VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA VEŘEJNÝCH FINANCÍ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2018 BC. VÁCLAV VLČEK

VYSOKÁ ŠKOLE EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ
KATEDRA VEŘEJNÝCH FINANCÍ
STUDIJNÍ OBOR: ZDANĚNÍ A DAŇOVÁ POLITIKA

Převodní ceny v podnikové praxi

Autor diplomové práce: Bc. Václav Vlček

Vedoucí diplomové práce: Ing. František Francírek, Ph.D.

Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Převodní ceny v podnikové praxi“ vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v přiloženém seznamu literatury.

V Praze dne ……..…..….. ……..…..……

Podpis

Poděkování:

Rád bych poděkoval vedoucímu své diplomové práce Ing. Františku Francírkovi, Ph.D. za cenné rady a trpělivost. Dále pak Vítězslavu Kapounovi za veškeré rady, které mi při tvorbě této práce velice pomohli.

ABSTRAKT

Tématem této diplomové práce jsou převodní ceny, zejména dokumentace k převodním cenám a změny v požadavcích na přípravu dokumentace k převodním cenám ve světle aktualizace směrnice o Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, kterou v roce 2017 vydala Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj. První kapitola slouží jako do tématiky převodních cen a vymezením právního rámce jak v české republice, tak v rámci OECD s důrazem na požadavky na přípravu dokumentace k převodním cenám. V druhé kapitole je provedeno srovnání aktualizovaného a původního znění směrnice o převodních cenách a následná predikce dopadů do české legislativy a postupu daňových subjektů a správce daně. Třetí kapitola obsahuje návrh aktualizovaného znění pokynu GFŘ D-334, který se zabývá požadavky na dokumentaci k převodním cenám.

Klíčová slova: převodní ceny, dokumentace, BEPS, OECD, GFŘ

ABSTRACT

The topic of this diploma thesis is transfer pricing, especially transfer pricing documentation and changes in the requirements for the preparation of transfer pricing documentation in the light of the update of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations issued by the Organisation for Economic Co-operation and Development. The first chapter serves as an introduction into transfer pricing, description of the legal framework both in the Czech Republic and within the OECD, with an emphasis on the requirements for the preparation of transfer pricing documentation. The second chapter compares the updated and original version of the Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations and subsequently predicts impact on Czech legislation and approach of companies and the tax authorities. The third chapter contains a proposal for an updated version of General Financial Directorate Directive D-334, which deals with documentation requirements for transfer pricing.

Keywords: Transfer Pricing, Documentation, BEPS, OECD, GFD

Seznam zkratek

OECD	Organisation for Economic Co-operation and development Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
BEPS	Base Erosion and Profit Shitfting Eroze daňového základu a přesun zisku
GFŘ	Generální finanční ředitelství
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., O daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o oceňování majetku	Zákon č. 151/1997 Sb, o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method Metoda nezávislé srovnatelné ceny
Směrnice OECD	Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
ČR	Česká republika
EU	European Union Evropská unie
EU JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum Společné fórum pro převodní ceny
Koncept evropské dokumentace	Koncept dokumentace k převodním cenám pro Evropskou unii
Modelová smlouva	Modelová smlouva OECD o zamezení dvojímu zdanění
RPM	Resale Price Method Metoda ceny při opětovném prodeji
C+	Cost Plus Method

	Metoda cost plus
TNMM	Transakční metoda čistého rozpětí
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
	Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob
CbCR	Country by Country Reporting/Country by Country Report
	Zprávy podle zemí
Report akčních bodů 8 až 10	Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports
Report akčního bodu 13	Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report
Revize sekce E	Revised section E on safe harbours in Chapter IV of the Transfer pricing guidelines
Revize kapitoly IX	Conforming amendments to Chapter IX of the Transfer pricing guidelines
CCA	Cost Contribution Agreements
	Smlouvy o podílení se na nákladech
EPO	Elektronická podání pro Finanční správu

Obsah

Úvod 11
1. Vymezení řešené problematiky a dosavadní stav poznání 13
1.1. Právní rámec převodních cen v České republice 13
1.1.1. Princip tržního odstupu dle české legislativy 13
1.1.2. Metody transferového oceňování 14
1.1.3. Požadavky na dokumentaci k převodním cenám 15
1.2. Právní rámec v rámci OECD 16
1.2.1. Princip tržního odstupu dle pokynů OECD 16
1.2.2. Definice srovnatelnosti 17
1.2.3. Metody oceňování 17
1.2.4. Tradiční transakční metody 18
1.2.5. Ziskové transakční metody 20
1.3. Světový vývoj 21
1.3.1. Daňové kontroly a jejich zaměření 21
1.3.2. Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB 22
1.3.3. Akční plán BEPS 23
2. Aktualizovaná Směrnice o převodních cenách 25
2.1. Konkrétní změny 25
2.1.1. Ostatní kapitoly směrnice OECD 26
2.1.2. Kapitola V – Documentation 29
2.2. Promítnutí směrnice OECD do české legislativy 43
2.3. Postup subjektů a správců daně v ČR v reakci na aktualizaci směrnice 44
3. Návrh aktualizovaného znění pokynu D-334 48
3.1. Návrh aktualizovaného znění 48
Závěr 58
Seznam tabulek 60
Seznam obrázků 61
Seznam použité literatury 62
Seznam příloh 65

Úvod

Převodní ceny jsou v poslední letech velice diskutovaným daňovým tématem. Nadnárodní korporace (anglicky Multi-National Enterprises – MNE), které podnikají v zemích po celém světě, se snaží co nejvíce snížit svojí míru zdanění optimálním daňovým plánováním. Jedním způsobem je alokace zisků a příjmů do států s co nejnižší, nejlépe nulovou daňovou zátěží. Většina nadnárodních korporací má určenou vlastnickou strukturu, na jejímž vrcholu je mateřská společnost, která přizpůsobuje strukturu příjmů k docílení co nejnižší daně. Pomocí alokace zisku do zemí s nižší daňovou zátěží můžou nadnárodní korporace snížit výši odvodů státnímu rozpočtu. Je nutné připomenout, že toto chování společností může přesáhnout rámec daňového plánování a nadnárodní korporace mohou tímto spáchat trestný čin zneužití práva, či krácení daně.

Na mezinárodní úrovni se v reakci na výše uvedené brojí snaha takovým praktikám v budoucnu efektivně zamezit. Tato snaha spočívá zejména v aktivitách Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD), v současné době zejména v podobě jejího projektu, který by měl zamezit erozi daňového základu a přesouvání zisku (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Akční plán BEPS byl představen v roce 2013 a v té době představoval přehled oblastí, kterými se má celý projekt zabývat. Na tyto programové body následně reagoval finální balíček opatření BEPS, který byl zveřejněn na podzim roku 2015 a následně v roce 2017 aktualizace směrnice OECD o převodních cenách, kterou se tato práce primárně zabývá.

Lze tedy s jistotou říci, že převodní ceny hrají velice významnou roli v mezinárodním zdaňování. Nicméně je nutno podotknout, že převodní ceny nejsou nutně tématikou pouze mezinárodního zdaňování, ale i zdanění na úrovni jednoho státu.

Jedná se o sjednané ceny mezi spojenými osobami, díky kterým lze ovlivnit ziskovost těchto jednotlivých osob. Tím pádem dojde i k změně odvedené daně v dané daňové jurisdikci.

V České republice v poslední letech nedošlo k významnějším legislativním změnám v oblasti převodních cen. Nejaktuálnější významný krok v tomto ohledu byl proveden Generálním finančním ředitelstvím, které zavedlo novou Samostatnou přílohu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob k převodním cenám, tzv. Přehled transakcí se spojenými osobami. Tento přehled pomůže daňové správě získat přehled o objemu a povaze transakcí ve skupině, které mohou spolu s informace uvedenými v daňovém přiznání a finančních výkazech pomoci stanovit rizikové subjekty, u kterých je potřeba provést daňovou kontrolu. V současné době

pracuje Generální finanční ředitelství na aktualizacích pokynů týkajících se problematiky převodních cen v reakci na zahraniční vývoj.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části se práce bude zabývat krátkým úvodem do oblasti převodních cen a vymezením právního rámce jak v české republice, tak v rámci OECD. Dále práce shrne dosavadní stav poznání a dosavadní vývoj v oblasti převodních cen, a to jak v České republice, tak v mezinárodním měřítku. Teoretická část práce bude klást důraz na dokumentaci k převodním cenám a na její důležitost a vymezovat základní informace, s kterými se bude v praktické části pracovat.

Praktická část práce se bude zabývat provedením srovnání aktualizovaného a původního znění směrnice o převodních cenách. Dále bude zmapován a popsán pravděpodobný dopad do legislativy České republiky a možné změny v přístupu daňových subjektů a daňové správy v oblasti tématiky převodních cen. Závěrem bude na základě výše uvedeného navrženo aktualizované znění pokynu D-334, který se týká dokumentace k převodním cenám

Cílem této práce je provedení komparace původního znění a aktualizovaného znění Směrnice OECD o převodních cenách, zmapování možných dopadů do české legislativy na základě výsledků z komparace směrnic a navržení aktualizovaného znění pokynu GFŘ D-334 týkajícího se dokumentace k převodním cenám.

1. Vymezení řešené problematiky a dosavadní stav poznání

1.1. Právní rámec převodních cen v České republice

1.1.1. Princip tržního odstupu dle české legislativy

Na základě definice české daňové legislativy, by spolu měly spojené osoby jednat stejným způsobem, jako by spolu jednaly osoby nezávislé. Tento požadavek vychází z § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., O daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“):

„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.„ (§23 odst. 7 ZDP)

Spojené osoby dále ZDP definuje jako: :

„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 osob

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. (§23 odst. 7 ZDP)

Spojené osoby tudíž dle ZDP představují podniky, které mezi sebou realizují transakce a jsou součástí jedné skupiny, či mají stejné vlastníky. Takové transakce nejsou na základě výše uvedeného charakterizovány jako tržní, protože kupující i prodávající subjekty v rámci těchto transakcí ovládá jedna osoba. ZDP avšak požaduje, aby u těchto transakcí bylo postupováno jako by byly prováděny za tržních podmínek a byl dodržen tzv. princip tržního odstupu - Arms length principle.

Dále je dle § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb, o oceňování majetku (dále jen „Zákon o oceňování majetku“) uvedeno, že:

„Majetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích 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. „ (§ 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku)

Zákon o oceňování majetku rovněž stanovuje další metody ocenění, jako je například nákladový způsoby, výnosový způsob, porovnávací způsob, oceňování podle jmenovité, účetní, či kurzové hodnoty a další. V určitých situacích může být uplatnění ustanovení zákona o oceňování majetku v rozporu s metodami uvedenými ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“) a také s principem tržního odstupu.

1.1.2. Metody transferového oceňování

Z pohledu rámce stanoveného Směrnice OECD vyplývá, že znění českých daňových zákonů preferuje použití metody nezávislé srovnatelné ceny, tj. comparable uncontrolled price method (dále jen „CUP“).

Nicméně nezávazný, avšak široce dodržovaný pokyn D-332 Ministerstva financí ČR (dříve pokyn D-258) doporučuje metody stanovené ve Směrnici OECD k převodním cenám pro domácí i přeshraniční transakce. Stanovení metod dle Směrnice OECD v praxi dodržují a akceptují i české správní orgány. Vzhledem k přijetí postupů a metod ze Směrnice OECD

budou jednotlivé metody a postupy budou rozebrány dále v práci. Zejména budou rozebrány požadavky na dokumentaci k převodním cenám.

1.1.3. Požadavky na dokumentaci k převodním cenám

Česká republika nemá explicitně stanovenou povinnost připravovat dokumentaci k převodním cenám. Dokumentaci však doporučuje připravit pokyn D-334 vydaný Ministerstvem financí ČR v prosinci 2010 (dříve pokyn D-293). Pokyn D-334 popisuje předpokládané náležitosti dokumentace, které může finanční správa po poplatníkovi požadovat. Směrnice není právně závazná, ale je v praxi dodržována. Aktualizaci znění pokynu D-334 se tato práce bude zabývat v pozdějších kapitolách.

Vzhledem k faktu, že důkazní břemeno na začátku správního řízení ve věci stanovení převodních cen je na straně poplatníka, je příprava dokumentace důležitým faktorem pro unesení důkazního břemena pro poplatníka při případné daňové kontroly na převodní ceny. Je na úvaze Správce daně, jaký rozsah a formát dokumentace bude akceptovat jako přijatelný. V rámci daňové kontroly na převodní ceny si může správce daně vyžádat jakoukoliv podpůrnou dokumentaci, která je nápomocná při zjišťování skutečné povahy a podstaty transakce, její přínos pro daňové poplatníky, či zda výše poplatků odpovídá principu tržního odstupu. Z těchto důvodu může být nezbytná podrobná dokumentace jednotlivých transakcí mezi spojenými osobami.

Jak již bylo výše řečeno, doporučený formát dokumentace se řídí standardy EU a Směrnicí OECD.

Směrnice OECD není pro Českou republiku právně závazná, avšak je považována za efektivní a česká daňová správa dodržuje její zásady. Dokumentací se zabývá Kapitola V. Směrnice OECD a bude podrobněji probrána v Kapitole 2.

Pracovní skupinou pro otázky ve věci zdaňování nadnárodních podniků – EU Joint Transfer Pricing Forum (dále „EU JTPF“) byl vytvořen koncept dokumentace k převodním cenám pro Evropskou unii (dále jen „koncept evropské dokumentace“). Na základě tohoto konceptu byl přijat tzv. Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU – Code of Conduct in Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU (Ministerstvo Finanční České republiky, Pokyn D-334). Základní myšlenkou tohoto sjednocení požadavku na dokumentaci k převodním cenám je odstranění překážek mezinárodního obchodu, které by odlišná úprava požadavku na dokumentaci v jednotlivých členských státech vyvolala. Základním principem přípravy dokumentace dle konceptu evropské

dokumentace je příprava dvou částí dokumentace, a to základní dokumentace, tzv. „Master file“ a dokumentace specifická pro konkrétní zemi, tzv. „Local file“. Konkrétní obsah jednotlivých částí dokumentace bude detailně probrán v dalších kapitolách. Pokyn D-334 se ve velké míře obrací na koncept evropské dokumentace z důvodu nedostatku pokynů v předchozím znění směrnice OECD. Nicméně s aktualizovaným zněním směrnice OECD k převodním cenám se koncept evropské dokumentace může jevit jako nedostatečný.

1.2. Právní rámec v rámci OECD

Jak již bylo výše zmíněno, směrnice OECD udávají základní metody a postupy při stanovení převodních cen. Princip tržního odstupu uvedený v směrnice OECD je mezinárodně uznávanou normou pro testování vhodnosti mezipodnikových transakcí a zároveň je určen k řešení případů stanovení převodních cen při vzájemných dohodách mezi členskými státy OECD. Definice principu tržního odstupu v českých zákonech je v souladu s pokyny OECD, tudíž již byla jednou uvedena.

Princip tržního odstupu je obecně také začleněn do článku 9 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění (dále jen „Modelová smlouva“), která tvoří základ rozsáhlé sítě bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění mezi jednotlivými členskými zeměmi OECD.

Daňovým poplatníkům je doporučováno následovat směrnici OECD pro zjištění, zda mají transakce se svými spojenými osobami stanovené na základě principu tržního odstupu.

Princip tržního odstupu byl schválen jako standard pro stanovení převodních cen v České republice a v mnoha dalších jurisdikcích a přidružených OECD regionech. V následující sekci je vycházeno z pokynu uvedených ve směrnici OECD.

