



FAKULTA EKONOMICKÁ
ZÁPADOČESKÉ UNIVERZITY
V PLZNI

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Transferové ceny v účetnictví a daních

Transfer pricing in accounting and taxes

Autor práce: Bc. Petra Škrdlantová

Vedoucí práce: Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Plzeň, 2020

Zadání

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Transferové ceny v účetnictví a daních“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 31.10.2020

.....

podpis autora

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a věcné připomínky při tvorbě diplomové práce.

Mé poděkování patří také pracovníkům Generálního finančního ředitelství, kteří velmi ochotně spolupracovali při zodpovězení dotazů v rámci praktické části práce.

Obsah

Úvod.....	8
Cíle a metodika práce.....	9
1. Charakteristika transferové ceny.....	11
1.1 Definice transferové ceny.....	11
1.2 Mezinárodní legislativní úprava transferových cen.....	15
1.3 Pokyny ministerstva financí České republiky.....	18
2. Stanovení transferové ceny.....	22
2.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny – CUP (Comparable Uncontrolled Price Method).....	23
2.2 Metoda ceny při opětovném prodeji – RPM (Resale Price Method).....	24
2.3 Metoda nákladů a přírážky – COST+ (CPM – Cost Plus Method).....	27
2.4 Transakční metoda rozdělení zisku – PSM (Profit split method).....	28
2.5 Transakční metoda čistého rozpětí – TTNM (Transaction Net Margin Method).....	31
3. Dokumentace k transferovým cenám.....	33
3.1 Základní dokumentace.....	33
3.2 Specifická dokumentace.....	35
3.3 Význam dokumentace.....	35
4. Daňová optimalizace pomocí transferových cen.....	37
4.1 Judikatura Nejvyššího správního soudu.....	38
5. Návrh dokumentace k transferovým cenám.....	41
5.1 Úvod.....	41
5.2 Funkční analýza vzájemných vztahů.....	42
5.2 Funkční analýza poskytovaných plnění.....	44
5.3 Riziková analýza.....	45
5.5 Marketingové strategie a podílení se na nákladech.....	49
5.6 Konkrétní transakce a způsob tvorby jejich převodních cen.....	50
.....	53
6. Metodika tvorby transferové ceny pro konkrétní službu a její vyčíslení, porovnání metodiky s aktuálním nastavením ve vybrané společnosti.....	54
6.1 Výpočet transferové ceny pro konkrétní službu.....	54
6.2 Komparace doporučeného a aktuálního nastavení ve vybrané společnosti.....	58
7. Kvantifikace daňových dopadů při chybném nastavení transferových cen.....	60
7.1 Úprava hodnoty transferové ceny o -20%.....	62
7.2 Úprava hodnoty transferové ceny o + 20%.....	66
7.3 Úprava hodnoty transferové ceny o + 20%, za podmínky úhrady 75% závazků.....	70
8. Vyhodnocení dotazování GFŘ k problematice transferových cen.....	74
Závěr.....	78
Seznam použité literatury.....	79
Seznam použitých elektronických zdrojů.....	80
Seznam tabulek.....	84
Seznam obrázků.....	86
Seznam použitých zkratk.....	87
Abstrakt.....	89
Abstract.....	90

Úvod

V rámci globalizace spojené s růstem mezinárodního obchodu, sníženou náročností mezinárodního rozvoje firem a také s růstem domácích podnikatelských subjektů se ruku v ruce zvyšuje nutnost porozumění problematice a správné aplikaci transferových cen. Efektivní výběr daní a stabilizace veřejných rozpočtů je cílem každé vlády, proto je v posledních letech kladen vyšší důraz na kontrolu správnosti transferových cen daňovou správou a dílčími finančními úřady.

V této práci bude přiblížena problematika transferových cen z hlediska samotné definice a legislativní úpravy v rámci České republiky i mezinárodní legislativní úpravy. Také budou popsány jednotlivé metody stanovení transferových cen a jejich aplikace. Jejich správné nastavení tvoří důležitou část finančního řízení konkrétního subjektu a to nikoli pouze z daňového hlediska, ale také z hlediska účetnictví a auditu.

Zvláštní pozornost v této práci bude věnována problematice transferových cen mezi právnickými a fyzickými osobami v rámci České republiky. Jako pozůstatek dřívějších forem podnikání zůstává v České republice velké množství podnikajících fyzických osob, současně tuto formu, zejména díky výdajovým paušálům, stále další osoby nově využívají. Nežádka tak dochází k situaci, kdy je tatáž osoba jak podnikající fyzickou osobou, tak společníkem právnické osoby. V situaci, kdy původní podnikající fyzická osoba v minulosti nabyla majetek, který nechce z jakýchkoli důvodů do právnické osoby vkládat, či si subjekty vzájemně poskytují služby, dochází k obchodním transakcím mezi oběma společnostmi a i v tomto případě je aktuální problematika transferových cen, byť na domácím trhu.

Cíle a metodika práce

Základním cílem práce je:

- provést deskripci právních předpisů a popsat metody stanovení transferových cen,
- vytvořit metodiku tvorby transferové ceny pro konkrétní služby ve vybrané společnosti jako součást dokumentace pro tvorbu transferových cen,
- zpracovat dokumentaci transferových cen pro zvolenou společnost,
- kvantifikovat daňové dopady při nedostatečném či chybném nastavení transferových cen na konkrétních případech ve vybrané společnosti a jejich vliv na daňovou závěrku, výsledek hospodaření a finanční situaci.

K naplnění základního cíle bude provedena analýza dostupných zahraničních a domácích zdrojů, syntéza získaných informací a jejich vyhodnocení. Následná aplikace zjištěných poznatků na konkrétní vybrané transakce ve zkoumané společnosti umožní kvantifikovat daňové rozdíly při komparaci chybného či neefektivního a správného stanovení transferových cen. Na základě interních dat zkoumané společnosti bude vytvořena metodika tvorby transferových cen v dané společnosti. Konkrétní transakce byly seřazeny a vybrány na základě účetních výkazů z hlediska četnosti a objemu vynaložených prostředků. Kromě metodiky tvorby transferových cen bude také na základě provedených funkčních analýz spojených subjektů zpracována dokumentace pro obhajobu správnosti v případě daňové kontroly.

Vedlejšími cíli práce jsou vymezení základních pojmů a deskripce jednotlivých metod stanovení transferových cen a jejich vazba na daně a účetnictví.

Cíle budou splněny na základě zpracování situační a funkční analýzy spojených osob a analýzy interních finančních výkazů těchto společností včetně analytického členění rozvahy a výsledovky za roky 2017-6/2020. Vzhledem k citlivosti informací a obchodnímu tajemství budou data v případě konkrétního vyčíslení přepočtena koeficientem 1,x. Pro potřeby návrhu dokumentace k transferovým cenám byla zpracována riziková analýza. Vstupní data byla převzata z rizikové analýzy interpretované společností Cettus. Na základě provedených analýz

budou vybrány závislé transakce, které vyžadují nastavení transferových cen. Pro tyto transakce bude vybrána nejvhodnější metoda tvorby transferových cen a na základě účetních a interních výkazů společnosti budou provedeny výpočty. Způsob těchto výpočtů bude zaznamenán do metodiky v rámci dokumentace k transferovým cenám.

Pro modelovou výpočtovou část budou upraveny finanční výkazy společností koeficientem 1,x a následně budou nastaveny modelové situace chybného nastavení transferových cen a bude provedena kvantifikace a komparace výsledků.

Základními zdroji pro vypracování této práce jsou především monografické publikace věnující se problematice převodových cen, směrnice a pokyny k problematice transferových cen v rámci České republiky i na mezinárodní úrovni, dokumenty Komory daňových poradců České republiky a Komory auditorů ČR a vědecké práce na totožné téma. Dalším důležitým zdrojem je portál a metodika finanční správy a generálního finančního ředitelství.

Seznam všech použitých zdrojů je uveden v přehledu použité literatury.

1. Charakteristika transferové ceny

Transferové ceny (ceny mezi podniky ve skupině, též převodní ceny) jsou velmi diskutované téma několika posledních let. Transferové ceny lze zařadit jako potenciální nástroj kreativního účetnictví a tedy jako možné riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce.

Tato kapitola definuje samotný pojem transferová cena, mezinárodní legislativní úpravy a jednotlivé pokyny Ministerstva financí České republiky.

1.1 Definice transferové ceny

Za transferové nebo-li převodní ceny jsou považovány ceny, které jsou sjednány mezi dvěma spojenými subjekty. Pojem převodní ceny se používá pro označení cen, za které podnik převádí zboží a nehmotný majetek nebo za které poskytuje služby sdruženému podniku. (Rylová, 2012) Nejčastěji se transferové ceny používají ve spojitosti s nadnárodními podniky, ale své uplatnění najdou i v prostředí domácího trhu.

Spojení těchto dvou subjektů může být jak kapitálové, tak jiné. Dle Zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmů se jedná o tyto osoby:

„Spojenými osobami se pro potřeby tohoto zákona rozumí:

a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

- 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
- 2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*
- 3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
- 4. blízké,*
- 5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.“*

Pojem spojené osoby stručněji definuje Rylová „... jestliže se jeden z nich účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění obou podniků, tzn. že oba podniky jsou pod společnou kontrolou. (Rylová, 2012)

Definice pojmů „transferové ceny“ i „spojené subjekty“ jsou dány výše uvedeným zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dle §23 odst. 7 tohoto zákona musí být transferové ceny stanoveny v obvyklé výši, tzn. v takové výši, ve které by byly sjednány mezi dvěma nezávislými subjekty. Tuto cenu lze stanovit i jiným způsobem než tržní cenou. Za běžné obchodní vztahy lze považovat takové, které (dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) „vznikají v podmínkách hospodářské soutěže nedeformované ekonomickým nebo personálním spojením účastníků trhu. ... V obchodním a občanském zákoníku je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných smluvních podmínek s podobnými cenami.“ (Rylová, 2012)

Cenu obvyklou definuje také §2 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, kdy se cenou obvyklou pro účely tohoto zákona rozumí cena, „která by byla dosažena při prodejkách stejného, popřípadě obdobného, majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.

Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.“ (epravo.cz, 2016)

Problematiku transferových cen pravděpodobně nejčastěji řeší nadnárodní společnosti, ovšem není to podmínkou. Příkladem, že problematika transferových cen se dotýká i spojených osob v rámci daňové rezidentury jednoho státu, je např. přesun základu daně ziskového podniku na sdružený podnik, který se nachází v daňové ztrátě a to za účelem snížení celkové daňové povinnosti. Machková uvádí, že „...transferové ceny mohou být použity i ke skrytému přesunu zisků na územích, ve kterých je omezen převod kapitálu do zahraničí, či z důvodu překonání různých omezení obchodu týkajících se hodnoty zboží (stanovené právě transferovou cenou), jedná se například o cla či dovozní kvóty. Špatně nastavené transferové ceny mohou také zkreslovat statistické informace o přeshraničním pohybu služeb a zboží.“ (Machková, 2014)

Evropská unie se v Doporučení Komise 2012/772/EU, ze dne 6. prosince 2012, o agresivním daňovém plánování vyjadřuje k nutnosti sledovat řízené transakce a zajistit dohled nad správnou aplikací transferových cen právě z důvodu, že transferové ceny mohou sloužit jako nástroj agresivního daňového plánování. Proto vyjadřuje potřebu problematiku transferových cen metodicky upravit. (Rylová, 2012)

Požadavku stanovení ceny na stejné úrovni, jako v případě sjednání mezi nezávislými osobami, se říká pravidlo tržního odstupu (arm 's length principle). Princip tržního odstupu je mezinárodně uznávaný standard pro stanovení převodních cen pro daňové účely, na němž se shodly členské státy OECD. Jedná se o právo zahrnout do zisků sdruženého podniku a následně zdanit i zisky tímto podnikem nevykázané, pokud se při posouzení podmínek obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky zjistí, že se tyto sjednané podmínky liší od těch, které by byly stanoveny mezi nezávislými subjekty. Podnik by mohl, v případě nerespektování pravidla tržního odstupu, libovolně přesouvat daňové zisky podle toho, jak je to pro něj nejvíce výhodné.

Podnik by pak samozřejmě preferoval maximalizaci daňového základu v zemích s nejnižším daňovým zatížením (tzv. daňové ráje) a naopak největší náklady a nejnižší daňový základ v zemi s nejvyšším daňovým zatížením. (Marek, 2009)

Transferová cena je důležitá jak z hlediska daňového, tak manažerského účetnictví. Silně ovlivňuje například hodnocení v rámci výkonnosti jednotlivých dceřiných společností ve skupině. Nevhodné nastavení transferových cen a z něho vyplývající zkreslení výsledků hospodaření, může být demotivační pro manažery jednotlivých společností a může narušit jejich ochotu jednat v zájmu holdingu jako celku. (Machková, 2014) Transferová cena by proto vždy měla reflektovat skutečnou odpovědnost a pravomoc společnosti a vést k odpovídajícímu výsledku hospodaření. (Marek, 2009)

Spojené osoby mohou prostřednictvím transferových cen ovlivnit také výši DPH či cla. Stěžejním legislativním zdrojem je § 36a ZDPH, který definuje základ daně jako cenu obvyklou v případě, že je zdanitelné plnění uskutečněno pro spojenou osobu a zároveň je úplata za zdanitelné plnění:

a) nižší než obvyklá cena a příjemce plnění nemá nárok na odpočet či nemá nárok na odpočet v plné výši;

nebo

b) vyšší než obvyklá cena a poskytovatel plnění je povinen kráti nárok na odpočet dle § 76 odst. 1.

Dle ZDPH lze provádět transakce za cenu sjednanou, nikoliv za cenu obvyklou a to v případě, že mají obě společnosti plný nárok na odpočet.

Problematika transferových cen a zejména definice pojmů s touto oblastí spojených je řešena v níže uvedených zákonech.

<i>Zákon</i>	<i>Definice</i>
563/1991 Sb. o účetnictví	Pojem podstatný vliv
151/1997 Sb. o oceňování majetku Pojem spojené osoby pro potřeby daně z příjmů a cena obvyklá 586/1992 Sb. o daních z příjmů	Pojem cena obvyklá

235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty	Pojem skupina pro účely DPH, základ daně v rámci skupiny
Pojem ovládající osoby, koncern, zpráva o vztazích 90/2012 Sb. o obchodních korporacích	

Tabulka 1: Úprava pojmů pro potřeby transferových cen v zákonech ČR

Výše uvedené zákony se však paradoxně rozcházejí v samotné definici pojmu spojené osoby a to v % míře zapojení. Zákon o dani z příjmů považuje za rozhodné 25% hlasovacích práv či základního kapitálu, zatímco zákon o dani z přidané hodnoty tuto hranici stanovuje ve výši 40% hlasovacích práv či základního kapitálu stejně jako zákon o obchodních korporacích. V zákoně o účetnictví je tato hranice stanovena na 20% hlasovacích práv. (financnisprava.cz, 2008)

Jedním z hlavních cílů v rámci Evropské unie je sjednocování daňových principů. Nepřímé daně toto sjednocování poměrně efektivně umožňují. U přímých daní je řada jen velmi obtížně řešitelných problémů z pohledu unifikace. Již samotný přístup k účetnímu a daňovému pojetí základu daně je v různých zemích odlišný. Tyto odlišnosti výrazně komplikují sblížování daňových systémů. Ke sjednocení by výrazně přispěla jednotná daňová a účetní pravidla. Cílem je zajistit poctivost a věrnost účetního obrazu a zároveň zdanit právě ty příjmy, které by zdaněny být měly. Současně by však příjmy daňových subjektů neměly být zdaněny opakovaně, čemuž se snaží zabránit Organizace pro spolupráci a rozvoj (dále jen OECD), jejímž členem je Česká republika od roku 1995, pomocí „smluv o zamezení dvojího zdanění“. Tím přispívá k eliminaci daňových úniků z titulu existence tzv. „daňových rájů“, ale také států s výhodnějšími režimy zdanění. Touto problematikou se mimo výše uvedenou Organizaci pro spolupráci a rozvoj zabývá také Světová obchodní organizace (WTO), Světová celní organizace či Mezinárodní obchodní korporace. Tyto organizace vydávají k problematice převodních cen různá doporučení či směrnice. (Machková, 2014)

1.2 Mezinárodní legislativní úprava transferových cen

Transferové ceny jsou upraveny především mezinárodními předpisy, které jsou poté různými formami implementovány do legislativy jednotlivých zemí. Mezinárodní předpisy zabývající

se problematikou transferových cen jsou zejména smlouvy o zamezení dvojího zdanění a Modelová daňová smlouva OECD. V článku 9 této smlouvy je definován pojem sdružený podnik a pojem princip tržního odstupu. Tyto pojmy jsou zásadní pro správnou aplikaci transferových cen. (mfcz.cz, 2019)

Sdružený podnik dle článku 9 Modelové smlouvy OECD je taková situace, kdy „... se podnik jednoho státu přímo či nepřímo podílí na kontrole, vedení či jmění druhého podniku v jiném smluvním státu anebo ty samé osoby se přímo či nepřímo podílí na vedení, kontrole či jmění podniku smluvního státu i druhého podniku v jiném členském státu a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebyť těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny“ (mfcz.cz, 2019)

Komentář OECD k článku 9 modelové smlouvy pak v 1. odstavci odkazuje na Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy („Směrnice OECD“) vydanou v roce 1995, která je nejdůležitějším metodickým dokumentem, který ukazuje daňové správě a poplatníkům, jak správně postupovat při uplatnění principu tržního odstupu. (Strouhal, 2013) Rada OECD v roce 2010 schválila revizi Kapitol I až III a doplnila zcela novou Kapitola IX (Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy). Revidován byl Přehled srovnatelnosti a ziskových metod a nová kapitola Směrnice OECD, (OECD, 2017) obsahuje Zprávu o aspektech převodních cen u podnikových restrukturalizací. V České republice byl text publikován v prosinci 2010 ve Finančním zpravodaji č.7/2010. (Rylová, 2012) Směrnice OECD (OECD, 2017) by měla přispět k unifikaci postupů finančních úřadů v jednotlivých zemích v otázce transferových cen a jejich tvorby. Také by měla sloužit jako vodítko pro spojené osoby, jichž se tato problematika v rámci jejich obchodních transakcí dotýká.

