

VERONIKA SOLILOVÁ / DANUŠE NERUDOVÁ

TRANSFEROVÉ CENY

Unikátní komplexní zpracování problematiky
Praktické pojetí formou případových studií

TRANSFEROVÉ CENY

VERONIKA SOLILOVÁ / DANUŠE NERUDOVÁ

TRANSFEROVÉ CENY

Unikátní komplexní zpracování problematiky
Praktické pojetí formou případových studií

Vzor citace: SOLILOVÁ, Veronika, NERUDOVÁ, Danuše. *Transferové ceny – Unikátní komplexní zpracování problematiky / Praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 316 s.

© Ing. Veronika Solilová, Ph.D., prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D., 2019

ISBN: 978-80-7598-169-1 (váz.)

ISBN: 978-80-7598-170-7 (pdf)

ISBN: 978-80-7598-171-4 (mobi)

OBSAH

Obsah.....	V
Autoři.....	VIII

1 PŘEDMĚT, DEFINICE A PLÁN KNIHY	1
1.1 Úvod do problematiky	1
1.2 Definice a terminologie	3
1.3 Plán knihy	5
2 TEORIE PŘEVODNÍCH CEN	9
2.1 Historie principu tržního odstupu a vznik Směrnice OECD	9
2.2 Účel a role principu v 21. století	15
2.2.1 Účel principu tržního odstupu a následné úpravy zisku	15
2.2.2 Role principu tržního odstupu v 21. století	17
2.3 Přístup samostatné nezávislé entity versus jedné entity	19
2.4 Shrnutí.....	23
3 ÚPRAVA PŘEVODNÍCH CEN VE SMĚRNICI OECD	25
3.1 Srovnávací analýza.....	26
3.1.1 Typický, devítikrokový proces	30
3.2 Typologie obchodních modelů a funkčních profilů	37
3.2.1 Obchodní model – výrobci	41
3.2.2 Obchodní model – distributoři	47
3.2.3 Obchodní model – poskytovatel služeb	50
3.2.4 Odpovědnosti centra/střediska z pohledu obchodních modelů ...	51
3.2.5 Analýza tvorby hodnoty pro účely převodních cen	53
3.3 Metody stanovení převodních cen	57
3.3.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP).....	58
3.3.2 Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)	59
3.3.3 Metoda nákladů a přírážky (COST+)	61
3.3.4 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)	63
3.4 Dokumentace stanovení převodních cen.....	68
3.5 Řešení sporů v oblasti převodních cen.....	73
3.5.1 Žádost o MAP a zahájení arbitráže	75
3.6 Shrnutí.....	80

4 PŘEVODNÍ CENY Z POHLEDU EU A EU JTPF	81
4.1 Dokumentace k převodním cenám dle Kodexu	82
4.1.1 Vývoj dokumentace k převodním cenám na poli EU – CbCR	84
4.1.2 Zjednodušená dokumentace k převodním cenám na poli EU	88
4.1.3 Výhody a nevýhody zpracování dokumentace k převodním cenám	89
4.2 Problematika srovnatelnosti – současná praxe v EU	91
4.3 Služby s nízkou přidanou hodnotou	99
4.4 Předběžné cenové dohody – APA	104
4.5 Arbitrážní úmluva	109
4.6 Shrnutí	118
5 DAŇOVÉ A PRÁVNÍ ASPEKTY PŘEVODNÍCH CEN V ČESKÉ REPUBLICE	121
5.1 Legislativní rámec	122
5.1.1 Princip tržního odstupu	122
5.1.2 Spojené osoby neboli sdružené osoby	124
5.1.3 Závazná posouzení	127
5.1.4 Pokyny pojednávající o problematice převodních cen	133
5.1.5 Povinná příloha k DPPO pro spojené osoby a CbCR	144
5.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a související aspekty	149
5.2.1 Princip tržního odstupu	149
5.2.2 Řešení mezinárodních sporů v oblasti převodních cen	152
5.3 Shrnutí	157
6 DAŇOVÉ A PRÁVNÍ ASPEKTY PŘEVODNÍCH CEN NA SLOVENSKU	159
6.1 Základní pojmy	160
6.2 Právní základ převodních cen na Slovensku	161
6.2.1 Právní předpisy Slovenské republiky	162
6.2.2 Metody převodních cen	165
6.2.3 Odsouhlasení metody převodních cen	167
6.2.4 Srovnávací analýza	168
6.3 Dokumentace k transferovým cenám	169
6.3.1 Požadavky na dokumentaci	169
6.3.2 Předložení dokumentace	174
6.3.3 Sankce	174
6.4 Řešení sporů v oblasti převodních cen	175
6.5 Judikatura	177
6.6 Shrnutí	177
7 PROCESNÍ A VYBRANÉ SOUVISEJÍCÍ OTÁZKY PŘEVODNÍCH CEN	179
7.1 Úvod	179
7.2 Aktuálnost problematiky	180
7.3 Kontrola převodních cen	183

7.4	Nesení důkazního břemene	184
7.4.1	Propojenost osob	185
7.4.2	Prokazování rozdílu mezi cenou sjednanou a tzv. cenou obvyklou	187
7.4.3	Výjimka ve vztahu k obecným pravidlům nesení důkazního břemene v případě převodních cen	190
7.5	Referenční cena a její stanovení	190
7.5.1	Stanovení kritérií a srovnatelnost kontrolovaného subjektu	192
7.6	Sepětí § 23 odst. 7 a § 24 odst. 1 ZDP	195
7.7	Postupy při správě daní (vybrané otázky)	199
7.7.1	Daňová kontrola	199
7.7.2	Místní šetření	200
7.7.3	Postup k odstranění pochybností	204
7.8	Shrnutí	207
8	PŘEVODNÍ CENY Z POHLEDU ZNALCE	209
8.1	Znalec a odhadce	209
8.2	Kategorie hodnoty při oceňování	213
8.2.1	Kategorie hodnoty – Mezinárodní oceňovací standardy	214
8.2.2	Kategorie hodnoty – Evropské oceňovací standardy	215
8.2.3	Kategorie hodnoty – česká právní úprava	216
8.3	Důvody pro ocenění znalcem	217
8.4	Znalec a převodní ceny	219
8.5	Závazná posouzení	223
8.6	Ukázka praktických příkladů z pohledu znalce	224
8.7	Závěr	231
9	PRAKTICKÉ ASPEKTY STANOVENÍ PŘEVODNÍ CENY S VYUŽITÍM KOMERČNÍ DATABÁZE	233
9.1	Otázky, které je nutné zodpovědět při zpracování funkční analýzy	233
9.2	Proces stanovení základního „benchmarku–vyhledávací strategie“ v rámci komerční databáze Amadeus či TP Catalyst	239
9.3	Případová studie – výrobci	243
9.4	Případová studie – distributoři	252
9.5	Případová studie – financování – půjčka	259
9.6	Případová studie – manažerské služby	266
9.7	Případová studie – metoda TRZ – rozdělení zbytkového zisku	271
9.8	Případová studie – metoda TRZ – rozdělení dle analýzy hodnot	275
9.9	Shrnutí	281
10	ZÁVĚR	283
	Literatura	287

AUTOŘI

Ing. Veronika Solilová, Ph.D.