1.2.1. Princip tržního odstupu dle pokynů OECD

Transakce mezi spojenými osobami splňují princip tržního odstupu, pokud jsou výsledky těchto transakcí shodné s výsledky, které by plynuly za srovnatelných okolností a ze srovnatelných transakcí s nespojenými osobami. Aby se transakce s nespřízněnou osobou mohla považovat za srovnatelnou, nemusí být přímo identická, ale musí být dostatečně podobná, aby poskytla spolehlivý obraz výsledků transakcí s nespřízněnými osobami. Dále, transakce se spřízněnou osobou nemusí dosahovat identických výsledků jako nespřízněné transakce, musí se ale pohybovat v určitém rozmezí stanoveném na základě principu tržního odstupu. Vzhledem k absenci oficiálního českého znění aktualizované směrnice OECD bude diplomová práce ve věci definice principu tržního odstupu a metod stanovení převodních cen pracovat se zněním z roku 2010.

Odstavec 1 článku 9 Modelové smlouvy OECD o daních stanovuje princip tržního odstupu jako:

„Jestliže jsou mezi dvěma sdruženými podniky dohodnuty nebo uloženy takové podmínky v jejich obchodních nebo finančních vztazích, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi podniky nezávislými, mohou jakékoliv zisky, které, nebýt těchto podmínek, by byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny"(OECD, Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů, článek 9)

Princip tržního odstupu zachází s členy skupiny spojených osob jako se samostatnými nezávislými subjekty. Důraz je kladen na ty výsledky, které by byly dosaženy mezi nezávislými podniky ve srovnatelných transakcích a za srovnatelných okolností. Zaměřují se hlavně zisky, které by byly dosaženy při dodržení tržního odstupu. Stručně řečeno, princip tržního odstupu je způsob, jakým se daňové orgány snaží zajistit tržní výsledky transakcí v rámci skupiny spojených osob. (OECD, 2010)

1.2.2. Definice srovnatelnosti

Pro zjištění, zda srovnatelnost mezi spřízněnými a nespřízněnými transakcemi odpovídá místním standardům, existují obecné faktory, které je třeba vzít v pro oba typy transakcí (OECD, 2010):

- Charakteristika plnění v rámci transakce
- Prováděné funkce, s ohledem na zapojení kapitálu a faktor rizika
- Smluvní podmínky
- Hospodářské okolnosti
- Obchodní strategie

Jak je uvedeno výše, transakce mohou být pouze dostatečně obdobné, pro účely srovnatelnosti. Případně se mohou rozdíly mezi transakcemi přiměřeně upravit a zohlednit tím ty rozdíly, které mají významný vliv na cenu nebo finanční výsledek srovnávaných podmínek. (OECD, 2010)

1.2.3. Metody oceňování

Dodržení principu tržního odstupu může být determinováno na základě jedné z následujících obecných metod. Tyto metody se obecně třídí na ziskové transakční metody a tradiční

transakční metody. Tyto metody jsou používány ke stanovení dodržování tržního odstupu u transakcí, které již proběhly. (OECD, 2010)

Je třeba poznamenat, že metody popsané v pokynech OECD jsou analytické nástroje určené k testování tržního charakteru výsledků převodních cen mezi spojenými osobami. Žádná metoda sama o sobě není správná nebo nesprávná, ale musí být použita s ohledem na dané skutečnosti a okolnosti. Výběr vhodné metody, která poskytne nejvyšší srovnatelnost, je hlavně závislý na skutečnostech a okolnostech zkoumané transakce.

1.2.4. Tradiční transakční metody

1.2.4.1. Metoda nezávislé srovnatelné ceny - CUP

Podle metody CUP je cena v souladu s tržním odstupem určena cenou zaplacenou za stejné nebo obdobné plnění v transakci mezi nespojenými osobami. Srovnatelnost pro použití této metody musí být vysoká. Transakce se považuje za srovnatelnou pouze tehdy, pokud jak (i) prodaný hmotný majetek nebo poskytnutá služba tak (ii) okolnosti spojené s transakcí jsou ve své podstatě stejné jako okolnosti nespřízněné transakce. Mezi další faktory pro určení srovnatelnosti patří: kvalita výrobku nebo služby, objem prodeje nebo výnosů, úroveň trhu, geografické umístění trhu, v němž se transakce uskutečňuje, datum uskutečnění transakce a alternativní obchodní dohody, které jsou reálně k dispozici oběma stranám. Drobné rozdíly lze vzít v úvahu, pokud je lze následně upravit k dosažení srovnatelnosti. (OECD, 2010)

Metoda CUP zpravidla poskytne nejspolehlivější měřítko principu tržního odstupu, pokud neexistují žádné rozdíly mezi srovnávanými transakcemi, které by ovlivnily cenu, nebo pokud existují pouze malé rozdíly, pro které lze provést úpravy. Konkrétní faktory, které mohou ovlivnit srovnatelnost v rámci této metody, zahrnují (OECD, 2010):

- Kvalita produktu
- Smluvní podmínky
- Úroveň trhu
- Geografický trh
- Datum transakce
- Nehmotný majetek spojený s prodejem
- Kurzová rizika
- Alternativy dostupné pro kupujícího a prodávajícího

1.2.4.2. Metoda ceny při opětovném prodeji - RPM

Metoda ceny při opětovném prodeji testuje nezávislý charakter převodní na základě hrubého ziskového rozpětí realizovaného ve srovnatelné nespřízněné transakci. RPM měří hodnotu vykonávaných funkcí a je obvykle vhodná v případech týkajících se nákupu a dalšího přeprodeje hmotného zboží, v němž kupující / prodejce nepřispívá k podstatné hodnotě zboží tím, že je fyzicky mění. (OECD, 2010)

Metoda prodejní ceny začíná cenou, za kterou je produkt, který byl zakoupen od spřízněného podniku, znovu prodán nezávislému podniku. Tato cena (cena opětovného prodeje) se pak sníží o odpovídající hrubou marži představující částku, z níž by se prodejce snažil pokrýt své prodejní a jiné provozní náklady, a s ohledem na vykonávané funkce získat přiměřený zisk. (OECD, 2010)

Srovnatelnost v rámci RPM závisí zejména na podobnosti provedených funkcí, na rizicích a smluvních podmínkách. Zatímco přiměřená hrubá marže může být odvozena od srovnatelné nespřízněné transakce, marže v souladu s tržním principem bude odvozena odkazem na nekontrolovanou transakci prováděnou prodejcem zapojeným do kontrolované transakce. (OECD, 2010)

Porovnatelnost RPM je méně závislá na podobnosti výrobků, než je tomu v případě metody CUP, neboť prodejci mohou mít velmi podobné distribuční funkce, přestože distribuují řadu různých produktů. Zásadní rozdíly v prodaných produktech však mohou znamenat významné rozdíly v prováděných funkcích, nebo vystavení rizikům odlišných obchodních cyklů. Nakonec faktory, jako jsou struktura nákladů a efektivita řízení, které významně neovlivňují ceny, mohou ovlivnit hrubý zisk, čímž se sníží spolehlivost RPM. (OECD, 2010)

Pokud mezi spřízněnými a nespřízněnými transakcemi existují podstatné rozdíly, které by ovlivnily hrubý zisk, je třeba provést úpravy za účelem zvýšení srovnatelnosti. Při určování rozsahu těchto rozdílů může být požadováno přezkoumání provozních nákladů spojených s funkcemi a riziky. (OECD, 2010)

1.2.4.3. Metoda Cost Plus - C+

Metoda Cost Plus zkoumá princip tržního odstupu na základě ziskové přirážky, která je aplikována ve srovnatelné nespřízněné transakci. C+ je primárně využíváno k měření hodnoty vykonávaných funkcí a je obvykle vhodná ve dvou situacích: (i) poskytování služeb spřízněné osobě a (ii) výroba hmotného zboží, které se následně prodává spřízněné osobě. (OECD, 2010)

Metoda cost plus začíná náklady, které vznikly dodavateli ve spřízněné transakci za prodané služby, či majetek spřízněnému kupujícímu. K těmto nákladům se pak přidává odpovídající zisková přirážka, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na provedené funkce a tržní podmínky. (OECD, 2010)

Podle metody C+ zisková přirážka poskytuje jak kompenzaci za vykonané funkce, tak návratnost vloženého kapitálu a rizika, která převzala spřízněná strana, která poskytuje služby nebo vyrábí výrobek. Tudíž, dle metody C+ tak srovnatelnost závisí především na podobnosti provedených funkcí a na riziku, které převzaly spřízněné a nespřízněné strany, a je méně závislá na podobnosti poskytovaných služeb nebo vyrobených výrobků. (OECD, 2010)

1.2.5. Ziskové transakční metody

Tradiční transakční metody jsou obvykle přímočarým prostředkem testování tržního odstupu spojených transakcí. Existuji však složité situace, kdy nelze identifikovat dostatečně srovnatelné nespojené transakce, nebo nelze méně srovnatelné transakce upravit, aby poskytly dostačující srovnatelnost. V těchto situacích je vhodné použít ziskové transakční metody. Nicméně, tyto metody jsou považovány za tzv. „metody poslední instance“ a používají se tehdy, pokud tradiční transakční metody nelze žádným způsobem aplikovat. (OECD, 2010)

1.2.5.1. Transakční metoda čistého rozpětí – TNMM

Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá tržní odstup spojených transakcí porovnáním provozních zisků získaných jednou ze stran zapojených do spojených transakcí k provozním ziskům získaným nespřízněnými osobami zapojenými do podobných obchodních činností. TNMM měří celkovou návratnost získanou z obchodní činnosti spojené, pro kterou jsou k dispozici spolehlivé údaje zahrnující přezkoumávanou spojenou transakci, a proto srovnatelnost podle TNMM závisí především na podobnosti investovaného kapitálu a rizicích, které přebírají spojené a nespojené osoby v souvislosti s těmito činnostmi. Podle TNMM mohou být srovnatelné společnosti pouze podobné a je přijatelná významná rozmanitost produktů a určitá funkční rozmanitost mezi spojenými a nespojenými osobami. (OECD, 2010)

1.2.5.2. Metoda rozdělení zisku

Metoda rozdělení zisku určuje, zda přidělení z konsolidovaného zisku nebo ztráty připadající na jednu nebo více spojených transakcí je odpovídající relativní hodnotě příspěvku spojené osoby na tomto konsolidovaném zisku nebo ztrátě. (OECD, 2010)

Metoda rozdělení transakčního zisku nejprve určuje zisky, které mají být rozděleny pro jednotlivé podniky ze spřízněných transakcí, do kterých jsou tyto spřízněné podniky. Následně

rozděluje tyto zisky mezi spřízněné podniky na ekonomicky odpovídající bázi, která odpovídá rozdělení zisku nebo ztrát, které by vznikly v souladu s tržním odstupem. (OECD, 2010)

Hlavní silou metody transakčního rozdělení zisku je, že může nabídnout řešení pro vysoce integrované operace, u nichž by jednostranná metoda nebyla vhodná. Slabost metody rozdělení transakčního zisku se týká obtíží při jeho uplatňování. Jak poplatníci, tak správce daně mohou mít obtíže získat dostatek potřebných informací k aplikaci této metody.

1.3. Světový vývoj

1.3.1. Daňové kontroly a jejich zaměření

Podstata nastavení převodních cen

Daňové kontroly se zaměřují, jako na jednu z hlavních kategorií, na skutečnou podstatu nastavení převodních cen. Podstata je zkoumána hlavně na základě převodu rizik, funkčního a rizikového profilu a srovnávací analýze.

Nedostatečný rozsah informací

Daňové kontroly se dále často zaměřují na dokumentaci k převodním cenám. Zda má subjekt dokumentaci převodních cen dostatečně zpracovanou, nebo zda vůbec případnou dokumentaci k převodním cenám subjekt má. Pokud správce daně shledá dokumentaci subjektu za nedostatečnou, nebo ji subjekt nemá, tak vydá správce daně tzv. výzvu k doplnění, tj. dotazník s předem definovanými otázkami. Otázky se zaměřují primárně na obecný přehled transakcí se spojenými osobami a konkrétní otázky podle typu činnosti. Otázky v dotazníku mají velice detailní charakter a vyžadují podrobné informace, často podrobnější než bývá uváděno v dokumentaci k převodním cenám.

Změny funkčního a rizikového profilu entit

Funkční a rizikový profil společnosti odráží její postavení na trhu a postavení ve skupině. Společnost, která nese pouze omezená rizika a má tedy mateřskou společností nasmlouvané odběratele vystupuje jako tzv. „Smluvní výrobce“, „Smluvní distributor“ atd. Společnost, která nese plná podnikatelská rizika, vystupuje jako tzv. „Plnohodnotný výrobce“, „Plnohodnotný distributor“ atd. Entita, která nese pouze omezená rizika, by měla být odměněna menším ziskem, než entita, která nese plná podnikatelská rizika.

Nejčastější změnou ve struktuře společnosti a změnou, na kterou se hlavně zaměřují správci daně je následující – plnohodnotný výrobce -> smluvní výrobce. Plnohodnotný výrobce je společnost, která vystupuje jako nezávislý podnikatel a řídí si sama své funkce a rizika. Smluvní

výrobce vykonává pouze rutinní činnost výroby a odběry a ostatní klíčové transakce má na starosti mateřská společnost. Smluvní výrobce má z logiky věci nižší ziskovost, jelikož nenese rizikové funkce podnikatele, za které nemůže být odměněn.

S rozvojem mezinárodního obchodu a rozvoje společností a globalizací a je na vlády mnoha států vyvíjen nátlak na společný postup v jak v otázce mezinárodního zdanění tak právě v otázce problematiky převodních cen. V rámci řešení těchto otázek podnikají země a organizace spojující země řadu různých kroků. Mezi 3 hlavní proudy, které se částečně zabývají správným nastavením převodních cen, patří Akční Plán BEPS, Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) a Country-by-Country Reporting (CbCR). V následující kapitole bude krátce shrnut systém CCCTB.