Směrnice popisuje metody a doporučení pro stanovení transferové ceny mezi sdruženými osobami včetně specifických transakcí, jako transakce s nehmotným majetkem, služby, podílení se na nákladech apod. Výše uvedená Směrnice OECD (OECD, 2017) o převodních

cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy není z pohledu české legislativy právně závazná. Pokyn Ministerstva financí České republiky D-300 však doporučuje použití směrnice pro účely transferových cen i v tomto případě. (Marek, 2009). Směrnice uvádí několik způsobů výpočtu transferové ceny a konkrétní případy jejich použití. Daňový poplatník nemá povinnosti použít jednu z těchto metod, musí však před správcem daně výpočet transferové ceny obhájit. (financnisprava.cz, 2009)

Transferovými cenami se zabývá také Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU vydaný Radou EU. Jak již plyne z názvu, zaměřen je zejména na dokumentaci k transferovým cenám a sjednocuje požadavky daňových správ jednotlivých zemí EU. Obsahem je i jakési vodítko k sestavení dokumentace, včetně doporučené obsahové formy. Toto doporučení není právně závazné. Do českého práva bylo implementováno prostřednictvím pokynu ministerstva financí. (financnisprava.cz, 2005)

Nejnovějším zdrojem je projekt BEPS (Base Erosion and Profit Shifting – v překladu Eroze daňových základů a přesouvání zisků), který zkoumá problematiku transferových cen i daňových úniků komplexně. Dokument je zpracován organizací OECD, a poprvé byl zveřejněn v roce 2013 a ve stejném roce také schválen. Obsahem akčního plánu je 15 opatření, jejichž součástí je i metodika transferových cen. Do problematiky transferových cen zasahuje Akce 8-10, která řeší přizpůsobení transferových cen ekonomické aktivitě, identifikuje činnosti, které jsou na správné nastavení transferových cen vysoce rizikové (konkrétně 8- transfer nehmotného majetku, 9- transfer rizika a 10- transakce, které z pohledu jednotlivých účastníků nejsou ekonomicky racionální, ale mohou být z pohledu celé skupiny, poplatky za správu a náklady na vrcholové vedení). Akce 12 navrhuje povinné oznamování daňově optimalizačních schémat jak od poplatníků tak daňových poradců. Implementace této akce v rámci České republiky nebyla prozatím v plánu navržena a řešena. Akce 13 poskytuje postup pro tvorbu dokumentace k převodním cenám. Tato dokumentace umožní finanční správě provádění přesnější rizikové analýzy. Akce 14 identifikuje překážky, které zabraňují daňovým správám v určitých státech efektivně řešit spory související se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, i to, proč je tento postup v některých zemích zcela zamítnut.

Pokud dojde k úpravě základu daně správcem daně, může dojít k dvojímu zdanění, jelikož stát

druhého podniku na úpravu základu daně nemusí přistoupit. Řešením tohoto problému je tzv. arbitrážní konvence. (mfcf.cz)

1.3 Pokyny ministerstva financí České republiky

Ministerstvo financí vydalo 5 pokynů řady D týkajících se transferových cen. Pokyny nejsou právně závazným dokumentem, ale pouze jakýmsi doporučením.

Pokyn D-322 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými (spojenými) podniky – převodní ceny

Tento pokyn definuje vztah mezi českou a mezinárodní úpravou transferových cen a jsou zde stručně popsány základní principy vycházející ze Směrnice OECD (OECD, 2017). Pokyn obsahuje základní informace o mezinárodní a tuzemské zákonné úpravě, směrnice OECD a jejich návaznost na českou legislativu. Dokument nahrazuje původní pokyn D-258 z roku 2004. Nově obsahuje přílohu s konkrétními ukázkami příkladů jednotlivých metod stanovení transferové ceny. Proti původnímu znění naopak neobsahuje komentář ohledně obsahu dokumentace k transferovým cenám. Dokumentaci k transferovým cenám se samostatně věnuje pokyn D-334.

Pokyn D-333 k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami

Tento pokyn navazuje na § 38 ZDP. Daňový poplatník může požádat správce daně o závazné posouzení způsobu stanovení transferové ceny. Žádost je možno podat na dílčí transakci či skupinu transakcí. Na žádost subjektu tak správce daně rozhodne, zda poplatník zvolil takový způsob tvorby ceny, který povede k řádnému rozdělení příjmů a výdajů mezi spojenými osobami či sdruženými podniky. Při posuzování vychází správce daně ze způsobu tvorby ceny, kterou si zvolil poplatník. Posouzení má časovou platnost a poplatek za podání žádosti činí 10 000 Kč. (Zákon o správních poplatcích) Dle dostupných informací je průměrná doba vyřízení žádostí 8 měsíců. (KPMG 6/2013)

Závazné posouzení je zpracováno dle pokynů v konceptu APA (Advanced Pricing Arrangement), tedy předběžné cenové dohody, ze Směrnice OECD (OECD, 2017). Zatímco koncept APA je pouze doporučení, závazné posouzení zpracované správcem daně je pro daňový subjekt již závazné. Je tedy povinen aplikovat výsledek posouzení, ať je to pro něho jakkoli přijatelné. (Finanční zpravodaj 5/2019 Ministerstva financí, 2019)

Pokud daňový poplatník požádá správce daně o závazné posouzení, v případě schválení stanovené transferové ceny má v rámci daňové kontroly jistotu, že správce daně nebude danou transferovou cenu rozporovat a nebude za ni doměřena daň. Naopak pokud správce daně v průběhu posuzování žádosti zjistí, že je transferová cena nastavena chybně, je možné to chápat jako podnět k zahájení daňové kontroly. Současně daňový poplatník nemůže proti výsledku závazného posouzení podat odvolání a výsledek posouzení je povinen respektovat a aplikovat. (Rylová, 2012)

Statistiku žádostí o závazné posouzení jednotlivých zemí EU zpracovává Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování (JTPF). (Strouhal, 2013)

Pokyn D-334 k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami

Obsah pokynu je z velké části shodný s Kodexem, týkajícím se dokumentace k transferovým cenám, který přijala Rada EU. V pokynu je specifikován obsahový rámec základní části dokumentace tzv. „Masterfile“, tedy požadovaný soubor dat a informací o mezinárodní skupině. V rámci České republiky je dle pokynu vyžadováno:

- informace o skupině (případně „Masterfile“ - popis podnikatelské činnosti a organizační kultury, právní formy spojených osob, rozdělení funkcí a osob ve skupině, přehled uzavřených cenových dohod,
- informace o podniku – přesný popis podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura, výsledek hospodaření minulých let a finanční ukazatele,
- informace o obchodním vztahu – přesný popis předmětu obchodního vztahu, ekonomické a obchodní podmínky, smlouvy, objemy transakcí, spojená rizika.

Pokyn GFR D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami

Pokyn vstoupil v platnost v roce 2013 a je inspirován konceptem využívaným zejména ve Spojených státech amerických. Stanovuje možnost daňového subjektu nastavit transferovou cenu za pomoci předem určené výše ziskové přírážky k nákladům (tzv. metoda nákladů a přírážky). Pokyn se týká služeb účtovaných jak mezi českým daňovým subjektem a jeho zahraničním spřízněným podnikem, tak mezi dvěma českými spojenými osobami. (ucetni-portal.cz, 2017)

Tento pokyn lze použít pouze u tzv. služeb s nízkou přidanou hodnotou, tedy za předpokladu, že:

- a) tvoří hlavní činnost podniků,
- b) představují rutinní charakter a tvoří podstatný příjem nebo náklad pro dané podniky,
- c) hodnota všech těchto transakcí nepřevyšuje 10 % obrátu a v absolutní hodnotě 50 mil. Kč na straně poskytovatele,
- d) na straně příjemce nepřekročí hodnota všech těchto služeb 20 % z provozních nákladů, v absolutní hodnotě též 50 mil. Kč.

Pokud posuzovaná transakce nespĺňuje nějakou z výše uvedených podmínek, nelze tento způsob použít. Příloha 1 Zprávy JTPF o vnitroskupinových službách s nízkou přidanou hodnotou obsahuje seznam obvyklých vnitropodnikových služeb, které mohou, za splnění výše uvedených podmínek, spadat pod služby s nízkou přidanou hodnotou.

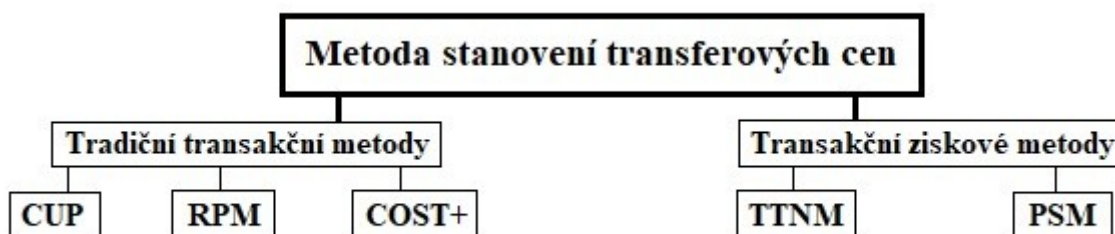
Mezi tyto služby dle Přílohy 1 patří:

- výběr a nábor personálu a školení zaměstnanců,
- výzkum, vývoj, instalace a údržba software,
- výzkum, vývoj, koordinace marketingových činností a podpory prodeje,
- průzkum trhu,
- právní konzultace,

- daňové poradenství,
- audit účetnictví dceřinné společnosti a řízení procesu fakturace,
- vedení povinných účetních knih a účtů,
- sledování efektivity,
- logistické a skladovací služby atd. (financnisprava.cz, 2013)

2. Stanovení transferové ceny

Poplatník může pro nastavení transferových cen použít jakoukoli metodu stanovení transferových cen, která bude v souladu s principem tržního odstupu. Důkazní břemeno v pozici obhajoby dané transferové ceny vůči správci daně však vždy leží na straně poplatníka a v případě, že důkazní břemeno nebude poplatníkem uneseno, povede to k doměření daně správcem. V této části práce bude definováno několik základních metod stanovení transferové ceny. Ve Směrnici OECD (OECD, 2017) je specifikováno pět metod, které jsou v souladu s výše uvedeným principem tržního odstupu, tedy i v souladu s článkem 9 SZDZ a mohou tak být použity pro stanovení transferové ceny.



Obrázek 1: Metoda stanovení transferových cen, vlastní zpracování, 2020

Tyto metody jsou rozděleny na tradiční transakční metody, zahrnující:

- metoda srovnatelné nezávislé ceny – CUP (comparable uncontrolled price method);
- metoda ceny při opětovném prodeji – RPM (resale price method),
- metoda nákladů a přírážky – COST+.

Aby bylo možné použít tyto metody, musí mít daňový subjekt k dispozici dostatečné informace o nezávislých cenách nebo ziskových maržích a to z důvodu komparace zjištěných nezávislých cen s cenami či maržemi stanovenými mezi spojenými osobami. Transakční metody lze dále rozdělit na přímé (metoda srovnatelné nezávislé ceny) a nepřímé (metoda ceny při opětovném prodeji, metoda nákladů a přírážky). (Solilová, 2009)

Dále se dělí na transakční ziskové metody, které zahrnují:

- transakční metoda rozdělení zisku – PSM (transactional profit split method),
- transakční metoda čistého rozpětí – TTNM (transactional net margin method).

Použití ziskových transakčních metod je vhodné zejména u transakcí, kde daňový subjekt nemá možnost získat nezávislé ceny či srovnatelné informace. Důvodem může být absence externího trhu nebo vysoká specifická spojené transakce. Aby bylo stanovení transferové ceny za použití ziskových transakčních metod správné, je nezbytné správné určení ukazatele ziskovosti, zejména z důvodu srovnatelnosti finančních výkazů a možné nekonzistentnosti ve způsobu účtování. Proto se bere v úvahu ukazatel, jehož srovnatelnost je poměrně velká, a to provozní výsledek hospodaření (EBIT). Oproti tradičním metodám zde tedy není porovnávána marže, přírážka, ani cena konkrétního výrobku či služby, ale ukazatel ziskovosti za celý podnik. (Strouhal, 2013)

Dle poslední verze Směrnice OECD, potažmo pokynu D-333, je zcela na daňovém subjektu jakou metodu zvolí, nicméně musí před správcem daně výpočet transferové ceny při daňové kontrole obhájit. (Strouhal, 2013)

2.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny – CUP (Comparable Uncontrolled Price Method)

Použití metody srovnatelné nezávislé ceny je považováno za nejspolehlivější způsob aplikace metody tržního odstupu. Je pro výpočet nejjednodušší, vyžaduje však nejvyšší míru srovnatelnosti transakcí, což je vzhledem k okolnostem do jisté míry takřka nemožné. (Mařík, 2018) Jakákoli odchylka mezi produkty, např. technické parametry či kvalita nebo podmínky, za kterých se transakce uskutečňují, snižuje hodnověrnost použití této metody. Lze konstatovat, že komparace běžných dostupných výrobků je jednodušší než komparace služeb. (Rylová, 2012) Pomocí této metody je transferová cena stanovena dle nezávislé realizované ceny, tj. ceny realizované v transakci uskutečněné mezi nezávislými subjekty v běžném tržním prostředí.

Vzhledem k tomu, že transakce, které vykazují totožné parametry, téměř neexistují, je

doporučeno provést úpravy, jež by rozdílnost jednotlivých transakcí eliminovaly. Za srovnatelné lze dle směrnice OECD považovat takové transakce, jejichž rozdíly neovlivňují tržní cenu a mohou být pomocí úprav ceny odstraněny. (Jelínek, 2018)

Zohlednit by se však měly i širší souvislosti z hlediska rozdílností společností, jež se transakcí účastní, např. odlišné podnikatelské strategie a majetková struktura společností. I drobné odlišnosti transakcí mohou být vzhledem k jejich cenám významné. (Mařík, 2018)

Z hlediska srovnatelnosti se dále rozlišují interní a externí nezávislé transakce. Za interní srovnatelnou transakci se považuje obchod uskutečněný mezi posuzovanou společností a nezávislým subjektem. Cenu stanovenou v tomto obchodu lze jednoznačně považovat za tržní.

Existuje-li interní srovnatelná transakce, stanovení transferové ceny pomocí metody srovnatelné nezávislé ceny lze jednoznačně doporučit, ovšem po provedení náležitých úprav ceny. (Rylová, 2012)

Pokud interní transakce není k dispozici, lze metodu srovnatelné nezávislé ceny využít porovnáním s externími transakcemi. Zde může nastat problém s dostatečnou dostupností informací o externích srovnatelných nezávislých transakcích, a to nejen z hlediska ceny transakce, ale zejména z hlediska ostatních podmínek transakce, jimiž je cena ovlivněna. Tato skutečnost znemožňuje provedení nutných úprav ceny tak, aby odpovídala posuzované transakci, v důsledku toho nelze následně tuto metodu použít. (Rylová, 2012)

2.2 Metoda ceny při opětovném prodeji – RPM (Resale Price Method)

Tato metoda vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodáván nezávislému podniku. (Mařík, 2018) Výchozím parametrem stanovení transferové ceny je cena, za kterou je produkt (zboží nebo služba) prodán nezávislému konečnému spotřebiteli. Z této konečné ceny je následně odečtena obchodní marže závislého prodejce. Výše obchodní marže by měla obsahovat veškeré náklady prodejce a přiměřený dosažený zisk. (Pokyn D-332)

Hrubé ziskové rozpětí lze dle Českých účetních standardů považovat za rozdíl mezi prodejní cenou zboží a pořizovací cenou zboží, tedy rozdíl účtů 604 x 504. (Jelínek, 2018)

Výpočet transferové ceny:

$$\underline{\text{Transferová cena} = \text{konečná cena} - \text{obchodní marže}}$$

V případě marže vyjádřené v procentech lze použít také tento výpočet:

$$\underline{\text{Transferová cena} = \text{konečná cena} \cdot (1 - \text{obchodní marže})}$$

Metoda ceny při opětovném prodeji je vhodná například pro obchodní transakce, kde distributor prodává dále služby či produkty bez dalšího zpracování konečnému odběrateli. Obecně je metoda vhodnější, pokud jsou funkce poskytnuté výrobcem rozsáhlé a složitěji ocenitelné než funkce spojeného distributora. Srovnatelná hrubá marže se významně opírá o funkční analýzu distribuční spojené organizace. (Strouhal, 2013)

Dle Směrnice OECD, (OECD, 2017) je metoda RPM nejužitečnější u marketingových operací. (OECD 2010, 2.21)

Jak uvádí Rylová, při „srovnání pro účely metody ceny při opětovném prodeji je zpravidla zapotřebí provádět méně úprav, aby se zohlednily rozdíly v produktu, než je tomu u metody CUP, neboť menší rozdíly ve výrobku nebudou mít pravděpodobně tak výrazný dopad na zisková rozpětí, jako mají u ceny.“ (Rylová, 2012) Pokud je tedy transakce mezi spojenými osobami a nezávislým subjektem srovnatelná ve všech ostatních charakteristikách kromě produktu, může být tato metoda přesnější než metoda CUP. (OECD 2010, 2.23 - 2.26)

Hrubá marže je také ovlivněna úrovní aktivit, které další prodejce vykonává. Může se jednat pouze o minimální služby vykonávané jako dopravce, nebo naopak jde o skutečnost, kdy distributor nese plné riziko vlastnictví a rizika týkající se marketingu, distribucí, financováním zboží apod. Pokud tedy opětovný prodejce prokáže, že ve skutečnosti nese určitá zvláštní rizika, může být hrubá marže při prodeji vyšší, než pokud vykonává pouze minimální služby. Veškerá činnost však musí být prokázána. (Budilová, 2015)

K nejběžněji posuzovaným funkcím patří:

- marketingové služby,
- vlastnictví a udržování marketingového majetku,
- servis a reklamace,
- financování zásob a pohledávek,
- správa skladu,
- vymáhání pohledávek.

