

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

**Problematika převodních cen z účetního a
daňového hlediska**

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Studijní program: Finance a účetnictví

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Autor: Bc. Martin Klimeš

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.

Praha, květen 2019

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Problematika převodních cen z účetního a daňového hlediska vypracoval samostatně za použití veškeré uvedené literatury.

V Praze dne 13. května 2019

.....

Bc. Martin Klimeš

Poděkování

Na tomto místě bych velmi poděkoval vedoucí diplomové práce, paní prof. Ing. Libuši Müllerové, CSc. za její vstřícný přístup, odborné rady a pomoc při zpracování.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou převodních cen z účetního a daňového pohledu. Práce je rozdělena do tří částí, přičemž první část řeší transferové ceny z účetního pohledu – zabývá se základními účetními předpoklady, účetními a auditorskými riziky vyplývajících z převodních cen a možnostmi ve větší míře využívat konsolidované účetní závěrky. Druhá část popisuje převodní ceny z daňového hlediska. Vymezuje základní regulaci, princip tržního odstupu, funkční a rizikovou analýzu a metody sloužící ke stanovení převodních cen. Ve třetí části je poté zpracována dokumentace k převodním cenám pro konkrétní podnik.

Klíčová slova

převodní ceny, princip tržního odstupu, účetnictví, věrný a poctivý obraz, daň z příjmů právnických osob, dokumentace k převodním cenám

Abstract

The diploma thesis deals with the issue of transfer pricing from the accounting and tax perspective. The thesis is divided into three parts, the first part of which relates to the transfer pricing from an accounting point of view – it deals with basic accounting assumptions, accounting and auditing risks arising from transfer pricing and the possibility to make greater use of consolidated financial statement. The second part describes transfer pricing from a tax point of view. It defines basic regulation, arm's length principle, functional and risk analysis, and methods for determining transfer pricing. The third part deals with transfer pricing documentation for a particular company.

Keywords

transfer pricing, arm's length principle, accounting, true and fair view, corporate income tax, transfer pricing documentation

Obsah

Úvod.....	11
1 Transferové ceny z účetního pohledu	13
1.1 Věrný a poctivý obraz.....	14
1.2 Účetní a auditorská rizika	15
1.3 Mezinárodní auditorský standard ISA 550 Spřízněné strany.....	16
1.4 Zpráva o vztazích	19
1.5 Pohled z hlediska konsolidací	20
1.6 Praktický příklad	23
2 Transferové ceny z daňového pohledu	30
2.1 Proč se transferovými cenami zabývat?	31
2.2 Regulace a právní úprava.....	34
2.2.1 Mezinárodní regulace	34
2.2.2 Tuzemská regulace	36
2.3 Princip tržního odstupu	42
2.4 Funkční a riziková analýza.....	43
2.5 Metody stanovení převodních cen	48
2.5.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny	49
2.5.2 Metoda ceny při opětovném prodeji	51
2.5.3 Metoda přírážky k nákladům	52
2.5.4 Transakční metoda rozdělení zisku.....	55
2.5.5 Transakční metoda čistého rozpětí	55
3 Dokumentace k převodním cenám	56
3.1 Makroekonomická situace a její vývoj	56
3.2 Popis odvětví.....	60
3.3 Popis skupiny	64
3.3.1 Srovnatelné společnosti	66
3.3.2 Dceřiná společnost	68

3.3.3 Popis vzájemných transakcí	69
3.4 Funkční a riziková analýza.....	70
3.5 Kalkulace převodních cen pro vnitropodnikové transakce	71
Závěr	77
Použitá literatura.....	80

Seznam obrázků

Obrázek 1: Vztah mezi master file a local file	41
Obrázek 2: Vybrané funkční a rizikové profily	47
Obrázek 3: Metoda srovnatelné nezávislé ceny	50
Obrázek 4: Koncept vnitřní srovnatelné ceny	51
Obrázek 5: Metoda ceny při opětovném prodeji	52
Obrázek 6: Metoda přírážky k nákladům	54
Obrázek 7: Orientační schéma skupiny	65

Seznam tabulek

Tabulka 1: Účetní případy společnosti D dle skutečných cen	25
Tabulka 2: Účetní případy společnosti D dle cen obvyklých	25
Tabulka 3: Zjednodušený výkaz zisku a ztráty společnosti D (v tis. Kč).....	25
Tabulka 4: Zjednodušená rozvaha společnosti D (v tis. Kč)	26
Tabulka 5: Účetní případy společnosti M dle skutečných cen	26
Tabulka 6: Účetní případy společnosti M dle cen obvyklých.....	26
Tabulka 7: Použitá čísla účtů u praktického příkladu.....	27
Tabulka 8: Zjednodušený výkaz zisku a ztráty za společnost M (v tis. Kč)	27
Tabulka 9: Zjednodušená rozvaha za společnost M (v tis. Kč)	27
Tabulka 10: Konsolidované zůstatky účtů výkazu zisku a ztrát	28
Tabulka 11: Konsolidované zůstatky účtů rozvahy.....	28
Tabulka 12: Varianty daňových optimalizací u nájmu.....	33
Tabulka 13: Kalkulační vzorec.....	53
Tabulka 14: Počet daňových poradců ve společnosti	61
Tabulka 15: Největší společnosti poskytující účetnictví a daňové poradenství	62
Tabulka 16: Ukazatele rentability.....	66
Tabulka 17: Ukazatele likvidity a zadluženosti.....	67
Tabulka 18: Ukazatele výnosnosti dceřiné společnosti.....	68
Tabulka 19: Ukazatele likvidity a zadluženosti dceřiné společnosti	69
Tabulka 20: Funkční a riziková analýza.....	70
Tabulka 21: Pracovní pozice v informačních technologiích.....	72
Tabulka 22: Přímé náklady související s poskytováním služeb v oblasti informačních technologií	72
Tabulka 23: Kalkulace nákladové přírážky	73
Tabulka 24: Rozpětí hodinových odměn v poskytování IT služeb	74

Seznam grafů

Graf 1: Podíl faktorů ovlivňující podnikatelský úspěch	44
Graf 2: Příмка trhu cenných papírů	46
Graf 3: Vývoj hrubého domácího produktu (v mld. Kč)	58
Graf 4: Míra inflace (v %)	59
Graf 5: Míra nezaměstnanosti (v %).....	60
Graf 6: Počet společností působících na trhu.....	61
Graf 7: Věkové rozložení daňových poradců	63

Úvod

Převodní ceny – fenomén současné doby, kterým se zabývají nejen finanční správy z celého světa, ale i poradenské společnosti, které vytváří pro své klienty odborná stanoviska, za které platí nemalé finanční odměny. Proč vůbec jsou podnikatelské subjekty ochotny vynaložit nemalé peníze za výpočet a stanovení metodiky převodních cen? Odpovědí pravděpodobně bude, že daňová a účetní rizika v oblasti převodních cen jsou vysoká a odměna poradenské společnosti za zpracování odborného stanoviska se může zdát podstatně nižší než sankce, která může z chybného stanovení převodních cen vzejít.

Téma převodních cen spadá především do daňové oblasti, kde existuje velmi široká právní regulace, ať už na úrovni mezinárodní, tak i v tuzemském právním prostředí. V důsledku globalizace postupně dochází ke vzniku ekonomických subjektů, jejichž dceřiné společnosti a pobočky jsou rozmístěny po celém světě. Vytváření takovýchto velkých koncernů má své ekonomické důvody, podniky pohlcojí konkurenci, se kterými byly dříve nuceni svádět konkurenční boje v oblasti cen a kvality. Hlavním cílem při spojování podniků a vytváření nadnárodních koncernů je dosažení efektu synergie. Jedná se o efekt, prostřednictvím kterého při spojení podniků či založením dceřiné společnosti v jiné zemi podnik jako celek dosáhne přírůstku své hodnoty. Přírůstek hodnoty může vzniknout přírůstkem výnosů, úbytkem nákladů či daňovými úsporami. Přírůstek výnosů může skupina dosáhnout lepší distribuční sítí, výrobou nového produktu aj. Úspory nákladů je možné dosáhnout například vytvořením dceřiné společnosti v zemi s nízkou cenou práce. Neméně zajímavá je pro nadnárodní koncerny také vidina úspory na daních z příjmů, a to je jeden z důvodů, proč se problematice převodních cen věnovat. Myšlenka umístit společnost do zemí s nízkou efektivní sazbou daně se pro nadnárodní koncerny může jevit jako velmi zajímavá. Zisky jsou pak realizovány v zemích s nejnižšími mírami zdanění. Z těchto argumentů vyplývá, že oblast převodních cen lze považovat převážně jako téma daňové.

Účetnictví a daně jsou spolu však v zemích kontinentální Evropy silně propojeny a veškeré transakce, které v rámci skupiny spojených podniků probíhají, jsou zobrazeny v účetnictví a individuálních účetních závěrkách každé účetní jednotky. Nejsou-li

převodní ceny správně nastaveny, může poté individuální účetní závěrka podávat věrný a poctivý obraz?

Diplomovou práci jsem rozdělil do tří částí. V první části jsou transferové ceny popsány z účetního hlediska, kde se budu zabývat otázkou, zda by se vůbec účetní jednotka měla transferovými cenami zabývat, zda je nutné v českém účetním prostředí vytvářet speciální regulaci pro transferové ceny a možná řešení, kterými by bylo možné naplnit koncept věrného a poctivého zobrazení účetní jednotky. V závěru této části je zpracován krátký ilustrativní příklad, jakým způsobem mohou převodní ceny ovlivnit individuální účetní závěrky dvou spojených podniků a zda by nebylo vhodné více využívat data z konsolidovaných účetních závěrek.

Část druhá popisuje problematiku transferových cen z daňového pohledu. Pro daňové účely se totiž má za to, že podniky by mezi sebou měly obchodovat za ceny, které by mezi sebou sjednaly nespojené osoby, tedy ceny tržní. V závěru této části jsou popsány dílčí metody a postupy, jakými je možné zjistit interval, v jakém by se převodní ceny měly pohybovat.

Ve třetí části jsou poté aplikovány postupy z předchozích dvou částí na konkrétní transakce mezi podniky KODAP, s.r.o. a KODAP Jihlava, s.r.o.

Pro svou diplomovou práci jsem si stanovil dva cíle. Oblast transferových cen není z účetního pohledu žádným způsobem regulována ani řešena. Pozastavím se tedy nad myšlenkou, do jaké míry by se účetní jednotka měla transferovými cenami zabývat a zda je nutné vytvářet novou regulaci v oblasti transferových cen nebo zda dosavadní právní úprava je z účetního pohledu dostačující. Druhým cílem této diplomové práce je vypracování odborného stanoviska pro stanovení převodních cen mezi spojenými podniky KODAP s.r.o. a KODAP Jihlava, s.r.o.

1 Transferové ceny z účetního pohledu

Podíváme-li se na problematiku převodních cen z účetního pohledu, zjistíme, že prakticky neexistuje žádný legislativní či jiný dokument, který by se tímto tématem zabýval. Při popisu této problematiky tedy budu vycházet z obecných účetních a dále také auditorských principů, ze kterých dle mého názoru vyplývá (i když není nikde výslovně stanoveno), že účetní jednotka musí převodním cenám věnovat velkou pozornost. Účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz finanční situace účetní jednotky, účetnictví musí být vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně a způsobem zaručujícím trvalost účetních výkazů. Naplněním těchto konceptů nemusíme dosáhnout, pokud v účetní jednotce budou probíhat transakce mezi spojenými podniky, kterým nebude věnována detailnější pozornost. Při těchto transakcích může dojít k různým nesprávnostem z hlediska ocenění – ocenění transakce může být nadhodnocené či podhodnocené (ať už účelově či nikoli), nebo v horším případě k transakcím vůbec nedochází, přičemž hlavním cílem některých transakcí je přelévání zisků do jiné účetní jednotky ve skupině aj.

Z těchto důvodů a z důvodu potenciálního rizika nesprávnosti těmito transakcím věnuje svou pozornost i audit. Auditované společnosti mají povinnost sestavit výroční zprávu, jejíž součástí je také zpráva o vztazích, která popisuje jednotlivé vztahy účetních jednotek ve skupině a transakce mezi nimi.

Auditor provádí řadu testů za účelem posouzení transferových cen. Definici spřízněných stran se dokonce přímo věnuje Mezinárodní auditorský standard ISA 550 Spřízněné strany, který upozorňuje, že větší riziko potenciálního podvodu může nastat mezi spřízněnými stranami než mezi nezávislými subjekty na trhu.

Transakcím ve skupině se rovněž věnuje problematika konsolidované účetní závěrky. Z hlediska konsolidací je skupina podniků považována za jeden ekonomický celek, přičemž je nutné veškeré vnitropodnikové transakce z této účetní závěrky eliminovat.

1.1 Věrný a poctivý obraz

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví dle všeobecných účetních zásad a předpokladů, přičemž ta nejdůležitější se nachází v § 7 zákona o účetnictví. „Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky“¹ Implementací směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU do českého zákona účetnictví byla tato definice od 1. 1. 2016 doplněna o účel účetní závěrky. Účetní závěrka musí naplňovat věrný a poctivý obraz, aby její uživatelé na základě těchto informací mohli činit ekonomická rozhodnutí. Následně zákon definuje, co rozumí pojmy věrné a poctivé.

Za věrné zákon považuje, pokud obsah jednotlivých položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu zobrazenému v souladu s účetními metodami. Zobrazení se považuje za poctivé, když účetní jednotka použije postupy, při kterých je dosažena věrnost.² Má-li účetní jednotka při vykazování na výběr z několika metod, je povinna vybrat tu, která odpovídá skutečnému stavu. Naprosto rozhodující je však poslední věta § 7 odst. 2 zákona, která se jeví poměrně nenápadně, nicméně dopadá prakticky na celý zákon, vyhlášky i české účetní standardy. Pokud by došlo k situaci, že použití účetních metod dle prováděcích právních předpisů by nevedlo k dosažení věrného a poctivého zobrazení, může se účetní jednotka od těchto právních předpisů odchýlit, aby věrného a poctivého zobrazení bylo dosaženo. Z ustanovení vyplývá, že koncept věrného a poctivého zobrazení je nadřazen celé účetní regulaci v České republice. Můžeme říci, že se v podstatě jedná o jisté upřednostnění obsahu před formou. Pokud se účetní jednotka odchýlí od účetních metod stanovených prováděcími předpisy, je povinna tyto skutečnosti uvést v příloze v účetní závěrce.

¹ Účetnictví podnikatelů: Audit: redakční uzávěrka k 8. 1. 2018 Ostrava: Sagit, 2018. ÚZ. ISBN 978-80-7488-278-4.

² Účetnictví podnikatelů: Audit : redakční uzávěrka k 8. 1. 2018 Ostrava: Sagit, 2018. ÚZ. ISBN 978-80-7488-278-4.

1.2 Účetní a auditorská rizika

Oblast transferových cen může účetní jednotce a posléze i auditorovi přinést značné množství problémů a rizik. Auditor by se při posuzování transferových cen měl zejména zaměřit na posouzení rizik na úrovni účetních zůstatků. Případné potenciální nesprávnosti by auditor měl posoudit na základě účetního rámce, kterým je v České republice zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákon o účetnictví v § 2 odst. 1 definuje předmět účetnictví, kterým jsou podvojně zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv a dále o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Tyto podvojně zápisy, které jsou předmětem účetnictví, by měly být účtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Dále § 8 vyžaduje, aby účetnictví bylo vedeno správně, úplně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Z těchto několika požadavků plyne, že při jejich nedodržení může vedené účetnictví obsahovat mnohé nesprávnosti např.:

- účetnictví není vedeno správně, jelikož účetní jednotka zaúčtovala operace, které se neuskutečnily nebo jsou zaúčtované na špatných účtech či ve špatném ocenění (nesprávné účty, nesprávné částky, nesprávné období),
- účetnictví není úplné, jelikož některé uskutečněné transakce nebyly zaúčtovány nebo zaúčtovány jsou, avšak v nesprávném období,
- účetnictví je neprůkazné, jelikož účetní případy nejsou náležitě podloženy (např. vymyšlené doklady).³

Jednotlivé nesprávnosti v účetnictví následně způsobí, že účetní závěrka je sestavena na základě nesprávných účetních informací, z čehož vyplývá, že tato účetní závěrka nikdy nemůže podávat věrný a poctivý obraz a uživatelé na základě takto sestavené účetní závěrky nemohou činit správná ekonomická rozhodnutí. Nepodává-li účetní závěrka věrný a poctivý obraz a není-li účetnictví vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, hrozí účetní jednotce správní delikt, za který je možno dle zákona o účetnictví uložit pokutu do výše 3 % z hodnoty aktiv.

³ MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4.

Z hlediska transferových cen podle mého názoru může nejčastěji dojít k významným nesprávnostem, kdy účetní jednotka účtuje o transakcích ve skupině v nesprávných částkách, tedy ve špatném ocenění, nebo účtuje o vnitroskupinových transakcích, které danému subjektu nepřinášejí žádný ekonomický prospěch a je otázkou, zda se vůbec tyto transakce uskutečnily, jelikož k nim neexistuje žádná dokumentace (vymyšlené faktury signalizující účetní podvod).

Auditor tyto transakce prověřuje na základě analytických testů věcné správnosti. Těmito testy auditor zjišťuje, „*zda účetní jednotkou vykázané hodnoty neboli takzvaná tvrzení o transakcích, zůstatcích účtů a vykázaných položkách odpovídají jeho odhadu.*“⁴ K těmto testům auditor přistupuje až v okamžiku, kdy prověřil vnitřní kontrolní systém účetní jednotky. Dosahují-li hodnoty odhadnuté auditorem podobných hodnot jako hodnoty skutečně vykázané, získá částečnou jistotu, že hodnoty ve výkazech neobsahují významnou nesprávnost.

Po provedení analytických testů věcné správnosti auditor přechází na testy detailních údajů, kde na základě vzorku bude procházet detailní zaúčtování transakcí. Tyto transakce a zůstatky vybraných účtů následně testuje na nadhodnocení či podhodnocení. K nadhodnocení dochází tehdy, nebyla-li daná operace uskutečněna, avšak je zaúčtována, nebo je zaúčtována ve vyšší částce či nesprávném období. Podhodnocení nastává v případě, kdy se daná transakce uskutečnila, avšak nebyla zaúčtována, nebo zaúčtována byla, avšak v nižší částce nebo nesprávném období. Těmto testům by auditor měl věnovat vysokou pozornost především u transakcí ve skupině mezi spřízněnými stranami. Z těchto testů může být evidentní, že transakce nejsou účtovány v ekonomicky racionálních cenách.

1.3 Mezinárodní auditorský standard ISA 550 Spřízněné strany

Problematické spřízněných stran se rovněž věnuje Mezinárodní auditorský standard ISA 550 Spřízněné strany. Tento standard hned ve svém úvodu vidí jako nezbytné rozpoznat povahu vztahů a transakcí mezi spřízněnými stranami. Tyto transakce v řadě případů nemusí předem znamenat rizika významné materiální nesprávnosti. Nicméně případný

⁴ MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4.

podvod se uskuteční mnohem lépe a rychleji se spřízněnou stranou než s nezávislým subjektem na trhu. Některé transakce ve skupině však významná rizika mohou přinášet, standard upozorňuje zejména na:

- spřízněné strany, které jsou zapojeny do velkého počtu obchodních vztahů a struktur, což samo o sobě zvyšuje složitost transakcí,
- informační systémy nedokážou odděleně vést transakce a nevyrovnané zůstatky mezi účetní jednotkou a spřízněnými stranami,
- některé transakce se spřízněnými stranami nemusí být prováděny za tržních podmínek.

Mnoho rámců účetního výkaznictví vymezuje různé požadavky ohledně účtování, vykazování a zveřejnění vztahů mezi spřízněnými osobami, u kterých je auditor odpovědný za provedení auditorských postupů, pomocí kterých identifikuje případné významné nesprávnosti. Avšak i v případě, kdy žádný rámec účetního výkaznictví nevymezuje konkrétní požadavky na vykazování mezi spřízněnými osobami, je auditor povinen se transakcemi a vztahy mezi spřízněnými osobami seznámit, aby bylo možné tvrdit, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz.

Může také nastat situace, kdy auditor nedokáže odhalit veškeré významné nesprávnosti z hlediska spřízněných stran, a to z důvodu:

- vedení má za to, že v některých případech se nejedná o spřízněné strany,
- auditovaná společnost může mít sjednány tajné dohody, o kterých auditora neinformuje, které vedou k účetním manipulacím.

Auditor tedy k těmto transakcím a k celému auditu musí přistupovat s tzv. profesním skepticismem. Profesní skepticismus je přímo definován standardem ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy jako: *„přístup zahrnující kritické myšlení, všímavost vůči podmínkám, které by mohly svědčit o možné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem, a kritické vyhodnocování důkazních informací.“*⁵

Auditor je povinen bez ohledu, zda tuto skutečnost upravují rámce účetního výkaznictví, se detailně seznámit s transakcemi mezi spřízněnými stranami, vydefinovat případná

⁵ Mezinárodní auditorský standard ISA 550 Spřízněné strany

rizika, která z těchto vztahů plynou a na základě vyhodnocení těchto vydefinovaných rizik posoudit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz.