1.3.2. Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB

V roce 2011 byl Evropskou komisí představen systém pro výpočet základu daně pro všechny podniky se sídlem v EU a to Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob – CCCTB. Základní myšlenka tohoto systému je uvalení jedné daně na konsolidovaný základ mezinárodních společností, či skupiny. To by vedlo ke snížení daňových úniků pomoci přesouvání aktiv do různých zemí EU. Pro společnosti také plyne výhoda, že nemusí podávat daňová přiznání za každou jurisdikci, ve které operují, ale pouze jedno konsolidované daňové přiznání. Tento konsolidovaný základ by byl následně rozdělen mezi jednotlivé subjekty ve skupině. Evropská komise se nesoustředila na dodržení principu tržního odstupu, ale snaží se eliminovat problematiku převodních cen pomocí výpočtu celkového zisku a následného klíčového rozdělení jednotlivých subjektům ve skupině. Klíčové rozdělení se provádí na základě tří základních kritérií, tj. Pracovní síla, aktiva a tržby. Dále krátce ke každému z kritérií. (Evropská komise, 2015)

1.3.2.1. Pracovní síla

Toto kritérium by mělo obsahovat posudek tří prvků – množství, výše platu a umístění pracovníků. V rámci množství se určuje průměrný stav pracovníků aritmetickým průměrem za začátek a konec hospodářského roku. Výší platu se rozumí náklady společnosti na její pracovníky. Tyto náklady jsou zpravidla daňově uznatelné a mohou ovlivnit výši daňového základu, který připadne na spřízněné osoby. Třetí faktor se týká hlavně země, v které zaměstnanci pracují. Společnosti často přesouvají výrobu do zemí s nižší daňovou základnou. (Evropská Komise, 2011)

1.3.2.2. Aktiva

Toto kritérium též řeší tři prvky – zahrnutí hmotných aktiv, hodnotu aktiv a polohu aktiv. Snaha ovlivnit výši základu připadajícího na jednotlivé spojené osoby jen skrz hmotná aktiva. Zahrnutí nehmotných aktiv do základu může vést ke snadné manipulaci daně, nehmotná aktiva bývají často těžce ocenitelná. Další argument Evropské komise proti zahrnutí nehmotných aktiv do základu je jejich částečné promítnuti v platech zaměstnanců, ocenění hmotných aktiv a příjmech za zboží a služby. Hodnota aktiv by měla být určena z netto hodnot. Myšlenka Evropské komise co se týče polohy, vychází z předpokladu, že poloha aktiv bude odpovídat poloze jejich vlastníka. (Evropská Komise, 2011)

1.3.2.3. Tržby

Tržby jdou danit podle míst původu, nebo podle míst určení. V určité míře oba dva způsoby mohou u tržeb vést k dvojímu zdanění. Tržby by měly být očištěné o DPH a další daně, cla a poplatky uvalené na zboží daným státem, dále o úroky, dotace, kompenzace dary atd. Dále Evropská komise uvedla, že tržby za zboží by měly být započteny jen ve faktoru toho člena skupiny, který se nachází ve členské zemi, ve které došlo k předání zboží kupujícímu. Pokud není možné místo předání určit, měly by být tržby přiřazeny tomu podniku, u kterého se zboží nacházelo naposledy. V případě služby by mělo dojít k přiřazení výnosů za její poskytnutí v té zemi, ve které došlo k jejímu uskutečnění. (Evropská Komise, 2011)

Od roku 2011 byl vývoj návrhu CCCTB pomalý, spíše stagnující, následně v červnu 2015 Evropská komise prezentovala strategii týkající se obnovení snahy o zavedení CCCTB. Během roku 2016 komise přišla s novým návrhem o znovuzavedení CCCTB. CCCTB by mělo být povinné napříč EU a mělo by být implementováno ve dvou fázích. Návrh zatím nebyl schválen. Některé z členských států vyjádřili nesouhlas, hlavně z důvodů ztráty své konkurenčních výhody v oblasti daně z příjmů právnických osob.

1.3.3. Akční plán BEPS

Akční plán BEPS – Base Erosion Profit Shifting, česky Eroze daňového základu a přesouvání zisku. Poprvé uveden v roce 2012 za účelem snížení mezinárodnímu vyhýbání se daním. BEPS se skládá z 15 klíčových opatření, které se věnují různým problematikám v rámci mezinárodního zdanění. Tyto body se dělí to tří základních tematických pilířů. První pilíř se týká snahy o ucelený přístup v rámci jednotlivých národních legislativ v oblasti přeshraničních aktivit. Druhý pilíř se zabývá správnou alokací ekonomické aktivity a určením místa zdanění. Poslední pilíř pojednává o transparentnosti, jak ze strany společnosti, tak ze strany správních orgánů. Převodních cen se v rámci BEPS týkají body 8., 9., 10. a 13. (OECD, 2013)

1.3.3.1. Akční bod 8 - Převodní ceny u nehmotného majetku

Hlavním cílem tohoto akčního plánu je zabránit přesunut daňových základů díky přesunu nehmotného majetku v rámci spojených osob. Tento akční plán zahrnuje především (i) implementaci široké a jasné definice nehmotného majetku, (ii) správnou alokaci na základě vytvořené hodnoty a (iii) stanovení jasných pravidel pro převody těžko ocenitelného nehmotného majetku. (OECD, 2013)

1.3.3.2. Akční bod 9 -. Převodní ceny při převodu rizik nebo nadbytečného kapitálu

Tento akční plán má za cíl vypracovat pravidla, která zabrání erozi daňového základu pomocí různého přesouvání rizika nebo alokování nadbytečného kapitálu v rámci skupiny. To zahrnuje zavedení specifických pravidel pro zajištění, že jednomu ze subjektů skupiny nepřipadnou nepatřičně vysoké zisky pouze proto, že má ve smlouvě podloženo, že právě on ručí za všechna rizika nebo poskytl určité množství kapitálu. (OECD, 2013)

1.3.3.3. Akční bod 10 - Ostatní vysoce rizikové transakce

Tento bod měl zajistit vytvoření takových pravidel, která by zabránila erozi daňového základu způsobené transakcemi, ke kterým by mezi nezávislými subjekty vůbec nedošlo, případně pouze ojediněle. To zahrnuje pravidla pro (i) objasnění okolností, za jakých dojde k transakcím, (ii) vyjasnění, jaké metody budou při těchto transakcích aplikovány a (iii) poskytnout státům ochranu proti nejpoužívanějším případům daňových úniků, jako například odměny manažerům. (OECD, 2013)

1.3.3.4. Akční bod 13 - Přezkoumání dokumentace k převodním cenám

Tento bod má za hlavní úkol zvýšit transparentnost dokumentací k převodním cenám, hlavně pro účely zjednodušení administrativní náročnosti daňových kontrol a přípravy dokumentace ze strany společností. Vývoj tohoto bodu přinesl nové minimální požadavky na společnosti ohledně vykazování informací po jednotlivých zemích v rámci dokumentace, které poskytne správním orgánům informace o celosvětových operacích mezinárodních společností. Tento nástroj se jmenuje Country by Country Report, česky oznámení dle zemí. (OECD, 2013)

V rámci akčního plánu BEPS byla vydána směrnice OECD, která byla následně v roce 2010 a 2017 aktualizována. Konkrétní změny ve směrnici OECD spolu s Country by Country reportem budou probrány v následujících kapitolách.

2. Aktualizovaná Směrnice o převodních cenách

10. července 2017 byla zveřejněna dlouho očekávaná novelizace směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy pro rok 2017. Nové vydání o 612 stranách nahrazuje směrnici o převodních cenách naposledy aktualizovanou v roce 2010. Obsahuje nová pravidla pro aplikaci principu tržního odstupu.

Hlavní změny nové směrnice o převodních cenách pro rok 2017 se týkají následujících oblastí:

- Nehmotný majetek (nově definované kategorie, funkce, rizika a tzv. analýza DEMPE)
- Vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou
- Dokumentace převodních cen (třístupňový systém, tj. Master File, lokální dokumentace a výkaznictví dle jednotlivých zemí)
- Aplikace principu tržního odstupu
- Faktory srovnatelnosti v oblasti převodních cen zahrnující lokální úspory, pracovní kolektivy a synergie nadnárodních skupin
- Smlouvy o podílení se na nákladech a jejich očekávané přínosy
- Nové názvosloví a aktualizovaná pravidla pro bezpečný přístav („safe harbour“)

2.1. Konkrétní změny

Největší podíl na změnách má report vydaný OECD v roce 2015 týkající se BEPS akčních bodů 8-10 nazvaný „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports“ (dále „Report akčních bodů 8 až 10“) a report týkající se akčního bodu 13 nazvaný „Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report“ (dále „Report akčního bodu 13“).

Reporty upravují zejména Kapitoly I (the Arm’s Length Principle), II (Transfer Pricing Methods), V (Documentation), VI (Special Considerations for Intangibles), VII (Special Considerations for Intra-Group Services) a VIII (Cost Contribution Arrangements).

Dále byl vydán dokument OECD s názvem „REVISED SECTION E ON SAFE HARBOURS IN CHAPTER IV OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES“ (dále jen „Revize sekce E“), který upravoval sekci E v kapitole IV týkající se bezpečných přístavišť.

OECD také v roce 2016 vydala dokument s názvem „CONFORMING AMENDMENTS TO CHAPTER IX OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES“ (dále jen „Revize kapitoly IX“), který upravuje znění kapitoly IX.

Diplomová práce se prioritně zabývá změnami v požadavcích na přípravu dokumentace k převodním cenám, avšak z důvodu silné provázanosti a propojenosti jednotlivých kapitol bude provedeno krátké shrnutí hlavních změn i v ostatních kapitolách směrnice OECD.

2.1.1. Ostatní kapitoly směrnice OECD

Kapitola I - the Arm's Length Principle

Report akčních bodů 8 až 10 kompletně mění znění bodů 1.33 až 1.173 původní směrnice OECD.

Report přináší změny a revize do sekce D. „Guidance for applying the arm's length principle“ této kapitoly. Stručně řečeno, revize odpovídají mandátu, který chce zabránit nepřiměřené rentabilitě kapitálu a špatnému rozložení rizika tím, že povzbudí důkladnost při určování skutečného stavu a vztahu mezi přidruženými podniky a nastavení cen, které zohledňují skutečný podíl stran na zisku, včetně skutečně postoupených rizik, a zamítáním transakcí, které nemají žádný obchodní smysl.

Kapitola II - Transfer Pricing Methods

Do této kapitoly přidány v aktualizované směrnici body 2.10 a 2.18 až 2.22.

Stručně řečeno, revize byla provedena tak, aby zahrnovala nové pokyny speciálně pro komoditní transakce. Nové pokyny zahrnují:

- Objasnění stávajících pokynů pro uplatňování metody CUP pro komoditní transakce. Nové pokyny uvádí, že (i) metoda CUP by byla obecně vhodná pro komoditní transakce mezi přidruženými podniky
- Nová ustanovení o určení data stanovení ceny komoditních transakcí. Toto ustanovení by mělo zabránit poplatníkům v tom, aby využívali různých dat stanovení cen pro vytvoření co nejvýhodnější ceny. Správce daně může za určitých podmínek připisovat datum odeslání (nebo jakýkoli jiný den, pro který lze prokázat, že došlo k transakci) jako datum stanovení ceny komoditní transakce

Kapitola IV - Administrative Approaches to Avoiding and Resolving TP Disputes

Revize sekce E kompletně mění znění bodů 4.93 až 4.122 původní směrnice OECD.

Revize sekce E poskytuje členským zemím možnost zbavit se zátěže s administrativou a větší jistotu pro případy zahrnující menší daňové poplatníky nebo jednoduché transakce. Revize sekce E poskytuje zejména rozvojovým zemím základnu pro stanovení adekvátního prostředí pro správné nastavení převodních cen s ohledem na omezené zdroje těchto zemí. Původní směrnice OECD byla spíše negativní, co se týče problematiky bezpečných přístavišť, ačkoliv praxe členských zemí negativní nebyla, a nezabývala se možností dvoustranných dohod mezi členskými státy týkajících se vytváření bezpečných přístavišť, i přesto, že takové dohody již několik členských států uzavřelo. Revidované znění sekce E se touto problematikou zabývá a reflektuje dosavadní praxi členských států v tomto ohledu.

Kapitola VI - Special Considerations for Intangibles

Report 8-10 kompletně maže a vkládá nový text do sekcí 6.1 až 6.212 původní směrnice OECD. Dále report upravuje Annex ke kapitole a maže a vkládá nový text do bodů 1 až 111.

Stručně řečeno, úpravy obsažené v této kapitole zajišťují, že:

- Právní vlastnictví nehmotných aktiv samotným přidruženým podnikem neurčuje nárok na výnosy z využívání těchto nehmotných aktiv
- Přidružené podniky, které provádějí důležité funkce vytváření hodnoty, s kterou souvisí údržba, rozvoj, zlepšování, ochrana, či využívání nehmotných aktiv mohou očekávat odpovídající odměnu
- Přidružený podnik přebírající riziko v souvislosti s údržbou, rozvojem, zlepšováním, ochranou, či využívání nehmotných aktiv musí mít kontrolu nad rizikem a mít dostatečné finanční prostředky k převzetí rizika v souladu s pokyny týkajícími se rizik v sekci D. "Guidance for applying the arm’s length principle“
- Existuje oprávnění kteréhokoli člena skupiny k rozdílům vztahujícím se k rozdílům mezi skutečným a očekávaným ziskem bude záviset na tom, zda a jaké rizika člen přebral a zda tyto rizika měly vliv na tyto rozdíly a zda se člen plní důležité funkce ve vztahu údržbě, rozvoji, zlepšování, ochraně, či využívání nehmotných aktiv a je stanoveno, že dodržování principu tržního odstupu zahrnuje prvek rozdělení zisku

- Přidružený podnik poskytující finanční prostředky, či přebírající riziko, ale neuskutečňující žádné výše uvedené funkce týkající se nehmotného majetku může očekávat jen zisk z poskytnutí těchto prostředků zohledněný o postoupené riziko
- Pokud přidružený podnik poskytující financování, ale nepřebírá žádné rizika, má nárok pouze na bezrizikovou návratnost
- Rozšíření škály případu, na které lze směrnici vhodně použít

Kapitola VII - Special Considerations for Intra-Group Services

Report 8-10 kompletně maže a vkládá nový text do sekcí 7.1 až 7.65 původní směrnice OECD.

Stručně řečeno, pokyny zajišťují zjednodušený přístup, který:

- Určuje širokou škálu běžných služeb v rámci skupiny, které vyvolávají limitovanou ziskovou přirážku k nákladům
- Aplikuje konzistentní alokační metody pro všechny příjemce pro služby uvnitř skupiny
- Poskytuje větší transparentnost prostřednictvím konkrétních požadavků na reportování, prokazující volbu specifického fondu nákladů

Kapitola VIII - Cost Contribution Arrangements

Report 8-10 kompletně maže a vkládá nový text do sekcí 8.1 až 8.53 původní směrnice OECD.

Stručně řečeno, pokyny zajišťují, že CCA jsou vhodně analyzovány a dávají takové výsledky, které jsou v souladu s tím, jak a kde se vytváří hodnota a že CCA dodržuje rámec stanovený v tomto pokynu, aby bylo zajištěno, že:

- Stejný analytický rámec pro vymezení skutečné transakce, včetně rozdělení rizik, se vztahuje na CCA stejným způsobem jako na jiné druhy smluvních ujednání
- Stejné pokyny pro oceňování nehmotných aktiv, se vztahuje na CCA stejným způsobem jako na jiné druhy smluvních ujednání
- Analýza CCA je založena na skutečných dohodách mezi přidruženými subjekty a nikoliv na smluvních podmínkách, které neodrážejí hospodářskou realitu

- Přidružený podnik může být účastníkem CCA pouze v případě, že bude mít reálný prospěch z cílů činnosti CCA a má dostatek finančních prostředků k přebrání rizik, které přebírá
- Příspěvky na CCA, zvláště na nehmotný majetek, by neměly být oceněné v nákladech, z kterých je nepravděpodobné stanovení správného základu pro stanovení jednotlivých příspěvků členů a tudíž nesprávného dodržení principu tržního odstupu

Kapitola IX - Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings

Revize kapitoly IX kompletně maže a vkládá nový text do sekcí 9.1 až 9.131 původní směrnice OECD.

Změny v této revizi jsou vyvolány v reakci na změny, které provedl Report 8-10 a Report 13. Revize Kapitoly IX upravuje ty části, které tuto úpravu potřebují v reakci na změny provedené oběma reporty. Kapitola IX rozšiřuje pokyny uvedené v kapitole I ohledně rizika a rozpoznávání spojených transakcí, a to v kontextu restrukturalizačních projektů, analýze a kontroly rizika. Revize rozvíjí pokyny uvedené v předchozí instanci kapitoly IX s ohledem na změny provedené v kapitole I.

Práce se nyní bude zabývat komparací změn v Kapitole V – Documentation.

2.1.2. Kapitola V – Documentation

Report akčního bodu 13 kompletně mění celé znění kapitoly. Dále Report akčního bodu 13 obsahuje čtyři přílohy ke kapitole, které doplňují informace týkající se konkrétního obsahu dokumentace k převodním cenám. Komparace změn právě v této kapitole je jedním z cílů této diplomové práce. Na základě výsledků z komparace bude provedeno zhodnocení a predikce do budoucnosti a návrh aktualizovaného znění pokynu GFŘ D-334.