Hrubá marže je kromě vykonávaných funkcí závislá také na těchto faktorech:

- postavení prodejce,
- nesená rizika,
- velikost a typ majetku,
- stupeň úprav, které prodejce provádí,
- exkluzivita prodeje,
- časové hledisko. (Finanční zpravodaj č.7 Ministerstva Financí, 2010)

Pakliže je u spojené transakce odlišná účetní praxe než u transakce nezávislé, je nezbytné provést úpravy dat, která vstupovala do výpočtu cenového rozpětí tak, aby nákladová základna byla shodná. Pokud by tyto úpravy nebyly provedeny, nebylo by možné určit shodnou obchodní marži. (OECD 2010, 2.35)

Metoda nezávislé srovnatelné ceny se často využívá u těchto typů činností:

- prodej veřejně obchodovatelných statků (cenné papíry, komodity..),
- poskytování služeb na bázi jednotkových výkonů (hodinová sazba..),
- pronájem movitých a nemovitých věcí,
- poskytování finanční výpomoci (stanovení úrokové sazby),
- poskytování práv k nemotnému majetku (licence),
- nájemné nemovitých a movitých věcí. (Jelínek, 2018)

2.3 Metoda nákladů a přírážky – COST+ (CPM – Cost Plus Method)

Metoda nákladů a přírážky se vychází z nákladů, které dodavatelský subjekt vynaložil v řízené transakci na poskytnutý majetek či služby a k nim je poté přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele. (Rylová, 2012)

$$\textit{Transferová cena} = \textit{náklady} + \textit{hrubá zisková přírážka}$$

Zisková přírážka by vždy měla být stanovena s ohledem na obsah nákladové základny. V případě, že daňový subjekt zvolí k tvorbě ceny tuto metodu a následně bude v rámci daňové kontroly prokazovat její správnost, bude muset prokázat, že ostatní nezávislé subjekty v tržním prostředí dosahují obdobné výše ziskové přírážky při externích transakcích, jaká byla daňovým subjektem stanovena. (Jelínek, 2018)

Pro stanovení nákladové základny se využívají informace z manažerského účetnictví, konkrétně kalkulace nákladů. Výše ziskové přírážky u nezávislých subjektů pak vychází z rozhodnutí odpovědných manažerů. Zisková přírážka musí být zvolena v takové výši, aby nebyl zpochybněn princip tržního odstupu tzv. arm's length, vysvětlený v první kapitole této práce. Jelínek uvádí, že „čím širší je nákladová základna, tím menší bude zisková přírážka a naopak.“ (Jelínek, 2018) Pokud společnost realizuje srovnatelné transakce i s nezávislými subjekty (tzv. interní transakce), měla by při stanovení hrubé ziskové přírážky vycházet nejprve z nich, obdobně jako při aplikaci metody srovnatelné nezávislé ceny. Zisková přírážka by se měla stanovit s přihlédnutím k ziskové přírážce, které tato firma dosahuje u srovnatelných nezávislých operací a obvyklou ziskovou přírážkou v daném odvětví. (Jelínek, 2018)

Nezávislá transakce je srovnatelná s řízenou transakcí, je-li splněna jedna z následujících podmínek:

- žádný z rozdílů mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce nemůže podstatně ovlivnit náklady plus přírážku na volném trhu,
- mohou být provedeny přiměřené úpravy, aby mohly být vyloučeny podstatné dopady takových rozdílů. (Rylová, 2012)

V první fázi je nutné zjistit náklady, které souvisí se samotným procesem výroby. Tyto náklady obsahují jak přímou, tak nepřímou složku (Strouhal, 2013). U zkoumaného podniku lze tyto náklady obvykle rozlišit, a to z interních účetních informací. U ostatních nezávislých společností je však tato identifikace nákladů nemožná, jelikož jsou k dispozici pouze finanční výkazy, ve kterých lze alespoň najít ukazatel „Náklady na prodané výrobky“ či „Náklady na prodané zboží“ (Cost of Goods Sold – COGS), které zahrnují veškeré náklady související s výrobou produktu či nákupem zboží. (Budilová, 2015) V tomto případě by se hrubá zisková přírážka vypočetla jako:

$$\text{Hrubá zisková přírážka} = (\text{Provozní náklady výrobce} - \text{COGS}) / \text{provozní náklady výrobce}$$

Výsledovku s položkou COGS neboli výsledovku s účelovým členěním nákladů sestavuje v rámci České republiky pouze málo společností. V České republice bylo ve finančním účetnictví do roku 2002 možné sestavovat pouze výsledovku s druhovým členěním nákladů a ačkoli je od roku 2003 možnost zvolit si mezi těmito dvěma typy, většina firem pokračovala ve stávajícím členění. (Fibírová, 2011) Z toho důvodu je potřeba výpočet hrubé ziskové přírážky převést do jiné podoby, u které lze finanční informace získat u všech firem. Možné položky nákladů, které lze použít pro výpočet odhadované hrubé přírážky jsou náklady na zaměstnance, odpisy, náklady na materiál. Jedná se o náklady, u kterých nelze určit, jakým druhem výkonu jsou vyvolány. (Budilová, 2015)

Směrnice OECD (OECD, 2017) doporučuje tuto metodu pro transakce, kdy jsou mezi spojenými osobami prodávány polotovary nebo tyto osoby uzavřely dohody o společném využití vybavení, či dochází-li k poskytování služeb typu manažerské, podpůrné nebo komisionářské služby. (OECD 2010, 2.39)

2.4 Transakční metoda rozdělení zisku – PSM (Profit split method)

Metoda vychází primárně ze zisku celé skupiny vygenerovaného ze závislých transakcí a jejím cílem je objektivní rozdělení tohoto zisku pomocí funkční analýzy. (Mařík, 2018) Tato metoda spočívá v přiřazení zisku jednotlivým subjektům, které odpovídají výši zisků nezávislých subjektů na základě toho, do jaké míry se podílí na této transakci, nebo dle jiných

předem stanovených parametrů. Jedná se o dvoustrannou metodu, která přiděluje zisky spravedlivěji dle určitých zásluh a přínosů a současně umožňuje zohlednit specifčnost transakce za současného dodržení principu tržního odstupu. Metoda není zcela závislá na dostupnosti externích srovnatelných dat a informacích. Tato metoda je doporučena v případech, kdy jsou spolu dvě či více společností natolik propojeny a vykonávají transakce, které spolu natolik souvisí, že nemohou být posouzeny jednotlivě. (Jelínek, 2018)

Při výpočtu transferové ceny pomocí této metody se vychází z celkového tzv. kombinovaného zisku spojených osob z uskutečněných transakcí. (Strouhal, 2013)

Výpočet se provádí ve dvou krocích. Nejprve je určen celkový zisk, který byl dosažen všemi osobami v rámci konkrétní transakce. V druhém kroku je dosažený zisk dělen mezi zúčastněné osoby podle předem stanoveného klíče. Poměr dělení zisku by měl odpovídat takovému poměru, jaký by byl sjednán mezi nezávislými subjekty. (Rylová, 2012)

Mezi doporučované ukazatele rozdělení zisku dle Směrnice OECD (OECD, 2017) patří zejména rentabilita aktiv či rentabilita tržeb, nicméně subjekt může použít i jiný vhodný ukazatel. Příspěvek každého ze subjektů k dosaženému zisku se určuje na základě funkční analýzy a to na základě jejich podílu na tržbách, vstupech, kapitálu, riziku apod. K rozdělení zisku lze použít dva základní přístupy, a těmi jsou analýza zásluh nebo zbytková analýza. (Budilová, 2015)

Při **analýze zásluh (contribution analysis)** jsou zisky z transakcí rozděleny tak, aby se rozdělení přiměřeně blížilo k očekávání nezávislých podniků. Analýza zásluh porovnává činnosti jednotlivých podniků ve skupině. Na základě této analýzy jsou společnostem ve skupině stanoveny podíly na celkovém zisku realizovaném v posuzované transakci. Pokud není možné zajistit externí srovnatelné údaje, je možné přidělit zisk podle relativní hodnoty vykonávaných funkcí jednotlivých subjektů. (Budilová, 2015)

Na zřetel je brána řada faktorů

- vykonávané funkce a jejich hodnota,
- podstupované riziko,

- objem využitých aktiv,
- další významné podmínky, které mohou mít vliv na výsledné ocenění.

Za předpokladu, že lze hodnotu přínosu měřit přímo z účetních dat, není nutné odhadovat tržní hodnotu přínosu jednotlivých subjektů. (Rylová, 2012)

V rámci **zbytkové analýza (residual analysis)** je rozdělen zisk ve dvou stádiích následovně. Nejprve je každému z účastníků přidělen dostatečný zisk, který poskytne základní výnos odpovídající typu transakce. Tento zisk je nejčastěji určen na základě srovnatelného výnosu z obdobné transakce v běžné tržním prostředí (metoda CUP). V druhé fázi je všechen zůstatkový zisk nebo ztráta rozdělen mezi zúčastněné subjekty opět podle externích srovnatelných parametrů či konkrétních okolností. (Rylová, 2012)

Alternativní přístup:

- 1) rozdělení zisku probíhá ve výši nejnižší ceny, kterou by nezávislý prodejce byl ochoten přijmout, a ve výši nejvyšší ceny, kterou by kupující zaplatil. Rozdíl mezi těmito dvěma cenami má za následek zbytkový zisk;
- 2) zbytkový zisk je alokován na základě analýzy jednotlivých faktorů, které jsou relevantní pro spojené účastníky. (Budilová, 2015)

Možné jsou i jiné přístupy, například rozdělení zisku podle užitého kapitálu, obdobně jako ze srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky. (Rylová, 2012)

Dle Směrnice OECD, (OECD, 2017) je doporučeno využít tuto metodu nastavení transferové ceny v situacích, kdy jsou transakce velmi úzce provázané, a bylo by obtížné transakce posuzovat odděleně. (Jelínek, 2018)

Metoda rozdělení zisku zohledňuje specifika podnikání prostřednictvím určení zásluh na vytvořeném zisku. Je velmi nepravděpodobné, že by byl jednomu ze subjektů přidělen extrémně vysoký, nepravděpodobný zisk, jelikož jsou posuzovány obě strany figurující v této transakci. (Budilová, 2015)

2.5 Transakční metoda čistého rozpětí – TTNM (Transaction Net Margin Method)

V případě TNMM je zkoumán zisk z transakce, která je považována za řízenou. Metoda TNMM zkoumá čisté ziskové rozpětí uskutečněné mezi spojenými osobami, ve vztahu k příslušnému základu (např. tržby, náklady, majetek). Ukazatel čistého zisku by měl odpovídat dosaženému zisku při externích srovnatelných transakcích. (Rylová, 2012)

Mezi nejčastější ukazatele čistého ziskového rozpětí pak patří ziskovost rentability nákladů, vloženého kapitálu, celkových aktiv či provozních výnosů. (Mařík, 2018) Jelínek uvádí, že odborná literatura považuje za nejrozšířenější poměrový ukazatel ziskovosti k aktivům ROA (Return on Assets), který se počítá jako poměr zisku po zdanění a celkové hodnoty aktiv. Přesto je v praxi nejčastěji využívána metoda čistého rozpětí založená na nákladech (jako modifikovaná metoda nákladů a přírážky) a na výnosech (modifikovaná metoda ceny při opětovném prodeji). (Jelínek, 2018)

Vyžadují-li to podmínky transakce, je nezbytné provést funkční analýzu spojeného podniku a nezávislých subjektů v daném sektoru a v případě rozdílů provést úpravy tak, aby byly transakce srovnatelné a dosažené výsledky byly relevantní. Často se pro srovnání také využívá průměrné rozpětí získané v sektoru, ve kterém konkrétní podnik působí. (OECD 2010)

Čisté rozpětí lze využít za předpokladu, že byly provedeny takové úpravy, které umožňují srovnatelnost. Jde o metodu jednostrannou (podobně jako tradiční transakční metody), lze ji použít za předpokladu unikátního přínosu pouze jedné straně a sestavit tak finanční ukazatel jen pro „testovaný“ subjekt. Oproti metodě nezávislé srovnatelné ceny (CUP) nejsou ukazatele čistého zisku náchylné na změny v transakcích.. Administrativní náročnost je nižší než u metody rozdělení zisku (PSM) a není potřeba přerozdělovat náklady na jednotlivé osoby. (Jelínek, 2018)

Metoda TNMM založená na nákladech:

$$\text{Transferová cena} = \frac{\text{náklady přímo vynaložené na prodané výrobky, zboží a služby} + \text{ostatní provozní náklady}}{(1 + \text{zisková přírážka})}$$

Metoda TNMM založená na prodejní ceně:

$$\underline{\text{Transferová cena} = \text{nezávislá cena} \cdot (1 - \text{zisková přírážka}) - \text{provozní náklady}}$$

Při stanovení ukazatele čistého zisku pro aplikaci transakční metody čistého rozpětí by měly být zahrnuty pouze údaje, které se přímo či nepřímo vztahují ke zkoumané transakci a mají provozní povahu. Mezi položky, které by měly být vyloučeny patří např. neprovozní položky (daně z příjmů, úrokové příjmy a výdaje) a mimořádné položky. (Jelínek, 2018)

Oproti metodě srovnatelné nezávislé ceny (CUP) je transakční metoda čistého rozpětí více rezistentní vůči rozdílům v transakcích. Odlišnosti ve vykonávaných funkcích mezi subjekty odrážejí rozdíly v provozních nákladech, a v důsledku toho podniky mohou mít široký rozsah hrubých přírážek či marží. I za těchto okolností ale dosahují obdobné výše čistého rozpětí. (Strouhal, 2013)

Díky existenci faktorů, jež nemají okamžitý vliv na cenu nebo hrubé ziskové rozpětí mezi nezávislými subjekty, může dojít ke zkreslení ukazatelů čistého zisku. Také podmínky v odvětví, např. konkurenční postavení, efektivnost managementu, bariéry vstupu na trh, hrozba substitučních produktů, odlišnosti v kapitálových nákladech apod. může mít na rozdíly vliv. (Budilová, 2015)

Přesto lze tuto metodu považovat v praxi za nejběžnější, zejména díky tomu, že nevyžaduje příliš velkou srovnatelnost vůči předmětům transakce a pracuje s nezávislými údaji, které bývají relativně přístupné. (Rylová, 2012)

3. Dokumentace k transferovým cenám

Dokumentace k transferovým cenám je sestavována na základě § 92 odst. 3 Daňového řádu (dále „DŘ“), který přenáší povinnost důkazního břemene souvisejícího s daňovým přiznáním na daňového poplatníka. Přestože sestavení dokumentace k transferovým cenám není povinností poplatníka, součástí daňové kontroly může být ze strany správce daně mimo jiné i kontrola správnosti nastavení transferových cen. Dokumentace k transferovým cenám je významný důkazní prostředek pro daňové řízení. Podobou a obsahem dokumentace k transferovým cenám se zabývá V. kapitola Směrnice OECD (OECD, 2017) a vyjadřuje se k ní také Ministerstvo financí prostřednictvím Pokynu D-334.

V České republice není základní ani specifická dokumentace povinná a daňovému poplatníkovi tak za její absenci nehrozí pokuta či jiný postih vyplývající primárně ze skutečnosti, že tuto dokumentaci společnost nemá. Absence této dokumentace však může vést k závažným postihům v rámci daňové kontroly, kdy poplatník neunese důkazní břemeno při kontrole nastavení transferových cen. Proto by společnosti, které realizují obchodní transakce se spojenými osobami, měly tuto dokumentaci zpracovat bez ohledu na zákonnou povinnost. (Jelínek, 2018)

JTPF předkládá koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU Transfer Pricing Documentation, EU TPD), který vedl k přijetí Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU (Code of Conduct in Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU). Cílem kodexu je snaha o sjednocení pravidel, kterými se řídí jednotlivé státy. EU TPD je prozatím nepovinná a je postavena na rozdělení předkládané dokumentace na dvě části, a to základní a specifickou. (Vincíková, 2013)

3.1 Základní dokumentace

Základní dokumentace, tzv. Masterfile, obsahuje údaje o skupině, struktuře organizace, vlastnických vztazích v rámci skupiny, předmětu podnikání, dále o ekonomických a hospodářských výsledcích za předchozí období, smluvních ujednáních a dalších operacích. Součástí Masterfile je také metodika stanovení transferových cen, ale také informace

o případných předběžných cenových dohodách či míře účasti na nákladech. Je výchozím bodem pro objasnění základních principů skupiny podniků a z hlediska odbornosti je na její zpracování kladen větší důraz. (Rylová, 2012)

Pokyn D-334 specifikuje informace, které by Masterfile měla obsahovat:

- *„obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;*
- *obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech);*
- *obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU;*
- *obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.), průběhu fakturací a rozsahu transakcí;*
- *obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předchozím daňovým rokem, např. změny z čistě distribuční společnosti na komisionářskou společnost;*
- *vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené nebo přijímané licenční poplatky;*
- *politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;*
- *seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;*
- *závazek každého domácího poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.“* (financnisprava.cz, 2010)

3.2 Specifická dokumentace

Specifickou dokumentaci lze charakterizovat jako podrobnější informace doplňující dokumentaci základní, při mezinárodních spojených transakcích zejména z hlediska jednotlivých států. Specifická dokumentace může detailněji popisovat významné okolnosti daného subjektu. Tyto údaje je možné uvádět již v dokumentaci základní a vyhnout se tak sestavení specifické dokumentace, musí však jít stále o informace na takové úrovni, na které je jednotlivé státy pro dané účely vyžadují. (Jelínek, 2018)

3.3 Význam dokumentace

Dokumentace k transferovým cenám je významným důkazním prostředkem v rámci daňové kontroly při prokazování správnosti nastavení transferové ceny u závislých transakcí. Prostřednictvím dokumentace lze specifikovat faktory, které ovlivnily tvorbu transferové ceny i další okolnosti, které měly na ocenění dopad. Kvalitní a úplná dokumentace výrazně usnadňuje řízení s finančním úřadem, následnou komunikaci i samotné podložení tvrzení a předkládání důkazních prostředků o správnosti stanovení transferových cen. Obecně jsou pro analýzu potřebné informace o sdružených podnicích, o kontrolované transakci, na níž se podílejí, o podnikatelských strategiích a použitých metodách. Dokumentace k transferovým cenám zajišťuje správci daně údaje potřebné pro provedení srovnávací a funkční analýzy. (Rylová, 2012)

Sestavení dokumentace může být časově i administrativně náročné a daňový subjekt se může potýkat s nedostupností potřebných informací či jazykovou bariérou při čerpání informací ze zahraničních zdrojů. (Jelínek, 2018)

Čím více je závislá transakce specifická, tím roste důležitost kvalitní dokumentace. Povinností správce daně je uchovat obchodní tajemství vyplývající z daných informací, pokud nejde o poskytnutí informací pro potřeby soudních jednání či rozhodnutí. Nemůže také nutit poplatníky k získávání informací nelegální cestou ani informací, které nejsou zpřístupněny prostřednictvím obvyklého zkoumání trhu. (Vincíková, 2013)

Předložená dokumentace by tedy měla být natolik průkazná, aby doložila, že se podnik vypořádal se zásadou tržního odstupu. (Rylová, 2012)

Důvody pro sestavování dokumentace a jejímu předkládání správci daně:

- důkazní prostředek daňového tvrzení a podpora správnosti nastavení transferové ceny a s tím související stanovené daňové povinnosti,
- předložení dat a informací, které vyžaduje správce daně pro závazné posouzení v souladu s § 38 ZDP,
- předložení dat a informací za účelem zamezení dvojího zdanění dle Arbitrážní konvence. (Rylová, 2012)

Archivace dokumentace k transferovým cenám vyplývá z § 148 DŘ, ve znění pozdějších předpisů, který vymezuje lhůtu, po kterou může být správcem daně vyměřena či doměřena daňová povinnost. Tato lhůta je 3 roky od uplynutí posledního dne pro podání řádného daňového přiznání, nebo v němž se stala daň splatnou (bez povinnosti podání řádného daňového tvrzení). Tato lhůta může být prodloužena nebo posunuta ze zákonných důvodů. Nejpozději končí uplynutím 10 let od uplynutí výše definovaného rozhodného dne. Pro mezinárodní transakce mezi spojenými osobami může být tato lhůta delší. (Rylová, 2012)

Daňová správa v České republice využívá benchmarkové analýzy při zjišťování rozpětí obvyklých cen pro potřeby cenových kontrol databázi srovnatelných transakcí Amadeus (od společnosti Bureau van Dijk Electronic Publishing), která obsahuje údaje o přibližně 21 milionech společností v rámci Evropy z hlediska aktiv, finančních výkazů, kapitálové nezávislosti, informací o odvětví, ve kterém působí atd. Evropská databáze Amadeus je součástí celosvětové databáze Orbis, která zahrnuje 275 milionů společností v rámci celého světa. Na základě zvolených údajů jsou vybrány vhodné subjekty pro porovnání a určení rozpětí, ve kterém by se měla pohybovat stanovená cena. (Vincíková, 2013) Vzhledem k tomu, že databáze Amadeus neobsahuje kompletní údaje z rozvahy a výkazu zisku a ztráty, ale pouze jejich nejdůležitější součtové řádky, používá se zejména k určení ziskovosti v jednotlivých odvětvích trhu. Je využívána zejména u transakční metody čistého rozpětí, kdy jsou transferové ceny testovány skrze čisté ziskové rozpětí, tedy ziskovosti stanovené na úrovni provozního výsledku hospodaření. (Verlag Dashofer, 2018)

4. Daňová optimalizace pomocí transferových cen

Transferové ceny lze oprávněně vnímat jako prostředek daňové optimalizace. Akční plán BEPS, který byl blíže charakterizován v první kapitole této práce, a který zkoumá problematiku transferových cen i daňových úniků komplexně, lze považovat za stěžejní dokument OECD k tématu daňové optimalizace pomocí transferových cen. (financnisprava.cz)

Akční plán zabraňující nevhodné alokaci rizik a kapitálu mezi členy skupiny se také zabývá dokumentací transakcí mezi spojenými osobami, tzv. country-by country (CbC) reporting, jehož cílem by mělo být zvýšení transparentnosti pro místní správce daně. (Budilová, 2015) Předmětem reportu by měly být vybrané transakce a klíčové ukazatele (např. zaplacená daň z příjmu právnických osob, základní kapitál, kumulované výsledky hospodaření apod.) napříč celou mezinárodní skupinou. (Finanční zpravodaj č.5 Ministerstva Financí, 2019)

Na základě těchto informací budou daňové správy identifikovat rizikové subjekty. Česká daňová správa již na iniciativu OECD reagovala Přílohou 2 k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob. (Jakoubek, 2014)

Evropská unie schválila balíček opatření tzv. tax transparency, který má pomoci v boji s cílenými daňovými úniky a agresivní daňovou optimalizací. V rámci balíčku bylo navrženo zavedení automatické výměny informací o závazných posouzeních s daňovými dopady i pro jiné členské státy EU. V některých případech budou muset státy zpřístupnit informace i k posouzením vydaným v předchozích letech (2012 – 2016). Mezi informace, které by měly být předávány, patří např. název společnosti, základní popis transakce a jejího plánovaného objemu, metoda stanovení převodních cen a členské státy, kterých se může rozhodnutí dotknout. Vzhledem k citlivosti dat a údajů, které musí daňový subjekt poskytnout správci daně pro závazné posouzení a které by následně byly zveřejněny lze očekávat, že daňové subjekty budou závazné posouzení využívat méně než dosud. (Szaragowski, 2016).