Dle tohoto standardu se spřízněnou stranou rozumí osoba definovaná v příslušném rámci účetního výkaznictví. Je-li definice strohá či žádná, spřízněnými stranami se rozumí:

- *osoba nebo jiná účetní jednotka, která vykazující účetní jednotku ovládá nebo v ní má podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků,*
- *jiná účetní jednotka, kterou vykazující jednotka ovládá nebo v ní uplatňuje podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků,*
- *jiná účetní jednotka, která je ovládána společně s vykazující účetní jednotkou tím, že tyto jednotky mají:*
 - *tutéž ovládající osobu,*
 - *vlastníky, kteří jsou blízkými rodinnými příslušníky,*
 - *společné klíčové členy vedení.*⁶

Auditor by již během diskuse s účetní jednotkou měl odhadnout náchylnost účetní závěrky k chybě způsobené transakcemi mezi spřízněnými stranami. Zároveň při studování dokumentů musí dohlížet, zda některé spřízněné transakce mu nebyly utajeny. Veškeré spřízněné strany a transakce mezi nimi je auditor povinen dokumentovat dle mezinárodního auditorského standardu ISA 230 Dokumentace auditu. Uvede-li vedení v účetní závěrce informaci o tom, že transakce byly uskutečněny za obvyklých tržních podmínek, musí auditor o tomto tvrzení získat vhodné důkazní informace. Zde bezesporu jako jeden z podkladů může sloužit lokální dokument o převodních cenách vypracovaný především pro účely daně z příjmů právnických osob.

Z auditorského standardu je tedy více než patrné, že auditor by se problematice transferových cen a spřízněných stran měl pozorně věnovat. Jedná se o oblast, ve které účetní jednotka může dosáhnout podvodu daleko snadněji než u transakcí s nezávislými

⁶Mezinárodní auditorský standard ISA 550 Spřízněné strany

podniky. Tyto transakce buď nemusí být vykázány vůbec, nebo jsou uskutečňovány v cenách, které neodpovídají běžným tržním podmínkám.

1.4 Zpráva o vztazích

Dalším dokumentem věnujícím se vnitroskupinovým transakcím je zpráva o vztazích. Zprávu o vztazích upravuje § 82 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, (dále také jako „zákon o obchodních korporacích“). Jedná se o dokument, který je součástí zpracované výroční zprávy účetní jednotky, přičemž výroční zprávu musí sestavovat pouze účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem.

Zprávu o vztazích je povinen zpracovat statutární orgán do 3 měsíců od skončení účetního období. Tato zpráva se týká vztahů mezi osobou ovládající, ovládanou a osobami ovládaných stejnou ovládající osobou. Nyní je na místě vůbec definovat, kým zákon o obchodních korporacích rozumí ovládané a ovládající osoby.

V § 74 je uvedeno následující: *„Ovládající osobou je osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Ovládanou osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou.“*⁷

Za ovládající osobu se přitom považuje:

- osoba, která může jmenovat nebo odvolat většinu osob, které jsou členy statutárního orgánu obchodní korporace nebo osobami v obdobném postavení nebo členy kontrolního orgánu obchodní korporace, jejímž je společníkem, nebo může toto jmenování nebo odvolání prosadit;
- osoba, která nakládá s podílem na hlasovacích právech alespoň 40 % všech hlasů v obchodní korporaci, pokud stejným nebo vyšším podílem nenakládá osoba jiná či osoby jednající ve shodě. Z hlediska ovládání tuto definici nespátřuji jako vhodnou. V praxi totiž mohou nastat případy, kdy osoba s podílem 40 % na hlasovacích právech nemusí vykonávat rozhodující vliv. Může se stát, že zbývající dvě osoby v obchodní korporaci budou mít např. 29 % a 31 %. Tyto dvě osoby nebudou jednat ve shodě, avšak i tak se může stát, že se v některých hlasováních

⁷ § 74 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů

shodnou na stejných názorech, přičemž „ovládající osoba“ se 40% podílem se jim bude muset přizpůsobit. Z hlediska transferových cen a daňové problematiky však tento nesoulad není podstatný, jelikož dle zákona o daních z příjmů bude vždy ovládající osoba osobou spojenou;

- osobou ovládající či osobami ovládajícími je také ta, která sama či s osobami jednajícími ve shodě získá podíl na hlasovacích právech alespoň 30 % a tento podíl představoval na posledních 3 po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgánu více než polovinu hlasovacích práv přítomných.

Zpráva o vztazích by měla především obsahovat informace o struktuře vztahů mezi ovládajícími a ovládanými osobami, popis jednotlivých úloh subjektů ve skupině, o vzájemně uzavřených smlouvách mezi subjekty ve skupině a v neposlední řadě přehled transakcí, které proběhly v zájmu ovládající osoby v případě, kdy se tato transakce týkala majetku, jehož účetní hodnota přesáhla v ukončeném účetním období 10 % vlastního kapitálu ovládané společnosti dle poslední sestavené účetní závěrky.

Zpráva o vztazích se tedy týká menší množiny transakcí než transferové ceny dle zákona o daních z příjmů, a to z důvodu, že zpráva o vztazích se týká pouze ovládajících a ovládaných osob, kdežto definice osob spojených je mnohem širší, jak je patrné z části věnující se spojeným osobám.

1.5 Pohled z hlediska konsolidací

Tuto podkapitolu týkající se konsolidací považuji za nezbytné uvést, i když se výslovně převodních cen netýká, může s nimi poměrně úzce souviset. Ať už část týkající se transferových cen z hlediska účetnictví, tak i část týkající se transferových cen z pohledu daňového vychází z předpokladu, že nadnárodní podniky zahrnují skupinu nezávislých osob, které spolu uskutečňují transakce uvnitř skupiny. Na základě tohoto předpokladu je poté odvozeno, jak by vypadaly náklady, výnosy, aktiva, závazky a daňový základ těchto společností ve skupině, pokud by se jednalo o zcela nezávislé subjekty. V individuálních účetních závěrkách a při výpočtu daně z příjmů se má za to, že se jedná o samostatnou entitu, která dokáže sama o sobě působit na trhu. Jde o vymezení podnikatelského subjektu z tzv. právního hlediska.

Naproti tomu pohled konsolidací je naprosto odlišný. *„Konsolidovaná účetní závěrka poskytuje informace o finanční situaci, výkonnosti a změnách ve finanční situaci*

kapitálově i jinak propojených skupin jednotek.“⁸ To znamená, že konsolidovaná účetní závěrka hledí na skupinu několika subjektů nikoli jako na jednotlivé právní subjekty, nýbrž jako na jednu ekonomickou jednotku. Konsolidační metody poté detailněji popisují vykazování významných podílů investora na jiné účetní jednotce, přičemž tento podíl nevykazují jako jednu položku aktiv, ale jednotlivé položky aktiv a pasiv jsou agregovány spolu s položkami výkazů mateřské společnosti. Pomocí konsolidačních metod upravená účetní závěrka tak zajistí lepší vyjádření finanční situace, výkonnosti a peněžních toků. Dokonce v některých zemích je konsolidovaná účetní závěrka považována za jedinou a správnou možnost zobrazení finanční situace, přičemž na individuální účetní závěrky se nebere velká zřetel.⁹

Jelikož z hlediska konsolidací je skupina podniků, jinými slovy skupina spojených osob, považována za jeden ekonomický celek, veškeré transakce, které proběhnou uvnitř skupiny, je pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky nutné vyloučit. To znamená, že veškeré transakce, které jsou brány v úvahu z hlediska účetnictví, aby individuální účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz a z hlediska daně z příjmů právnických osob, se nyní eliminují. Nabízí se tedy otázka, zda stanovování těchto tržních cen mezi spojenými osobami se jeví jako správné. Z účetního pohledu – pokud by se uživatelé účetních informací zaměřovali především na konsolidované účetní závěrky, dovoluji si tvrdit, že by těmto transakcím nemusela být přidávána velká váha. Otázkou by poté samozřejmě byla vypovídací schopnost individuálních účetních závěrek, zda by zajišťovaly věrný a poctivý obraz.

Jelikož cílem konsolidací je sestavit konsolidovanou účetní závěrku za ekonomický celek, nelze do jednotlivých agregovaných účetních výkazů zahrnovat položky, které vznikly mezi subjekty ekonomického celku. Na úrovni konsolidačního celku se totiž jedná o interní položky skupiny, které se nevztahují k třetím osobám. Tyto transakce je možné rozlišit následovně:¹⁰

- bez dopadu na výši vlastního kapitálu:
 - o eliminace vzájemných zůstatků aktiv a závazků,

⁸ ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. *Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace*. Druhé upravené a rozšířené vydání. Jesenice: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-43-9.

⁹ ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. *Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace*. Druhé upravené a rozšířené vydání. Jesenice: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-43-9.

¹⁰ ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. *Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace*. Druhé upravené a rozšířené vydání. Jesenice: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-43-9.

- eliminace vzájemného obratu,
- eliminace vzájemných peněžních toků,
- s dopadem na výši vlastního kapitálu:
 - eliminace vnitroskupinových výsledků nerealizovaných mimo skupinu,
 - eliminace dividend a podílů na zisku,
 - eliminace vkladů vlastníků, které nevedou ke změně podílové účasti.

Eliminace vzájemných zůstatků aktiv a závazků

Na úrovni skupiny jako ekonomického celku nelze vykazovat aktiva a závazky, které vznikly mezi podniky ve skupině. Jedná se typicky o pohledávky a závazky včetně položek časového rozlišení. V praxi při eliminaci těchto položek může nastat problém, že účetní jednotky mohou vykazovat jiné zůstatky vzájemných aktiv a závazků, způsobené buď chybou, nebo jinými pravidly pro vykazování. V těchto případech se upřednostní výnos (pohledávka) před nákladem (závazkem) a tento vzájemný zůstatek je vyloučen na úrovni hodnoty pohledávky.

Eliminace vzájemného obratu

Došlo-li u podniků ve skupině ke vzájemnému nákladu a výnosu, je třeba tyto položky eliminovat, jelikož z hlediska skupiny nedošlo k navýšení resp. snížení ekonomického prospěchu. Tato eliminace sice neovlivní skupinový výsledek hospodaření, nicméně pokud nebude provedena, došlo by k nadhodnocení výnosů i nákladů.

Eliminace vzájemných peněžních toků

Postup je obdobný jako v případě eliminace vzájemných zůstatků aktiv a závazků s tím rozdílem, že u příjmů a výdajů by k žádným rozdílům nemělo docházet. Sestavuje-li skupina výkaz o peněžních tocích přímou metodou, musí odlišit platby týkající se skupiny a platby související se třetími stranami. Při sestavení nepřímou metodou se do výkazu zahrnují změny stavu pohledávek a závazků až po vyloučení vzájemných pohledávek a závazků.

Eliminace vnitroskupinových výsledků nerealizovaných mimo skupinu

V praxi se jedná pravděpodobně o nejkomplikovanější vylučování vzájemných vazeb. Prodá-li subjekt ve skupině druhému subjektu ve skupině aktivum se ziskem, které není prodáno třetím osobám mimo skupinu, je nutné tento zisk eliminovat a zároveň vykazovat aktivum v původním ocenění, jako kdyby k žádnému prodeji nedošlo.

Konsolidovaná účetní závěrka tedy dokáže eliminovat případné špatné ocenění aktiv, závazků, nákladů a výnosů, které byly vygenerovány mezi podniky ve skupině tím způsobem, že tato aktiva, závazky, náklady a výnosy nejsou vykázány. Problém však nastává z pohledu daně z příjmů. Z hlediska daňového však tržním cenám a principu tržního odstupu je nezbytné věnovat pozornost. Daň z příjmů právnických osob není v rámci Evropské unie harmonizována (na rozdíl od daně z přidané hodnoty), což znamená, že pouhým přeléváním zisků ve skupině je možné vygenerovat velmi nízkou efektivní daňovou sazbu.

Tímto problémem se částečně zabývala Evropská unie, když pro právnické osoby plánovala stanovit tzv. konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob. Tento konsolidovaný základ daně by podle mého názoru dokázal zabránit přelévání zisků do daňových jurisdikcí s nízkou mírou zdanění, avšak prozatím tento způsob stanovení základu daně není zaveden. Vycházelo by se z předpokladu, že na úrovni skupiny by se stanovila daňová základna, na kterou by se následně uplatnila příslušná daňová sazba. Vypočtená daň by se následně alokovala do zemí, ve kterých skupina působí a ve kterých byla přidaná hodnota vytvořena. Prozatím však nebyl stanoven žádný vhodný alokační klíč, podle kterého by bylo možné daňové výnosy rozdělovat příslušným zemím.

Pokud bychom vzali v úvahu, že pouze konsolidovaná účetní závěrka správně zobrazí finanční situaci, výkonnost a peněžní toky skupiny a na základě které lze činit ekonomická rozhodnutí, lze říci, že z hlediska účetnictví veškeré propočty tržních cen mezi entitami ve skupině se jeví jako zbytečné, jelikož v konsolidované účetní závěrce se tyto transakce nezobrazí. V nesprávné výši by byla vykázána „pouze“ rozvahová a nákladová položka daně z příjmů.

1.6 Praktický příklad

Na zjednodušeném příkladu se budu snažit demonstrovat, jaké dopady do účetních závěrek může mít špatné nastavení transferových cen. Součástí příkladu bude několik účetních operací, které se v účetním období udály mezi spojenými osobami. Na závěr budou sestaveny i zjednodušené konsolidované výkazy. Veškeré náklady a výnosy z hlediska daně z příjmů právnických osob jsou považovány za daňově uznatelné. Daňová sazba v zemi společnosti M činí 5 %, daňová sazba v zemi společnosti D dosahuje 19 %. Společnost M založila peněžním vkladem dceřinou společnost, přičemž rozvahy k 1. 1. 2019 vypadaly následovně:

Rozvaha společnosti M k 1. 1. 2019 (v tis. Kč)

Finanční investice v D	100 000	Základní kapitál	300 000
Peněžní prostředky	200 000		
Aktiva celkem	300 000	Pasiva celkem	300 000

Rozvaha společnosti D k 1. 1. 2019 (v tis. Kč)

Peněžní prostředky	100 000	Základní kapitál	100 000
Aktiva celkem	100 000	Pasiva celkem	100 000

Během účetního období došlo k následujícím účetním operacím:

1. Společnost D nakoupila zboží za 80 000 tis. Kč, veškeré toto zboží bylo prodáno. Část zboží byla prodána společnosti M s přírážkou k nákladům 5 % za 42 000 tis. Kč. Mimo skupinu byla prodána druhá polovina zboží s obvyklou přírážkou k nákladům 15 %, tj. za 46 000 tis. Kč.
2. Mateřská společnost vyúčtovala dceřiné manažerské služby ve výši 30 000 tis. Kč, přičemž na základě tržního porovnání bylo zjištěno, že obvyklá výše těchto manažerských služeb měla činit 5 000 tis. Kč.
3. Mateřská společnost poskytla dceřiné společnosti finanční zápůjčku 20 000 tis. Kč se splatností více než 1 rok za úrokovou míru 15 % p. a. Přičemž bylo zjištěno, že obvyklá úroková míra u těchto transakcí dosahuje 5 % p. a.
4. Mateřská společnost vystavila dceřiné společnosti fakturu za účetní služby za 5 000 tis. Kč. Obvyklá výše odměny za tyto služby činí 1 000 tis. Kč.
5. Společnost M prodala polovinu nakoupeného zboží od M s 10% přírážkou k nákladům.

Tabulka 1: Účetní případy společnosti D dle skutečných cen

Číslo	Operace	Částka (tis. Kč)	MD	DAL
1	nákup zboží	80 000	132	321
	prodej zboží ve skupině	42 000	311	604
	prodej zboží mimo skupinu	46 000	311	604
	úbytek zboží	80 000	504	132
2	vyúčtování manažerských služeb	30 000	518	321
3	poskytnutá finanční zápůjčka	20 000	221	479
	Úrok	3 000	562	479
4	poskytnuté účetní služby	5 000	518	321

Tabulka 2: Účetní případy společnosti D dle cen obvyklých

Číslo	Operace	Částka (tis. Kč)	MD	DAL
1	nákup zboží	80 000	132	321
	prodej zboží ve skupině	46 000	311	604
	prodej zboží mimo skupinu	46 000	311	604
	úbytek zboží	80 000	504	132
2	vyúčtování manažerských služeb	5 000	518	321
3	poskytnutá finanční zápůjčka	20 000	221	479
	Úrok	1 000	562	479
4	poskytnuté účetní služby	1 000	518	321

V následujících tabulkách jsou zpracovány zjednodušené individuální výkazy, ze kterých je patrný rozdíl v případě použití cen obvyklých. Budou-li ve skupině užívány ceny obvyklé, dosáhne společnost D čistého zisku 4 050 tis. Kč. V opačném případě vykáže ztrátu – 30 000 tis. Kč.

Tabulka 3: Zjednodušený výkaz zisku a ztráty společnosti D (v tis. Kč)

Položka výkazu	skutečné ceny	obvyklé ceny
V – zboží	88 000	92 000
N - prodané zboží	80 000	80 000
N – služby	35 000	6 000
N – úroky	3 000	1 000
Zisk/ztráta	-30 000	5 000
Daň 19 %	0	950
Čistý zisk	-30 000	4 050

Tabulka 4: Zjednodušená rozvaha společnosti D (v tis. Kč)

AKTIVA	skutečné ceny	obvyklé ceny	PASIVA	skutečné ceny	obvyklé ceny
Odběratelé	88 000	92 000	Základní kapitál	100 000	100 000
			Zisk/ztráta	-30 000	4050
Peněžní prostředky	120 000	120 000	Dodavatelé	115 000	86 000
			Zápůjčka	23 000	21 000
			Daň	0	950
AKTIVA	208 000	212 000	PASIVA	208 000	212 000

Tabulka 5: Účetní případy společnosti M dle skutečných cen

Číslo	Operace	Částka (tis. Kč)	MD	DAL
1	nákup zboží	42 000	132	321
2	vyúčtování manažerských služeb	30 000	311	602
3	poskytnutá finanční zápůjčka	20 000	351	221
	Úrok	3 000	351	662
4	poskytnuté účetní služby	5 000	311	602
5	prodej zboží	23 100	311	604
	úbytek zboží	21 000	504	132

Tabulka 6: Účetní případy společnosti M dle cen obvyklých

Číslo	Operace	Částka (tis. Kč)	MD	DAL
1	nákup zboží	46 000	132	321
2	vyúčtování manažerských služeb	5 000	311	602
3	poskytnutá finanční zápůjčka	20 000	351	221
	úrok	1 000	351	662
4	poskytnuté účetní služby	1 000	311	602
5	prodej zboží	25 300	311	604
	úbytek zboží	23 000	504	132

Tabulka 7: Použitá čísla účtů u praktického příkladu

Účet	Název účtu
132	Zboží na skladě
221	Bankovní účty
311	Pohledávky z obchodních vztahů
321	Závazky z obchodních vztahů
351	Pohledávky - ovládající a ovládaná osoba
479	Jiné dlouhodobé závazky
504	Prodané zboží
518	Ostatní služby
562	Úroky
602	Tržby z prodeje služeb
604	Tržby za zboží
662	Úroky

Zjednodušené výkazy sestavené za mateřskou společnost jsou zobrazeny v následujících tabulkách.

Tabulka 8: Zjednodušený výkaz zisku a ztráty za společnost M (v tis. Kč)

	skutečné ceny	obvyklé ceny
V – zboží	23 100	25 300
N - prodané zboží	21 000	23 000
V – služby	35 000	6 000
V – úroky	3 000	1 000
Zisk/ztráta	40 100	9 300
Daň 5 %	2005	465
Čistý zisk	38 095	8 835

Tabulka 9: Zjednodušená rozvaha za společnost M (v tis. Kč)

AKTIVA	skutečné ceny	obvyklé ceny	PASIVA	skutečné ceny	obvyklé ceny
Finanční investice	100 000	100 000	Základní kapitál	300 000	300 000
Odběratelé	58 100	31 300	Zisk/ztráta	38 095	8 835
Zboží	21 000	23 000	Dodavatelé	42 000	46 000
Peněžní prostředky	180 000	180 000	Daň	2005	465
Zápůjčka	23 000	21 000			
AKTIVA	382 100	355 300	PASIVA	382 100	355 300

Z tabulek je patrné, že prostřednictvím transferových cen lze velmi dobře manipulovat s jednotlivými náklady, výnosy, zůstatky účtů a především s daní z příjmů právnických osob. V případě konsolidované účetní závěrky by bylo nutné veškeré vzájemné transakce ve skupině eliminovat.

Tabulka 10: Konsolidované zůstatky účtů výkazu zisku a ztrát

Výsledovka skutečné ceny	M	D	0	1	2	3	4	5	Konečný stav
V – zboží	23 100	88 000		-42 000					69 100
N - prodané zboží	21 000	80 000		40 000				1 000	60 000
V – služby	35 000	0			-30 000		-5 000		0
N – služby	0	35 000			30 000		5 000		0
N – úroky	0	3 000				3 000			0
V – úroky	3 000	0				-3 000			0
N – daň	2 005	0							2 005
N - odložená daň	0	0		100				-50	-50
VH	38 095	-30 000	0	-1 900	0	0	0	950	7 145

Tabulka 11: Konsolidované zůstatky účtů rozvahy

Rozvaha skutečné ceny	M	D	Úpravy						Konečný stav
			0	1	2	3	4	5	
Finanční investice	100 000	0	-100 000						0
Odběratelé	58 100	88 000			-30 000		-5000		111100
Odložená daň				100				-50	50
Zboží	21 000	0		-2 000				1 000	20 000
Peněžní prostředky	180 000	120 000							300000
Zápůjčka	23 000	0				-23 000			0
AKTIVA	382 100	208 000	-100 000	-1 900	-30 000	-23 000	-5 000	950	431 150
Základní kapitál	300 000	100 000	-100 000						300 000
Zisk/ztráta	38 095	-30 000		-1900	0			950	7 145
Dodavatelé	42 000	115 000			-30 000		-5000		122 000
Zápůjčka	0	23 000				-23 000			0
Daň	2005	0							2 005
Odložená daň									0
PASIVA	382 100	208 000	-100 000	-1 900	-30 000	-23 000	-5 000	950	431 150

Konsolidované výkazy daleko lépe dokážou zobrazit ekonomickou realitu, jelikož vychází z předpokladu, že skupina podniků tvoří jeden ekonomický celek a eliminují

veškeré transakce ve skupině. Na konsolidované zůstatky účtů nemá vliv, zda se použijí ceny skutečné či ceny obvyklé, v obou případech by většina účtů vyšla naprosto shodně. Rozdíl by vznikl pouze v položce odložená daň a daně z příjmů. Konsolidované výkazy tedy dokázaly očistit zůstatky účtů od vnitropodnikových transakcí, avšak ne docela. Položka daň z příjmů je přebírána z individuálních výkazů a jak bylo z individuálních výkazů patrné, tato položka se diametrálně lišila za použití cen skutečných a cen obvyklých. Pomocí konsolidovaných výkazů tak získáme z hlediska skupiny správné zůstatky účtů kromě položky daň a odložená daň. Podle mého názoru jediným možným řešením této problematiky by mohl být výpočet daně z příjmů na konsolidovaném základě, jak bylo krátce zmíněno výše.

