahuje **sledovaný podnik u stejných produktů**, které prodává nespřízněným osobám *nebo*
- kterou dosahuje **nezávislý podnik u srovnatelných transakcí**

V případě, že hrubá marže nepokrývá přiměřený zisk nebo dokonce ani náklady distributora, je pravděpodobné, že transakce mezi spřízněnými osobami bude vypadat podezřele a bude vystavena velkému riziku při daňové kontrole. Samozřejmě při porovnání hrubých marží se musí zvážit všechny relevantní faktory, které tuto hrubou marži určují. Nejdůležitější z těchto faktorů, které je třeba brát na zřetel a případně provést úpravu hrubých ziskových marží u srovnávání nezávislých transakcí jsou následující:

- přispívá opětovný prodejce dále k hodnotě nakoupeného výrobku či služby? Jaká je jeho výše přidané hodnoty?
- jaký je podíl opětovného prodejce na konečném prodeji výrobku či služby?
- komu patří výrobní patenty, licence, kdo nese náklady na dopravu a pojištění, kdo poskytuje záruky?
- jaká je doba mezi nákupem od spřízněného podniku a prodejem výrobku či služby konečnému spotřebiteli? S časem mezi nákupem a prodejem totiž plynou další související náklady, jako je například skladování, měnové kurzy na trhu, změna poptávky a nabídky na trhu atd.

Metodu RPM můžeme zapsat následující rovnicí :

převodní cena (PC) = nezávislá cena (NC) – hrubá marže závislého prodejce (distributora)

Celkové zhodnocení metody RPM²⁹

Silné stránky

- metoda vychází částečně z informace zjištěné na trhu (nezávislá cena), jenž je následně doplněna o interní informaci z podniku (marži)
- není potřeba provádět tolik úprav, aby se zohlednily rozdíly, jako je tomu u metody CUP
- rozdíly ve výrobku nemají takový dopad na ziskové rozpětí, jako mají u ceny. Může být tedy připuštěna menší srovnatelnost produktů, ovšem ostatní charakteristiky musí být srovnatelné
- metoda je přesnější v případech, kdy je realizace dalšího prodeje uskutečněna v brzké době

Slabé stránky

- výsledná převodní cena je primárně ovlivněna způsobem určení přiměřené hrubé marže faktor času je velmi důležitý, neboť čím je doba mezi nákupem a prodejem delší, tím víc je třeba brát v úvahu změny trhu, měnových kurzů, nákladů a dalších faktorů, které mají vliv na konečnou cenu a tímto i na cenu převodní
- spolehlivost metody RPM je snížena, existují-li výrazné rozdíly ve způsobech, jakými spřízněné podniky a nezávislé podniky vykonávají své podnikatelské aktivity.

Příklady použití v praxi

- distribuční transakce, kdy distributor od spřízněného podniku nakupuje zboží či služby a podstatně nepřispívá k hodnotě dodaného produktu, pouze ho dále prodává (jeho činnost je téměř bezriziková).

Příklad 1: prodej kosmetiky AVON

Příklad 2: opětovný prodejce zajišťuje na své náklady k nakoupenému výrobku či službě marketing + dopravu a dodává dalšímu opětovnému prodejci, který na své náklady poskytuje na výrobky či služby záruku konečnému spotřebiteli

3. 2. 2. 3. Metoda nákladů a přírážky Cost⁺ (Cost Plus Method)³⁰

Tato metoda vychází z nákladů, které má spřízněná osoba (dodavatel) v řízené transakci na výrobky a služby, které poskytuje spřízněnému podniku (odběrateli). K těmto nákladům je pak

²⁹ SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996

³⁰ MINISTERSTVO FINANČÍ. *Překlad revize kapitol I. až III. směrnice o převodních cenách* byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 7 ze dne 27. 12. 2010 Dostupný z: http://www.mfer.cz/cps/rde/xchg/mfer/xsl/financni_zpravodaj_59757.html?year=2010

přičtena příslušná zisková přírážka závislého dodavatele, aby se dosáhlo přiměřeného zisku z hlediska vykonávaných funkcí a tržních podmínek. Tato zisková přírážka je porovnávána se ziskovou přírážkou uplatňovanou mezi nezávislými subjekty v obdobných obchodních transakcích tak, aby splňovala podmínky tržního odstupu. Je zřejmé, že tato metoda $Cost^+$ vychází na rozdíl od metody RPM z vnitřních informací podniku. Je potřeba přesná kalkulace nákladů spojených s prodejem výrobku nebo služby a to tak, aby se v řízené i nezávislé transakci používaly stejné typy nákladů, aby tyto byly srovnatelné.

Obecně pro stanovení převodní ceny dle doporučení směrnice OECD a v návaznosti na vnitrostátní úpravu v ČR metoda $Cost^+$ vychází z **vlastních nákladů výroby**, což představuje, dle níže uvedeného Všeobecného kalkulačního vzorce, viz tab. 3.1. řádek I. , označený žlutou barvou. K vlastním nákladům výroby se pak připočítává **přiměřený zisk (celková zisková přírážka)**, který je součtem **hrubé ziskové přírážky**, která by měla pokrýt ostatní provozní režii (správní a odbytovou) a **čisté ziskové přírážky** čistá přírážka k celkovým nákladům).

Tab. 3.1.

Všeobecný kalkulační vzorec	
1.	Přímý materiál
2.	Přímé mzdy
3.	Ostatní přímé náklady
4.	Výrobní režie
I. Vlastní náklady výroby	Suma 1+2+3+4
5.	Správní režie
II. Vlastní náklady výkonu	Suma I. + 5
6.	Odbytové náklady
III. Úplné vlastní náklady výkonu	Suma II. + 6

Pokud shrneme výše uvedené skutečnosti, pak bychom mohli převodní cenu (stanovenou na jednotku produkce či jednotku služby) stanovit dle kalkulačního vzorce následovně:

Převodní cena = vlastní náklady výroby + hrubá zisková přírážka + čistá zisková přírážka

V praxi se setkáváme se dvěma přístupy ke stanovení ceny metodou *Cost*⁺ a to:

- tradiční přístup, který vychází z *vlastních nákladů výroby* + (30 až 50 %) ziskové přírážky, která musí pokrýt fixní náklady + správní a odbytovou režii + čistý zisk
- na úrovni *úplných vlastních nákladů* + (3 až 8 %) ziskové přírážky, která musí pokrýt čistý zisk

Při výpočtu kalkulace nákladů mohou nastat určité problémy, které ovlivňují správný výpočet převodní ceny. Jedná se například o tyto situace:

- efektivnost výrobního procesu jednotlivých podniků. Při lepší efektivnosti (např. novější technologie) dosahuje daný podnik nižších nákladů a při výpočtu ziskové přírážky bychom dostali rozdílné hodnoty.
- většina podniků v dnešní době vyrábí unikátní produkty a z tohoto důvodu je velmi důležité, aby se v této použité metodě jak u řízené tak u nezávislé transakce používaly stejné typy nákladů tak, aby náklady mohly být srovnatelné
- při porovnání ziskové přírážky mohou nastat potíže v definici „zisku“, neboť na mezinárodní úrovni existuje mnoho přístupů k pojmu „zisk“

Obecně dle směrnice OECD můžeme Metodu Cost⁺ zapsat následující rovnicí:

převodní cena (PC) = nezávislá cena (NC) + celková zisková přírážka záv. dodavatele (výrobce)

Celkové zhodnocení metody Cost⁺³¹

Silné stránky

- není potřeba provádět tolik úprav, aby se zohlednily rozdíly, jak je tomu u metody CUP
- nejpoužívanější a nejužitečnější v případě převodů nedokončené výroby, polotovarů, dlouhodobých dodavatelských smluv nebo rozpracovaných výrobků obchodovanými mezi spřízněnými podniky

Slabé stránky

- při stanovení nákladů často vzniká problém s určením spojení mezi výši nákladů a tržní cenou

³¹SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996

- problémem je přiřazení nákladů k jednotlivým poskytnutým službám, činnostem či výkonům
- metoda vychází pouze z interních informací podniku. Nevhodná aplikace této metody může vést k nesplnění principu tržního odstupu
- je nutné zvážit rozdíly ve výši a typech výdajů spojených s funkcemi vykonávanými stranami a podstoupenými riziky, aby se zjistila srovnatelnost
- dalším faktorem srovnatelnosti je konzistentnost účetnictví. Je nutné, aby byly použity stejné typy nákladů při výpočtu hrubé ziskové přírážky

Příklad použití v praxi

- závislý dodavatel (výrobce) podstatně nepřispívá k hodnotě prodávaného zboží.

Příklad 1: dceřinná společnost *A* v zemi *AI* vykonává kontrolu polotovarů pro svou mateřskou společnost *B* v zemi *BI*. Kontrola je prováděna na měřicích přístrojích a dále jsou kusy selektovány na vyhovující a nevyhovující. Vyselektované kusy zasílá společnost *A* zpět společnosti *B*. Polotovary jsou vlastnictvím společnosti *B*. Dceřinná společnost *A* je na pozici „*Limited Risk*“, provádí pouze omezené funkce (práci ve mzdě) a používá svůj hmotný majetek. Společnost *B* je na pozici „*Full Risk*“ – *Entrepreneur*, která nese veškerá rizika (náklady na dopravu, pojištění, ztráty a zisky z prodeje, riziko s neplnění závazků ze strany konečného zákazníka)

- manažerské služby mezi spřízněnými osobami (poradenství, vedení účetnictví, advokátní služby, IT služby, propůjčení značky atd.)

3. 2. 3. Transakční ziskové metody

Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých řízených transakcí mezi spřízněnými podniky. Zisky vznikající v rámci řízené transakce mohou být relevantním ukazatelem toho, zda byla daná transakce ovlivněna podmínkami odlišnými od podmínek, které by byly za jinak srovnatelných okolností dohodnuty mezi nezávislými subjekty.