Na balíček tax transparency navazuje akční plán EU představený v červnu roku 2015, který zahrnuje strategii pro zavedení společného základu daně z příjmu právnických osob za spojené osoby. (Budilová, 2015)

4.1 Judikatura Nejvyššího správního soudu

Vzhledem k tomu, že Česká republika nemá příliš rozsáhlou legislativní úpravu nastavení transferových cen a výchozími vodítky jsou zejména nezávazné pokyny Ministerstva financí, je soudní judikatura postupů daňové správy pro daňové subjekty významným pomocníkem.

Rozsudek 1 Afs 101/2012-31

Předmětem doměrku daně byl prodej ryb mezi kontrolovaným daňovým subjektem a spojenou osobou. Správce daně v tomto řízení doměřil daň ve výši téměř 1 mil. Kč a penále zhruba 200 tisíc Kč. Správce daně kontrolovanému subjektu zvýšil základ daně na základě zjištění, že kontrolovaný subjekt prodával spojené osobě zboží (ryby) za nižší cenu než externím odběratelům. Za využití srovnávací analýzy správce daně doložil, že stanovená transferová cena nebyla srovnatelná s obvyklou tržní cenou. Kontrolovaný daňový subjekt v rámci důkazního řízení tvrdil, že rozdíl v prodejní ceně byl způsoben rozdílnou cenovou hladinou v daných státech. Při nastavení transferové ceny je nicméně zásadní cena obvyklá a cenová hladina nemá na nastavení této ceny vliv. Kontrolovaný daňový subjekt, který neměl vytvořenou dokumentaci k transferovým cenám, tak neunesl důkazní břemeno a správce daně základ daně navýšil a daň včetně penále doměřil. (iudictum.cz, 2013)

Rozsudek 5 Afs 48/2004-89

Tento judikát řeší nákup akcií mezi společností B. a společností L. v celkové ceně 6.240 tis Kč a jejich následný zpětný prodej za cenu 5.200 tis Kč. Ke zpětnému prodeji došlo 11 dní po datu původního nákupu. Správce daně zjistil, že v tomto období vykonával funkci místopředsedy představenstva společnosti L. člen představenstva společnosti B. Jednalo se tedy nepochybně o závislou transakci se spojenou osobou. Správce daně proto zvýšil základ daně kontrolované společnosti B. o rozdíl mezi skutečněnou cenou a cenou, za kterou se akcie v den transakce obchodovaly a doměřil daň ve výši 664 200 Kč. Kontrolované daňové subjekty nesouhlasily s identifikací subjektů jako spojených osob. Také rozporovaly použití

ceny v den transakce, neboť s obdobným objemem akcií se daný rok neobchodovalo a tuto cenu tak nelze použít jako cenu srovnatelné transakce. Cenu při zpětném prodeji, která byla nižší než cena prodejní, zdůvodnil kontrolovaný subjekt tím, že se nepodařilo sehnat kupce, jenž by měl zájem o uvedený objem akcií za cenu stanovenou správcem daně. Nicméně stěžejní námitkou, která tento spor rozhodla, byla námitka, že správce daně neumožnil kontrolovaným subjektům uspokojivě doložit rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou. Ačkoliv je z judikátu zřejmé, že společnost uskutečnila transakci za účelem snížení daňové povinnosti, NSS zrušil rozhodnutí Městského soudu a dal za pravdu daňovému subjektu, a to z důvodu procesní chyby správce daně, který nedal subjektu možnost vyjádření se k rozdílu cen. (nssoud.cz, 2014)

Rozsudek Afs 86/2013 – 21

Předmětem tohoto sporu byla skutečnost, že správce daně neuznal transferovou cenu stanovenou na základě znaleckého posudku a doměřil daň ve výši téměř 7,8 mil Kč. Správce daně rozporoval znalecký posudek, který kontrolovaný daňový subjekt předložil a v rámci vlastního postupu určení transferové ceny stanovil jiné vstupní informace než znalec. Správce daně tak stanovil odlišné rozpětí ceny obvyklé, na základě kterého doměřil poplatníkovi daň. Ačkoliv se správce daně domníval, že tímto naplnil svou povinnost důkazního břemene, krajský soud a následně i NSS s tímto postupem nesouhlasil. Nejvyšší správní soud rozhodl, že vhodným postupem je zpracování dalšího posudku od jiného znalce a nikoli upřednostnění závěru daňové správy před znaleckým posudkem. (iudictum.cz, 2013)

Rozsudek 7 Afs 50/2010 – 60

V případě tohoto sporu měl správce daně dva znalecké posudky, které však měly odlišné závěry. Správce daně není oprávněn rozhodnout, který ze znaleckých posudků je správný a je povinen provést další šetření pro zjištění nových skutečností, odstranění nesrovnalostí nebo nechat vypracovat revizní znalecký posudek. Tímto judikátem se tak komplikuje správci daně možnost zpochybnění nastavení transferových cen v případech, kdy má společnost vypracovaný znalecký posudek. (ucetni-portal.cz, 2010)

Rozsudek 8 Afs 80/2007 – 105

Předmětem kontroly správce daně byla v tomto případě výše nájemného. Kontrolovaný daňový subjekt pronajal nemovitost osobě blízké. Správce daně vypočetl průměr ze zjištěných cen nájemného a cenu obvyklou určil jedním číslem, ke kterému poté doměřil daň. Tento postup Nejvyšší správní soud odmítl a určil, že cenu obvyklou je potřeba stanovit intervalem nejčastěji realizovaných cen. Za předpokladu, že se cena nájemného nepohybuje v rozpětí ceny obvyklé, doměrek by měl být stanoven k bližší hranici stanoveného intervalu. (nssoud.cz, 2013) Rozsudek přinesl klíčovou změnu ve vyměřování doměrku, jelikož do této doby se daň dopočítávala k mediánu a nikoliv ke krajní hodnotě intervalu. (Budilová, 2015)

Rozsudek 7 Afs 95/2012 – 47

V rámci daňové kontroly správce daně doměřil kontrolovanému daňovému subjektu daň ve výši 42,6 mil Kč. Kontrolovaný daňový subjekt byl příjemcem investiční pobídky, díky které mohl uplatnit slevu na dani. Tato sleva výrazně ovlivnila základ daně. V případě špatně nastaveného způsobu tvorby transferové ceny však společnost ztrácí nárok na tuto slevu za všechna období. Správce daně prokázal, že základ daně byl uměle navýšen pomocí transakcí se spojenými osobami, což je v rozporu s podmínkami pro uplatnění slevy podle § 35a odst. 2 písm. d) ZDP. Poplatník tedy nesmí zvýšit základ pro výpočet slevy operacemi ve vztahu se spojenými osobami, které neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Kontrolovaný daňový subjekt zdůvodnil odlišnou hrubou ziskovou přírážku svým specifickým postavením ve skupině, avšak toto tvrzení nebyl schopen relevantně prokázat zejména vzhledem k meziročnímu srovnání výše ziskové přírážky. Kontrolovaný daňový subjekt tak neunesl důkazní břemeno. (nssoud.cz, 2020)

5. Návrh dokumentace k transferovým cenám

Tato část práce je návrhem dokumentace k transferovým cenám při transakcích realizovaných zkoumanou společností působící ve stavebnictví, konkrétně v oboru jiných specializovaných stavebních činností, kód CZ NACE 43999 a jejími spojenými osobami.

Dokumentace vychází z poskytnutých finančních výkazů společnosti včetně analytického členění rozvahy a výsledovky za roky 2017-6/2020. Zjištěné údaje jsou výchozími vstupy při výpočtech transferových cen. Pro potřeby návrhu dokumentace k transferovým cenám byla zpracována riziková analýza. Vstupní data byla převzata z rizikové analýzy interpretované společností Cettus. (cettus.cz, 2020)

Vzhledem k citlivosti informací a obchodnímu tajemství budou data v případě konkrétního vyčíslení přepočtena koeficientem 1,x.

5.1 Úvod

Předkládaná dokumentace k převodním cenám se věnuje poskytovaným plněním mezi spojenými osobami a to právnickou osobou, společností A.J. s.r.o., podnikající fyzickou osobou B.J. a právnickou osobu C.C.M. s.r.o.. Výběr a analýza těchto plnění byla zpracována z poskytnutých dat za rok 2019 a první pololetí roku 2020. Je velmi pravděpodobné, že budoucí plnění budou svou povahou odpovídat dosavadním transakcím a bude tak možné na ně aplikovat nastavenou metodiku. Za předpokladu, že by byla realizována nová transakce, která by neodpovídala zpracované metodice v této dokumentaci, bude dokumentace dle potřeby doplněna.

Revizi dokumentace je doporučeno provádět jednou ročně, vždy po skončení kalendářního roku.

Dokumentace byla připravena v souladu s právními předpisy České republiky a pokyny Ministerstva financí. Stavba dokumentace se opírá zejména o pokyn Ministerstva financí D- 334, přičemž povaha této dokumentace vychází z pokynu Ministerstva financí pro „Masterfile“. Důvodem je, že všechny zkoumané společnosti jsou daňovými rezidenty České republiky, podmínky jsou tedy pro všechny subjekty shodné a proto není třeba specifické dokumentace.

Cílem dokumentace je popsat způsob tvorby transferové ceny u poskytovaných plnění a potvrdit, že použité metody stanovení cen za poskytnutá plnění jsou v souladu s principem tržního odstupu.

5.2 Funkční analýza vzájemných vztahů

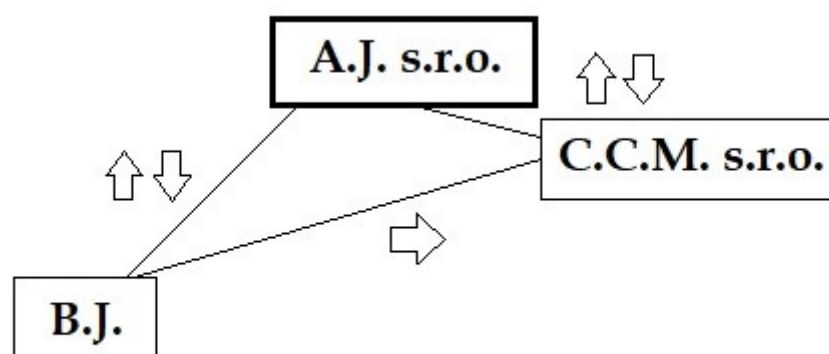
Podnikající fyzická osoba B.J. je jediným společníkem právnické osoby A.J. s.r.o. a současně jejím jednatelem. Historicky podnikající fyzická osoba zahájila podnikání v oboru poskytování specializovaných stavebních činností v roce 2001. Vzhledem k situaci v těchto letech a ostatním okolnostem se rozhodla pro podnikání v této formě, tedy podnikající fyzické osobě. V průběhu podnikání zaznamenala fyzická osoba velký rozmach jak v objemu práce, tak v hodnotě pořizovaného majetku. Předmětem její činnosti je krátkodobý pronájem specializovaných strojů, přičemž pořizovací hodnota těchto strojů se pohybuje v rozmezí 3-20 milionů korun.

V roce 2011 byla založena právnická osoba A.J. s.r.o. Důvodem pro změnu způsobu podnikání byla zejména minimalizace ručení osobním majetkem fyzické osoby, plánované investice do nákupu nových strojů a všeobecné vnímání solidnosti právnické osoby jakožto obchodního partnera. Přestože původní podnikající fyzická osoba byla zachována, právnická osoba převzala veškeré dosavadní podnikatelské aktivity původní fyzické osoby a pokračovala v nich pod hlavičkou právnické osoby. Stroje, kterými podnikatelské aktivity provozovala, však zůstaly i nadále v majetku fyzické osoby. Důvodem byla zejména pořizovací cena strojů a problematika spojená s odpočtem DPH v případě darování či vkladu do nově vzniklé právnické osoby. Po konzultaci s daňovým poradcem byl odmítnut i prodej strojů fyzickou osobou nově vzniklé právnické osobě s přihlédnutím k budoucím plánovaným investicím do obnovy strojního vybavení. Tato situace byla řešena smlouvami o dlouhodobém pronájmu strojů, včetně specifikace odpovědností a povinností plynoucích z provozování strojů.

V současné době je právnická osoba již zcela samostatně fungující jednotka s vlastním kapitálem a aktivy, která vysoce převyšují aktiva fyzické osoby. Vzhledem k plánované obnově strojů byly původní stroje postupně prodány nezávislým podnikatelským subjektům a nové stroje byly pořízeny již do majetku právnické osoby. V současné době zůstávají v majetku fyzické osoby 2 původní stroje, jejichž pronájem právnické osobě A.J. s.r.o. je jednou z transakcí, na kterou jsou aplikovány transferové ceny.

V roce 2019 došlo k restrukturalizaci právnické osoby A.J. s.r.o., která v minulosti začala kromě poskytování specializovaných stavebních činností tyto předmětné stroje také dovážet ze zahraničí a dále prodávat. Proto byla v roce 2019 založena nová právnická osoba C.C.M. s.r.o., která plně převzala tuto část podnikání, tedy dovoz a následný prodej ojetých strojů a právnická osoba A.J. s.r.o. se již nadále věnuje pouze poskytování specializovaných stavebních činností. Opět je osoba společníka a jednatele totožnou osobou. Za účelem efektivního fungování a využití úspor z rozsahu firma C.C.M. s.r.o. sídlí v nemovitosti v majetku právnické osoby A.J. s.r.o. a vzhledem ke skutečnosti, že společnost C.C.M. s.r.o. nemá žádné zaměstnance, společnost A.J. s.r.o. s ní užívá licenční práva na účetní a skladový program, poskytuje jí také účetní a administrativní služby svými zaměstnanci a společností se dohodly na sdílení těchto nákladů.

Níže jsou graficky znázorněny vzájemné vztahy v této skupině.



Obrázek 2: Grafické znázornění vztahů ve skupině, vlastní zpracování 2020

Z výše uvedeného grafického znázornění lze identifikovat následující vzájemné vztahy. Podnikající fyzická osoba B.J. realizuje spojené transakce s právnickou osobou A.J. s.r.o.. V právnické osobě C.C.M. s.r.o. zastává výkonnou a kapitálovou funkci, ale tyto dva subjekty spolu žádné spojené transakce neuskutečňují. Podnikající fyzická osoba B.J. realizuje obchodní transakce výhradně se společností A.J. s.r.o., nezávislé transakce nejsou od roku 2013 vykazovány.

Společnost A.J. s.r.o. realizuje spojené transakce jak s podnikající fyzickou osobou B.J., tak se

společností C.C.M. s.r.o. Charakteristika konkrétních spojených transakcí bude provedena samostatně, dále v dokumentaci.

Pokud by mělo být specifikováno postavení ve skupině v pojetí mateřská a dceřinná společnost, bylo by možné identifikovat jako mateřskou společnost A.J. s.r.o. a B.J. a C.C.M. s.r.o. jako společnosti dceřinné. Důvodem tohoto rozdělení je jednoznačně vliv podílu hospodářských výsledků společnosti A.J. s.r.o. v sumě hospodářských výsledků celé skupiny.

Výsledek hospodaření jednotlivých společností za roky 2017-2019 v tis Kč			
	A.J. s.r.o.	B.J.	C.C.M. s.r.o.
2017	8.227	1.127	-
2018	5.328	722	-
2019	9.752	1.718	2.364

Tabulka 2: Výsledek hospodaření jednotlivých společností 2017-2019, vlastní zpracování 2020

Také z hlediska obratu má společnost A.J. s.r.o. vůdčí postavení.

Obrat jednotlivých společností za roky 2017-2019 v tis Kč			
	A.J. s.r.o.	B.J.	C.C.M. s.r.o.
2017	64.875	2.654	-
2018	55.768	2.593	-
2019	71.819	4.186	7.327

Tabulka 3: Obrat jednotlivých společností 2017-2019, vlastní zpracování 2020

Z hlediska určení účetních jednotek je společnost A.J. s.r.o. malá účetní jednotka bez povinnosti auditu a společnost C.C.M. s.r.o. je mikro účetní jednotka. Podnikající fyzická osoba vede daňovou evidenci a uplatňuje skutečné výdaje. Všechny společnosti jsou plátcí DPH.