2 Transferové ceny z daňového pohledu

Problematika transferových cen se týká především daně z příjmů právnických osob, která na rozdíl od daně z přidané hodnoty není v rámci Evropské unie harmonizována, díky čemuž mezi spojenými podniky z různých zemí může docházet k transakcím, jejichž hlavním důvodem je minimalizace celkové daňové povinnosti skupiny. „*Problematika převodních cen bezprostředně souvisí se snahou států zamezit daňovým únikům organizovaným skrze deformované cenotvorby.*“¹¹ Zisky jsou tedy realizovány v zemích s nejnižšími mírami zdanění. Z tohoto důvodu se jako nezbytná jeví definice tržního odstupu. Pro daňové účely se totiž má za to, že podniky by mezi sebou měly obchodovat za ceny, které by mezi sebou sjednaly nespojené osoby, tedy ceny tržní. Tomuto přelévání zisků do daňových jurisdikcí s nízkou mírou zdanění se snaží státy zabránit tzv. jednostrannými a dvoustrannými opatřeními.¹² Za jednostranné opatření lze považovat například ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jako „ZDP“), které se věnuje transferovým cenám a definici spojených osob. Dvoustranným opatřením jsou především mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Regulaci a legislativě převodních cen se budu dále věnovat v dalším textu.

Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP však zákon obsahoval již od roku 1993, nicméně tato problematika se stala aktuální až v posledním desetiletí. Proč je tomu tak? Existuje mnoho teorií, nicméně podle názoru odborníků je tento rozmach spojen s masivním rozvojem technologií. Společnosti ve skupině spolu dříve nemohly tak dobře komunikovat, internet byl teprve ve svém rozvoji. Jediným kanálem komunikace byly telefony a faxy, kdy cena za tyto služby dosahovala poměrně vysokých hodnot. Se souvisejícím technologickým pokrokem se rozšířily možnosti komunikace a uskutečňování obchodních transakcí bez fyzického kontaktu jednajících. Dalo se říci, že

¹¹ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-688-5.

¹² SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-688-5.

hodnota byla vytvářena v místě, kde proběhla transakce, což vlivem masivního rozvoje technologií není možné považovat za pravidlo. Z důvodu dosažení úspor z rozsahu poté nadnárodní skupiny podniků mezi sebou mohou realizovat transakce, které by mezi nezávislými subjekty nikdy neproběhly. Je jasné, že na tuto problematiku musí reagovat i daň z příjmů, jelikož jejím hlavním smyslem vždy bylo a je zdanit přidanou hodnotu (přínos, zisk) ve státě, ve kterém vznikla. Prostřednictvím mezinárodních nadnárodních koncernů může docházet k situacím, kdy se místo realizace hodnoty a výběru daně liší. Je tedy nezbytné řešit rozdělení daňových výnosů jednotlivých zemí dle ekonomické podstaty transakcí, nikoli pouze dle realizace transakce, jelikož jediným záměrem této transakce mohlo být pouhé snížení daňové povinnosti.

2.1 Proč se transferovými cenami zabývat?

Než začnu popisovat problematiku transferových cen z daňového pohledu, považuji za důležité nejprve zmínit důvody, kvůli kterým je více než vhodné se transferovými cenami zabývat.

Prvním důvodem, proč se věnovat transferovým cenám, je bezesporu přelévání zisků mezi státy do daňových jurisdikcí s nízkou mírou zdanění. Transferové ceny je ale nezbytné řešit nikoli pouze mezinárodně, ale i při transakcích na území jednoho státu. Existují-li dva „nezávislé“ podniky, přičemž jeden z nich dosahuje vysoké daňové ztráty a naproti tomu druhý vysokého zisku, je velmi lákavé pro tyto subjekty, aby ztrátový podnik vystavil fakturu na ziskový podnik. Účelem této transakce je pouhé snížení daňové povinnosti a jak později bude popsáno, i tyto osoby se považují dle § 23 odst. 7 ZDP za spojené, a musí tedy řešit transferové ceny. Povinnost daňového subjektu nelze přenést na jiný daňový subjekt. Transferové ceny vycházejí z předpokladu, že nadnárodní podniky jsou složeny z nezávislých osob, které mezi sebou obchodují za ceny, za které by mezi sebou obchodovaly nespojené osoby. Naplněním tohoto konceptu by mělo dojít ke správnému rozložení daňových výnosů do jednotlivých zemí.

Dalšími oblastmi, kde se aplikace transferových cen jeví jako nezbytná, je oblast obchodování mezi fyzickými a právníckými osobami a dále obchody s právníckými osobami, které mají nižší míru zdanění či pobírají investiční pobídky.

Vše bude ilustrováno na následujícím zjednodušeném příkladu. Mějme nemovitost, jejíž roční výnosy z nájemného činí 105 mil. Kč. Pro zjednodušení uvažujme, že s touto nemovitostí nesouvisí žádné náklady, přičemž existují následující varianty:

- A. Společnost s ručením omezeným A si pořídila nemovitost, kterou využívá k pronájmu. Výnosy z tohoto pronájmu činí 105 mil. Kč.
- B. Nemovitost pořídí fyzická osoba (100% vlastní společnosti A) a tuto nemovitost pronajímá společnost za 100 mil. Kč. Společnost A následně tuto nemovitost dále pronajímá, přičemž její roční výnosy činí 105 mil. Kč.
- C. Fyzická osoba kromě toho, že vlastní společnost A, rovněž před více než třemi lety založila investiční fond, přičemž tento fond nakoupil nemovitost, která je následně pronajímána společností A za 100 mil. Kč. Společnost A následně tuto nemovitost dále pronajímá, přičemž její roční výnosy činí 105 mil. Kč. Pro zjednodušení uvažujme, že všechny akcie investičního fondu vlastní naše fyzická osoba.

Situace A

Společnosti A vznikl ve zdaňovacím období zdanitelný výnos 105 mil. Kč, kterému odpovídá při 19% sazbě daň 19,95 mil. Kč. Při výplatě podílu na zisku fyzické osobě bude nutné odvést srážkovou daň ve výši 15 % z (85 050 000 Kč), která činí 12 757 500 Kč.

Situace B

Fyzické osobě (100% vlastníkově společnosti A), která nemovitost pronajímá společnosti, vznikl výnos 100 mil. Kč. Při 15% daňové sazbě fyzických osob činí finální daň 15 mil. Kč.¹³ Zisk společnosti A z této transakce dosahuje 5 mil. Kč, z něhož při 19% daňové sazbě činí daň 0,95 mil. Kč. Výplata podílu na zisku této fyzické osobě bude podléhat srážkové dani ve výši 15 % z čistého zisku (4,05 mil. Kč), která činí 600 750 Kč.

Situace C

Investiční fond vykazuje výnos 100 mil. Kč. Dle § 21 činí sazba daně u základního investičního fondu 5 %, z čehož plyne daň 5 mil. Kč. Hodnota investičního fondu (tzv. net asset value) vzroste o 95 mil. Kč. Pokud se fyzická osoba rozhodne prodat akcie

¹³ Jedná se o příjem z nájmu dle § 9 ZDP, kdy tento příjem u osob samostatně výdělečně činných nepodléhá sociálnímu ani zdravotnímu pojištění.

tohoto investičního fondu, příjem z prodeje těchto akcií bude osvobozen dle § 4 odst. 1 písm. x), dle kterého je příjem z úplatného převodu cenných papírů osvobozen, přesáhne-li doba mezi nabytím a úplatným převodem dobu 3 let. Společnost podobně jako v předchozím příkladu dosáhla zisku 5 mil. Kč, přičemž daň činí 0,95 mil. Kč a při výplatě podílu na zisku fyzické osobě činí srážková daň 600 750 Kč.

Tabulka 12: Varianty daňových optimalizací u nájmu

Varianta	Daňové zatížení (v Kč)	Čistý příjem fyzické osoby (v Kč)
Situace A	32 707 500 Kč	72 292 500 Kč
Situace B	16 550 750 Kč ¹⁴	88 449 250 Kč
Situace C	6 550 750 Kč	98 449 250 Kč ¹⁵

Na ilustrativních situacích jsem chtěl demonstrovat vybrané možnosti, jakými je z teoretického hlediska možné provést daňovou optimalizaci. Všechny situace měly jedno společné, a to, že byly prakticky realizované jednou osobou. Z hlediska daně z příjmů se jedná o spojené osoby, které mají povinnost obchodovat v cenách obvyklých na základě zásady tržního odstupu. Je tedy otázkou, zda ceny, za které bylo nájemné mezi spojenými osobami uskutečňováno, naplňují princip tržního odstupu. I v těchto situacích popsaných na ilustrativních příkladech je nezbytné věnovat pozornost transferovým cenám.

Transferovými cenami se velmi bedlivě musí zabývat i společnosti, které využívají investiční pobídky.¹⁶ Tyto společnosti při splnění mnoha podmínek mohou dosáhnout slevy na dani ve výši součinu sazby daně a daňového základu, přičemž maximální výše je limitována¹⁷. Jelikož je výše slevy na dani závislá na výši základu daně, mohou mít společnosti využívající investiční pobídky tendenci „uměle“ navyšovat základ daně.

¹⁴ Základní sleva na poplatníka ve výši 28 840 Kč není v příkladu uvažována.

¹⁵ Předpoklad, že osvobozený příjem z prodeje akcií bude činit 100 000 000 Kč.

¹⁶ Dle zákona č. 72/2000 Sb. mohou investoři, kteří umístí nebo rozšíří svoji investici na území České republiky, získat podporu ve formě investičních pobídek. Agentura CzechInvest je výhradní organizací v České republice, u které může investor zaregistrovat svoji žádost o investiční pobídku)

¹⁷ Podrobněji viz § 35a a § 35b ZDP.

Mohou vykazovat fiktivní výnosy, které nebyly realizovány nebo realizovány byly, avšak výše odměny neodpovídá tržní ceně, a tedy principu tržního odstupu, který nás opět zavede do problematiky transferových cen.

Je důležité si uvědomit, že transferové ceny jsou téma především mezinárodního zdanění, nicméně jak je patrné z příkladů, je nezbytné tuto problematiku řešit nejen na poli mezinárodním, ale i v rámci jedné daňové jurisdikce.

2.2 Regulace a právní úprava

Transferové ceny jsou bezesporu nadnárodním tématem. Jsou tedy regulovány jak na nadnárodní úrovni, tak také na úrovni tuzemské. Z tohoto důvodu bych legislativu rozdělil na nadnárodní a tuzemskou.

2.2.1 Mezinárodní regulace

Výchozím metodickým dokumentem je směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále také jako „směrnice OECD“). Tato směrnice řeší metodiku, jakým způsobem správně provést srovnávací analýzy a výpočet transferové ceny. Směrnice není normativním právním aktem, z čehož plyne, že není právně vymahatelná, a nemá tedy sílu zákona. Během daňových kontrol se na ni však odkazuje a používá ji samotná finanční správa.¹⁸ Veškerá metodika, tj. posouzení funkcí a rizik, popis metod stanovení převodních cen vychází právě z této směrnice.

Dalším důležitým dokumentem v oblasti transferových cen je Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění a z jejích konceptů vycházející mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění určují právo států na zdanění a zároveň vymezují metody zamezení dvojímu zdanění. Mezi hlavní cíle těchto sjednaných smluv patří rozdělení daňových výnosů mezi státy, zamezení dvojímu zdanění či prevence daňových úniků. Mezinárodní smlouvy mají v českém právním řádu výsadní postavení a vykazují jisté prvky nadřazenosti oproti

¹⁸ Přednáška Ing. Michala Jelínka, Ph.D. na téma Převodní ceny. Místo konání Praha 1, EuroDanceCenter, Národní ulice č. 10 konána dne 9. 11. 2017.

tuzemským právním předpisům. Stanoví-li totiž mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění jiné povinnosti než tuzemský zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Transferové ceny jsou částečně řešeny v článku 9 modelové smlouvy OECD. Tento článek modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění se zabývá problematikou sdružených podniků, kdy v případě, že tyto sdružené podniky jednají na základě odlišných podmínek, než které by bývaly byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být tyto zisky zdaněny podobně jako u nezávislých podniků při nezávislých transakcích.

Za důležité považuji zmínit, že Česká republika má ke dni vyhotovení této diplomové práce 94 sjednaných mezinárodních smluv, z čehož vyplývá, že ne s každým státem je takováto smlouva sjednána. Typicky se jedná o země s relativně velmi nízkou (či nulovou) mírou zdanění. Česká republika by o sjednání smlouvy s těmito státy měla určitě zájem, nicméně samotná ekonomika a atraktivita těchto zemí závisí na udržení anonymity vlastnictví.

Mezi další důležité dokumenty z hlediska regulace patří bezesporu Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (dále také jako „arbitrážní konvence“). Arbitrážní konvence se zabývá situacemi, kdy dochází ke dvojímu zdanění zapříčiněného převodními cenami. Tento dokument zajišťuje všem daňovým rezidentům na území Evropské unie zamezení dvojímu zdanění do tří let od iniciace sporu. Daňový subjekt by rovněž mohl postupovat dle článku 23 mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění, který se zabývá řešením případů dohodou. Dochází-li dle daňového subjektu k dvojímu zdanění, které není v souladu se smlouvou, může daňový subjekt předat tento případ příslušnému finančnímu úřadu v zemi své rezidence. Zde však nemá jistotu, dokdy bude daný případ vyřešen. Naproti tomu arbitrážní konvence dává daňovému subjektu právní jistotu, že případ bude vyřešen do tří let od iniciace sporu. Jedná se tedy o dokument procesního charakteru. Pro lepší ilustraci uvádím praktické využití arbitrážní konvence¹⁹

Ilustrativní příklad

¹⁹ Inspirováno příkladem z přednášky Ing. Michala Jelínka, Ph.D. na téma Převodní ceny. Místo konání Praha 1, EuroDanceCenter, Národní ulice č. 10 konána dne 9. 11. 2017.

Italská mateřská společnost účtuje dceřině společnosti manažerské služby za 50 000 000 Kč. Po daňové kontrole finanční úřad usoudil, že tato částka neodpovídá obvyklé ceně, přičemž dle jejich analýzy činí obvyklá cena 30 000 000 Kč. Finanční úřad tedy v České republice doměří daň ze základu daně 20 000 000 Kč. Pokud budeme posuzovat situaci z italské strany, mateřská společnost zdanila o 20 000 000 na základu daně více a tato částka by měla být osvobozena od daně. Toto je přesně situace, ve které je více než vhodné iniciovat arbitráž dle arbitrážní konvence s italskou stranou. První dva roky mají Česká republika a Itálie lhůtu, aby se dohodly. Nedohodnou-li se příslušné finanční správy těchto dvou zemí, jsou vybráni nezávislí zástupci do arbitrážní komise. Arbitrážní komise následně rozhodne o výši transferové ceny. Daňové subjekty mají jistotu, že dvojímu zdanění bude zamezeno nejpozději do 3 let od iniciace sporu.

Mezi další a poslední mezinárodní legislativní dokument patří usnesení rady Evropské unie, které definuje obsah a náležitosti k transferovým cenám. Česká republika toto usnesení implementovala v rámci pokynů řady D, o kterých bude zmíněno v rámci tuzemské právní úpravy. Usnesení má pouze doporučující charakter, není závazné, nicméně všechny členské státy Evropské unie jej implementovaly.

2.2.2 Tuzemská regulace

Na úrovni národní regulace jsou transferové ceny „implementovány“ v rámci zákona o daních z příjmů. Uvozovky nad slovem implementovány nejsou náhodné. Transferové ceny jsou upraveny pouhým jedním odstavcem zákona, a to konkrétně § 23 odst. 7 ZDP. Tento odstavec definuje princip tržního odstupu a dále spojené osoby (tj. osoby, které jsou povinny se problematikou transferových cen zabývat a řešit ji). Naproti tomu některé členské státy Evropské unie řeší problematiku transferových cen samostatnými zákony či alespoň rozsáhlými částmi příslušných zákonů.²⁰

Definice tržního odstupu v českém zákoně o daních z příjmů vypadá následovně:

„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

²⁰ Přednáška Ing. Michala Jelínka, Ph.D. na téma Převodní ceny. Místo konání Praha 1, EuroDanceCenter, Národní ulice č. 10 konána dne 9. 11. 2017.

podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl²¹. 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.²²

ZDP se v definici tržního odstupu zmiňuje o několika odborných výrazech, které podle mého názoru je důležité dále rozvést. Konkrétně se jedná o sousloví v běžných obchodních vztazích a dále pojem spojené osoby.

Běžné obchodní vztahy jsou takové vztahy, které se vytvářejí v podmínkách tržní hospodářské soutěže a nejsou ovlivněny žádným ekonomickým či personálním spojením osob. Z těchto vztahů na trhu vzniká obvyklá cena, tj. cena, která je přiměřená, sjednána mezi kupujícím a prodávajícím v daném místě a čase a zároveň srovnatelná s obdobnými transakcemi uskutečněnými na trhu.²³

Spojené osoby, tedy osoby, kterých se týká problematika převodních cen, dělí ZDP na:

- kapitálově spojené osoby,
- jinak spojené osoby.

Za kapitálově spojené osoby se považují ty, kde 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.²⁴ Platí tedy buď podíl 25 % na základním kapitálu nebo 25 % na hlasovacích právech, z čehož plyne, že stačí splnit pouze jednu z těchto podmínek. Podíl na základním kapitálu je uveden v obchodním rejstříku, podíl na hlasovacích právech je specifikován ve stanovách či společenské smlouvě. Za přímo kapitálově spojené osoby se rovněž považují i tzv. sesterské společnosti, nikoli pouze mateřské a dceřiné společnosti.

Za jinak spojené osoby zákon považuje:

²¹ Základ daně se upraví dle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 17 ZDP.

²² Ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

²³ PELC, Vladimír. Daně z příjmů s komentářem. Olomouc: ANAG, 2018. Daně (ANAG). ISBN 9788075541444.

²⁴ Ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

- Jedna osoba se podílí na vedení či kontrole jiné osoby. Jedná se o osoby, kterým mají stejného člena statutárního orgánu.
- Shodné osoby nebo osoby blízké se podílejí na vedení či kontrole jiných osob. Působí-li ve dvou či více osobách stejní členové dozorčích rad, nejsou tyto osoby považovány za spojené.
- Ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou.
- Dále za jinak spojené osoby zákon považuje osoby blízké a osoby, které vytvořily právní vztah pouze za účelem snížení daňové povinnosti.²⁵

Spojené osoby definuje i modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění v článku 9, a to následovně:

„Jestliže se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu, nebo tytéž osoby se podílejí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu a jestliže v těchto případech jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které sjednaly nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, které by byly docíleny jedním z podniků, ale vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“²⁶

Pokud porovnáme obě definice, je patrné, že definice spojených osob dle ZDP je detailnější a zahrnuje širší okruh osob. V praxi tedy mohou nastat situace, že subjekty budou dle ZDP považovány za osoby spojené, ale dle modelové smlouvy nikoli a naopak. V České republice se za osoby spojené přímo či nepřímo považují ty, jejichž podíl na základním kapitálu či hlasovacích právech činí alespoň 25 %. Naproti tomu modelová smlouva OECD žádná konkrétní procenta neuvádí. Dosahuje-li například podíl na základním kapitálu 20 %, dle ZDP se nejedná o kapitálově spojené osoby, dle modelové smlouvy však ano. V praxi může nastat i opačná situace, kdy dle našeho zákona se za osoby jinak spojené považují i ty, které vytvořily právní vztah pouze za účelem snížení

²⁵ Ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

²⁶ *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016. Číslo 2/2016. ISSN 1211-9946.

daňové povinnosti. Tyto osoby se však dle modelové smlouvy OECD nepovažují za spojené.

Jelikož samotná zákonná úprava transferových cen je poměrně strohá, je rozšířena pokyny řady D, vydávané finanční správou a generálním finančním ředitelstvím. Tyto pokyny nejsou právně závaznými dokumenty, nicméně v daňové praxi se postupuje v souladu s těmito pokyny.

Pokyn GFR D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Nejedná se o pokyn, který se konkrétně věnuje transferovým cenám. Pokyn pouze podrobněji specifikuje § 23 odst. 7 ZDP. Pokyn odkazuje na Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vydané OECD. Dále rozvádí pojem osoby blízké, kterými rozumí osoby, které spolu trvale žijí a osoby navzájem blízké (dále viz § 22 občanského zákoníku).

