

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomických věd**

**Krácení příjmů státního rozpočtu prostřednictvím
transfer pricingu**

Jitka Urbášková

**Bakalářská práce
2013**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Jitka Urbášková
Osobní číslo: E10358
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Veřejná ekonomika a správa
Název tématu: Krácení příjmů státního rozpočtu prostřednictvím transfer pricingu
Zadávající katedra: Ústav ekonomických věd

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Bakalářská práce se zaměří na analýzu procesu krácení daně prostřednictvím transfer pricingu, a to zejména na mikroekonomické úrovni. Dále bude obsahovat také krácení daně a jeho vliv na státní rozpočet ČR.

V práci budou zpracovány mimo jiné tyto oblasti:

- definice základních pojmů,
- globalizace a nadnárodní společnosti,
- daňová optimalizace prostřednictvím způsobu stanovení ceny mezi spřízněnými osobami,
- možnost zamezení převodu zisku a následného krácení daně prostřednictvím cen,
- závěry a doporučení.


Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

AMBROŽ, J. Daňová přiznání a optimalizace. 1. vydání. Koreál, Praha 2006. 224 s. ISBN: 80-8629-610-4.
OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital. 1. vydání, Paříž. OECD Publishing 2010. 448 s. ISBN-13: 9789264089488.
RYLOVÁ, Z. Mezinárodní dvojí zdanění 2012. 4. vydání. Olomouc, ANAG 2012. 488 s. ISBN: 978-80-7263-724-9.
SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. 2. vydání. Wolters Kluwer Česká Republika 2011. 188 s. ISBN: 978-80-7357-677-6.
SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů - Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. 2. vydání. ASPI 2008. 326 s. ISBN: 978-80-7357-354-6.

Daně a EU [online]. Dostupné z: www.mfer.cz
Dvojí zdanění [online]. Dostupné z: www.cds.cz

Vedoucí bakalářské práce: 
Ing. Tomáš Lelek, Ph.D.
Ústav ekonomických věd

Datum zadání bakalářské práce: 14. září 2012
Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2013


doc. Ing. Renata Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Jolana Votřebková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 10. října 2012

Prohlášení

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. dubna 2013

Jitka Urbášková

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala svému školiteli Ing. Tomáši Lelkovi, Ph.D., za podnětné rady, připomínky, trpělivost a odborné vedení, kterými mi pomáhal při vypracování bakalářské práce.

ANOTACE

Práce pojednává o procesu krácení daně prostřednictvím transfer pricingu, ten je nejprve definován z hlediska legislativy EU a ČR. Na modelových příkladech je analyzován mechanismus, v rámci něž transfer pricing funguje. Jsou zde uvedeny návrhy a doporučení, jak snížit možnost zneužití transfer pricingu v praxi a omezit tak velikost daňových úniků, které mají dopad na příjmovou stránku státního rozpočtu.

KLÍČOVÁ SLOVA

Převodní ceny, princip tržního odstupu, sdružený podnik, kontrolovaná transakce

TITLE

Reduction in State Revenues by Transfer Pricing.

ANNOTATION

The bachelor's thesis deals with the process of tax evasion through transfer pricing, which is first defined in terms of legislation of EU and Czech Republic. In model cases is shown a mechanism in which the conversion rates work. There are the suggestions and recommendations on how to reduce the possibility of misuse of transfer pricing in practice and thus reduce the amount of tax evasion and reduce the size of the tax evasion that have an impact on the revenue side of the state budget.

KEYWORDS

Transfer pricing, Arm's length principle, Associated enterprises, Controlled transactions

OBSAH

ÚVOD.....	10
1 DEFINICE TRANSFER PRICINGU A POJMŮ S NÍM SOUVISEJÍCÍCH.....	12
1.1 ZÁKLADNÍ POJMY TRANSFER PRICINGU.....	12
1.1.1 <i>Transfer pricing (resp. převodní ceny)</i>	12
1.2 DANĚ A STÁTNÍ ROZPOČET.....	15
1.3 DAŇOVÝ ÚNIK	15
1.4 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA TRANSFER PRICINGU	17
1.4.1 <i>Legislativní úprava transfer pricingu v EU</i>	17
1.4.2 <i>Legislativní úprava transfer pricingu v ČR</i>	19
1.5 RŮZNÉ HLEDISKA POJETÍ TRANSFER PRICINGU	22
1.5.1 <i>Úzké pojetí transfer pricingu</i>	23
1.5.2 <i>Široké pojetí transfer pricingu</i>	24
1.6 GLOBALIZACE A VZNIK NADNÁRODNÍCH SPOLEČNOSTÍ	27
1.6.1 <i>Vývoj globalizace</i>	27
1.6.2 <i>Vznik nadnárodních společností</i>	28
1.6.3 <i>Postavení nadnárodních společností</i>	29
1.6.4 <i>Výhody a nevýhody vzniku nadnárodních společností z hlediska jednotlivých států</i>	29
2 MODELOVÉ PŘÍKLADY SDRUŽENÝCH PODNIKŮ A NASTAVENÍ TRANSFER PRICINGU	31
2.1 POSTUP PRO POSOUZENÍ SPRÁVNÉHO NASTAVENÍ TRANSFER PRICINGU	31
2.1.1 <i>Posuzování sdruženosti podniků</i>	31
2.1.2 <i>Určování transakcí mezi sdruženými podniky</i>	36
2.1.3 <i>Komparace nezávislé ceny s převodní cenou</i>	40
3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE – PŘÍPADOVÁ STUDIE.....	43
3.1 MODELOVÁ SITUACE DAŇOVÉ OPTIMALIZACE S VYUŽITÍM SPOLEČNOSTI V DAŇOVÉM RÁJI	43
3.1.1 <i>Popis transakce</i>	43
3.1.2 <i>Daňový dopad posuzované transakce</i>	44
3.2 PŘÍPAD Z PRAXE – PŘÍPADOVÁ STUDIE NA SROVNATELNÝ VÝROBEK	45
3.2.1 <i>Popis struktury společnosti</i>	45
3.2.2 <i>Definice transakce</i>	46
3.2.3 <i>Makroekonomické dopady transakce</i>	48
4 OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACI.....	50
4.1 OBECNÁ PRAVIDLA PROTI ZNEUŽÍVÁNÍ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ	51
4.2 SPECIFICKÁ PRAVIDLA PROTI ZNEUŽÍVÁNÍ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ	51
4.2.1 <i>Pravidla o ovládaných zahraničních společnostech (CFC pravidla – controlled foreign corporation rules)</i>	51
4.2.2 <i>Pravidla proti daňovým rájům</i>	52
4.2.3 <i>Pravidla nízké kapitalizace</i>	53
4.3 OBECNÉ DOPORUČENÍ AUTORKY NA ZMĚNU V POSTOJI ČR V BOJI PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM.....	54
4.4 KONKRÉTNÍ DOPORUČENÍ AUTORKY NA ZMĚNU V ZÁKONĚ O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	56
ZÁVĚR.....	58
POUŽITÁ LITERATURA	60
SEZNAM PŘÍLOH.....	62

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Sdružené osoby z hlediska přímého vlastnictví jedné společnosti	32
Obrázek 2: Sdružené osoby z hlediska přímého vlastnictví více společností	32
Obrázek 3: Sdružené osoby z hlediska přímého a nepřímého vlastnictví přes jednu společnost	33
Obrázek 4: Sdružené osoby z hlediska přímého a nepřímého vlastnictví přes více společností	34
Obrázek 5: Sdružené osoby z hlediska několika úrovní přímého vlastnictví (řetězení) 1.	35
Obrázek 6: Sdružené osoby z hlediska několika úrovní přímého vlastnictví (řetězení) 2.	36
Obrázek 7: Aplikace metody nezávislé srovnatelné ceny (CUP).....	38
Obrázek 8: Aplikace metody ceny při opětovném prodeji (RPM).....	39
Obrázek 9: Aplikace metody nákladů a přírážky (cost+).....	39
Obrázek 10: Modelová situace daňové optimalizace s využitím společnosti v daňovém ráji .	44
Obrázek 11: Případová studie – popis vlastnické struktury	45
Obrázek 12: Případová studie – popis vzájemných transakcí	47

SEZNAM ZKRATEK

CFC pravidla	pravidla o ovládaných zahraničních společnostech (controlled foreign corporation rules)
ČR	Česká republika
daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
EBIT	zisk před úroky
EBIT/DA	zisk před úroky, zdaněním a odpisy
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství ČR
Kč	korun českých
MF	Ministerstvo financí ČR
Modelová smlouva OECD	Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
Sb.	Sbírka zákonů
Směrnice OECD	Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.
trestní zákoník	Zákon č. 586/1992 Sb., trestní zákoník a o změně některých zákonů (trestní zákoník); v platném znění.
zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; v platném znění.

ÚVOD

Transfer pricing, neboli převodní ceny, nabývají v poslední době stále více na významu, protože jsou jednou z příčin daňových úniků. Což ve svém důsledku snižuje velikost příjmů státního rozpočtu. Státní rozpočty převážné většiny vyspělých států jsou deficitní, roste zadlužení států. Potřebovaly by se zvýšit příjmy do státního rozpočtu, aby se nezvyšovala zadluženost.

Světovým trendem však je, že se přímé daně snižují, aby se podpořil růst ekonomiky zasažené krizí. Zvýšení zisku jednotlivých daňových subjektů znamená, že by měly odvést větší částku na svých daních státu. Je nutné tedy hledat jiný způsob zvýšení příjmů státního rozpočtu. Jednou z řady možností je i dohled nad řádným výběrem daní, kontrola zda je daň odváděna ve správné výši. Množí se případy, kdy zisk korporací, ze kterého by měla být odvedena daň je vyváděn do cizích zemí. Děje se tak prostřednictvím velmi složitých a často nepřehledných vlastnických vztahů v rámci nadnárodních společností.

Zisk lze přesunout vytvořením systému propojených společností a transakcí mezi nimi, které přenos zisku umožní. Jádrem věci je v tomto případě transfer pricing. Sjednané ceny za transakce mezi osobami, které jsou součástí systému navzájem propojených společností, přesahujících hranice jednoho státu. Mezi těmito osobami se přesunují finanční prostředky za zboží a služby, jejichž součástí je i zisk. Pro každý stát je důležité, aby tyto ceny byly nastaveny ve správné výši, aby zisk zůstal v tom státě, kde byl vytvořen. Význam převodních cen roste s počtem navzájem propojených společností, jejichž růst souvisí s procesem globalizace. Vzhledem k dosahovanému obratu těchto společností a výši odvedené daně se může jednat o velice významnou částku. Proto se právě transfer pricing a způsob jeho nastavení, dostávají do popředí zájmu daňových správ. Stejně proto se transfer pricing stal tématem této práce.

Hlavní cíl bakalářské práce je **analýza procesu krácení daně prostřednictvím transfer pricingu (a to zejména na mikroekonomické úrovni)**. Analýza bude provedena z hlediska možných případů daňové optimalizace prostřednictvím nastavení cen mezi spojenými osobami.

Za účelem splnění hlavního cíle práce byly stanoveny následující dílčí cíle. Podmínkou pro správné pochopení problematiky transfer pricingu je definování základních pojmů. To z hlediska platné právní úpravy i praktického působení převodních cen v rámci vztahů mezi spojenými osobami.

V práci jsou uvedeny modelové případy, na nichž je ukázán mechanismus, v rámci něž funguje transfer pricing. Na základě analýzy těchto případů budou stanoveny návrhy a doporučení, která by měla snížit možnost zneužití transfer pricingu v praxi. To by ve svém důsledku mělo také omezit podmínky pro velikost daňových úniků a mít pozitivní vliv na příjmovou stránku státního rozpočtu.

1 DEFINICE TRANSFER PRICINGU A POJMŮ S NÍM SOUVISEJÍCÍCH

První kapitola bakalářské práce je věnována vymezení podstaty zkoumané problematiky. V úvodu kapitoly je vysvětlen pojem transfer pricing, definovány základní pojmy související s problematikou transfer pricingu. V návaznosti na to jsou vysvětleny i pojmy související s fiskální politikou.

1.1 Základní pojmy transfer pricingu

1.1.1 Transfer pricing (resp. převodní ceny)

„Pojem „převodní ceny“ se používá pro označení cen, za které podnik převádí zboží a nehmotný majetek, nebo za které poskytuje služby sdruženému podniku.“ (Rylová, 2012, str. 218)

„Problematika převodních cen souvisí se snahou jednotlivých států zamezit daňovým únikům prostřednictvím deformované cenotvorby. Zejména v obchodech mezi majetkově a personálně spojenými podniky totiž může být při sjednávání cen namísto čistě ekonomických a obchodních kritérií upřednostňováno hledisko minimalizace daňového zatížení.“ (Sojka, 2008, str. 195)

„Zjednodušeně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové (obvyklé) ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými, v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružené podniky.“ (Ministerstvo financí, 2011a, str. 2)

Transfer pricing jsou ceny, které jsou stanoveny mezi jednotlivými společnostmi v rámci jedné skupiny, které jsou tyto společnosti součástí, při transakcích, které mezi těmito společnostmi probíhají. Při jejich stanovení by měl být dodržen princip tržního odstupu, tyto společnosti by se měly chovat jako společnosti nezávislé.

Transfer pricing, stanovení převodních cen v rámci sdružených podniků, se týká oblastí:

- hmotných – výrobky, materiál, polotovary;
- nehmotných – služby, licenční poplatky, know-how;
- finančních – půjčky, úvěry, související úroky a poplatky.

Transfer pricing může být použit z hlediska stran výrobního procesu:

- na vstupu do výroby – stanovení ceny při nákupu materiálu, polotovarů, služeb, licenčních poplatků, úroků z úvěru;

- na výstupu z výroby – při stanovení ceny za hotové výrobky, polotovary nebo za poskytnuté služby.

Transfer pricing je zkoumán z hlediska účelového převodu zisku do jiného státu s cílem vyhnout se jeho zdanění v ČR. Tento účelový převod zisku prostřednictvím transfer pricingu je daňově výhodnější alternativou výplaty dividend, rozdělení zisku po zdanění.

Ceny obvyklé

Stejně jako ceny převodní jsou to ceny stanovené při vzájemných transakcích mezi spojenými osobami v rámci jedné skupiny, rozdíl je pouze v tom, že se jedná o transakce mezi společnostmi se sídlem v České republice. V tomto případě nelze využít přesunu zisku do destinace s nižším daňovým zatížením, většinou bývá využívána společnost, která je účelově ztrátová, ze které jsou financovány soukromé aktivity, které se vydávají za ekonomickou činnost, a na tuto společnost se prostřednictvím cen převádějí zisky, které pouze snižují její ztrátu a nedochází tak ke zdanění těchto zisků vůbec nebo jen v omezeném rozsahu.

Zásada tržního odstupu

Princip tržního odstupu je mezinárodně uznávaný standard pro stanovení převodních cen pro daňové účely, na němž se shodly členské státy OECD. Jedná se o právo zahrnout do zisků sdruženého podniku a následně zdanit i zisky tímto podnikem nevykázané, pokud se při posouzení podmínek obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky zjistí, že se tyto sjednané podmínky liší od těch, které by byly stanoveny mezi nezávislými subjekty. (Rylová, 2012)

Stát nemůže přímo zasahovat do cenotvorby sdružených podniků, nařizuje však, aby byl základ daně očištěn od deformací vytvořených neobvyklými cenami v transakcích mezi sdruženými podniky. (Sojka, 2008)

Zásada tržního odstupu souvisí s problematikou nadhodnocených nebo naopak podhodnocených cen za poskytnuté výrobky a služby nebo účtování o fiktivních nákladech a výnosech (především nehmotného charakteru).

Tuto zásadu jsou povinny zachovávat sdružené podniky nebo i spojené osoby. Znamená, že se společnosti při stanovení cen při vzájemných transakcích v rámci skupiny, jejíž jsou součástí, musí chovat tak, jak by se chovaly společnosti, které mezi sebou žádné spojení nemají (jsou nezávislé). Takže v případě, že prodávají výrobek jedné ze společností v rámci skupiny, měly by nastavit cenu takovou, za jakou by tento výrobek prodali nezávislému odběrateli, tedy odběrateli mimo skupinu.