5.2 Funkční analýza poskytovaných plnění

Předmětem dokumentace jsou plnění poskytovaná fyzickou osobou B.J. právnické osobě A.J. s.r.o. a plnění poskytovaná právnickou osobou A.J. s.r.o. právnické osobě C.C.M. s.r.o.. Dílčí

poskytovaná plnění jsou pro potřeby analýzy blíže specifikována ve Smlouvě o dlouhodobém nájmu stroje, jenž měl autor k práci od subjektu k dispozici.

Ve vztahu A.J. s.r.o. x B.J. jde o tato plnění:

- pronájem stroje Lxxxxxxx r.v. 2005, označený v TP jako stavební stroj,
- pronájem stroje Lxxxxxxx r.v. 2003, označený v TP jako stavební stroj.

Ve vztahu A.J. s.r.o. x C.C.M. s.r.o. jde o tato plnění:

- sdílení licence pro účetní a skladový software Sxxx,
- poskytování účetních a administrativních služeb,
- pronájem podnikatelských prostor o velikosti 35 m²,
- poskytnutí krátkodobé půjčky.

5.3 Riziková analýza

Riziková analýza bude provedena odděleně pro transakce mezi A.J. s.r.o. a B.J. a dále pro transakce mezi A.J. s.r.o. a C.C.M. s.r.o. Toto rozdělení vychází ze skutečnosti, že plnění poskytovaná mezi výše uvedenými skupinami jsou zcela odlišná a nejsou nijak provázána.

Výchozí rozdělení pravděpodobnosti výskytu rizika a důsledky jednotlivých rizik pro potřeby této analýzy:

Pravděpodobnost výskytu rizika a jeho význam			
<i>úroveň</i>	<i>pravděpodobnost rizika</i>	<i>čís. vyjádření</i>	<i>vysvětlení rizika</i>
5	téměř jisté	od 4,1 do 5	výskyt téměř vždy
4	pravděpodobné	od 3,1 do 4	pravděpodobný výskyt
3	možné	od 2,1 do 3	někdy se může vyskytnout
2	nepravděpodobné	od 1,1 do 2	je možné, že se vyskytne i nevyskytne
1	téměř vyloučené	od 0,1 do 1	vyskytne se výjimečně

Tabulka 4: Pravděpodobnost výskytu rizika a jeho význam, vlastní zpracování na základě cettus.cz, 2020

Důsledky jednotlivých rizik a jejich význam			
<i>úroveň</i>	<i>význam rizika</i>	<i>čís. vyjádření</i>	<i>vysvětlení důsledku</i>
5	katastrofický	od 4,1 do 5	krach, velmi významná ztráta
4	velmi významný	od 3,1 do 4	významná ztráta či poškození majetku, soudní spor
3	významný	od 2,1 do 3	vyžaduje okamžité řešení
2	drobný	od 1,1 do 2	ovlivňuje pouze dílčí aktivity
1	téměř nezatelný	od 0,1 do 1	neovlivňuje ztelně podnikání

Tabulka 5: Důsledky jednotlivých rizik a jejich význam, vlastní zpracování na základě cettus.cz, 2020

Riziková analýza A.J. s.r.o. x B.J. s.r.o.

Předmětem spojených transakcí je pronájem strojů Lxxxxxxx, které jsou ve vlastnictví podnikající fyzické osoby B.J. společnosti A.J. s.r.o., která s nimi (vedle svých vlastních strojů) vykonává podnikatelskou činnost.

Definice možných rizik z pohledu podnikající fyzické osoby B.J.

- **nízké vytížení pronajímaných strojů,**
- **nehrazení ceny za pronájem stroje,**
- **vzniklá škoda na pronajímaném stroji.**

Riziková analýza z pohledu B.J.			
<i>Definovaná rizika</i>	<i>pravděpodobnost</i>	<i>význam</i>	<i>úroveň rizika</i>
vzniklá škoda na pronajímaném stroji	1,5	3,9	5,85
nízké vytížení pronajímaných strojů	2,5	2,2	5,5
nehrazení ceny za pronájem stroje	0,8	1,3	1,04

Tabulka 6: Riziková analýza z pohledu B.J. , vlastní zpracování 2020

Z výše uvedené rizikové analýzy vyplývá, že největším rizikem pro podnikající fyzickou osobu B.J. je riziko vzniklé škody na pronajímaném stroji. Toto riziko lze efektivně minimalizovat adekvátním pojištěním a to buď samotného stroje nebo pojištěním odpovědnosti za škodu právnické osoby A.J. s.r.o., která si stroj pronajímá. V tomto případě je

odpovědnost za případnou vzniklou škodu definována ve smlouvě o pronájmu stroje jako odpovědnost nájemce, tedy právnické osoby A.J. s.r.o.

Nízké vytížení pronajímaných strojů lze považovat také za významné riziko vzhledem k tomu, že fyzická osoba B.J. pronajímá smluvně tyto stroje výhradně právnické osobě A.J. s.r.o. a nemá tak možnost kompenzovat nízkou poptávku. Z tohoto důvodu byla zvolena varianta paušální měsíční platby za pronajatý stroj pro konkrétní minimální počet hodina provozu a případná do fakturace za hodiny navíc nad tento limit.

Riziková analýza po aplikaci opatření sloužících k minimalizaci rizik vypadá následovně:

Revidovaná riziková analýza z pohledu B.J.			
<i>Definovaná rizika</i>	<i>pravděpodobnost</i>	<i>význam</i>	<i>úroveň rizika</i>
vzniklá škoda na pronajímaném stroji	0,3	3,9	1,17
neuhrazení ceny za pronájem stroje	0,8	1,3	1,04
nízké vytížení pronajímaných strojů	0,3	2,2	0,66

Tabulka 7: Revidovaná riziková analýza z pohledu B.J. , vlastní zpracování, 2020

V tomto konkrétním případě, kdy fyzická osoba B.J. realizuje výhradně transakce s A.J. s.r.o. jsou případná rizika velmi efektivně optimalizována.

Definice možných rizik z pohledu A.J. s.r.o.

- **nízké vytížení strojů,**
- **nekvalitní provedení práce,**
- **nedodržení časového harmonogramu v provádění prací,**
- **získání povolení pro provoz strojů,**
- **neuhrazené pohledávky,**
- **vzniklé škody na pronajímaných i vlastních strojích a vlastním majetku, na zdraví zaměstnanců a s tím spojené náklady, škody způsobené třetím osobám při výkonu podnikatelské činnosti.**

Riziková analýza z pohledu A.J. s.r.o.			
<i>Definovaná rizika</i>	<i>pravděpodobnost</i>	<i>význam</i>	<i>úroveň rizika</i>
nízké vytížení strojů	3,4	2,8	9,52
neuhrazené pohledávky	3,8	2,3	8,74
nekvalitní provedení práce	2,5	3,2	8
nedodržení časového harmonogramu	1,9	3,1	5,89
vzniklé škody	1,5	3,5	5,25
získání povolení na provoz stroje	1,2	3,9	4,68

Tabulka 8: Riziková analýza z pohledu A.J. s.r.o., vlastní zpracování 2020

Výše uvedená riziková analýza již reflektuje přijaté možnosti dlouhodobé a stálé minimalizace rizik, konkrétně pojištění odpovědnosti za vzniklou škodu a zákonné pojištění zaměstnavatele. Strategie minimalizace ostatních rizik má operativní charakter a jejich dopad nelze kvantifikovat.

Při porovnání rizikových analýz z pohledu spojených transakcí mezi podnikající fyzickou osobou B.J. a právnickou osobou A.J. s.r.o. je zcela evidentní, že majoritní podíl rizik nese právnická osoba A.J. s.r.o. a také je tím potvrzena vůdčí pozice A.J. s.r.o. v rámci skupiny. Identifikovaná rizika se významně prolínají. Míra neseného rizika také výrazně ovlivňuje nastavení transferových cen pro spojené transakce, tedy pronájem strojů Lxxxxxxx.

Riziková analýza A.J. s.r.o. x C.C.M. s.r.o.

Předmětem spojených transakcí je sdílení licence pro účetní a skladový software, poskytování účetních a administrativních služeb, pronájem podnikatelských prostor a poskytnutí krátkodobé půjčky.

Znovu definice možných rizik z pohledu A.J. s.r.o. a riziková analýza viz tabulka výše

- **nízké vytížení strojů,**
- **nekvalitní provedení práce,**
- **nedodržení časového harmonogramu v provádění prací,**
- **získání povolení pro provoz strojů,**

- neuhrazené pohledávky,
- vzniklé škody na pronajímaných i vlastních strojích a vlastním majetku, na zdraví zaměstnanců a s tím spojené náklady, škody způsobené třetím osobám při výkonu podnikatelské činnosti.

Definice možných rizik z pohledu C.C.M. s.r.o.:

- neprodané zásoby zboží – strojů,
- reklamace prodaného zboží – strojů,
- neuhrazené pohledávky,
- cash flow a jeho vliv na úhradu závazků.

Riziková analýza z pohledu C.C.M. s.r.o.			
<i>Definovaná rizika</i>	<i>pravděpodobnost</i>	<i>význam</i>	<i>úroveň rizika</i>
vliv cash flow na úhradu závazků	3,3	2,1	6,93
neprodané zásoby	2,4	2,3	5,52
reklamace prodaného zboží	1,8	2,9	5,22
neuhrazené pohledávky	0,4	3,5	1,4

Tabulka 9: Riziková analýza z pohledu C.C.M. s.r.o., vlastní zpracování 2020

Strategie minimalizace rizik je v tomto případě velmi omezená, neboť významně záleží na vnějších vlivech, které společnost není schopna reálně ovlivnit.

Z komparace analýzy rizik mezi společnostmi A.J. s.r.o. a C.C.M. s.r.o. lze vyhodnotit, že identifikovaná rizika se závislými transakcemi souvisí jen velmi okrajově. Míra rizika tedy na tvorbu transferové ceny nebude mít zásadní vliv.

5.5 Marketingové strategie a podílení se na nákladech

Marketingové strategie tvoří pouze právnické osoby a to A.J. s.r.o. a C.C.M. s.r.o. . Fyzická osoba B.J. z podstaty smluvního vztahu, kdy stroje pronajímá výhradně společnosti A.J. s.r.o., nemá důvod k vlastní marketingové strategii.

Základ marketingové strategie u obou firem spočívá v prezentaci služeb a nabídky na

internetu a to formou jak vlastních internetových stránek, tak placené zvýrazněné propagace. Společnost A.J. s.r.o. využívá v rámci marketingu kromě internetové propagace také služby externího obchodního zástupce. V rámci transakcí mezi fyzickou osobou B.J. a právnickou osobou A.J. s.r.o. veškerý marketing a náklady s ním spojené hradí společnost A.J. s.r.o.. Oproti tomu ve vztahu A.J. s.r.o. a C.C.M. s.r.o. se marketingové aktivity nijak neprolínají a každá společnost je hradí sama.

Provozní náklady spojené s provozem strojů, které pronajímá fyzická osoba B.J. právnické osobě A.J., jsou smluvně definovány a jejich úhrada je ošetřena ve smlouvě o nájmu stroje. Náklady související s vlastnictvím stroje jako takového, konkrétně zejména technická prohlídka, silniční daň a povinné ručení hradí pronajímatel, tedy fyzická osoba B.J.. Náklady související s provozem pronajatého stroje, zejména pohonné a provozní hmoty, náhradní díly, opravy, pojištění odpovědnosti a mzdové náklady zaměstnanců, kteří stroj obsluhují, hradí nájemce, tedy společnost A.J. s.r.o.

Ve vztahu A.J. s.r.o a C.C.M. s.r.o. společnosti sdílejí účetní a skladový program, na jehož úhradě se obě podílejí. Tato úhrada je předmětem transferové ceny. Dále společnost A.J. s.r.o. poskytuje společnosti C.C.M. s.r.o. účetní a administrativní služby, které jsou fakturovány transferovou cenou a také je společnosti C.C.M. s.r.o. pronajímána kancelář v prostorách společnosti A.J. s.r.o.

Veškeré ostatní provozní náklady, které společnosti hradí, nejsou předmětem transferových cen a nijak neovlivňují jejich tvorbu.

5.6 Konkrétní transakce a způsob tvorby jejich převodních cen

Pronájem stroje Lxxxxxxx r.v. 2005 a pronájem stroje Lxxxxxxx r.v. 2003

Fyzická osoba B.J. jako pronajímatel, právnická osoba A.J. s.r.o. jako nájemce

Předmětem této transakce je dlouhodobý a výhradní pronájem specializovaného stavebního stroje Lxxxxxxx, r.v. 2005 a totožného stroje, r.v. 2003 a to mezi fyzickou osobou B.J. a právnickou osobou A.J. s.r.o., která s těmito stroji (a se svými vlastními) provádí podnikatelskou činnost. V rámci smluvních ujednání veškeré náklady s provozem pronajatých strojů a také veškerá rizika nese nájemce.

Vzhledem ke specifitě této transakce a nemožnosti srovnat tuto transakci s jakoukoli shodnou externí transakcí, byla v tomto případě zvolena metoda ceny při opětovném prodeji. Všechna data jsou zpracovávána za kalendářní rok. Výchozí hodnotou pro stanovení transferové ceny je koncová hodinová sazba pro nezávislého odběratele. Tato cena je zjištěna podílem tržeb za provoz tohoto stroje a počtem pracovních hodin stroje. Následně jsou v kalkulaci díky analytickému členění nákladů přiřazeny dílčí náklady na provoz tohoto konkrétního stroje. Případné souhrnné náklady jsou rovným podílem rozděleny mezi všechny provozované stroje. Objem nákladů je vyjádřen procentem z koncové ceny.

Další částí kalkulace je kvantifikace míry zisku z provozu jednotlivých vlastních strojů. Průměrná míra zisku je zjištěna průměrem těchto hodnot a je také vyjádřena procentem. Po sečtení objemu nákladů a průměrné míry zisku je vyjádřena velikost obchodní marže.

Pro zjištění transferové ceny jsou hodnoty dosazeny do vzorce:

$$\text{transferová cena} = \text{konečná cena} \times (1 - \text{obchodní marže})$$

Pronájem stroje je fakturován měsíčně a to do 14 ti dnů od posledního dne daného měsíce. Fakturace se provádí na základě výkazu o provozu stroje. Strany smluvně ošetřily minimální měsíční plnění a to ve výši 100 hodin. Výše tohoto plnění vychází z obdobných smluv, které společnost A.J. s.r.o. uzavřela se svými externími partnery. Pokud je měsíční hodinový provoz stroje vyšší než minimální smluvní plnění, je fakturován skutečný počet hodin.

Nastavení transferové ceny je revidováno pravidelně jednou ročně a to po skončení daného roku a zjištěná cena je vstupní cenou pro následující rok.

Sdílení licence pro účetní a skladový software Sxxx

Právnícká osoba A.J. s.r.o. jako držitel licence, právnícká osoba C.C.M.s.r.o. jako druhý uživatel

Charakterem této transakce je sdílení účetního a skladového software Sxxx, kdy výrobce umožňuje na základě licence vést účetnictví pro více firem či jednotek. Společnosti vzájemně nesdílejí a nevyužívají všechny moduly poskytované výrobcem. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost C.C.M. s.r.o. nemá žádné zaměstnance, nevyužívá modul mezd.

Licence obsahuje 5 různých modulů včetně mzdového, proto lze stanovit, že předmětem sdílení je 80% dané licence.

Poplatek za sdílení licence účtuje firma A.J. s.r.o. spojené firmě C.C.M. s.r.o. jednorázově za období předchozího kalendářního roku a fakturace proběhne do 14 dnů od posledního kalendářního dne roku.

Transferová cena za sdílení licence je vypočítána jako suma 80% ceny licence rozdělená mezi spojené firmy na základě obratu za daný rok a předmětem fakturace je podíl společnosti C.C.M. s.r.o. . Tento způsob byl zvolen z důvodu, že sčítání jednotlivých položek v účetním a skladovém programu by bylo administrativně příliš velkou zátěží.

Poskytování účetních a administrativních služeb

Právnícká osoba A.J.s.r.o. jako poskytovatel služeb, právnícká osoba C.C.M. s.r.o. jako odběratel

Předmětem této spojené transakce jsou účetní služby a administrativní úkony, které provádí zaměstnanci společnosti A.J. s.r.o. pro firmu C.C.M. s.r.o.. Důvodem těchto transakcí je minimalizace nákladů, kdy společnost C.C.M. s.r.o. využívá tyto služby pouze příležitostně a zaměstnanec by pro ni nebyl z hlediska nákladů efektivní.

Výchozím bodem pro stanovení transferové ceny je metoda CUP, tedy metoda srovnatelné nezávislé ceny. Vzhledem k povaze transakce ji lze velmi věrohodně porovnat se srovnatelnými externími transakcemi v běžném tržním prostředí. V tomto případě byl kladen větší důraz na geografickou rovnost srovnání, tedy prevenci lokálních rozdílů v ceně například v porovnání s hlavním městem Prahou.

Analýza rizika ani úhrada nákladů nemá na nastavení této transferové ceny vliv.

Cena poskytovaných služeb je stanovena jako průměr 3 zjištěných cenových sazeb od externích poskytovatelů za položku vedení účetnictví. K této ceně je účtována přírážka 20% za dodatečné administrativní služby.

Cena za zpracování daňového přiznání, přiznání k DPH či silniční dani je zjišťována obdobně, pouze bez úpravy formou dodatečné přírážky.

Tato transakce je fakturována měsíčně a to do čtrnácti dnů po uplynutí daného měsíce. Počet účtovaných položek je zjištěn z účetního programu.

Společnost C.C.M. s.r.o. má prozatím nízký počet účtovaných položek, proto lze tento způsob v konkrétním případě považovat za vhodný a firmu dodatečně nezatěžuje.

Pronájem podnikatelských prostor o velikosti 35m²

Právnícká osoba A.J. s.r.o. jako pronajímatel, právnícká osoba C.C.M. s.r.o. jako nájemce

Předmětem této transakce je pronájem podnikatelských prostor (kanceláře) v areálu, který vlastní A.J. s.r.o. Prostor má velikost 35m² a nevykazuje žádné odlišnosti oproti ostatním prostorům, které A.J. s.r.o. standardně pronajímají nezávislým subjektům. Analýza rizika ani úhrady nákladů nevyžaduje žádné úpravy tržní ceny.

V tomto případě je pro stanovení transferové ceny opět využívána metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP), kdy výchozím bodem je interní plán cenotvorby při pronájmu podnikatelských prostor v daném areálu.

Cena za pronájem prostor je stejně jako dalším nájemníkům účtována měsíčně předem, se splatností do 5.dne daného měsíce.

Poskytnutí krátkodobé půjčky

A.J. s.r.o. jako poskytovatel, C.C.M.s.r.o. jako příjemce

V případě potřeby poskytuje A.J. s.r.o. krátkodobou půjčku společnosti C.C.M. s.r.o. na pořízení zboží, resp. dovoz stroje. Tyto transakce jsou prováděny jak v korunách, tak v cizí měně, zcela to závisí na povaze obchodní transakce, stejně jako splatnost vzniklé půjčky.