Pokyn D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

Jedná se o metodický pokyn, jehož obsah je zkráceně převzatý z evropské směrnice. Tento pokyn nahradil předchozí pokyn D-258, který byl prvním v České republice v oblasti převodních cen. Popisuje, jakým způsobem by daňový subjekt měl vymezit faktory určující srovnatelnost a dále popisuje jednotlivé metody stanovení převodních cen. Tyto metody budou popsány v dalším textu.

Pokyn D-333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami

Pokyn podrobněji rozvádí § 38nc ZDP. Toto ustanovení dává daňovému subjektu možnost požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda ceny mezi spojenými osobami odpovídají principům tržního odstupu. Tento institut je převzat ze Směrnice OECD a měl by u daňových subjektů zvyšovat právní jistotu. Žádost o závazné posouzení musí mít předepsané náležitosti dané tímto zákonným ustanovením a zároveň musí obsahovat návrh stanovených transferových cen. Na základě předložené dokumentace správce daně posoudí, zda takto stanovené ceny odpovídají principům tržního odstupu. Ačkoli bylo zmíněno, že Směrnice OECD není právně závazným dokumentem, finanční správa při závazných posouzeních vychází

právě z jejích konceptů. Zmiňovaný pokyn dále upravuje detailní informace pro podání žádosti. Daňový subjekt by zejména měl definovat zdaňovací období, kterého se transferové ceny týkají, detailní popis a počet transakcí mezi spojenými osobami. Při podání žádosti o závazné posouzení je daňový subjekt povinen místně příslušnému správci daně zaplatit správní poplatek ve výši 10 000 Kč.

Při zavedení institutu závazného posouzení finanční správa očekávala nadměrný zájem daňových subjektů o jistou formu právní jistoty. V roce 2008 při aplikaci závazného posouzení však finanční správa obdržela pouhých třináct žádostí²⁷. Institut podobného charakteru existuje i v zahraničí, kde však správce daně má o hodně kratší lhůtu pro vyřízení. Rovněž v zahraničí jsou transferové ceny s finanční správou sjednávány a dohodnuty, nikoli posuzovány. Posoudit znamená, že daňový subjekt předloží žádost, kde o sobě poskytne veškeré detailní informace a následně čeká na vyjádření správce daně, zda transferové ceny jsou v souladu s principy tržního odstupu. Dalším problémem je, že průměrná doba vyřízení závazného posouzení činí 12-15 měsíců, což je podle mého jeden z důvodů, proč nejsou závazná posouzení příliš využívána. Pokud se daňový subjekt pro toto závazné posouzení rozhodne, lze více než doporučit podávat žádost na budoucí transakce, které doposud nebyly uskutečněny.²⁸ V případě, kdy daňový subjekt požádá o závazné posouzení na minulé či současné transakce, které jsou již realizovány, a v závazném posouzení správce daně bude takto stanovené ceny rozporovat, vzniká daňovému subjektu problém.

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

Tento pokyn Ministerstvo financí vydává z důvodu členství v několika mezinárodních organizacích jako doporučení pro daňové subjekty, jaký rozsah a obsah by měla dokumentace naplňovat. Dokumentaci pro nadnárodní společnosti je možné rozdělit na základní (tzv. masterfile) a dokumentaci, která je specifická pro konkrétní zemi.

Masterfile by měl především obsahovat zejména:

- informace o celé skupině podniků, popis ekonomických skutečností,

²⁷ Přednáška Ing. Michala Jelínka, Ph.D. na téma Převodní ceny. Místo konání Praha 1, EuroDanceCenter, Národní ulice č. 10 konána dne 9. 11. 2017.

²⁸ Přednáška Ing. Michala Jelínka, Ph.D. na téma Převodní ceny. Místo konání Praha 1, EuroDanceCenter, Národní ulice č. 10 konána dne 9. 11. 2017.

- charakteristiku organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků,
- popis spojených osob a obchodních vztahů, které mezi nimi probíhají aj.

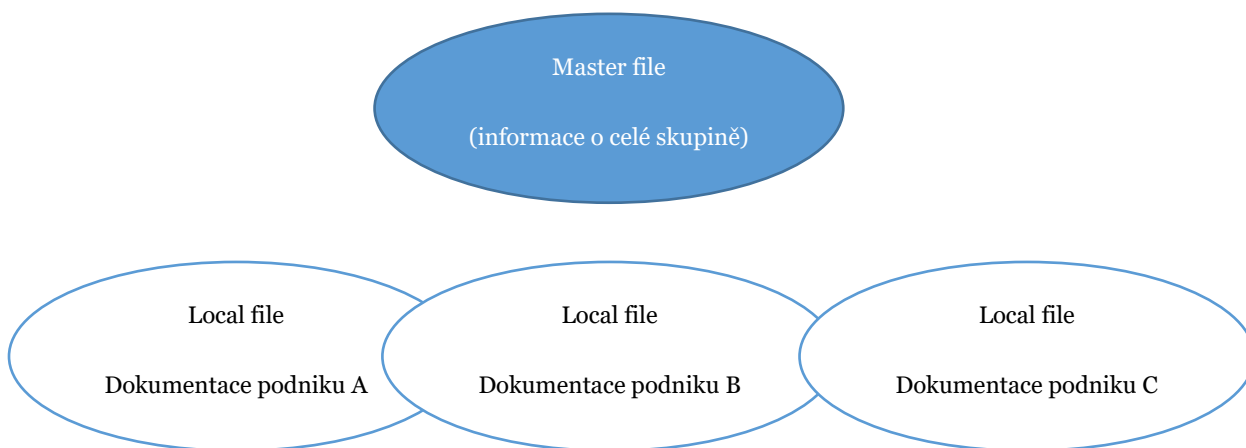
Masterfile by nikdy neměl obsahovat konkrétní stanovení a výpočet transferových cen. Konkrétní definici funkcí, rizik a metodám výpočtu transferových cen se věnuje specifická dokumentace pro konkrétní zemi (tzv. local file).

Local file by měl obsahovat zejména:

- popis podnikatelské činnosti a obchodních vztahů ekonomického subjektu,
- srovnávací analýzu z hlediska funkcí, rizik, ekonomických okolností, obchodních strategií aj.,
- zdůvodnění výběru konkrétní metody pro stanovení převodních cen,

Vztah mezi masterfile a local file znázorňuje následující schéma:

Obrázek 1: Vztah mezi master file a local file



Zdroj: Pokyn D-334 Ministerstva financí, vlastní zpracování

Pokyn Generálního finančního ředitelství ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky

Hlavním cílem tohoto pokynu je zejména snížit administrativní náročnost daňovým subjektům při prokazování stanovených převodních cen. Zjednodušení se týká pouze tzv. služeb s nízkou přidanou hodnotou. Jedná se o služby, které netvoří hlavní činnost podnikání, jedná se o rutinní záležitosti a z hlediska celkových nákladů a výnosů tvoří nepatrný podíl. Za nepatrný podíl se z hlediska tržeb považuje maximálně 10 % z obrátu a zároveň maximálně 50 mil. Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň maximálně částku 50 mil. Kč u příjemce služeb. Jedná se o služby technického,

správního, poradenského či finančního charakteru, které svou povahou slouží pouze k zajištění základních činností, pro které byl podnik zřízen. Vzhledem ke skutečnosti, že se nejedná o komplikované transakce, umožňuje Ministerstvo financí při stanovení převodních cen využít metody srovnatelné nezávislé ceny nebo nákladů a přírážky. V případě metody nákladů a přírážky je nezbytně nutné přiřadit dané službě konkrétní náklady, které s ní souvisí. Prokáže-li daňový subjekt uskutečnění a přínos dané služby, při použití přírážky v intervalu 3-7 % se má za to, že takto stanovená transferová cena odpovídá principům tržního odstupu. Při splnění výše uvedených podmínek tak daňový subjekt nemusí mít k těmto transakcím žádnou další dokumentaci, nemusí sestavovat funkční a rizikovou analýzu, srovnávací analýzu, analýzu trhu aj.

Při aplikaci tohoto pokynu může vzniknout problém především na výnosové straně. Tyto služby s nízkou přidanou hodnotou převážně poskytují mateřské společnosti, které kromě přijatých dividend (při splnění podmínek osvobozený příjem) nemají žádné další výnosy, a tedy nesplní definici, že podíl těchto služeb na celkových tržbách smí činit nejvýše 10 % z celkového obrátu.

2.3 Princip tržního odstupu

Definicí tržního odstupu a související problematiky se detailně věnoval článek v Bulletinu Komory daňových poradců České republiky 2/2016, ze kterého jsem pro tuto část převážně čerpal. V předchozím textu bylo zmíněno, že některé transakce by mezi nespojenými osobami vůbec neproběhly nebo proběhly, ale za netržní ceny. Jedná se o princip, dle kterého vznikají tržní ceny mezi nezávislými subjekty. Princip tržního odstupu požaduje, aby se ceny sjednané v transakci nelišily od cen, které by bývaly sjednaly nezávislé subjekty, přičemž tyto srovnávané transakce by měly být uskutečňovány za stejných obchodních podmínek. Ve většině případů na trhu není možné nalézt stejné podmínky transakce, zde by daňový subjekt měl vycházet z obecnějších principů a alespoň obdobných podmínek transakce.

Cena, která je stanovena dle principu tržního odstupu, nemusí být cenou, která reálně existuje, nicméně konstrukce ceny musí vycházet z ekonomicky racionálních úvah, viz 1 Afs 101/2012-31. Za cenu v souladu s principem tržního odstupu není možné považovat každou realizovanou cenu mezi nezávislými subjekty. Nezávislé subjekty někdy uzavírají obchody či transakce z různých důvodů, které v některých případech postrádají ekonomickou racionalitu. Princip tržního odstupu tedy předpokládá

racionální ekonomické subjekty, jejichž smyslem je maximalizace užitku z transakce, tedy maximalizace zisku. Jakou výši ceny však již lze považovat za iracionální? V mnoha případech se stává, že ekonomický subjekt obchoduje identické komodity se spojenými osobami, ale i s osobami nespojenými za jiné ceny. To ale ještě neznamená, že cena nenaplnuje princip tržního odstupu. Odůvodní-li daňový subjekt rozdíl v cenách rozdílnými funkcemi a riziky, je princip tržního odstupu naplněn.

2.4 Funkční a riziková analýza

Funkční a riziková analýza je základním kamenem každé dokumentace k převodním cenám. Při špatně provedené funkční a rizikové analýze nelze následně vybrat vhodnou metodu pro stanovení převodních cen. Je nesporné, že funkce a rizika spolu vzájemně souvisí, nicméně z hlediska převodních cen není nikde obsažena přesná definice těchto dvou pojmů. Podíváme-li se na vztah těchto dvou pojmů z hlediska nezávislých podniků, je patrné, že žádný ekonomicky racionálně uvažující subjekt nebude přebírat rizika, které nemá možnost žádným způsobem řídit a ze kterých nebudou plynout žádné užitky. Osoba řídící riziko se při nezávislých transakcích shoduje s osobou, která je nositelem rizika. Takto by tomu mělo být i u transakcí mezi spojenými osobami při naplnění principu tržního odstupu. Pokud tento nesoulad mezi řízením a tíhou rizika není vykompenzován ani finančním vyrovnáním, nastavení transferových cen nenaplnuje princip tržního odstupu a lze je považovat za chybně stanovené.

Pojem funkce je nutné odlišit od pojmu aktivita (činnost). Pojem funkce je možné definovat jako určitou činnost spojenou s rozhodováním. Naproti tomu aktivita je pouze konkrétní činností, kterou podnik vykonává.²⁹ Rozdíl mezi těmito dvěma pojmy uvedu na příkladu.

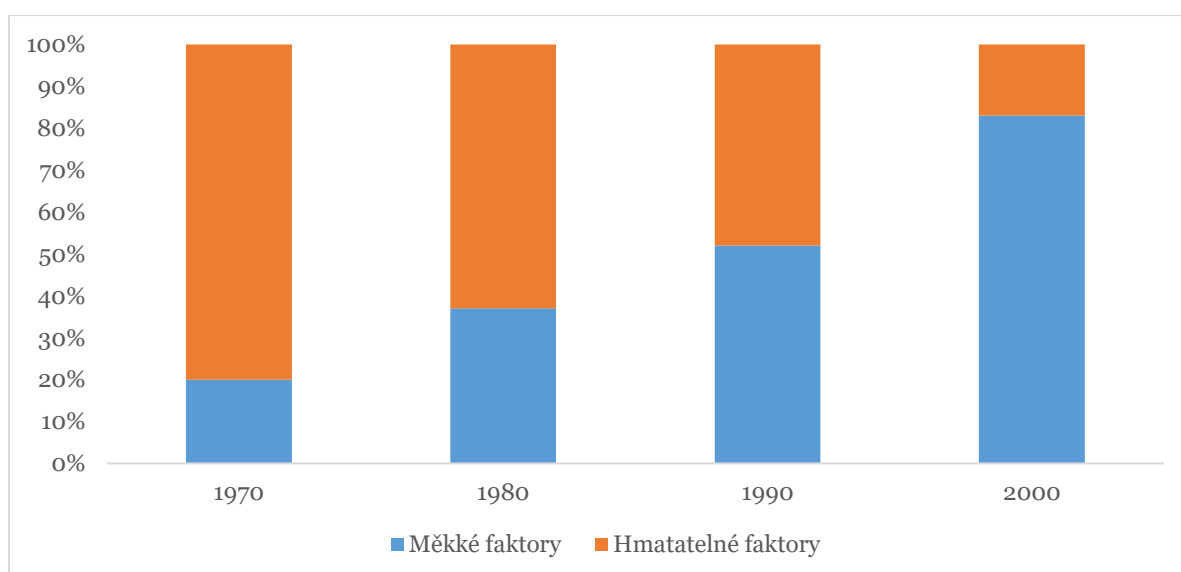
Dceřiná společnost prodává nábytek do velkoobchodů, přičemž v procesu rozhodování se musí společnost rozhodnout, komu umožní nakupovat na obchodní úvěr (tzv. „na fakturu“) a od koho bude vyžadovat složení zálohy na nákup. Nastane-li situace, kdy v české dceřiné společnosti sídlí pouze obchodní zástupci, kteří mateřské společnosti zpracují analýzu bonity zákazníka pro obchodního ředitele, který se

²⁹ *Bulletin Komory daňových poradců České republiky*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016. Číslo 2/2016. ISSN 1211-9946.

následně rozhoduje o způsobu financování zakázky, je patrné, že dceřiná společnost vykonává pouze aktivitu zprostředkování nákupu. Obchodní zástupci nemají pravomoc činit rozhodnutí, jelikož nemají možnost rozhodovat o způsobu financování. Skutečnou funkci tedy vykonává mateřská společnost, která by současně s touto funkcí měla nést i rizika, jelikož je schopná tato rizika řídit a ovlivňovat. Rozhodne-li se obchodní ředitel upřednostnit zájem celé skupiny před zájmem české dceřiné společnosti a nedojde-li k žádnému finančnímu vyrovnání, nemohou ceny naplňovat princip tržního odstupu.

Za významného nositele funkcí a rizik lze považovat majetek, který podniku přináší ekonomický prospěch, přičemž rozhodující úlohu má především majetek nehmotný. V posledních několika desítkách let došlo vlivem globalizace trhů, rozvoji informačních technologií ke změnám faktorů, které ovlivňují podnikatelský úspěch či neúspěch. Tzv. hmatatelné faktory, pod kterými si můžeme představit různé technologie, zásoby aj., byly nahrazeny měkkými faktory (jinými slovy nehmotným majetkem) – know how, ochrannými známkami, pozicí na trhu, obchodní tajemství, software aj.

Graf 1: Podíl faktorů ovlivňující podnikatelský úspěch



Zdroj: ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. ISBN 978-80-7261-199-7.

Po správném vymezení funkcí a rizik je nezbytné se dále zabývat funkčním a rizikovým profilem. V teorii existují tři funkční a rizikové profily, které uživateli usnadní rychlejší orientaci při hledání hodnototvorných faktorů při hledání transferových cen:

- subjekt s plnohodnotným rizikovým profilem,

- subjekt s omezeným rizikovým profilem,
- subjekt se smíšeným profilem.

Určení rizikového profilu bude mít následný vliv na výši transferové ceny a především na výběr vhodné metody pro stanovení tržní ceny. Po provedení funkční a rizikové analýzy je nutné určit tzv. testovanou stranu, tedy ekonomický subjekt, který nese menší rizika, vykonává malé množství funkcí a drží méně významná aktiva vzhledem k vnitroskupinovým transakcím. Z praktických důvodů je za testovanou stranu brán ekonomicky slabší subjekt, jelikož k tomuto podniku bude snadnější vyhledávat srovnatelné podniky a transakce než k podniku, který má tzv. plnohodnotný rizikový profil a vykonává více činností. Vybereme-li testovanou stranu, je možné následně přejít k výběru metody stanovení převodních cen. Detailnějšímu popisu stanovení převodních cen se věnuje následující kapitola. Krátce pouze zmíním, že stanovení funkcí a rizik je naprosto nezbytné pro všechny metody kromě metody nezávislé srovnatelné ceny. U této metody není až tak podstatné, kdo má jaké funkce a s nimi související rizika. Podstatou této metody je najít na trhu co možná nejlépe porovnatelnou transakci mezi nespojenými podniky.

Tržní cena tedy zohledňuje funkce, rizika a využitelný majetek. Dle funkčního a rizikového profilu lze ekonomické subjekty rozdělit na:

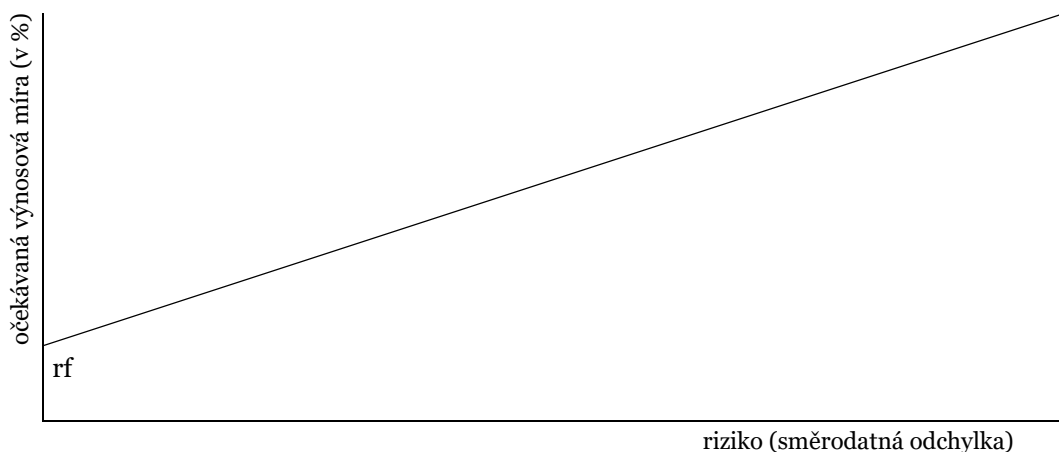
- rutinní entity,
- plnohodnotné podnikatele,
- smíšené entity.

Rutinní entity činí pouze opakované činnosti dle předem daných instrukcí. Tyto subjekty tedy mohou dosáhnout pouze předem určené výše zisku, jelikož nesou omezená rizika s ohledem na vykonávané funkce. Naproti tomu plnohodnotní podnikatelé vykonávají téměř celou podnikatelskou činnost na svou odpovědnost, nesou tedy většinu rizik, z čehož plyne, že jejich zisk resp. ztráta může dosahovat neomezené výše. Lze tedy tvrdit, že větší počet funkcí, větší míra rizika a majetku je do vzájemných transakcí zapojena, tím vyšší zisk bude ze strany podnikatelského subjektu očekáván. Jelikož však nese významná rizika, při nepříznivém vývoji může tato společnost dosáhnout i výrazných ztrát. Naproti tomu rutinní entity nesou omezená rizika, z čehož bude vyplývat nižší stabilní zisk.

Vztah několikrát zmíněných funkcí a rizik rovněž odpovídá tzv. přímce cenných papírů, prostřednictvím které je možné zobrazit vztah výnosu a rizika konkrétního aktiva. Pro

definici přímky cenných papírů je nejprve nutné na trhu nalézt bezrizikové aktivum (v grafu níže označeno r_f), tj. aktivum, jehož výnosová míra je jistá a s tímto aktivem nejsou spojena žádná rizika. V reálném světě však neexistuje žádné bezrizikové aktivum, nicméně za něj jsou považovány krátkodobé státní pokladniční poukázky.³⁰ Následně je z přímky patrné, že s rostoucí výnosovou mírou dochází rovněž i k nárůstu rizika. Při vyšším riziku tedy investor požaduje vyšší výnos.

Graf 2: Přímka trhu cenných papírů



Zdroj: vlastní zpracování

Výše zisku je tedy ovlivněna funkčním a rizikovým profilem. Funkční a rizikový profil není v žádném právním předpise definován, což je podle mého názoru ku prospěchu věci. K funkcím a rizikům je nutné přistupovat individuálně a nelze je stanovit žádným právním předpisem. V praxi se však některé funkční profily ustálily, tyto ustálené jsou popsány na následujícím schématu.

³⁰ MUSÍLEK, Petr. *Trhy cenných papírů*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2011. ISBN 978-80-86929-70-5.