3. 2. 3. 1. Transakční metoda čistého rozpětí TNMM³² (*Transactional net margin method*)

³²MINISTERSTVO FINANČÍ. *Překlad revize kapitol I. až III. směrnice o převodních cenách* byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č.7 ze dne 27.12.2010 Dostupný z: http://www.mfer.cz/cps/rde/xchg/mfer/xsl/financi_zpravodaj_59757.html?year=2010

Metoda TNMM porovnává čistou ziskovou přírážku (čistý zisk) ve vztahu ke zvolenému základu (tržbám, nákladům, aktivům atd.), to znamená, porovnává finanční ukazatele čistého zisku v řízené transakci s finančními ukazateli čistého zisku ve srovnatelných nezávislých transakcích. Metoda TNMM tedy funguje způsobem podobným metodě *Cost⁺* a metodě *RPM*, avšak pracuje s **čistým ziskem** a je aplikovaná pouze na jeden ze sdružených podniků. Samozřejmě, jako pro všechny ostatní metody, je základním předpokladem pro výběr metody TNMM provedení funkční analýzy řízených a nezávislých transakcí. U této metody je velmi důležité se zaměřit a především analyzovat ukazatele, které mohou přímo negativně ovlivnit čisté ziskové rozpětí. Těmito ukazateli bývají především:

- mikroekonomické vlivy fungující v odvětví (hrozba nových podniků do odvětví, konkurenční postavení, hrozba substitučních produktů nebo přímo vnitropodnikové vlivy jako je efektivnost managementu, rozdíly v kapitálových nákladech jako je financování z vlastních nebo cizích zdrojů)
- konzistentnost měření, tzn. na výpočet ukazatele čistého ziskového rozpětí mohou mít vliv rozdíly v tom, jak podniky nakládají s provozními a neprovozními náklady. Jedná se např. o odpisy, rezervy nebo opravné položky. V zásadě pro aplikaci metody TNMM by měly být brány pouze ty nákladové a výnosové položky, které se přímo či nepřímo týkají příslušné řízené transakce a mají provozní povahu. Dále by měly být vyloučeny neprovozní položky jako jsou úrokové výnosy a náklady, mimořádné výnosy a náklady, daň z příjmu. Avšak mohou nastat situace, kdy i tyto náklady neprovozní povahy nemusí být vždy vyloučeny. Například je otázkou, zda kurzové rozdíly mají být zahrnuty či vyloučeny ze stanovení ukazatele čistého zisku. V tomto případě je nezbytné vždy zvážit, zda mají tyto kurzové rozdíly obchodní povahu (u pohledávek a závazků z obchodního styku). Pokud je aplikovaná metoda TNMM na transakci, ve které nese kurzové riziko zkoumaná strana, je nezbytné tyto kurzové rozdíly konzistentně zohlednit, a to buďto v rámci výpočtu ukazatele čistého zisku nebo zvlášť. Stejným způsobem je možno analyzovat finanční činnosti, jako je dopad nákladových nebo výnosových úroků či jiných částek podobné povahy při stanovování ukazatele čistého zisku.

Celkové zhodnocení metody TNMM ³³

Silné stránky

- ukazatele čistého zisku jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích, než je tomu u ceny, která se používá u metody CUP
- ukazatele čistého zisku jsou odolnější vůči některým funkčním rozdílům, které mohou více ovlivňovat hrubou marži mezi řízenými a nezávislými transakcemi. Důvodem je vyšší stupeň provozních nákladů u podniků, které mají širší rozsah funkcí a které kompenzují vyšší hrubou přírůžku
- není nutné vést účetní doklady a záznamy všech účastníků podnikatelské činnosti na společném základě nebo přiřadit náklady všem účastníkům, jako je to u metody PSM
- nesrovnává transakce na základě absolutních veličin, ale na základě relativních charakteristik, což umožňuje srovnání transakcí, které jsou právě na absolutní úrovni nesrovnatelné
- použití cenového rozpětí může zmírnit úroveň nepřesnosti
- snadnější aplikace díky přístupům k databázím a nalezení srovnatelných dat

Slabé stránky

- ukazatele čistého zisku mohou být ovlivněni některými faktory, které buď nemají žádný vliv nebo mají méně významný vliv na cenu nebo hrubé rozpětí mezi nezávislými stranami
- vyžaduje informace o nezávislých transakcích, jež musí být k dispozici v momentě, kdy je řízená transakce uskutečňována. Při hledání srovnatelných nezávislých podniků je potřeba si dát pozor na poměrně rozsáhlý seznam požadavků (nezávislé podniky, které jsou srovnatelné na základě obratu, počtu zaměstnanců, předmětu podnikání atd.)
- jednostranný pohled – aplikace pouze na jeden sdružený podnik, který společně s faktem, že řada faktorů, které se nevztahují k převodním cenám, ovlivňuje ukazatel čistého zisku. Toto může učinit metodu méně spolehlivou než tradiční transakční metody

Příklad použití v praxi

³³SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996

- metoda se používá u plnohodnotných distributorů, velkoobchodů a maloobchodů a to, kdy je čistý zisk poměřován k tržbám.
- u výrobní činnosti, popř. u distribučních činností se používá poměr čistého zisku k nákladům
- činností náročných na aktiva a u kapitálově náročných činnostech se uplatňuje poměrování čistého zisku k aktivům

3. 2. 3. 2. Metoda rozdělení zisku PSM³⁴ (*Profit split method*)

Tato metoda vychází ze zisků celé skupiny sdružených podniků z řízených transakcí. Tato metoda nejprve identifikuje rozdělované zisky pro sdružené podniky z řízených transakcí, kterých se sdružené podniky účastní (stanovuje tzv. kombinované zisky). Následně dochází k rozdělení těchto kombinovaných zisků mezi spřízněnými podniky podle stanovení tzv. alokačního klíče, který je postaven na platném ekonomickém základě, např. na použitých aktivech, kapitálu či vynaložených nákladech. Takto rozdělený zisk mezi spřízněnými podniky by měl odrážet situaci na trhu a kopírovat zisk, který by byl dosažen v transakci, kterou mezi sebou uskutečnily nezávislé podniky, protože jen v tomto bude daná transakce v souladu s principem tržního odstupu.

Existuje několik přístupů pro stanovení rozdělení zisků, a to na základě plánovaných, případně skutečných zisků, na kterých by se dohodly nezávislé podniky. Metoda PSM je aplikovaná ve dvou přístupech a to v podobě *analýzy zásluh* a *zbytkové analýzy*.

V rámci *analýzy zásluh* se vyprodukovaný kombinovaný zisk rozděluje podle toho, jak by si ho pravděpodobně rozdělily nezávislé podniky. Může být však někdy obtížné stanovit relevantní hodnotu, kterou jednotlivé spřízněné podniky přispívají v řízených transakcích. Stanovení této hodnoty bývá na základě srovnání povahy a rozsahu různých druhů přínosů jednotlivých stran (např. poskytování služeb, vynaložené náklady na vývoj, investovaný kapitál). Poté je přiřazení procentuálního podílu uskutečněno na základě relevantního srovnání a externích tržních údajů.

Zbytková analýza rozděluje kombinované zisky ve dvou fázích. V první fázi je přiřazen kombinovaný zisk každé zúčastněné straně za jeho nejedinečné přínosy ve vykonávané funkci

³⁴MINISTERSTVO FINANČÍ. *Překlad revize kapitol I. až III. směrnice o převodních cenách* byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č.7 ze dne 27.12.2010 Dostupný z: http://www.mfer.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/financi_zpravodaj_59757.html?year=2010

v řízené transakci a to odměnou určenou obvyklou mírou výnosu. Ta je určena aplikací některé z tradičních transakčních metod nebo metody TNMM. V druhé fázi se zbytkový kombinovaný zisk (nebo ztráta) rozdělí podle rizik, které jednotlivé podniky v řízené transakci nesou a podle vlastnictví nehmotných aktiv. Je logické, že podniku, který nese největší rizika, případně největší podíl zbytkového kombinovaného zisku.

Celkové zhodnocení metody PSM³⁵

Silné stránky

- použitelná metoda v případě, že žádné srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky nemohou být identifikovány. Použijí se převážně interní údaje a alokace zisků může vycházet z rozdělení funkcí mezi sdruženými podniky. Tato metoda nepotřebuje srovnatelnou transakci, aby bylo možné srovnat kontrolovanou transakci s nezávislou
- dvoustranný pohled, jsou posuzovány obě strany transakce. Je tedy nepravděpodobné, že některá ze stran transakce získá extrémní a nepravděpodobný zisk
- flexibilita, protože bere v úvahu zvláštní, jedinečné skutečnosti a okolnosti sdružených podniků, např. kdy obě strany transakce mají pro transakci jedinečný, hodnotný přínos poskytující jedinečná nehmotná aktiva

Slabé stránky

- metoda je nejvíce založena na interních informacích podniků
- obtížný přístup k relevantním údajům od zahran. sdružených podniků (z pohledu správce daně i z pohledu dceřinných spol.)
- ekonomická náročnost, při použití této metody je obtížná praktická aplikace stanovení kombinovaných výnosů a nákladů pro všechny sdružené podniky účastníci se na řízených transakcích.
- je vždy nutné při výběru této metody zvážit její spolehlivost a to především ve smyslu provedení nutných úprav a stanovení alokačního klíče aplikovaného na rozdělení kombinovaného zisku

Příklad použití v praxi

³⁵SOLILOVÁ, Veronika. Revize směrnice OECD o převodních cenách. *Finanční řízení a controlling v praxi*. 2011, č.3, s. 15-26. ISSN 1804-2996

- metoda se používá pro specifické, úzce provázané transakce, které nemohou být posuzovány odděleně, např. prodej či užití nehmotného majetku
- pro vysoce integrované činnost, kdy obě strany transakce mají pro transakce unikátní a hodnotný přínos.

4. Daňové dopady z převodních cen – praktický příklad

V poslední kapitole mé diplomové práce jsem se pokusila na praktickém příkladu ukázat, jaký může hrozit daňový dopad u České společnosti, která je příjemcem investičních pobídek, z důvodu nesprávného nastavení převodních cen v obchodních transakcích mezi touto společností a její stoprocentně kapitálově spřízněnou zahraniční společností.

Ještě před samotnou praktickou částí se zaměřím na vysvětlení podstaty investičních pobídek.

4.1. Podstata investičních pobídek

Investiční pobídky jsou jednou z forem veřejné podpory podnikání. *Jsou nástrojem vlády k povzbuzení a motivaci investorů realizovat své investiční záměry v příslušném regionu. Cílem investičních pobídek je podpořit příliv financí do dané země a tím nastartovat ekonomický růst a podpořit zaměstnanost v této zemi. Jedná se o zvýhodnění, která jsou investorům poskytována ze strany státu nebo veřejné správy, především na mobilní investice.*³⁶

Opěrnou legislativní normou je zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých souvisejících zákonů. S účinností od 12. července 2012 došlo k novele tohoto zákona, kde došlo ke zmírnění podmínek poskytnutí investičních pobídek, rozšíření okruhu investičních akcí podporované touto veřejnou podporou a také prodloužení lhůty možné slevy na dani z 5-ti na 10-let. V České republice mohou být tak podpořeny formou investičních pobídek podniky s investičním záměrem, který bude realizován v oboru zpracovatelského průmyslu dle Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE a kteří umístí svoji investici na území ČR.

³⁶ CZECH INVEST. *Programy podpory-Investiční pobídky*[online]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky-nove>

Jelikož jsou investiční pobídky součástí veřejné podpory, je nutné splnit a dodržet podmínky dané legislativním opatřením. V souvislosti s investičními pobídkami je však nutné splnit jak podmínky dané *zákonem o investičních pobídkách*, tak *zákonem o daních z příjmů* (viz dále „vymezení zvláštních podmínek dle ZDP“).