Toto pravidlo má dosáhnout toho, že zisk bude zdaněn v tom státě, ve kterém byl vytvořen nebo kde ho bylo dosaženo a ne tam, kde je to pro skupinu jako celek nejvýhodnější. Tato zásada je v České republice zakotvena v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně v § 23 odst. 7. Členské státy OECD odsouhlasily mezinárodní standard pro stanovení převodních cen pro daňové účely – Modelovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, (dále jen Modelová smlouva OECD) kde v článku 9 je tato problematika řešena.

Základní pojmy

OECD vypracovala pro účely uzavírání mezinárodních dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění Modelovou smlouvu OECD včetně výkladového komentáře. Tato Modelová smlouva OECD je vzorem a jednotlivé státy podle ní postupují při sjednávání vzájemných smluv. V této smlouvě jsou vymezeny základní pojmy z oblasti mezinárodního zdanění podniků.

Sdružené podniky jsou definovány v článku 9 Modelové smlouvy OECD. Jedná se o osoby, které jsou nějakým způsobem spojené (závislé) a jsou z různých států, které mezi sebou uzavřely dvoustrannou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Nadnárodní skupina podniků je skupina sdružených podniků s obchodním zařízením ve dvou nebo více zemích. (OECD, 2010)

Nadnárodní podnik je společnost, která je součástí nadnárodní skupiny podniků. (OECD, 2010)

O ***spojených osobách*** mluvíme v případě, že se jedná o společnosti, které jsou definované v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, nejsou nezávislé a pochází z České republiky. Jedná se o kapitálově nebo jinak spojené osoby.

Nezávislé podniky jsou dva podniky na sobě nezávislé, pokud nejsou vzájemně ekonomicky, personálně nebo jinak propojeny. (OECD, 2010)

Kontrolované (řízené) transakce jsou převody (transakce) mezi dvěma podniky, které jsou mezi sebou sdruženy. (OECD, 2010)

Nekontrolované (neřízené) transakce jsou převody (transakce) mezi podniky, které jsou nezávislé jeden na druhém. (OECD, 2010)

1.2 Daně a státní rozpočet

Transfer pricing se bezprostředně týká daní a daně jsou hlavním zdrojem příjmů státního rozpočtu.

Daň

„Daní rozumíme každou povinnou, zákonem stanovenou, nenávratnou, neekvivalentní a většinou neúčelovou platbu do veřejného rozpočtu.“ (Hamerníková, Maaytová a kolektiv, 2010, str.108)

„Daň je povinná, zákonem stanovená dávka vybíraná od fyzických a právnických osob a převáděná do veřejného (zpravidla státního, krajského nebo municipálního) rozpočtu.“ (Pilný, 2005, str. 142)

Daně jsou placeny pravidelně v určitých stanovených intervalech nebo při určitých okolnostech, např. při darování nebo dědění a chápeme je jako spoluúčast občanů a ekonomických subjektů na státních veřejných výdajích. Daně a jiné obdobné povinné platby (sociální pojištění, zdravotní pojištění, clo) jsou důležitými zdroji příjmů státního rozpočtu.

Státní rozpočet

„Státním rozpočtem se rozumí centralizovaný fond peněžních prostředků, soustředěných do působnosti státu na principu nenávratnosti a neekvivalentního způsobu rozdělování.“ (Hamerníková, Maaytová a kolektiv, 2010, str.170)

Státní rozpočet představuje finanční vztahy, které zabezpečují financování některých funkcí státu v rozpočtovém roce. (zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech)

„Státní rozpočet je fond, který je na straně příjmů vytvářen zejména výnosy z daní od obyvatel a na straně výdajů je používán k plnění základních funkcí státu.“ (Pilný, 2005, str. 47)

1.3 Daňový únik

Daňový únik je to záměrné neplnění daňových povinností. Ten se děje různými způsoby a můžeme ho rozlišit na dvě základní kategorie – legální a nelegální.

Legální daňový únik není v rozporu s příslušným daňovým zákonem (zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty apod.). Poplatník může svou daňovou povinnost legálně snížit tím, že pořídí investici, pro kterou nemá ekonomické zdůvodnění – například

nové luxusní auto, když už auto pro podnikání má. Odpisy majetku jsou daňově uznatelné a snižují základ daně poplatníka, a tím i výslednou daň.

Dalším příkladem může být, že se poplatník rozhodne financovat své aktivity úvěrem (leasingem), i když má dostatek vlastních finančních prostředků. Úroky a poplatky spojené s úvěrem jsou také daňově uznatelné a snižují základ daně a daň poplatníka. Složitějším krokem může být přenos podniku do jiného místa, jiného státu, kde je nižší zdanění.

Nelegální daňový únik znamená porušení daňových předpisů nebo může být i důsledkem trestné činnosti. Poplatník se ho dopouští například tím, že zatajuje některé příjmy, prodává bez dokladů, předstírá vyšší výdaje, provádí zakázané činnosti (pálení lihu), porušuje autorských práv (výroba a prodej nahrávek bez licence) nebo zaměstnává pracovníky načerno (neplacení daní a odvodů na sociální a zdravotní pojištění).

K mnohem závažnějším patří příjmy pocházející z trestné činnosti. Ty sice zdanění nepodléhají, ale nepřímě znamenají snížení daňových výnosů státu. Patří mezi ně například výroba a prodej omamných drog, provozování hráčských doupat, organizovaná prostituce, obchod s dětmi nebo lidskými orgány. V porovnání s legálním daňovým únikem se jedná o mnohem závažnější čin.

Zvláštní forma daňového úniku jsou určité transakce v rámci nadnárodních společností. Jednotlivé společnosti v rámci této skupiny jsou samostatně zřízené v různých státech, jsou přímo nebo nepřímě vlastněny jednou společností. Jsou tedy řízeny a ovládány z jednoho místa. Využívají nestejného daňového zatížení v různých státech a přesouvají zisk do států s nízkým nebo žádným daňovým zatížením (daňových rájů). Jejich jednání lze rozdělit na legální a nelegální:

- legální činnost je přestěhování společnosti do státu s nižším daňovým zatížením;
- nelegální je skrytý převod zisku.

Nelegální činnost vzniká například účtováním vyšších cen za výrobky a zboží (vykazování vyššího zisku) u společnosti sídlící ve státě s nízkou či žádnou daňovou zátěží a naopak účtování nižších cen za výrobky u společnosti sídlící ve státě s vysokou daňovou zátěží. Hotové výrobky jsou mezi jednotlivými nadnárodními společnostmi přefakturovány tak, aby konečnému zákazníkovi fakturovala společnost s nejnižší daňovou zátěží (a celá skupina tak dosáhla maximálního zisku).

1.4 Legislativní úprava transfer pricingu

Problematika transfer pricingu je velmi rozsáhlá a složitá. O této skutečnosti svědčí i množství legislativních úprav, které se jí bezprostředně týkají, nebo s ní souvisí. Stěžejní z nich jsou v této podkapitole blíže popsány. Tato problematika je upravena v legislativě EU a v legislativě ČR.

1.4.1 Legislativní úprava transfer pricingu v EU

Principy zdaňování nadnárodních společností jsou obsaženy v právním dokumentu OECD s názvem **Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku** (dále jen Modelová smlouva OECD). V rámci nadnárodních společností dochází k transfer pricingu. Jeho podstatu tvoří princip tržního odstupu, který je zakotven v Článku 9 Modelové smlouvy OECD. Tento princip je všeobecně platný a měli by se ho držet jak správci daně, tak osoby, kterých se převodní ceny týkají.

K problematice převodních cen vydala OECD celou řadu zpráv a směrnic. Za nejvýznamnější z nich lze považovat **Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy** (dále jen Směrnice OECD). Směrnice OECD byla v roce 1997 dopracována až po kapitulu VIII. V roce 2010 byla provedena revize jejích kapitol I – III, kde byly upraven přehled srovnatelnosti a ziskových metod, a doplněna nová kapitola IX Směrnice OECD, která se týká aspektů převodních cen u podnikových restrukturalizací. V roce 2011 bylo vydáno Sdělení Evropské komise KOM (2011) 16 ze dne 25. 1. 2011 obsahující „Zprávu pracovní skupiny EU pro otázky zdaňování nadnárodních podniků: Pokyny k vnitropodnikovým službám s nízkou přidanou hodnotou“, která blíže upravuje výši těchto cen z hlediska tržního odstupu.

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku

OECD vypracovala pro účely uzavírání mezinárodních dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění Modelovou smlouvu OECD včetně výkladového komentáře. Tato Modelová smlouva OECD je vzorem a jednotlivé státy podle ní postupují při sjednávání vzájemných smluv. Možnost úpravy základu daně při transferech mezi sdruženými podniky vyplývá z článku 9, odst. 1 Modelové smlouvy OECD (OECD, 1997):

„Jestliže

- a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo

b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,

a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebyt těchto podmínek, by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“

V bodech a) a b) jsou definovány sdružené podniky a v další části jsou definovány podmínky pro uplatnění principu tržního odstupu.

Mezinárodní dvoustranné smlouvy

Pro účely uzavírání těchto smluv byla vypracována Modelová smlouva OECD včetně výkladového komentáře, podle které jednotlivé státy při uzavírání dvoustranných smluv postupují. V této smlouvě je mimo jiné řešena problematika úpravy cen pro daňové účely u transakcí uskutečňovaných mezi sdruženými podniky a z toho vyplývající zamezení. A to může být buď dvojího zdanění, nebo naopak nezdanění u žádné ze zúčastněných stran. ČR uzavřela s ostatními státy dosud 70 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. (viz Příloha A)

Mezinárodní dvoustranné dohody

Mezinárodní dvoustranné dohody mají stejnou právní váhu jako mezinárodní dvoustranné smlouvy. Týkají se poskytování informací pro daňové účely. OECD ve snaze o zamezení, resp. snížení, daňových úniků prostřednictvím daňových rájů, zveřejnila soupis států, kteří nespolupracují s daňovými správami ostatními států a vyhýbají se uzavření dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění, ve kterých je zakotveno i ustanovení o poskytování informací. Tento dokument je nazýván „černou listinou“ a pro státy v ní uvedené to znamená určité znevýhodnění při politickém jednání s ostatními státy, které záměrně nevytváří podmínky pro daňovou optimalizaci.

Z „černé listiny“ jsou státy vymazány v případě, že se zavážou k poskytování informací pro daňové účely. K tomu dochází většinou právě prostřednictvím mezinárodních dvoustranných dohod.

I přes tento závazek toto daňové ráje nereflektují v chování vůči subjektům na svém území, proto poskytují ostatním státům informace zkreslené nebo neúplné.

V nedaleké minulosti i Česká republika uzavřela několik těchto dohod s tzv. daňovými ráji. Blíže viz Příloha B.

Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy

Za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování transferů mezi sdruženými podniky jsou v mezinárodním měřítku uplatňovány principy a postupy upravené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice o převodních cenách) vypracované ve formě **Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj**.

Tyto principy a postupy musí být užity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika s jinými státy. Při uplatňování principu tržního odstupu je nejobtížnější problém právě stanovení cen pro daňové účely při převodu zboží, nehmotného majetku a služeb mezi sdruženými podniky. K tomuto účelu byla v roce 1995 zpracována právě výše zmiňovaná Směrnice o převodních cenách. V roce 1997 byla tato ještě rozšířena a doplněna o Směrnici pro sledování postupů při aplikaci Směrnice o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu a o Pokyny pro provádění předběžných ujednání při vzájemně dohodnutých postupech. V roce 2009 byla Směrnice o převodních cenách aktualizována, byla provedena revize kapitol I - III a doplněna rozšířena o novou kapitolu IX., týkající se aspektů převodních cen při podnikových restrukturalizacích.

Směrnice o převodních cenách má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a předcházet nákladným soudním sporům. Je chápána jako výkladové pravidlo k článku 9 Modelové smlouvy OECD a musí se vždy jednat o transakce a jejich ocenění a rozdělení zisků mezi sdružené podniky, tedy o vztahy mezi podnikem jednoho státu a podnikem druhého státu dvoustranných Smluv (vztah mezi tuzemským a zahraničním daňovým subjektem). (Rylová, 2012)

Mezinárodní smlouvy, jimiž je Česká republika vázána, mají přednost před naším zákonem. Pokud se jedná o transakce mezi tuzemskými sdruženými podniky, postupuje se podle tuzemských zákonů a Směrnici o převodních cenách lze využít jako doporučený postup.

1.4.2 Legislativní úprava transfer pricingu v ČR

Legislativa v ČR přejímá principy stanovené OECD ve výše zmiňovaných právních dokumentech uvedených v 1.4.1.

V ČR je problematika převodních cen zakotvena přímo v zákonech (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád) nebo nepřímo je řešena prostřednictvím Pokynů a Sdělení, které vydalo Ministerstvo financí ČR nebo Generální finanční ředitelství.

Zákonná úprava transfer pricingu

Tento princip je upraven v tuzemském **Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, (dále jen zákon o daních z příjmů) a to konkrétně v **§ 23 odst. 7**, který:

1) upravuje a stanovuje *podmínky pro použití ceny „obvyklé“ pro stanovení základu daně z příjmů* tak, že „Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.“

2) definuje *spojené osoby*:

„kapitálově spojené osoby jsou

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

jinak spojené osoby jsou:

- osoby, kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby;
- osoby, kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob;
- osoby ovládající a ovládané a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou;
- osoby blízké;

- osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“. (§ 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů)

V porovnání s Mezinárodními dvoustrannými smlouvami o zamezení dvojího zdanění je v zákoně o daních z příjmů širší pojetí spojených osob a to osob blízkých nebo jinak spojených. U těchto osob lze upravit základ daně jen v tom případě, že se jedná o daňové rezidenty ČR nebo jsou daňovými rezidenty státu, se kterým nemá ČR uzavřenu Smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Zákon o daních z příjmů ve výše uvedeném ustanovení také upravuje limit podílu na základním kapitálu nebo na hlasovacích právech pokud jde o sdružené podniky, který je stanoven ve výši 25 %.

Mimo toto ustanovení § 23 odst. 7 jsou v tomto zákoně další speciální ustanovení upravující zásady pro zdanění transakcí uskutečňovaných mezi sdruženými osobami (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů):

- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 stanoví, že za podíl na zisku se považuje i zjištěný rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7) a úroky, které se neuznávají jako výdaj (§ 25 odst. 1 písm. w);
- § 23 odst. 11 upravuje použití principu tržního odstupu pro účely stanovení základu daně stálých provozoven;
- § 37 upřednostňuje mezinárodní smlouvy před zákonem o daních z příjmů, ustanovení se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána nestanoví jinak;
- § 38 nc dává poplatníkům možnost požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. §§ 132 a 133 Zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu(dále jen daňový řád) opravňují daňové subjekty požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro ně vyplnou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem, tzn. i v případě posouzení způsobu vytvoření ceny sjednávané mezi spojenými osobami.

Doporučené postupy pro řešení problematiky transfer pricingu

Ministerstvo financí ČR a Generální finanční ředitelství vydává Pokyny D, Pokyny GFŘ D a Sdělení, ve kterých blíže vysvětluje svůj postoj k daňové problematice. Při

jejich dodržování se daňové subjekty nemusí obávat sankcí ze strany správců daně.

Problematiky transfer pricingu se týkají tyto pokyny:

- Pokyn D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi skruženými podniky – převodní ceny. Jeho účelem je zajištění jednotného postupu při zdaňování transferů uvnitř nadnárodních společností, a to jak ze strany daňové správy, tak ze strany daňových subjektů;
- Pokyn D-333 – Sdělení Ministerstva financí k § 38 ne zákona o daních z příjmů – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. Jedná se o metodickou pomůcku, která upravuje postup při vydávání závazného posouzení způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. Závazné posouzení neboli předběžná cenová dohoda poskytuje poplatníkům určitou jistotu, že ceny stanovené mezi spojenými osobami nebudou následně zpochybňovány ze strany správců daně;
- Pokyn D-334 – sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. Zde jsou zveřejněny standardy při dokumentování správnosti nastavení převodních cen tak, aby byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a Článkem 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění;
- Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. Slouží k hodnocení služeb s nízkou přidanou hodnotou mezi českým daňovým subjektem a jeho zahraničním spřízněným podnikem, a rovněž mezi dvěma českými spojenými osobami. Měl by snížit administrativní náročnost daňových subjektů při prokazování správnosti nastavení převodních cen u těchto služeb.

1.5 Různá hlediska pojetí transfer pricingu

Na problematiku transfer pricingu se lze nahlížet ze dvou hledisek:

- úzké pojetí;
- široké pojetí.