Veronika Solilová vystudovala Provozně ekonomickou fakultu Mendelovy univerzity v Brně, kde získala i titul Ph.D. Od března 2010 působí jako akademický pracovník na Ústavu účetnictví a daní Mendelovy univerzity v Brně. Ve své vědecko-výzkumné činnosti se zaměřuje na problematiku mezinárodního zdanění, evropského daňového práva, na harmonizační a koordinační procesy proti daňovým únikům a agresivnímu daňovému plánování, na převodní ceny, C(C)CTB, zdanění finančních transakcí a evropský rozpočet. Byla členem či řešitelem několika významných vědeckých projektů řešících problematiku C(C)CTB, převodních cen z pohledu SMEs, férového zdanění H2020 či současného projektu o férovém korporátním zdanění. Od roku 2011 je konzultantem pro převodní ceny u společnosti Proxy, a.s. Pravidelně publikuje v odborném tisku a přednáší.

prof. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

Danuše Nerudová působí na Provozně ekonomické fakultě Mendelovy univerzity v Brně jako vedoucí Ústavu účetnictví a daní. Dlouhodobě se věnuje otázkám daňové politiky v Evropské unii a mezinárodnímu zdanění, na dané téma přednáší a pravidelně publikuje v České republice a v zahraničí. Výsledky výzkumu v oblasti společného konsolidovaného základu daně a problematiky udržitelnosti daňových systémů byly převzaty do závěrečné zprávy High Level Group on Own Resources, vedené Mariem Montim, a dále byly přednášeny pro nezávislou komisi OSN pro globální reformu korporátního zdaňování. Je taktéž spoluautorkou studií v oblasti korporátního zdaňování a daňových úniků pro Evropský parlament a Evropskou komisi.

Ing. Martin Kalata

Martin Kalata se dlouhodobě se zaměřuje na oblast převodních cen a daní. Je absolventem Vysoké školy ekonomické v Praze se specializací na zdanění a daňovou politiku. Následně se stal studentem doktorandského studia ve Velké Británii, ve kterém pokračuje na Provozně ekonomické fakultě Mendelovy univerzity v Brně pod vedením prof. Ing. Danuše Nerudové, Ph.D., se zaměřením na problematiku transferových cen. Od roku 2015 pracoval ve společnosti KPMG, převážně v oddělení převodních cen a částečně také v DPH a R&D oddělení. V současné době působí

na pozici senior konzultanta pro převodní ceny ve společnosti Deloitte Advisory s.r.o. a zároveň je externím konzultantem pro oblast převodních cen švédské mezinárodní strojírenské společnosti. Při přednáškové činnosti se pravidelně věnuje oblasti převodních cen.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Karel Brychta je absolventem bakalářského studijního oboru Daňové poradenství, magisterského studijního oboru Podnikové finance a obchod a doktorského studijního oboru Řízení a ekonomika podniku – uvedená studia absolvoval na Fakultě podnikatelské VUT v Brně. Je rovněž absolventem Právnické fakulty Masarykovy univerzity, jmenovitě studijního oboru Právo. Od roku 2006, kdy se začal intenzivně zabývat daňovou problematikou, působí jako akademický pracovník na Ústavu financí Fakulty podnikatelské VUT v Brně. V letech 2005 až 2013 rovněž působil na Fakultě managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně. V dubnu 2015 obhájil svou interdisciplinární habilitační práci, zaměřenou na problematiku mezinárodního zdaňování příjmů z licenčních poplatků v ČR. Ve své vědecko-výzkumné činnosti se zabývá vybranými aspekty mezinárodního zdaňování příjmů, komparací daňového práva, vývojem daňové právní úpravy a vybranými instituty daňového práva v reflexi judikatury správních soudů.

Ing. Štěpánka Kopecká

Štěpánka Kopecká vystudovala Fakultu financí a účetnictví na Vysoké škole ekonomické v Praze, kde získala i titul Ing. v oboru účetnictví a finanční řízení podniku. Od roku 2001 působila ve znaleckém ústavu jako asistent znalce, v roce 2014 byla jmenována znalcem v oboru ekonomika, odvětví ceny a odhady se zvláštní specializací oceňování podniků a nehmotného majetku. V roce 2016 pak rozšířila specializaci na způsob stanovení a stanovení převodních (zúčtovacích) cen mezi spojenými osobami (transferové ceny). Ve společnosti Moore Stephens ZNALEX, s.r.o. znalecký ústav a Moore Stephens s.r.o. se systematicky věnuje jak problematice oceňování, tak problematice převodních cen, což jsou oblasti, které spolu úzce souvisejí a vzájemně se prolínají.

SEZNAM ZKRATEK

APA	předběžná cenová dohoda
BEPS	eroze daňových základů daní a přesouvání zisků
BvD	bureau van Dijk
CAPM	model oceňování kapitálových aktiv
CbCR	Country-by-Country Reporting neboli podávání zpráv dle jednotlivých daňových jurisdikcí
CCCTB	společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob
CCTB	společný základ daně z příjmů právnických osob
CFC	pravidla pro ovládané zahraniční společnosti
COST+	metoda nákladů a přírážky
CPM	srovnatelná zisková metoda
CUP	srovnatelná nezávislá cena
DEMPE	analýza vývoje, zhodnocení, údržby, právní ochrany a využití nehmotných aktiv
DIČ	daňové identifikační číslo
DPPO	daňové přiznání právnických osob
EBIT	zisk před zdaněním a úroky (hospodářský výsledek z provozní činnosti – pro případ zpracování případových studií vycházejících z komerčních databází)
EBITDA	zisk před započtením úroků, daní a odpisů
EU	Evropská unie
EU28	28 členských států Evropské unie
EU JTPF	EU Fórum k převodním cenám
EU TPD	EU dokumentace k převodním cenám
FO	fyzická osoba
GAAR	všeobecná pravidla proti zneužívání
G20	skupina 20 největších ekonomik světa
GFŘ	Generální finanční ředitelství