Formy investičních pobídek v České republice podle nového zákona:

a) sleva na dani z příjmů právnických osob

Slevu na dani z příjmů právnických osob je možné uplatnit po dobu 10 let, resp. po dobu deseti po sobě následujících zdaňovacích období, kdy prvním zdaňovacím obdobím, za které lze slevu na dani uplatnit, je zdaňovací období, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky. *Nejpozději však ve zdaňovacím období, ve kterém uplynuly 3 roky od vydání rozhodnutí o příslibu investičních pobídek.* Sleva na dani je poskytována maximálně do výše stropu veřejné podpory po odečtení hmotné podpory na vytváření nových pracovních míst, případně rozdílu tržní a kupní ceny pozemku a hmotné podpory na pořízení majetku.

- sleva na dani a vymezení zvláštních podmínek dle ZDP

Předpokladem pro uplatnění *daňové investiční pobídky*, ve formě slevy na dani, je vydání *Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek*, které vydává Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR, dále ***splnění všeobecných podmínek*** uvedených v zákoně č. 72/2000 Sb. o investičních pobídkách a s ním související změny některých zákonů a v poslední řadě splnění ***zvláštních podmínek*** uvedených v **ZDP**. A právě správné nastavení převodních cen souvisí se zvláštní podmínkou, kterou musí příjemce pobídky splnit.

ZDP umožňuje poplatníkům, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky, a kteří splnili zákonem stanovené podmínky, ***uplatnit slevu na dani***, a to podle § 35 a) ZDP a u poplatníků, kterým byl poskytnut příslib investiční pobídky, a na které se nevztahuje ustanovení § 35 a), mohou uplatnit slevu na dani podle § 35 b) ZDP. Dle §35 a), na který se odkazuje i §35 b), jsou v odstavci 2. ustanovení, týkající se podmínek, za kterých lze uplatnit slevu na dani. Jeden z těchto odstavců uvádí, že:

Odst. 2 d) „ *poplatník nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení §23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, nebo převodem majetku nebo jeho části*

výše uvedených osob, který u nich bude mít za následek snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“

A tady opět narážíme na § 23 odst. 7 zákona ZDP a to na osoby kapitálově či jinak spojené a s tím související **převodní ceny** v obchodních vztazích mezi těmito spřízněnými osobami. Z výše uvedených skutečností vyplývá, že **právě společnosti**, které jsou **příjemci investičních pobídek** a uplatňují slevu na dani ve smyslu §35 a) nebo §35 b) ZDP, **musí být velice obezřetní při stanovení převodních cen** v rámci obchodních transakcí mezi spřízněnými podniky. Neboť v § 35 a) odst. 6 ZDP je uvedeno, že při nedodržení výše uvedených podmínek hrozí pobídkové společnosti zánik nároku slevy na dani a dodatečné vyměření daně včetně příslušenství a to za všechna zdaňovací, ve kterých slevu společnost uplatnila.

Dosavadní praxe však ukazuje, že zejména tyto *daňové* podmínky nejsou investorům tak známy a při rozhodování o využití podpory v rámci investičních pobídek nejsou plně zvažovány. Přitom právě *daňové* podmínky významně ovlivňují "život" společnosti. Následné nesplnění zvláštních podmínek ZDP může mít za následek i ztrátu investičních pobídek. Před podáním žádosti o investiční pobídky je proto potřeba provést analýzu daňové pozice společnosti s cílem nastavení optimální struktury investice z hlediska využití investičních pobídek.

b) převod území za zvýhodněnou cenu

c) hmotná podpora na vytvoření pracovního místa a hmotná podpora na školení a rekvalifikace zaměstnanců

Posledním dvěma formám pobídek se již dále nebudu věnovat.

4.2. Popis vybraného podniku ve skupině

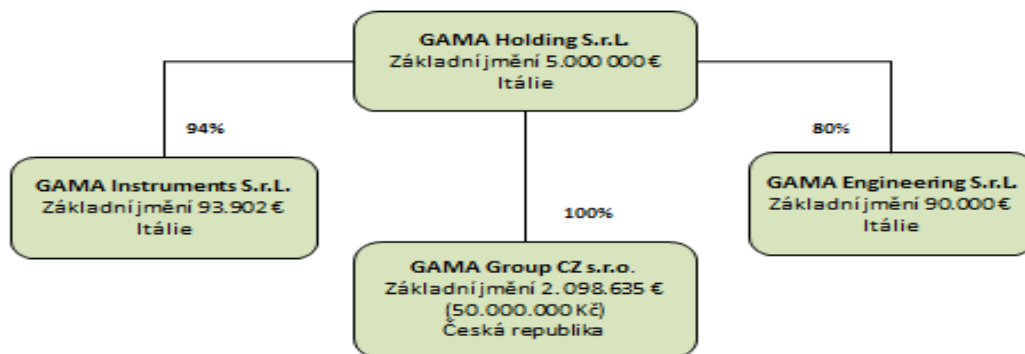
- profil a vzájemné meziskupinové vztahy

Společnost GAMA Group CZ s.r.o. vznikla zápisem do obchodního rejstříku vedeného Krajským obchodním soudem v Ostravě dne 2. 2. 2005. Jediným společníkem společnosti je GAMA Holding S.r.L., se sídlem v Itálii. Nejvyšším orgánem společnosti GAMA Group CZ s.r.o. je valná hromada společníků. Vzhledem k tomu, že společnost má jediného společníka, nekoná se valná hromada a působnost valné hromady vykonává tento jediný společník. Statutárním orgánem společnosti je jednatel. Společnost GAMA Group CZ s.r.o. má dva

jednatele, kteří jednají jménem společnosti samostatně. Společnost GAMA Group CZ s.r.o. patří do skupiny podniků, které tvoří podnikové seskupení na mezinárodní úrovni, jehož struktura je uvedena na následujícím obr. 4.1.

Obr. 4.1.

Struktura Holdingové společnosti a její procentuální kapitálová účast na svých řízených podnicích ve skupině



GAMA Holding S.r.L., Itálie - holdingová společnost stojící na vrcholu koncernu (holdingu), která pod svou značkou prodává výrobky svých dceřiných společností konečnému zákazníkovi.

GAMA Instruments S.r.L., Itálie - dceřinná společnost vlastněná s 94 % holdingovou společností. Zaměřuje se na výrobu a prodej zařízení pro oblast automatizace a měření.

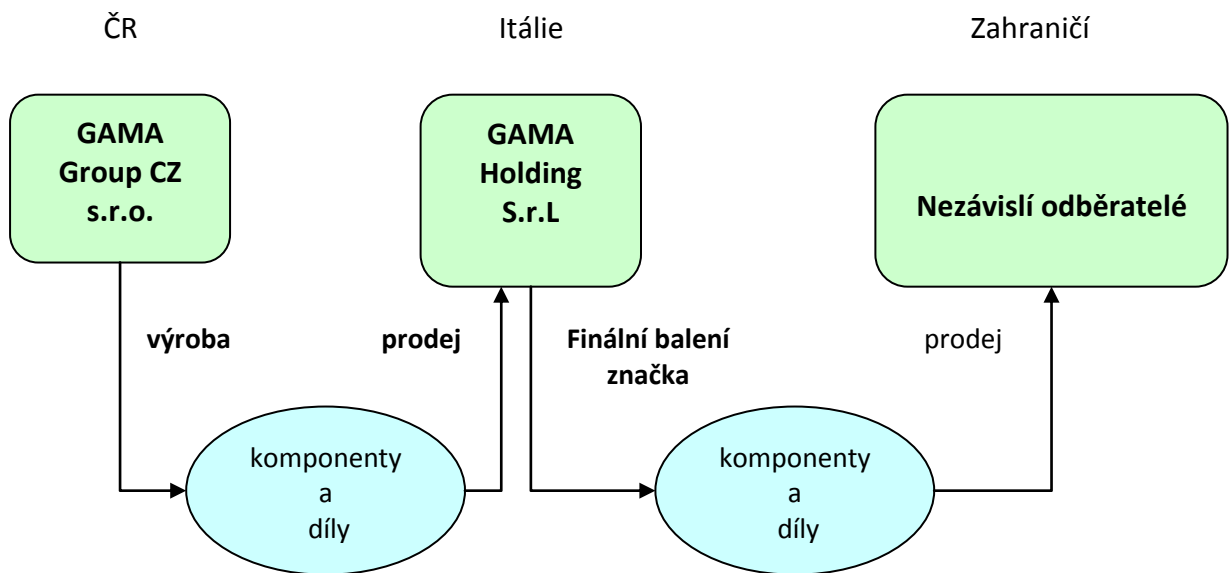
GAMA Engineering S.r.L., Itálie - dceřinná společnost vlastněná z 80 % holdingovou společností, jejímž hlavním předmětem činnosti je vývoj technologie výroby pro zvlášť přesné strojírenské výrobky.

GAMA Group CZ s.r.o., ČR, - dceřinná společnost vlastněná ze 100 % holdingovou společností. Společnost se specializuje na výrobu komponentů a dílů pro automobilový průmysl a je hlavním dodavatelem těchto součástek pro svou mateřskou společnost GAMA Holding S.r.l. Výrobní program zahrnuje výrobky se speciální technologií a následnou kontrolou kvality. V roce 2010 společnost zavedla Integrovaný systém managementu kvality ISO/TS 16949:2009 a Integrovaný systém managementu environmentálního prostředí ISO 14001:2004. Obdržela tak

certifikáty: ISO 9001:2008, ISO/TS 16949:2009 a ISO 14001:2004. Schopnost vyrábět mechanické součástky vysoké kvality tak umožnila české společnosti získat přední místo dodavatele pro svou mateřskou společnost.

Jak již bylo uvedeno v předchozím odstavci, česká společnost GAMA Group CZ s.r.o. je součástí holdingu. Její veškerá produkce, tj. 100%, je prodávána své mateřské společnosti GAMA Holding S.r.L. v Itálii. Česká společnost se stala **výrobce** produkce. Mateřská společnost jako **distributor** (závislý odběratel) již dál nepřispívá k hmotné hodnotě konečného výrobku. Pouze tyto výrobky prodává pod svou značkou (nehmotným aktivem). Objem produkce se skládá z celkem 20- ti různých výrobků, které jsou mateřskou společností dodávány pro nezávislé výrobce automobilového průmyslu v zahraničí. Jedná se tedy o produkci komponentů a dílů, které se dál zpracovávají nebo montují konečnými odběrateli do finálního výrobku, viz obr. 4.2.

Obr. 4.2.



Česká společnost v roce 2005 obdržela rozhodnutí ministra průmyslu a obchodu o příslibu investičních pobídek a to:

- slevy na dani z příjmu
- hmotné podpory vytváření nových pracovních míst
- hmotné podpory rekvalifikace nebo školení nových zaměstnanců

Všeobecné podmínky dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, musela společnost splnit, a to nejdéle do 3 let od vydání rozhodnutí o příslibu. Společnost uvedené všeobecné podmínky splnila v roce 2007 a od tohoto roku již může čerpat slevu na dani po dobu 10- ti let. To znamená, posledním zdaňovacím obdobím, kdy slevu na dani lze uplatnit je zdaňovací období 2016. Česká společnost za zdaňovací období 2010 a 2011 čerpala slevu na dani ve výši 2.548 tis. Kč.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že se zde jeví možnost, ze strany řídící matky sídlící v Itálii, přenést zisk do české společnosti, která je příjemcem pobídek, a to formou převodních cen ve vzájemných obchodních transakcích.