1.5.1 Úzké pojetí transfer pricingu

Úzké pojetí představuje transfer pricing jako **nástroj**, kterým jsou stanovovány převodní ceny mezi spřízněnými osobami (na společnosti, které tyto ceny mezi sebou sjednaly). Při jejím stanovení by měl být dodržen princip tržního odstupu, sdružené podniky by měly ceny nastavit tak, jako by byly osobami nezávislými. Základem uplatnění principu tržního odstupu je srovnání podmínek kontrolované transakce s podmínkami nekontrolovaných transakcí, tedy provedení řádné srovnávací analýzy. (Ministerstvo financí ČR, 2010a)

Srovnávací analýza

Cílem srovnávací analýzy, při stanovení správné výše převodních cen, je najít ke kontrolovaným transakcím srovnatelné nekontrolovatelné transakce. Právě hledisko srovnatelnosti je v daném případě klíčové. Při provádění srovnávací analýzy je třeba zohlednit těchto 5 faktorů:

- vlastnosti majetku a služeb;
- vykonávané funkce;
- smluvní podmínky;
- ekonomické okolnosti;
- podnikatelské strategie.

Mezi porovnávanými transakcemi by neměl existovat významný rozdíl, který by měl vliv na srovnatelnost. Nebo je u porovnávaných transakcí možné provést úpravy, které vyloučí vliv zjištěných rozdílů na tvorbu ceny. Jen v ojedinělých případech lze nalézt plně srovnatelné transakce. Ve většině případů je nutné zohlednit zjištěné rozdíly při stanovení srovnatelné ceny a provést následnou úpravu porovnávané ceny.

Srovnávací analýza v sobě zahrnuje analýzu produktu, analýzu funkcí a analýzu rizik, o kterých je pojednáváno níže.

Metody pro stanovení převodních cen

Provedená srovnávací analýza (výběr srovnatelných transakcí mezi nezávislými osobami) je základem pro zjištění výše převodních cen. Směrnice o převodních cenách doporučuje 5 základních metod pro zjištění převodních cen, které lze i kombinovat. Tyto metody se dělí do dvou skupin:

- tradiční transakční metody;
- ziskové transakční metody.

Tradiční transakční metody vycházejí z porovnání nezávislých cen a cen v kontrolovaných transakcích, případně z hrubého rozpětí. (Ministerstvo financí ČR, 2010a) Mezi tyto metody patří:

- metoda nezávislé srovnatelné ceny;
- metoda ceny při opětovném prodeji;
- metoda nákladů a přírážky.

Ziskové transakční metody zkoumají zisky, které plynou z transakcí mezi sdruženými podniky. (Ministerstvo financí ČR, 2010a) Mezi tyto metody patří:

- metoda rozdělení zisku;
- transakční metoda čistého rozpětí.

Výběr vhodné metody závisí na výsledcích provedené srovnávací analýze. Je třeba nalézt co největší vzorek pro porovnání, aby byla nezávislá cena stanovena co nejpřesněji. Výsledkem srovnávací analýzy je určit rozpětí, ve kterém by se sjednaná cena měla pohybovat.

Dokumentace k převodním cenám

Sdružené podniky by měly mít vytvořenou dokumentaci, jakým způsobem stanovily cenu v kontrolované transakci. České daňové zákony neukládají povinnost tuto dokumentaci k převodním cenám předkládat. V Pokynu D-334 Ministerstvo financí vydalo doporučení pro rozsah dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami, které je obecně uznávaným standardem a vychází z Kapitoly V. Směrnice o převodních cenách. Dokumentace by měla rámcově obsahovat tyto údaje (Ministerstvo financí, 2010c):

- informace k samotné kontrolované transakci;
- informace o každém sdruženém podniku;
- informace o cenách, podnikatelských strategiích a zvláštních okolnostech.

Dokumentace by měla obsahovat podklady k provedení srovnávací analýzy a odůvodnění výběru metody pro výpočet převodní ceny.

Tento pohled je však poněkud zjednodušující, protože nebere v potaz velmi důležité aspekty. Z tohoto důvodu je potřeba jej rozšířit.

1.5.2 Široké pojetí transfer pricingu

Široké pojetí pak představuje vedle transfer pricingu jako nástroje a příčiny, také pohled na důsledky jeho zneužití pro subjekty ekonomiky a pro státní rozpočet. To má širokosáhlé

dopady na hospodářskou situaci jednotlivých podniků v rámci spojených osob (nadmárodních společností). Tedy mikroekonomické důsledky. V konečném dopadu se také projeví na makroekonomické úrovni, kde se jedná o snížení (nevybrání) příjmů do státního rozpočtu státu, v němž probíhá výroba ovládaného podniku.

Transfer pricing je nástrojem k daňové optimalizaci, resp. k daňovému úniku. Stanovení správného daňového základu z mezinárodních transakcí probíhajících mezi jednotlivými sdruženými podniky patřícími do skupiny nadnárodních podniků může být problematické, jak pro sdružené podniky, tak pro daňovou správu.

Z pohledu skupiny nadnárodních podniků je účtování převodních cen považováno za postup, kterým se celková daňová povinnost skupiny snižuje prostřednictvím manipulace s cenami realizovanými mezi sdruženými podniky se sídlem v zemích s rozdílnou daňovou sazbou a legislativou. A to tak, aby se největší část zisku dosahovalo v zemi s nejpříznivějším daňovým režimem. To znamená, aby se zisky maximalizovaly v zemi s nejnižšími daněmi. Sjednané ceny tak mohou, ale také nemusejí být výsledkem působení tržních sil, protože skupina je v postavení, které jí dovoluje přijmout jakékoliv zásady, jež si přeje. Situace je podobná nedokonalé tržní struktuře – oligopolu.

Okolnosti související s daňovou zátěží v každé zemi vedou skupinu k tomu, že při některých rozhodnutích ohledně cen nepoužijí svých běžných postupů. Ceny nastavují jinak, než pro nezávislé subjekty. Proto pokud skupina nadnárodních společností přesouvá zisky mezi zeměmi s cílem minimalizovat své celkové daňové zatížení, mohou vzniknout problémy při určení výkonu jejích jednotlivých sdružených podniků vykonávajících svou činnost v různých státech. Tato politika by mohla ve svém důsledku vést k tomu, že by v různých zemích platily pro totéž zboží, nehmotný majetek nebo služby rozdílné ceny. (Rylová, 2012)

Daňově zvýhodněné režimy

Rozmanitost daňových režimů různých států je dlouhodobě lákadlem pro daňovou optimalizaci příjmů. Z hlediska podnikání jsou daně jen jedním z nákladů a snaha o jejich snížení je tedy přirozeným projevem naplnění základního cíle podnikání. Problém daňových úspor prostřednictvím zvýhodněných jurisdikcí ale spočívá především v tom, že zcela legální řešení skýtají jen výjimečně. Úspěch využití daňové optimalizace se zapojením daňových rájů obvykle nespočívá v silné právní opoře takových řešení, ale spoléhá spíše na velmi obtížnou identifikovatelnost skutečného vlastníka příjmů. Zkušení pracovníci daňových orgánů dokáží velmi dobře rozpoznat příznaky neobvyklého, či dokonce fiktivního obchodu se zahraničním prvkem. Z důvodu omezených prostředků a informačních zdrojů někdy správci daně

neprokáží krácení daní, navíc je tento dokazovací proces zdlouhavý, dokazování je ekonomicky i psychicky natolik vyčerpávající, že zastírá zamýšlený ekonomický efekt.

Využití států s výhodným daňovým režimem a anonymními obchodními rejstříky v některých případech nemá za cíl získat daňové výhody:

- obchodní společnosti si zde jako majetkové trusty zakládají lidé podstupující při své práci vysoká rizika s cílem snížit nebezpečí ztráty majetku;
- může jít o zcela legální potřebu zachovat v anonymitě investora jako součást obchodního tajemství.

V současné době stoupá tlak velkých světových ekonomik na daňové ráje, kterým hrozí ekonomická a politická izolace. V souvislosti s bojem proti terorismu stále větší počet těchto států přistupuje na určitý rozsah poskytování informací, a omezuje tak dřívější naprostou anonymitu vlastníků společností registrovaných na jejich území. (Sojka, rok)

Finanční úřady při stanovení správné výše daně považují sdružené podniky, které jsou součástí skupiny nadnárodních podniků a podléhají jejich daňové pravomoci, za subjekty zdanění a nestarají se o společnosti. Které jejich pravomoci nepodléhají. Při zkoumání účtu „svého“ daňového subjektu se finanční úřad soustředí na cenu, kterou sdružený podnik platí jinému sdruženému podniku ve skupině. Tato převodní cena by měla být shodná s cenou placenou nezávislým podnikem na otevřeném trhu, což je cena, na níž by se dohodly dvě navzájem nezávislé strany podílející se na těžbě čili obdobné transakci za stejných či obdobných podmínek. (Rylová, 2012)

Pro stanovení převodních cen OECD preferuje princip tržního odstupu. Tržní síly poptávky a nabídky jsou asi nejlepším způsobem, jak stanovit zdroje a odměnit úsilí. Každý trh se vyznačuje jinou kapacitou, kupní silou spotřebitele a schopností realizovat jiné ceny. Princip tržního odstupu poskytuje skupinám nadnárodních podniků a nezávislým podnikům jednotný přístup. Předchází tak poskytnutí neodůvodněných daňových výhod tím, že by se hospodářská síla mohla koncentrovat ve velkých nadnárodních skupinách. Princip tržního odstupu staví pro daňové účely sdružené podniky a nezávislé podniky do stejného postavení. Zabraňuje tak vytváření daňového zvýhodnění a znevýhodnění, která by jinak zkreslovala konkurenční postavení jednotlivých podniků na trhu. Ve svém důsledku vyloučením těchto daňových otázek z ekonomického rozhodování společnosti podporuje princip tržního odstupu růst mezinárodního obchodu a investic. (Rylová, 2012)

Mikroekonomický dopad na sdružený podnik

Transfer pricing ovlivňuje hospodářskou situaci podniku. Deformované nastavení převodních cen má vliv nejen na výši zisku sdruženého podniku, který je tímto nastavením uměle snížen. Netržní nastavení cen se projeví i na finanční situaci podniku, ovlivní množství aktiv, se kterými může podnik nakládat. V případě, že je uměle snížena cena za zboží, majetek či služby, které sdružený podnik poskytuje jinému podniku v rámci skupiny, je snížen nejen zisk tohoto podniku, ale i jeho finanční prostředky, se kterými může disponovat. Jsou omezeny jeho investice, ohrožena jeho konkurenceschopnost, nízké mzdy nemusí zajistit potřebnou odbornost pracovníků apod.

Makroekonomický dopad transfer pricingu

Snížení zisku sdruženého podniku ovlivní základ daně a z něj vypočtenou daň. Daň je odvedena nižší z uměle sníženého základu daně. V případě, že by se nejednalo o sdružené podniky, byl by stanoven vyšší základ daně a odvedena vyšší daň. Výše daně má vliv na příjmovou stránku státního rozpočtu. Daň tvoří 60 % příjmů státního rozpočtu. Daň z příjmů právnických osob tvoří cca 21 % podíl na celkovém inkasu daní, (viz. Příloha C a Příloha D), z toho 37 % tvoří daň z příjmů právnických osob, které mají spojení se zahraničními osobami. Výběr daní tedy podstatnou měrou ovlivňuje fiskální politiku státu. Stát má proto eminentní zájem na správném výběru daní.

1.6 Globalizace a vznik nadnárodních společností

Transfer pricing je spojen se vznikem nadnárodních podniků v procesu globalizace, a tedy se o ní nelze aspoň okrajově nezmínit.

1.6.1 Vývoj globalizace

Počátek celosvětové globalizace lze datovat již po druhé světové válce, kdy některé americké firmy (např. Ford, General Motors) přesouvaly část svých výrobních kapacit do západoevropských států v rámci programu pro obnovu poválečné Evropy.

K velkému skoku v rozvoji globalizace došlo v sedmdesátých letech dvacátého století. Postupné zpomalování po druhé světové válce rychle rostoucí ekonomiky, ropná krize v první polovině sedmdesátých let, hluboká ekonomická recese a neúnosně vysoké náklady do veřejného sektoru vedly k přechodu od sociálního státu, ve kterém docházelo k rovnoměrnému rozdělování vytvářeného bohatství mezi vlastníky výrobních společností, pracující a stát, k liberálně orientované politice, jejíž základ tvoří volný trh a deregulace. Ve

velkém se začal vyvážet kapitál a přesunovat průmysl do zemí s nižšími výrobními náklady, levnější pracovní silou, nižšími daněmi apod.

Tento proces neustále pokračuje. Revoluce v elektronice, ve sdělovací technice a informatice umocnila rozvoj světového hospodářského systému, vznik a růst nadnárodních společností.

1.6.2 Vznik nadnárodních společností

Hlavní roli v ekonomické globalizaci hrají nadnárodní společnosti – společnosti, které svou strukturou a hierarchií přesahují hranice jednoho státu. Tato seskupení vznikají postupně, neustále se mění a rozpínají téměř do všech částí světa. Prvotní krok k vytváření nadnárodních společností lze spatřovat v 70. letech v USA, kdy byly sníženy korporátní daně a velké společnosti zbohatly a začaly expandovat mimo USA.

Po pádu totalitních režimů v Evropě se do těchto nadnárodních společností včlenily i české podniky a podniky z ostatních východoevropských států. Zahraniční společnosti využily nových možností dostat se prostřednictvím vlastnictví aktiv na dosud uzavřené trhy postkomunistických zemí. Zakládaly zde nové společnosti, do kterých investovaly svůj kapitál, kupovaly podíly a akcie po změně režimu nově vytvořených společností, do té doby ve vlastnictví subjektů daného státu, nebo se na nové trhy dostávaly fúzí s jednou nebo více společnostmi z různých zemí.

Hlavními důvody pro vznik nadnárodních společností byly minimalizace výrobních nákladů, rozšíření trhu pro nabízené zboží a služby a také eliminace konkurenčních společností. V procesu snižování výrobních nákladů je hlavním faktorem finanční náročnost na zaplacení pracovních sil. Proto se pobočky nadnárodních firem postupně přesouvali z mateřských zemí do západní Evropy v sedmdesátých letech minulého století, na počátku devadesátých let do střední Evropy a v současnosti do východní Evropy, jižní a jihovýchodní Asie.

U nadnárodních společností je patrná akumulace velkého množství kapitálu. Jeho prostřednictvím si zvyšují svůj vliv, který formou lobbismu uplatňují na politiky k prosazení svých zájmů. Vlády samotné nedisponují s tak vysokým kapitálem a stávají se rukojmími nadnárodních společností. Formou různých účelově směřovaných podpor se je snaží udržet ve své ekonomice a znevýhodňují tak domácí společnosti.

1.6.3 Postavení nadnárodních společností

Vliv a moc nadnárodních společností neustále stoupá a souvisí s množstvím finančních prostředků, kterými tyto společnosti disponují. Ze sta největších hospodářských celků je více jak polovina nadnárodních společností a ne států, např. obrat General Motors je větší než hrubý domácí produkt Dánska, hrubý domácí produkt České republiky tvoří třetinu jeho obratu.

Moderní technologie umožnily nadnárodním společnostem ignorovat hranice států a pohybovat se volně po celé planetě, zatímco politické instituce zatím ještě stále zůstávají na úrovni států. Vlády jednotlivých států řeší dilema, jak hájit své vlastní suverénní zájmy, a zároveň podporovat růst svých národních ekonomik, který je spojený se zahraničními investicemi, a napojením těchto ekonomik na světové hospodářství. V porovnání s nadnárodními společnostmi vlády jednotlivých států jsou o krok pozadu, ekonomická globalizace předčila globalizaci politických a občanských sdružení.

Rozhodování nadnárodních společností není demokratické, je spíše otázkou dosažení co největšího možného zisku. Vliv a moc těchto společností je tedy nebezpečný z hlediska společenských zájmů a jen těžko se mu lze bránit.

1.6.4 Výhody a nevýhody vzniku nadnárodních společností z hlediska jednotlivých států

Nadnárodní společnosti vyvíjí ekonomické aktivity na několika národních trzích současně, využívají odlišnosti mezi jednotlivými státy a mají vysokou geografickou flexibilitu. Jsou schopné podle vývoje místních podmínek rychle přesunout své provozy do pro ně výhodnějších lokalit. Vznik a existence nadnárodních společností sebou přináší kladné i negativní vlivy.