V následující tabulce je provedeno shrnutí dosavadních klíčových momentů vedoucích k aktualizaci směrnice OECD od roku 2010 do roku 2017:

Tabulka 1: Časová linie aktualizace znění směrnice o převodních cenách

22. července 2010	OECD vydává aktualizované znění směrnice k roku 2010. Kapitola týkající se dokumentace zůstává nedotčena
5. října 2015	OECD vydalo dne 5.10 2015 13 závěrečných reportů v rámci projektu "BEPS". Dva reporty se týkají převodních cen (Report akčního bodu 8-10 a Report akčního bodu 13)
Listopad 2011	Řídící výbor Globálního fóra OECD zahajuje práce na projektu posuzování a identifikace rizik v převodních cenách
30. dubna 2013	OECD vydává návrh příručky s názvem „OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment" na připomínkování
Září 2017	OECD vydává finální znění příručky pro daňovou správu „OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment"
23. července 2012	OECD vydává příručku s názvem „Keeping It Safe" týkající se ochrany důvěryhodných informací
24. července 2012	OECD dále prohlubuje své úsilí o posílení mezinárodní daňové spolupráce a vydává dva nové reporty o automatické výměně a daňové diskrétnosti.
10. července 2017	OECD vydává aktualizované znění směrnice o převodních cenách k roku 2017, obsahující aktualizovanou kapitolu o dokumentaci
30. ledna 2014	OECD vydává k připomínkování návrh aktualizovaného znění kapitoly V týkající se dokumentace
16. září 2014	OECD vydává dokument s názvem „Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting" dále upravující kapitolu V směrnice o převodních cenách
30. červen 2016	OECD vydává další pokyny pro správnou implementaci Country by Country Reportingu
2017	Většina členských zemí OECD se přidává k automatické výměně Country by Country Reportů
10. červenec 2017	OECD vydává aktualizované znění směrnice o převodních cenách, které obsahuje text zavádějící povinnost podávat Country by Country Report

Zdroj: Vlastní zpracování

Původní znění směrnice OECD z roku 1995 kladlo důraz na přiměřenost v dokumentačním procesu jak z hlediska daňových subjektů, tak z hlediska daňové správy a hlubší spolupráci mezi těmito stranami s cílem zabránění nadbytečným administrativním nákladům a současnému poskytování dostatečných informací k určení zda je dodržen princip tržního

odstupu. Dále původní znění směrnice OECD neposkytovalo konkrétní seznam dokumentů, které by měly v dokumentaci k převodním cenám zahrnuty. V původním znění také neposkytovalo dostatečné pokyny k procesu dokumentace transakcí, případným sankcím plynoucím z nedostatečné, či chybějící dokumentace a alokaci důkazního břemene v interakci mezi daňovými subjekty a daňovou správou.

Aktualizované znění směrnice OECD stále klade důraz na přiměřenost a spolupráci mezi daňovou správou a daňovými subjekty při přípravě dokumentace k převodním cenám, nicméně poskytuje konkrétní kroky, které dále napomůžou oběma zúčastněným stranám.

Aktualizovaná směrnice OECD dává také daňové správě nástroje pro přesné a přiměřené posuzování rizik nastavení převodních cen. Efektivní identifikace a hodnocení rizik pro počáteční fázi výběru daňových subjektů, u kterých hrozí nesprávné nastavení převodních cen je vitální a daňová správa má omezené zdroje informací a v některých případech i nedostatečné znalosti oboru a trhu konkrétního daňového subjektu. Směrnice OECD poskytuje určité nástroje pro zjednodušení počáteční identifikace rizik, zejména odkazuje na dokument vydaný OECD s názvem „OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment“. V listopadu 2011 zahájil řídící výbor Globálního fóra OECD práce na projektu posuzování a identifikace rizik v převodních cenách. Cílem tohoto projektu bylo vytvořit praktickou příručku, která by poskytla konkrétní kroky, které mohou daňové správy členských zemí uskutečnit při hodnocení rizikových transakcí mezi spojenými osobami. Návrh této příručky OECD k převodním cenám byl vydán 30. dubna 2013 jakožto doplněk k existujícím dokumentům OECD týkajících se převodních cen. Finální znění příručky OECD bylo vydáno v září 2017.

Aktualizované znění směrnice OECD definuje tři základní cíle dokumentace k převodním cenám:

- Zajištění, aby daňové subjekty zajistili dostatečnou a přiměřenou dokumentaci stanovení cen a dalších podmínek transakcí mezi přidruženými podniky
- Poskytnutí daňové správě informace nezbytné k vyhodnocení správnosti nastavení převodních cen v daných případech
- Poskytnutí daňové správě informace nezbytné k provedení důkladné a přiměřené daňové kontroly zaměřené na převodní ceny

Důraz je také kladen na fakt, že při daňových kontrolách zaměřených na převodní ceny může být potřeba dokumentů a informací, které budou ve vlastnictví mateřských zahraničních

společností, tudíž dokumenty budou umístěny mimo zemi, ve které probíhá daňová kontrola. Proto je důležité, aby byla daňová správa schopná získat přístup k takovým dokumentům a informacím, například pomocí smluv o výměně informací. Tato snaha podpořit spolupráci mezi jednotlivými členskými státy v původním znění nebyla takto specifikována.

Administrativní náročnost může však postihovat i daňové subjekty. Daňový subjekt by měl aktivně na základě dostupných informací stanovovat, zda transakce provedené se spojenými osobami odpovídají principu tržního odstupu. Nicméně aktualizovaná směrnice stanovuje, že tento přístup daňových poplatníků by neměl být spojen s nadměrnými dodatečnými administrativními náklady a vysokou časovou náročností. Například v případě, že daňový subjekt prokáže, že v okamžiku transakce neexistuje žádná srovnatelná transakce, nebo náklady a čas na zjištění srovnatelných transakcí by byly nadměrně vysoké, daňový subjekt by neměl být povinen hradit náklady na tento proces. Na základě výše uvedeného doporučuje aktualizovaná směrnice členským státům do své legislativy zahrnout hranici materiality, která určí, zda má být transakce dokumentována a zkoumána z hlediska převodních cen. Materialitou se rozumí práh objemu transakce, která probíhá mezi sdruženými podniky.

Je doporučeno pravidelně aktualizovat dokumentaci k převodním cenám z důvodu zjištění, zda funkční a ekonomické analýzy jsou stále relevantní a odpovídají realitě. Nové znění směrnice doporučuje aktualizovat data vyhledaná z databází použitá pro zjištění srovnatelných transakcí jednou za tři roky a finanční data pro srovnatelné transakce každý rok. Toto však platí jen, pokud zůstanou všechny ostatní okolnosti a podmínky na trhu nezměněny.

Od vydání původního znění směrnice OECD v roce 1995 a její revize v roce 2010 zavedlo mnoho členských zemí sankce uvalované na daňové subjekty za nedostatečnou, či chybějící dokumentaci k převodním cenám., či její pozdní poskytnutí daňové správě. Jejich hlavním cílem je uvalit subjektům sankce, které svojí výší přesahují případné náklady na přípravu dokumentace. Na druhou stranu existují i členské země, které zavedly daňové výhody pro subjekty, kteří poskytují dokumentaci k převodním cenám v řádném termínu a adekvátním formátu. Například pokud daňový subjekt podá dostatečnou dokumentaci, či adekvátně upraví nastavení převodních cen na základě daňové kontroly v řádném termínu, může být osvobozen od platby penále, či nižší sazbě penále.

Výměna informací je další důležité téma. Původní znění směrnice OECD se explicitně nevyjadřovalo k otázce důvěrnosti informací. Daňová správa by měla vynakládat všechny kroky k zajištění, že nebudou zveřejněny citlivé informace daňových subjektů široké veřejnosti.

V rámci bezpečnosti informací vydalo 23. července 2012 příručku s názvem „Keeping It Safe“, která poskytuje daňové správě pomocné nástroje k ochraně citlivých informací daňových subjektů. Tento dokument zkoumá právní rámec zabezpečující ochranu daňových tajemství vyměňovaných informací a zavádí správní postupy na ochranu důvěrnosti informací a vykládá osvědčené postupy pro daňové správy jednotlivých členských zemí. Nicméně je tento dokument jen základní příručka a konkrétní postupy se mohou v jednotlivých členských zemích lišit.

Nové znění směrnice OECD, upravené Reportem akčního bodu 13 zavádí třístupňový standardizovaný přístup k dokumentaci převodních cen:

- Za prvé, směrnice požaduje po nadnárodních podnicích, aby poskytly high-level informace týkající se jejich celosvětového podnikání a nastavení převodních cen v tzv. „Master file“
- Za druhé, směrnice požaduje detailní dokumentaci nastavení převodních cen jednotlivých podniků ve skupině v rámci tzv. „Local file“, které je specifické pro každou zemi
- Za třetí, velké nadnárodní podniky jsou povinny podat tzv. „zprávu podle zemí“ (anglicky Country by Country Report či CbCR), v které budou každoročně poskytovat správci daně informace týkající se výše výnosů, zisku před daní a daně z příjmu., počtu zaměstnanců, výše kapitálu, či hmotného majetku a další. Nadnárodní podniky musí také v CbCR uvést jednotlivé členy skupiny a indikovat činnosti, kterými se jednotlivé entity zabývají

Master file dle směrnice OECD

Jedná se o přesně vymezený balíček obsahující informace o celé skupině podniků, který lze jednotně použít pro všechny členské státy Evropské unie. Informace by měly poskytnout celkový a obecný přehled o nadnárodní společnosti a jejích transakcích, využívaných politikách ve věci převodních cen, zejména ve věci vlastnictví nehmotného majetku, finančních aktivit a celosvětového rozdělení zisků. Toto umožňuje daňovým správám lépe zhodnotit rizikovost nadnárodní korporace v globálním ekonomickém, daňovém, finančním a právním kontextu. Aktualizovaná směrnice obsahuje v příloze ke kapitole

Nadnárodní podniky by při přípravě Master file měly postupovat dle svého nejlepšího úsudku s cílem určit přiměřenou úroveň podrobnosti informací. A to i přes fakt, že OECD ve směrnici

neklade důraz na podrobnost informací v Master file. Nicméně, existují obavy, že pohled jednotlivých daňových správ může být ovlivněn informacemi o místních transakcích. V specifické požadavky na formát a informace obsažené v Master file. Požadované informace lze seskupit do pěti kategorií:

- Organizační struktura nadnárodní korporace
- Popis podnikání nadnárodní korporace
- Nehmotný majetek nadnárodní korporace
- Finanční aktivity se spojenými osobami
- Finanční a daňová pozice nadnárodní

Nadnárodní korporace mohou informace prezentovat za skupinu jako celek, nebo podle odvětví podnikání, ale pouze pokud jsou všechny centralizované funkce skupiny a transakce mezi jednotlivými odvětvími dostatečně popsány. Nové požadavky jsou poměrně normativní a budou po nadnárodních korporacích vyžadovat získání značného množství informací, které doposud skupina získávat nemusela. Mezi nové požadavky na nadnárodní skupiny patří:

- Tabulka dodavatelského řetězce pro pět největších produktů a služeb a ostatních produktů, či služby, které svojí hodnotou přesahují 5% tržeb nadnárodní korporace
- Seznam a stručný popis důležitých smluv a dohod mezi členy nadnárodní korporace včetně popisu jednotlivých členů a politik určujících alokaci nákladů a stanovení cen
- Popis hlavních zeměpisných trhů pro skupiny produktů a služeb uvedených v bodu výše
- Stručná písemná funkční analýza popisující základní činnosti, kterými jednotlivé členské společnosti přispívají k hodnotě produktu, či služeb (např. klíčové funkce, přenesení rizik, držení významných aktiv)
- Popis významných obchodních restrukturalizací, fúzi, akvizic během fiskálního roku
- Významný nehmotný majetek, nebo soubor nehmotného majetku spolu s informací o vlastníkovi majetku
- Obecný popis financování skupiny, včetně důležitých finančních dohod a smluv s nespojenými osobami
- Konsolidovaná účetní závěrka a finanční výkazy nadnárodní korporace za fiskální rok

- Případné předběžné cenové dohody a ostatní daňová rozhodnutí týkající se alokace zisků mezi zeměmi

Výše uvedené nově požadované informace pravděpodobně vyvolají nové procesy k získávání, shromažďování, validaci, analýzu a obnovování dat.

Informace obsahované v Master file nebyly daňovým správám dříve k dispozici, s výjimkou případů, kdy měly transakce skupiny přímý vliv na transakce lokální entity. Nově zvýšená úroveň celosvětové transparentnosti může v budoucnosti vést k zaměření daňové správy na globální aspekty transakcí. Například mohou dotazy na zhodnocení, či vlastnictví nehmotného majetku jedné lokální entity vest ke zneužití jinou lokální entitou. Dále může například obecný popis financování skupiny, včetně důležitých finančních dohod a smluv s nespojenými osobami vést ke zjištění úrokových měr, které nebudou v souladu s principem tržního odstupu, či ke zjištění nadměrné kapitalizace nadnárodní korporace. S jistotou lze říci, že nové požadavky na Master file povedou k důkladnějšímu postupu nadnárodních korporací.

Local file dle směrnice OECD

Aktualizované znění směrnice OECD vyžaduje, aby Local file obsahoval z velké části stejné informace, které již lze najít v tradiční dokumentaci k převodním cenám u lokálních entit, včetně transakcí mezi spojenými osobami a finančních dat. I když má být Local file zaměřen spíše na tradiční funkční a ekonomickou analýzu, směrnice OECD je přísnější a požaduje více informací, než většina lokální legislativy týkající se dokumentace k převodním cenám. Zatímco Master file poskytuje high-level přehled, Local file by měl poskytnout detailnější přehled informací o konkrétní společnosti ve skupině. Informace obsahovaná v Local file slouží jako doplněk k Master file. Mezi hlavní informace, které by měl Local file obsahovat patří:

- Informace o společnosti – Popis podnikání a konkrétní strategie, organizační struktura, popis skupiny, popis způsobu začlenění podniku do skupiny, informace o konkurenci atd.
- Informace o transakcích mezi spojenými osobami – Přehled toku, průběhu a rozsahu transakcí, výše poplatků, identifikace spojené osoby u každé transakce, srovnávací a funkční analýza ke každé transakci, seznam srovnatelných transakcí, metoda stanovení převodních cen a vysvětlení jejího výběru
- Informace o finanční pozici společnosti – Finanční ukazatele společnosti

Jeden z hlavních problému nadnárodních korporací týkající se Local file může být různý pohled na hranici materiality transakcí. Některé členské země požadují, na základě lokální legislativy, dokumentovat v podstatě každou transakci mezi spojenými osobami, zatímco daňové správy v jiných členských zemích mohou být více zaměřeny na hodnotově významné transakce, které mohou mít potenciálně vyšší dopad na daňovou povinnost lokální entity. Aktualizovaná směrnice OECD doporučuje členským zemím, aby do své lokální legislativy zahrnuli specifické hranice materiality. Z praktického hlediska směrnice OECD nejspíše nesníží proliferaci materialitních podmínek a zatížení, které tyto podmínky ukládají na podniky.