IFRS	mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IT	informační technologie
IVS	mezinárodní oceňovací standardy
Kodex	Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU
MAP	vzájemné dohody
MEMAP	manuál pro efektivní MAP (dosažení vzájemné dohody)
MF	Ministerstvo financí
MF SR	Ministerstvo financí Slovenské republiky
MMF či IMF	Mezinárodní měnový fond
MNEs	nadnárodní společnosti
NACE	klasifikace ekonomických aktivit – průmyslu
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OECD Modelová smlouva, Modelová smlouva	OECD Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
OSN	Organizace spojených národů
p. a.	roční báze
PO	právnícká osoba
ROA	rentabilita aktiv
ROC	rentabilita nákladů
ROCE	rentabilita vloženého kapitálu
ROI	rentabilita investic
ROIC	rentabilita celkového investovaného kapitálu
ROS	rentabilita tržeb
RPM	Metoda opětovného prodeje
R&D	Výzkum a vývoj
SFEU	Smlouva o fungování Evropské Unie
SMEs	malé a střední společnosti
SR	Slovenská republika
SZDZ	smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
TIEAs	dohody o výměně daňových informací

TNMM	metoda čistého ziskového rozpětí
TPD	dokumentace k převodním cenám
TRZ	transakční metoda rozdělení zisku
UN TP Manuál	praktický manuál k převodním cenám pro rozvojové země
WACC	diskontní míra na úrovni průměrných vážených nákladů
Yld to Mty (Mid)	Yield to Maturity (Mid) - výnos dluhopisu do doby jeho splatnosti

SEZNAM ZKRATEK POUŽITÝCH PRÁVNÍCH PŘEDPISŮ

ATAD	směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem
Daňový poriadok	slovenský zákon č. 563/2009 Z. z., o správě daní
DŘ	zákon č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů
Občanský zákoník	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
Pokyn D-10	pokyn GFŘ ke službám s nízkou přidanou hodnotou
Pokyn D-22	pokyn GFŘ k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP
Pokyn D-332	sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny
Pokyn D-333	sdělení MF k § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami
Pokyn D-334	sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami
Směrnice OECD	směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
Směrnice 2016/881	směrnice Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní

Směrnice 2013/36/EU	směrnice Evropského parlamentu a Rady Směrnice 2013/36/EU ze dne 26. června 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obezřetnostním dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES
Směrnice 2013/34/EU	směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS
Trestní zákon	zákon č. 140/1981 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
Ústava České Republiky	zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
Zákon o dani z příjmov	slovenský zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o medzinárodnej pomoci	slovenský zákon č. 442/2012 Z. z., o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správě daní.
Zákon o mezinárodní spolupráci	zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů
Zákon o obchodních korporacích	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech
Zákon o oceňování majetku	zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů
Zákon o správních poplatcích	zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
Zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů
Zákon o účtovníctve	slovenský zákon č. 431/2002 Z. z., o účtovníctve
Zákon o vysokých školách	zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění zákona č. 147/2001 Sb.
Zákon o znalcích	zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů

ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (DPH)
Živnostenský zákon	zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů

1 PŘEDMĚT, DEFINICE A PLÁN KNIHY

1.1 Úvod do problematiky

Problematika převodních neboli transferových cen spadá do oblasti mezinárodního zdanění a mezinárodního daňového plánování.¹ Důsledně se jí zabývá Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) jak v rámci Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „Modelová smlouva OECD“), tak v rámci souhrnného dokumentu Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“).² Dále se převodními cenami zabývá Organizace spojených národů (dále také „OSN“), která vydala dokument Praktický manuál k převodním cenám pro rozvojové země³, převážně reflektující doporučení ze Směrnice OECD z pohledu rozvojových zemí. Na poli EU sestavila Evropská komise pracovní skupinu pro otázky zdaňování nadnárodních podniků, tzv. *EU Joint Transfer Pricing Forum* (dále jen „JTPF“), která má oblast převodních cen jako jednu ze svých priorit.

Zájem o problematiku převodních cen začal růst již v 60. a v 70. letech 20. století, a to převážně ve Spojených státech amerických, kde vznikla teorie převodních cen, dále pak v Německu a Francii. Státy si uvědomovaly, že snížené příjmy společností, které přelévají své zisky do států s nižším daňovým zatížením, ovlivňují výslednou odvedenou daň a následně platební bilanci státu. OECD se dostalo pod silný tlak, aby se podle vzoru USA začalo touto problematikou více zabývat. Výsledkem bylo vydání několika zpráv během 20 let řešících vybrané otázky převodních cen, které finalizovalo souhrnné vydání předchozích zpráv v podobě Směrnice OECD v roce 1995 a její následné pravidelné aktualizace reflektující potřeby v oblasti mezinárodního zdanění.

¹ Tato problematika je nicméně úzce spjatá i s manažerských účetnictvím, které se zabývá stanovením převodní ceny v rámci procesu a následným převodem mezi jednotlivými částmi podniků.

² K prvnímu vydání uceleného dokumentu došlo v roce 1995 pod názvem OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Paříž: OECD, 1995). Dále jej budeme nazývat Směrnice OECD; v současnosti je již vydaná její aktualizace z roku 2017. Dostupná online z: www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm. V červnu 2018 byla také vydána poslední aktualizace, týkající se těžce ocenitelného nehmotného majetku a metod ke stanovení převodních cen, konkrétně metody rozdělení zisku (*profit split*). Poslední aktualizace Směrnice OECD je dostupná online z: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-releases-new-guidance-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-and-the-transactional-profit-split-method-under-be-ps-actions-8-10.htm>.

³ OSN. Praktický manuál k převodním cenám. Poprvé vydáno v roce 2013. V současnosti je dostupná aktualizace z roku 2017 online na: www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf. Tato problematika z pohledu Spojených národů však v naší knize nebude rozebírána. Dále, jen pro upřesnění, předchůdkyní OSN, a tedy Spojených národů byla Společnost národů.

V současnosti jsou převodní ceny a s tím související oblasti z pohledu nadnárodních společností nejzávažnějším problémem mezinárodního daňového práva. Není to zcela nečekané. Globalizace, nárůst přímých zahraničních investic⁴, digitalizace, IT technologie, růst mezinárodního obchodu a expanze nadnárodních společností do různých koutů světa jsou řídicími faktory stále se zvyšujícího počtu vnitropodnikových transakcí mezi nadnárodními společnostmi s přesahem za hranice zúčastněných států. Ocenění těchto transakcí má významný dopad na zdanitelný příjem zúčastněné entity v dané transakci a jurisdikci a následně i na celkovou efektivní daňovou sazbu skupiny podniků.