Metodou srovnatelné nezávislé ceny (CUP) jsou zjištěny 3 úrokové sazby dostupné pro srovnatelnou transakci za totožných podmínek a postavení příjemce na trhu, v daném časovém horizontu a při stejném zajištění, jejichž průměr je následně na poskytnutou půjčku aplikován.

6. Metodika tvorby transferové ceny pro konkrétní službu a její vyčíslení, porovnání metodiky s aktuálním nastavením ve vybrané společnosti

Pro konkrétní operace mezi spojenými osobami byla vytvořena metodika tvorby transferové ceny v rámci dokumentace k transferovým cenám viz předchozí kapitola. Byla zpracována analýza všech transakcí mezi právnickou osobou A.J. s.r.o. a jejími spojenými osobami, konkrétně podnikající fyzickou osobou B.J. a právnickou osobou C.C.M.

Pro konkrétní vyčíslení byla vybrána obsahově i metodicky nejsložitější transakce a to pronájem stroje Lxxxxxxx mezi podnikající fyzickou osobou a právnickou osobou A.J. s.r.o.. V druhé části kapitoly bude provedena komparace doporučeného nastavení převodních cen dle návrhu dokumentace k transferovým cenám a aktuálního nastavení ve vybrané společnosti.

6.1 Výpočet transferové ceny pro konkrétní službu

V této části práce bude podrobně charakterizováno, vysvětleno a vypočteno stanovení transferové ceny pro závislou transakci, která byla vybrána. Pronájem stroje Lxxxxxx, r.v. 2005 a Lxxxxxxx, r.v. 2003 je pravděpodobně výpočetně i metodologicky nejsložitějším procesem v nastavení transferových cen ve zkoumané společnosti, proto byl zvolen k podrobnému zkoumání. Konkrétní hodnoty ve výpočtu níže byly opět z důvodu citlivých obchodních informací upraveny koeficientem 1,x. Výpočet bude proveden pro stroj Lxxxxxxx, r.v. 2005. Postup pro druhý stroj je zcela totožný, proto bude podrobně zpracován pouze jeden postup.

Pro tvorbu transferové ceny je nezbytný detailní popis předmětné transakce. Stroj Lxxxxxxx je specializovaný stavební stroj, který vyžaduje vlastní odborně vyškolenou obsluhu. Pořizovací cena tohoto stroje byla 9,5 mil. Kč. Stroj byl pořízen v roce 2010. V České republice je zhruba 50 firem, které mají v nabídce tento stroj. Standardní pronájem probíhá v hodinové sazbě + ceny nájezdových kilometrů. Cena pronájmu je včetně operátora, předchozí prohlídky a všech nezbytných povolení. Stroj nelze pronajmout samostatně bez

obsluhy. Vzhledem k malému okruhu firem, které jsou tedy v podobné situaci jako zkoumaná firma, lze předpokládat, že některá z firem řeší podobné nastavení transferové ceny, nicméně je nemožné se k této dokumentaci jakkoli blíže dostat. Současně mnoho z těchto firem má i jiné zdroje příjmů, než pouze z pronájmu těchto konkrétních strojů a proto žádné jiné, než analytické finanční výkazy, by neměly dostatečnou vypovídající hodnotu. Obdobně i veřejně dostupné finanční výkazy zkoumané firmy A.J. s.r.o. zahrnují také další zdroje příjmů a proto by pro cizí firmy byly stejně nedostatečné. Toto odvětví je silně konkurenční a firmy na sebe co se týká cenotvorby velmi reaguji.

Pro potřeby výpočtu bylo původně zamýšleno využít metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP), nicméně již od začátku panovaly pochybnosti o dostatku adekvátních dat pro nezávislé srovnání. Zdroje z databáze Amadeus či Orbis nesplňovaly požadavky pro tento konkrétní případ, protože geografické umístění je ve tvorbě této transferové ceny zcela zásadní a tyto zmíněné databáze jsou zaměřeny zejména na mezinárodní operace. Rovněž přístup do těchto databází byl velmi komplikovaný a nakonec se pro potřeby této práce nezdařil. Následně byla zkoumána data z české databáze Merk a to jak z pohledu podnikající fyzické osoby, tak právnické osoby. Zadané vstupy byly stanoveny shodně s parametry zkoumané fyzické, respektive právnické osoby, včetně CZ-NACE kódu a počtu zaměstnanců. Výstup databáze byl bohužel opět nedostatečný a to jednak z důvodu chybějících finančních ukazatelů a to zejména u podnikajících fyzických osob a také z důvodu nemožnosti specifikovat až takto přesný druh transakce. V tomto velmi specifickém případě by odchylka od přesných podrobností transakce zcela zkreslila výsledek. Z tohoto důvodu sice bylo možné vytipovat určité firmy, které by mohly shodnou transakci provádět, nicméně nebylo možné toto tvrzení ověřit a současně také získat přesná data.

Byl tedy potvrzen předpoklad, že pro metodu srovnatelné nezávislé ceny nebude možné zajistit a porovnat odpovídající externí data z nezávislých transakcí.

Z tohoto důvodu bude proveden výpočet transferové ceny prostřednictvím metody ceny při opětovném prodeji (RPM). Tato metoda byla zvolena z daných možností a informací, které byly k dispozici, jako nejvhodnější.

Jak již bylo uvedeno vysvětleno v druhé kapitole této práce, metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt (služba) nakoupený od spojeného podniku prodáván nezávislému podniku. Cena při opětovném prodeji je snížena o přiměřené cenové rozpětí (obchodní marži), které představuje částku, ze které by se opětovný prodejce snažil pokrýt své náklady a dosáhnout přiměřeného zisku.

Transferovou cenu pak lze stanovit výpočtem:

$$\text{transferová cena} = \text{konečná cena} \times (1 - \text{obchodní marže})$$

Aby byla k dispozici všechna potřebná data, je třeba, aby společnost vedla velmi přesnou analytickou evidenci nákladů a příjmů. Všechna data jsou výstupem srovnatelných transakcí s nezávislými subjekty za rok 2019.

Z analytických údajů, které má společnost k dispozici lze zjistit, že společnost za zkoumaný rok odpracovala s daným strojem 1.152 pracovních hodin. Příjmy z pronájmu tohoto stroje za sledované období činily 3.286.656 Kč. Průměrná cena jedné hodiny stroje pro nezávislé subjekty je tedy 2.853 Kč.

Obchodní marže se v tomto případě skládá z následujících nákladů:

- náklady na provozní hmoty,
- náklady na ostatní provozní kapaliny,
- mzdové náklady obsluhy stroje,
- náhradní díly,
- opravy,
- náklady na zákonná povolení,
- povinné ručení,
- ostatní provozní náklady (nájem parkovacího stání, účetní a fakturační služby, služby obchodního zástupce, školení zaměstnanců),
- požadovaný zisk.

Kalkulace nákladů Lxxxxxxx, r.v. 2005		
<i>Náklad</i>	<i>Roční suma nákladů na stroj</i>	<i>Hodinová suma nákladů (roční suma / 1.152 hod)</i>
náklady na provozní hmoty	580.608 Kč	504 Kč
náklady na ostatní provozní kapaliny	148.542 Kč	129 Kč
mzdové náklady	401.357 Kč	348 Kč
opravy včetně náhradních dílů	265.821 Kč	231 Kč
náklady na zákonná povolení	24.000 Kč	21 Kč
povinné ručení	5.481 Kč	5 Kč
ostatní provozní náklady	86.258 Kč	75 Kč
Σ	1.512.067 Kč	1.313 Kč

Tabulka 10: Kalkulace nákladů Lxxxxxxx, vlastní zpracování, 2020

Suma nákladů v procentuálním vyjádření hodinové sazby je rovna **46%**.

Pro zjištění požadované míry zisku byla provedena analýza míry zisku z pronájmu ostatních strojů. Pro srovnání bylo použito 9 strojů obdobného typu a povahy v majetku firmy A.J. s.r.o.

Výsledky analýzy:

stroj	% míra zisku
Stroj č.1	31,2 %
Stroj č.2	25,6 %
Stroj č.3	28,6 %
Stroj č.4	30,3 %
Stroj č.5	30,7 %
Stroj č.6	22,9 %
Stroj č.7	26,6 %
Stroj č.8	32,4%
Stroj č. 9	29,8 %
Σ průměr	28,7 %

Obchodní marže je rovna součtu nákladů a požadovaného zisku tj. $46 \% + 28,7 \% = 74,7\%$.

Transferová cena = konečná cena x (1- obchodní marže)

Transferová cena = $2.853 \times (1 - 0,747) = 722 \text{ Kč / hod}$

Aktuálně nastavená transferová cena za pronájem stroje Lxxxxxxx, r.v. 2005 je ve vybrané společnosti stanovena na 650 Kč/hod. Poměrně malý výsledný rozdíl ve vypočtené a aktuálně nastavené ceně i přes skutečnost, že skladbu ceny dosud nikdo podrobně nezkoumal, lze přisuzovat dlouhodobým zkušenostem jednatele a jeho perfektní znalosti oboru a cen nákladů. Zjištěná cena odpovídá nízké míře rizika dle analýzy rizik a minimálním nákladům spojeným s povahou poskytované služby a smluvním podmínkám.

6.2 Komparace doporučeného a aktuálního nastavení ve vybrané společnosti

Sdílení licence pro účetní a skladový software Sxxx

Dle návrhu dokumentace k transferovým cenám byl stanoven výpočet ceny, který představuje skutečný podíl společnosti C.C.M. s.r.o. na sdílené licenci účetního a skladového software. Bylo stanoveno účtování 1x ročně na základě obratu za uplynulý kalendářní rok.

Aktuálně je ve zkoumané společnosti nastaveno sdílení licenčních poplatků ve výši 50% každé ze společností, což neodpovídá jak podílu využívaných služeb dané licence, tak jejímu skutečnému využití. Po implementaci návrhu v dokumentaci bude dílčí fakturace odpovídat skutečnému využití.

Poskytování účetních a administrativních služeb

Na základě dokumentace k transferovým cenám byla stanovena cena 20 Kč za jednu položku vedení účetnictví. Spolu s přírůžkou 20% za administrativní úkony je cena jedné účtované položky vedení účetnictví 24 Kč.

Za zpracování daňových přiznání byly metodou srovnatelné nezávislé ceny (CUP) stanoveny následující ceny:

<i>Typ přiznání</i>	<i>Cena</i>
Přiznání k dani z příjmů právnických osob	1.500 Kč
Přiznání k dani z přidané hodnoty	500 Kč
Přiznání k silniční dani	500 Kč (do 3 vozů, každý další vůz +50 Kč)

Tabulka 11: Ocenění zpracování daňových přiznání, vlastní zpracování 2020

Doposud ve zkoumané společnosti nebyla problematika transferových cen v této oblasti řešena a sdílení těchto služeb nebylo mezi společnostmi žádným způsobem kvantifikováno.

Implementace návrhu správně ocení služby, které jsou poskytovány společností A.J. s.r.o..

Pronájem podnikatelských prostor o velikosti 35m²

Na základě metodiky stanovené v návrhu dokumentace k transferovým cenám je cena této transakce dána interním cenovým plánem jednotlivých komerčních prostor, které se nacházejí v areálu firmy A.J. s.r.o..

Aktuálně je tato transferová cena ve zkoumané společnosti nastavena zcela v souladu s návrhem.

Poskytnutí krátkodobé půjčky

Návrh dokumentace k transferovým cenám stanovuje, že úrok dané půjčky bude zjišťován za pomoci průměru 3 dostupných úrokových sazeb v daném časovém horizontu a za shodných podmínek.

Nyní je tento úrok ve zkoumané společnosti nastaven jako aktuální úroková sazba, kterou poskytuje banka Mxxxx, u které má společnost A.J. s.r.o. vedeny účty. Vzhledem k relativní vyrovnanosti nabízených úrokových sazeb lze předpokládat pouze drobnou odchylku od ceny zjištěné metodikou, která je navržena v dokumentaci.

7. Kvantifikace daňových dopadů při chybném nastavení transferových cen

Z výše zkoumaných plnění byl vybrán jako posuzovaný vzorek pronájem stroje mezi právnickou osobou A.J. s.r.o. a podnikající fyzickou osobou B.J.. Důvodem je jednak hodnota ostatních jednotlivých plnění mezi spojenými osobami, která by byla v této hypotéze nedostatečná a její výsledky by pravděpodobně měly jen minimální dopad na finanční výkazy a daňovou povinnost společnosti A.J. s.r.o. a za druhé skutečnost, že již prvotním úmyslem praktické části této práce bylo kvantifikovat dopady nastavení transferových cen mezi právnickou a fyzickou osobou vzhledem k rozdílným sazbám daně z příjmů i různým způsobům stanovení daňového základu.

Jako výchozí vzorek byly tedy vybrány účetní výkazy společnosti A.J. s.r.o. a fyzické osoby B.J. za rok 2018. Pro potřeby hypotézy bude hodnota sumy rovnající se transferové ceně za pronájem strojů za celý zkoumaný rok v prvním případě zvýšena a v druhém snížena o 20% z původní sumy. Následně budou kvantifikovány daňové dopady těchto úprav a bude provedena deskripce dopadů na ostatní finanční výkazy obou společností.

Pro potřeby zachování obchodního tajemství a citlivých údajů jsou vstupní údaje přepočítány koeficientem 1,x a nezaznamenávají tak skutečný stav. Tato skutečnost není pro interpretaci výsledku zkoumání nijak podstatná.

Výchozí účetní výkazy právnické osoby A.J. s.r.o. k 31.12.2018:

Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31.12.2018				
	AKTIVA	Běžné účetní období		
		Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	73.709	-13.389	60.321
B.	Dlouhodobý majetek	52.475	-13.389	39.086
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	52.475	-13.389	39.086
C.	Oběžná aktiva	21.235	0	21.235
C.I.	Zásoby	3.325	0	3.325
C.II.	Pohledávky	4.098	0	4.098

C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	4.098	0	4.098
C.IV.	Peněžní prostředky	13.812	0	13.812

Tabulka 12: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o.- Aktiva, vlastní zpracování

	PASIVA	Běžné úč.období
	PASIVA CELKEM	60.321
A.	Vlastní kapitál	19.998
A.I.	Základní kapitál	200
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	5.370
A.III.	Fondy ze zisku	20
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	9.410
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	4.998
B.+C.	Cizí zdroje	39.928
B.	Rezervy	4.000
C.	Závazky	35.928
C.I.	Dlouhodobé závazky	967
C.II.	Krátkodobé závazky	34.961
D.	Časové rozlišení pasiv	395

Tabulka 13: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o.- Pasiva, vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu k 31.12.2018		
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	33.749
II.	Tržby za prodej zboží	16.657
A.	Výkonová spotřeba	32.166
D.	Osobní náklady	2.311
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	6.055
III.	Ostatní provozní výnosy	335
F.	Ostatní provozní náklady	4.741
	Provozní výsledek hospodaření	5.469
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	4

J.	Nákladové úroky a podobné náklady	55
VII.	Ostatní finanční výnosy	23
K.	Ostatní finanční náklady	114
	Finanční výsledek hospodaření	-141
	Výsledek hospodaření před zdaněním	5.328
L.	Daň z příjmů	330
	Výsledek hospodaření po zdanění	4.998
	Výsledek hospodaření za účetní období	4.998
	Čistý obrat za účetní období	50.768

Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty v tis Kč k 31.12.2018 A.J. s.r.o., vlastní zpracování

Výchozí výběr údajů z daňové evidence podnikající fyzické osoby B.J.

Příjmy podle § 7 zákona	2.593.078
Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	1.871.389
Základ daně	721.689
Daň celkem	83.400
Peněžní prostředky na bank. účtech	534.702
Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček	3.062.372

Tabulka 15: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018, vlastní zpracování

Z interních výkazů společnosti o provozu stroje bylo zjištěno, že transakce mezi spojenými osobami, které byly účtovány stanovenou transferovou cenou, byly provedeny za zkoumaný rok 2018 v souhrnné výši **1.956.892 Kč**.

Při výchozím nastavení transferových cen činil součet daňových povinností obou společností:

$$\underline{330 + 83 = 413 \text{ tis Kč}}$$

7.1 Úprava hodnoty transferové ceny o -20%

Při výchozím nastavení transferových cen byl objem závislých transakcí 1.956.892 Kč.

Při předpokladu snížení transferových cen o 20% je nový objem transakcí 1.565.514 Kč a rozdíl v ceně za pronájem strojů z pohledu právnické osoby A.J. s.r.o. -391.378 Kč.

Pro potřeby této hypotézy budeme předpokládat, že veškeré závazky a pohledávky plynoucí z úpravy byly současně ve stejném období uhrazeny.

Z pohledu právnické osoby budou upravené finanční výkazy následovné:

Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31.12.2018 – Úprava -20%						
	AKTIVA	Běžné účetní období			Hodnota úpravy	Netto
		Brutto	Korekce	Netto		
	AKTIVA CELKEM	73.709	-13.389	60.321	+391	60.712
B.	Dlouhodobý majetek	52.475	-13.389	39.086		39.086
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	52.475	-13.389	39.086		39.086
C.	Oběžná aktiva	21.235	0	21.235	+391	21.626
C.I.	Zásoby	3.325	0	3.325		3.325
C.II.	Pohledávky	4.098	0	4.098		4.098
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	4.098	0	4.098		4.098
C.IV.	Peněžní prostředky	13.812	0	13.812	+391	14.203

Tabulka 16: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě -20% T.C. - Aktiva, vlastní zpracování

	PASIVA	Běžné úč.období	Hodnota úpravy	Netto
	PASIVA CELKEM	60.321	+391	60.712
A.	Vlastní kapitál	19.998	+317	20.315
A.I.	Základní kapitál	200		200
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	5.370		5.370
A.III.	Fondy ze zisku	20		20
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	9.410		9.410
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	4.998	+317	5.315
B.+C.	Cizí zdroje	39.928	+74	40.002
B.	Rezervy	4.000		4.000
C.	Závazky	35.928	+74	36.002
C.I.	Dlouhodobé závazky	967		967
C.II.	Krátkodobé závazky	34.961	+74	36.002

D.	Časové rozlišení pasiv	395		395
----	------------------------	-----	--	-----

Tabulka 17: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě -20% T.C. - Pasiva, vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu k 31.12.2018 Úprava -20%			Hodnota úpravy	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	33.749		33.749
II.	Tržby za prodej zboží	16.657		16.657
A.	Výkonová spotřeba	32.166	-391	31.775
D.	Osobní náklady	2.311		2.311
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	6.055		6.055
III.	Ostatní provozní výnosy	335		335
F.	Ostatní provozní náklady	4.741		4.741
	Provozní výsledek hospodaření	5.469	+391	5.860
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	4		4
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	55		55
VII.	Ostatní finanční výnosy	23		23
K.	Ostatní finanční náklady	114		114
	Finanční výsledek hospodaření	-141		-141
	Výsledek hospodaření před zdaněním	5.328	+391	5.719
L.	Daň z příjmů	330	+74	404
	Výsledek hospodaření po zdanění	4.998		5.315
	Výsledek hospodaření za účetní období	4.998		5.315

Tabulka 18: Výkaz zisku a ztráty v tis Kč k 31.12.2018 A.J. s.r.o. po úpravě -20% T.C., vlastní zpracování

Při snížení transferové ceny o 20% z výchozí hodnoty dochází ke snížení nákladů účtovaných v účtové třídě 518xxx a tedy výkonové spotřeby ve výkazu zisku a ztráty o 391.378 Kč. O tuto částku se zvyšuje hodnota provozního výsledku hospodaření a výsledku hospodaření před zdaněním.