- údaje o provozních výsledcích za období 2009 – 2011 zkoumaného podniku

Sledovaným podnikem v této diplomové práci je pobídková společnost GAMA Group CZ s.r.o. Údaje o provozních výsledcích jsem získala z výkazu zisků a ztrát účetních závěrek za období 2009 – 2011, viz Příloha č. 1 této diplomové práce. Údaje z výkazu zisků a ztrát byly zpracovány a vyhodnoceny do tab. 4. 1., viz dále kap. 4.4.1.

Společnost GAMA Group CZ s.r.o. můžeme podle OKEČ (odvětvová klasifikace ekonomických činností) zařadit do subsektce 34.30 - Díly a příslušenství k motorovým vozidlům a jejich částem, ostatní. Od roku 2008 došlo k nahrazení klasifikace OKEČ novou klasifikací CZ –NACE (klasifikace ekonomických činností)³⁷, konkrétně subsektce 34.30 byla převedena dle nové klasifikace CZ –NACE na subsektci **29.32 – Výroba ostatních dílů a příslušenství pro motorová vozidla**. Tuto informaci dále využiji pro zpracování dat v kap. 4.4.1.

³⁷ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace ekonomických činností CZ –NACE* [online]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2008edicniplan.nsf/p/0216-08>

4.3. Sběr a analýza dat

4.3.1. Funkční analýza a zhodnocení rizik.

Aby bylo možno výběrem nejvhodnější metody stanovení převodních cen mezi spřízněnými podniky posoudit, zda použité převodní ceny jsou nastaveny dle principu tržního odstupu, je nezbytné před výběrem nejvhodnější metody provést funkční analýzu a zhodnocení rizik zkoumaného i spřízněného podniku. To znamená, nalézt a porovnat činnosti a míry rizika obou spřízněných podniků. V této kapitole se soustředím na ty nejrizikovější faktory, které se pokusím na základě dostupných informací analyzovat.

- stanovení období

Při výběru sledovaného období jsem se snažila přiblížit se k nejaktuálnějším datům jak sledovaného podniku, tak na trhu srovnávaného odvětví v daném čase. Vybrala jsem tak posledních tři uzavřená období účetních uzávěrek sledovaného podniku a to 2009 – 2011. Výběr délky období podpořila také studie společnosti *Roland Berger Strategy Consultants* (dále v kap. 4.3.3.) o výši ziskovosti v automobilovém průmyslu, kdy v roce 2010 dosáhla rekordní výše a naopak rok 2008-2009 byl stagnující. Z důvodu, aby byly data co nejvíce srovnatelná, neboť dle výše zmíněné studie může při krátkém časovém období určité odvětví dosáhnout silného ziskového propadu, vybrala jsem alespoň tři sledovaná období.

- informace o zkoumané (řízené) transakci

Základní popis transakce byl již uveden v kap. 4.2. Nyní je zapotřebí blíže specifikovat tzv. portfolio produktů.

Portfolio se skládá z celkem 20- ti různých výrobků. Na základě dostupnosti kalkulací vnitropodnikových cen u české společnosti *GAMA Group CZ s.r.o.* bylo zjištěno, že některé produkty jsou prodávány s nízkým ziskem a naopak některé dosahují vyššího zisku. Bylo také zjištěno, že prodejní cena dvou z těchto produktů je nižší než jejich výrobní náklady. Bez dalšího zkoumání nelze říci, které faktory mají vliv na tuto skutečnost. Jedním z těchto faktorů může být např. nesprávnost stanovení vnitropodnikových cen, zavádění nového výrobku nebo také podnikatelská strategie. Je nezbytné tuto skutečnost brát v úvahu při ověřování správnosti převodních cen.

- identifikace a kvantifikace míry funkcí a rizik u zkoumané transakce

Dalším důležitým krokem je identifikovat a následně kvantifikovat funkce a rizika v řízené transakci. Podkladem provedení analýzy funkcí a rizik je obsah výročních zpráv u nezávislých subjektů, které tyto informace obsahovaly a to při sběru dat, viz kap. 4.3. Ohodnocení (kvantifikace) míry funkcí a rizik jsem provedla jedním z nejpoužívanějších způsobů a to pomocí bodové stupnice, podle níž se ohodnotí hodnotou **1** a **2** ***důležitost a význam identifikovaných funkcí a rizik***. Hodnota **1** odpovídá významu ***důležitost běžná*** a hodnota **2** odpovídá významu ***důležitost vysoká***. Výstupem takto ohodnocených funkcí a rizik je číselně vyjádřený poměr, který bude řádově uvádět podíl na zisku (či ztrátě). Z logiky věci teda vyplývá, že čím větší důležitost funkcí a rizik podnik ve zkoumané transakci má, tím větší podíl na zisku by měl očekávat a naopak.

Vyhodnocení funkcí a rizik podniků ve zkoumané transakci uvádím v příloze č. 3 mé diplomové práce

- zhodnocení interních srovnatelných údajů

U této zkoumané transakce nelze nalézt interní srovnatelné údaje, neboť jak již bylo řečeno v kap. 4.2., veškerá produkce, celých 100%, zkoumaného podniku, směřuje závislému podniku - mateřské společnosti. Neexistuje nezávislý podnik, ke kterému by směřovala alespoň část produkce zkoumaného podniku, aby mohla být analyzována srovnatelnost mezi závislou a nezávislou transakcí.

- zhodnocení externích srovnatelných údajů

Na rozdíl od předchozí možnosti nalézt srovnatelné údaje na bázi interních srovnatelných údajů, jeví se pro danou zkoumanou transakci přijatelnější možnost srovnávání na bázi externí srovnatelných údajů. Zdrojem informací mohou být např. komerční databáze (jejich využití je zpoplatněno), ve kterých jsou shromažďovány účetní informace podniků a ty jsou dále předávány např. orgánům veřejné správy a to na vnitrostátní i mezinárodní úrovni. Pro tento modelový případ jsem komerční databáze nepoužila.

Další možností je použití veřejně dostupných databází a tato se jeví jako daleko přijatelnější. Z ohledem na skutečnost, že automobilový průmysl zaujímá ve světě i u nás vysoký podíl průmyslové činnosti, nebude tak obtížné nalézt srovnatelné podniky nebo srovnatelné

transakce v daném odvětví a získat tak potřebné údaje pro vyhodnocení zkoumané transakce. Zmínila bych zde také možnost použití databází státních úřadů a organizací, které se zabývají sběrem a analýzou dat. Jedná se například o Statistický úřad nebo Ministerstvo průmyslu a obchodu. Z důvodu, že modelový případ zkoumá přeshraniční transakci, je důležité použít srovnání nezávislých transakcí na mezinárodní úrovni. Potřebné údaje pro vyhodnocení externích srovnatelných transakcí mohou být zahraniční studie, které se zabývají vývojem činností ve sledovaném odvětví.

4.3.2. Výběr metody pro posouzení správnosti použitých převodních cen

Po analýze funkcí a rizik zkoumané transakce se pokusím nalézt neoptimálnější metodu pro posouzení správnosti použitých převodních cen ve zkoumané transakci. Postupně budu analyzovat jednotlivé metody, které nám směrnice OECD nabízí k využití.

Metoda CUP je založena na srovnání ceny produktu, která je účtována v řízené transakci, s cenou za tentýž produkt, která je účtována v nezávislé transakci, viz kap. 3.2.2.1. Ze zjištění funkční analýzy a zhodnocení rizik, viz kap. 4.3.1., odst. 4, nelze ve zkoumané transakci nalézt srovnatelnou nezávislou cenu. Metoda CUP je z tohoto důvodu pro danou zkoumanou transakci nepoužitelná a tuto metodu **vylučuji**.

Metoda RPM je založena na tom, že je známá cena, za kterou je produkt prodán nezávislému (konečnému) odběrateli, viz kap. 3.2.2.2. Od této ceny je odečtena marže závislého prodejce (v našem případě by závislým prodejcem byla mateřská společnost). Jelikož neznám konečnou cenu výrobku, nemůžu použít tuto metodu. Tuto metodu **vylučuji** taktéž.

Metoda Cost⁺ je založena na interních informacích podniku, která vychází ze znalosti výše nákladů na daný produkt. K těmto nákladů je dále připočítána celková zisková přírážka, viz kap. 3.2.2.3. Jelikož jsem měla k dispozici kalkulaci vnitropodnikových cen, jevila se tato metoda v dané zkoumané transakci jako vhodná. Ze zjištění funkční analýzy a zhodnocení rizik je zřejmé, že výrobce (spol. *GAMA Group CZ s.r.o.*) nese taktéž určitou míru funkcí a rizik, což u této metody se většinou předpokládá, že výrobce zabezpečuje spíše rutinní funkce a jeho zisková přírážka není zásadně ovlivněna dalšími rizikovými faktory. Také s ohledem na skutečnost, že na každý výrobek je kalkulována různá zisková přírážka, viz kap. 4.3.1., a důvody, které tuto

nesrovnalost podmiňují, jsou zcela neznámé, snižuje se tím vhodnost použití této metody. Metodu Cost⁺ v této fázi ponechávám jako *možnou* pro výběr.

Metoda TNMM je založena na tom, že se porovnává finanční ukazatel na bázi čistého zisku, v určitém ziskovém rozpětí řízené transakce, s finančním ukazatelem na bázi čistého zisku ve srovnatelné nezávislé transakci, viz kap. 3.2.3.1. U této metody je nutné vždy nalézt informaci o čisté ziskové přírážce u srovnatelných nezávislých transakcích, interních nebo externích. Tato metoda se mi jeví jako velice přijatelná, neboť zkoumaná transakce se může analyzovat jako celek pomocí čisté ziskové přírážky. Co se týče nalezení srovnatelných nezávislých transakcí, ze zjištění funkční analýzy a zhodnocení rizik, viz kap. 4. 3. 1. odst. 5, je zřejmé, že v daném odvětví lze nalézt přiměřeně dostatečné informace o výši čisté ziskové přírážky v nezávislých transakcích. Metodu TNMM považuji z výše uvedených metod jako *nejvíce přijatelnou* pro výběr.

Metoda PSM je založena na rozdělení zisku, který generuje celá skupina podniků v řízených transakcích. Celkový zisk vygenerovaný celou skupinou je podle analýzy zásluh a zbytkové analýzy rozdělen mezi jednotlivé podniky ve skupině. Tato metoda je založena především na interních informacích podniků celé skupiny, což ve většině případů bývá nemožné se k těmto informacím dostat. Tak je tomu i v případě zkoumané transakce. Není možno získat interní informace o řízených transakcích celé skupiny. Tuto metodu *vylučuji* taktéž.