Mezi výhody patří nárůst výrobních kapacit, rozšíření počtu pracovních míst, možnost zvýšení příjmů do státního rozpočtu (daně placené společnostmi, daně placené zaměstnanci, odvody na sociálním a zdravotním pojištění), zlepšení obchodní bilance země, aplikace nových moderních technologií a výrobních postupů.

Mezi nevýhody patří přerozdělení skutečné moci mezi nadnárodní společnosti, jejich vliv na rozhodování světových i národních organizací, vysoké náklady na přilákání zahraničních investic na úkor financování národních projektů a znevýhodnění menších domácích investorů, s tím spojená technika lobbingu, zneprůhlednění aktivit nadnárodních společností pro státní

správy i veřejnost, nekontrolované zahraniční přesuny peněz, které mohou ovlivnit stabilitu národních měn, s tím spojené možné daňové uniky.

2 MODELOVÉ PŘÍKLADY SDRUŽENÝCH PODNIKŮ A NASTAVENÍ TRANSFER PRICINGU

Tato kapitola pojednává o daňové optimalizaci, a to konkrétně o způsobu stanovení ceny mezi sdruženými podniky nebo spojenými osobami. V úvodní části je popsán postup, podle kterého se při stanovení převodních cen postupuje. Další část je věnována konkrétnímu případu daňové optimalizace. Je provedena analýza tohoto případu a zjištěny dopady související s daňovou optimalizací.

2.1 Postup pro posouzení správného nastavení transfer pricingu

Pro posouzení správného nastavení převodních cen je důležité dodržet všeobecně akceptovaný postup. Neméně důležité je nashromáždit co nejvíce relevantních informací souvisejících s posuzovaným případem. Výhodou je, když má sdružený podnik již předem vypracovanou dokumentaci k převodním cenám.

2.1.1 Posuzování sdruženosti podniků

Dříve, než se bude hodnotit správné nastavení převodních cen, je nutné zjistit, zda podniky, mezi kterými probíhá transakce lze označit za sdružené. Posuzujeme, zda jsou splněny podmínky, které jsou stanoveny v legislativě EU a v legislativě ČR.

Bližší definice sdružených podniků je uvedena v Pokynu D-332, který vydalo Ministerstvo financí ČR (Ministerstvo financí ČR, 2010a):

Sdružené podniky

K řízeným transakcím, případům užití převodních cen, dochází mezi sdruženými podniky, tedy podniky, které jsou propojeny ekonomicky nebo personálně dle čl. 9 Modelové smlouvy ČR, resp. uzavřené dvoustranné mezinárodní smlouvě, nebo jsou kapitálově nebo jinak spojenými osobami dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

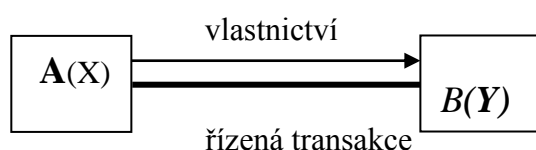
Případy užití převodních cen mohou nastat mezi sdruženými podniky.

Druhy vazeb, které existují mezi sdruženými podniky:

- přímé vlastnictví jedné společnosti;
- přímé vlastnictví více společností;
- kombinace přímého a nepřímého vlastnictví přes jednu společnost;
- kombinace přímého a nepřímého vlastnictví přes více společností;

- kombinace přímého, nepřímého vlastnictví a personálního propojení přes více společností;
- několik úrovní přímého vlastnictví (řetězení);
- personální propojenost společností;
- a jiné.

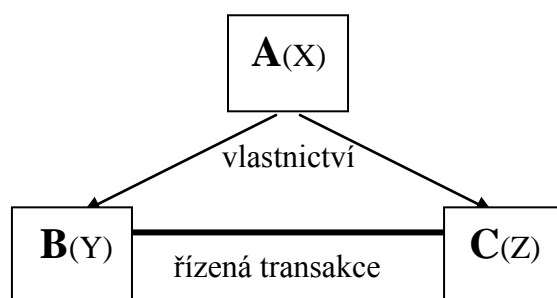
Přímé vlastnictví jedné společnosti – tzn. že společnost A se sídlem ve státě X je vlastníkem více než 25 % podílu na společnosti B se sídlem ve státě Y, pak transakci mezi společnostmi A a společností B můžeme považovat za řízenou (závislou) a společností B můžeme považovat za řízenou (závislou), viz Obrázek 1.



Obrázek 1: Sdružené osoby z hlediska přímého vlastnictví jedné společnosti

Zdroj: vlastní zpracování podle Pokynu D-332

Přímé vlastnictví více společností – tzn. že společnost A se sídlem ve státě X je vlastníkem více než 25 % podílu na společnosti B se sídlem ve státě Y a současně více než 25 % podílu na společnosti C se sídlem ve státě Z, pak za řízené (závislé) transakce můžeme označovat transakce mezi společnostmi A a B, mezi společnostmi A a C a mezi společnostmi B a C), viz Obrázek 2.



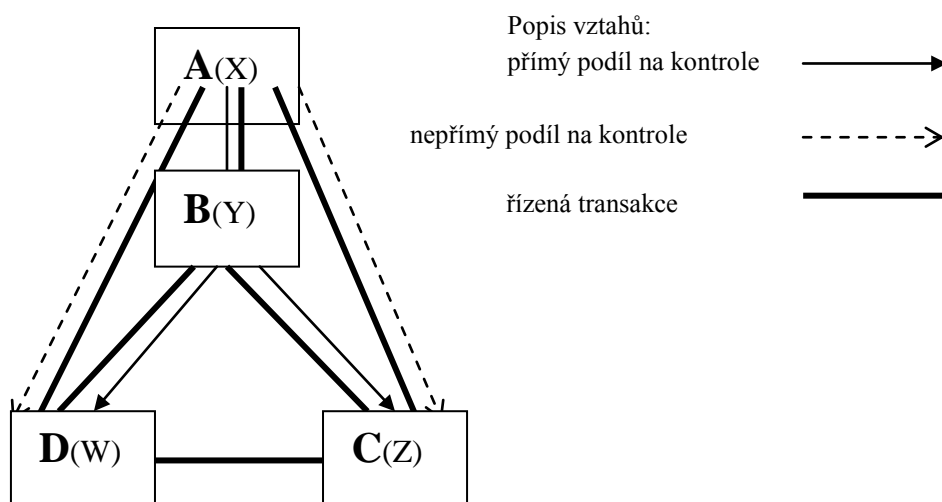
Obrázek 2: Sdružené osoby z hlediska přímého vlastnictví více společností

Zdroj: vlastní zpracování podle Pokynu D-332

Mateřská společnost A může vlastnit i víc než dvě dceřiné společnosti, vždy musí splňovat podmínku vlastnictví více než 25 % podílu na dceřiné společnosti, aby vzájemné transakce mezi jednotlivými společnostmi mohly být považovány za řízené – závislé.

Kombinace přímého a nepřímého vlastnictví přes jednu společnost – tzn. že společnost A se sídlem ve státě X vlastní přímo více než 25 % podíl na společnosti B se sídlem ve státě Y, společnost B vlastní více než 25 % podíl na společnosti C se sídlem ve státě Z a současně vlastní víc jak 25 % podíl na společnosti D se sídlem ve státě W. Společnost A pak nepřímo vlastní společnosti C a D, pokud je splněna podmínka nepřímého vlastnictví více než 25 % podílu. Při určování nepřímého podílu společnosti A na společnosti C se násobí hodnota přímého podílu mezi společnostmi A a B hodnotou přímého podílu mezi společnostmi B a C – výsledná hodnota musí překročit hodnotu 25 % podílu. Stejně je to i při určování nepřímého podílu mezi společnostmi A a D. Pokud jsou tyto podmínky přímého a nepřímého vlastnictví splněny, k řízeným (závislým) transakcím dochází mezi společnostmi:

- z titulu přímého vlastnictví mezi společnostmi B a C, B a D, a mezi C a D;
- z titulu přímého vlastnictví mezi společnostmi A a B;
- z titulu nepřímého vlastnictví mezi společnostmi A a C, A a D, a mezi C a D), viz Obrázek 3.



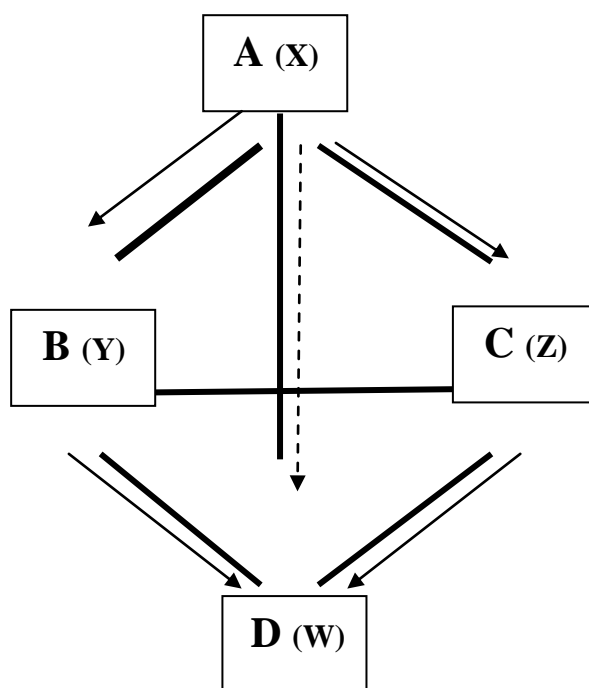
Obrázek 3: Sdružené osoby z hlediska přímého a nepřímého vlastnictví přes jednu společnost

Zdroj: vlastní zpracování podle Pokynu D-332

Kombinace přímého a nepřímého vlastnictví přes více společností – tzn. že společnost A se sídlem ve státě X vlastní přímo více než 25 % podíl na společnosti B se sídlem ve státě

Y, současně společnost A vlastní přímo více než 25 % podíl na společnosti C se sídlem ve státě Z. Společnost A pak nepřímo vlastní společnost D, pokud je splněna podmínka nepřímého vlastnictví více než 25 % podílu. Při určování nepřímého podílu společnosti A na společnosti D se násobí hodnota přímého podílu mezi společnostmi A a B hodnotou přímého podílu mezi společnostmi B a D – výsledná hodnota se sečte s výslednou hodnotou násobku přímého podílu mezi společnostmi A a C a přímého podílu mezi společnostmi C a D – výsledek musí překročit hodnotu 25 % podílu. Pokud jsou tyto podmínky přímého a nepřímého vlastnictví splněny, k řízeným (závislým) transakcím dochází mezi společnostmi:

- z titulu přímého vlastnictví mezi společnostmi A a B, A a C, a mezi B a C;
- z titulu přímého vlastnictví mezi společnostmi B a D, a mezi C a D;
- z titulu nepřímého vlastnictví mezi společnostmi A a D), viz Obrázek 4.



Popis vztahů:

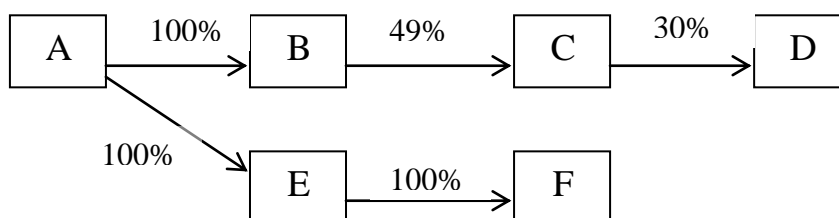
- přímý podíl na kontrole →
- nepřímý podíl na kontrole - - - - ->
- řízená transakce ==

Obrázek 4: Sdružené osoby z hlediska přímého a nepřímého vlastnictví přes více společností

Zdroj: vlastní zpracování podle Pokynu D-332

Kombinace přímého, nepřímého vlastnictví a personálního propojení přes více společností znamená, že i v případě nesplnění podmínky překročení podílu 25 % při nepřímém vlastnictví (podíl společnosti A na společnosti D z minulého příkladu) může být splněna v případě, že vlastník společnosti A je současně jednatelem společnosti D, lze nahradit nepřímé (nebo i přímé) vlastnictví personálním propojením (pravomocí o společnosti rozhodovat, řídit jí). Pak transakce mezi takto spojenými osobami můžeme označit jako řízené (závislé).

Několik úrovní přímého vlastnictví (řetězení) a určení podílů nepřímého vlastnictví nastává v případě, že existují společnosti A, B, C, D, E a F, každá ze společností má podíl na kapitálu další společnosti podle Obrázku 5.

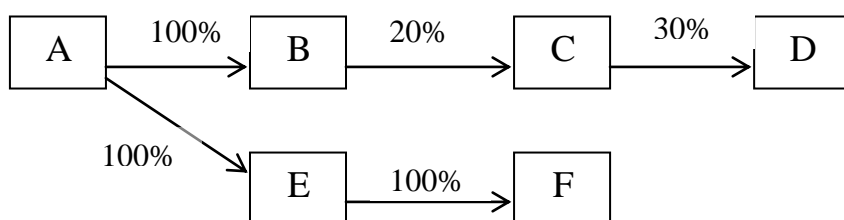


Obrázek 5: Sdružené osoby z hlediska několika úrovní přímého vlastnictví (řetězení) 1.

Zdroj: vlastní zpracování podle Pokyny D-332

Protože mezi jednotlivými společnostmi je vždy alespoň 25 % podíl na kapitálu druhé společnosti, pak všechny uvedené společnosti lze považovat za vzájemně kapitálově spojené osoby. Např. společnosti B a D jsou vzájemně nepřímo kapitálově spojenými, protože podíl společnosti B na společnosti C činí více než 25% a podíl společnosti C na kapitálu společnosti D je také větší než 25%. Podmínka držení alespoň 25% podílu musí být vždy mezi bezprostředně navazujícími články (společnostmi) ve skupině podniků dodržena. Mezi všemi těmito společnostmi mohou tedy probíhat řízené (závislé) transakce.

Trochu jiná situace by nastala v případě trochu jiných podílů na kapitálu další společnosti podle tohoto upraveného grafu (změna podílu společnosti B na kapitálu společnosti C), viz. Obrázek 6.



Obrázek 6: Sdružené osoby z hlediska několika úrovní přímého vlastnictví (řetězení) 2.

Zdroj: vlastní zpracování podle Pokynu D-332

V tomto případě lze považovat za vzájemně kapitálově spojené osoby společnosti A, B, E a F, a dále jsou kapitálově vzájemně spojenými společnostmi C a D. Tím, že podíl společnosti B na společnosti C je nižší než 25%, vznikají zde dvě na sobě nezávislé skupiny spojených osob (sdružených podniků), a to skupina podniků A, B, E a F a dále skupina podniků C a D. Řízené transakce pak mohou probíhat pouze ve vztazích uvnitř těchto skupin.

Personální propojenost společností znamená např. když existuje společnost A, s.r.o., ve které je jednatelem pan C, který je zároveň členem představenstva společnosti B, a.s. Obě společnosti jsou považovány za jinak spojené osoby, protože jedna osoba se podílí na kontrole nebo vedení obou společností. Mezi společnostmi A a B pak mohou probíhat řízené (závislé) transakce.

Jedná se o velmi zjednodušené případy vztahů mezi sdruženými podniky, v praxi může nastat mnohem více možností a kombinací různých vztahů, včetně různých forem ovládnání dceřiných společností.

2.1.2 Určování transakcí mezi sdruženými podniky

Pokud již bylo ověřeno, že se jedná o sdružené podniky, je třeba zjistit, zda mezi těmito podniky dochází k vzájemným transakcím za zboží, nehmotný majetek nebo služby. O probíhající transakci jsou zjišťovány následující informace:

- popis řízené transakce – prodej výrobků, meziproductů, služeb, licenčních poplatků apod.;
- charakteristika řízené transakce – jaké jsou její specifika, čím se odlišuje, jak se to projevuje na ceně;
- rozsah transakce – v jaké míře transakce probíhá, existují i transakce s nezávislými odběrateli;

- výše zisku v transakci – za jakých okolností je nastavena, s jakou mírou rizika je spojena;
- srovnatelný výrobek – zda existuje na trhu a lze zjistit jeho cenu;
- činnost podniku ve skupině – jeho ekonomická role a prováděné transakce (interní i externí);
- smluvní podmínky, ekonomické podmínky, podnikatelská strategie;
- využívání nehmotného majetku – know-how, značky, patenty, placení licencí, přijímání plateb za licence, sublicenční dohody.