Obecně se dá říci, že snahou nadnárodních společností je mít co nejnižší efektivní daňovou sazbu či co nejnižší odvody daní. Oproti tomu snaha daňové správy je, zejména prostřednictvím mezinárodně uznávaného principu tržního odstupu, chránit své zdanitelné příjmy a eliminovat erozi základů daní či případně přesouvání zisků do jiných jurisdikcí bez jakékoliv spojitosti s jurisdikcí, kde dochází ke generování těchto zdanitelných příjmů. Slova jako převodní ceny, agresivní daňové plánování či daňový únik jsou tedy v poslední dekádě velmi frekventovanými výrazy na obou stranách barikády.

Na základě pravidelného výzkumu⁵ společnosti Ernst&Young v oblasti převodních cen se potvrdil obecně známý fakt, že význam převodních cen rapidně roste a jsou mnohem důležitější, nežli tomu bylo v předchozích letech. S tím souvisí i další skutečnost, a sice zvyšující se zájem daňové správy včetně její erudovanosti a agresivity při daňové kontrole (dle výzkumu takto situaci vidí 41 % dotázaných) a zvýšených požadavků na prokázání a zdokumentování převodních cen (takto se ve výzkumu vyjádřilo 55 % dotázaných). Mimo jiné 59 % dotázaných ve výzkumu zdůraznilo stále se zvyšující rizika a nejistoty v oblasti daňové legislativy, zejména pro oblast převodních cen. V rámci identifikování 10 top oblastí, které pro nadnárodní společnosti znamenají nejvyšší daňová rizika, vyplynuly čtyři oblasti související s převodními cenami⁶. Řízení rizik v této oblasti se tedy stalo jednou z hlavních priorit, kterou se zabývá stále větší počet respondentů zmíněného výzkumu (75 % pro rok 2016, 50 % pro roky 2010 a 2007). Navíc, na základě zesíleného tlaku v posledních pěti letech, 30 % respondentů daného výzkumu změnilo svá ujednání o převodních cenách a 23 % dotázaných změnilo finanční ohodnocení. Zcela zásadní je i skutečnost, že nyní by pouhá 4 % dotázaných vstoupila do soudního sporu v oblasti převodních cen.

⁴ Z World Investment Report vydaného v roce 2017 Konferencí spojených národů o obchodu a rozvoji (UNCTAD) vyplývá, že velikost přímých zahraničních investic za rok 2017 se pohybuje ve výši 1,8 trilionů USD. Zpráva je dostupná online z: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2017_en.pdf.

⁵ Výsledky výzkumu za rok 2016 viz EY. 2016-17 Transfer Pricing Survey Series. EY [online]. [cit. 2018-06-10]. Dostupné z: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/ey-2016-transfer-pricing-survey-series>. Výsledky pro rok 2013 viz EY. 2013 Global Transfer Pricing Survey. Navigating the choppy waters of international tax. EY [online]. [cit. 2018-06-10]. Dostupné z: www.ey.com/gl/en/services/tax/2013-global-transfer-pricing-survey.

⁶ Jedná se o tyto oblasti: převodní ceny pro zboží a služby (1. místo), platby/alokace tzv. head office nákladů (6. místo), převodní ceny pro nehmotný majetek (7. místo) a převodní ceny pro finanční transakce (10. místo).

Nadnárodní společnosti vynakládají stále větší úsilí, aby byly schopny řádně správcí daně prokázat dodržení principu tržního odstupu. Převodními cenami se v nadnárodních společnostech zabývá řada lidí v různých odděleních, zejména v daňových odděleních, ředitel finančního oddělení, controllingu, účetního oddělení, auditu atd. Jejich jednotlivé zapojení do problematiky převodních cen je ovlivněno zejména životním cyklem převodních cen⁷. Podívejme se na čtyři základní fáze cyklu:

1. **fáze plánování** – zahrnuje identifikování řízených transakcí, jejich analýzy, identifikování nesených funkcí, rizik a využívaného majetku, výběr vhodné metody ke stanovení převodní ceny a testování dodržení principu tržního odstupu;
2. **fáze implementace a monitoringu** – projednává se samotná politika převodních cen na úrovni podniku či skupiny podniků, vypracovává se smlouva k řízené transakci, nastavují se interní mechanismy potřebné k řízení a monitorování převodních cen a vytváří se případně manuál či směrnice k převodním cenám;
3. **fáze zdokumentování** – zahrnuje vytvoření dokumentace k převodním cenám, její aktualizaci a další záznamní povinnosti, např. country-by-country reporting (dále také jen „CbCR“);
4. **fáze auditu** – představuje porozumění této komplexní problematice, zejména nesených funkcí, rizik, způsobu stanovení převodních cen, dále toků informací souvisejících s převodními cenami ve skupině podniků, tak, aby bylo možné řádně prokázat dodržení principu tržního odstupu správcí daně při daňové kontrole.

Legislativní rámec pro převodní ceny je možné rozdělit na tři kategorie. První kategorie je reprezentována mezinárodně uznávaným alokačním pravidlem zisků mezi spojenými osobami, a to **principem tržního odstupu**. Druhá kategorie zahrnuje **pravidla týkající se zdokumentování pravidel převodních cen a jejich řádného prokázání**. Poslední kategorie je reprezentována již **procesními pravidly k prevenci či k řešení daňových sporů v oblasti převodních cen**.⁸ Všechny tyto tři kategorie budou detailně rozebrány v jednotlivých částech knihy.

1.2 Definice a terminologie

Nadnárodní společnosti

Nadnárodní podniky neboli v anglickém jazyce *multinational enterprises* (dále jen „MNEs“) jsou definovány jako společnosti, které uskutečňují přímé zahraniční investice a zároveň vlastní či jiným způsobem kontrolují aktivity generující přidanou hodnotu

⁷ Více k životnímu cyklu viz BRONSON, M., JOHNSON, M., SULLIVAN, K. Overview/Best Practices. In: *Guide to International Transfer Pricing, Law, Tax Planning and Compliance Strategies*. HEIMERT, M., JOHNSON, M. (eds.). Duff & Phelps. Kluwer, 2013.