Postupným vyhodnocením jednotlivých metod jsem dospěla k názoru, že *nejpřijatelnější* metodou pro posouzení správnosti použitých převodních cen ve zkoumané transakci je použití *transakční metody čistého rozpětí TNMM*.

4. 3. 3. Sběr vstupních informací srovnatelných nezávislých transakcí

Charakteristickým ryse automobilového průmyslu je mimo jiné neustálý růst podnikatelských subjektů. Tento fakt mě přivedl k myšlence získat informace o srovnatelných nezávislých transakcích právě ze zdrojů informací těchto nezávislých subjektů. Při hledání srovnatelných dat jsem se opřela o čtyři veřejně dostupné informační zdroje.

- Informační údaje z databáze Ministerstva obchodu a průmyslu.

“Finanční analýzy podnikové sféry průmyslu a stavebnictví“³⁸

V této databázi jsem si vyfiltrovala údaje o finanční situaci podniků v průmyslu za vybrané období 2009 – 2011. Z těchto údajů jsem sestavila tabulku, která obsahuje údaje o *čisté ziskové přírážce*, kterou dosahovaly podniky za vybraná období, viz Příloha č. 4 této diplomové práce. Z tabulky jsem vybrala informace o čisté ziskové přírážce podle kódu CZ –NACE 29 a tyto informace zpracovala do výstupní tabulky Tab. 4.2.

- Sdružení automobilového průmyslu *AutoSAP*

“Seznam výrobců dílů a příslušenství pro automobilový průmysl“³⁹

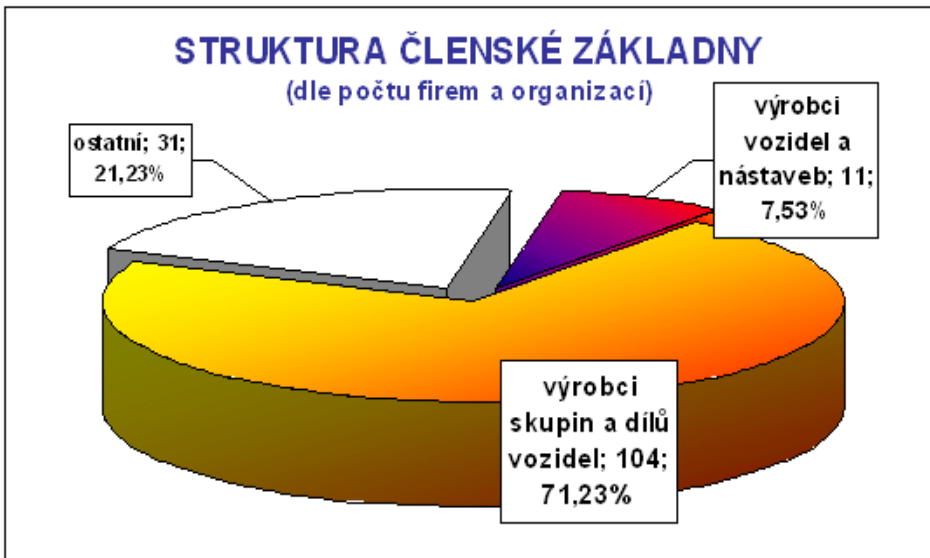
Sdružení je profesní sdružení právnických osob českých výrobců vozidel, jejich skupin, dílů a příslušenství. Hlavním předmětem činnosti tohoto sdružení je rozvoj automobilového průmyslu, dosažení a udržení konkurenceschopnosti výrobků, rozvíjení spolupráce mezi členy i s nečlenskými organizacemi ve světě. Sdružení vydává publikace, vede ekonomické studie, organizuje výstavy a konference. Firmy, které jsou členy sdružení jsou zapojené do činnosti tzv. AutoSAP. Představují tak nejvýznamnější skupinu působící v oboru automobilového průmyslu. Je zde možno nalézt seznam firem a jejich přesnou specifikaci výrobních programů.

Následující obr. 4.3. ukazuje procentuální poměr začleněných firem do činnosti AutoSAP. Jak je vidět, největší skupinu, tj. 104 podniků, tvoří výrobci dílů a příslušenství pro automobilový průmysl.

³⁸MINISTERSTVO OBCHODU A PRŮMYSLU. *Analýzy vývoje ekonomiky ČR a odvětví v působnosti MPO*. [online]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/ministr-a-ministerstvo/analyticke-materialy>

³⁹SDRUŽENÍ AUTOMOBILOVÉHO PRŮMYSLU. *Výrobci a dodavatelé skupin dílů a příslušenství* [online]. Dostupné z: <http://www.autosap.cz/default2.asp?page={4A86501A-BBD5-4B8F-AE57-397BC8051C9A}>

Obr. 4.3.



Stav k datu 25.1.2013 (dle aktuální databáze AutoSAP).

100% = 146 subjektů

zdroj: <http://www.autosap.cz/default2.asp?page={4A86501A-BBD5-4B8F-AE57-397BC8051C9A}>

Z této databáze firem jsem se snažila vybrat podnikatelské subjekty, které se svou výrobní povahou a počtem zaměstnanců nejvíce přibližují výrobní činnosti zkoumaného podniku. Z celkového počtu 104 firem jsem vybrala 5 firem. Z důvodu zajištění ochrany údajů vybraných podniků jsem tyto podniky označila písmeny AA – AF. Nejsložitější a časově nejnáročnější bylo získat informace o čisté ziskové přírážce za období 2009 – 2011 pěti vybraných podniků. Hlavním zdrojem dat k získání informací provozních výkonů a EBIT byl výkaz zisků a ztrát a jako podpůrné zdroje byly výroční zprávy. Výkaz zisků a ztrát a výroční zprávu za zkoumaná období jsem vyhledala ve sbírce listin obchodního rejstříku, pod názvem subjektu nebo IČO, na webových stránkách www.justice.cz. Z výkazů jsem analyzovala potřebná data a zpracovala do výstupní tabulky 4.3. Výkazy zisků a ztrát vybraných podniků ve zjednodušené podobě uvádím v příloze č. 5 této diplomové práce.

- Informační údaje z databáze Ministerstva obchodu a průmyslu.

“Benchmarkingový diagnostický systém finančních indikátorů INFA“⁴⁰

⁴⁰MINISTERSTVO OBCHODU A PRŮMYSLU. *Benchmarkingový diagnostický systém finančních indikátorů INFA* [online]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/infa.html>

Benchmarkingový systém umožňuje srovnání hodnot finančních ukazatelů konkrétního podniku s hodnotami podniků v odvětví a hodnotami nejlepších podniků v odvětví. MPO sbírá data za podniky v průmyslu na základě statistického šetření dat ČSÚ. Zjednodušeně řečeno, tento systém porovnává výkonnostní úroveň mezi podniky ve stejném odvětví a stanovuje tak “laťku“ pro srovnání ekonomických údajů.

S použitím této databáze jsem podle klasifikace CZ –NACE 29 získala srovnávací údaj čisté ziskové přírážky zkoumaného podniku, podniků v odvětví a nejlepších podniků v odvětví za zkoumaná období. Nejprve jsem musela zadat hodnoty zkoumaného podniku z výkazu zisků a ztrát, a také z rozvahy, do tabulek Benchmarkingového systému za vybraná období, viz příloha č.2 této diplomové práce. Po zadání hodnot mi systém nabídl možnost výběru několika finančních ukazatelů s následným výpočtem vybraného ukazatele. Pro další zpracování jsem vybrala finanční ukazatel *marže* (EBIT/obrat). Systém vyhodnotil data a formou tabulky s grafickým doplněním, jsem získala údaj o čisté ziskové přírážce zkoumaného podniku, podniků v odvětví a nejlepších podniků v odvětví za období 2009 – 2011, vyjádřenou v procentech, viz Příloha č.2 str. 4 této diplomové práce. Na základě výstupu z této databáze jsem potřebné údaje zpracovala do tabulky Tab. 4.4.

- Studie společnosti *Roland Berger Strategy Consultants*.

“o globálním automobilovém dodavatelském průmyslu“⁴¹

Společnosti *Roland Berger Strategy Consultants*, založená v roce 1967 v Mnichově, se postupně stala jednou z vedoucích společností v oblasti strategického poradenství na globálním trhu. Projekty této společnosti zahrnují všechna důležitá strategická témata. Jedná se především o růst výkonnosti podniku, optimalizace portfolia, mezinárodní fúze a akvizice, marketingové a brandingové strategie, strategické aliance, reorganizace a podniková restrukturalizace, atd. Mimo jiné se zaměřuje na publikaci a výstupy v podobě studií, které jsou veřejně přístupné na internetových stránkách této společnosti. Zahraniční studie slouží jako zdroj k vyhodnocení

⁴¹ ROLAND BERGER STRATEGY CONSULTANTS. *Studie o globálním automobilovém dodavatelském průmyslu* [online]. Dostupné z: http://www.rolandberger.cz/press/press_archive/press_archive_2011/Global_Automotive_Supplier_Study_press.html

srovnatelných nezávislých transakcí ve sledovaném odvětví na mezinárodní úrovni, která eliminuje geografické nesrovnalosti ve zkoumané přeshraniční transakci.

4.4. Zpracování dat

4.4.1. Shromáždění dat a konečný výstup zkoumaného podniku (výrobce)

Aby bylo možné vybranou transakční metodou posoudit správnost použitých převodních cen ve zkoumané transakci, shromáždila jsem výstupní data do tab. 4.1. Nejprve jsem zjistila hodnotu provozních výkonů a hodnotu provozního zisku EBIT (zisk před zdaněním a úroky) z výkazu zisků a ztrát zkoumaného podniku za období 2009 – 2011, viz Příloha č.1 této diplomové práce. Stejně údaje z výkazu zisků a ztrát jsem použila pro benchmarkingovou klasifikaci odvětví, viz Příloha č. 2 této diplomové práce. Ziskovou přírážku jsem vypočítala jako podíl EBIT a provozních výkonů a tuto hodnotu jsem vyčíslila v procentech. Na základě vypočítaných hodnot ziskové přírážky za zkoumaná období jsem stanovila interval ziskového rozpětí zkoumaného podniku.

Tab. 4.1.

Výstupní tabulka čistého ziskového rozpětí

Společnost	země	CZ-NACE		2009	2010	2011
GAMA Group cz s.r.o.	ČR	29.32	Provozní výkony	66 513	78 221	135 778
			provozní zisk (EBIT)	4 424	5 292	9 532
			zisková přírážka	6,65%	6,77%	7,02%

Výstup: čistého ziskového rozpětí je v intervalu 6,65% - 7,02 %

Výsledek z analýzy funkcí a zhodnocení rizik

Analýzou funkcí a zhodnocení rizik, viz příloha č. 3 této diplomové práce, jsem stanovila procentuelní výši podílů na zisku u obchodní transakce zkoumané společnosti *GAMA Group CZ s.r.o. (výrobce) a GAMA Holding S.r.L. (distributor)*. Výsledek této analýzy vypovídá o tom, že podíl u zkoumaného podniku (výrobce) na celkovém vygenerovaném zisku, ve vztahu ke své mateřské společnosti, se pohybuje v intervalu 51,61% - 66,67% (vyplyvá tak z bodového

ohodnocení analýzy funkcí 16:31 a analýzy rizik 20:30). Mateřská společnost se podílí na celkovém vygenerovaném zisku v procentním ohodnocení v intervalu 33,33 % - 48,39 % (vyplývá tak z bodového ohodnocení analýzy funkcí 15:31 a analýzy rizik 10:30).