Po zjištění komplexních informací o zkoumané transakci a vykonávaných funkcích sdruženého podniku je třeba provést srovnávací analýzu. Součástí srovnávací analýzy je provedení analýzy produktů, analýzy funkcí, které vykonává sdružený podnik a analýzy rizik, které tento podnik nese:

- analýza produktů zkoumá vlastnosti produktu vyráběného sdruženým podnikem a skupinou sdružených podniků;
- funkční analýza zkoumá jednotlivé funkce, které vykonává sdružený podnik a funkce jednotlivých podniků v rámci skupiny sdružených podniků;
- analýza rizik zkoumá rizika, která nese sdružený podnik a ostatní podniky ve skupině, které se na dané transakci podílejí.

Na základě provedení těchto analýz je třeba zvolit vhodnou metodu pro stanovení převodní ceny. Volba metody je pro stanovení převodních cen klíčová. Každá metoda má svoje specifika a lze ji použít jen za určitých podmínek. Blíže jsou tyto metody i vhodnost jejich použití popsány v Směrnici o převodních cenách. Na základě této Směrnice vydalo Ministerstvo financí ČR Pokyn D-332, ve kterém nastínilo základní problematiku převodních cen.

Metody stanovení převodních cen

Směrnice o převodních cenách doporučuje užití 5 základních metod pro zjištění převodních cen, případně kombinace těchto metod.

Doporučené metody se dělí do dvou základních skupin:

- tradiční transakční metody;
- ziskové transakční metody.

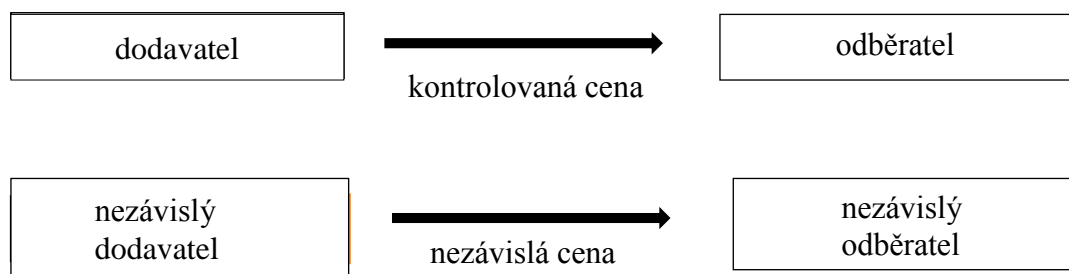
Tradiční transakční metody vycházejí z porovnání nezávislých cen nebo hrubých rozpětí a cenami v řízených transakcích. Pro jejich stanovení je nutná znalost ceny, případně hrubého

obchodního rozpětí a vlivů, které mohou mít dopad na výši ceny nebo přírážky. Mezi tyto metody patří:

a) Metoda nezávislé srovnatelné ceny (Comparable uncontrolled price method–CUP)

Tato metoda porovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností - je nejjednodušší z hlediska použitelnosti, ale vyžaduje velkou míru srovnatelnosti, nejlépe, když existuje plně srovnatelný výrobek. Kontrolovaná cena (cena sjednaná mezi spojenými osobami) se porovnává s cenou nezávislou (cenou sjednanou mezi nezávislými osobami) viz Obrázek 7. Při použití této metody je nutné zjistit, zda převodní cena, která byla použita mezi sdruženými podniky je shodná s cenou použitou mezi nezávislými podniky v případě srovnatelného produktu a za srovnatelných podmínek.

kontrolovaná cena = nezávislá cena



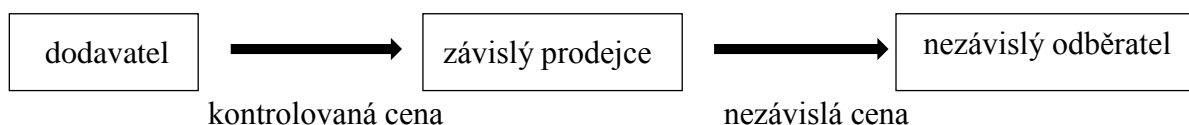
Obrázek 7: Aplikace metody nezávislé srovnatelné ceny (CUP)

Zdroj: vlastní zpracování podle Směrnice o převodních cenách

b) Metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price Method – RPM)

Tato metoda vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku (dodavatele) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli), tato cena je pak snížena o hrubé rozpětí (hrubou přírážku, marži) závislého prodejce, viz Obrázek 8. Lze ji použít tam, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu, např. distributor. Při použití této metody je nutné zjistit, zda je rozpětí, které se odečítá od konečné prodejní ceny realizované distributorem shodné s hrubým rozpětím, dosaženým nezávislými distributory v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí.

kontrolovaná cen = nezávislá cena - přírážka závislého prodejce



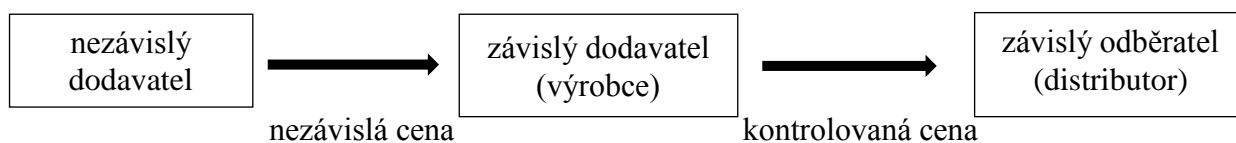
Obrázek 8: Aplikace metody ceny při opětovném prodeji (RPM)

Zdroj: vlastní zpracování podle Směrnice o převodních cenách

c) Metoda nákladů a přírážky (Cost plus method – cost+)

Tato metoda vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci. K těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele, viz Obrázek 9. Lze ji použít tam, kde závislý dodavatel (výrobce) podstatně nepřispívá k hodnotě prodáváného zboží, např. při prodeji polotovarů, při uzavírání dohod o nákupu, o subdodávkách apod. Při použití této metody zjistíme, zda je hrubá zisková přírážka, která se připočítává k výrobním nákladům výrobce, shodná s hrubou ziskovou přírážkou u nezávislého výrobce v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí.

kontrolovaná (převodní) cena = nezávislá cena + přírážka závislého dodavatele



Obrázek 9: Aplikace metody nákladů a přírážky (cost+)

Zdroj: vlastní zpracování podle Směrnice o převodních cenách

Ziskové transakční metody zkoumají zisky, které plynou z transakcí mezi sdruženými podniky. Patří mezi ně:

a) Metoda rozdělení zisku (Profit split Metod)

Používá se tam, kde jsou jednotlivé transakce natolik provázané, že nemohou být posouzeny odděleně. Vychází ze zisku sdružených podniků z řízené transakce, který je pak na základě analýzy zásluh rozdělen mezi sdružené podniky, které se na řízené transakci podílejí. Celkový zisk z řízené transakce je rozdělen na základě toho, jak který sdružený podnik k vytvoření tohoto zisku přispěl. K ověření správnosti rozdělení zisku je třeba nalézt podniky s funkcemi srovnatelnými se sdruženými podniky. Míru ziskovosti zjištěnou u srovnatelných nezávislých podniků porovnáváme s mírou ziskovosti, kterou by měl dosáhnout sdružený podnik. Při použití této metody je zisk rozdělen na základě poměrného vkladu všech členů

této skupiny podniků do řízené transakce, např. na základě poměru nákladů na vývoj, na základě míry rizika spojeného s prodejem apod.

b) Transakční metoda čistého rozpětí (Transactional net margin method – TNMM)

Tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu, porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí (např. ziskovost, rentabilitu k prodeji, apod.). Při použití této metody je nutné zjistit, zda toto čisté rozpětí je shodné s čistým rozpětím, kterého by dosáhl nezávislý distributor v případě srovnatelných podmínek u obou transakcí. (OECD, 2010)

Výběr příslušné metody závisí na provedené analýze a nelze striktně určit, kdy se která metoda použije. Vhodnost použití jednotlivé metody je nutné posoudit v souvislosti se získáváním informací o srovnatelných transakcích a nutnosti jejich úpravy pro účely zjištění správné převodní ceny. Doporučuje se postupovat od nejjednodušší metody (metoda nezávislé srovnatelné ceny) k nejsložitější metodě (transakční metoda čistého rozpětí), a to v tomto pořadí:

- metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP);
- metoda ceny při opětovném prodeji (RPM) nebo metoda nákladů a přírážky (COST+);
- metoda rozdělení zisku (PROFIT SPLIT);
- transakční metoda čistého rozpětí (TNMM).

Vzhledem k jednoduchosti se upřednostňovalo použití tradičních transakčních metod. Revizí Kapitol I – III Směrnice o převodních cenách bylo postaveno použití všech metod na stejnou úroveň. Přestalo platit, že ziskovou metodu lze použít teprve při nedostatku informací pro volbu tradiční metody.

2.1.3 Komparace nezávislé ceny s převodní cenou

Pro porovnání je třeba najít **nezávislou srovnatelnou transakci sjednanou za stejných nebo obdobných podmínek**. Toto porovnání nelze provést pouze s jednou nezávislou transakcí. Je potřeba nalézt co největší počet srovnatelných nezávislých transakcí, aby byla zjištěna nezávislá srovnatelná cena co nejpřesněji.

Z provedených analýz vyplyne, jakou transakci je potřeba nalézt. Zda je potřeba nalézt ceny za srovnatelné výrobky, zda je potřeba zjistit marži nebo obchodní přírážku, zda je potřeba zjistit dosahovanou ziskovost společností, nebo výši úroků. K hledání nezávislé srovnatelné transakce lze využít veškerých dostupných informací. Tyto informace lze získat z

webových stránek daných společností, z obchodních rejstříků apod. Pro vyhledávání srovnatelných společností existují i určité databáze, které v sobě zahrnují důležité informace o značném množství společností. Mezi takové databáze patří např. Amadeus, D&B databáze nebo Bizquard.

Jedná se většinou o databáze soukromých společností a přístupy do těchto databází jsou placené. Obsahují však velmi cenné informace, na základě kterých se provádí srovnávací analýzy. Na základě zadaných kritérií např. o obratu, předmětu činnosti, nezávislosti, době podnikání, lze vybrat odpovídající společnosti pro vyhotovení srovnávací analýzy.

Zjištěný výběr je však nutno prověřit, zda uváděné údaje odpovídají skutečnosti a zda se tedy jedná o srovnatelnou společnost. Po vyloučení společností, které nespĺňují hledané kritéria, v konečném výběru zůstanou informace o společnostech, které jsou srovnatelné s posuzovaným sdruženým podnikem.

Při zjišťování správné výše převodních cen nelze pracovat s určitým konkrétním číslem, ale vždy s cenovým rozpětím, ve kterém by se daná cena za řízenou transakci měla pohybovat. Toto rozpětí vychází ze vzorku srovnatelných nezávislých transakcí, získaných provedením srovnávací analýzy. Pro snadnou porovnatelnost jsou jednotlivé údaje o nezávislých transakcích analyzovány statistickou metodou normálního rozpětí, jejímž výsledkem je mezikvartilové rozpětí, které je definováno jako rozpětí mezi 25% a 75% percentilem.

Kvartily představují tři hodnoty proměnné, které rozdělují neklesající řadu hodnot proměnné na čtyři stejně četné části. První dolní kvartil je 25 % kvantil (odděluje čtvrtinu statistických jednotek s nejnižší hodnotou proměnné x od tří čtvrtin jednotek s vyšší, popř. stejnou hodnotou proměnné x). Prostřední kvartil = medián, třetí kvartil je 75% kvantil.

Rozpětí mezi 25 % a 75 % percentilem představuje hodnoty, které vykazuje 50% členů srovnávaného vzorku a je považováno za rozpětí indikující interval obvyklé ceny či zisku na trhu. Ze získaného vzorku jsou tak vyloučeny extrémní hodnoty, které by mohly stanovení převodní ceny zkreslit.

Následuje porovnání převodní ceny se mezikvartilovým rozpětím sestaveným ze zjištěných nezávislých cen. Výsledkem může být zjištění, že převodní cena se pohybuje mezi 25% a 75% percentilem, je v mezikvartilovém rozpětí, a lze tuto cenu považovat za obvyklou. Způsob stanovení ceny tedy odpovídá principu tržního odstupu. Převodní cena je nastavena tak, jak by ji nastavily i nezávislé společnosti. V případě, že se převodní cena nachází pod

25% percentilem, nebo nad 75% percentilem, je buď nastavena příliš nízko, nebo naopak příliš vysoko a neodpovídá principu tržního odstupu.

Pokud se jedná o převodní cenu za prodané výrobky, nehmotný majetek nebo služby neměla by být tato cena nastavena pod spodní hranici mezikvartilového rozpětí, aby mohla být označena za cenu odpovídající principu tržního odstupu.

V případě nakoupeného materiálu, nehmotného majetku nebo služeb by převodní cena neměla být nastavena nad horní hranici mezikvartilového rozpětí, aby mohla být označena za cenu odpovídající principu tržního odstupu. Pokud převodní cena neodpovídá principu tržního odstupu, vzniklý rozdíl neoprávněně snižuje základ daně a daň. Nesprávně stanovený základ daně a následně vyčíslená výše daně neoprávněně zkracuje příjmy státního rozpočtu a správce daně je oprávněn daň doměřit.

3 DAŇOVÁ OPTIMALIZACE – PŘÍPADOVÁ STUDIE

Tato kapitola pojednává o daňové optimalizaci, a to konkrétně o způsobu stanovení ceny mezi spojenými osobami a analyzuje dopady, které se špatným nastavením cen souvisí.

Problematika stanovení převodních cen je složitá z hlediska zúčastněných subjektů, stejně tak správce daně. Ze strany zahraničních vlastníků tuzemských společností je patrný tlak na převod co největší části zisku na mateřskou společnost, často s využitím účelově založené dceřiné společnosti v jurisdikci s nižším daňovým zatížením nebo v daňovém ráji. Převod zisku se provádí právě prostřednictvím cen za výrobky, služby či jiné poplatky. Metodika OECD považuje za daňové ráje země, které splňují následující tři hlavní kritéria:

- nulové nebo minimální sazby daní;
- ochrana osobních finančních informací;
- nedostatek transparentnosti.

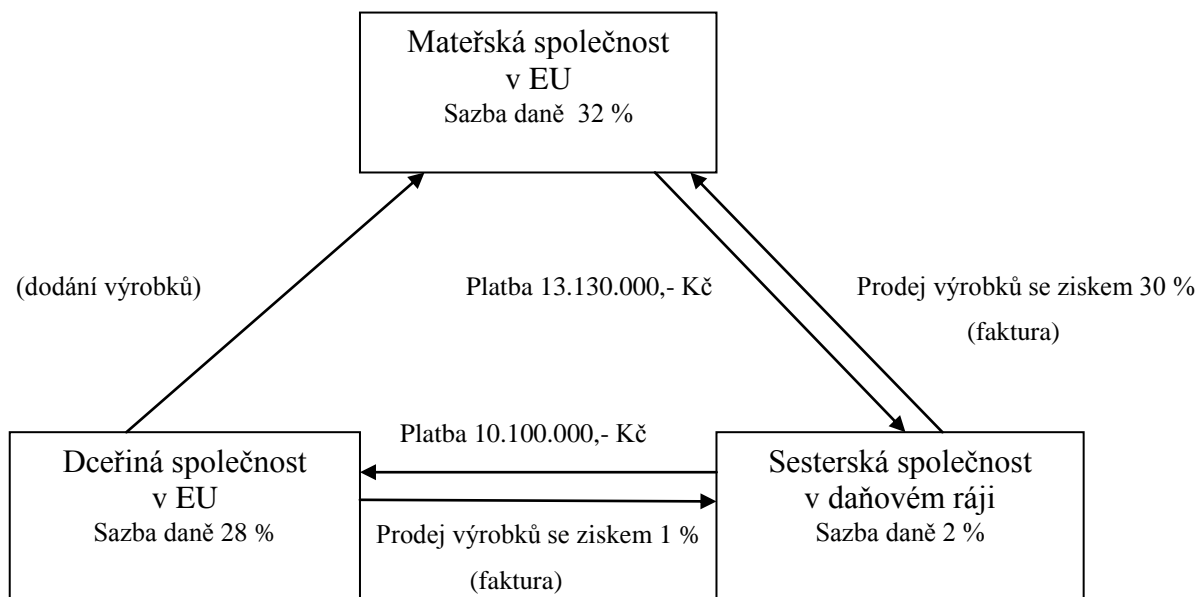
Podle definici OECD patří mezi daňové ráje 38 zemí světa. Na „černé“ listině zemí jsou i tři evropské země: Lichtenštejnsko, Monako a Andorra. Výhodou založení společnosti v daňovém ráji nebo přesunutí sídla společnosti do daňového ráje je především významná daňová úspora, zajištění ochrany investorů nebo zachování jejich anonymity. V praxi sice mají společnosti sídlo v daňových rájích, ale jejich skutečná ekonomická aktivita je provozována v jiné zemi.