Následně je proveden výpočet daňové povinnosti, který reflektuje úpravy výsledku hospodaření shodně jako ve výchozím případě. Konkrétně výši nedaňových nákladů, úpravu

o rozdíl účetních a daňových odpisů hmotného majetku a hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění. Rozdíl v daňové povinnosti je vypočten ve výši +74.000 Kč.

Úprava provozního výsledku hospodaření a výše daně z příjmů mění hodnoty rozvahy, konkrétně v těchto položkách:

- Oběžná aktiva / Peněžní prostředky - úprava + 391 tis Kč spočívá v nižší úhradě za poskytnuté služby pronájmu strojů a tedy navýšení peněžních prostředků na bankovním účtu,
- Vlastní kapitál / Výsledek hospodaření běžného období – úprava + 317 tis Kč reflektuje zvýšení výsledku hospodaření v běžném období s odečtením daňové povinnosti ve výši 74 tis Kč,
- Cizí zdroje / Závazky / Krátkodobé závazky – úprava + 74 tis Kč vyjadřuje zvýšení daňové povinnosti poplatníka daně z příjmů.

Z pohledu podnikající fyzické osoby bude výběr údajů z daňové evidence vypadat takto:

Výběr údajů / Úprava – 20%		hodnota úpravy	
Příjmy podle § 7 zákona	2.593.078	-391.378	2.201.700
Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	1.871.389		1.871.389
Základ daně	721.689	-391.378	330.311
Daň celkem po uplatnění slev	83.400	-58.695	24.705
Peněžní prostředky na bank. účtech	534.702	+58.695	593.397
Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček	3.062.372		3.062.372

Tabulka 19: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 po úpravě -20% T.C., vlastní zpracování

Po úpravě hodnoty transferové ceny dochází ke snížení zdanitelného příjmu o částku 391.378 Kč, odpovídající 20% úpravě. O totožnou částku se snižuje základ daně, v tomto případě je počítáno se situací, že všechny vzniklé pohledávky byly v roce 2018 uhrazeny. Samotná daň se po uplatnění slevy na poplatníka snižuje na částku 24.705 Kč a díky tomu roste zůstatek na

bankovním účtu o 58.695 Kč.

V případě snížení transferové ceny o 20% tedy dochází k navýšení daňové povinnosti právnické osoby o 74.000 Kč a snížení daňové povinnosti fyzické osoby o 58.695 Kč.

Celkem tedy úprava transferových cen o -20% vyvolá změnu v součtu daňových povinností obou společností ve výši:

$$\underline{\text{součet daňových povinností} - 404 + 25 = 429 \text{ tis Kč}}$$

$$\underline{\text{změna ve výši daňových povinností} - 74 - 58 = +16 \text{ tis Kč}}$$

	Daňová povinnost	% změna
Původní hodnota transferových cen	413 tis Kč	
Původní hodnota transferových cen -20%	429 tis Kč	+ 3,9%

Tabulka 20: Kvantifikace změn daňové povinnosti, po úpravě -20% T.C., vlastní zpracování

Závěr: Snížení hodnoty transferových cen o 20% vyvolá zvýšení souhrnné daňové povinnosti o 3,9%.

7.2 Úprava hodnoty transferové ceny o + 20%

Při výchozím nastavení transferových cen byl objem závislých transakcí 1.956.892 Kč.

Při předpokladu zvýšení transferových cen o 20% je nový objem transakcí 2.348.270 Kč a rozdíl v ceně za pronájem strojů z pohledu právnické osoby A.J. s.r.o. +391.378 Kč.

Pro potřeby této hypotézy budeme předpokládat, že veškeré závazky a pohledávky plynoucí z úpravy byly současně ve stejném období uhrazeny.

Z pohledu právnické osoby budou upravené finanční výkazy následovně:

Rozvaha ve zkráceném rozsahu k 31.12.2018 – Úprava +20%						
	AKTIVA	Běžné účetní období			Hodnota úpravy	Netto
		Brutto	Korekce	Netto		
	AKTIVA CELKEM	73.709	-13.389	60.321	-391	59.930
B.	Dlouhodobý majetek	52.475	-13.389	39.086		39.086
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	52.475	-13.389	39.086		39.086
C.	Oběžná aktiva	21.235	0	21.235	-391	20.844
C.I.	Zásoby	3.325	0	3.325		3.325
C.II.	Pohledávky	4.098	0	4.098		4.098
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	4.098	0	4.098		4.098
C.IV.	Peněžní prostředky	13.812	0	13.812	-391	13.421

Tabulka 21: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě + 20% T.C.- Aktiva, vlastní zpracování

	PASIVA	Běžné úč.období	Hodnota úpravy	Netto
	PASIVA CELKEM	60.321	-391	59.930
A.	Vlastní kapitál	19.998	-317	19.681
A.I.	Základní kapitál	200		200
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	5.370		5.370
A.III.	Fondy ze zisku	20		20
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	9.410		9.410
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	4.998	-317	4.681
B.+C.	Cizí zdroje	39.928	-74	39.854
B.	Rezervy	4.000		4.000
C.	Závazky	35.928	-74	35.854
C.I.	Dlouhodobé závazky	967		967
C.II.	Krátkodobé závazky	34.961	-74	34.887
D.	Časové rozlišení pasiv	395		395

Tabulka 22: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě +20% T.C. - Pasiva, vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu k 31.12.2018 Úprava +20%			Hodnota úpravy	
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	33.749		33.749
II.	Tržby za prodej zboží	16.657		16.657
A.	Výkonová spotřeba	32.166	+391	32.557
D.	Osobní náklady	2.311		2.311
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	6.055		6.055
III.	Ostatní provozní výnosy	335		335
F.	Ostatní provozní náklady	4.741		4.741
	Provozní výsledek hospodaření	5.469	-391	5.078
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	4		4
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	55		55
VII.	Ostatní finanční výnosy	23		23
K.	Ostatní finanční náklady	114		114
	Finanční výsledek hospodaření	-141		-141
	Výsledek hospodaření před zdaněním	5.328	-391	4.937
L.	Daň z příjmů	330	-74	256
	Výsledek hospodaření po zdanění	4.998		4.681
	Výsledek hospodaření za účetní období	4.998		4.681

Tabulka 23: Výkaz zisku a ztráty v tis Kč k 31.12.2018 A.J. s.r.o. po úpravě +20% T.C., vlastní zpracování

Při zvýšení transferové ceny o 20% z výchozí hodnoty dochází ke zvýšení nákladů účtovaných v účtové třídě 518xxx a tedy výkonové spotřeby ve výkazu zisku a ztráty o 391.378 Kč. O tuto částku se snižuje hodnota provozního výsledku hospodaření a výsledku hospodaření před zdaněním.

Následně je proveden výpočet daňové povinnosti, který reflektuje úpravy výsledku hospodaření shodně jako ve výchozím případě. Konkrétně výši nedaňových nákladů, úpravu o rozdíl účetních a daňových odpisů hmotného majetku a hodnotu poskytnutých bezúplatných plnění. Rozdíl v daňové povinnosti je vypočten ve výši -74.000 Kč.

Úprava provozního výsledku hospodaření a výše daně z příjmů mění hodnoty rozvahy, konkrétně v těchto položkách:

- Oběžná aktiva / Peněžní prostředky - úprava - 391 tis Kč spočívá ve vyšší úhradě za poskytnuté služby pronájmu strojů a tedy snížení peněžních prostředků na bankovním účtu,
- Vlastní kapitál / Výsledek hospodaření běžného období – úprava - 317 tis Kč reflektuje snížení výsledku hospodaření v běžném období s rozdílem daňové povinnosti ve výši 74 tis Kč,
- Cizí zdroje / Závazky / Krátkodobé závazky – úprava - 74 tis Kč vyjadřuje snížení daňové povinnosti poplatníka daně z příjmů.

Z pohledu podnikající fyzické osoby bude výběr údajů z daňové evidence vypadat takto:

Výběr údajů / Úprava + 20%		hodnota úpravy	
Příjmy podle § 7 zákona	2.593.078	+391.378	2.984.456
Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	1.871.389		1.871.389
Základ daně	721.689	+391.378	1.113.067
Daň celkem po uplatnění slev	83.400	+58.695	142.110
Peněžní prostředky na bank. účtech	534.702	-58.695	475.992
Pohledávky včetně poskytnutých úvěrů a zápůjček	3.062.372		3.062.372

Tabulka 24: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 po úpravě +20% T.C., vlastní zpracování

Po úpravě hodnoty transferové ceny dochází ke zvýšení zdanitelného příjmu o částku 391.378 Kč, odpovídající 20% úpravě. O totožnou částku se zvyšuje základ daně, v tomto případě je počítáno se situací, že všechny vzniklé pohledávky byly v roce 2018 uhrazeny. Samotná daň se po uplatnění slevy na poplatníka zvyšuje na částku 142.110 Kč a díky tomu se snižuje zůstatek na bankovním účtu o 58.695 Kč.

V případě zvýšení transferové ceny o 20% tedy dochází ke snížení daňové povinnosti právnické osoby o 74.000 Kč a zvýšení daňové povinnosti fyzické osoby o 58.695 Kč.

Celkem tedy úprava transferových cen o +20% vyvolá změnu v součtu daňových povinností obou společností ve výši:

$$\underline{\text{součet daňových povinností } 256 + 142 = 398 \text{ tis Kč}}$$

$$\underline{\text{změna ve výši daňových povinností } -74 + 58 = -16 \text{ tis Kč}}$$

	Daňová povinnost	% změna
Původní hodnota transferových cen	413 tis Kč	
Původní hodnota transferových cen +20%	398 tis Kč	- 3,6 %

Tabulka 25: Kvantifikace změn daňové povinnosti, po úpravě +20% T.C., vlastní zpracování

Závěr: Zvýšení hodnoty transferových cen o 20% vyvolá snížení souhrnné daňové povinnosti o 3,6%.

7.3 Úprava hodnoty transferové ceny o + 20%, za podmínky úhrady 75% závazků

Z výše uvedených výpočtů je zcela jasné, že v případě transakcí mezi podnikající fyzickou osobou a právnickou osobou, je pro skupinu spojených osob výhodné v rámci legálních možností tlačit transferovou cenu služby poskytované fyzickou osobou právnické osobě k co nejvyšší přijatelné cenové hranici.

Vzhledem k rozdílnému postupu při stanovení základu daně u právnických a fyzických osob se však nabízí ještě další možnost, jak souhrnnou daňovou povinnost snížit. Tato varianta je nicméně již na hranici agresivní daňové optimalizace. Základem daně z příjmů právnických osob v České republice je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Z tohoto pohledu se ve výkazu zisku a ztráty právnické osoby A.J. s.r.o., zpracovaného v bodě 7.2, ze kterého se stanovuje samotná daňová povinnost, nic nemění. Daňová povinnost tedy zůstává stejná ve výši 256 tis Kč.

Situace však nebude stejná u podnikající fyzické osoby. Základem daně je částka, o kterou

zdanitelné příjmy dosažené poplatníkem ve zdaňovacím období (kalendářní rok), přesahují daňové výdaje. Nicméně se na rozdíl od právnické osoby jedná o skutečný okamžik, kdy byly příjmy inkasovány. Tedy do základu daně vstupují pouze ta plnění, která byla skutečně zaplacená. V této modelové situaci kdy objem transakcí mezi spojenými osobami činil 2.348.270 Kč, ale v tomto roce bylo uhrazeno pouze 75% pohledávek, je tedy základem daně podnikající fyzické osoby částka 1.761.203 Kč.

Výběr údajů / Úprava + 20% a úhrada 75% pohledávek		hodnota úpravy	
Příjmy podle § 7 zákona	2.593.078	+391.378 – (0,25x2.348.270)	2.397.389
Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	1.871.389		1.871.389
Základ daně	721.689	-195.689	526.000
Daň celkem po uplatnění slev	83.400	-29.340	54.060

Tabulka 26: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 po úpravě +20% T.C. a úhrady 75% objemu, vlastní zpracování

Po úpravě hodnoty transferové ceny dochází ke zvýšení zdanitelného příjmu o částku 391.378 Kč, odpovídající 20% úpravě, ale současně při úhradě pouze 75% pohledávek od A.J. s.r.o. dochází ke snížení daňového základu o 587.068 Kč (2.348.270 x 0,25). Daň se po uplatnění slevy na poplatníka snižuje na částku 54.060 Kč.

V případě zvýšení transferové ceny o 20% a současně úhradě pouze 75% objemu realizovaných transakcí tedy dochází jak ke snížení daňové povinnosti právnické osoby o 74.000 Kč, tak ke snížení daňové povinnosti fyzické osoby o 29.340 Kč.

Celkem tedy úprava transferových cen o +20% a současně úhradě pouze 75% objemu realizovaných transakcí vyvolá změnu v součtu daňových povinností obou společností ve výši:

$$\underline{\text{součet daňových povinností } 256 + 54 = \mathbf{310 \text{ tis Kč}}}$$

$$\underline{\text{změna ve výši daňových povinností } -74 -29 = \mathbf{-103 \text{ tis Kč}}}$$

	Daňová povinnost	% změna
Původní hodnota transferových cen	413 tis Kč	
Původní hodnota transferových cen +20% a úhrada 75% realizovaných transakcí	310 tis Kč	- 25 %

Tabulka 27: Kvantifikace změn daňové povinnosti, po úpravě +20% T.C. a úhradě 75% objemu, vlastní zpracování

Závěr: Zvýšení hodnoty transferových cen o 20% a současná úhrada pouze 75% objemu realizovaných transakcí vyvolá snížení souhrnné daňové povinnosti o 25%.

Obdobné snížení lze využít i při správném nastavení transferových cen, tedy cen ve výchozí tabulce, za předpokladu opět pouze částečné úhrady. Úhrn transakcí mezi spojenými osobami byl vyčíslen na hodnotu 1.956.892 Kč.

Původní transferové ceny, úhrada 75% objemu		Úhrada 75% objemu transakcí
Příjmy podle § 7 zákona	2.593.078	2.103.855
Výdaje související s příjmy podle § 7 zákona	1.871.389	1.871.389
Základ daně	721.689	232.466
Daň celkem	83.400	10.020

Tabulka 28: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 při úhradě 75% objemu, vlastní zpracování

V tomto případě při zachování nastavení transferových cen, ale při úhradě pouze 75% objemu realizovaných transakcí se sníží daňová povinnost o 73.380 Kč.

Daňová povinnost právnické osoby zůstává stejná, tedy 330 tis Kč.

$$\underline{\text{součet daňových povinností } 330 + 10 = 340 \text{ tis Kč}}$$

$$\underline{\text{změna ve výši daňových povinností } 0 - 73 = -73 \text{ tis Kč}}$$

	Daňová povinnost	% změna
Původní hodnota transferových cen	413 tis Kč	
Původní hodnota transferových cen a úhrada 75% realizovaných transakcí	340 tis Kč	- 17,7 %

Tabulka 29: Kvantifikace změn daňové povinnosti, při úhradě 75% objemu, vlastní zpracování

Závěr: Zachování transferových cen v původním nastavení a současná úhrada pouze 75% objemu realizovaných transakcí vyvolá snížení souhrnné daňové povinnosti o 17,7%.

Tato situace samozřejmě daňovou povinnost v původní výši nezruší, nicméně ji poměrně efektivně odloží či ji umožní rozložit do delšího časového období.

Obdobně lze uvažovat v situaci, kdy fyzická osoba má možnost uplatnit širší varianty slev na dani nebo snížení daňového základu či vede daňovou evidenci a uplatňuje výdaje paušálem. Relokace zdanitelných příjmů potom skutečně může generovat nezanedbatelné snížení skutečné daňové povinnosti, přičemž tato problematika není správcem daně nijak konkrétně ošetřena.

Obdobná zjištění lze aplikovat také na rozložení zisku ke zdanění mezi spojené právnické osoby, kdy jedna z nich vykazuje daňovou ztrátu.

8. Vyhodnocení dotazování GFŘ k problematice transferových cen

V návaznosti na zkoumané téma v praktické části, tedy na problematiku transferových cen z pohledu spojených právnických osob a podnikajících fyzických osob, bylo vzneseno několik doplňujících dotazů na Generální finanční ředitelství (dále „GFŘ“), které se velmi ochotně vyjádřilo, za což patří odpovědným pracovníkům velký dík.

Níže budou interpretovány jednotlivé dotazy a odpovědi GFŘ spolu s komentářem autora.

Jak velká byla v uplynulých letech suma doměřené daně, zvýšení základu daně a snížení daňové ztráty z titulu převodních cen?

Jako odpověď na tuto otázku zaslalo GFŘ tabulku, kterou již v minulosti zpracovávalo pro podobný dotaz. Obsahem tabulky jsou sumy doměřené daně, zvýšeného základu daně a snížení daňové ztráty. Tyto sumy byly doměřeny na základě ukončených daňových kontrol a postupů k odstranění pochybností z titulu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (z titulu převodních cen), a to jednotlivě za roky 2014-2019.

Z uvedené sumy doměřené daně, zvýšení základu daně a snížení daňové ztráty lze předpokládat, že finanční správa věnuje problematice transferových cen zvýšenou pozornost v rámci daňových kontrol.

<i>Rok</i>	<i>Doměřená daň</i>	<i>Zvýšení základu daně</i>	<i>Snížení daňové ztráty</i>
2014	59.402.410	259.612.320	244.221.586
2015	446.263.377	2.431.935.440	390.970.153
2016	886.116.252	4.783.203.802	8.502.980.932
2017	189.426.141	1.047.736.706	216.256.686
2018	1.215.780.302	5.345.882.863	12.692.002.401
2019	355.727.959	2.003.023.023	1.127.107.607

Tabulka 30: Suma doměřené daně, zvýšení daňového základu a snížení daňové ztráty 2014-2019, vlastní zpracování na základě údajů GFŘ, 2020

Kolik bylo za období (zcela na Vás jaká období máte k dispozici a jste ochotni poskytnout) podáno žádostí o závazné posouzení transferové ceny od podnikatelských subjektů?

Generální finanční ředitelství poskytlo jako odpověď na tuto otázku data o počtu podaných závazných posouzení daňovými subjekty za roky 2006-2019.