Pozitivním faktem je, že OECD v aktualizované směrnici uvádí potřebu aktualizovat hledání srovnatelných společností pouze jednou za tři roky, pokud se funkční profil lokální entity nezměnil. Nicméně konkrétní finanční data srovnatelných společností musí být aktualizovány každý rok. Směrnice OECD stále obecně podporují používání místně srovnatelných společností před regionálně srovnatelnými v momentech, kdy jsou k dispozici dostatečné informace o místně srovnatelných společnostech. Tyto požadavky mohou zvýšit počet souborů srovnatelných společností, které musí nadnárodní korporace získat.

Směrnice OECD indikuje, že Local file musí obsahovat rozdělení vnitroskupinových plateb a příjmů dle daňové jurisdikce zahraničního příjemce či plátce pro každou kategorii transakcí mezi lokální entitou a spojenými osobami (tj. platby a příjmy za produkty, služby, příjmy z licenčních poplatků a úroků a zaplacené licenční poplatky a úroky). Dalším požadavkem je povinnost reportovat různé typy dohod, včetně všech významných mezipodnikových dohod uzavřených mezi spojenými osobami a kopie existujících unilaterálních, bilaterálních, či multilaterálních předběžných cenových dohod. Lokální entity musí také daňové správě reportovat všechna daňová rozhodnutí, která jsou uzavřená s daňovými správami jiných členských zemí a která jsou relevantní pro zhodnocení transakcí mezi entitami. Klíčovým problémem může být fakt, že daňové správy mohou uložit dodatečné požadavky na obsah Local file, které vyvolají dodatečné náklady nadnárodním korporacím na přípravu individuálních specifických lokálních dokumentací.

Dalším klíčovým problémem může být nedostatek pokynů a postupů ve věci následných úprav po provedení transakcí, které jsou potřebné k připravení řádné dokumentace. Většina zemí povoluje pouze úpravy směrem nahoru. To v praxi znamená, že pokud entita potřebuje udělat úpravu směrem nahoru, ale má legislativně zakázáno udělat obdobnou úpravu směrem dolu v zemi protistrany, nelze se vyhnout dvojímu zdanění. Tento fakt bude v budoucnu vyvolávat

tlak na entity na důkladné monitorování nastavení převodních cen v rámci prevence potenciálních po transakčních úprav.

Country by Country Report dle směrnice OECD

Jak již bylo uvedeno, poslední částí tří pilířů dokumentačního balíčku je Country by Country Report. Ten by měl obsahovat souhrnné informace (bez jakýchkoliv vnitropodnikových úprav) za všechny entity a za všechny daňové jurisdikce.

Country by Country Report by měl poskytovat informace o každé entitě ve skupině, bez ohledu na právní formu entity, za každou jurisdikci, spolu s uvedením této jurisdikce a příslušných kódů obchodní činnosti.

Požadavek podávat Country by Country report se vztahuje na nadnárodní korporace, jejichž agregovaný konsolidovaný obrat za bezprostředně předcházející období, či hospodářský rok přesáhl 750 milionů EUR. Tato hranice se nicméně nevztahuje na povinnost vytvářet Local file a Master file. Jednotlivé členské státy mohou zavést vlastní hranice pro tyto dokumenty.

Vykazující účetní jednotky by měly při sestavování CbCR vycházet každoročně ze stejných zdrojů dat. Pokud dojde ke změně, měla by korporace vysvětlit důvod pro takovou změnu.

Dále se může vykazující účetní jednotka rozhodnout používat data ze svých konsolidovaných účetních závěrek, či dalších konsolidovaných výkazů. Vykazující účetní jednotka je povinna poskytnout krátký popis zdrojů dat, které byly využity. Pokud jsou jako zdroj použity statutární finanční výkazy, všechny částky by měly být přepočítány průměrným ročním kurzem na měnu vykazovanou vykazující jednotkou. Pokud jsou jako zdroj použity konsolidované finanční výkazy, může být vykazující jednotka pověřena daňovou správou eliminovat případné rozdíly oproti statutárním finančním výkazům. Z tohoto důvodu některé společnosti mohou v budoucnu používat pro Country by Country Report informace ze statutárních finančních výkazů samostatné entity. Nicméně, Směrnice OECD tuto tzv. rekonciliaci nevyžaduje.

V mnoha případech nemusí nadnárodní korporace vědět, kde získat všechny požadované informace k podání Country by Country Reportu. V těchto případech musí nadnárodní korporace provést analýzu vlastních dat, aby mohla identifikovat, kde se vitální informace pro podání CbCR uvnitř skupiny nacházejí a jak je co nejefektivněji získat. Velké nadnárodní korporace by měly provádět hodnocení vlastních systému pro získávání informací a jejich pohotovosti a řešit potenciální mezery a problémy. Některé z požadovaných informací nemusí být doposud centrálně získávány a sledovány. Pro množství nadnárodních korporací může takto

vysoký počet informací, které musí získat a následně uvést v Country by Country Reportu, podstatně zvyšovat jejich administrativní náklady.

Větší nadnárodní korporace by měly v reakci na CbCR zvážit investice do technologických řešení, které pomohou shromažďovat, ukládat a analyzovat potřebná data. Je zcela jisté, že nadnárodní korporace by musela vynaložit velký čas a úsilí nezbytné k manuálnímu vyhledávání, shromažďování a ověřování dat, sestavování tabulek a dalším potřebným krokům. Dalším faktorem je, že takovéto náklady by nadnárodní korporace musely vynakládat každý rok. Nová technologická řešení mohou umožnit nadnárodním korporacím mít lepší přehled, zda dodržují pravidla stanovená směrnicí OECD a to hlavně pomocí průběžného sledování výsledků pomocí nových technologií. Některá softwarová řešení mohou poskytnout například srovnání s rozpočty, sofistikované analýzy, včetně testování citlivosti analýz. Všechny tyto technologie mohou nadnárodním korporacím pomoci při zjišťování příčin neočekáváných výkyvů, potenciálních úprav a jejich dopadů na daň zaplacenou v jednotlivých zemích a celkové efektivní daňové zatížení nadnárodní korporace.

Zavedení CbCR jako součásti směrnice o převodních cenách bylo jedním z hlavních cílů projektu BEPS. CbCR může daňové správě poprvé poskytnout organizovaný obecný přehled, odkud plynou nadnárodní společnosti zisky a jakým způsobem jsou zdaňovány. Country by Country Report může také upozornit na mezery a nesrovnalosti v nastavení převodních cen v nadnárodní korporaci, či implementaci pokynů a směrnic. Navíc, CbCR může zvýraznit potenciální nesrovnalosti v rozdílu místa příjmu a místa, kde se vytváří hodnota. Nadnárodní podniky by měly být připraveny protiargumenty, zejména v situacích, kdy zdánlivě stejné funkce a rizika přináší rozdílné zisky v různých zemích. Taková analýza by se měla zaměřit na umístění hlavních rozhodovacích orgánů, umístění důležitých majetků s vysokou hodnotou, zejména nehmotného majetku. Nadnárodní korporace by měly zvážit případné mezery a nesrovnalosti dříve než podají Country by Country Report.

Country by Country report má také sloužit jako nástroj pro daňové správy sloužící k hodnocení rizik. CbCR by neměl být použit jako náhrada za podrobnou dokumentaci k převodním cenám, či náhrada za funkční a ekonomickou analýzu. Směrnice OECD stanovuje, že by daňové správy neměly vyžadovat úpravy převodních cen pouze na základě informacích o rozdělení zisků uvedených v Country by Country Reportu.

Nadnárodní korporace se obávají, že zavedení Country by Country Reportu může vést k častějším alokacím zisků na základě lidského kapitálu a nehmotných aktiv, a to hlavně pomocí většího využití profit split metody.

Od zveřejnění Reportu akčního bodu 13 mnoho jurisdikcí členských zemí vyvíjelo velké úsilí k vytvoření nezbytných vnitrostátních i mezinárodních právních a administrativních rámců pro podávání a výměnu Country by Country Reportů v souladu s minimálním standardem stanoveným v akčním bodu 13. První roky zavedení Country by Country Reportu mohou být náročné jak pro daňovou správu, tak pro skupiny MNE, které usilují o řádné podání Country by Country reportu. Tyto překážky by měly v průběhu následujících let postupně zmizet v rámci akomodace členských států na CbCR.

Dne 16. 8. 2017 Senát schválil implementaci CbCR v České republice s účinností od 1. 1. 2018. Povinnost ohlašování CbCR se týká mezinárodních skupin (Multinational Enterprise – MNE)) s celkovým konsolidovaným výsledkem hospodaření skupiny ve výši 750 milionů EUR nebo vyšší. Nejvyšší mateřská společnost (Ultimate Parent Entity – UPE) je za povinna překládat oznámení CbCR. Mohou nastat výjimky, při kterých podává oznámení jiná společnost ze skupiny, která však není UPE. Ostatní společnosti ve skupině podávají jen oznámení o identitě UPE. Oznámení CbCR obsahuje následující informace:

- souhrnné informace týkající se výše výnosů (spřízněných, nespřízněných a celkových s výjimkou dividend)
- zisk / ztráta před zdaněním
- daň z příjmů, daň z příjmů
- základní kapitál
- akumulovaný zisk
- počet zaměstnanců
- hmotný majetek
- peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty
- identifikaci každého zakládajícího subjektu skupiny MNE

Vzorový vzhled Country by Country Reportu dle směrnice OECD:

Obrázek 1: Vzorový vzhled Country by Country Reportu

Table 1. **Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction**

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Zdroj: Annex III to Chapter V Transfer Pricing Documentation – Country-by-Country Report, OECD, 2017

Všechny tyto informace podává UPE za každou jurisdikci, ve které působí skupina MNE. Oznámení musí entita podat nejpozději do 12 měsíců po skončení zdaňovacího období entity. Za nepodání oznámení může být české entitě uvalena peněžní sankce ve výši až 1,5 milionu. (Finanční správa: Country by Country Reporting, 2017)

Vzhledem k tomu, že jurisdikce jsou nyní ve fázi implementace, vzniká mnoho otázek ohledně implementace a výkladu CbCR. V zájmu správné a důsledné implementace a jistoty jak pro daňové správy, tak pro daňové subjekty skupina Inclusive Framework pro BEPS vydala pokyny pro řešení některých klíčových otázek. Toto pokyny se pravidelně aktualizují. Původní znění těchto pokynů bylo OECD vydáno v roce 2017. K dispozici je také shrnutí přístupů přijatých některými jurisdikcemi, v případech, kdy pokyny poskytují flexibilitu.

V následující tabulce je provedeno shrnutí dosavadních klíčových momentů vedoucích k zavedení Country by Country Reportu:

Tabulka 2: Časový harmonogram implementace CbCR

19. července 2013	OECD zmiňuje chybějící "big picture" pohled na nadnárodní společnosti, první zmínky o jednotném dokumentu pro všechny členské státy
10. září 2013	Návrh vytvoření vzoru dokumentu, který bude využit pro všechny členské státy

4. říjen 2013	OECD vydává memorandum týkající se dokumentace k převodním cenám a Country by Country Reportingu
30. leden 2014	OECD vydává první draft úpravy kapitoly V směrnice k převodním cenám, který obsahuje povinnost podávat Country by Country Report
24. září 2014	OECD upravuje draft, kde zjednodušuje text týkající se Country by Country Reportu
6. únor 2015	OECD zavádí minimální obrat společností, kterých se bude týkat povinnost podávat Country by Country Report (750 mil. euro)
12. červen 2015	OECD vydává "Country-by-country Reporting Implementation Package", která poskytuje pokyny k správné implementace Country by Country Reportu
5. listopad 2015	Irsko jako jedna z prvních zemí vydává návrh úpravy lokální legislativy, která zahrnuje povinnost podávat Country by Country Report
27. leden 2016	31 zemí podepisuje Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) umožňující automatickou výměnu Country by Country Reportů mezi těmito zeměmi
24. březen 2016	OECD vydává standardizovaný elektronický vzor Country by Country Reportu
30. červen 2016	OECD vydává další pokyny pro správnou implementaci Country by Country Reportingu
2017	Většina členských zemí OECD se přidává k automatické výměně Country by Country Reportů
10. červenec 2017	OECD vydává aktualizované znění směrnice o převodních cenách, které obsahuje text zavádějící povinnost podávat Country by Country Report

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro lepší přehled je v následující tabulce shrnuta komparace změn ve směrnici OECD:

Tabulka 3: Sumarizace změn ve směrnici OECD

Směrnice z roku 2010	**Směrnice z roku 2017**
Důraz na přiměřenost při tvorbě dokumentace, snížení administrativních nákladů a dodržení principu tržního odstupu	Pokyny a konkrétní kroky k dosažení přiměřenosti a snížení administrativních nákladů. Stanovení tří základních cílů dokumentace s konkrétními postupy dosažení

Směrnice neudává důležitou informaci, kde leží důkazní břemeno při daňových kontrolách zaměřených na dokumentaci převodních cen	Důkazní břemeno je otázkou legislativy jednotlivých členských zemí. Směrnice neudává konkrétní postoj k preferenci prvotního důkazního břemene. Jednotlivé členské státy mají upravit tuto část na základě své vlastní dosavadní praxe.
Pokyny a postupy pro daňovou správu týkající se zhodnocení rizikových transakcí nejsou ve směrnici obsaženy	Nově zavedený bod B. 2. se zabývá rizikovými transakcemi a poskytuje daňové správě kroky jak zhodnotit transakce, které mohou být rizikové. Dále se odkazuje na dokument OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment ze září roku 2017
Poskytnutí pouze základního přehledu informacích užitečných pro stanovení dodržení principu tržního odstupu	Tří pilířový přístup při stanovení převodních cen - Master file, Local file a CBCR. Výpis konkrétních údajů obsažených v jednotlivých dokumentech
Časový rámec a pravidelnost podávání dokumentace nejsou explicitně řešeny	Nové znění udává vhodný časový rámec a lhůtu platnosti údajů v dokumentaci a pravidelnost aktualizací údajů v dokumentaci
Otázka materiality transakcí, zhodnocení administrativních nákladů na transakci proti potenciálnímu doměrku z transakce není ve směrnici řešeno	Nově zavedený bod D. 3. zavádí možnost stanovení materiality pro jednotlivé členské země. Transakce s hodnotou pod úrovní materiality nebudou daňovou správou kontrolovány
Žádné pokyny týkající se uchovávání podkladových dokumentů a samotné dokumentace	Nově zavedený bod D. 4. odkazuje na legislativu jednotlivých zemí pro lhůty uchovávání dokumentace
Sankce za nesplnění povinnosti dokumentace nejsou zmíněny	směrnice v detailu řeší sankce za nesplnění dokumentační povinnosti, pozdní podání dokumentace atd. a zároveň řeší daňové výhody pro včasné a řádné podání
Country by Country Report zatím nezaveden	Zavedení povinnosti podávat Country by Country Report pro daňové subjekty
Otázka uchovávání citlivých informací, které se při dokumentaci transakcí se spojenými osobami využijí, není explicitně řešena	Nová směrnice poskytuje kroky pro daňovou správu k zajištění důvěrnosti informací a odkazuje na příručku s názvem Keeping It Safe, vydanou OECD v roce 2012

Zdroj: Vlastní zpracování

2.2. Promítnutí směrnice OECD do české legislativy

Z pohledu české legislativy není Směrnice OECD závazným dokumentem, není přímo zakotvena v českých daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni, ale její základní myšlenky a postupy jsou však do tuzemských právních předpisů, týkajících se nastavení převodních cen mezi spojenými osobami (sdruženými podniky), implementovány v pokynech D-332, D-333 a D-334. Její závaznost při výkladu však plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu.

Pokyn D-332

Pokyn D-332 týkající se uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky byl vydán za účelem zajištění jednotného přístupu při zdaňování transakcí uvnitř nadnárodních skupin, a to jak z pohledu správce daně, tak i daňových subjektů.