3.1 Modelová situace daňové optimalizace s využitím společnosti v daňovém ráji

V této subkapitole je popsána modelová situace, která je v praxi velice častá.

3.1.1 Popis transakce

Dceřiná společnost v EU fakturuje výrobky sesterské společnosti v daňovém ráji s minimálním ziskem. Sesterská společnost v daňovém ráji má většinou sídlo mimo EU. Výrobky však této společnosti dodány nejsou. Ve skutečnosti jsou výrobky dodány přímo mateřské společnosti v EU. Dceřiná a mateřská společnost sídlí v různých státech EU. Sesterská společnost v daňovém ráji fakturuje výrobky mateřské společnosti v EU s maximálním ziskem, viz Obrázek 10.



Obrázek 10: Modelová situace daňové optimalizace s využitím společnosti v daňovém ráji

Zdroj: vlastní zpracování modelové situace

3.1.2 Daňový dopad posuzované transakce

Při prodeji výrobků mateřské společnosti s využitím sesterské společnosti, mající sídlo v daňovém ráji, bude odvedená daň činit:

- dceřiná společnost v EU zaplatí 28 % ze zisku 100.000,- Kč, tedy 28.000,- Kč;
- sesterská společnost v daňovém ráji zaplatí 2 % ze zisku 3.030.000,- Kč, tedy 60.600,- Kč.

Celkem na dani odvedou dceřiná a sesterská společnost 88.600,- Kč.

V případě, že by dceřiná společnost v EU prodávala výrobky mateřské společnosti v jiném státě EU přímo, odvedená daň by činila zaplatí 28 % ze zisku 3.130.000,- Kč, tedy 876.400,- Kč.

Daňová úspora při využití sesterské společnosti v daňovém ráji činí **787.800,- Kč**. Je to hodnota daně, která měla být odvedena dceřinou společností v EU, protože tato společnost zisk vytvořila, a proto ho měla i zdanit. Sesterská společnost v daňovém ráji se na vytvoření zisku nijak nepodílela, transakce přes tuto společnost proběhla pouze fiktivně za účelem daňové optimalizace.

Jak lze pozorovat na tomto modelovém příkladu, daňová optimalizace (resp. daňové úniky) ve státech zdroje zisku mohou dosahovat značných částek a negativně tak ovlivňovat příjmovou stránku státního rozpočtu. Z těchto důvodů je třeba takové daňové zneužití odkrývat a postihovat. Proto je v poslední době kladen takový důraz na povinnost daňových rájů poskytovat ostatním státům informace pro daňové účely.

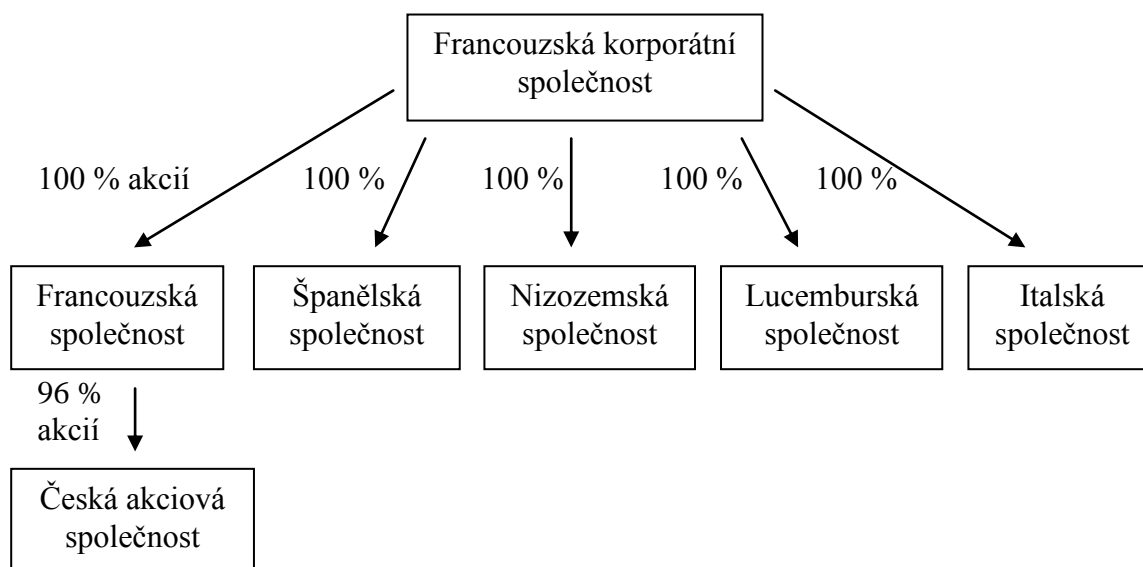
Vzorový případ je velice zjednodušený pro pochopení dané problematiky. Ve skutečnosti však nastávají mnohem složitější vazby a k jejich odkrytí je potřeba zjistit velké množství informací a zajistit jejich výměnu mezi daňovými správami zainteresovaných států, aby došlo k odhalení daňového úniku.

3.2 Případ z praxe – případová studie na srovnatelný výrobek

Toto je z hlediska vztahů reálný příklad řešený v praxi, ale nejsou zde uvedeny konkrétní jména společností a země, mezi kterými k transakci došlo, jsou pozměněny z důvodu utajení.

3.2.1 Popis struktury společnosti

Česká akciová společnost má majoritního vlastníka akcií francouzskou akciovou společností, která vlastní cca 96 % akcií. 100 % akcií francouzské akciové společnosti vlastní jiná francouzská korporátní společnost, která ze 100 % vlastní další společnosti ve Španělsku, Nizozemí, Lucembursku a Itálii, viz Obrázek 11) Kromě francouzské korporátní společnosti všechny ostatní společnosti vyrábí obdobné výrobky, které se liší pouze svou vybaveností podle náročnosti klientely, pro kterou jsou určeny.



Obrázek 11: Případová studie – popis vlastnické struktury

Zdroj: vlastní zpracování interních zdrojů Specializovaného finančního úřadu

Z obrázku 11 je zřejmé, že byly splněny podmínky uvedené v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, zároveň i článek 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a Francií. Česká akciová společnost a francouzská akciová společnost jsou sdruženými podniky. Všechny společnosti na obrázku jsou skupinou nadnárodních společností a jsou všechny navzájem spojené (jsou přímo nebo nepřímo ovládány stejnou ovládající osobou).

3.2.2 Definice transakce

Česká dceřiná společnost přibližně polovinu svých výrobků dodává svým zákazníkům v rámci Evropy a druhou polovinu dodává mateřské společnosti do Francie, která je dále dodává svým zákazníkům nebo zprostředkovatelům (česká dceřiná společnost na francouzský trh své výrobky nedodává).

Výrobek určený na francouzský trh je vylepšenou, luxusnější verzí výrobku, který dodává česká dceřiná společnost v rámci Evropy přímo svým zákazníkům. Materiál, použitý na luxusnější výrobek, včetně ostatních výrobních nákladů je mnohem dražší, než který se používá na výrobek pro ostatní odběratele. Prodejní cena luxusnějšího výrobku, dodávaného mateřské společnosti, je však výrazně levnější, než prodejní cena výrobku pro ostatní zákazníky.

Česká dceřiná společnost prodává výrobky svým zákazníkům s obchodní přírážkou ve výši cca 30 %, zatímco luxusnější výrobek prodává mateřské společnosti s obchodní přírážkou ve výši cca 10 %.

Oba výrobky jsou srovnatelné, na luxusnější je použit kvalitnější a dražší materiál, srovnatelné jsou i trhy na kterých jsou oba výrobky dodávány, rozdíl je pouze v tom, že do Francie nedodává česká dceřiná společnost svoje výrobky konečnému zákazníkovi, ale své mateřské společnosti, která je prodává dál konečným zákazníkům.

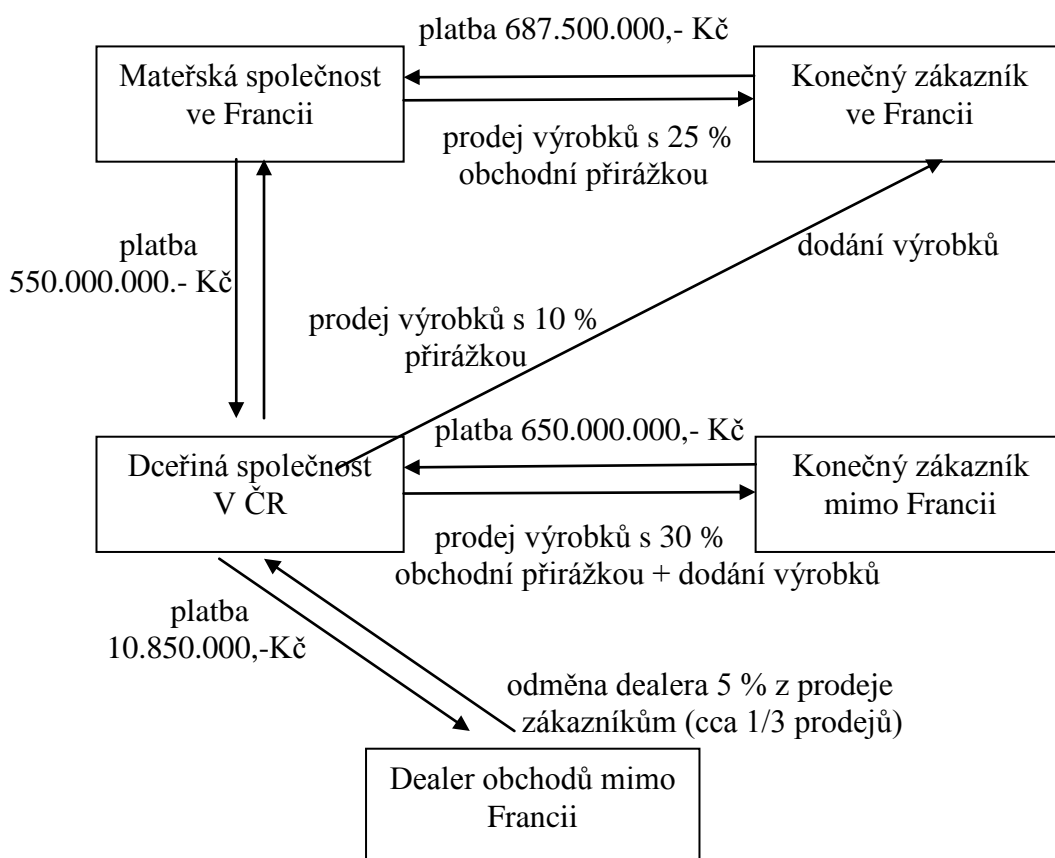
Pokud porovnáme ceny, za kterou česká dceřiná společnost dodává svoje výrobky mateřské společnosti, s cenami, za které tato společnost bez jakékoliv úpravy prodává tyto výrobky svým zákazníkům, zjistíme, že mateřská společnost původní cenu navýšila o cca 25 % obchodní přírážku.

Pokud porovnáme rizika a náklady, které jednotlivé společnosti v dané transakci nesou, je zřejmé, že převážnou část nese česká dceřiná společnost. Patří mezi ně výzkum a vývoj, vlastnictví výrobních technologií, skladování a logistika, reklamace a jiné. Mateřská společnost nese pouze náklady na administrativu spojenou s jednáním s konečnými zákazníky

a předáním objednávky české dceřiné společnosti. Zbytek zajišťuje česká dceřiná společnost, která zajistí dodání výrobků konečným zákazníkům mateřské společnosti. Mateřská společnost vlastně plní funkci zprostředkovatele prodeje výrobků.

Prostřednictvím zprostředkovatelů prodává česká dceřiná společnost svoje výrobky i v ostatních částech Evropy a jedná se o cca třetinu této produkce. Rozdíl je v tom, že tito zprostředkovatelé pouze seženou zákazníka, ale faktura za tento výrobek je vystavená českou dceřinou společností přímo na konečného odběratele. Zprostředkovateli, který sehnal zákazníka, česká dceřiná společnost výrobek nefakturuje. Zprostředkovateli náleží odměna ve výši 5 % z hodnoty výrobků na faktuře konečnému zákazníkovi.

Rozdíl mezi tímto zprostředkovatelem a mateřskou společností je pouze v oblasti fakturace – česká dceřiná společnost výrobky mateřské společnosti fakturuje a ta je následně přefakturuje konečným zákazníkům. Jinak je princip prodeje výrobků stejný. Pokud je porovnávána výše odměny zprostředkovatelů české dceřiné společnosti a výši obchodní přírážky, kterou si k výrobkům připočítává mateřská společnost za obdobné služby, odměna mateřské společnosti několikanásobně převyšuje odměnu zprostředkovatelů.



Obrázek 12: Případová studie – popis vzájemných transakcí

Zdroj: vlastní zpracování interních zdrojů Specializovaného finančního úřadu

Po zhodnocení všech získaných informací je zřejmé, že cena za prodej výrobků mateřské společnosti nebyla nastavena na základě principu tržního odstupu. Správce daně stanovil výši nezávislé převodní ceny, ve které zohlednil náklady, které mohly vzniknout mateřské společnosti v souvislosti s administrativou potřebnou na fakturaci konečným zákazníkům. Tyto náklady ostatní zprostředkovatelé nemuseli nést. Zohledněním nákladů na administrativu správce daně odstranil rozdíly, které bránily považovat obě situace za srovnatelné.

Mateřská společnost ve Francii vykonává funkci zprostředkovatele. Česká dceřiná společnost vyplácí svým zprostředkovatelům za prodej výrobků mimo Francii odměnu ve výši 5 % z hodnoty prodaného zboží. Mezi českou dceřinou společností a jejími zprostředkovateli neexistuje žádné propojení a jsou tedy společnostmi nezávislými. Odměna ve výši 5 % z hodnoty prodaného zboží je tudíž stanovena na základě principu tržního odstupu. Odměna mateřské společnosti ve Francii by měla být nastavena ve stejné výši, tj. 5 % z hodnoty prodaného zboží ve výši 687.500.000,- Kč, tj. 34.375.000,- Kč.

Současně musí být zohledněna administrativní činnost, kterou zprostředkovatelé prodávající výrobky mimo Francii nevykonávají. Tato administrativní činnost byla správcem daně oceněna ve výši 5.000.000,- Kč. Správce daně při její stanovení vycházel z údajů o cenách těchto prací ve Francii.

Celková odměna mateřské společnosti ve Francii měla činit 39.375.000,- Kč (34.275.000,- Kč + 5.000.000,- Kč). Ve skutečnosti tato odměna činila 137.500.000,- Kč. O zjištěný rozdíl ve výši **98.125.000,-Kč** (137.000.000,- Kč – 39.375.000,- Kč) upravil správce daně základ daně z příjmů právnických osob české dceřiné společnosti.

Správce daně pro stanovení převodní ceny zvolil ziskovou metodu – transakční metodu čistého rozpětí, ukazatelem v tomto případě byla odměna stanovená podílem na prodaných výrobcích (tržbách). Následně musel provést úpravu rozdílu (administrativní činnosti), aby byly podmínky mezi dealery a mateřskou společností ve Francii plně srovnatelné.

3.2.3 Makroekonomické dopady transakce

Pokud provedeme analýzu této situace i z globálního hlediska, tak zjistíme, že se v tomto případě jednalo o přesun zisku z jurisdikce s nižší daňovou zátěží do jurisdikce s vyšším daňovým zatížením. Sazba daně z příjmů právnických osob v době uskutečnění převodu zisku činila v České republice 29 %. Oproti tomu ve Francii se v té době uplatňovala sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 33,33 %. Pro velké společnosti, jejichž obrat překročil

7.630.000,- EUR ročně, se uplatňovala ještě tzv. sociální přírážka ve výši 3,3 % z částky daně překračující 763 000 EUR. V důsledku toho byla efektivní daňová sazba z této části příjmů ve výši 34,43 %. Porovnáním sazeb daně mezi oběma státy je česká sazba výrazně nižší a skupině sdružených podniků by nepřineslo užitek, nebo spíše úsporu, přenášet část zisku do Francie, kde je daňové zatížení vyšší.