V žádosti o závazné posouzení je správce daně žádán o vyjádření se ke stanoveným transferovým cenám daňovým subjektem. Dokumentace pro potřeby tohoto řízení musí být průkazná, poplatník musí doložit všechny skutečnosti, které budou mít vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny a nezřídka obsahuje i znalecký posudek neboť vyjádření daňového úřadu je pro poplatníka již závazné. Žádost je zpoplatněna částkou 10.000 Kč.

Z výše uvedených důvodů bylo možné předpokládat, že počet podaných žádostí bude v řádech desítek, což bylo Generálním finančním ředitelstvím potvrzeno.



Data za rok 2019 v sobě obsahují už i žádosti dle §38nd (jednotky kusů)

Obrázek 3: Vývoj závazných posouzení, zpracování GFŘ

Kontroluje finanční úřad přímo stanovení transferových cen a jejich správnost, nebo je to posuzováno komplexně při kontrole daně z příjmů?

Z odpovědi GFŘ vyplynulo, že transferové ceny jsou kontrolovány v rámci obou řízení. Na základě rizikových analýz provádí správce daně cíleně zaměřená místní šetření či daňové kontroly na převodní ceny a současně v rámci komplexních kontrol daně z příjmů bývá, dle vyjádření GFŘ, běžně prověřována i oblast převodních cen.

Má finanční úřad nějaké pomocné mechanismy, jak „vytipovat“ subjekty, u kterých bude transferové ceny kontrolovat nebo vychází čistě z přílohy daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob o přehledu transakcí se spojenými osobami?

GFŘ zpracovává rizikovou analýzu, z níž se vybírají subjekty ke kontrole. Jedním ze vstupů jsou i data ze zmiňovaných příloh, ale i data z Country by Country Reporting (DAC IV) či výměny Tax Rulings dle DAC III a další.

Novelou č.305/2017 Sb. byla do zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů transponována směrnice 2016/881/EU (tzv. DAC IV), která mění směrnici 2011/16/EU. Tato novela zavádí povinnou automatickou výměnu informací zpráv podle zemí mezi členskými státy EU. Povinnost podávání zpráv podle zemí se vztahuje jak na nadnárodní skupiny podniků, jejichž nejvyšší mateřská entita se nachází v Evropské unii, tak i na skupiny, které jsou řízeny ze třetích států. Povinnost sestavovat zprávy podle zemí se týká pouze nadnárodních skupin podniků, jejichž konsolidované výnosy za celou skupinu jsou nejméně 750 mil. EUR. (financnisprava.cz) Tax Rulings dle DAC III obsahuje směrnici 2015/2376/EU o automatické výměně daňových rozhodnutí a předběžné cenové dohody. (ec.europa.eu)

Tyto směrnice jsou zaměřeny primárně na mezinárodní transakce v rámci skupiny.

Byly předmětem doměřené daně, viz první otázka, i transakce mezi podnikající fyzickou osobou a právnickou osobou, ve které je daná FO osobou spojenou, případně zda k této problematice existují nějaká další data?

Dle vyjádření GFŘ není možné k této problematice poskytnout podrobnější data, nicméně kontroly převodních cen se týkají jak právnických tak i fyzických osob a jejich vzájemných vztahů. Nicméně naprostá většina kontrol i úprav převodních cen, co do absolutních čísel, se

bude týkat spíše právnických osob.

Generální finanční ředitelství tímto víceméně potvrzuje zkoumané tvrzení, že transakce mezi podnikající právnickou osobou a spojenou fyzickou osobou jsou v hledáčku finančních úřadů a daňových kontrol pouze minoritní a tato problematika není výrazně řešena.

Jakým způsobem posuzuje a porovnává finanční správa data z aplikace Amadeus, například formou mediánu nebo průměru?

GFŘ uvádí, že většině případů se vychází z mezikvartilového rozpětí – viz Pokyn GFŘ D-34. Mezikvartilové rozpětí reprezentuje oblast hodnot, které má středních 50% hodnot proměnné.

Z výše uvedených výsledků dotazování lze potvrdit, že problematika transferových cen je pro finanční správu rozhodně aktuálním tématem. Nejen pro Českou finanční správu, ale i pro ostatní daňové správy v rámci Evropské unie, která se tomuto tématu věnuje prostřednictvím směrnic a doporučení. Vzhledem k podílu z celkové sumy operací mezi spojenými osobami je pochopitelné, že problematice transferových cen mezi spojenými právnickými osobami v rámci české daňové rezidentury či transferovým cenám mezi právnickou osobou a spojenou fyzickou osobou není věnována přílišná pozornost. Objem těchto transakcí bude skutečně v porovnání s mezinárodními transakcemi zanedbatelný. Přesto jsou i malé a střední firmy, pro které je tato problematika aktuální a její správné nastavení je pro případnou daňovou kontrolu zásadní.

Závěr

Hlavním cílem této práce bylo zpracovat dokumentaci pro tvorbu transferových cen pro vybranou společnost a provést revizi aktuálního nastavení. Tento cíl byl splněn v páté a šesté kapitole této práce. Tato práce byla již od začátku zaměřena na problematiku transferových cen z optiky malých společností spíše než z mezinárodního pohledu a vytvořený návrh dokumentace může posloužit jako vodítko pro jiné malé firmy, které budou v rámci svých transakcí potřebovat nastavit metodiku tvorby transferových cen či obhajobu nastavených cen podpořit právě dokumentací k transferovým cenám. Vzor této dokumentace dosud v rámci virtuálního prostředí chyběl a toto lze považovat za největší praktický přínos této práce.

Kromě samotného návrhu dokumentace byla zpracována metodika pro tvorbu jednotlivých spojených operací v rámci zkoumané společnosti a tohoto nastavení se nyní společnost může dlouhodobě držet.

V závěru práce byla provedena dle stanoveného cíle kvantifikace dopadů nedostatečného či chybného nastavení transferových cen a jejich vlivu na daňovou závěrku, výsledek hospodaření a samotnou daňovou povinnost. Zjištěné výsledky ukázaly možnost optimalizovat prostřednictvím nastavení transferových cen daňovou povinnost či daňovou povinnost jednotlivých subjektů cíleně rozložit.

V rámci práce byla také provedena deskripce právních předpisů spojených s transferovými cenami a byly popsány jednotlivé metody stanovení transferových cen.

Seznam použité literatury

JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky*. Praha: Verlag Dashöfer, [2018]. ISBN 978-80-87963-61-6.

JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Vydání: první. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-176-4.

MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. *Mezinárodní obchodní operace*. 6., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-4874-0.

MAREK, Petr. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2. aktualizované vyd. Praha: Ekopress, 2009, 634 s. ISBN 978-80-86929-49-1.

MARŠÍK, Miloš. *Metody oceňování podniku pro pokročilé: hlubší pohled na vybrané problémy*. Druhé, upravené vydání. Praha: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-42-2.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. Aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: Anag, 2012. ISBN: 978-7263-724-9.

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

STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.

Seznam použitých elektronických zdrojů

BUDILOVÁ, Michaela. *Problematika transferových cen v České republice*. Praha, 2015. [online, citace 10.12.2020]

Dostupné z: <https://vskp.vse.cz/english/51655>

CETTUS. *Riziková analýza*. Praha, 2015. [online, citace 03.11.2020].

Dostupné z: <https://www.cettus.cz/rizikova-analyza/>

INVESTOPIA. *Related-party transaction*. Chicago, 2020. [online, citace 10.11.2020].

Dostupné z <https://www.investopedia.com/terms/r/related-partytransaction.asp>

EPRAVO.CZ. *Cena obvyklá*. Praha, 2016. [online, citace 10.11.2020].

Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/soudni-rozhodnuti/cena-obvykla-101184.html>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Směrnice OECD k převodním cenám*. Praha, 2017. [online, citace 28.10.2020].

Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017-CZ.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn D-322*. Praha, 2009. [online, citace 28.10.2020].

Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Pokyn D-258*. Praha, 2004. [online, citace 28.10.2020].

Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-258.pdf>

IUDICTUM. *Rozsudek 7 Afs 86/2013 – 21*. Praha, 2013. [online, citace 28.10.2020].
Dostupné z: <https://iudictum.cz/22305/7-afs-86-2013-21>

IUDICTUM. *Rozsudek 1 Afs 101/2012 – 31*. Praha, 2012. [online, citace 28.10.2020].
Dostupné z: <https://iudictum.cz/19672/1-afs-101-2012-31>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zákon č. 235/2004 Sb.* Praha, 2004.
[online, citace 10.11.2020].

Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2004/zakon-c-235-2004-sb-3570>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zákon č. 586/1992 Sb.* Praha, 1992.
[online, citace 10.11.2020].

Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1992/zakon-c-586-1992-sb-3351>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zákon č. 151/1997 Sb.* Praha, 1997.
[online, citace 10.11.2020].

Dostupné z <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1997/zakon-c-151-1997-sb-uz-3429>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Pokyn D-334*. Praha, 2009.[online, citace 03.11.2020].

Dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Finanční zpravodaj č.7/2010*. ISSN-0322-9653 Praha, 2010.[online, citace 03.11.2020].

Dostupné z <https://www.mfcr.cz>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Finanční zpravodaj č.5/2019*. ISSN-2464-5540 Praha, 2019.[online, citace 03.11.2020].

Dostupné z <https://www.mfcr.cz>

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Rozsudek jménem republiky. 5 Afs 126/2019 – 38*. Praha, 2020. [Online, citace 12.10. 2020]

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2019/0126_5Afs_1900038S_2020091809232_2.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Rozsudek jménem republiky. 5 Afs 34/2012-65*. Praha, 2012. [Online, citace 12.10. 2020]

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0034_5Afs_120_20130410142521_prevedeno.pdf

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD. *Rozsudek jménem republiky. 5 Afs 48/2013-272*. Praha, 2013. [Online, citace 12.10. 2020]

Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0048_5Afs_1300272A_prevedeno.pdf

OECD. Revision of Chapters I-III of Transfer Pricing. OECD, 2010. [Online, citace 12.11.2020]

Dostupné z: www.oecd.org/transferpricing

OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 . OECD, 2017. [Online, citace 12.11.2020]

Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

SZMARAGOWSKI, D., NESVAČIL, J. *Daňové a právní aktuality. Jak vypadá kontrola na převodní ceny*. KPMG. 2018. [Online, citace 12.11.2020]

Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/jak-vypada-kontrola-zamerena-na-prevodni-ceny>

VERLAG DASHOFER. *Vyhledávací strategie v dokumentaci k transferovým cenám*. Praha, 2018. [online, citace 10.11.2020].

Dostupné z: <https://www.transferky.cz/33/vyhledavaci-strategie-v-dokumentaci-k-transferovym-cenam-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ei9YpBgLDE-YxrQIQXE0p4E/32/vyhledavani/?query=Z%E1klad+dan%EC+FO>

VINCÍKOVÁ, Hana. *Transferové ceny v účetnictví a daních*. Praha, 2013. [online, citace 10.12.2020].

Dostupné z: <https://theses.cz/id/4vt6h6/?lang=en>

Seznam tabulek

Tabulka 1: Úprava pojmů pro potřeby transferových cen v zákonech ČR.....	16
Tabulka 2: Výsledek hospodaření jednotlivých společností 2017-2019, vlastní zpracování 2020.....	45
Tabulka 3: Obrat jednotlivých společností 2017-2019, vlastní zpracování 2020.....	45
Tabulka 4: Pravděpodobnost výskytu rizika a jeho význam, vlastní zpracování na základě cettus.cz, 2020.....	46
Tabulka 5: Důsledky jednotlivých rizik a jejich význam, vlastní zpracování na základě cettus.cz, 2020.....	47
Tabulka 6: Riziková analýza z pohledu B.J. , vlastní zpracování 2020.....	47
Tabulka 7: Revidovaná riziková analýza z pohledu B.J. , vlastní zpracování, 2020.....	48
Tabulka 8: Riziková analýza z pohledu A.J. s.r.o., vlastní zpracování 2020.....	49
Tabulka 9: Riziková analýza z pohledu C.C.M. s.r.o., vlastní zpracování 2020.....	50
Tabulka 10: Kalkulace nákladů Lxxxxxxx, vlastní zpracování, 2020.....	58
Tabulka 11: Ocenění zpracování daňových přiznání, vlastní zpracování 2020.....	59
Tabulka 12: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o.- Aktiva, vlastní zpracování.....	62
Tabulka 13: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o.- Pasiva, vlastní zpracování.....	62
Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty v tis Kč k 31.12.2018 A.J. s.r.o., vlastní zpracování.....	63
Tabulka 15: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018, vlastní zpracování. 63	
Tabulka 16: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě -20% T.C. - Aktiva, vlastní zpracování.....	64
Tabulka 17: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě -20% T.C. - Pasiva, vlastní zpracování.....	65
Tabulka 18: Výkaz zisku a ztráty v tis Kč k 31.12.2018 A.J. s.r.o. po úpravě -20% T.C., vlastní zpracování.....	65
Tabulka 19: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 po úpravě -20% T.C., vlastní zpracování.....	66
Tabulka 20: Kvantifikace změn daňové povinnosti, po úpravě -20% T.C., vlastní zpracování	67
Tabulka 21: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě + 20% T.C.- Aktiva, vlastní zpracování.....	68
Tabulka 22: Rozvaha k 31.12.2018 v tis Kč A.J. s.r.o. po úpravě +20% T.C. - Pasiva, vlastní zpracování.....	68
Tabulka 23: Výkaz zisku a ztráty v tis Kč k 31.12.2018 A.J. s.r.o. po úpravě +20% T.C., vlastní zpracování.....	69
Tabulka 24: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 po úpravě +20% T.C., vlastní zpracování.....	70
Tabulka 25: Kvantifikace změn daňové povinnosti, po úpravě +20% T.C., vlastní zpracování	71
Tabulka 26: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 po úpravě +20% T.C. a úhrady 75% objemu , vlastní zpracování.....	72
Tabulka 27: Kvantifikace změn daňové povinnosti, po úpravě +20% T.C. a úhradě 75% objemu, vlastní zpracování.....	73
Tabulka 28: Výběr údajů z daňové evidence v Kč FO B.J. k 31.12.2018 při úhradě 75% objemu , vlastní zpracování.....	73

Tabulka 29: Kvantifikace změn daňové povinnosti, při úhradě 75% objemu, vlastní zpracování.....	74
Tabulka 30: Suma doměřené daně, zvýšení daňového základu a snížení daňové ztráty 2014-2019, vlastní zpracování na základě údajů GFŘ, 2020.....	75

Seznam obrázků

Obrázek1.....	1
Obrázek2.....	21
Obrázek3.....	42
Obrázek4.....	74

Seznam použitých zkratk

APA	-	Advanced Pricing Arrangement
BEPS	-	Base Erosion and Profit Shifting (Eroze daňových základů a přesouvání zisků)
CbC	-	Country by Country Reporting
COGS	-	Cost of Goods Sold (Náklady na prodané zboží)
COST+ /CPM	-	Cost Plus Method (Metoda nákladů a přírážky)
CUP	-	Comparable Uncontrolled Price Method (Metoda nezávislé srovnatelné ceny)
CZ-NACE	-	Klasifikace ekonomických činností
ČR	-	Česká republika
DAC	-	Directive on Administrative Cooperation (směrnice o správní spolupráci v oblasti daní)
DPH	-	Daň z přidané hodnoty
DPPO	-	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	-	Daňový řád
EBIT	-	Zisk před úroky a zdaněním
EU	-	Evropská unie
EU TPD	-	Koncept evropské dokumentace k převodním cenám
FÚ	-	Finanční úřad
GFŘ	-	Generální finanční ředitelství
JTPF	-	Joint Transfer Pricing Forum (Společné forum EU o vnitropodnikovém oceňování)
Kč	-	Koruna česká
MF	-	Ministerstvo financí
NSS	-	Nejvyšší správní soud
OECD	-	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PSM	-	Profit split method (Transakční metoda rozdělení zisku)
ROA	-	Rentabilita aktiv
RPM	-	Resale Price Method (Metoda ceny při opětovném prodeji)

SZDZ	-	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
TTNM	-	Transaction Net Margin Method (Transakční metoda čistého rozpětí)
WTO	-	Světová obchodní organizace
ZD	-	Základ daně
ZDP	-	Zákon 586/1992 Sb. o daních z příjmů
ZDPH	-	Zákon 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

Abstrakt

ŠKRDLANTOVÁ, Petra. *Transferové ceny v účetnictví a daních*. Plzeň, 2020. 79 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: transferové ceny, princip tržního odstupu, spojené osoby, závislé transakce

Tato diplomová práce se zaměřuje na problematiku transferových cen včetně deskripce národních i mezinárodních legislativních požadavků. Praktická část práce se zabývá touto problematikou z hlediska vztahu právnické osoby a spojené fyzické osoby, zkoumá situace v rámci České republiky, nikoli z mezinárodního hlediska. Cílem práce je vytvořit funkční model dokumentace k transferovým cenám pro malé firmy a kvantifikovat dopady chybného nastavení transferových cen mezi právnickou osobou a spojenou fyzickou osobou.

Práce je rozdělena do osmi částí, přičemž první až třetí část je věnována rešerši literárních zdrojů k problematice transferových cen, včetně charakteristiky jednotlivých metod stanovení transferových cen a dokumentace k transferovým cenám. Čtvrtá část obsahuje judikáty Nejvyššího správního soudu k problematice transferových cen.

Pátá a šestá část jsou zaměřeny na vybranou zkoumanou společnost. Pro potřeby této společnosti je vytvořen návrh dokumentace k transferovým cenám včetně metodiky k tvorbě transferových cen pro jednotlivé transakce. V sedmé části je provedena kvantifikace dopadů chybně nastavených transferových cen v rámci vztahu právnická osoba a spojená fyzická osoba včetně dopadu na samotnou daňovou povinnost.

Závěrečná osmá část vyhodnocuje rozhovor na problematiku transferových cen se zástupci Generálního finančního ředitelství.

Abstract

ŠKRDLANTOVÁ, Petra. *Transfer Pricing in Accounting and Taxes*. Pilsen, 2020. 79 pgs. Diploma Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: transfer pricing, arm's length principle, related entities, related party transaction

This diploma theses is focused on the issue of transfer pricing, including a description of national and international legislative requirements. The practical part of the thesis deals with this issue in terms of the relationship between a legal entity and a related natural person, the thesis examines the situation in the Czech republic, not from the international perspective. The aim of the thesis is to create a functional model of transfer pricing documentation for small companies and to quantify the effects of incorrect transfer prices setting between legal entity and the related natural person.

The work is divided into eight parts, while the first to third part is devoted to a search of literary sources on the issue of transfer pricing, including the description of individual methods of determining transfer pricing and transfer pricing documentation. The fourth part contains the judgements of the Supreme Administrative Court on the issue of transfer pricing. The fifth and sixth parts are focused on the selected researched company. For the needs of this company a draft transfer pricing documentation is created, including a methodology for creating transfer prices for individual transactions. In the seventh part, the quantification of the effects of incorrectly set transfer prices within the relationship between a legal entity and a related natural person, including the impact of the tax liability itself, is performed.

The final eighth part evaluates the interview on the issue of transfer pricing with representatives of the General Finance Directorate.