4. 4. 2. Shromáždění dat a konečné výstupy srovnatelných nezávislých transakcí

Výstupní data jsem shromáždila do tabulky Tab. 4. 2., 4. 3., 4. 4. a to z přímo zjištěných nebo vypočítaných údajů. Na základě zjištěných nebo vypočítaných hodnot provozních výkonů, EBIT a ziskové přírážky jsem stanovila interval ziskového rozpětí srovnatelných nezávislých transakcí. Výstupní tabulky jsou řazeny stejně, jak bylo postupováno při sběru dat.

V prvním případě, tab. 4. 2., jsem ziskovou přírážku zjistila přímo z databáze MPO podle klasifikace odvětví CZ-NACE 29 a to za sledované období 2009-2011. Výstupem z této tabulky je zjištění intervalu čistého ziskového rozpětí.

Tab. 4.2.

Výstupní tabulka čistého ziskového rozpětí z databáze Ministerstva obchodu a průmysl, z podkladu přílohy č. 4 této diplomové práce

Finanční analýzy podnikové sféry průmyslu a stavebnictví				
CZ–NACE	popis	Zisková přírážka (EBIT / Obrat) %		
		1. - 4. Q. 2009	1. - 4. Q.2010	1. - 4. Q. 2011
29	Výroba motorových vozidel	2,8	4,97	5,16

Výstup: čisté ziskové rozpětí je v intervalu 2,8% - 5,16 %

Ve druhém případě, tab. 4. 3., bylo zjištění ziskové přírážky podstatně složitější, jak již bylo uvedeno v kap. 4.3.3. Nejprve jsem musela z výkazu zisků a ztrát podniků AA-AF analyzovat výši provozních výkonů a hodnotu EBIT, viz Příloha č. 5 této diplomové práce. Ziskovou přírážku jsem vypočítala podílem (EBIT / provozní výkony), kterou jsem vyčíslila v procentech. Výstupem z této tabulky je zjištění intervalu čistého ziskového rozpětí.

Je důležité podotknout, že úpravy pro výpočet ziskové přírážky jsem u žádného podniku provádět nemusela, neboť z výkazů bylo zřejmé, že provozní výsledek hospodaření nebyl ovlivněn mimořádnými obchodními transakcemi.

Tab. 4.3.

*Výstupní tabulka provozních výkonů a EBIT pěti vybraných podniků z databáze AutoSAP, a následným výpočtem ziskové přírážky.
z podkladu přílohy č. 5 této diplomové práce*

Společnost	země	CZ-NACE		2009	2010	2011
AA-automotiv	ČR	29.32	Provozní výkony	55 690	93 935	120 450
			provozní zisk (EBIT)	2 620	5 870	6 985
			zisková přírážka	4,70%	6,25%	5,80%
AB-automotiv	ČR	29.32	Provozní výkony	108 090	126 645	113 570
			provozní zisk (EBIT)	3 005	4 069	2 540
			zisková přírážka	2,78%	3,21%	2,24%
AC-automotiv	ČR	29.32	Provozní výkony	209 604	256 030	289 600
			provozní zisk (EBIT)	2 960	9 560	12 590
			zisková přírážka	1,41%	3,73%	4,35%
AD-automotiv	ČR	29.32	Provozní výkony	115 206	125 694	205 600
			provozní zisk (EBIT)	1 250	2 500	4 560
			zisková přírážka	1,09%	1,99%	2,22%
AF-automotiv	ČR	29.32	Provozní výkony	306 207	350 690	385 901
			provozní zisk (EBIT)	12 698	12 690	15 964
			zisková přírážka	4,15%	3,62%	4,14%

Výstup: čisté ziskové rozpětí je v intervalu 1,09% - 6,25 %

Ve třetím případě, Tab. 4.4., jsem s použitím benchmarkingového diagnostické systému finančních indikátorů INFA vyhodnotila údaj o čisté ziskové přírážce de klasifikace odvětví CZ-NACE 29 za období 2009 – 2011. Postup zpracování dat již byl vysvětlen v kap. 4.3.3. Výstupem z této tabulky je zjištění intervalu čistého ziskového rozpětí.

Tab. 4.4.

Tabulkový výstup z databáze Ministerstva obchodu a průmyslu, z podkladu přílohy č. 1 této diplomové práce

Benchmarking s klasifikací CZ – NACE 29				
CZ–NACE	subjekt	Zisková přírážka (EBIT / Obrat) %		
		2009	2010	2011
29	Sledovaný podnik	6,65	6,77	7,02
	odvětví	3,73	4,9	5,34
	Nejlepší podniky z odvětví	6,5	6,64	7,04

Výstup: čisté ziskové rozpětí je v intervalu 3,73% - 7,04 %

4. 4. 3. Použité metody a postupy

4.4.3.1. Popisná statistika - mezikvartilové rozpětí

Aby bylo dosaženo větší spolehlivosti konečného výsledku zkoumaných hodnot čistého ziskového rozpětí, je zapotřebí se opřít o metodu, která nám pomůže eliminovat extrémní hodnoty zkoumaných dat. Vybrala jsem metodu popisné statistiky, *tzv. mezikvartilové rozpětí*. Tato metoda spočívá v rozdělení množiny dat z daného rozpětí (intervalu) na kvartily. Kvartil je číslo, které danou množinu dat dělí na čtyři intervaly, z nichž každý z těchto intervalů obsahuje stejný počet dat. Medián je hodnota, která množinu dat dělí na dvě stejné početné poloviny, tzn. že medián není tak citlivý na extrémní hodnoty v dané množině dat jako např. veličina aritmetického průměru.

Pro zjištění mezikvartilového rozpětí budou množinou dat zjištěné hodnoty čisté ziskové přírážky u nezávislých transakcích. S použitím metody mezikvartilového rozpětí zjistíme hodnoty kvartilů a mediánu. Zjištěním těchto charakteristik se nám zúží interval ziskového rozpětí a tím se nám eliminují extrémní hodnoty původního ziskového rozpětí u nezávislých transakcí. Konečným výstupem budou nově zjištěné hodnoty intervalu ziskového rozpětí nezávislých transakcí, které budou použity k celkovému vyhodnocení dat v kap. 4.5.

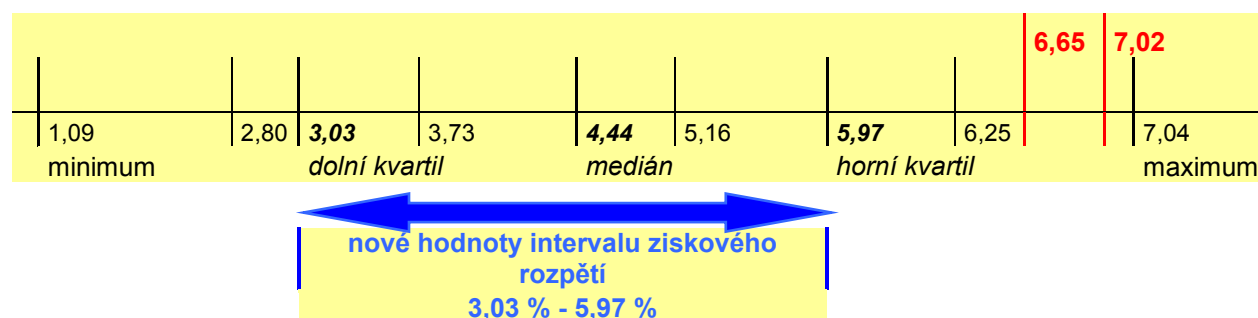
V následující tabulce Tab. 4.5. jsou shromážděny údaje o čistém ziskovém rozpětí nezávislých transakcích a na základě těchto hodnot jsou vypočítané charakteristiky pro zjištění mezikvartilového rozpětí. Pro lepší pochopení jsou údaje z tabulky zpracovány do grafické podoby obr. 4.4.

Tab. 4.5.

	Minimální hodnota %	Maximální hodnota %
Čisté ziskové rozpětí Tab. 4.2.	2,8	5,16
Čisté ziskové rozpětí Tab. 4.3.	1,09	6,25
Čisté ziskové rozpětí Tab. 4.4.	3,73	7,04
Čisté ziskové rozpětí všech nezávislých transakcí	1,09	7,04

Grafické znázornění hodnot kvartilů a mediánu čisté ziskové přírážky nezávislých transakcí

Obr 4.4.



Hodnota dolního kvartilů: 3,03

Hodnota Mediánu: 4,44

Hodnota horního kvartilů: 5,97

Hodnoty ziskových přírážek u nezávislých transakcích: 1,09; 2,80; 3,73; 5,16; 6,25; 7,04

Min. hodnota ziskové přírážky u zkoumaného podniku: 6,65

Max. hodnota ziskové přírážky u zkoumaného podniku: 7,02

Pro výpočet hodnoty dolního kvartilu, mediánu a horního kvartilu jsem použila program EXCEL. Pomocí statistické funkce QUARTIL a MEDIAN jsem zjistila potřebné hodnoty následujícím způsobem:

Dolní kvartil: QUARTIL (výběr hodnot ;1)

Medián: MEDIAN(výběr hodnot)

Horní kvartil: QUARTIL (výběr hodnot ;3)

Výběr hodnot je soubor šesti hodnot čisté ziskové přírážky uvedené v tab. 4.5.

4.5. Vyhodnocení

Použití zkratk a objasnění názvů, které jsou použity dále v textu (viz legenda)

Legenda

ZP	zkoumaný podnik GAMA Group CZ s.r.o.
SP	spřízněný podnik GAMA Holding S.r.L
SNP	srovnatelné nezávislé podniky
Obchodní transakce	Transakce od GAMA Group CZ s.r.o. až ke konečnému zákazníkovi
Zkoumaná transakce	Transakce od GAMA Group CZ s.r.o. do GAMA Group Holding S.r.L.

S použitím shromážděných dat a následnými konečnými výstupy z kap. 4.4. je možno přejít k závěrečnému vyhodnocení.

Rekapitulace dat ZP

Ze shromážděných interních dat ZP byl vypočten interval čistého ziskového rozpětí za období 2009-2011, a to v rozmezí **6,65% - 7,02 %**, viz Tab. 4.1. Následně provedenou analýzou funkcí a zhodnocení rizik, viz Příloha č. 3, byl zjištěn podíl na vygenerovaném zisku z obchodní transakce. Na základě výsledku analýzy tento podíl představuje hodnotu z intervalu **51,61% – 66,67 %**, viz kap. 4.4.1.