Musela tedy existovat i jiná skutečnost, proč k převodu zisku došlo. Tou skutečností byla vykazovaná ztráta z činnosti mateřské společnosti. Tato společnost dokonce vykazovala zápornou provozní marži z výroby vlastních výrobků, kterou jí z převážné většiny kryl zisk při prodeji výrobků české společnosti konečným zákazníkům ve Francii. Převod zisku mateřské společnosti kryl její ztrátu a umožňoval jí vůbec existovat. Bez této dotace by společnost nebyla schopná dlouhodobě existovat a pravděpodobně by zkrachovala.

V konečném důsledku z převedeného zisku nebyla odvedena žádná daň a došlo k daňovému úniku s využitím ztrátové společnosti v rámci skupiny nadnárodních podniků. Pokud by byl dodržen princip tržního odstupu, byla by tato část zisku zdaněna v České republice a teprve poté mohla být formou dividendy převedena majoritnímu vlastníku akcií - francouzské mateřské společnosti. Místo toho byla část zisku převedena na mateřskou společnost skrytě formou špatně nastavené převodní ceny ještě před zdaněním.

4 OPATŘENÍ PROTI DAŇOVÉ OPTIMALIZACI

Tato kapitola vychází z poznatků uvedených v předchozích kapitolách, zejména v analýze případových studií. Autorka v nich navrhuje opatření, která by měla být aplikována v rámci legislativní úpravy převodních cen a v rámci procesních postupů finančních úřadů, za účelem minimalizace daňové optimalizace prostřednictvím transfer pricingu.

Doporučení jsou dávana vzhledem k praktickému řešení uvedenému v bakalářské práci a vzhledem k zavedené legislativě v ostatních zemích EU. Opatření, zavedená v ostatních státech EU, jsou komparována s opatřeními zavedenými v ČR. Z toho jsou vyvozeny závěry pro bakalářskou práci.

Význam převodních cen mezi spojenými osobami v posledních letech roste. V době ekonomické krize každý stát pečlivě hlídá svoje příjmy a redukuje svoje výdaje, takže právě nadnárodní podniky a jejich způsob nastavení cen za vzájemné transakce jsou často podrobovány kontrole ze strany správců daně ve snaze zabránit daňovým únikům.

V převážné většině případů se převodní ceny týkají velkých společností s několikasetmilionovými až miliardovými obraty a špatné nastavení převodních cen může způsobit zkrácení daně v řádech miliónů. V mnoha státech je daňový únik stíhán trestními sankcemi. Mezi tyto státy patří i ČR. Neodvedení nebo zkrácení daně je trestným činem, za který hrozí podle závažnosti trest odnětí svobody od šesti měsíců do osmi let (§ 147 a 148 trestního zákoníku).

Řešení problematiky převodních cen je záležitostí náročnou na čas, odborné znalosti, finance a v neposlední řadě i na pracnost. Proto by této problematice měla být věnována náležitá pozornost jak ze strany jednotlivých států, jejich daňových správ, aby se nejen zamezovalo, ale i předcházelo daňovým únikům prostřednictvím převodních cen, tak i ze strany nadnárodních společností, aby předcházely vleklým a finančně náročným sporům s možným velkým zvýšením daňové povinnosti a uloženým sankcím, nebo i tvrdším postihům.

Mnoho států EU i mimo ni se rozhodlo zavést pravidla ve svých daňových zákonech, která budou chránit jejich veřejné rozpočty před škodlivými praktikami některých společností, uskutečňovaných přes daňové ráje a negativně ovlivňujících základ daně z příjmů těchto společností. (Příloha D) Samostatnou kapitolu tvoří pravidla o převodních cenách (viz výše). Mimo tohoto pravidlo existují i další opatření proti zneužívání daňových systémů. Tyto opatření lze rozdělit na obecná pravidla a specifická pravidla.

4.1 Obecná pravidla proti zneužívání daňových systémů

Celkem dvacet států EU aplikovalo do svých daňových zákonů obecná pravidla proti zneužívání daňových systémů. Tato pravidla by měla zabránit vzniku fiktivních transakcí, kterými dochází k umělému snížení daňové povinnosti a následnému nelegálnímu daňovému úniku. Některé státy aplikovaly toto opatření do daňového zákona přímo, tedy že transakce mezi spojenými společnostmi by měly mít ekonomickou podstatu a obchodní účel. Jiné státy (včetně ČR) aplikovaly nepřímo do svého daňového zákona určité opatření o uplatňování daňově uznatelných nákladů, které slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ze kterých vyplývá upřednostnění obsahu nad formou. V případě, že státy neaplikovaly ve svých daňových zákonech obecná pravidla proti zneužití daňových systémů, neznamená to, že se proti tomuto zneužití nemohou bránit. Například Velká Británie a Dánsko má rozsáhlou judikaturu ohledně této problematiky, podle které mohou postupovat a řídit se jí v případech fiktivních transakcí. Mimo judikatury lze v těchto případech využít i ustanovení mezinárodních dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, ve kterých mohou být tato pravidla zakotvena.

ČR toto pravidlo aplikovala do daňového zákona nepřímo přes daňově uznatelné a neuznatelné náklady, kdy je třeba posoudit skutečný obsah úkonu a neakceptovat formální akt. Toto pravidlo se aplikuje na veškeré transakce, nejen na transakce mezi spojenými osobami.

4.2 Specifická pravidla proti zneužívání daňových systémů

Mezi specifická pravidla patří pravidla o ovládaných zahraničních společnostech (CFC pravidla), pravidla proti daňovým rájům a pravidla nízké kapitalizace.

4.2.1 Pravidla o ovládaných zahraničních společnostech (CFC pravidla – controlled foreign corporation rules)

Podle těchto pravidel jsou ovládané společnosti, se sídlem v daňových rájích nebo v daňově výhodných jurisdikcích, považovány za samostatné zahraniční subjekty a tím nepřímo podléhají domácímu zdanění. Pokud nejsou osvobozeny, jsou zdaňovány všechny příjmy těchto ovládaných společností, v případě, že ovládající osoba (rezident daného státu) zřídil v daňově výhodné jurisdikci společnost, která ve skutečnosti nevykonává ekonomickou činnost, a transakce mezi těmito společnostmi jsou vykonstruované s cílem získat daňovou výhodu. Zisky zahraniční ovládané osoby jsou pak zahrnuty do základu daně ovládající společnosti (rezidenta daného státu) a zdaněny jako její vlastní zisky.

Celkem toto pravidlo zavedlo dvanáct zemí EU, většinou státy, které mají vyšší sazbu daně z příjmů právnických osob. Bývá aplikováno na daňové rezidenty fyzické nebo právnické osoby, které vlastní podstatný podíl na zahraniční společnosti umístěné v daňovém ráji, a to buď přímo, nebo nepřímo prostřednictvím jiné společnosti. Některé státy aplikují pravidlo o ovládaných zahraničních společnostech pouze na fyzické osoby (Estonsko), jiné pouze na právnické osoby (Maďarsko, Velká Británie) a ostatní na fyzické i právnické osoby.

Každý stát má stanoveny své specifické podmínky, při jejichž splnění tyto CFC pravidla aplikuje. Tyto podmínky mohou být různé. Ve většině případů se CFC pravidla aplikují na rezidenty, kteří vlastní alespoň 50% přímý nebo nepřímý podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech zahraniční ovládané společnosti. V několika případech je tato podmínka nahrazena tzv. dominantním vlivem, kdy není splněna podmínka podílu na kapitálu nebo hlasovacích právech, ale přesto má tato společnost rozhodovací vliv a ovládá zahraniční společnost jiným způsobem (ovládací smlouva, dohoda o vedení). Dalším kritériem pro aplikaci CFC pravidel je výše sazby daně z příjmů společností v zemi ovládané zahraniční osoby, od které se považuje daný daňový režim za preferenční (výhodný). (Skalická, 2011)

Pravidla o ovládaných zahraničních společnostech by neměla být uplatňována v rozporu s právem EU a v rozporu s Modelovou smlouvou OECD. Neměla by být diskriminační, bránit volnému pohybu kapitálů a možnosti svobodně se usazovat.

ČR toto pravidlo do svých daňových zákonů nezahrnula.

4.2.2 Pravidla proti daňovým rájům

Cílem těchto pravidel je zaměřit se na finanční transakce s daňovými ráji a zamezit tak nelegálnímu snižování základu daně. Finanční transakce s daňovými ráji jsou posuzovány z hlediska opodstatněnosti jejich ekonomického a obchodního účelu a skutečnosti, zda byly skutečně realizovány. V případě, že tyto podmínky nejsou splněny, výdaje nebo náklady rezidentní společnosti pocházející z těchto transakcí nejsou odpočitatelné od základu daně, jsou daňově neúčinné.

Některé státy se více zaměřují na dividendy, úroky a licenční poplatky. Pokud jsou vypláceny společností se sídlem v daňových rájích, podléhají vyšší sazbě srážkové daně nebo jejich výplata nemůže být odečtena od základu daně vyplácející společnosti. Takto postupuje např. Belgie nebo Dánsko. (Skalická, 2011)

Pravidla proti daňovým rájům ve svých legislativách aplikuje celkem devět států EU. ČR toto pravidlo do svých daňových zákonů nezahrnula.

4.2.3 Pravidla nízké kapitalizace

Tyto pravidla se zaměřují na úvěry a půjčky poskytované mezi sdruženými podniky, tedy osobami kapitálově nebo personálně spojenými. Byly zavedeny ve snaze zabránit převodu zisku do daňově výhodnějších režimů prostřednictvím spekulativně, neúčelově uzavřených úvěrů a půjček a následně placených úroků, ovlivňujících základ daně. Cílem je omezit nepřiměřené odpočty úroků od základu daně, a zabránit tak vyhýbání se daňové povinnosti.

Pravidla nízké kapitalizace jsou zaváděna buď na principu poměru dluhu k vlastnímu kapitálu, nebo stanovují hranici daňové uznatelnosti úroků procentním podílem na zdanitelném výnosu EBIT nebo EBIT/DA:

- EBIT – zisk před úroky a zdaněním, což je hodnota zisku před odečtením úroků a daně z příjmů;
- EBIT/DA – zisk před úroky, zdaněním a odpisy, což je hodnota zisku před odečtením úroků, daně z příjmů a odpisů.

Vymezení podílu dluhu ke kapitálu nebo procentního podílu na výnosu EBIT či EBIT/DA je v kompetenci každého státu a vychází z jeho daňové politiky.

Pravidlo nízké kapitalizace do svých daňových zákonů implementovalo celkem sedmnáct států Evropské unie. Česká republika má toto pravidlo zakomponováno do zákona o daních z příjmů v § 25 odst. 1 písm. w).

Důležitým nástrojem v boji s daňovými ráji je výměna informací. Bez potřebných informací nelze omezit či zabránit nekalým praktikám některých společností a následným daňovým únikům. OECD zveřejnila seznam států, které nespolupracují v oblasti poskytování informací v daňových záležitostech s ostatními státy – zařadila je na tzv. „černou listinu“.

V poslední době je patrná změna v chování daňových rájů, možná zapříčiněná právě zveřejněním této listiny. Jsou nyní více přístupné uzavírání dvoustranných dohod o výměně informací v daňové oblasti. Mezi státy, se kterými daňové ráje uzavřely tuto dohodu, patří i ČR. Celkem uzavřela s daňovými ráji šest dohod o výměně informací v daňové oblasti za poslední dva roky, viz příloha B.

Mezi ostatními státy probíhá výměna informací v daňové oblasti na základě dvoustranných Smluv o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, převážně se jedná o ustanovení článku 26, podle Modelové smlouvy OECD. Dle tohoto článku se jednotlivé státy zavazují, že budou druhému státu poskytovat informace, které jsou po něm požadovány, nebo které sdělí

druhému státu sám z vlastní vůle, protože jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti u společností v daném smluvním státě.

Výměna informací může probíhat i mezi nesmluvními státy, ale tady již nejsou státy zavázány k poskytování informací, záleží na jejich ochotě, zda požadované informace sdělí. Potom se do tohoto procesu zapojí i ministerstvo zahraničních věcí, které žádosti postupuje jinému státu. Na tom, zda k odpovědi nakonec daný stát přistoupí, záleží ve velké míře na aktuálních vzájemných vztazích, jaké panují mezi oběma státy, na zahraniční politice obou zemí a jiných skutečnostech, které mají vliv na to, zda bude žádosti o poskytnutí informací v daňové oblasti vyhověno.

4.3 Obecné doporučení autorky na změnu v postoji ČR v boji proti daňovým únikům

Česká republika přímo do svých daňových zákonů implementovala velice málo pravidel k zabránění daňových úniků. Součástí zákona o daních z příjmů se stalo ustanovení § 23 odst. 7, které řeší obecně problematiku tržního odstupu při stanovení cen mezi spojenými osobami a definuje tyto osoby. Dalším opatřením, které bylo do tohoto zákona implementováno přímo je pravidlo nízké kapitalizace v § 25 odst. 1 písm. w).

Nepřímo implementovala ČR obecné pravidlo proti zneužití daňových systémů v § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů, které stanovují, které náklady či výdaje jsou nebo naopak nejsou daňově uznatelné. Přes zákon upravující procesní postup správce daně, daňový řád, pak je nutné posoudit, zda formální stav nezakrývá stav skutečný - § 8 odst. 3 tohoto zákona, postup upřednostňující obsah nad formou.

Specifická pravidla proti zneužití daňových systémů CFC pravidla ani pravidla proti daňovým rájům ČR do daňových zákonů přímo ani nepřímo nezavedla.

ČR, potažmo Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství, je při řešení dané problematiky zastáncem benevolentnějšího přístupu. Místo formulace dané problematiky do zákona, využívá k řešení této problematiky doporučené postupy, které zveřejňuje v Pokynech D (Ministerstvo financí), v Pokynech GFŘ D (Generální finanční ředitelství) a jiných Sděleních. Pro postup správců daně při řešení této problematiky jsou vydávány interní Pokyny DS nebo Pokyny GFŘ DS, které blíže popisují, jak mají správci daně přistupovat k řešení této daňové problematiky a jak danou metodiku aplikovat v praxi.

Takovým způsobem byla aplikována i Směrnice o převodních cenách, na základě které Ministerstvo financí vydalo Pokyn D-332 (nahradil Pokyn D-258), ve kterém sděluje

stanovisko k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.

Stejným způsobem byl implementován i Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU, přijatý Radou EU a s tím související V. kapitola Směrnice o převodních cenách, která byla přenesena do Pokynu D-334 Ministerstva financí.

Rovněž revize Směrnice o převodních cenách, zveřejněné v roce 2010 a novelizující kapitoly I – III, které mění hierarchii metod stanovení převodních cen, srovnávací analýzu a aplikaci transakčních ziskových metod, nebo nová IX. kapitola Směrnice o převodních cenách, zabývající se interními podnikovými restrukturalizacemi, byly upraveny v Pokynech D, které vydalo Ministerstvo financí.

Nejnovějším pokynem v problematice převodních cen je Pokyn GFŘ D – 10, který se zabývá službami s nízkou přidanou hodnotou poskytovanými mezi spojenými osobami – sdruženými podniky.

Ke snížení daňových úniků na základě špatně nastavených cen, v mnohých případech i s využitím společností v daňových rájích nebo v daňově výhodných jurisdikcích, by přispělo přenesení některých pravidel z Pokynů D nebo Pokynů GFŘ D a Sdělení přímo do zákona o daních z příjmů. Zákonná úprava má větší váhu, a dodržování zákona je právně vymahatelné pod hrozbou sankce. Tento rozdíl je daňovou veřejností velice citlivě vnímán a podle toho k tomu také přistupují.

Porušení zákona je bráno jako závažný čin a v případě zjištění takového pochybení je argumentace daňových subjektů slabá, jelikož jsou si vědomy, svého pochybení. Zatímco při porušení doporučeného postupu ve formě Pokynů nebo Sdělení, se nezdráhají široce argumentovat a oponovat, že na základě těchto předpisů nejsou povinni postupovat, jelikož pro ně nejsou právně závazné. Tento přístup pak vede k složitým a dlouhotrvajícím sporům, které jsou i finančně náročné pro obě strany, jak pro daňové poplatníky, tak pro správce daně.