					PRINCIPÁL	
					Riziko nevyužití kapacity	
					Riziko kvality	
					Riziko zásob	
				PLNOHODNOTNÝ VÝROBCE	Kurzové riziko	RIZIKA
				Riziko nevyužití kapacity	Nedobytné pohledávky	
		LICENCOVANÝ VÝROBCE		Riziko kvality	Riziko odpovědnosti	
		Riziko nevyužití kapacity		Riziko zásob	Riziko neúspěšného vývoje	
		Riziko kvality		Kurzové riziko	Tržní riziko za celý hodnotový řetězec	
		Riziko zásob		Nedobytné pohledávky	Objednávky	
		Kurzové riziko		Riziko neúspěšného vývoje	Nákup materiálu	
		Nedobytné pohledávky		Tržní riziko	Výroba	
		Tržní riziko		Objednávky	Servis	
	SMLUVNÍ VÝROBCE	Objednávky		Nákup materiálu	Skladování	
	Riziko nevyužití kapacity	Nákup materiálu		Výroba	Cenová politika	FUNKCE
	Riziko kvality	Výroba		Servis	Distribuce	
	Riziko zásob u materiálu	Servis		Skladování	Správa pohledávek	
VÝROBCE VE MZDĚ	Objednávky	Skladování		Cenová politika	Výzkum a vývoj	
Riziko kvality	Nákup materiálu	Cenová politika		Distribuce	Marketing	
Objednávky	Výroba	Distribuce		Správa pohledávek	Průzkum trhu	
Výroba	Skladování	Správa pohledávek		Výzkum a vývoj	Péče o zákazníky	

Výrobce ve mzdě vykonává pouze dílčí operace (dle schématu se zabývá objednávkami a výrobou), přičemž nevlastní ani zpracovávaný materiál. Jelikož nenese žádná významná rizika, pouze riziko za kvalitu svých služeb, nemůže očekávat vysokou odměnu. Jeho odměna bude odvislá od výše mzdových nákladů, odpisů, nákladů na elektrickou energii a dalších nákladů s výrobou souvisejících, které budou navýšeny o ziskovou přírážku.

47

Výrobce ve mzdě a smluvní výrobce zpravidla dodává pouze spojeným podnikům ve skupině. Nemá tedy žádnou vyjednávací pozici o ceně s protistranou. Těchto dvou rizikových profilů se tedy netýkají kreditní rizika.

Naproti tomu plnohodnotný výrobce oproti předchozím funkčním profilům se aktivně podílí na jednáních o dodávkách, a nese veškerá rizika ke své výrobní aktivitě.

Mezi smluvním výrobcem a plnohodnotným výrobcem se nachází licencovaný výrobce. Výrobce, který nevykazuje žádná nehmotná aktiva, a nenese tedy rizika související s výzkumem a vývojem u neúspěšných projektů. Od plnohodnotného výrobce se liší pouze tím, že za využívaná aktiva hradí společnosti ve skupině licenční poplatek.

Za nejvyšší funkční profil je považován tzv. principál. Jedná se o vrcholovou společnost ve skupině, která má odpovědnost za celé strategické řízení koncernu. Má na starosti marketing, propagaci. Principálům jsou přiřazeny nejdůležitější funkce, se kterými souvisí velké množství rizik, avšak i teoretická možnost vyššího zisku.

2.5 Metody stanovení převodních cen

Obecně se má za to, že existuje pět dílčích metod pro správné stanovení transferové ceny. Tento obecný fakt je pouhým mýtem. Dle směrnice OECD je možné použít libovolný výpočet či metodu pro stanovení transferové ceny, prokáže-li subjekt, že tato cena je v souladu s principem tržního odstupu. Směrnice OECD pouze vyjmenovává možné metody, kterými jsou:

- metoda srovnatelné nezávislé ceny,
- metoda ceny při opětovném prodeji,
- metoda přírážky k nákladům,
- transakční metoda rozdělení zisku,
- transakční metoda čistého rozpětí.

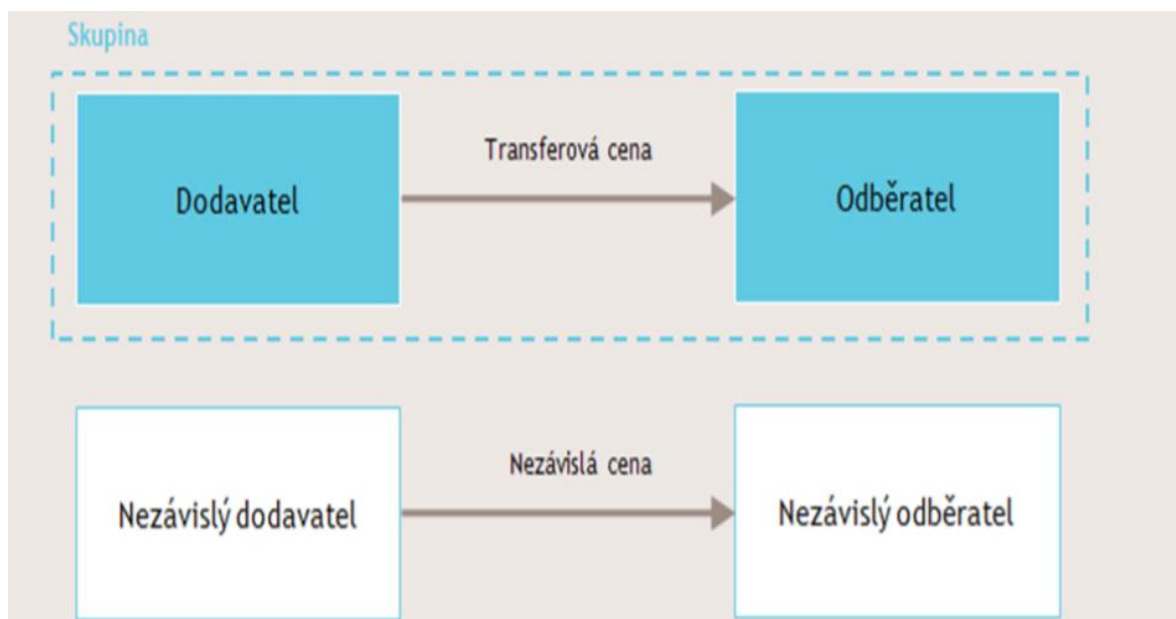
První tři výše zmíněné metody lze aplikovat na konkrétní podnikové transakce. Transferovou cenu je zjištěna přímo porovnáním či prostřednictvím ziskové přírážky. Přihlédneme-li k jejich praktické použitelnosti, jsou z hlediska daňové správy více preferovány. Naproti tomu transakční metoda rozdělení zisku a transakční metoda čistého rozpětí se použijí v případech, kdy jsou transakce mezi propojenými podniky velmi komplikované. Komplikované je rovněž relevantní zdůvodnění takto stanovené

ceny, která v sobě zahrnuje určité prvky subjektivity a je otázkou, zda vůbec takto stanovená transferová cena naplňuje princip tržního odstupu.

2.5.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Tato metoda srovnává cenu s cenou, kdy za transferovou cenu považuje externí cenu, která je na trhu dosažitelná. Metoda spočívá v tom, že na externím trhu mezi nezávislými podniky se stejnou výnosností, rizikem a likviditou daný subjekt zjistí ceny obdobných transakcí. Ačkoli se tato metoda z teoretického hlediska jeví jako nejsprávnější, je velmi obtížná její aplikovatelnost do praxe z důvodu malé dostupnosti veřejných informací o externích transakcích. Podmínkou jejího využití je vysoká srovnatelnost transakce z hlediska času a rizika. Není-li splněna podmínka poměrně vysoké míry srovnatelnosti, nelze tuto metodu aplikovat. Srovnatelné transakce je možné dále přiměřeně upravovat pomocí koeficientů. Takto upravená nezávislá cena však musí být objektivně zhodnotitelná a jasně kvantifikovatelná. Skutečnost, zda lze transakce považovat za srovnatelné, upravuje i směrnice OECD. Ta považuje za srovnatelné transakce takové, jejichž rozdíly neovlivní tržní cenu a lze je pomocí přiměřených úprav odstranit. Přiměřené úpravy transferové ceny lze použít například u nájmu nemovitostí, kdy vymezíme hodnototvorné faktory, které ovlivňují výši nájemného (poloha, tvar pozemku, dostupnost, napojení na veřejné sítě aj.) a těmto hodnototvorným faktorům přiřazujeme koeficienty v porovnání s jinou nemovitou věcí (koeficient větší než 1 znamená, že námi oceňovaná nemovitost je z hlediska hodnototvorných faktorů lepší oproti srovnávané nemovitosti).

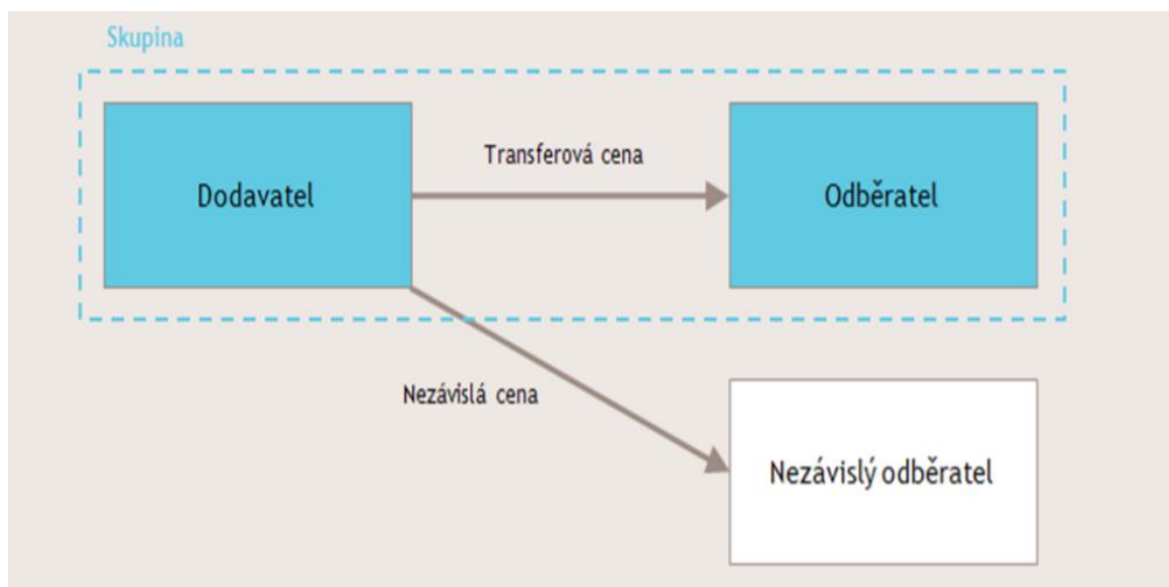
Obrázek 3: Metoda srovnatelné nezávislé ceny



Zdroj: Přednáška Jiřího Jakoubka na téma Transferové ceny v rámci předmětu 11F451 – Převodní ceny. Vysoká škola ekonomická v Praze. Zimní semestr 2018/2019.

Za tzv. podmnožinu metody srovnatelné nezávislé ceny lze považovat koncept vnitřní srovnatelné ceny. Tento koncept vychází z předpokladu, že nezávislou cenu hledá uvnitř podniku a je možné jej využít v situaci, kdy podnik prodává své produkty podnikům ve skupině a zároveň podnikům mimo skupinu. Teoreticky by tyto ceny měly být stejné, avšak pouze za předpokladu, že transakcím s podniky ve skupině i mimo skupinu lze přiřadit stejné funkce a rizika. Ve skutečnosti totiž je možné očekávat, že funkční a rizikový profil bude u spojených podniků méně rizikový než u podniků externích. Logicky za větší riziko bychom měli očekávat vyšší odměnu, a tedy vyšší cenu. Tento koncept však často využívá správce daně a je nezbytně nutné vhodným způsobem prokázat odlišný rizikový profil u podniků uvnitř skupiny a podniků nespojených.

Obrázek 4: Koncept vnitřní srovnatelné ceny

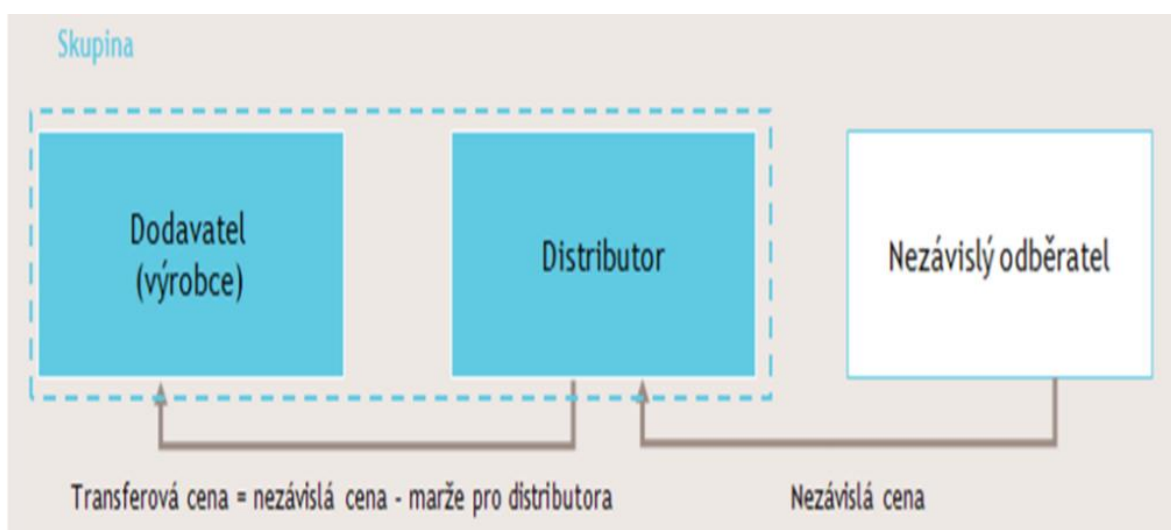


Zdroj: Přednáška Jiřího Jakoubka na téma Transferové ceny v rámci předmětu 11F451 – Převodní ceny. Vysoká škola ekonomická v Praze. Zimní semestr 2018/2019.

2.5.2 Metoda ceny při opětovném prodeji

Tato metoda je přímo použitelná pro závislé distributory. Stanovení transferové ceny spočívá v nalezení tržní ceny pro koncové spotřebitele, tedy pro nezávislé (nespojené) subjekty. Od této ceny se následně odečte obvyklá zisková marže závislého distributora na trhu. Po odečtení ziskové marže od ceny pro konečné spotřebitele získáme transferovou cenu, za kterou by měly spřízněné subjekty obchodovat. Zisková marže bude odvislá od skutečnosti, zda distributor přidává prodávanému produktu přidanou hodnotu. Logicky, čím vyšší přidaná hodnota je produktu distributorem přiřazena, tím vyšší by měly být jeho nároky na ziskovou marži. U předchozí metody byla na základě tržních dat stanovena samotná cena. Tato metoda přebírá z tržních dat výši ziskové marže srovnatelných podniků (závislých distributorů).

Obrázek 5: Metoda ceny při opětovném prodeji



Zdroj: Přednáška Jiřího Jakoubka na téma Transferové ceny v rámci předmětu 11F451 – Převodní ceny. Vysoká škola ekonomická v Praze. Zimní semestr 2018/2019.

2.5.3 Metoda přirážky k nákladům

Tuto metodu využívají převážně výrobci a poskytovatelé služeb. Metoda spočívá v kalkulaci vynaložených nákladů, které s vyrobeným výrobkem či poskytnutou službou souvisejí. Následně je k nákladům přiřazena nákladová přirážka, kdy tuto nákladovou přirážku zhotovitel musí stanovovat na základě tržních dat, aby výsledná transferová cena splňovala princip tržního odstupu. U této metody je nezbytné rozlišovat a nezaměňovat pojmy zisková marže a přirážka k nákladům. Vztah mezi těmito dvěma rozdílnými pojmy je níže rozepsán.

$$\text{Zisková marže} = \frac{\text{zisk z daného produktu}}{\text{tržby}}$$

$$\text{Přirážka k nákladům} = \frac{\text{zisková marže}}{1 - \text{zisková marže}}$$

V praxi je velmi důležité uvést, které konkrétní náklady jsou přiřazeny výrobkům či službám, z čehož se dále bude odvíjet velikost přirážky k nákladům. Při první variantě jsou produktu přiřazeny pouze přímé náklady výroby, které se následně navyšují o přirážku k nákladům stanovenou z tržních dat. Přímé náklady jsou takové, které lze přímo přiřadit konkrétnímu druhu výkonu. Typicky se jedná o přímý materiál, přímé mzdy a dále také náklady, které jsou vynaloženy pouze v souvislosti s konkrétním druhem výkonu, a jejich podíl na kalkulační jednici lze zjistit pomocí prostého dělení. Typickým příkladem takového nákladu mohou být náklady na výzkum a vývoj,

náklady na technickou přípravu výroby konkrétního výrobku, odpis časové licence na výrobu a prodej výrobku aj³¹. Přirážka k nákladům, a tedy i zisková marže by měla dosahovat vyšších hodnot, jelikož tato přirážka/marže musí dále uhradit veškeré nepřímé náklady výroby.

Protipólem jsou náklady nepřímé, které nesouvisí pouze s jedním konkrétním druhem výkonu, ale zajišťují průběh podnikatelského procesu jako celku³². Jedná se o společné náklady více druhů výkonů a pro účely vhodného přiřazení nákladů konkrétním druhům výkonů je nutné aplikovat vhodný alokační klíč. Budou-li výrobkům či službám zároveň přiřazeny i nepřímé náklady, je patrné, že přirážka k nákladům/zisková marže by měla dosahovat nižších hodnot, jelikož vycházíme z vyšší nákladové základny. Při aplikaci této metody je tedy kromě nákladové přirážky důležité definovat základnu, ze které je nákladová přirážka počítána.

Tabulka 13: Kalkulační vzorec

+	Přímý materiál
+	Přímé mzdy
+	Ostatní přímé náklady
=	Přímé náklady celkem
+	Výrobní provozní režie
=	Vlastní náklady výroby
+	Správní režie
=	Vlastní náklady výkonu
+	Odbytové náklady
=	Úplné vlastní náklady výkonu
+	Zisk
=	Cena

Zdroj: KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

Pro správné určení transferové ceny je tedy nezbytné definovat nákladovou základnu, ze které se při výpočtu přirážky k nákladům bude vycházet. Z hlediska praktického hlediska lze více než doporučit, aby kalkulace dle manažerského účetnictví byla v souladu s finančním účetnictvím, tedy s výkazem zisku a ztrát sestaveného dle zákonných pravidel. Zisková marže, resp. přirážka k nákladům bude závislá na odvětví,

³¹ KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

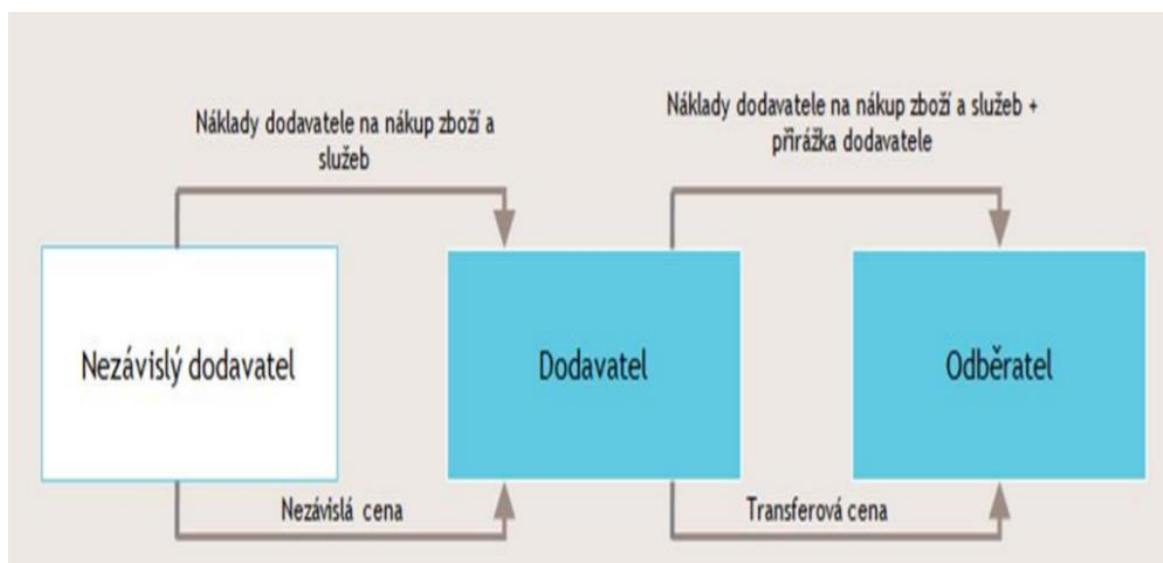
³² KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

ve kterém podnik působí a skutečnosti, zda podnik dokáže udržet konkurenční výhodu. Konkurenční výhoda může být určena několika parametry, přičemž dle prof. Maříka některými z nich mohou být:³³

- vstupní náklady,
- množství substitutů,
- cyklus životnosti produktu,
- cenová elasticita.

Jsou-li nezbytné pro vstup do odvětví vysoké vstupní náklady, jde o tzv. bariéry vstupu do odvětví, které na ziskovou marži budou působit pozitivně. Naopak existuje-li na trhu velké množství substitutů, tedy produktů, kterými spotřebitel může nahradit nákup vyráběného statku, nelze očekávat vysokou ziskovou marži. Silnější konkurenční pozici může mít rovněž podnik, jehož produkt má delší cyklus živnosti, a není tedy nutná častá změna portfolia vyráběných výrobků či poskytovaných služeb.

Obrázek 6: Metoda přiřázky k nákladům



Zdroj: Přednáška Jiřího Jakoubka na téma Transferové ceny v rámci předmětu 11F451 – Převodní ceny. Vysoká škola ekonomická v Praze. Zimní semestr 2018/2019.