Pokyn pracuje převážně s článkem 9 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tykajícího se převodních cen a dále pak se směrnicí OECD, která se také silně opírá o ustanovení uvedená v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Směrnice OECD se v pokynu D-332 odráží hlavně v souvislosti se stanovením převodních cen při převodu zboží, nehmotného majetku a služeb mezi spojenými podniky. Pokyn D-332 uvádí v otázce implementace směrnice následující:

„Vzhledem k výše uvedenému jsou postupy a principy vymezené ve Směrnici využitelné i ve vazbě na ZDP (tedy také v případě transakcí mezi spojenými osobami v rámci České republiky).“

(Pokyn D-332, str. 4)

Pokyn D-332 přebírá definici předmětu zkoumání dle směrnice OECD, tudíž transakce a jejich ocenění a rozdělení zisků z nich mezi sdruženými podniky. Dále chápe směrnici OECD jako výkladové pravidlo k mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění a zabývá tudíž jen vztahy mezi tuzemskými a zahraničními daňovými subjekty. K transakcím mezi tuzemskými sdruženými podniky se pokyn D-332 odkazuje na českou legislativu, ale nevylučuje možnost využití metod a postupů uvedených ve směrnici OECD. Z toho vyplývá, že za určitých podmínek lze pokyn využít i pro tuzemské spojené transakce.

Dále pokyn přebírá metody pro zjištění převodních cen ze směrnice a jejich definice. Tyto metody jsou metoda nezávislé srovnatelné ceny, metoda ceny při opětovném prodeji, metoda nákladů přirážky, metoda rozdělení zisků a transakční metoda čistého rozpětí. Pokyn také

umožňuje daňovým subjektům sjednávat předběžné cenové dohody v souladu se směrnicí OECD k předcházení sporu s daňovou správou, podrobný postup související s předběžnými cenovými dohodami je uveden v pokynu D-333.

Pokyn zkráceně a zjednodušeně přebírá principy uvedené v kapitolách I, II, IV a V směrnice OECD. Kapitola 1 pokynu D-332 uvádí základní informace a zdroje čerpání. Kapitola 2 z velké části přejímá zásady a principy uvedené v sekci D kapitoly I směrnice OECD., konkrétně bod 2.1 pokynu vychází ze sekce D.1.1 směrnice, bod 2.2 vychází ze sekce D.1.2 směrnice. Kapitola 3 „Metody pro zjištění převodních cen“ pokynu vychází z kapitoly II směrnice a jednotlivé definice metod jsou v souladu s definicemi ve směrnici. Kapitola 4 „Dokumentace“ pokynu vychází z kapitoly V směrnice. Kapitola 6 „Předběžné cenové dohody“ pokynu vychází z bodu F kapitoly IV směrnice.

Aktualizace kapitol I, II, IV a V, které reflektuje pokyn D-332 se týkají hlavně zvýšení důkladnosti při určování skutečného stavu a vztahu mezi přidruženými podniky, správné nastavení cen na základě zisku a rizik. Nové pokyny pro komoditní transakce, nová úprava bezpečných přístavišť a nový třístupňový standardizovaný přístup k dokumentaci převodních cen. Všechny změny směrnice OECD jsou uvedeny v předchozích kapitolách.

Pokyn D-333

Jak již bylo zmíněno, pokyn D-333 se týká závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami. Tento pokyn se zabývá konkrétně bodem F kapitoly IV směrnice OECD. Závazné posouzení dle české legislativy přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD (odstavce 4.124 - 4.166) a přizpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů.

Pokyn D-334

Pokyn D-334 se týká rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. Tento pokyn rozvádí informace uvedené v kapitole 4 pokynu D-332. Jako předchozí pokyny je tento pokyn v souladu s principy směrnice OECD a vychází hlavně z kapitoly V směrnice OECD, na kterou se odkazuje. Návrhem aktualizovaného znění pokynu D-334 se bude zabývat kapitola 3.

2.3. Postup subjektů a správců daně v ČR v reakci na aktualizaci směrnice

Změny provedené v kapitole V směrnice OECD vyplývají hlavně z praktických zkušeností a problémů, které od poslední aktualizace v roce 2010 vyplynuly. Daňové subjekty mají nyní větší oporu a podrobný manuál k přípravě dostačující dokumentace. Části aktualizované

směrnice OECD jsou již často prakticky využívány členskými zeměmi OECD z důvodu vydání těchto jednotlivých úprav v letech 2010 až 2017.

Nadnárodní korporace museli připravit první Country by Country report za fiskální rok začínající 1. ledna 2016 nebo později a podat ho nejpozději 12 měsíců po konci daného fiskálního roku. To znamená ze nadnárodní korporace, jejichž fiskální rok končil 31. prosince 2016, museli podat Country by Country Report nejpozději 31. prosince 2017. Pro ostatní nadnárodní korporace, které mají odlišný fiskální rok, platí podání v roce 2018, 12 měsíců po konci jejich fiskálního roku. Tudíž první vlna podání Country by Country Reportu již proběhla. Jelikož se v roce 2017 jednalo o zcela nový dokument, považovala daňová správa za správné poskytnout daňovým subjektům toleranci a byla benevolentní, pokud detekovala chyby v rámci plnění jejich povinností vyplývajících z Country by Country reportu. Pokud daňová správa zjistila v podání chyby, neformálně kontaktovala daňový subjekt a vyžádala ho k nápravě. Opravená podání podaná do konce roku 2017 nebyla správcem daně pokutována. Podobně benevolentní byla daňová správa při chyby při podání Country by Country Reportu z důvodu v době podání nejasného seznamu jurisdikcí, které se k podávání Country by Country Reportu přihlásily. Do konce října 2017 bylo daňovými subjekty podáno zhruba 3 500 podání. Daňová správa detekovala dvě základní chyby při podání. Daňové subjekty podávaly Country by Country report do datové schránky daňové správy, ačkoliv mělo dle legislativy být podáno prostřednictvím aplikace daňového portálu a aplikace EPO. Dále daňové subjekty často špatně vyhodnotili, zda mají podávat jen oznámení, či celý Country by Country Report za celou skupinu.

OECD vydala vzorové znění legislativy, které mohou členské státy OECD použít při přípravě lokální implementace a na základě kterého mohou být podávány Country by Country Reporty nadnárodními korporacemi. Na základě vzorového znění také může docházet k automatické výměně informací mezi relevantními jurisdikcemi ve věci převodních cen a konkrétně CbCR. Členské země OECD s již zavedenými požadavky na dokumentaci k převodním cenám si mohou zvolit přiměřeně adaptovat postup zavedený ve směrnici OECD do své lokální legislativy. Členské země OECD, které zatím požadavky na dokumentaci k převodním cenám zavedené nemají, by měly okamžitě adaptovat postup zavedený ve směrnici OECD.

Vzorové znění legislativy CbCR dále říká, že členové nadnárodní korporace musí ohlásit příslušné daňové správě, zda jsou pouze společností podávající ohlášení, či zda podávají Country by Country Report za celou skupinu. Daňová správa je povinna sdílet tuto informaci s ostatními relevantními daňovými správami nejpozději 18 měsíců po ukončení roku, za který

je Country by Country Report. V dalších letech se lhůta snižuje na 15 měsíců z důvodu obeznámení jednotlivých jurisdikcí s požadavky a postupy ohledně CbCR.

Pokyny ve vzorovém znění bohužel neobsahují žádná ustanovení týkající se sankcí za nedodržení povinnosti podat Country by Country Report. Vzorové znění předpokládá, že daňové správy použijí stejný režim sankcí, který se vztahuje na dokumentaci k převodním cenám.

Nicméně, směrnice OECD říká, že lokálními sankcemi souvisejícími s dokumentací k převodním cenám by neměly být postihovány ty společnosti, které nemají požadované informace k dispozici. Směrnice nicméně dále říká, že tvrzení lokálních entit, že za přípravu dokumentace k převodním cenám odpovídá jiná entita ve skupině, není dostatečný důvod pro ulevení od sankcí.

Česká daňová správa vydala dne 5. listopadu 2017 dokument č. j.: 93832/17/7100-10112-109482 s názvem „Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting, CbCR)“ poskytující daňovým subjektům pomoc při postupu vyplňování Country by Country Report a jeho následném podávání daňové správě.

Nové pokyny k dokumentaci mohou urychlit trend směřující k centralizovanému řízení a dokumentaci nadnárodních společnosti a zvýšený monitoring implementace požadavků týkajících se převodních cen. To dále povede k větší konzistentnosti a transparentnosti informací, které skupina vykazuje. Toto zvýšení transparentnosti pravděpodobně povede k větší obezřetnosti daňové správy, která rychleji dokáže zjistit, zda jsou převodní ceny uvnitř skupiny v souladu s legislativou. To bude dozajista vyvolávat tlak na nadnárodní korporace, které doposud extenzivně nemonitorují nastavení převodních cen a potenciálně to přivede dodatečné administrativní náklady na zavedení potřebných systému a vnitřních předpisů. Nadnárodní korporace by měly věnovat převodním cenám zvýšenou pozornost, potenciální doměřená daň z nesprávného nastavení převodních cen ve většině případů bude vyšší než zvýšené administrativní náklady.

Country by Country Report a Master file budou pravděpodobně připravovány centrálou nadnárodní korporace, a to z důvodu, že ve většině případů potřebné informace může získat pouze tato centrála. Velkou změnu nové znění směrnice přináší pro nadnárodní korporace, které nepřipravují dokumentaci v globálním měřítku, tudíž Master file. Dále je pravděpodobné, že nadnárodní korporace, které již Master file připravují, budou muset získat více informací, než

tomu bylo doposud. Nové požadavky pravděpodobně povedou k zavedení nových procesů získávání informací v následujících letech.

Nadnárodní korporace budou muset zajistit, že Country by Country Report, Master file i jednotlivé Local files budou poskytovat konzistentní informace o působení celé skupiny. Nadnárodní skupiny, které doposud používaly decentralizovaný postup při přípravě dokumentace k převodním cenám, budou muset věnovat zvýšenou pozornost této problematice a případně změnit postupy, které povedou k dodatečným nákladům.

Každá nadnárodní korporace musí zhodnotit přístup a určit správné nastavení převodních cen a jejich dokumentaci, aby zůstaly v souladu s novými požadavky. Je pravděpodobné, že některé členské země, jako například Spojené Království nebo Irsko, nepřijmou přístupy zavedené ve směrnici OECD. I přesto budou požadovat, aby nadnárodní korporace předložili Master file v rámci daňových kontrol.

Nové znění směrnice přináší nové paradigma pro dokumentaci k převodním cenám. Nadnárodní korporace budou muset přehodnotit dosavadní postupy, případně implementovat nové postupy zahrnující monitoring a efektivní získávání, uchovávání, validaci potřebných informací. Zvýšení transparentnosti a větší potřeba globální konzistence může pro mnoho nadnárodních korporací vést ke zvýšení prostředků určeným pro správné nastavení převodních cen.

3. Návrh aktualizovaného znění pokynu D-334

Směrnice doporučuje, aby požadavky na Master file a Local file byly implementovány do lokální legislativy jednotlivých členských států OECD. Nadnárodní korporace poté budou moci připravovat jednotlivé dokumenty za každou zemi v souladu s lokální legislativou. Směrnice indikuje, aby implementované požadavky v lokální legislativě počítaly a zohledňovaly požadavky s ohledem na ochranu citlivých informací.

Ačkoliv téma důkazního břemene není v kapitole V v detailu probíráno, jeho důležitost je v této tématice významná. Otázka důkazního břemene v převodních cenách není legislativou upravena a v dosavadní správní praxi se názory na důkazní břemeno liší. Nicméně tuzemskou daňovou správou je v praxi často aplikován postup, v kterém je důkazní břemeno v první instanci právě na straně daňové správy. Ta musí prokázat, že převodní ceny daného subjektu nejsou stanoveny s principem tržního odstupu a doložit rozdíly mezi obvyklými cenami a cenami sjednanými daňovým subjektem. Důkazní břemeno při daňových kontrolách na převodní ceny v druhé instanci leží u poplatníka. Tudíž, Dokumentace, nebo jakýkoliv jiný relevantní důkaz o správném stanovení převodních cen, by měly být v rámci daňové kontroly správci daně poskytnuty. Tímto by měl být daňový subjekt schopen adekvátně doložit správcem daně napadený rozdíl a představit další skutečnosti, které mají vliv na cenu a správce daně je nezohlednil. Lhůty jsou stanoveny individuálně a mohou být i se správcem daně dohodnuty.

Na druhé straně je v České republice silný tlak ze stran daňově poradenských firem na uvalení prvotního důkazního břemene na daňové subjekty, kteří by na základě tohoto museli aktivně připravovat dokumentace k převodním cenám. Nicméně, legislativní podložení prvotního důkazního břemene v rámci převodních cen neexistuje.

3.1. Návrh aktualizovaného znění

Pokyn D – 334

Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami

1. Úvod

V reakci na současný vývoj v oblasti převodních cen, zejména na vydání aktualizované Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracovaná ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti OECD (dále jen Směrnice) a na požadavky členství České republiky v mezinárodních organizacích, stejně jako na ohlasy daňové veřejnosti, vydává

Ministerstvo financí v rámci tohoto sdělení aktualizované znění **doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami.**

Toto sdělení má za úkol zveřejnit standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) a článkem 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), tedy v souladu s principem tržního odstupu, který je blíže specifikován v Kapitole 1 Směrnice.

Související zásady k aplikaci ustanovení týkajících se převodních cen obecně vychází ze ZDP (především § 23 odst. 7 a dalších ustanovení) a jsou blíže popsány v pokynu D-332 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (č. j.: 39/86 829/2009-393), který lze najít na internetových stránkách české daňové správy www.danovaspravacr.cz.

Každý poplatník by se měl snažit určit převodní ceny pro daňové účely ve shodě s principem tržního odstupu, vycházeje z informací rozumně přístupných v čase stanovení těchto cen. Jeho povinností je potom v rámci prokazování tvrzené daně dostatečně doložit, jak byly tyto ceny vytvořeny a zda by byly vytvořeny stejně i v případě, kdyby byly sjednávány mezi dvěma nezávislými podniky.

V zájmu daňové správy by bylo vytvořit co nejširší škálu požadavků na poplatníky, aby návazně byla schopna získat veškeré dokumenty, které bude v rámci daňového řízení nutné zajistit. Naopak daňová veřejnost usiluje o co nejkonkrétnější a nejužší výčet údajů, které bude správci daně poskytovat. Účelem stanovení doporučení pro rozsah dokumentace je proto vytvořit jakýsi konsensus těchto dvou tendencí tak, aby se zajistil dostatečný objem dokumentů pro účely daňové správy a aby požadované množství zároveň nepřinášelo nadměrné zatížení poplatníkům.

Toto sdělení se v návaznosti na kapitolu 1.4. výše uvedeného pokynu D-332 (ohledně využitelnosti principů Směrnice také na vztahy upravené ZDP) vztahuje jak na čistě tuzemské obchodní vztahy mezi spojenými osobami v rámci České republiky, tak na obchodní vztahy přeshraniční, tedy na osoby ze skupiny nadnárodních podniků se sídlem na území České republiky.

2. ČR jako členský stát OECD

Česká republika jako člen OECD aplikuje zásady a doporučení, které tato mezinárodní organizace vydává.

Všeobecně uznávaným manuálem, který slouží jako návod pro poplatníky i daňovou správu pro řešení otázek tvorby převodních cen, je výše uvedená Směrnice. Tato Směrnice není pro Českou republiku právně závazná, přesto je považovaná za velice efektivní a její zásady dodržuje nejen česká daňová správa a všechny členské země OECD, ale i velké množství ostatních nečlenských států.