Rekapitulace dat SNP

Ze shromážděných dat SNP byl s pomocí statistické metody mezikvartilového rozpětí vypočítán interval čistého ziskového rozpětí v rozmezí **3,03% - 5,97 %**, viz obr. 4.4. Zjištěné intervalové rozpětí vymezuje, jaká by měla být *celková hodnota ziskové přírážky z obchodní transakce*.

S ohledem na skutečnost, že zisková přírážka, dosahující hodnoty z intervalu SNP, by měla generovat **celkový zisk**, musí být hodnota čisté ziskové přírážky rozdělena v poměru na základě analýzy funkcí a rizik u ZP a SP. Jak již je patrné na první pohled, pouhým porovnání minimální hodnoty z intervalu čistého ziskového rozpětí u ZP a maximální hodnoty z intervalu čistého ziskového rozpětí u SNP, *již zkoumaná transakce* dosahuje hodnotu čisté ziskové přírážky **o mnoho větší** než je hodnota u SNP.

Závěrečné zhodnocení

Ze zjištění v předcházejícím odstavci je zřejmé, že převodní ceny mezi ZP a SP jsou nastaveny tak, že z **obchodní transakce** generují celý zisk u ZP a tudíž již nezbyvá prostor pro vytvoření zisku u SP. Z výše uvedeného lze dovodit, že nastavení převodních cen u této transakce nesplňuje podmínku tržního odstupu. Hrozí riziko dodatečné daňové povinnosti pro SP s případnými doprovodnými sankcemi a co horšího, ztráta slevy na dani u ZP. V následující kapitole se pokusím ze zjištěných dat vyčíslit výši daňového dopadu na této konkrétní obchodní transakci.

Ze zahraniční studie společnosti *Roland Berger Strategy Consultants*, z 21. září 2011, “o globálním automobilovém dodavatelském průmyslu“, viz příloha č. 6 této diplomové práce, jsem si potvrdila mou úvahu o správnosti vypočítané a použité ziskové přírážky ve výši **5,97 %**.

Uvedu dvě informace z této studie:

- 1. EBIT marže dodavatelů v automobilovém průmyslu rostly v roce 2010 na více než 6 %**
- 2. Pouze dodavatelé, kteří se dokážou diferencovat od konkurence skrze vynikající produkty, budou schopni dlouhodobě dosahovat EBIT marží na úrovni 6 % a vyšších. Většina zbylých dodavatelů budou dále tlačeni do sekce trhu, ve kterém jejich ziskovost nepřekročí 3% úroveň.**

Z této studie jsem si zvýšila jistotu mé úvahy, že jsem zvolila správnou cestu při výběru dat srovnatelných nezávislých podniků a stanovila ziskovou přírážku takové hodnoty, která je dána tržní ekonomikou ve sledovaném odvětví nejen na vnitrostátní, ale také na mezinárodní úrovni.

4. 5. 1. Dopad do daňové povinnosti

Na základě vyhodnocení dat zkoumané transakce v předešlém odstavci je potřebné interpretovat dosažený výsledek do praxe a to v návaznosti na daňový dopad u ZP za období, kdy podnik uplatnil slevu na dani podle § 35 ZDP, a to ve výši 2.548 tis. Kč za dvě zdaňovací období 2010 - 2011. Matematickým rozdílem původní ziskové přírážky, kterou ZP v roce 2010 a 2011 dosahoval a nově zjištěné ziskové přírážky, kterou by měl ZP dosahovat, zjistím rozdíl ziskové přírážky v obchodní transakci.

Nejprve k výpočtu nově určené ziskové přírážky, viz tab. 4.6.

1. Aby případný dopad do daň.povinnosti byl co nejméně bolestivý, vyberu z intervalu SNP max. hodnotu čisté ziskové přírážky a to **5,97 %**.
2. Vypočítám hodnotu podílu z analýzy funkcí a rizik na čisté ziskové přírážce z předcházejícího bodu. Opět vyberu ten nejméně bolestivý případ a to max. hodnotu z intervalu 51,66 %-66,67 %. **Nově určená zisková přírážka je 3,98 % (66,67 % z 5,97)**.
3. Zjistím novou hodnotu provozních výkonů s nově určenou ziskovou přírážkou a vypočítám rozdíl původních výnosů a nově určených provozních výkonů, viz tab. 4.6

Tab. 4.6. podnik *GAMA Group CZ s.r.o.*

tis. Kč

		2010	2011
Provozní výkony	V 1	78 221	135 778
provozní zisk (EBIT)	EBIT 1	5 292	9 532
Provozní náklady	$N 1= V1- EBIT1$	72 929	126 246
Původní zisková přírážka	Z 1	6,77 %	7,02 %
Nově určená zisková přírážka	Z 2	3,98 %	3,98 %
Nově určené provozní výkony	$V2= N1/(1- (Z2/100))$	75 960	131 493
Rozdíl nově určených a původních provozních výnosů	$V2 - V1$	- 2 261	-4 285

Tab. 4. 7. zahrnuje informace o výši skutečné uplatněné slevy na dani dle § 35 ZDP u ZP.

Tab. 4.7. podnik *GAMA Group CZ s.r.o.* tis. Kč

		2010	2011
Základ daně - původní	Z1	5 064	8 340
Daň z příjmu PO (ČR)	sazba daně 19%	963	1 585
Uplatnění slevy na dani	§ 35a nebo § 35b ZDP	963	1 585
Daňová povinnost		0	0
Změna daň. povinnosti z důvodu ztráty slevy na dani (D2 – D1)	(-) úbytek (+) přírůstek	+ 963	+ 1 585

O rozdíl výnosů, jak je uvedeno v Tab. 4.6., na posledním řádku, upravím původní základ daně Z1, ze kterého byla stanovena daň.povinnost D1 u SP, na nově určený základ daně Z2 a vypočítám novou daň. povinnost D2. Vypočítám rozdíl daň.povinnosti D2-D1. Rozdíl výnosů představuje částku, o kterou si SP navýšila náklad, viz tab. 4.8.

Tab. 4.8. podnik *GAMA Holding S.r.L.* tis. Kč

		2010	2011
Původní základ daně	Z1	15 200	16 130
Zvýšení základu daně o rozdíl provozních výkonů u GAMA Group CZ		2 261	4 285
Nově určený základ daně	$Z2=Z1 + ABS (V2-V1)$	17 461	20 415
Daň ze základu daně Z1	D1 Sazba daně ¹ 31,4 %	4 773	5 065
Daň ze základu daně Z2	D2 Sazba daně ¹ 31,4 %	5 483	6 411
Změna daň.povinnosti (D2 – D1)	(-) snížení (+) zvýšení	+ 710	+ 1 346

[8] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400s. ISBN 978-0- 7201-881-9. Sazba daně z PO činí v Itálii 27,5 %. Firmy mohou ještě podléhat „regionální dani z produkčních aktivit“, jejíž standartní sazba je 3,9 %

Následující výstup Tab. 4.9. nám vyčísluje zvýšení daň.povinnosti ze zkoumané transakce, s ohledem na nově určenou ziskovou přírážku u ZP, a následně s dopadem ztráty slevy na dani u ZP a zvýšení základu daně u SP. Je zřejmé, že zvýšená daň. povinnost v částce 4.604 tis. Kč může mít negativní dopad na Cash-Flow celé skupiny, neboť tato částka představuje zhruba 31 % vygenerovaného zisku podniku ZP za dvě zdaňovací období. Faktem je, že zvýšená částka daň. povinnost je placena z čistého zisku po zdanění, tzn. podíl procenta se ještě zvýší. A to není počítáno s případnými dalšími doprovodnými sankcemi při vyměření daně ze strany správce daně.

Tab. 4.9.

Celkový daňový dopad a dopad na Cash Flow za oba podniky

GAMA Group CZ s.r.o. + GAMA Holding S.r.L.

tis. Kč

		2010	2011	součty
Změna daň.povinnosti u GAMA Group viz tab. 4.7.		+ 963	+ 1 585	2 548
Změna daň. povinnosti u GAMA Holding viz tab. 4.8.		+ 710	+ 1 346	2 056
Daňový dopad a dopad na cash flow celé skupiny	(+) úbytek PP (-) přírůstek PP	+ 1 673	+ 2 931	+ 4 604

PP peněžní prostředky

Po vyhodnocení zjištěných údajů v praktické části je celkový **daňový dopad, z důvodu nesprávně stanovených převodních cen**, z obchodní transakce mezi spřízněnými podniky *GAMA Group CZ s.r.o. a GAMA Holding S.r.L.*, ve výši **4.604 tis. Kč**, a to za zdaňovací období 2010 a 2011. Jedná se o vyčíslení hodnoty bez přináležejících sankcí a pokut.

Pro posouzení správnosti stanovení převodních cen se osvědčila pro zkoumanou obchodní transakci jako nejpřijatelnější **Transakční metoda čistého rozpětí TNMM**.

5. Závěr

Převodní ceny jsou v současnosti nejaktuálnějším tématem v oblasti zdanění korporací a to zejména v případě spřízněných podniků kapitálově, personálně či jinak spojených osob. Zároveň je to jedna z náročných oblastí daňového práva a s ním spojené další obory práva, neboť v současnosti není v České republice dostatek legislativy, která by podrobněji specifikovala a dávala podpůrné návody daňovým poplatníkům, jak se s touto problematikou vypořádat. Také, co se týče Dokumentace k převodním cenám, legislativa *neupravuje pro nadnárodní společnosti i jinak spřízněné podniky povinnost* ji vést. Pouze směrnice OECD doporučuje, jakým způsobem se s problematikou převodních cen „vypořádat“. Následně pak do České legislativy byla tato doporučení aplikovaná formou metodických pokynů Ministerstva financí s vazbou na § 23 odst. 7 ZDP, jak bylo uvedeno v teoretické části této diplomové práce, v kap. 2.3.2.

V teoretické části mé diplomové práce jsem se zaměřila na vysvětlení podstaty převodních cen u nadnárodních společností a nastínila jsem otázku optimalizace daňového zatížení, která je spojena právě s převodními cenami. Snažila jsem se objasnit základní principy, postupy a metody, které doporučuje směrnice OECD ve spojení s převodními cenami. Z větší části jsem se věnovala metodám stanovení převodních cen, kde jsem se zaměřila především na jejich podstatu, silné a slabé stránky a využití dle typové obchodní transakce v praxi. V této souvislosti jsem se také zmínila o revizi směrnice, která přinesla nový přístup k výběru nejvhodnější metody. Revidovaná směrnice odbourává striktní postup-hierarchii při výběru metody a přináší tím určitou volnost při výběru metody, kdy důraz je kladen na použití nejvíce vhodné metody „*The Most Appropriate Method*“.

V praktické části své diplomové práce jsem se věnovala konkrétnímu případu z praxe. Název společnosti a její sdružené podniky, od nichž jsem čerpala vnitřní informace, jsem z důvodu ochrany údajů přejmenovala. Taktéž jsem přejmenovala pět vybraných podniků z databáze AutoSAP a označila jako AA – AF.

