



**NSG Morison**

Independent Member of Morison International

## Transferové ceny

noční měra finančních manažerů



Jakubská 2, 110 00, Praha 1, Česká republika

T +420 224 800 930 F +420 224 810 360

E [info@nsgmorison.cz](mailto:info@nsgmorison.cz)

[www.nsgmorison.cz](http://www.nsgmorison.cz)

S postupující globalizací roste nejen počet obchodních transakcí v rámci holdingů nadnárodních společností, ale také požadavky daňových správ na dodržování určitých zákonných pravidel, českou daňovou správu nevyjímaje.

V praxi se nejčastěji jedná o následující transakce mezi spřízněnými společnostmi, na něž jsou uplatňována uvedená pravidla:

- prodeje zboží v rámci koncernu
- úroky z půjček od spojených osob
- IT a manažerské služby
- licenční poplatky

Lze uvést jeden modelový příklad za všechny\*.

Výrobní společnost se sídlem v České republice prodává hotové výrobky své mateřské společnosti z Německa a zároveň je z její strany financována prostřednictvím půjček. Ve smlouvě o půjčce od matky je **stanovena úroková míra** na úrovni 8% a ročně činí úrok z půjčené částky 12 000 000 Kč (půjčka činí 150 mil. Kč). Cena za odebrané výrobky od německé mateřské společnosti je stanovena **pevnou cenou**, která se liší od ceny konkurenčních výrobků o cca 20%. Objem takto předávané produkce činí 80 mil. Kč ročně.

Pokud bude v roce 2010 zahájena daňová kontrola za rok 2008, lze s velkou pravděpodobností očekávat, že jejím předmětem budou také výše uvedené transakce z pohledu cen obvyklých. **Předpokládáme, že na daném místě, čase a riziku bude obvyklý úrok od bankovní instituce 4% a cena produkce pro mateřskou společnost bude skutečně o 20% podhodnocena.** Tyto skutečnosti si může finanční úřad jednoduše ověřit u jiných daňových subjektů. Výrobní společnost nedoložila správci daně podpůrnou dokumentaci ke kalkulaci cen, a to ani na vyžádání během daňové kontroly. Základ daně za dané zdaňovací období pak může být upraven takto:

Rozdíl obvykle placených úroků a úroků sjednaných	6 000 000 Kč
4% ze 150 mil. Kč - 12 mil. Kč	
Rozdíl obvyklé ceny za produkci a ceny sjednané	13 333 333 Kč
80 000 000 / 120 * 20	
<b>Celkem snížení základu daně</b>	<b>19 333 333 Kč</b>
Doměřená daň z příjmů (sazba 21%)	4 060 000 Kč
Penále dle zákona o správě daní a poplatků (20% z doměřené částky)	812 000 Kč
Úroky z prodlení (odhadem, zjednodušeno, 1 rok prodlení)	639 450 Kč
<b>CELKEM DOPLATEK DANĚ Z PŘÍJMŮ</b>	<b>5 511 450 Kč</b>

Důvodem pro takové doměření je neprokázání skutečnosti, že ceny sjednané odpovídají tzv. **principu tržního odstupu** legislativně upraveného v zákoně o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a ve Smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, které Česká republika uzavřela s dalšími státy. Na základě principu tržního odstupu, jehož dodržování upravuje Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“) a Pokyn Ministerstva financí D-258, jsou tzv. „spojené osoby“ povinny stanovit ceny ve svých vzájemných obchodních transakcích na bázi cen obvyklých na trhu.

---

\* Jedná se o zjednodušený příklad, je abstrahováno od funkčních a rizikových rozdílů mezi srovnávanou a nezávislou společností.

## JE TO I NÁŠ PŘÍPAD?

Které transakce naší společnosti patří mezi ty, na které se princip tržního odstupu vztahuje? Pro vyjasnění je důležité ozřejmit některé výše použité pojmy.

### Spojené osoby

Výše uvedené ustanovení ZDP říká, že se jedná o osoby buďto kapitálově anebo jinak spojené.

**Kapitálově spojenými osobami** jsou osoby, které mají alespoň 25% podíl (ať už přímý či nepřímý) na základním kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby či osob. **Jinak spojenými osobami** jsou osoby, kdy se jedna podílí na vedení či kontrole jiné osoby či osob, nebo kdy se osoby blízké podílejí na vedení či kontrole více osob. Jinak spojenými osobami jsou dále osoby ovládající a ovládané, osoby blízké dle definice občanského zákoníku (příbuzný v řadě přímé, sourozenec, manžel, registrovaný partner) a osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně anebo zvýšení daňové ztráty.