Dokumentací tvorby převodních cen se zabývá Kapitola V. Směrnice.

3. ČR jako členský stát EU

Za účelem odstranění bariér uvnitř EU s cílem sjednotit postupy a pravidla pro tvorbu dokumentace byl pracovní skupinou pro otázky zdaňování nadnárodních podniků – EU Joint Transfer Pricing Forum (dále jen EU JTPF) vytvořen koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU Transfer Pricing Documentation, dále jen EU TPD), na jehož základě byl přijat **Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU** (Code of Conduct in Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU). Důvodem vytvoření těchto pravidel je tedy skutečnost, že existence odlišných úprav dokumentační povinnosti v každém státě by měla za důsledek vytvoření nových překážek mezinárodního obchodu, které se Evropská unie naopak snaží odbourávat. Existence rozdílů v rámci zemí EU činí společnostem další komplikace při zakládání nebo provádění obchodní činnosti se spojenými osobami se sídlem v jiném členském státě. Příprava velkého množství různých dokumentačních balíčků pro ně pak může být ekonomicky a časově náročná.

4. Dokumentace tvorby převodních cen mezi spojenými osobami v České republice

Na základě principů stanovených ve směrnici OECD a konceptu evropské dokumentace k převodním cenám připravují nadnárodní podniky dokumentaci ve tří částech:

I. První částí je základní dokumentace (tzv. „Masterfile“), tedy přesně vymezený dokumentační balíček obsahující informace o celé skupině podniků, jednotně použitelný pro všechny členské státy EU. Informace by měly znázorňovat všechny ekonomické skutečnosti a poskytnout celkový přehled o nadnárodní společnosti. V rámci tohoto balíčku je zdokumentována politika převodních cen pro celou skupinu a jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy.

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

a) obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků spolu s klíčovými ukazateli ziskovosti, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;

b) obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech a včetně přehledu hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob) a popis významných obchodních restrukturalizací, fúzi, akvizic během fiskálního roku;

c) obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným

osobám v EU a dodavatelský řetězec pro pět největších produktů a/nebo služeb a všech ostatních produktu a/nebo služeb, které svojí hodnotou přesahují 5% obratu skupiny. Popis hlavních zeměpisných trhů těchto produktů a/nebo služeb;

d) seznam a krátký popis důležitých smluv a dohod (kromě výzkumu a vývoje) mezi členy nadnárodní korporace včetně popisu jednotlivých členů a politik určujících alokaci nákladů a stanovení převodních cen;

e) obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis:

- toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),

- průběhu fakturací,

- rozsahu transakcí;

f) obecný popis financování skupiny, včetně důležitých finančních dohod a smluv s nespojenými osobami

g) všeobecný 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;

h) základní popis skupinové strategie pro vývoj, vlastnictví a využívání nehmotného majetku, nebo souborů nehmotného majetku spolu s informací o zákonných vlastnících majetků (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.);

i) seznam a krátký popis všech důležitých smluv a dohod ve věci výzkumu a vývoje a obecný popis stanovení převodních cen výzkumu a vývoje, včetně umístění hlavních středisek zaměřených na výzkum a vývoj a jejich management;

j) popis všech placených nebo přijímaných licenčních poplatků;

k) 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;

l) seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a ostatních daňových rozhodnutí týkajících se alokace zisků mezi zeměmi a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;

m) závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.

n) konsolidovaná účetní závěrka a finanční výkazy nadnárodní korporace za fiskální rok

Nadnárodní korporace by měla dodržet závazek, že v případě nedostatečného obsahu těchto informací o skupině dodá v přiměřeném čase další důkazy atd. V případě, že se některé výše uvedené okolnosti v blízkém čase změnily či budou měnit, tyto změny by měly být rovněž uvedeny spolu s odůvodněním.

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

a) podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie podniku, včetně klíčové konkurence a případných změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;

b) podrobný popis organizační, právní a provozní struktury podniku (včetně organizačního schématu a popisu entit a zemí, kterým je management podniku povinen reportovat) a popis významných obchodních restrukturalizací, fúzi, akvizic během fiskálního roku;

c) popis obchodních vztahů, kterých se tento podnik účastní roztříděný do kategorií podle daňové jurisdikce příjemce, či poskytovatele transakce (např. přesný popis obchodovaného zboží a služeb, V případě nehmotných plnění jako jsou například řídící a marketingové služby, poradenství, atd. je třeba dostatečně popsat charakteristiku poskytovaných služeb, detailněji identifikovat účel služeb a očekávaný užitek z nich plynoucí), dále pak:

    - tok transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),

    - průběh fakturací,

    - rozsah transakcí;

d) srovnávací analýzu, tj.:

    - charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,

    - relevantní finanční data, včetně jejich zdroje a popis, jak finanční data souvisí a jak byly využity při aplikování konkrétní metody tvorby převodních cen,

    - funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),

    - smluvní podmínky,

    - ekonomické okolnosti,

    - zvláštní obchodní strategie;

    - vysvětlení důvodů pro provedení srovnávací analýza za více let, pokud tak bylo provedeno;

e) vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna, včetně

shrnutí všech relevantních předpokladů pro uplatnění konkrétní metody tvorby převodních cen;

f) případné relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;

g) popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

h) seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod

(závazných posouzení) a ostatních daňových rozhodnutí týkajících se alokace zisků mezi zeměmi;

i) Účetní závěrka a finanční výkazy podniku za fiskální rok.

j) Označení, který spojený podnik byl vybrán jako testovaná osoba a zdůvodnění tohoto výběru

k) Popis veškerých provedených úprav komparability, a indikace, zda byly úpravy provedeny v důsledku výsledků testované osoby, srovnatelných transakcí, či obojího

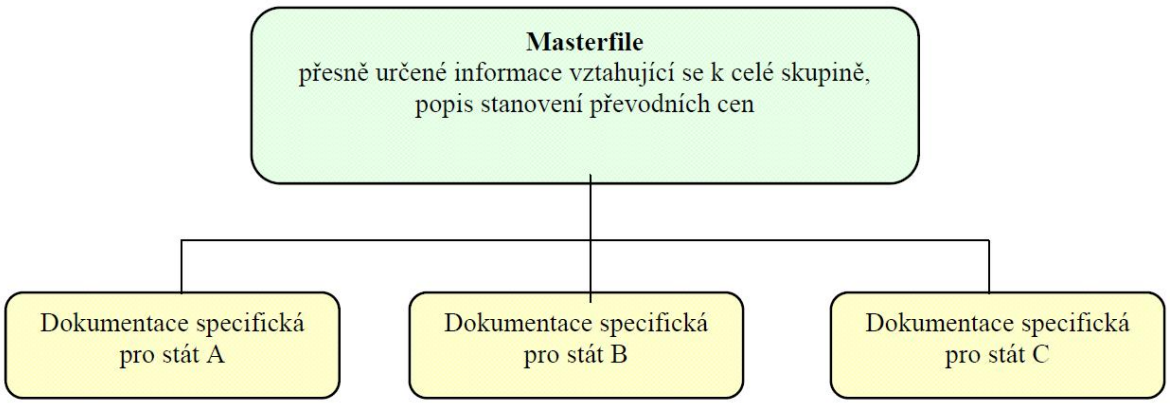
III. Country by Country Report

Třetí částí je Country by Country Report. Konkrétní pokyny k podávání Country by Country Reportu jsou uvedeny v dokumentu č. j.: 93832/17/7100-10112-109482 „Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting, CbCR)“.

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

Graficky lze koncept EU TPD a koncept stanovený ve Směrnici ilustrovat následovně:

Obrázek 2: Koncept EU TPD



Zdroj: Pokyn D-334, GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2011

Dokumentační balíček pro stát A by se skládal z Masterfile doplněného o specifickou dokumentaci požadovanou státem A. Obdobně by společnost pro splnění dokumentačních požadavků ve státě B doplnila Masterfile o dokumentaci požadovanou tímto státem B.

Předpokládá se, že dokumentaci základní budou za skupinu zpracovávat odborníci s hlubšími znalostmi problematiky převodních cen a tudíž by měla mít lepší vypovídací schopnost a měla by obsahovat všeobecně kvalitnější údaje než v případě, kdyby si každý podnik připravoval svou dokumentaci zvlášť. Správce daně by tak měl získat přehled o veškerých obchodních vztazích uvnitř skupiny a lépe pochopit celou její politiku převodních cen.

Důležitou otázkou je též užití informací získaných z obchodních rejstříků a placených databází. Součástí specifické dokumentace jsou i informace o srovnatelných nezávislých obchodních vztazích (transakcích) jak interních, tak externích. Bylo konstatováno, že ne všechny podniky mají k dispozici databáze k nalezení srovnatelné nezávislé ceny z externích zdrojů. Při vyžádání specifické dokumentace by se tedy přednostně měly předkládat informace o interních srovnatelných nezávislých transakcích, teprve poté o externích nezávislých transakcích.

Pro nadnárodní společnosti zatím není použití EU TPD povinné. Tzn. společnost si sama může rozhodnout, zda bude vytvářet základní dokumentaci za celou skupinu. Sama musí zvážit,

zda se výhody plynoucí z dodržování konceptu vyrovnají nákladům vynaloženým na tvorbu dokumentace.

5. Zásady uplatňované při dokumentaci tvorby převodních cen mezi spojenými osobami v České republice

Všechny členské státy EU včetně České republiky se rozhodly přijmout evropský kodex EU TPD a implementovat jeho pravidla buď do svých zákonů, nebo za pomoci jiných závazných nástrojů a jiných forem sdělení. Ministerstvo financí se rozhodlo vydat tento pokyn k rozsahu dokumentace způsobu tvorby převodních cen mezi spojenými osobami, při jehož tvorbě plně akceptovalo výše uvedený koncept a současně zohlednilo veškerá národní specifika a souvislosti. Veškeré zásady tak budou aplikovány v souladu s platnými předpisy České republiky, a to jak vůči tuzemským obchodním vztahům se spojenými osobami, tak vůči mezinárodním obchodním vztahům se spojenými osobami.

Dokumentace k převodním cenám je poplatníkem správci daně předkládána v následujících případech:

a) v rámci prokazování daňové povinnosti, neboť důkazní břemeno v rámci řízení o převodních cenách se řídí § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., Daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. V první instanci řízení v rámci převodních cen musí daňová správa prokázat, že stanovení tvorby převodních cen mezi spojenými osobami není v souladu s principem tržního odstupu,

b) při podání žádosti o vydání závazného posouzení na základě § 38 nc ZDP – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami,

c) při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění dle smluv o zamezení dvojího zdanění nebo dle Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků 90/436/EHS (dále jen Arbitrážní konvence).

Jak již bylo uvedeno, pro spojené osoby bude použití Masterfile dobrovolné. Tzn. společnosti si samy mohou rozhodnout, zda budou základní dokumentaci skutečně vytvářet za celou skupinu dohromady. V případě, že si tuto možnost skupina spojených osob zvolí, česká

daňová správa bude v návaznosti na příslušné zákony aplikovat ustanovení Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU.

Společnost by měla dokumentovat tvorbu převodních cen jen u takových transakcí, které významně ovlivní hospodářský výsledek a to s ohledem na velikost svého podnikání a velikost transakce. Totéž platí i pro správce daně. Nízko hodnotové transakce, u kterých lze doložit, že náklady na jejich dokumentování budou výrazně vyšší, než potenciální doměrek správce daně, nemusí být v dokumentaci k převodním cenám zohledněny/Nízko hodnotové transakce, u kterých lze doložit, že nepřesahují stanovený procentní podíl na výnosech či na nákladech/Nízko hodnotové transakce, u kterých lze doložit, že nepřesahují částku XXX.

S ohledem na dosavadní praxi v ostatních členských státech OECD doporučuje pokyn, aby dokumentace převodních cen specifická pro Českou republiku byla finalizována nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů v České republice za hospodářský rok. Základní dokumentace by měla být revidována, či pokud bude nutné, zaktualizována nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání hlavní mateřské společnosti připravující základní dokumentaci.

Společnost by měla dokumenty archivovat minimálně po dobu, pro kterou lze vyměřit či doměřit daň (§ 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), a současně po dobu určenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (10 resp. 5 let). V případech mezinárodních transakcí může být tato doba s ohledem na uplatňování mezinárodních smluv delší.

Tento pokyn nahrazuje pokyn D – 293 vydaný pod č. j.: 39/116 682/2005-393 a je účinný od 1. 1. 2011.

Závěr

Z předchozích kapitol je patrné, že aktualizovaná směrnice OECD přináší do oblasti převodních cen nové principy, ale zároveň potvrzuje staré. Značná část údajů a požadavku v aktualizované směrnici OECD je již množstvím členských států OECD používána na základě Reportů OECD, či obrácením se na Evropský koncept dokumentace. Aktualizovaná směrnice OECD v některých ohledech jen dohání a, jak již bylo uvedeno výše, potvrzuje už v dnešní době běžnou praxi v oblasti převodních cen. V jiných ohledech přináší nové požadavky, které doporučuje členským státům OECD implementovat do svých lokálních pravidel. Tyto nové požadavky mohou změnit dosavadní přístup k problematice převodních cen. Otázkou zde zůstává, zda bude tato změna k lepšímu, či naopak, a to už z pohledu požadavků na subjekty, správce daně, či náchylnosti na daňové úniky/podvody. Aktualizovaná směrnice OECD je kulminací 7 let práce, připomínek a návrhů států a upravování znění.

Směrnice OECD do své aktualizace v roce 2017 nepracovala s pojmy jako je například Local file, či Master file, nicméně značná část členských států OECD má již tyto pojmy ve své lokální legislativě několik let. Nutno říci, že aktualizovaná směrnice OECD obsahuje podrobnější výčet informací, než dosavadní legislativa členských států OECD a je nutné, aby tyto dodatečné povinnosti členské státy OECD ve své legislativě zohlednily.

Správa daně jednotlivých členských států OECD má nyní dva zdroje informací v oblasti převodních cen – směrnici OECD a Evropský koncept dokumentace. Česká republika se v dosavadní legislativě opírá spíše o Evropský koncept dokumentace, a to hlavně z důvodu stručnosti Kapitoly V – Dokumentace ve směrnici OECD z roku 2010. Nicméně, s aktualizací směrnice OECD, kde je kapitola týkající se dokumentace již dostačující, co se požadavků týče, se lze v legislativě nyní obracet více na směrnici OECD, kterou je doporučeno členským státům OECD implementovat do své lokální legislativy.

Pro podniky aktualizace směrnice OECD znamená především dbát větší důraz na formální požadavky, ale také jakousi jistotu správnosti, pokud podniky splní všechny požadavky uvedené ve směrnici. Velká část nadnárodních korporací již vytváří Master file za skupinu a za jednotlivé jurisdikce případné Local file. Běžnou praxí nadnárodních podniků je mít předpřipravený vzor Master file i Local file, který splňuje požadavky určené legislativou a objasňuje správci daně, že převodní ceny korporace jsou v souladu s principem tržního odstupu. Nicméně je nutno podotknout, že v prvních letech po aktualizaci směrnice OECD budou muset nadnárodní korporace ověřit, že jejich dosavadní vzorové dokumentace obsahují všechny

náležitosti i dle aktualizované směrnice OECD a tyto vzory případně upravit. Tato činnost může nadnárodním korporacím vyvolat dodatečné administrativní náklady.

V první kapitole se práce zabývala úvodem do oblasti převodních cen spolu s vymezením stávajícího legislativního rámce a dosavadního stavu poznání. Práce následně shrnula dosavadní tuzemský a světový vývoj v oblasti převodních cen.