³³ MAŘÍK, Miloš. *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy*. Čtvrté upravené a rozšířené vydání. Praha: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-38-5.

2.5.4 Transakční metoda rozdělení zisku

Předchozí tři metody byly založeny na srovnání s nezávislými subjekty působícími na trhu, kdy se porovnávala cena, zisková marže či přírážka k nákladům. Metoda transakčního rozdělení zisku žádnou komparaci s tržními daty neprovádí, což lze považovat za jednu z největších slabin tohoto způsobu stanovení transferové ceny. Metoda rozděluje zisk dvou či více subjektů na základě skutečnosti, jakou přidanou hodnotu podniky přispívají danému produktu. Přínos jednotlivých podniků daným produktům může být stanoven dle funkční a rizikové analýzy. Používá se u podniků, jejichž činnost je velmi úzce propojena a jejich spolupráci nelze rozdělit na dílčí transakce, a určit tak ceny jednotlivých transakcí. Jelikož metoda nevyužívá žádná tržní data ke stanovení tržní ceny, je považována za poměrně subjektivní a je otázkou, zda vůbec může naplňovat princip tržního odstupu. Z těchto uvedených důvodů není tato metoda v praxi příliš rozšířena.

2.5.5 Transakční metoda čistého rozpětí

Cílem této metody je stanovení celkové ziskovosti podniku jako celku ke zvolené vztahové veličině. Touto vztahovou veličinou mohou být celkové tržby, náklady, vlastní či celkový kapitál. Metoda se tedy nezabývá konkrétními transakcemi, ale ziskovostí podniku jako celku. Výhodou oproti metodě transakčního rozdělení zisku je bezesporu fakt, že tato metoda vychází z tržních dat. Při správném stanovení transferové ceny je nezbytné vybrat vhodné srovnatelné podniky z hlediska výnosu, rizika a likvidity, které provádí srovnatelné transakce s naším podnikem. Za její velkou výhodu lze považovat širokou dostupnost tržních dat (na rozdíl od metody ceny při opětovném prodeji či metody přírážky k nákladům) ze zveřejňovaných účetních závěrek. Vzhledem k tomu, že posuzujeme podnik jako celek, nikoli jednotlivé transakce samostatně, je kladen velký důraz na srovnatelnost podniků.

Nelze však postupovat tak, že při zpracování dokumentace bude vybrána vhodná metoda, určena transferová cena a ta bude používána několik let. Dokumentaci je nezbytné pravidelně aktualizovat při náhlých změnách tržních podmínek. Subjekt musí rovněž dokumentaci aktualizovat, dojde-li ke změně vykonávaných funkcí a s nimi spojených rizik.

3 Dokumentace k převodním cenám

V rámci této části práce bude vypracována dokumentace k převodním cenám pro konkrétní podnik, tzv. local file. Jedná se o podnik KODAP Jihlava, s.r.o., ve kterém sám působím a který ve svém účetnictví jako dceřiná společnost společnosti KODAP, s.r.o. vykazuje několik transakcí se spojenými osobami, u kterých mohou hrozit účetní i daňová rizika. V práci se budu zabývat i dalšími potenciálními transakcemi vydefinovanými ve zprávě o vztazích, které dle slov jednatele společnosti Ing. Matěje Nešlehy, mohou nastat a u kterých by rovněž hrozilo potenciální riziko ať už daňové či účetní, že účetní závěrka nebude podávat věrný a poctivý obraz. Struktura dokumentace bude zpracována v souladu se směrnicí OECD následovně:

- zhodnocení makroekonomické situace v České republice,
- popis trhu, na kterém společnost působí,
- popis společností a výčet transakcí, které mezi spojenými osobami probíhají, resp. budou probíhat,
- funkční a riziková analýza,
- výběr metody pro stanovení převodních cen,
- kalkulace převodních cen pro jednotlivé transakce.

3.1 Makroekonomická situace a její vývoj

Předmětem činnosti společnosti KODAP Jihlava, s.r.o. je zpracování finančního účetnictví, vedení daňový agend a poskytování daňového poradenství klientům působícím v různorodých ekonomických prostředích, z čehož vyplývá, že ekonomický úspěch této společnosti závisí na ekonomických výsledcích jejích klientů. Klienti tedy mohou působit v odvětví, kde jejich výsledky mohou být silně ovlivněny vývojem ekonomické situace a případný nepříznivý ekonomický vývoj by následně mohl ovlivnit i tržby poradenské společnosti. Vedení účetnictví budou právnické osoby potřebovat neustále, tuto službu tedy lze považovat za poměrně stabilní a podle mého názoru ji příliš neovlivní negativní vývoj ekonomické situace. Za poměrně cyklickou službu považuji odborné daňové poradenství, které klienti společnosti poptávají při obtížnějších podnikových transakcích, jako jsou například přeměny, nákupy či prodeje

podniků, přičemž tyto transakce probíhají především při pozitivním ekonomickém vývoji. Při náhlém úpadku české ekonomiky do recese by právě tržby z těchto služeb mohly rapidně poklesnout.

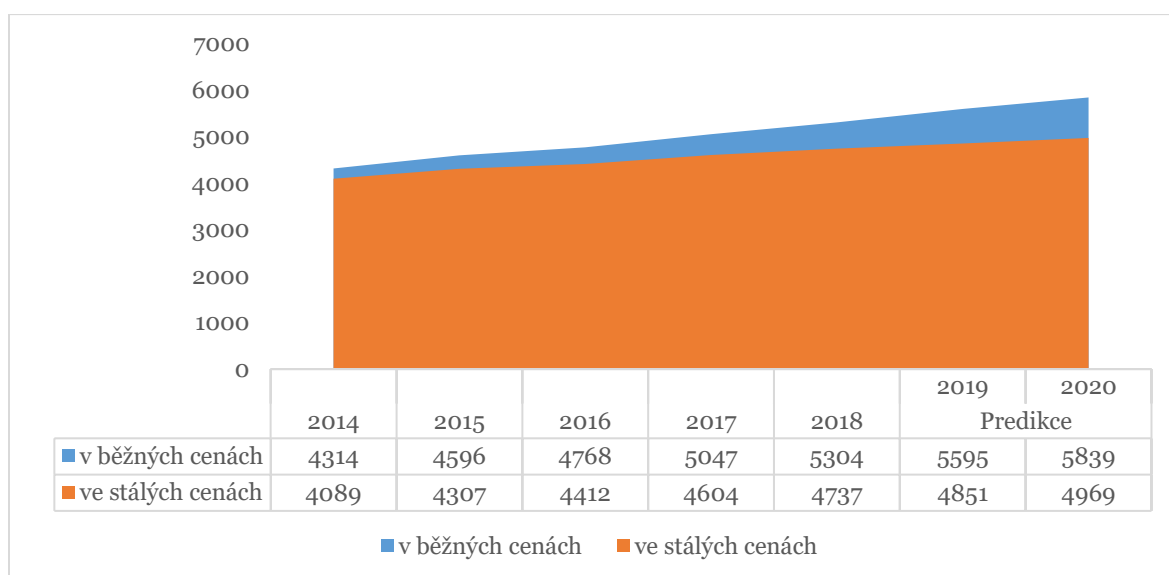
Při popisu makroekonomického vývoje České republiky jsem převážně vycházel z makroekonomických predikcí kvartálně zpracovávaných Ministerstvem financí České republiky a také Českou národní bankou. Makroekonomická situace bude zhodnocena z hlediska základních ekonomických ukazatelů (hrubý domácí produkt, inflace, nezaměstnanost aj.).

Dle makroekonomické predikce Ministerstva financí Česká republika pokračovala světová ekonomika ke konci roku 2018 v postupném nárůstu, jehož tempo však postupně klesá. V podstatě všechny největší ekonomiky světa snižují predikce ekonomického růstu, na druhou stranu žádná z těchto světových predikcí nepředpokládá ekonomickou recesi. Hlavním zdrojem rizika ovlivňující evropské ekonomiky, je proces odchodu Velké Británie z Evropské unie, který na českou, silně exportní ekonomiku, zásadně dopadá. Mezi další rizika patří obchodní vztahy mezi Spojenými státy a Čínou a případné uvalení cel i na Evropskou unii či zpomalení ekonomického růstu v Německu. Z pohledu automobilového průmyslu mohou případná rizika způsobit strukturální změny v tomto odvětví průmyslu způsobené zpřísněním emisních norem a postupný přechod na alternativní pohony, což z druhé strany vyvolá nadměrné investice.

Hrubý domácí produkt

Růst reálného domácího produktu ke konci roku 2018 zrychlil o 0,8 % mezičtvrtletně (2,6 % meziročně). Nejvyšší podíl na tomto růstu měly investice do fixního kapitálu (rezidenční a nerezidenční investice či investice do strojů a zařízení). Z odvětví se nejlépe dařilo zpracovatelskému průmyslu a obchodu, dopravě, ubytování a pohostinství. I spotřeba domácností rostla, avšak snižujícím se tempem na 2,4 %. Růst spotřeby domácností byl způsoben především vysokou důvěrou spotřebitelů a zvýšením jejich disponibilního důchodu. V důsledku růstu mezd a platů v ekonomice došlo k nárůstu spotřebitelské inflace, zároveň vzrostla míra úspor. Oba tyto jevy naopak negativně ovlivnily spotřebu domácností. Pro rok 2019 ministerstvo financí předpokládá růst reálného HDP o 2,4 %, stejně tak i pro rok 2020.

Graf 3: Vývoj hrubého domácího produktu (v mld. Kč)



Zdroj: Makroekonomická predikce sestavená Ministerstvem financí České republiky k dubnu 2019.

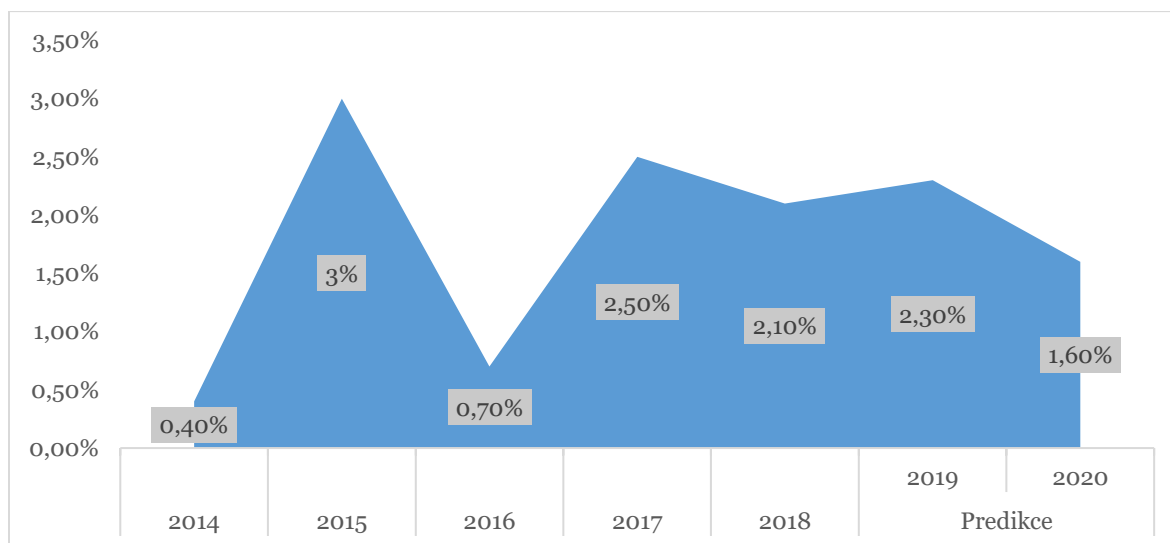
Jisté prvky přehřívání vykazuje trh práce, kde míra nezaměstnanosti dosahuje rekordně nízké úrovně. Většině firem tak pro další růst chybí kvalifikované pracovní síly a jsou nuceny stávajícím zaměstnancům navyšovat mzdy a platy. Z důvodu negativního demografického vývoje jsou firmy nuceny zvyšovat produktivitu práce nikoli prostřednictvím práce, ale prostřednictvím kapitálu, tj. investic.

Pro rok 2019 ministerstvo financí predikuje ekonomický růstu 2,4 %, přičemž hlavními generátory tohoto růstu by měla být spotřeba domácností ovlivněná nárůstem mezd a platů i navýšení starobních důchodů. V menší míře by se na tomto růstu měly podílet investice do fixního kapitálu a vládní výdaje. Pro rok 2019 naopak ministerstvo předpokládá záporný čistý export (tj. větší míru dovozu oproti vývozu).

Inflace

Index spotřebitelských cen se od počátku roku 2017 převyšuje inflační cíl České národní banky 2 %. V únoru 2019 tento index dosahoval výše 2,7 %. Ministerstvo financí i nadále předpokládá inflaci převyšující 2 %, a to především kvůli růstu cen energií. Na rostoucí inflaci má vliv hlavně nárůst mezd a platů, starobních důchodů, ale také předpokládaná cena ropy, kvůli které ministerstvo navýšilo predikci na 2,3 %. V roce 2020 však očekává snížení tohoto indexu na 1,6 %.

Graf 4: Míra inflace (v %)

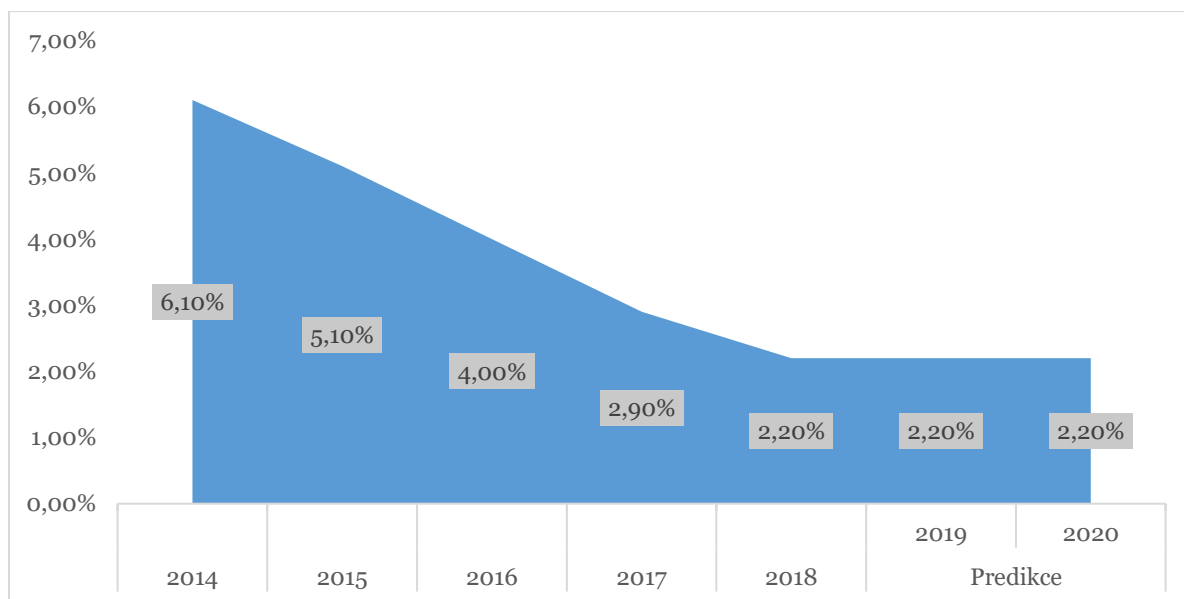


Zdroj: Makroekonomická predikce sestavená Ministerstvem financí České republiky k dubnu 2019.

Nezaměstnanost

V posledních letech velmi nízká a neustále se snižující míra nezaměstnanosti a nedostatek kvalifikovaných pracovních sil značí jisté prvky přehřívání trhu práce. Ke konci roku 2018 rovněž došlo k dalšímu nárůstu zaměstnanosti. Česká republika je charakteristická extrémně nízkou mírou nezaměstnanosti, která se dlouhodobě jeví jako neudržitelná. Firmy již od července 2018 potřebují obsadit 300 tisíc volných pracovních míst. Z hlediska odvětví ke snížení nezaměstnanosti nejvíce přispěly velkoobchod a maloobchod, vzdělávání a technické činnosti. Firmy bojují s nedostatkem kvalifikované pracovní síly, a jsou tak nuceny provádět investice za účelem zvýšení produktivity práce. V delším horizontu se tak vytváří prostor k rozšíření robotizace na činnosti s menší přidanou hodnotou. Pro rok 2019 ministerstvo predikuje míru nezaměstnanosti ve výši 2,2 %. Průměrná mzda v soukromém sektoru ke konci roku 2018 vzrostla o 6,9 %, přičemž nárůst zaznamenaly především nízkovýdělkové profese s nízkou přidanou hodnotou.

Graf 5: Míra nezaměstnanosti (v %)



Zdroj: Makroekonomická predikce sestavená Ministerstvem financí České republiky k dubnu 2019.

Z hlediska vybraných ukazatelů a jejich predikce pro další roky nepředpokládám výraznou změnu ekonomické situace, a tedy výrazné změny tržních cen.

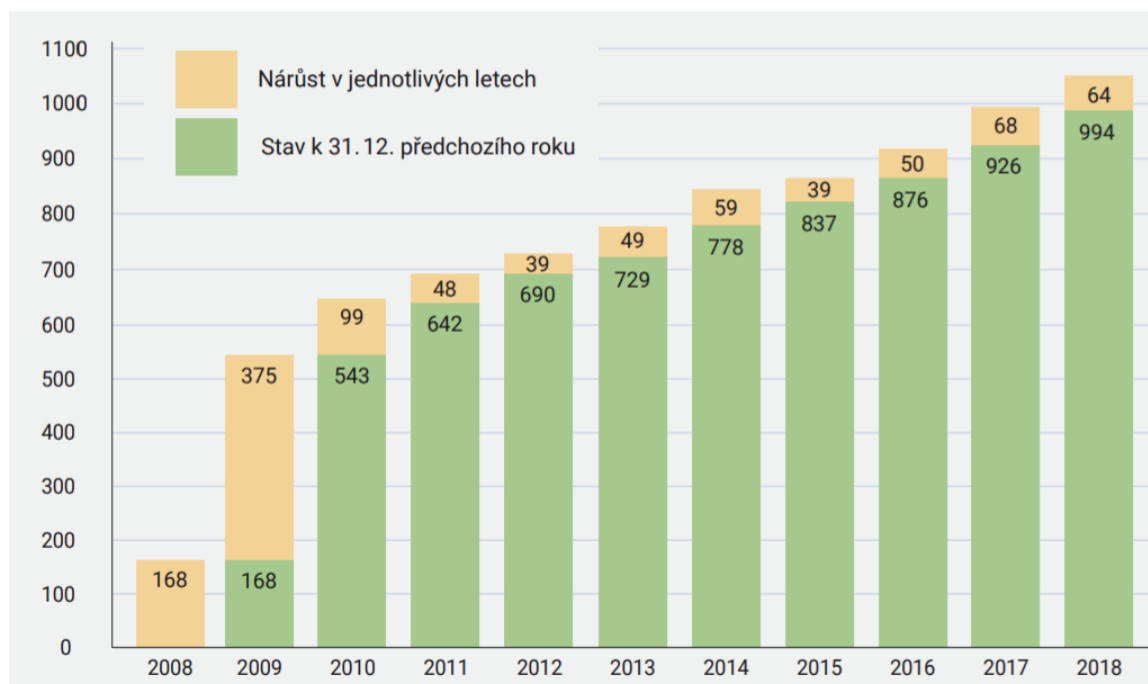
3.2 Popis odvětví

Předmětem činnosti společnosti KODAP Jihlava, s.r.o. je zpracování finančního účetnictví, vedení daňový agend a poskytování daňového poradenství klientům, přičemž zákazníci a klienti společnosti působí na českém trhu. Za relevantní trh pro srovnání budou vybrány společnosti poskytující vedení účetnictví a daňové poradenství na území České republiky. Dle výpisu z registru ekonomických subjektů ARES odpovídá činnost společnosti KODAP Jihlava, s.r.o. klasifikaci CZ-NACE 692: Účetní a auditorské činnosti, daňové poradenství.

Dle databáze AMADEUS působí na území České republiky na tomto trhu přibližně 9 000 ekonomických subjektů, přičemž ne všechny zveřejňují účetní data. Počet subjektů je poměrně vysoký z důvodů nízkých bariér vstupu do odvětví (především účetnictví) a nízkými prvotními náklady. V tomto součtu ekonomických subjektů jsou zahrnuty společnosti zabývající se auditem, daněmi a účetnictvím. Sečtu-li jejich dosažené a zveřejněné obraty, pohybuje se velikost celého trhu okolo 40 mld. Kč. Nicméně mnohou srovnávané společnosti, mezi kterými probíhají vzájemné transakce, se zabývají především oblastí daňového poradenství a účetnictvím. Komora daňových

poradců eviduje seznamy všech daňových poradců a daňově poradenských společností. Při vymezení srovnatelných společností vycházím z předpokladu, že u všech těchto společností je předmětem jejich činnosti vedení účetnictví. Dle výroční zprávy Komory daňových poradců České republiky sestavené za rok 2018 na českém trhu působilo celkem 1058 daňově poradenských společností, přičemž v těchto společnostech pracovalo 1 897 daňových poradců.

Graf 6: Počet společností působících na trhu



Zdroj: Zpráva o činnosti Komory daňových poradců České republiky 2018

Tabulka 14: Počet daňových poradců ve společnosti

Počet daňových poradců ve společnosti	Počet daňově poradenských společností
1	810
2	152
3	45
4	18
5	5
6	5
7	5
8	2
9	2
10	0
více než 10	14

Zdroj: Zpráva o činnosti Komory daňových poradců České republiky 2018

Z této tabulky vyplývá, že na trhu působí velké množství mikro a malých účetních jednotek, ve kterých působí pouze jeden daňový poradce. Lze tedy říci, že trh je poměrně roztržštěný, nicméně podíl těchto společností na celkovém obratu trhu bude minoritní. Mnohem významnější podíl na trhu z hlediska tržeb budou mít společnosti s vyšším počtem daňových poradců. Následující tabulka právě řadí společnosti dle počtu daňových poradců.