⁸ WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Kluwer, 2010.

ve více než v jednom státě.⁹ Tato definice je široce uznávána jak odbornou veřejností, tak mezinárodními organizacemi a akademiky a přijala ji v roce 1974 UNCTC (United Nations Centre on Transnational Corporations). Termín *enterprise* může být nahrazen synonymy *firm*, *company* nebo *corporation*. Kromě výše zmíněného je zdůrazňována i podmínka existence subjektivity u všech podniků ve skupině, nad nimiž má mateřská společnost kontrolní vliv.¹⁰

Převodní ceny

Převodní ceny neboli transferové ceny (*transfer pricing* v anglickém znění) lze definovat jako ceny uplatňované u transakcí uskutečněných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými. V terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružených podniků. Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené ceny jsou cenami určenými na základě principu tržního odstupu, mezinárodně uznávaného standardu. Dle českých podmínek se dá zjednodušeně říci, že se jedná o použití cen obvyklých. Jde tedy o daňově spravedlivé rozdělení zisku mezi spojenými podniky plynoucího z transakce, která se mezi těmito podniky uskutečnila.

Princip tržního odstupu

Princip je definován v čl. 9, Sdružené podniky, Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a Směrnice OECD je výkladovým pravidlem tohoto principu. Článek 9 nejprve vymezuje „sdružené“ podniky a dále sledované obchody, jejichž dopady do základu daně mají být přehodnocovány. Dle oficiálního překladu¹¹ článku je znění následující:

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

⁹ DUNNING, J. H., LUNDAN, S. M. *Multinational enterprises and the global economy*. 2. vydání. Edward Elgar Publishing Limited, 2008. BERNÁŠEK, V. a kol. *Globalizační procesy ve světové ekonomice*. Praha: Oeconomica, 2002. FUČÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Praha: ASPI, 2008. Téma (ASPI).

¹⁰ GHERTMAN, M. *Nadnárodní společnosti*. Praha: HZ, 1996.

¹¹ NERUDOVA, D., ŠIMÁČKOVÁ, K. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. Přel. z: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version – July 2008.

Úprava převodních cen

Úprava převodních cen je kategorizována na dvě úpravy. První úprava je provedena správcem daně (případně ze strany daňového poplatníka) a vyplývá ze samotného pojetí principu tržního odstupu dle čl. 9(1) Modelové smlouvy OECD: „... mohou být zisky zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny“ či dle §23/7 ZDP: „... upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl“. Tato úprava je nazývána jako **primární úprava**.

Následná úprava zisků z titulu převodních cen vyplývá z čl. 9(2) Modelové smlouvy OECD, která uvádí:

„Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků tohoto státu – a následně zdaní – zisky, ze kterých byl zdaněn v druhém smluvním státě podnik tohoto druhého státu, ... upraví druhý stát přiměřeně částku daně uložené jím z těchto zisků.“

Tato úprava se nazývá také **zrcadlové narovnání základu daně** anebo **korespondující úprava** z titulu převodních cen.

Arm's lenght test – test dodržení principu tržního odstupu

Testování transakcí, zdali naplňují princip tržního odstupu, vychází ze základního předpokladu, a to **srovnání** ceny sjednané mezi spojenými osobami s cenami mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Toto srovnání může být **empirického charakteru**, kdy skutečně transakce mezi nespojenými, tj. nezávislými osobami za těchto podmínek byly uskutečněny, anebo **hypotetického charakteru**, kdy se předpokládá, že by nezávislé subjekty za těchto podmínek do obchodního vztahu vstoupily. V tomto případě hypotetický odhad ceny musí být opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost.

Řízené transakce

Řízené transakce představují transakce uskutečněné mezi spojenými osobami. Mohou zahrnovat jakýkoliv transfer, a to zboží, službu, nehmotný či hmotný majetek, finanční transakci včetně finančních záruk, části podniku atd. Ocenění těchto transakcí musí být v souladu s principem tržního odstupu.

1.3 Plán knihy

Tato kniha cílí na vybrané teoretické a praktické otázky související s problematikou převodních cen jak z pohledu tuzemského a slovenského daňového práva, tak z pohledu mezinárodního, reprezentovaného OECD, a unijního práva. Kromě úvodního a závěrečného slova je kniha členěna do osmi kapitol, a to následovně:

- Kapitola 2 – Teorie převodních cen – popisuje princip tržního odstupu, jeho roli na poli mezinárodního zdanění, historii, aplikaci a kritický pohled na něj až po vznik Směrnice OECD jakožto jeho výkladového pravidla. Dále se zabývá přístupem samostatné jednotky versus jedné celistvé jednotky v kontextu zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně v EU.

- Kapitola 3 – Vybrané kapitoly Směrnice OECD – se zaměřuje na klíčovou roli srovnávací analýzy pro stanovení nejvhodnější metody určení převodní ceny. Hodnotí jednotlivé metody, které doporučuje Směrnice OECD, a uvádí přístup, jak stanovení převodní ceny nejlépe zdokumentovat, a to dle posledních doporučení vyplývajících z BEPS¹² projektu. V poslední části kapitoly jsou prezentována doporučení, jak řešit mezinárodní daňové spory v oblasti převodních cen.
- Kapitola 4 – Převodní ceny z pohledu EU a EU JTPF – popisuje problematiku převodních cen z pohledu EU a iniciativ, které EU v této oblasti vykonává. Zejména je prezentován Kodex chování ohledně dokumentace k převodním cenám, Arbitrážní úmluva, problematika srovnatelnosti včetně zhodnocení kvality srovnatelných dat pro účely kvalitativní a kvantitativní analýzy, dále zavedení tzv. *safe harbours* pro služby s nízkou přidanou hodnotou. V poslední části kapitoly jsou zmíněny obecné zásady pro předběžné cenové dohody (APA).
- Kapitola 5 – Daňové a právní aspekty převodních cen v České republice – se zaměřuje na převodní ceny a s nimi souvisejícími aspekty v České republice, zejména je prezentován legislativní rámec, tj. definice principu tržního odstupu včetně spojených osob, a závazného posouzení. Dále jsou představeny vydané pokyny pro tuto oblast a z nich vyplývající záznamní povinnosti pro spojené osoby. V poslední části je zohledněna problematika řešení mezinárodních daňových sporů v oblasti převodních cen, zejména výhrada České republiky neprovádět zrcadlové narovnání základu daně dle čl. 9/2 smluv o zamezení dvojího zdanění.
- Kapitola 6 – Daňové a právní aspekty převodních cen na Slovensku – popisuje legislativní rámec převodních cen na Slovensku, který obsahuje především širší pojetí spojených osob a – na rozdíl od České republiky – zákonnou povinnost zdokumentování převodních cen. Dále se kapitola zaměřuje na problematiku řešení mezinárodních daňových sporů v této oblasti a status slovenského správce daně k této problematice.
- Kapitola 7 – Procesní a vybrané související otázky transferových cen – se zaměřuje na významnou část, a to na procesní otázky v oblasti převodních cen. V dané kapitole je detailně rozebrána kontrola převodních cen jak z pohledu nesení důkazního břemene, tak i prokazování rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Dále je analyzována problematika daňové kontroly, místního šetření a postupu k odstranění pochybností. Poznatky uvedené v této kapitole staví na závěrech obsažených v rozhodnutích správních soudů, v rámci nichž byl precizován obsah norem regulujících převodní ceny a/nebo otázky související.