Jedná se o českou společnost, která je součástí holdingu v Itálii a která je stoprocentně vlastněna holdingovou společností, svou matkou. Celý koncern podniků se skládá z jedné ovládající společnosti, s účastí větší jak 40 % na základním kapitálu všech svých dceřiných společností. Česká společnost se zabývá výrobou dvaceti komponentů pro automobilový průmysl

a veškerou svou produkci prodává své mateřské společnosti v Itálii. Na základě analýzy funkcí a zhodnocení rizik jsem českou společnost vyhodnotila jako **výrobce, jehož podíl na zisku** z obchodní transakce je ve výši cca **67 %**.

Důležitým punktem v modelové transakci je skutečnost, že česká společnost je na základě rozhodnutí Ministra průmyslu a obchodu příjemcem investičních pobídek. Jednou z těchto investičních pobídek je sleva na dani z příjmu právnických osob. Aby mohla společnost tuto investiční pobídku využít, musí mít nastaveny převodní ceny v rámci transakcí se spřízněnými osobami na principu tržního odstupu.

Jelikož česká společnost čerpala slevu na dani ve výši 2.548 tis. Kč a to za zdaňovací období 2010 a 2011, zkoumaným podnikem pro posouzení správnosti použitých převodních cen mezi spřízněnými podniky se tak stala právě tato “pobídková“ společnost. Nejprve jsem analyzovala funkce a rizika zkoumaného podniku a na základě této analýzy jsem vybrala transakční metodu čistého rozpětí TNMM, kterou jsem použila k posouzení správnosti stanovení převodních cen. Metoda TNMM vyžaduje nalézt srovnatelné nezávislé transakce, což bylo pro mě velice **časově náročné** a řekla bych, jeden z **nejstěžejnějších úkolů diplomové práce**. Nicméně jsem se opřela o čtyři informační zdroje, na kterých jsem založila praktickou část mé diplomové práce. Ze shromážděných dat jsem postupně vyhodnocovala údaje do výstupních tabulek. Konečným výstupem byla nově určená zisková přírážka ve výši 3,98 % s ohledem na procentuelní poměr podílu na generovaném zisku z obchodní transakce. Srovnáním **skutečné ziskové přírážky** u zkoumaného podniku (ta dosahovala v roce 2010 výši **6,67 %** a v roce 2011 hodnotu **7,02 %**), a **nově určené ziskové přírážky 3,98 %** jsem usoudila, že se ze strany mateřské společnosti jeví zájem přenést zisk do české společnosti z důvodu možnosti uplatnit slevu na dani, a to formou převodních cen. Otázkou je, zda-li ze strany řídicí matky se jedná o “nevhodnou“ daňovou optimalizaci nebo “vědomý“ daňový únik.

Na základě nově určené ziskové přírážky jsem stanovila zvýšení daňové povinnosti ve výši **4.604 tis. Kč** za celou skupinu, a to za období 2010 a 2011, s následkem **úplné ztráty** možnosti uplatnění **slev na dani** u české společnosti na následující zdaňovací období. K této částce budou náležet také další doprovodné sankce.

Pro tento případ bych doporučila vypracování **dokumentace** k převodním cenám a to v souladu se směrnicí OECD. Řádně připravená dokumentace v souladu s touto směrnicí je pak

při případné daňové kontrole akceptována jako důkazní prostředek. Nabízí se také možnost oslovit specializovanou společnost, která se zpracováním dokumentace k převodním cenám zabývá. Na místě bych připomenula např. auditorskou společnost TPA Horwat nebo BDO Appraisal services.

Na závěr bych chtěla zdůraznit ještě jednu důležitou informaci týkající se prodloužení lhůty pro vyměření daně z titulu poskytnutí investiční pobídky. Z ustanovení § 38r ZDP vyplývá, *“byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, končí lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, ve kterém nárok na slevu vznikl, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto slevu uplatnit, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období, v němž uplynula lhůta pro uplatnění nároku na slevu na dani”*. Z toho vyplývá, že z důvodu možnosti kontrolovat splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek, se výrazným způsobem prodlužují jinak platné prekluzivní lhůty pro vyměření daně, viz zákon č. 280/2009 Sb., daň. řád.

A na úplný závěr bych se zmínila o budoucím vývoji v oblasti převodních cen. V současné době probíhá na úrovni členských států diskuse o takzvaném ***Společném konsolidovaném základu daně***. Myšlenkou tohoto návrhu je možnost pro podniky použít společného konsolidovaného základu daně se zachováním možnosti i nadále používat zdanění zisku (sazby daně) dle příslušné daňové legislativy v dané zemi. Na základě sestavení jediného daňového přiznání za konsolidovanou jednotku by byl tento základ daně rozdělen podle zvláštního vzorce mezi ty členské státy, v nichž tento podnik provozuje činnost. Myslím si, že pro nadnárodní podniky by to byl jeden ze způsobů, jak řešit problematiku převodních cen. Z mého pohledu by se jednalo o značný posun v dané věci.

Seznam použité literatury

Knížní publikace

[1] FUČÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. 1.vyd. Praha: Aspi, 2008. 236 s. ISBN 978-80-7357-323-2.

[2] HODAČ, Jan a Tomáš KOTRBA. *Učebnice globalizace*. Praha: Barrister a Principal, 2011. 300s. ISBN 978-80-247-3276-3.

[3] KING, Elizabeth. *Transfer Pricing and Corporate Taxation: Practical implications and Proposed Solutions*. Springer Science+Business Media, 2009. 194 pages. ISBN 978-0-387-78182-2.

[4] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. Vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

[5] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

[6] PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Beroun: Newsletter, 2002. 400 s. ISBN 80-86394-81-6.

[7] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. vyd. Olomouc: Anag, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

[8] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské Unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Odborná periodika

SOLILOVÁ, Veronika. *Revize směrnice OECD o převodních cenách*. Finanční řízení a controlling v praxi 3/2011. s. 15-26. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISSN 1804-2996.

SOLILOVÁ, Veronika. *Řešení sporu v oblasti převodních cen*. Finanční řízení a controlling v praxi 3/2012. s. 14-20. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISSN 1804-2996.

Právní předpisy

Zákony

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_795.html?year=0

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_11291.html?year=0

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. Dostupný z:
<http://www.sbirkazakonu.info/obchodni-zakonik/>

Zákon č.151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný z:
<http://www.sbirkazakonu.info/zakon-o-ocenovani-majetku/>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Dostupný z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Dostupný z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/danovy-rad/>

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dostupný z:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/ceska_danova_sprava_16462.html?year=0

Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.
Dostupný z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-253>

Ústavní zákon České republiky č. 1/1993 ze dne 16.12.1992. Dostupný z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ustava-cr/>

Vyhláška č.15/1988 Sb., o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.
Dostupná z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1988-15>

Smlouvy

SMLOUVA O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ mezi Českou republikou a Slovinskou republikou podepsána dne 13.6.1997, In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1998, částka 74.
Dostupný také z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html

SMLOUVA O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ mezi vládou České republiky a Jordánského hášimovského královstvem podepsána dne 10.4.2006, In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 49. Dostupný také z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html

SMLOUVA O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ mezi ČSR a Italskou republikou podepsána dne 22.10.1994, In: *Sbírka zákonů ČSR*. 1985, částka 4. Dostupný také z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv_3762.html

Pokyny

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Pokyn D-332, D-333, D-334. In: *Finanční zpravodaj*. 2010. Dostupný také z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/FinZprav201006_pdf.pdf. ISSN 0322 9653.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Pokyn GFŘ D-6 ze dne 22. listopadu* [online]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_11068.html?year=

ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA. *Výroční zprávy české daňové správy za rok 2009- 2011* [online]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0>

Internetové zdroje

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Sbírka rozhodnutí* [online]. Dostupné na: <http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=SbirkaList&menu=266&archiv=1>

CZECH INVEST. *Programy podpory-Investiční pobídky* [online]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky-nove>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace ekonomických činností CZ –NACE* [online]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2008edicniplan.nsf/p/0216-08>

CZECH INVEST. *Programy podpory-Investiční pobídky* [online]. Dostupné z: <http://www.czechinvest.org/investicni-pobidky-nove>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR . Revize kapitol I-III Směrnice o převodních cenách. In: *Finanční zpravodaj*. 2010. Dostupný také z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/FinZprav201007_pdf.pdf. ISSN 0322 9653

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR . *Český text směrnice OECD*. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/mez_ekon_organizace_12363.html

MINISTERSTVO OBCHODU A PRŮMYSLU. *Analýzy vývoje ekonomiky ČR a odvětví v působnosti MPO*. [online]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/ministr-a-ministerstvo/analyticke-materialy/>
MINISTERSTVO OBCHODU A PRŮMYSLU. *Benchmarkingový diagnostický systém finančních indikátorů INFA* [online]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/cz/infa.html>

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Sbírka rozhodnutí* [online]. Dostupné na:
<http://www.nssoud.cz/main2Col.aspx?cls=SbirkaList&menu=266&archiv=1>

OECD- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT.
Dostupný z: <http://www.oecd.org/>

OECD-GUIDELINES FOR MULTINATIONAL ENTERPRICES. *Originální text směrnice v anglickém jazyce*. Dostupné z:
<http://www.oecd.org/daf/internationalinvestment/guidelinesformultinationalenterprises/48004323.pdf>

ROLAND BERGER STRATEGY CONSULTANTS. *Studie o globálním automobilovém dodavatelském průmyslu* [online]. Dostupné z:
http://www.rolandberger.cz/press/press_archive/press_archive_2011/Global_Automotive_Supplier_Study_press.html

Prezentace a školení

BDO APPRAISAL SERVICES. Jelínek Ing. *Přednáška na téma Vývoj v oblasti převodních cenn ze dne 7. 6. 2012*

Seznam zkratk

APA	Předběžné cenové dohody (Advance Pricing Agreement)
DŘ	Daňový řád
EBIT	Zisk před úroky a zdaněním (Earning before Interests and Taxes)
FDI	Foreing Direct Investment
GFŘ	Generální finanční ředitelství
MF	Ministerstvo financí
MPO	Ministerstvo průmyslu a obchodu
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
TPD	Transfer Pricing Documentation
ZDP	Zákon o daních z příjmu

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. dubna. 2013

Bc. Lenka Kudlová



Seznam příloh

- Příloha č. 1** Výkaz zisků a ztrát a rozvaha společnosti GAMA Group CZ s.r.o.
- Příloha č. 2** Benchmarking s klasifikací CZ-NACE 29. Výroba motorových vozidel
- Příloha č. 3** Analýza funkcí a zhodnocení rizik
- Příloha č. 4** Finanční analýzy podnikové sféry průmyslu a stavebnictví
- Příloha č. 5** Výkaz zisků a ztrát 5-ti podniků AA-AF
- Příloha č. 6** Studie od společnosti Roland Berger Strategy Consultants