Tabulka 15: Největší společnosti poskytující účetnictví a daňové poradenství

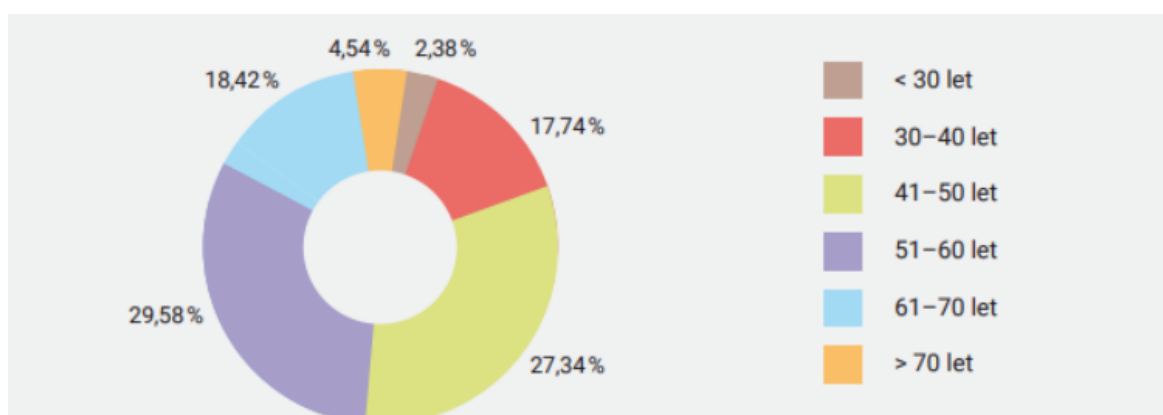
	Společnosti	Počet	Poslední zveřejněná závěrka	Obrat (v tis. Kč)
1	Deloitte Advisory s.r.o.	74	2017	1 735 536
1	KPMG Česká republika, s.r.o.	74	2018	1 190 416
2	Ernst & Young, s.r.o.	64	2017	1 766 388
3	PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.	44	2017	1 541 023
4	BDO Tax s.r.o.	29	2016	178 176
4	TPA Tax s.r.o.	29	2017	161 675
5	Moore Stephens s.r.o.	28	2018	221 373
6	Mazars s.r.o.	25	2018	194 013
7	Rödl & Partner Tax, k.s.	22	2017	18 587
8	Fučík & partneři, s.r.o.	14	2016	n.a.
8	PROXY, a.s.	14	2016	73 198
9	KODAP, s.r.o.	13	-	n.a.
10	Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.	11	2017	59 347
10	VGD, s.r.o.	11	2017	111 312
11	Deloitte BPS a.s.	9	2017	131 387
11	Staněk, Tomíček & Partners, s.r.o.	9	2016	n.a.
12	ABC.TAXES, s.r.o.	8	2017	n.a.
12	AUDITOR, spol. s r.o.	8	2016	70 639

Zdroj: Zpráva o činnosti Komory daňových poradců České republiky 2018

Tyto společnosti považuji za hlavní tvůrce trhu v odvětví daňového poradenství a vedení účetnictví. Z tabulky především dle obratu je patrné, že některé společnosti se zabývají nejen účetnictvím a daněmi, ale také například auditem či jinými oblastmi. Proto je výše obratu uvedena pouze pro orientační srovnání. Můžeme vidět, že společnosti KODAP, s.r.o., mateřská společnost společnosti KODAP Jihlava, s.r.o., patří 12. příčka z hlediska počtu daňových poradců působících ve společnosti.

Zajímavá je rovněž statistika rozdělení daňových (a zároveň účetních) poradců dle věku. Celkový počet daňových poradců k 31. 12. 2018 činí 4 865.

Graf 7: Věkové rozložení daňových poradců



Zdroj: Zpráva o činnosti Komory daňových poradců České republiky 2018

Z tohoto grafu je patrné, že průměrný věk této skupiny neustále narůstá, nejpočetnější skupinou jsou poradci ve věku 51–60 let. Sečteme-li veškeré poradce starší 51 let, ze statistiky vyplývá, že tito poradci tvoří více než polovinu celkového počtu poradců. Je tedy velmi pravděpodobné, že v budoucnu bude počet daňových a účetních poradců ubývat a jak vyplývá z ekonomických zákonů, když je nějakého statku nedostatek, roste jeho cena. Snížení počtu poradců by mělo na cenotvorbu tohoto odvětví působit pozitivně.

Na druhou stranu finanční sektor obecně z důvodu nedostatku pracovních sil, jak již bylo zmíněno v rámci makroekonomické predikce, má snahu nahradit práci kapitálem, a to za účelem zvýšení produktivity práce. V budoucnu tedy může nastat situace, že účetní a daňoví poradci mohou být nahrazeni počítači, roboty či stroji, kteří jejich práci dokáží vykonávat mnohem efektivněji. Na jedné straně úbytek účetních a daňových poradců a na straně druhé postupná digitalizace a robotizace spojená s tímto odvětvím. Jedná se o dva protichůdné efekty a je velmi těžké předpovídat, který z těchto efektů v budoucnu převáží. Podle mého názoru bude robotizace nevyhnutelným efektem, ať už z důvodu úbytku pracovních sil či z důvodu konkurenčního boje na zvýšení efektivity a produktivity práce. Nedomnívám se však, že by robotizace znamenala zánik této profese a tohoto odvětví. Účetní a daňoví poradci však nebudou hodnoceni podle toho, „jak dobře dokážou zaúčtovat přijatou fakturu a říci, zda se jedná o daňově uznatelný náklad“, ale dle toho, zda a jak kvalitně dokážou pracovat s daty a následně tato data přeměnit na užitečné informace pro své klienty.

3.3 Popis skupiny

Společnost KODAP s.r.o. vznikla v roce 1994 již jako součást mezinárodní skupiny poradenských firem European Tax & Law. Tato mezinárodní skupina sdružuje firmy zabývající se daňovou problematikou, problematikou právní a auditem. Sama společnost KODAP, s.r.o. dle referencí považuje toto spojení za konkurenční výhodu při řešení mezinárodních záležitostí a transakcí. Na druhou stranu je nutné poznamenat, že téměř všechny společnosti, které jsem považoval za tvůrce na trhu účetnictví a daňového poradenství, jsou minimálně z části vlastněny zahraničním investorem, z čehož vyplývá, že mezinárodně orientovány jsou v podstatě všechny významné společnosti na trhu. Z webových stránek společnosti KODAP, s.r.o. je patrné, že poskytuje následující služby:

- služby daňového poradenství.

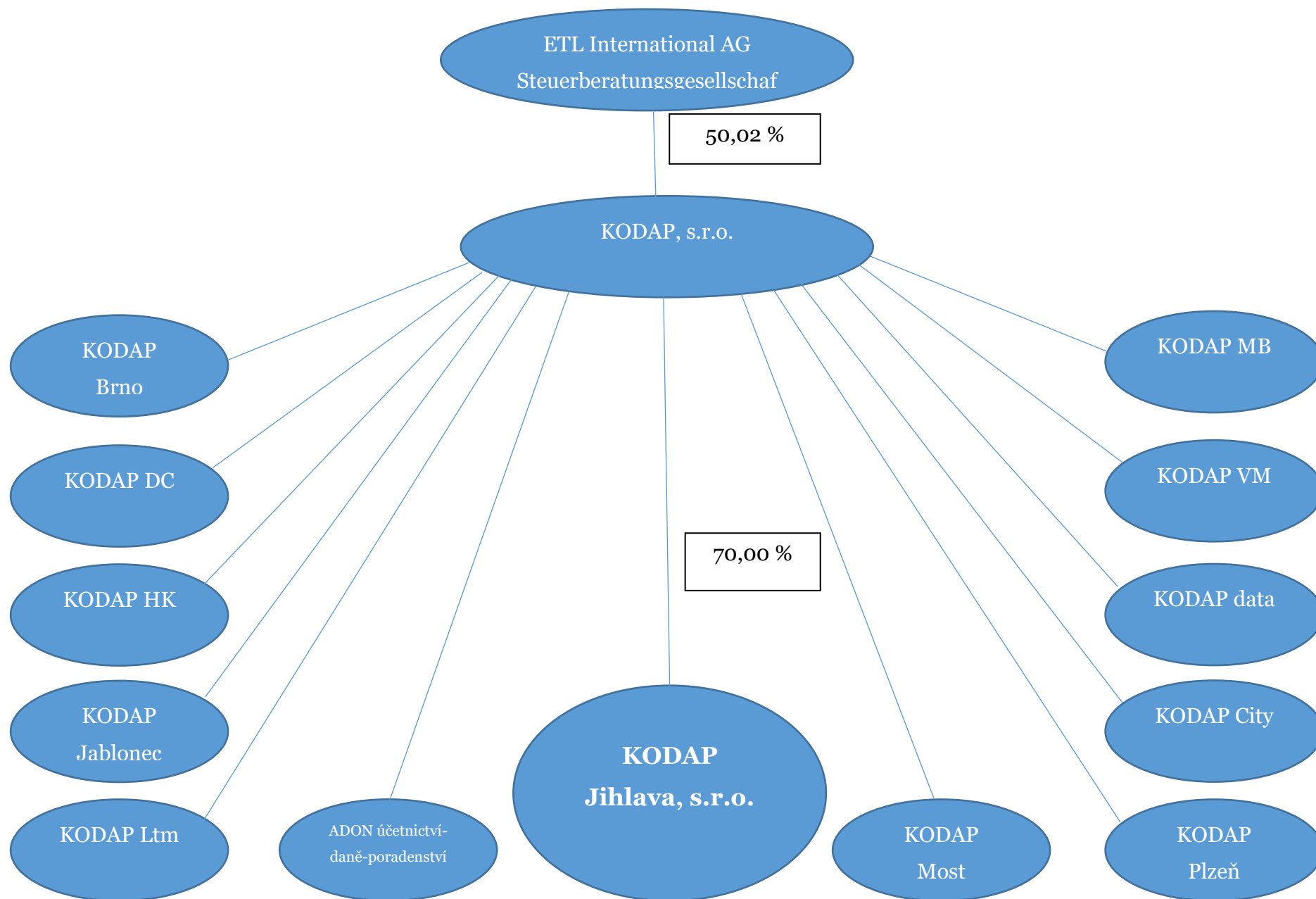
Jedná se o kompletní službu, kdy společnost zastupuje své klienty při jednání s finančními úřady a či jinými orgány. Společnost dále nabízí zastupování při daňových kontrolách, provádění daňových auditů například v rámci procesu due dilligence či mezinárodní daňové poradenství ve spolupráci se společnostmi ve skupině European Tax & Law.

- vedení účetnictví, účetnictví online, zpracování mezd.

Specifičtějšími službami, které společnost nabízí, jsou dále služby vrácení daně z přidané hodnoty z jiných členských států Evropské unie, vrácení daně z příjmů z Německa, Rakouska, Nizozemska. Společnost rovněž zastupuje klienty při kontrolách státních orgánů ohledně dotací, nabízí pestrou nabídku seminářů a školení, poradenství při přeměnách společností či ekonomicko-organizačním poradenstvím.

Celá skupina KODAP (nejen KODAP, s.r.o.) zaměstnává k datu sestavení diplomové práce okolo 150 zaměstnanců a dá se říci, že prostřednictvím svých dceřiných společností působí téměř po celé České republice.

Obrázek 7: Orientační schéma skupiny



3.3.1 Srovnatelné společnosti

KODAP, s.r.o. má tedy síť několika dceřiných společností rozmístěných po celé České republice, přičemž v diplomové práci se budu zabývat transakcemi mezi KODAP Jihlava, s.r.o. a KODAP, s.r.o. Tyto dvě právnické osoby naplňují definici § 23 odst. 7 ZDP o spojených osobách, jelikož KODAP, s.r.o. se přímo podílí na kapitálu společnosti KODAP Jihlava, s.r.o. ze 70 %.

Jelikož KODAP, s.r.o. nemá zveřejněné účetní závěrky a účetní data, budu vycházet z předpokladu, že KODAP, s.r.o. dosahuje průměrných výsledků oproti společnostem, které dle mého názoru jsou tvůrci trhu. Společnosti budu porovnávat z hlediska výnosnosti, likvidity a zadluženosti.

Výnosnost

Tabulka 16: Ukazatele rentability

Společnosti	Rentabilita aktiv	Rentabilita vlastního kapitálu	Zisková marže	Obrat aktiv	Finanční páka
Deloitte Advisory s.r.o.	59,50%	46,01%	2,17%	2,74	7,76
KPMG Česká republika, s.r.o.	27,84%	98,15%	17,58%	1,58	3,52
Ernst & Young, s.r.o.	13,15%	135,18%	6,47%	2,03	10,28
PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.	26,50%	44,68%	11,22%	2,36	1,69
BDO Tax s.r.o.	7,72%	29,47%	4,20%	1,84	3,82
TPA Tax s.r.o.	54,50%	83,13%	27,13%	2,01	1,53
Moore Stephens s.r.o.	37,08%	57,33%	16,54%	2,24	1,55
Mazars s.r.o.	12,94%	57,43%	8,34%	1,55	4,44
Rödl & Partner Tax, k.s.	5,08%	6,36%	11,72%	0,43	1,25
PROXY, a.s.	44,08%	62,39%	21,75%	2,03	1,42
Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.	17,30%	89,06%	7,02%	2,46	5,15
VGD, s.r.o.	35,83%	72,82%	10,32%	3,47	2,03
Průměr	28,46%	65,17%	12,04%	2,06	3,70
Medián	27,17%	59,91%	10,77%	2,03	2,78

Zdroj: účetní závěrky vybraných společností

Z tabulky je patrné, že vybrané poradenské společnosti dosahují velmi slušné výnosnosti. Při rozkladu vrcholových ukazatelů rentability na dílčí ukazatele je patrné, že všechny společnosti dosahují poměrně stabilního obratu aktiv okolo 2. Zisková marže dosahuje vyššího rozpětí, nicméně jak průměr, tak i medián dosahují nízkého rozpětí

okolo jednoho procentního bodu. Finanční páka je poměrně zkreslena výsledky společností Deloitte Advisory s.r.o. a Ernst & Young. Jelikož společnost zaměstnává dle předchozí analýzy množství daňových poradců srovnatelné s těmito společnostmi, předpokládám, že společnost KODAP dosahuje obdobné výnosnosti na úrovni mediánu.

Likvidita, zadluženost

Tabulka 17: Ukazatele likvidity a zadluženosti

Společnosti	Běžná likvidita	Zadluženost
Deloitte Advisory s.r.o.	1,11	0,8685
KPMG Česká republika, s.r.o.	0,65	0,7982
Ernst & Young, s.r.o.	1,07	0,8369
PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.	2,10	0,3679
BDO Tax s.r.o.	3,24	0,6200
TPA Tax s.r.o.	3,70	0,2968
Moore Stephens s.r.o.	1,42	0,3239
Mazars s.r.o.	1,89	0,6676
Rödl & Partner Tax, k.s.	4,15	0,1959
PROXY, a.s.	3,02	0,2111
Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.	1,11	0,6633
VGD, s.r.o.	2,18	0,4431
Průměr	2,14	0,5244
Medián	1,89	0,5316

Zdroj: účetní závěrky vybraných společností

Ze srovnání se společnostmi působícími na poradenském trhu, je patrné, že žádná z nich nebude mít problém se splatností krátkodobých závazků, jelikož kromě KPMG Česká republika, s.r.o. u všech společností převyšuje tento ukazatel číslovku jedna. Při zpeněžení veškerých oběžných aktiv jsou tyto společnosti schopny ihned uhradit veškeré své krátkodobé závazky. Z tohoto důvodu předpokládám, že ani společnost KODAP, s.r.o. nebude mít s likviditou závažné problémy.

Podíl závazků na bilanční sumě se u srovnatelných společností vyvíjí nestabilně, nicméně z rozhovorů s vedením společnosti vyplývá, že dluhové financování téměř vůbec není využíváno, přičemž hlavní položku závazků tvoří krátkodobé závazky z obchodních vztahů. Z hlediska zadluženosti tedy u společnosti žádné zvýšené riziko nehrozí, což vyplývá i ze skutečnosti, že podnik působí na českém trhu již 25 let.

3.3.2 Dceřiná společnost

Dceřiná společnost KODAP Jihlava, s.r.o. má téměř identický předmět činnosti a zaměření jako společnost mateřská. Vznikla v roce 2013, přičemž ve svých prvních letech nedosahovala kladných ekonomických výsledků. V roce 2015 od nástupu jednatele Matěje Nešlehy začala společnost postupně umořovat ztráty z minulých let a v posledních letech lze říci, že se jedná o mladou rostoucí společnost. Obrat společnosti k 31. 12. 2018 dosahoval necelých 5 mil. Kč. Ačkoli obrat za poslední roky zaznamenává strmý nárůst, zdaleka nedosahuje výše jako u podniků, které patří k hlavním tvůrcům trhu. Z hlediska menší velikosti lze předpokládat u podniku vyšší rizika. Z hlediska výnosnosti podnik dosahuje velmi pozitivních hodnot, je však patrné, že s růstem obrátu mírně klesla rentabilita, nicméně i přesto dosahuje velmi příznivých hodnot, které podle mého názoru v dlouhodobém horizontu bude velmi těžké udržet.

Tabulka 18: Ukazatele výnosnosti dceřiné společnosti

Ukazatel	2017	2018
Obrat (v tis. Kč)	3206	4997
Rentabilita aktiv	55,42%	42,20%
Rentabilita vlastního kapitálu	85,44%	78,54%
Zisková marže	27,58%	12,67%
Obrat aktiv	2,01	3,33
Finanční páka	1,54	1,86

Zdroj: finanční výkazy společnosti KODAP Jihlava, s.r.o.

Podnik zároveň dosahuje i příznivých hodnot ukazatele běžné likvidity. Meziročně sice došlo k poklesu tohoto ukazatele, nicméně z rozhovoru s panem Nešlehou vyplynulo, že inkasní politika pohledávek z obchodních vztahů v podniku funguje velmi dobře. Podnik je tedy schopen v případě zpeněžení veškerých položek oběžných aktiv ihned uhradit veškeré krátkodobé závazky.

Vlivem růstu společnosti zároveň došlo k meziročnímu nárůstu zadluženosti, kdy k 31. 12. 2018 podíl závazků na bilanční sumě činí 46,27 %. V případě dalšího růstu společnosti, který by bylo nutné financovat z cizích zdrojů, by v případě bankovního úvěru mohl nastat problém, jelikož banka by pravděpodobně výsledky podniku ohodnotila kladně, avšak bezesporu by hlavním rizikem bylo prozatím krátkodobost pozitivních výsledků. Případný růst by bylo možné financovat i prostřednictvím vnitroskupinového úvěru.

Tabulka 19: Ukazatele likvidity a zadluženosti dceřiné společnosti

Ukazatel	2017	2018
Běžná likvidita	3,41	1,81
Zadluženost	35,14%	46,27%

Zdroj: finanční výkazy společnosti KODAP Jihlava, s.r.o.

3.3.3 Popis vzájemných transakcí

Dle zprávy o vztazích mezi společnostmi mohou mezi sebou společnosti uskutečňovat ekonomické transakce v oblasti:

Reklamy a marketingu

Mateřská společnost vynakládá ve prospěch dceřiné společnosti náklady na reklamu a marketing. Tyto náklady jsou pro dceřiné společnost vynakládány po jejich odsouhlasení a následně jsou tyto náklady dceřiným společností přeučtovávány.

Informačních technologií

Mateřská společnost pro dceřiné společnosti provozuje a spravuje servery. Zároveň spravuje společně pořízené softwarové vybavení. Pro poskytování informačních služeb ve skupině je vytvořen ceník, který je pravidelně každý rok aktualizován.

Vzdělávání

Na dceřinou společnost jsou v poměrné výši přeučtovávány náklady na školení.

Financování

V případě problémů s likviditou je možné poskytnutí finanční výpomoci podnikům ve skupině. Dceřiná společnost však problémy s likviditou nemá, a proto financování prostřednictvím půjčky mateřské společnosti nevyužívá a dle konzultací s Ing. Matějem Nešlehou, jednatelem KODAP Jihlava, s.r.o., ani v budoucnu neplánuje využívat.

Metodická a manažerská pomoc

Při zpracování velkých zakázek, které manažersky zastřešuje mateřská společnost a na kterých se podílí zároveň i dceřiná společnost, nese mateřská společnost náklady manažerů na řízení zakázek, které jsou následně vyúčtovány dceřiným společností.

Těmto transakcím vydefinovaným ve zprávě o vztazích bude věnována pozornost při stanovení tržních cen, za které by tyto transakce měly probíhat.

3.4 Funkční a riziková analýza

Ve funkční a rizikové analýze budou krátce zhodnoceny jednotlivé funkce a rizika, která vyplývají ze vzájemných transakcí mezi KODAP, s.r.o. a KODAP Jihlava, s.r.o. Služby v oblasti reklamy a marketingu poskytuje mateřská společnost, avšak pouze po odsouhlasení dceřiné společnosti. Vynaložení těchto nákladů je tedy plně pod kontrolou dceřiné společnosti.