Jednou z možností jak tomu předcházet je právě v co nejvyšší možné míře aplikovat daná pravidla v první řadě do daňových zákonů a jen v malé míře, u nepodstatných nebo méně závažných skutečností využívat institutu doporučeného postupu.

Rovněž by v této věci bylo přínosné, kdyby byly do daňových zákonů aplikovány opatření proti daňovým rájům. Jejich absence neodrazuje české společnosti od zřizování offshorových společností v daňových rájích – dnes velice aktuální problém. S jejich založením je často

spojen i přesun sídla společnosti a změna české společnosti na pobočku nebo provozovnu zahraniční společnosti. Transakce mezi nimi se tak stávají nepřehledné a řešení daňových dopadů bez poskytnutí dokladů a informací velice komplikované, ne-li nemožné.

Rovněž nelze spoléhat na poskytnutí informací ze strany daňové správy v daňovém ráji nebo v daňově výhodné jurisdikci. Tyto státy chrání informace o svých rezidentech a neukládají jim povinnost předkládat potřebné údaje. Daň je zde stanovena paušálně nebo v minimální výši z jednoduchých ukazatelů, např. obratu. Opora v zákoně by této situaci napomohla. Zároveň by více chránila příjmy do státního rozpočtu, jejichž podstatnou část právě daně tvoří.

Jedním z možností vyššího výběru daní je i důsledné prověřování výše odvedených daní. Zavedení zákonných ustanovení a pravidel tento proces může jenom zjednodušit. Přílišná benevolence v současné doznívající hospodářské krizi může mít neočekávané následky. Příkladem může být nyní aktuální zadluženost Kypru, jednoho ze států s výhodným daňovým režimem (sazba daně z příjmů je zde nejnižší v celé EU, a to 10 %) a množstvím zahraničních vkladů, uložených v kyperských bankách, s nejasným původem.

4.4 Konkrétní doporučení autorky na změnu v zákoně o daních z příjmů

Problematika nastavení transfer pricingu celá spočívá na míře srovnatelnosti transakce mezi sdruženými podniky s transakcí mezi nezávislými podniky. Výběr nezávislých transakcí je zcela v kompetenci zpracovatele, tedy daňových subjektů a správců daně. Nejsou nikde stanovena pravidla pro výběr nezávislých subjektů. Databáze, ze kterých se většinou výběry provádí, jsou ve vlastnictví soukromých firem, kde není zaručena nezávislost. Daňové subjekty se mohou snažit ze vzorku získaných nezávislých transakcí účelově vybrat ty, které co nejvíce odpovídají jejich požadavkům a potřebám. Výběr tedy nemusí probíhat objektivně.

Celé situaci by šlo předejít stanovením přesných rozmezí, ve kterých by se transakce sdružených podniků měly pohybovat, aby mohly být považovány za transakce odpovídající principu tržního odstupu. Využití informací o nezávislých transakcích, které daňové správy jednotlivých států mají ve své kompetenci a ve vzájemné spolupráci je zpracovat a vyhodnotit. Rozdělit jednotlivé transakce podle oboru podnikání, podle trhů na kterých k transakcím dochází nebo podle jiných kritérií, podle kterých by se daná transakce mezi sdruženými podniky zařadila do příslušné kategorie. V rámci této kategorie by pak bylo stanoveno tržně obvyklé rozpětí, ve kterém by se posuzovaná transakce měla pohybovat.

V případě, že by se v daném rozpětí transakce pohybovala, bylo by vše v pořádku. Pokud by ovšem posuzovaná transakce z rozpětí vybočovala, rozdíl by zvyšoval základ daně a správce daně by byl oprávněn daň doměřit.

Eliminovat příčiny a snížit tak dopady špatného nastavení transfer pricingu není v současné době možné. Toho lze docílit jednak stanovením přesných pravidel ze strany státu a důslednou kontrolou a prověřováním jejich dodržování ze strany správců daně.

Vhodné by bylo zavést co nejjednodušší pravidla pro tuto složitou problematiku, podle kterých by se transakce mezi sdruženými podniky dala posuzovat. Tato pravidla následně aplikovat přímo do daňového zákona jednoznačně, aby nedocházelo k dvojímu výkladu. Jasná pravidla by zamezila dlouho trvajícím sporům a soudním řízením s následnými daňovými dopady.

ZÁVĚR

Pro bakalářskou práci byla zvolena specifická oblast krácení příjmů státního rozpočtu, konkrétně daní z příjmů, a to prostřednictvím transfer pricingu, převodních cen. Cen, které si mezi sebou stanovují společnosti, které jsou ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami. U těchto společností je velký předpoklad toho, že při stanovení cen ve vzájemných transakcích se budou chovat jinak, než společnosti, které jsou nezávislé. Spojené osoby se mohou chovat tak, aby ze vzájemných transakcí dosáhly co nejvyššího zisku jako skupina a přesouvat zdanění do jurisdikcí s nejnižší daňovou zátěží (daňových rájů). K této skutečnosti by mezi nezávislými společnostmi nedošlo, protože jejich cílem je dosažení co nejvyššího individuálního zisku.

Cílem bakalářské práce bylo provést analýzu procesu krácení daně prostřednictvím transfer pricingu, tedy cen sjednaných při vzájemných transakcích mezi osobami spojenými, a to hlavně na mikroekonomické úrovni. V širším pojetí se krácení daní projeví na odvodech do státního rozpočtu ČR, které lze eliminovat, respektive snížit realizací preventivních opatření.

Přínosem práce je, že byl systematicky a názorně popsán komplexní problém a jeho struktura, stejně tak dopady, které by mohl mít z globálního hlediska.

V první kapitole bakalářské práce je definován pojem transfer pricing a pojmy s ním související. Dále je zde uvedena legislativní úprava této problematiky v ČR a v EU. Také je zde vysvětlen užší, mikroekonomický pohled na transfer pricing a širší, makroekonomický pohled. Transfer pricing je spojen se vznikem nadnárodních podniků v procesu globalizace, a tedy se o ní nelze aspoň okrajově nezmínit.

Druhá kapitola je zaměřena na praktickou aplikaci teoretických postupů v souvislosti s platnou legislativou. Zaměřuje se na způsob nastavení transfer pricingu mezi spřízněnými osobami a to jak v ČR, tak i v mezinárodních smlouvách a doporučených postupech, kterými je ČR. Vyzvednuta je volba metody stanovení transfer pricingu, která je pro jejich správné nastavení stěžejní.

Ve třetí kapitole je provedena analýza špatného nastavení transfer pricingu na konkrétním modelovém případě, převážně na mikroekonomické úrovni. Okrajově je provedeno i hodnocení z širšího, makroekonomického hlediska, které se projevuje krácením daní a snižováním příjmové stránky státního rozpočtu. V rámci nadnárodních společností tvoří české společnosti ve většině případů roli osoby ovládané, vlastněné zahraničním kapitálem, tudíž

hrozí nebezpečí přesunu zisku ven z ČR. Proto by se mohl transfer pricing stát ožehavým problémem, na který je třeba upozornit.

Poslední kapitola je zaměřena na možnost zamezení převodu zisku a následného krácení daně prostřednictvím cen mezi spojenými osobami. Tato kapitola obsahuje doporučení, jak toho lze dosáhnout a porovnání, jak situaci řeší ostatní státy EU. Měly by být přesně stanoveny pravidla a místo doporučených postupů, které ČR preferuje, by měla být legislativní úprava vložena přímo do zákona. Zákon má mnohem větší váhu než doporučený postup.

Autorka se domnívá, že transfer pricing je jedním z významných jevů, který vede ke krácení daně a zhoršuje fiskální situaci států – snižuje příjmy státních rozpočtů. Jedná se o velmi komplexní jev, který může mít v individuálních případech velmi složitou podobu, což se v praxi velmi těžko hodnotí a postihuje. Jedná se o problematiku nedořešenou a celá tato oblast by si jistě zasloužila další podrobnější zkoumání.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] AMBROŽ, J. *Daňová přiznání a optimalizace*. 1. Vyd. Praha: Koršach, 2006. 224 s. ISBN 80-8629-610-4.
- [2] HAMERNÍKOVÁ, B.; MAAYTOVÁ, A. A KOL. *Veřejné finance*. 2. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 340 s. ISBN 978-80-7357-497-0.
- [3] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. 1. Vyd. Paříž: OECD Publishing, 2010. 448 s. ISBN-13: 9789264089488.
- [4] OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy). 1. Část. vyd. Ministerstvo financí, FINANČNÍ ZPRAVODAJ, 1997, č. 10, ISSN 0322-9653.
- [5] OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy). 2. Část. vyd. Ministerstvo financí, FINANČNÍ ZPRAVODAJ, 2010, č. 7, ISSN 0322-9653.
- [6] PILNÝ, J. *Veřejné finance*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2005. 241 s. ISBN 80-7194-808-X (brož.)
- [7] RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. Vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [8] SKALICKÁ, H. *Mezinárodní daňové vztahy*. 2. Vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 188 s. ISBN 978-80-7357-677-6.
- [9] SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů – Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. 2. Vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. 448 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

Právní normy

- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a o změně některých zákonů (zákon o daních z příjmů); v platném znění.
- [11] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád a o změně některých zákonů (daňový řád); v platném znění.

- [12] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých zákonů (zákon o rozpočtových pravidlech); v platném znění.
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., trestní zákoník a o změně některých zákonů (trestní zákoník); v platném znění.
- [14] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. POKYN D-332: *Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny*. Praha: MF ČR, 2011.
- [15] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Pokyn D-333: Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami*. Praha: MF ČR, 2011.
- [16] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Pokyn D-334: Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*. Praha: MF ČR, 2011.
- [17] GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ MF ČR. *Pokyn D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky*. Praha: MF ČR, 2012.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: **Přehled platných smluv České republiky** o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (stav k 1. 2. 2013)

Příloha B: **Přehled platných dohod České republiky** o výměně informací v daňových záležitostech (stav k 16. 1. 2013)

Příloha C: **Stručný přehled metod stanovení převodních cen** (podle Směrnice o převodních cenách)

Příloha D: **Přehled opatření proti zneužívání daňových systémů implementovaných jednotlivými státy Evropské unie v jejich daňovém zákoně**

Příloha A: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (stav k 1. 2. 2013)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve FZ	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.		
Barbados	6.6.2012	69/2012 Sb.m.s.		
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003, č. 6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	21/1998 Sb.	č. 5/98, č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb.m.s.		
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.		
Čína	4.5.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011	
Dánsko	27.12.2012	14/2013 Sb.m.s.		
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č. 11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005	
Francie	1.7.2005	49/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č. 11/12/06	
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.		
Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.		
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Indie	27.9.1999	201/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010	
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98, č. 4/2009, č.2/2012	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve FZ	Poznámka
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, 4. 1/1/2003, č. 6/2010	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.		
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č. 4-5/2000, č. 4/2009	
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010	
Libanon	24.1.2000	20/2000 Sb.m.s.		
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95	
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	9.3.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	6.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	83/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26 4. 2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č.9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb.
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009	
Polsko	11.6.2012	102/2012 Sb.m.s.		
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve FZ	Poznámka
Rakousko		21/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č. 39/2007 Sb.m.s., Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.
Rumunsko	22.3.2007	č. 12-1/94		
Rusko	11.8.1994	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	18.7.1997	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
SAE (Spojené arabské emiráty)	23.5.1989	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	9.8.1997	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	21.8.1998	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	14.7.2003	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	28.4.1998	88/2005 Sb.m.s.	č. 10/1/2005, č. 8-9/2007, č. 1-2/2009	
Srí Lanka	27.6.2005	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	19.6.1979	115/2009 Sb.m.s.		
Španělsko	12.11.2009	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	5.6.1981	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	8.10.1980	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	23.10.1996	89/2007 Sb.m.s.		
Thajsko	19.10.2007	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	14.8.1995	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	25.10.1991	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	16.12.2003	103/1999 Sb.	č. 3/2000	redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA (Spojené státy americké)	20.4.1999	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	23.12.1993	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irsku)	15.1.2001	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	20.12.1991	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	12.11.1997	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: MF - 15 - odbor Daně z příjmů; 1503 - odd. Mezinárodní daňové vztahy

Příloha B: **Přehled platných dohod České republiky** o výměně informací v daňových záležitostech (stav k 16. 1. 2013)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka mezinárodních smluv	Vydáno ve FZ *
Britské Panenské ostrovy	19.12.2012	6/2013 Sb. m. s. 	č. 2/2013
	provádění dle článku 16		
Jersey	14.03.2012	51/2012 Sb. m. s. 	č. 2/2013
	provádění dle článku 14		
Bermudy	14.03.2012	48/2012 Sb. m. s. 	č. 2/2013
	provádění dle článku 15		
Ostrov Man	18.05.2012	3/2013 Sb. m. s. 	č. 2/2013
	provádění dle článku 14		
Guernsey	09.07.2012	2/2013 Sb. m. s. 	č. 2/2013
	provádění dle článku 16		
Republika San Marino	06.09.2012	4/2013 Sb. m. s. 	č. 2/2013
	provádění dle článku 15		

Zdroj: MF - odbor 25 Strategie daňové politiky a správy, odd. 2502 - odd. Strategické řízení správy daní a cel

Příloha C: Stručný přehled metod stanovení převodních cen (podle Směrnice o převodních cenách)

	Metoda	Co srovnávat	Kdy ji použít	Jak ji použít
Metody založené na transakci	CUP srovnatelné nezávislé ceny	Výkon by měl být stejný nebo podobný	Převod běžného zboží a služeb	Převodní cena je cena zboží nebo služeb v nezávislé transakci (s možnými úpravami)
	RPM ceny při opětovném prodeji	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na výkony, k nimž podnik nepřidává žádnou podstatnou hodnotu	Převodní cena je stanovena tak, aby sdružený podnik dosáhl stejného zisku, jakého by dosáhl nezávislý podnik
	CPM nákladů a přírážky	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na převod nedokončené výroby nebo převod služeb	Převodní cena je stanovena tak, že k nákladům se připočte přiměřená zisková přírážka
Metody založené na zisku	PSM rozdělení zisku	Obvykle se srovnání neprovádí	Aplikuje se, když jsou transakce mezi sdruženými podniky velmi provázané	Přidělení zisku je založeno na rozdělení funkce mezi sdruženými podniky navzájem
	TNMM transakční metoda čistého rozpětí	Transakce by měla být zhruba srovnatelná	Aplikuje se tam, kde z důvodu rozdílu ve výkonech a trzích nelze nalézt srovnatelnou cenu	Převodní cena je odvozena od čistého rozpětí, které uskutečňuje nezávislý podnik, a to ve vztahu k přiměřenému základu (náklady, tržby apod.)

Příloha D: Přehled opatření proti zneužívání daňových systémů implementovaných jednotlivými státy Evropské unie v jejich daňovém zákoně

Stát	Obecná pravidla	Specifická pravidla		
		CFC pravidla	Předpisy proti daňovým rájům	Pravidla nízké kapitalizace
Belgie	ano	ne	ano	ano
Bulharsko	ano	ne	ne	ano
Česká republika	ano	ne	ne	ano
Dánsko	ne	ano	ano	ano
Estonsko	ano	ano	ne	ne
Finsko	ano	ano	ne	ne
Francie	ano	ano	ano	ano
Irsko	ano	ne	ne	ne
Itálie	ne	ano	ano	ne
Kypr	ano	ne	ne	ne
Litva	ano	ano	ne	ano
Lotyšsko	ne	ne	ano	ano
Lucembursko	ano	ne	ano	ano
Maďarsko	ano	ano	ne	ano
Malta	ano	ne	ne	ne
Německo	ano	ano	ne	ano
Nizozemsko	ano	ne	ne	ano
Polsko	ne	ne	ne	ano
Portugalsko	ano	ano	ano	ano
Rakousko	ano	ne	ne	ne
Rumunsko	ano	ne	ne	ano
Řecko	ne	ne	ne	ano
Slovensko	ano	ne	ne	ne
Slovinsko	ne	ne	ne	ano
Španělsko	ano	ano	ano	ano
Švédsko	ano	ano	ano	ne
Velká Británie	ne	ano	ne	ne

Zdroj: databáze IBFD Research Platform – Country Surveys