¹² BEPS projekt neboli projekt *Base Erosion Profit Shifting* započal v září 2013 z iniciativy OECD a G20. V současnosti se do něj zapojilo více než 100 zemí a jurisdikcí. Cílem projektu je zabránit nežádoucím daňovým praktikám, které vedly k minimalizaci daňové povinnosti, či dokonce k neplacení daní vůbec v zemi, kde docházelo ke generování zisků. Projekt se rovněž zaměřuje na eliminaci přesouvání zisků do jiných zemí a narušování daňových základů. Představuje nejzásadnější změnu mezinárodních daňových pravidel od počátku vzniku OECD. Více informací dostupných z: www.oecd.org/ctp/beps/.

- Kapitola 8 – Převodní ceny z pohledu znalce – popisuje situace, kdy je v České republice nutné a nejvhodnější využít znalosti znalce pro účely stanovení převodních cen. Kapitola mj. uvádí srovnání činnosti znalce a odhadce a srovnání kategorizace hodnoty jako takové. V závěru kapitoly jsou uvedeny praktické příklady, se kterými se znalec může často v této oblasti setkat.
- Kapitola 9 – Praktické aspekty stanovení převodní ceny s využitím databáze Amadeus či TP Catalyst – se zaměřuje na praktické aspekty. Zahrnuje několik příkladů stanovení převodní ceny včetně doporučení z běžné praxe, zejména z oblasti finančních transakcí, transferu distribučních služeb, výrobků, manažerských poplatků a dále praktické aplikace metody rozdělení zisku.

Na závěr je nutné zdůraznit, že tato kniha nemá za cíl pokrýt všechny otázky související s problematikou převodních cen. Jejím záměrem je zejména pomoci pochopit základní principy, souvislosti a související aspekty, které je nutné mít při stanovení převodních cen na paměti.

2 TEORIE PŘEVODNÍCH CEN

Teorie převodních cen stojí na základním principu – **principu tržního odstupu**, který řeší zásadní otázku, jak spravedlivě rozdělit zdanitelné zisky generované v rámci přeshraničních vnitropodnikových transakcí spojených osob. Z principu vyplývá zásadní pravidlo, že zisky dosažené spojenou osobou mají odpovídat ziskům, které by byly dosaženy nezávislou osobou, a tudíž očištěny od deformací vytvořených neobvyklými podmínkami v transakcích mezi těmito propojenými osobami. V jádru věci se jedná o přístup samostatné nezávislé jednotky, kdy se na osoby spojené a transakce uskutečněné mezi nimi nahlíží jako na transakce realizované mezi osobami nespojenými, tj. nezávislými. Aplikací tohoto pravidla jsou následně zisky „spravedlivě“ rozděleny a zdaněny v obou jurisdikcích, kde jsou tito dva účastníci rezidentní. Jelikož je však možné řízené transakce zneužívat k transferům daňového základu do zemí s výhodnějším daňovým režimem či v rámci jiných mechanismů tak, aby bylo možné čerpat daňovou výhodu, jsou převodní ceny¹³ využívány často jako nástroj daňového plánování. Řada států se tedy snaží zamezit těmto transferům jednak na národní úrovni, a tak implementovala princip tržního odstupu do své legislativy, a jednak na úrovni mezinárodní, a to pomocí dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále též jen „SZDZ“).

V rámci této kapitoly se blíže podíváme do historie vzniku principu tržního odstupu, jeho začlenění do Modelové smlouvy OECD, a tedy jednotlivých SZDZ, a následného vydání Směrnice OECD. Objasníme účel daného principu a jeho roli v 21. století včetně zhodnocení alternativních přístupů, jak zdanit zisky generované v rámci přeshraničních vnitropodnikových transakcí spojených osob v současné době.

2.1 Historie principu tržního odstupu a vznik Směrnice OECD

První zmínka o způsobu, jak zdanit transakce mezi spojenými osobami, a tedy prvotní pravidla převodní cen se objevila již v roce 1915 ve Velké Británii. Na zahraniční dceřiné společnosti se tehdy nahlíželo z pohledu daní jako na závislé agenty, kteří vykonávají činnost pro svoji mateřskou společnost, a jejich zisky tudíž mohly být zdaněny na území Velké Británie. V USA bylo o dva roky později v rámci válečného zákona o příjmech zavedeno ustanovení, které dovolovalo správci daně uplatnit konsolidaci na obchody spojených osob, pokud měl podezření, že řízené transakce mezi nimi nebyly uskutečňeny za tržní ceny. Po první světové válce v roce 1921 bylo do zákona o příjmech vloženo

¹³ Cena, která figuruje jako indikátor rozdělení daňového základu mezi státy, v nichž je transakce uskutečněna a kde jsou spojené osoby rezidentní.

nové ustanovení¹⁴, které mělo za cíl zabránovat přesunům zisků zahraničním spojeným osobám a daňovým únikům v této oblasti. V roce 1925 v Německu se na základě zákona o zdanitelných příjmech v části 34 pro účely zdanění na dceřiné společnosti nahlíželo jako na stále provozovny, a to prostřednictvím tzv. *Filialtheorie*, kdy mateřská společnost a dceřiná společnost tvoří jeden ekonomický celek. Tento přístup německého správce daně vůči dceřiným společnostem byl bohužel aplikován jen do roku 1934.¹⁵