Poskytování služeb v oblasti vzdělávání závisí na formě, kterou je uskutečňováno. Poskytuje-li mateřská společnost semináře, na kterých by byla účast zaměstnanců dceřiné společnosti dobrovolná, je tento náklad plně pod kontrolou dceřiné společnosti. Bude-li však účast zaměstnanců dceřiné společnosti na školeních povinná a z nějakého důvodu se zástupci dceřiné společnosti nedostaví, i přesto mateřská společnost náklady na vzdělávání přeučtuje. V tomto případě tedy náklad není plně pod kontrolou dceřiné společnosti.

KODAP Jihlava nemá své IT oddělení, z čehož vyplývá, že při veškerých problémech v oblasti informačních technologií je společnost závislá na kvalifikované práci zaměstnanců mateřské společnosti.

Při zpracování velkých zakázek, které manažersky zastřešuje mateřská společnost a na kterých se podílí zároveň i dceřiná společnost, nese mateřská společnost náklady manažerů na řízení zakázek, které jsou následně vyúčtovány dceřiným společnostem. Při těchto transakcích tedy nese plné riziko mateřská společnost zastřešující celé zakázky. Dceřiná společnost nese pouze částečné riziko, s čímž zároveň souvisí, že má nárok na nižší, avšak stabilní zisk z transakce. Naopak mateřská společnost z důvodu vyššího rizika má nárok na vyšší odměnu (zisk), na druhou stranu může v těchto transakcích dosáhnout z důvodu zvýšeného rizika ztráty.

V níže uvedené tabulce jsou přehledně vypsány jednotlivé funkce a rizika, která společnostem z transakcí vyplývají.

Tabulka 20: Funkční a riziková analýza

Funkce	KODAP, s.r.o.	KODAP Jihlava, s.r.o.
poskytovatel služeb	x	
uživatel služeb		x
objednání služby		x
získání zakázky v případě manažerských služeb	x	
spolupráce na poskytování služeb		x

Rizika		
manažersky špatně vyjednaná zakázka	x	
špatná kvalita poskytnutých služeb		x
nájem kvalifikované pracovní síly	x	x
Majetek		
lidský kapitál	x	x
IT oddělení	x	

Zdroj: vlastní zpracování

Poskytovatelem služeb ve skupině je ve všech případech mateřská společnost KODAP, s.r.o. Naproti tomu uživatelem poskytovaných služeb je dceřiná společnost, která si v některých případech objednáva službu – má náklad plně pod kontrolou. V některých případech by se mohlo stát, že náklad musí vynaložit i v případě, že si danou službu nemá možnost objednat – v tomto případě nemá nad daným nákladem kontrolu.

V případě spolupráce na velkých zakázkách, které manažersky zastřešuje mateřská společnost, náleží dceřiné společnosti stabilní odměna, která by vzhledem k nižším rizikům měla dosahovat nižší výše než odměna mateřské společnosti. Na druhou stranu, je-li daná zakázka špatně manažersky vyjednána, dceřiná společnost má nárok na stabilní odměnu, avšak mateřská společnost poté může generovat ztrátu. Riziko nekvalifikované pracovní síly se týká obou společností.

Z hlediska majetku lze říci, že jsou společnosti na sobě vzájemně nezávislé s výjimkou služeb v oblasti IT. Dceřiná společnost nemá své vlastní IT oddělení a v případě problémů je závislá na kvalifikované pracovní síle KODAP, s.r.o.

3.5 Kalkulace převodních cen pro vnitropodnikové transakce

Oblast informačních technologií

Pro ocenění poskytovaných informačních služeb mateřskou společností pro účely stanovení transferové ceny považuji za vhodnou metodu nákladů s přírážkou. Tato metoda vychází z vynaložených nákladů na poskytnutou službu, které jsou navýšeny o nákladovou přírážku stanovenou na bázi tržního odstupu. Pro stanovení ceny obvyklé v oblasti informačních technologií jsem vycházel z hodinových odměn pracovníků pohybujících se v informačních technologiích. Tato data za jednotlivá odvětví pravidelně zveřejňuje informační systém o průměrném výděлку v rámci Českého statistického úřadu. Tento informační systém shromažďuje a ve svých zprávách zveřejňuje informace ohledně hrubých mezd a odpracovaných hodin. Je zřejmé, že

mzdy v oblasti informačních technologií budou z hlediska různých odvětví patřit k nejvyšším. Pro oblast informačních technologií jsem vybral následující pracovní pozice.

Tabulka 21: Pracovní pozice v informačních technologiích

Pracovní pozice dle informačního systému	Měsíční hrubá mzda			placená doba
	medián	1.kvartil	3. kvartil	hodin/měsíc
Řídící pracovníci v oblasti informačních technologií a činností	77 911	51 599	118 991	172,7
Systémoví administrátoři, správci počítačových sítí	48 287	36 442	65 593	175
Systémoví analytici	59 258	43 372	80 659	171,6
Programátoři počítačových aplikací	51 502	39 723	70 249	173,6
Návrháři a správci databází	50 785	37 077	68 607	173,7
Odborní asistenti v administrativě	31 577	25 374	39 648	172,2
Technici uživatelské podpory informačních a komunikačních technologií	39 542	29 535	53 332	173,4
Specialisté v oblasti bezpečnosti dat a příbuzní pracovníci	64 942	50 136	85 023	172,2
Specialisté v oblasti počítačových sítí (kromě správců)	53 930	41 420	72 684	173,2
Technici počítačových sítí a systémů	41 251	29 754	53 291	172,6

Zdroj: Informační systém o průměrném výděлку. <https://www.ispv.cz/> [online]. 2019 [cit. 2019-05-12].

Tyto hrubé mzdy představují hlavní nákladovou položku při poskytování služeb v oblasti informačních technologií. Pro účely stanovení ceny obvyklé byly tyto měsíční hrubé mzdy přepočteny na hodinovou odměnu a zároveň tato hodinová odměna byla navýšena o sociální a zdravotní pojistné, které je za zaměstnance povinen odvádět zaměstnavatel. Tímto způsobem byly kalkulovány přímé náklady vynaložené na poskytnutí služby.

Tabulka 22: Přímé náklady související s poskytováním služeb v oblasti informačních technologií

Pracovní pozice dle informačního systému	Přímé náklady		
	medián	1.kvartil	3. kvartil
Řídící pracovníci v oblasti informačních technologií a činností	605	400	923
Systémoví administrátoři, správci počítačových sítí	370	279	502

Systémoví analytici	463	339	630
Programátoři počítačových aplikací	398	307	542
Návrháři a správci databází	392	286	529
Odborní asistenti v administrativě	246	197	309
Technici uživatelské podpory informačních a komunikačních technologií	306	228	412
Specialisté v oblasti bezpečnosti dat a příbuzní pracovníci	505	390	662
Specialisté v oblasti počítačových sítí (kromě správců)	417	320	562
Technici počítačových sítí a systémů	320	231	414

Zdroj: vlastní zpracování

S poskytnutím služby v oblasti informačních technologií dále souvisí i nepřímé náklady jako například odpisy příslušných počítačových zařízení, energie, nájemné aj. Jelikož nepovažuju kalkulaci těchto nákladů za vhodnou, resp. velmi obtížně podloženou tržními daty, je nákladová základna složena pouze z přímých nákladů, které lze přiřadit konkrétnímu produktu/sluzbě. Je tedy zřejmé, že zisková marže musí kromě kalkulovaného zisku pokrýt i nepřímé náklady vyvolané poskytnutím služby. Zisková marže tedy v tomto případě bude vyšší oproti situaci, kdy by do nákladové základny byly kalkulovány i nepřímé náklady.

Kalkulace nákladové přírážky bude stanovena z účetních výkazů srovnatelných společností se společností KODAP, s.r.o. Obvyklá nákladová přírážka bude počítána následujícím způsobem.

$$\text{nákladová přírážka} = \frac{\text{provozní výsledek hospodaření} + \text{spotřeba energie} + \text{odpisy}}{\text{provozní náklady}}$$

Tabulka 23: Kalkulace nákladové přírážky

Společnosti	Provozní náklady (v tis. Kč)	Provozní VH (v tis. Kč)	Odpisy (v tis. Kč)	Náklady na energii a materiál (v tis. Kč)	Nákladová přírážka
Deloitte Advisory s.r.o.	1 672 237	44 594	5 176	2 440	3%
KPMG Česká republika, s.r.o.	1 044 959	122 741	35 863	11 630	16%
Ernst & Young, s.r.o.	1 630 625	124 645	10 153	12 161	9%

Společnosti	Provozní náklady (v tis. Kč)	Provozní VH (v tis. Kč)	Odpisy (v tis. Kč)	Náklady na energie a materiál (v tis. Kč)	Nákladová přirážka
PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o.	1 326 900	177 545	35 784	12 737	17%
BDO Tax s.r.o.	160 197	13 064	5 952	3 370	14%
TPA Tax s.r.o.	116 222	42 730	1 119	3 203	40%
Moore Stephens s.r.o.	184 274	30 147	7 097	6 640	24%
Mazars s.r.o.	176 875	16 442	2 973	2 631	12%
Rödl & Partner Tax, k.s.	16 380	2 134	109	403	16%
PROXY, a.s.	56 666	16 527	1 751	1 649	35%
Grant Thornton Tax & Accounting s.r.o.	54 422	4 519	1 104	675	12%
VGD, s.r.o.	99 492	11 794	2 131	3 886	18%
Průměr	x	X	x	x	18%
Medián	x	x	x	x	16%

Zdroj: finanční výkazy vybraných společností, vlastní zpracování

Pomocí této metody vyšla nákladová přirážka na úrovni průměru 18 %, na úrovni mediánu poté 16 %. Jelikož se od sebe průměr a medián příliš neodchylují, je stanovena nákladová přirážka na úrovni 18 %. Pro porovnání a stanovení nákladové přirážky byly účelně vybrány poradenské společnosti a nikoli společnosti zabývající se informačními technologiemi. Téměř každá poradenská společnost má své vlastní IT oddělení, které velmi často působí pouze interně v podniku, nikoli externě. Pokud by na IT službách společnost dosahovala výrazně vyšší marže než na poradenských službách, nedávalo by smysl poskytovat poradenské služby a bylo by ekonomicky racionální se věnovat pouze IT službám. Z tohoto důvodu byly nákladové přirážky zvoleny z porovnání poradenských společností.

Tabulka 24: Rozpětí hodinových odměn v poskytování IT služeb

Pracovní pozice dle informačního systému	Hodinová transferová cena		
	průměr	1.kvartil	3. kvartil
Řídící pracovníci v oblasti informačních technologií a činností	878	472	1089
Systémoví administrátoři, správci počítačových sítí	493	329	593
Systémoví analytici	630	400	743
Programátoři počítačových aplikací	534	362	640
Návrháři a správci databází	515	338	625
Odborní asistenti v administrativě	316	233	364
Technici uživatelské podpory informačních a komunikačních technologií	427	269	486

Specialisté v oblasti bezpečnosti dat a příbuzní pracovníci	661	460	781
Specialisté v oblasti počítačových sítí (kromě správců)	559	378	664
Technici počítačových sítí a systémů	408	273	488

Zdroj: vlastní zpracování

Výslednou transferovou cenu bych pro jednotlivé pozice stanovil v rozmezí mezi průměrem a třetím kvantilem.

Metodická a manažerská pomoc

U poskytování manažerských služeb bych vycházel z tzv. konceptu vnitřní srovnatelné ceny, který je podmnožinou metody srovnatelné ceny. Tento koncept lze použít v případě, kdy společnost poskytuje služby jak vnějšmu prostředí, tak ve skupině, přičemž tyto služby jsou srovnatelné z hlediska funkcí a rizik. Z konzultací s vedením společnosti vyplynulo, že hodinová odměna manažerů podílejících se na externích zakázkách vůči nespřízněným subjektům se pohybuje v závislosti na obtížnosti v intervalu **1 800 Kč – 2 500 Kč za hodinu**. Takto stanovená hodina s ohledem na obtížnost pracovního úkonu dle mého názoru naplňuje koncept tržního odstupu.

Vzdělávání

V oblasti poskytování odborného vzdělávání na seminářích či školeních bych pro stanovení transferové ceny vycházel z realizovaných tržních cen a pro kalkulaci bych použil metodu srovnatelné nezávislé ceny, tedy ceny dosažitelné na externím trhu mezi nezávislými podniky se stejnou výnosností, rizikem a likviditou. Ceny poskytovaných školení a seminářů v oblasti účetnictví, daní či auditu jsou vždy zveřejňovány, přičemž cena jednodenního semináře v oblasti účetnictví a daní se pohybuje v rozmezí **2 000–2 500 Kč**. Pro tento typ transakce považuji z hlediska vysoké srovnatelnosti transakcí s vnějším okolím metodu srovnatelné nezávislé ceny jako nejvhodnější.

Reklama

Ohledně nákladů na reklamu a marketing bych využil pokynu generálního finančního ředitelství ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, kdy cílem tohoto pokynu je především snížit administrativní náročnost pro určování transferových cen. Podmínka, že se nejedná o hlavní činnost podnikání mateřské společnosti, je bez problému naplněna. Rovněž předpokládám, že tyto přeúčtované náklady na reklamu a marketing u mateřské

společnosti nepřesáhnou 10 % celkového obrátu a zároveň v absolutní výši 50 mil. Kč. Dle komunikace s vedením společnosti KODAP Jihlava, s.r.o. také předpokládám, že náklady na reklamu a marketing nepřesáhnou 20 % provozních nákladů a zároveň 50 mil. Kč.

Budou-li naplněny tyto předpoklady, je možné jako vhodnou metodu pro stanovení převodní ceny zvolit **metodu přírážky k nákladům**, přičemž bude-li tato přírážka **v intervalu 3-7 %**, má se za to, že takto stanovená transferová cena odpovídá principům tržního odstupu. K vynaloženým nákladům na reklamu a marketing mateřskou společností bych tedy zvolil přírážku k nákladům v souladu s pokynem na **úrovni 5 %**.

Závěr

V diplomové práci jsem porovnával dva pohledy na problematiku týkající se převodních cen – účetní a daňový. Z pohledu daňového lze konstatovat, že problematika je řešena mezinárodní i tuzemskou právní úpravou, existuje k ní mnoho článků i komentářů a zabývá se jí mnoho daňových expertů. Na druhé straně z účetního pohledu jsem sám prozatím nikde nezaznamenal, že by se účetní odborníci specializovali na téma převodních cen. Jelikož účetnictví a daně jsou v kontinentální Evropě, a tedy i v České republice, jako spojené nádoby, které spolu úzce souvisejí, považuji za nezbytné se problematice špatně nastavených převodních cen a následně dosažení možného zkreslení individuálních účetních závěrek prostřednictvím vnitroskupinových transakcí věnovat. Nebude-li problematika převodních cen v účetnictví řešena, hlavní produkt účetnictví, kterým je účetní závěrka, nebude a nikdy nemůže podávat věrný a poctivý obraz. Zákon o účetnictví dále vyžaduje, aby účetnictví bylo vedeno správně, úplně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Jednotlivé nesprávnosti ve vedení účetnictví následně způsobí, že účetní závěrka je sestavena na základě nesprávných účetních informací, z čehož vyplývá, že tato účetní závěrka nikdy nemůže podávat věrný a poctivý obraz, což může mít negativní dopad na ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Záleží na posouzení, zda nesprávnost dosahuje významné výše. Pokud ano, s vnitropodnikovými transakcemi by se měl detailně seznámit i auditor.

Podívám-li se na základní předpoklady a požadavky, na kterých je účetnictví postaveno, nepovažuji za nutné vytvářet novou regulaci k převodním cenám. Pokud chceme, aby účetnictví bylo vedeno správně, a účetní závěrka tak podávala věrný a poctivý obraz, musí být převodní ceny nastaveny dle principu tržního odstupu. Pro ocenění těchto transakcí je vhodné mít zpracovanou dokumentaci k převodním cenám, ve které jsou provedeny kalkulace tržních cen u jednotlivých vnitropodnikových transakcí.

Bude-li se účetní jednotka řídit obecnými principy, není nutné v účetnictví taxativně upravovat oblast převodních cen, jelikož tyto obecné principy při jejich dodržování správnost zajistí. Zákon o účetnictví by podle mého názoru měl obsahovat pouze základní předpoklady a povinnosti při vedení účetnictví a na aktuální problematiku by každá účetní jednotka měla nahlížet koncepčně.

Dalším řešením problematiky převodních cen z účetního pohledu (nikoli daňového) může být využívání ve větší míře konsolidovaných účetních závěrek. Konsolidované výkazy nám daleko lépe dokážou zobrazit ekonomickou realitu, jelikož vychází z předpokladu, že skupina podniků tvoří jeden ekonomický celek a eliminují veškeré transakce ve skupině. Na většinu konsolidovaných zůstatků účtů nemá vliv, v jakých cenách jsou vzájemné transakce realizovány, jelikož veškeré tyto vzájemné transakce jsou z výkazů eliminovány. Konsolidované výkazy tedy dokázaly očistit zůstatky účtů od vnitropodnikových transakcí, kromě nákladové a rozvahové položky daně z příjmů.

Druhým cílem diplomové práce bylo vypracování dokumentace k převodním cenám pro konkrétní skupinu podniků. Na základě poznatků v první a druhé části jsem vypracoval v souladu se směrnicí OECD dokumentaci k převodním cenám (tzv. local file) pro vzájemné transakce ve skupině mezi společnostmi KODAP, s.r.o. a KODAP Jihlava, s.r.o. Dle zprávy o vztazích jsem si vydefinoval transakce, které mezi podniky probíhají. Konkrétně se jednalo o:

- služby v oblasti informačních technologií,
- metodickou a manažerskou pomoc,
- náklady na reklamu a propagaci
- náklady na vzdělávání.

U služeb v oblasti informačních technologií jsem jako vhodnou metodu pro stanovení převodní ceny zvolil metodu přirážky k nákladům. Na základě dat informačního systému o průměrném výdělku, spravovaného Českým statistickým úřadem, jsem si vydefinoval pracovní pozice z oblasti IT a následně přepočítal jejich měsíční hrubou mzdu na hodinovou odměnu. Hodinová odměna byla následně navýšena o odvody na sociální a zdravotní pojištění, čímž jsem získal nákladovou základnu na úrovni přímých nákladů. Na základě tržních dat jsem vypočítal 18% nákladovou přirážku a tímto způsobem byl stanoven interval hodinových odměn u vybraných pozic v IT.

U metodických a manažerských služeb jsem pro stanovení převodní ceny využil tzv. konceptu vnitřní srovnatelné ceny, který je podmnožinou metody srovnatelné ceny. Z konzultací s vedením společnosti jsem zjistil, v jakém intervalu se pohybuje hodinová odměna manažerů podílejících se na externích zakázkách vůči nespřízněným subjektům. V této výši podle mého názoru sjednané ceny naplňují koncept tržního odstupu.

V oblasti poskytování odborného vzdělávání na seminářích či školeních jsem pro stanovení převodních cen využil metodu srovnatelné nezávislé ceny, jelikož na trhu se v oblasti účetnictví a daní vyskytuje velké množství těchto kurzů, u kterých jsou zároveň zveřejněné jejich ceny. Tuto metodu tedy považuji jednoznačně za nejvhodnější.

U nákladů na reklamu a marketing jsem pro zjednodušení administrativní náročnosti využil pokynu generálního finančního ředitelství ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky, kdy při splnění daných předpokladů lze pro stanovení převodní ceny stanovit metodu přírážky k nákladům, přičemž u přírážky 3-7 % se má za to, že naplňuje koncept tržního odstupu.

Použitá literatura

Knižní publikace

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

MAŘÍK, Miloš. *Metody oceňování podniku: proces ocenění, základní metody a postupy*. Čtvrté upravené a rozšířené vydání. Praha: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-38-5.

MUSÍLEK, Petr. *Trhy cenných papírů*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2011. ISBN 978-80-86929-70-5.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4.

PELC, Vladimír. *Daně z příjmů s komentářem*. Olomouc: ANAG, 2018. Daně (ANAG). ISBN 9788075541444.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-688-5.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009. ISBN 978-80-7261-199-7.

ZELENKA, Vladimír a Marie ZELENKOVÁ. *Konsolidace účetních výkazů: principy a praktické aplikace*. Druhé upravené a rozšířené vydání. Jesenice: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-43-9.

Tuzemské právní normy

Účetnictví podnikatelů: Audit : redakční uzávěrka k 8.1.2018 Ostrava: Sagit, 2018. ÚZ. ISBN 978-80-7488-278-4.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách

Ostatní

Bulletin Komory daňových poradců České republiky. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016. Číslo 2/2016. ISSN 1211-9946.

Informační systém o průměrném výdělku. <https://www.ispv.cz/> [online]. 2019 [cit. 2019-05-12].

Makroekonomická predikce sestavená Ministerstvem financí České republiky k dubnu 2019.

Mezinárodní auditorský standard ISA 550 Spřízněné strany.

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění

Pokyn GFŘ D-22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Pokyn D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

Pokyn D-333 Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami

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

Pokyn Generálního finančního ředitelství ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky

Přednáška Ing. Michala Jelínka, Ph.D. na téma Převodní ceny. místo konání Praha 1, EuroDanceCenter, Národní ulice č. 10 konána dne 9. 11. 2017.

Přednáška Jiřího Jakoubka na téma Transferové ceny v rámci předmětu 11F451 – Převodní ceny. Vysoká škola ekonomická v Praze. Zimní semestr 2018/2019.

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy

Účetní závěrka společnosti KODAP Jihlava, s.r.o. za účetní období 2017 a 2018

Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků

Zpráva o činnosti Komory daňových poradců České republiky 2018

Zpráva o vztazích mezi společnostmi KODAP, s.r.o. a KODAP Jihlava, s.r.o.