### Cena obvyklá

Za cenu obvyklou se považuje cena, za kterou by srovnatelnou transakci realizovaly nezávislé osoby za stejných anebo obdobných podmínek. Pokud nelze zjistit takto srovnatelnou cenu, tak se pro tyto účely použije cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku.

### Princip tržního odstupu

Princip tržního odstupu spočívá v tom, že pokud se ceny v transakcích spojených osob liší od cen obvyklých, musí být tento rozdíl ze strany spojených osob uspokojivě doložen. V opačném případě může správce daně o takto vniklý rozdíl zvýšit základ daně a doměřit daň včetně souvisejícího daňového penále.

Navíc vzniklý rozdíl může být ze strany správce daně kvalifikován jako tzv. „domnělá dividendy“, která je pro zahraniční spojenou osobu sídlící mimo EU a EHP příjmem ze zdroje na území České republiky a bude podléhat zdanění srážkovou daní podle ZDP v návaznosti na Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud nevznikl zákonný nárok na její osvobození. Tato překlasifikace je však částečně omezena na základě Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

## APLIKACE SMĚRNICE OECD

Při obchodování v rámci koncernu nebo při, v českých podmínkách daleko běžnějším, rozhodování o půjčce mezi majitelem a jeho českou dceřinou společností je nejsložitější otázkou, jakým způsobem stanovit cenu nebo výši úroku. Na ni může odpovědět Směrnice OECD, která upravuje princip tržního odstupu, definuje metody pro stanovení převodních cen a stanovuje obsah povinné dokumentace.

Směrnice OECD je sice pouze doporučujícím dokumentem, ale ČR jako členský stát OECD se jí řídí, její principy jsou implementovány jako do daňové legislativy, tak do Pokynů MF, na základě kterých by měl správce daně postupovat. Tato směrnice, publikována ve Finančním zpravodaji č. 10/1997, byla nedávno novelizovaná, nově byly doplněny i ustanovení doporučující správcům daně zaměřit se z hlediska převodních cen na kontroly stálých provozoven a podnikových restrukturalizací. Směrnice specifikuje mj. metody pro stanovení cen obvyklých, současná novela mění náhled na preferenci používaných metod, zohledňuje současný trend a dává tak přednost použití metod ziskových před metodami tradičními, jejichž použití není často realizovatelné pro nedostatek dat a nemusí být vždy přesné, dále klade větší důraz na zdůvodnění použití té které metody, stejně jako uvedení důvodu, proč jiné metody nebyly použity.

Pro ilustraci uvádíme doporučené metody hierarchicky seřazené dle obtížnosti použití (většinou však platí, že čím jednodušší použití, tím hůře proveditelné v praxi pro nedostatek srovnatelných transakcí a dat):

1. Tradiční transakční metody:

- Metoda srovnatelné nezávislé ceny, tzv. CUP method, která porovnává srovnatelnou cenu
- Metoda nákladů a přírážky, tzv. Cost plus method porovnávající srovnatelnou hrubou ziskovou marži
- Metoda ceny při opětovném prodeji, tzv. Resale price minus method porovnávající srovnatelnou hrubou ziskovou marži

2. Ziskové transakční metody:

- Metoda rozdělení zisku, tzv. profit split method, porovnává rozdělení zisku mezi zúčastněné společnosti na základě principu zásluhovosti, tj. podílení se na nesených funkcích a rizicích celé transakce
- Transakční metoda čistého rozpětí, tzv. transactional net margin method, porovnávající srovnatelnou čistou ziskovou marži

## ŘEŠENÍ: DOKUMENTACE

Pro účely tohoto uspokojivého doložení rozdílů mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou slouží **dokumentace ke způsobu tvorby převodních cen.**

Její obsah je doporučen v Pokynů Ministerstva financí č. D – 293, Sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu tvorby ceny mezi spojenými osobami. Tento pokyn vychází ze Směrnice OECD a z Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU, který byl přijat EU Joint Transfer Pricing Forum v roce 2005 a který doporučuje používání jednotných pravidel týkajících se požadavků na rozsah dokumentace napříč EU.

Tato dokumentace k převodním cenám není sice zatím přímo zakotvena v české legislativě, avšak nepřímá povinnost vyplývá již z ustanovení § 23, odst. 7 zákona o daních z příjmů a § 31, odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“).