Z následného vývoje je zřejmé, že *Filialtheorie* ovlivnila tehdejší přístup k čl. 5 (Stále provozovny) návrhu Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a daňových úniků navrženém Společností národů¹⁶ v roce 1927. Ustanovení principu tržního odstupu, jak ho známe nyní z čl. 9 Modelové smlouvy OECD, nebylo tehdy zapotřebí, neboť i na dceřiné společnosti se nahlíželo jako na stále provozovny.¹⁷ Změna nastala až poté, co byly dceřiné společnosti z definice stále provozovny vyjmuty, a to z důvodu, že mnoho států pro účely daní nahlíželo na dceřiné společnosti jako na samostatné entity. Návrh Modelové smlouvy Společnosti národů v roce 1928 již v konceptu stále provozovny tyto entity nezahrnoval. Vážným důsledkem této akce byla existence dvojího ekonomického zdanění, neboť pro dceřiné společnosti neexistoval žádný alokační mechanismus upravující zdanění generovaných zisků v rámci řízených transakcí uskutečněných mezi dvěma jurisdikcemi.¹⁸

Jakým způsobem dochází ke zdanění, a tedy i k alokaci těchto příjmů byla otázka výzkumu amerického ekonoma T. S. Adamse. Na základě jeho výsledků prezentovaných v roce 1930 v Ženevě byl tento problém označen za velmi závažný. Jednotlivé státy na tuto problematiku nahlížely velmi odlišně i přesto, že většina z nich využívala přístup samostatné entity, odlišnosti se projevovaly zejména při stanovení toho „správného“ zdanitelného zisku, což následně vedlo k trpění dvojího ekonomického zdanění. Nalézt způsob, jak nejvhodněji alokovat příjmy mezi dvě jurisdikce, měl za úkol americký právník Mitchell B. Carroll, který během let 1930 až 1933 zkoumal přístupy 35 jurisdikcí k této problematice. Výsledky jeho rozsáhlého výzkumu byly publikovány v celkem pěti

¹⁴ Toto ustanovení je považováno za předchůdce současné části 482 v *Internal Revenue Code*, která obsahuje alokační pravidlo ke zdanění transakcí spojených osob.

¹⁵ Více viz PETRUZZI, R. *The Arm's Length Principle*. In: LANG, M., STORCK, A., PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. 2016, Kluwer Law International BV, s. 1–32. Dále také viz WITTENDORF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 2. a 3. kapitola.

¹⁶ Návrh zahrnoval 4 bilaterální smlouvy: Bilaterální smlouvu o zamezení dvojímu zdanění ve speciálních případech přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku, Bilaterální smlouvu o zamezení dvojímu zdanění ve speciálních případech daně dědické, Bilaterální smlouvu o administrativní pomoci v oblasti zdaňování a Bilaterální smlouvu o pomoci v oblasti výběru daní. Společnost národů byla v roce 1945 nahrazena Organizací Spojených národů.

¹⁷ Více viz PETRUZZI, R. *The Arm's Length Principle*. In: LANG, M., STORCK, A., PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. 2016, Kluwer Law International BV, s. 1–32. Dále také viz WITTENDORF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 2. a 3. kapitola. Dále SOLILOVÁ, V., STEINDL, M. *Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized*. *Bulletin for International Taxation*. 2013, roč. 67, č. 3, s. 128–136.

¹⁸ Viz WITTENDORF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 2. a 3. kapitola.

vydání, nicméně z pohledu principu tržního odstupu je nejvýznamnější tzv. Carrollova zpráva neboli IV. vydání z roku 1933.¹⁹ Tato zpráva nejprve potvrdila výsledky výzkumu T. S. Adamse, a to že většina států pro daňové účely nahlíží na dceřiné společnosti jako na samostatné entity, a dále se poprvé Carroll odkazoval na princip tržního odstupu jakožto na vhodný alokační mechanismus.²⁰

Nicméně je nutné zdůraznit, že Carroll ve své zprávě identifikoval tři hlavní alokační mechanismy²¹ uplatňované v rámci řízených transakcí již v roce 1933 u analyzovaných 35 států, a to konkrétně:

1. **Metodu samostatného účetnictví**, vycházející z přístupu samostatné entity, která byla využívána ve většině států. Tato metoda je *de facto* předchůdce principu tržního odstupu.
2. **Empirickou metodu**, kdy stanovení alokovaného zisku vyplývalo ze srovnání entity s obdobnou entitou na základě daných skutečností a okolností daného případu, a to nejčastěji z pohledu obratu, majetku a dalších faktorů. Tento přístup je obdobou současné metody čistého ziskového rozpětí (TNMM) a srovnatelné ziskové metody (CPM).
3. **Metodu částečného rozdělení prostřednictvím alokační rovnice**, kdy alokování daného zisku vyplývalo z rozdělení čistého zisku prostřednictvím určitých faktorů, jako je např. majetek, obrat, mzdy atd. Nicméně Carroll zdůrazňoval, že tento přístup s sebou přináší značné administrativní nároky, problém s odlišnými účetními pravidly, jinými měnami a mnoho dalších praktických problémů, proto by byla jeho případná aplikace jakožto vhodného alokačního mechanismu značně obtížná. Tento přístup je v současnosti znám jako rozdělení globálních zisků prostřednictvím alokační rovnice, který je Směrnicí OECD zakázán, neboť nejde o metodu, která je v souladu s principem tržního odstupu. V zásadě se tato metoda zřídka fikce samostatné nezávislé entity a přistupuje k nadnárodní skupině podniků jako k „jedné entitě“.²² Obdobný přístup rozdělení zisků je navrhován prostřednictvím Směrnice C(C)CTB v EU.

Výsledky publikované v tzv. Carrollově zprávě ovlivnily podobu návrhu Modelové smlouvy Společnosti národů z roku 1933, která nově zavedla princip tržního odstupu

¹⁹ Více viz CARROLL, M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Sv. I až III. League of Nations, 1932. League of Nations. Autor zde popisuje praxi a legislativu v této otázce u 24 států a tří amerických států. CARROLL, M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises*. Sv. IV. League of Nations, 1933. Autor zde analyzuje národní zprávy jednotlivých států a doporučuje vhodné alokační pravidlo. CARROLL, M. B. *Taxation of Foreign and National Enterprises, Methods of Allocating Taxable Income*. Sv. V. League of Nations, 1933. V posledním, tj. V. vydání se M. B. Carroll zabýval již účetními aspekty alokačního pravidla.

²⁰ Viz poznámka pod čarou č. 17.

²¹ Více viz PETRUZZI, R. The Arm's Length Principle. In: LANG, M., STORCK, A., PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. 2016, Kluwer Law International BV, s. 1–32. Dále také PANKIV, M. *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*. IBFD, 2017.