V druhé kapitole se práce zabývala komparace aktualizovaného a původního znění směrnice o převodních cenách. V práci byl následně zmapován a popsán pravděpodobný dopad do legislativy České republiky a možné změny v přístupu daňových subjektů a daňové správy v oblasti tématiky převodních cen v reakci na novou směrnici OECD.

V třetí kapitole bylo na základě komparace směrnic a analýzy aktualizované směrnice OECD navrženo aktualizované znění pokynu D-334, který se týká dokumentace k převodním cenám, které reflektuje všechny relevantní změny ve směrnici OECD a implementuje je do české legislativy. Navrhovaná aktualizace pokynu GFŘ D-334 v kapitole 3 se právě na základě v práci provedené komparace a závěrů z ní obrací právě na směrnici OECD a využívá ji jako hlavní zdroj požadavků při přípravě dokumentace k převodním cenám. Principy stanovené podle Evropského konceptu dokumentace jsou v návrhu stále zachovány, nicméně ty se zaměřují především na obsah Local file a Master file. Ustanovení ohledně materiality, či periodicity dokumentace jsou do návrhu zapracovány na základě doporučení z aktualizace směrnice OECD. Návrh aktualizace pokynu GFŘ D-334 může daňové správě posloužit při probíhající přípravě skutečné aktualizace tohoto pokynu, nicméně daňová správa České republiky se dle zjištěných informací přiklání spíše k zrušení tohoto pokynu a zahrnutí relevantních informací z něj do pokynu GFŘ D-332, či se v tuzemské legislativě kompletně odkázat na směrnici OECD. Vzhledem k nynější rozsáhlosti kapitoly ohledně dokumentace a celé směrnice OECD může být pro daňové subjekty praktičtější a více vyhovující provedení aktualizace pokynu GFŘ D-334, který bude sloužit jako zestručněný přehled požadavků ve směrnici OECD s ohledem na dosavadní praxi v oblasti převodních cen v České republice. Návrh aktualizace pokynu D-334 byl po předchozí domluvě zaslán panu Ing. Vítězslavu Kapounovi.

Jednotlivými cíli této práce bylo provedení komparace původního znění a aktualizovaného znění Směrnice OECD o převodních cenách, zmapování možných dopadů do české legislativy na základě výsledků z komparace směrnic a navržení aktualizovaného znění pokynu GFŘ D-334 týkajícího se dokumentace k převodním cenám. Tyto dílčí cíle práce byly naplněny.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Časová linie aktualizace znění směrnice o převodních cenách……..…..29

Tabulka 2: Časový harmonogram implementace CbCR……40

Tabulka 3: Sumarizace změn ve směrnici OECD……..41

Seznam obrázků

Obrázek 1: Vzorový vzhled Country by Country Reportu…….40

Obrázek 2: Koncept EU TPD…….55

Seznam použité literatury

Monografie

[1] OECD (2012): Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010. OECD Publishing, 2012. ISBN 978-92-64-17517-4

[2] OECD (2010): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing. ISBN 978-92-64-09033

[3] OECD (2017): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing. ISBN 978-92-64-262737

[4] OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. ISBN 978-92-64-20270-2

[5] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ (2015): Pokyn GFŘ č. D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické zdroje

[1] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ (2011a): Pokyn GFŘ č. D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. [online]. In *www.financnisprava.cz*. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-332.pdf

[2] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ (2011b): Pokyn GFŘ č. D-333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami [online]. In *www.financnisprava.cz*. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-333.pdf

[3] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ (2013): Pokyn GFŘ č. D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. [online]. In *www.financnisprava.cz*. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf

[4] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ (2011c): Pokyn GFŘ č. D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. [online]. In *www.financnisprava.cz*. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf

[5] OECD (2015): OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting.Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm

[6] OECD. BEPS - Frequently Asked Questions. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm

[7] EVROPSKÁ KOMISE (2015): Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

[8] EVROPSKÁ KOMISE (2011): Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). [online]. In http://ec.europa.eu/. [cit. 2015-12-09]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_cs.pdf

[9] EY (2016-17): Worldwide Transfer Pricing Reference. Dostupné z: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf

[10] EUROPEAN COMISSION. Transfer Pricing and the Arbitration Convention. Dostupné z:http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm

[11] FINANČNÍ SPRÁVA. Country by Country Reporting (CbCR). Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/country-by-country-reporting

[12] PRICEWATERHOUSE COOPERS (2015): International Transfer Pricing 2015/16 [online]. Dostupné z: http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2015-2016-final.pdf

[13] JEROUŠEK, David (2010): Problematika převodních cen optikou mezinárodní spolupráce při správě daní.[online]. Faculty of Law, Masaryk Univesrity in Brno, Departement of Financial Law, Dostupné z: https://relay.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Jerousek_David_(4152).pdf

[14] ČECH, Prokop (2013): Převodní ceny mezi spojenými osobami a jejich problematika. Univerzita Karlova v Praze Právnická fakulta. Diplomová práce. Vedoucí práce JUDr. Petr Novotný, Ph.D, dostupné z: https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/130148/?lang=en

Právní předpisy

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

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

[3] Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů

Seznam příloh

Příloha A: Pokyn GFŘ č. D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami

Příloha A: Pokyn GFŘ č. D-334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami

Ministerstvo financí
Odbor 39

č.j.: 39/86 849/2009-393

Pokyn D – 334
Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami

1. Úvod

V reakci na současný vývoj v oblasti převodních cen, na požadavky členství České republiky v mezinárodních organizacích, stejně jako na ohlasy daňové veřejnosti, vydává Ministerstvo financí v rámci tohoto sdělení **doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami.**

Toto sdělení má za úkol zveřejnit standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) a článkem 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ), tedy v souladu s principem tržního odstupu, který je blíže specifikován v Kapitole 1 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice).

Související zásady k aplikaci ustanovení týkajících se převodních cen obecně vychází ze ZDP (především § 23 odst. 7 a dalších ustanovení) a jsou blíže popsány v pokynu D-332 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (č.j.: 39/86 829/2009-393), který lze najít na internetových stránkách české daňové správy www.danovaspravacr.cz.

Každý poplatník by se měl snažit určit převodní ceny pro daňové účely ve shodě s principem tržního odstupu, vycházeje z informací rozumně přístupných v čase stanovení těchto cen. Jeho povinnosti je potom v rámci prokazování tvrzené daně dostatečně doložit, jak byly tyto ceny vytvořeny a zda by byly vytvořeny stejně i v případě, kdyby byly sjednávány mezi dvěma nezávislými podniky.

V zájmu daňové správy by bylo vytvořit co nejširší škálu požadavků na poplatníky, aby návazně byla schopna získat veškeré dokumenty, které bude v rámci daňového řízení nutné zajistit. Naopak daňová veřejnost usiluje o co nejkonkrétnější a nejužší výčet údajů, které bude správci daně poskytovat. Účelem stanovení doporučení pro rozsah dokumentace je proto vytvořit jakýsi konsensus těchto dvou tendencí tak, aby se zajistil dostatečný objem dokumentů pro účely daňové správy a aby požadované množství zároveň nepřinášelo nadměrné zatížení poplatníkům.

Toto sdělení se v návaznosti na kapitolu 1.4. výše uvedeného pokynu D-332 (ohledně využitelnosti principů Směrnice také na vztahy upravené ZDP) vztahuje jak na čistě tuzemské

- funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),
- smluvní podmínky,
- ekonomické okolnosti,
- zvláštní obchodní strategie;

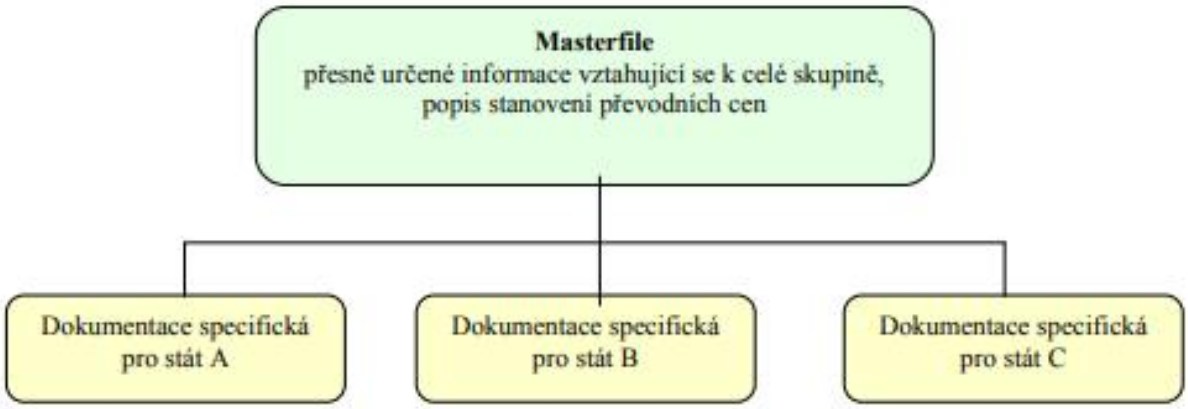
d) vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;

e) případné relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;

f) popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.

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

Graficky lze koncept EU TPD ilustrovat následovně:



Dokumentační balíček pro stát A by se skládal z Masterfile doplněného o specifickou dokumentaci požadovanou státem A. Obdobně by společnost pro splnění dokumentačních požadavků ve státě B doplnila Masterfile o dokumentaci požadovanou tímto státem B.

Předpokládá se, že dokumentaci základní budou za skupinu zpracovávat odborníci s hlubšími znalostmi problematiky převodních cen a tudíž by měla mít lepší vypovídací schopnost a měla by obsahovat všeobecně kvalitnější údaje než v případě, kdyby si každý podnik připravoval svou dokumentaci zvlášť. Správce daně by tak měl získat přehled o

veškerých obchodních vztazích uvnitř skupiny a lépe pochopit celou její politiku převodních cen.

Důležitou otázkou je též užití informací získaných z obchodních rejstříků a placených databází. Součástí specifické dokumentace jsou i informace o srovnatelných nezávislých obchodních vztazích (transakcích) jak interních, tak externích. Bylo konstatováno, že ne všechny podniky mají k dispozici databáze k nalezení srovnatelné nezávislé ceny z externích zdrojů. Při vyžádání specifické dokumentace by se tedy přednostně měly předkládat informace o interních srovnatelných nezávislých transakcích, teprve poté o externích nezávislých transakcích.

Pro nadnárodní společnosti zatím není použití EU TPD povinné. Tzn. společnost si sama může rozhodnout, zda bude vytvářet základní dokumentaci za celou skupinu. Sama musí zvážit, zda se výhody plynoucí z dodržování konceptu vyrovnají nákladům vynaloženým na tvorbu dokumentace.

5. Zásady uplatňované při dokumentaci tvorby převodních cen mezi spojenými osobami v České republice

Všechny členské státy EU včetně České republiky se rozhodly přijmout evropský kodex EU TPD a implementovat jeho pravidla buď do svých zákonů nebo za pomoci jiných závazných nástrojů a jiných forem sdělení. Ministerstvo financí se rozhodlo vydat tento pokyn k rozsahu dokumentace způsobu tvorby převodních cen mezi spojenými osobami, při jehož tvorbě plně akceptovalo výše uvedený koncept a současně zohlednilo veškerá národní specifika a souvislosti. **Veškeré zásady tak budou aplikovány v souladu s platnými předpisy České republiky,** a to jak vůči tuzemským obchodním vztahům se spojenými osobami, tak vůči mezinárodním obchodním vztahům se spojenými osobami.

Dokumentace k převodním cenám je poplatníkem správci daně předkládána v následujících případech:

a) v rámci prokazování daňové povinnosti,
b) při podání žádosti o vydání závazného posouzení na základě § 38 nc ZDP – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami,
c) při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění dle smluv o zamezení dvojího zdanění nebo dle Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků 90/436/EHS (dále jen Arbitrážní konvence).

Jak již bylo uvedeno, pro spojené osoby bude použití Masterfile dobrovolné. Tzn. společnosti si samy mohou rozhodnout, zda budou základní dokumentaci skutečně vytvářet za celou skupinu dohromady. V případě, že si tuto možnost skupina spojených osob zvolí, česká daňová správa bude v návaznosti na příslušné zákony aplikovat ustanovení Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU.

Bez ohledu na to, zda podnik přijme koncept EU TPD a rozhodne se vytvořit základní dokumentaci za celou skupinu jednotně nebo se rozhodne dokumentovat tvorbu svých převodních cen samostatně, předkládaná dokumentace by měla obsahovat tyto informace:

- **informace o skupině *(případně Masterfile)*** – popis podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura celé skupiny, právní formy spojených osob, informace o spojených osobách podílejících se na obchodních vztazích včetně přehledu hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob, rozdělení funkcí ve skupině, rozdělení rizik, přehledy o vlastnictví nehmotného majetku (licence, patenty, know-how apod.) a toku licenčních poplatků, přehled uplatňované politiky převodních cen, seznam ujednání o podílení se na nákladech, přehled uzavřených předběžných cenových dohod (vydaných závazných posouzení) zúčastněných společností, závazek společnosti, že v případě nedostatečného obsahu těchto informací o skupině dodá v přiměřeném čase další důkazy atd. V případě, že se některé výše uvedené okolnosti v blízkém čase změnily či budou měnit, tyto změny by měly být rovněž uvedeny spolu s odůvodněním;

- **informace o podniku** – přesný popis podnikatelské činnosti, kompletní vlastnická a organizační struktura, hospodářský výsledek z minulých let a příslušné finanční ukazatele, přijaté strategie apod.;

- **informace o obchodním vztahu (transakci)** – přesný popis předmětu obchodního vztahu (např. přesný popis obchodovaného zboží a služeb), ekonomické a obchodní podmínky, všechny relevantní smlouvy uzavřené mezi dotyčnými subjekty, objem transakce, funkce a rizika spojená s tímto obchodním vztahem, apod. V případě nehmotného plnění (řídící a marketingové služby, poradenství, atd.) je třeba dostatečně popsat charakteristiku poskytovaných služeb, detailněji identifikovat účel služeb a očekávaný užitek z nich plynoucí;

- **informace o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztah** – marketingové strategie podniku, zvláštní ekonomické podmínky na trhu, legislativní zvláštnosti, apod.;

- **informace o způsobu tvorby převodních cen** – jaký způsob byl použit, vysvětlení, proč byl tento způsob zvolen, informace o srovnatelných obchodních vztazích (interních v rámci skupiny či externích probíhajících mezi dvěma srovnatelnými nezávislými podniky), srovnávací analýza dle odstavců 3.1. – 3.83 Směrnice;

- **informaci o tom, zda je dokumentace vytvořena dle konceptu EU TPD.**

Takovýto obsah by měl být pro správce daně dostačující k určení, zda podnik jedná v souladu s principem tržního odstupu a zda tedy jím stanovené převodní ceny odpovídají cenám u srovnatelných obchodních vztahů nezávislých společností. Zároveň jsou tyto požadavky kompatibilní s EU TPD.

Společnost by měla dokumenty archivovat minimálně po dobu, pro kterou lze vyměřit či doměřit daň (§ 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), a současně po dobu určenou zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (10 resp. 5 let).
V případech mezinárodních transakcí může být tato doba s ohledem na uplatňování mezinárodních smluv delší.

Tento pokyn nahrazuje pokyn D – 293 vydaný pod č.j.: 39/116 682/2005-393 a je účinný od 1.1.2011.

Ing. Jan Knížek, v.r.
vrchní ředitel skupiny 051