**Součástí návrhu novely zákona o daních z příjmů z dílny MF, která by měla vstoupit v platnost od roku 2011, je údajně i ustanovení upravující povinnou dokumentaci k transakcím mezi spojenými osobami prokazující, že se ceny sjednané v těchto transakcích neliší od cen sjednaných mezi nezávislými osobami, z čehož vyplývá, že dotčené firmy budou povinny mít vypracovanou dokumentaci již v době realizace uvedených transakcí a nikoliv až v případě daňové kontroly a vyžádání dokumentace od správce daně. Tento návrh novely je zatím projednáván na úrovni Ministerstva financí a do konce roku 2010 by měl projít běžným legislativním procesem.**

V souvislosti s transferovými cenami bylo do české legislativy od roku 2006 implementováno ustanovení o **závazném posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami**, které umožňuje požádat finanční úřad o posouzení způsobu, jakým byly stanoveny tyto ceny. Součástí této žádosti musí být také popis a dokumentace způsobu, jakým byla cena vytvořena.



## JAKÁ DAŇOVÁ RIZIKA NÁM PLYNOU, POKUD NEMÁME DOKUMENTACI K PŘEVODNÍM CENÁM?

Od roku 2011 vstoupí v platnost novela zákona o územních finančních orgánech, na základě které vznikne **nový úřad - Generální finanční ředitelství**, zabývající se výkonem daňové správy a spoluprací s MF na tvorbě daňové legislativy a metodiky. Dále na základě tohoto zákona vznikne k 1. 1. 2012 **Specializovaný finanční úřad s celostátní působností zabývající se komplikovanější daňovou kontrolou vybraných subjektů**, bank, pojišťoven, firem s ročním obratem nad 2 mld. Kč a dalších vybraných subjektů určených Generálním finančním ředitelstvím, především pak společností, které realizují své obchodní transakce se spřízněnými osobami.

Za této nanejvýš alarmující situace je dle našeho názoru nezbytné, aby veškeré společnosti, které jsou členy nadnárodních korporací, měly vypracovány dokumentaci ke stanovení cen u svých intra-skupinových transakcí (ať už se týkají služeb, zboží či nehmotného majetku) a dosáhly tak vyšší daňově právní jistoty. **Toto se však netýká pouze členů nadnárodních korporací, jedná se o veškeré daňové subjekty, které realizují transakce se spojenou osobou, může tedy jít i o transakce tuzemské, např. dvou českých společností s.r.o., které mají stejného vlastníka nebo mezi vlastníkem, fyzickou osobou, a jeho společností.**

V opačném případě se vystavují riziku:

- úpravy základu daně o vzniklý rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou,
- doměření daně,
- daňového penále,
- a v krajním případě i zdanění domnělé dividendy
- společnosti čerpající investiční pobídky ve formě slevy na dani se navíc vystavují riziku, že mohou o tyto slevy na dani přijít v celé výši, pokud u nich správce daně zjistí pochybení z hlediska transferových cen.

**Pokud je k transakci vypracována dokumentace, na správce daně v případě daňové kontroly přechází důkazní břemeno a rozporovat ji může prostředky stejné právní váhy, tj. obdobnou analýzou, dokumentací, znaleckým posudkem a musí přesně doložit, v čem se dané ceny dle jeho názoru liší od cen obvyklých. V této souvislosti vydal Nejvyšší správní soud již řadu Rozhodnutí, ve kterých tento názor potvrdil.**

## ZÁVĚR

Pokud jste společnost, která je členem nadnárodního holdingu anebo pouze realizujete obchodní transakce se subjekty, které jsou ve vztahu k Vám spojenými osobami, měly byste zvážit vypracování dokumentace k převodním cenám, která by dokázala eliminovat výše uvedená rizika daňových doměrků a obhájit případný rozdíl od cen tržních (viz modelový příklad), příp. se zamyslet nad adaptací dokumentace, kterou máte vytvořenu pouze na úrovni celého holdingu, tak aby odpovídala tuzemským právním předpisům a požadavkům české daňové správy. Pro dosažení větší právní jistoty není zajisté od věci vypracovat žádost o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena mezi spojenými osobami.

Petr Tomeš  
manažer oddělení mezinárodního zdanění  
a transferových cen, daňový poradce  
spol. NSG MORISON advisory s.r.o.