²² Dále je vhodné zmínit, že do roku 2010 bylo prostřednictvím čl. 7 odst. 4 Modelové smlouvy OECD umožněno stálým provozovnám uplatnit i tuto metodu rozdělení zisku, pokud je obvyklé tak zisky stálým provozovnám stanovit. Výsledek takového rozdělení musel být však v souladu s zásadami čl. 7 Modelové smlouvy OECD. Modelová smlouva Spojených národů má tuto možnost v čl. 7 naďalej uvedenou.

jak pro případ stálých provozoven, tak pro případ spojených osob. Nicméně toto není zcela první zmínka o principu tržního odstupu v mezinárodním daňovém právu. Princip tržního odstupu tak, jak byl v návrhu Modelové smlouvy z roku 1933 použit, byl již aplikován v první smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi USA a Francií v roce 1932²³. Musíme však uznat, že mezinárodní charakter dala tomuto principu právě tato Modelová smlouva Společnosti národů z roku 1933. Následující nové návrhy Modelových smluv²⁴ až po první návrh Modelové smlouvy OECD z roku 1963 – a její následující revize – zahrnovaly princip tržního odstupu, konkrétně již v čl. 9 odst. 1, Sdružené osoby²⁵, jak ho známe dnes.

Vezmeme-li v úvahu vývoj principu tržního odstupu v mezinárodním daňovém právu, je zřejmé, že účelem čl. 9 odst. 1 bylo a stále je zabránit použití národních pravidel, která jsou v rozporu s principem tržního odstupu, na základě čehož vzniká dvojí ekonomické zdanění. Z této analogie vyplývá, že národní pravidla k úpravě zisků/základů daně spojených osob musí být v souladu s principem tržního odstupu. Článek 9 není tedy alokačním pravidlem, jak by se mohlo zdát, ale má speciální roli, tj. eliminovat dvojí ekonomické zdanění.²⁶ Tomuto duchu odpovídá důvod, proč zrcadlové narovnání základu daně neboli následná úprava zisku nebyla v případě spojených osob do článku zahrnuta od samotného začátku.²⁷ Nebylo to totiž nutné, případné dvojí ekonomické zdanění mělo být eliminováno již pomocí čl. 9 odst. 1. Nicméně na tuto situaci nejvíce doplácely USA, jejichž nadnárodní podniky trpěly dvojím ekonomickým zdaněním, když daňová správa zahraniční dceřiné společnosti upravila zisky dle čl. 9 odst. 1. Od roku 1965 řešily USA vzniklou situaci jednostrannou úpravou ve vnitrostátním daňovém právu, která umožňovala odpočet na straně mateřské společnosti ve výši upravené zahraniční daně, ale tato politika nebyla vlivem rostoucí globalizace a mezinárodního obchodu dlouhodobě udržitelná. USA tedy silně apelovaly na OECD, aby tuto situaci vyřešilo.²⁸ Výsledkem bylo zahrnutí zrcadlového narovnání základu daně v podobě,

²³ Smlouva vycházela z podoby Modelové smlouvy Společnosti národů z roku 1928 a navíc zahrnovala čl. 4 s alokačním mechanismem v podobě principu tržního odstupu na základě amerického národního práva, konkrétně části 45 zákona o příjmech z roku 1928, která byla přepracovanou částí z roku 1921, a je tedy považována za předchůdce současného ustanovení části 482 *Treasury Regulations* zákona o příjmech (*Internal Revenue Code*). Smlouva byla dohodnuta v roce 1930, ratifikace ze strany USA proběhla v roce 1932 a ze strany Francie v roce 1934.

²⁴ Jednalo se o návrhy modelových smluv z roku 1935, z roku 1943, známý jako Mexický návrh, který se stal podkladem pro Modelovou smlouvu Spojených národů, a z roku 1946, známý jako Londýnský návrh, který se stal podkladem pro Modelovou smlouvu OECD. WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 3. kapitola A dále viz SOLILOVÁ, V., STEINDL, M. *Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized*. *Bulletin for International Taxation*, 2013, roč. 67, č. 3, s. 128–136.

²⁵ Znění čl. 9(1) a čl. 9(2) je v kap. 1 – definice.

²⁶ Viz LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde Verlag, 2010. Dále viz WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 3. kapitola.

²⁷ Ve vztahu ke stálým provozovnám se však ustanovení obdobné k následné úpravě zisku objevilo poprvé v protokolu londýnské Modelové smlouvy z roku 1946.

²⁸ Tlak USA na OECD zesílil po vydání jejich aktualizovaných pravidel k převodním cenám v části 482 *Treasury Regulations* v roce 1968.

jak ho známe nyní, tj. v čl. 9 odst. 2, v první revizi Modelové smlouvy OECD v roce 1977.²⁹ Navíc v komentářích Modelové smlouvy k čl. 9 odst. 2 bylo výslovně uvedeno, že smluvní stát je povinen učinit následnou úpravu zisku, pokud souhlasí, že primární úprava byla učiněna v souladu s principem tržního odstupu. Tímto způsobem bylo zajištěno, aby vzniklé dvojí ekonomické zdanění bylo odstraněno. Nicméně řada států se obávala, že tak budou eliminována všechna dvojí zdanění, což podpoří agresivní daňové plánování či daňové úniky ze strany nadnárodních společností, a vložily tedy k danému článku výhradu. Ve světle změn, které následně v komentářích Modelové smlouvy nastaly, zejména k Modelové smlouvě z roku 1992, je však povinnost provedení následné úpravy zisku vyvratitelná.³⁰

Jak vyplývá ze samotného znění principu tržního odstupu, je tento **princip chápán již od svého zavedení jako právní fikce**³¹. Přesněji řečeno na dvě zcela ekonomicky a/ nebo kapitálové spojené osoby se má pro účely zdanění nahlížet jako na dvě zcela nezávislé samostatné entity a jakékoliv podmínky či skutečnosti vyplývající z tohoto vzájemného vztahu, které deformují ceny, příp. zisky plynoucí z řízené transakce, musí být eliminovány. Pokud tak není učiněno, daňové správy mají právo „chybějící“ zisky zdanit. Nicméně daňovým správám chyběl metodický pokyn, jak daný princip nejlépe aplikovat.

V roce 1979, dva roky po vydání první revize Modelové smlouvy OECD, byl tento nedostatek odstraněn. Komise pro fiskální záležitosti OECD vydala první detailní zprávu o převodních cenách a nadnárodních společnostech (tzv. Zpráva o převodních cenách, dále též „Zpráva“) s cílem zajistit mezinárodní soulad v klíčových oblastech a terminologii v této oblasti. Zpráva o převodních cenách vycházela zejména z doposud jediné dostupné regulace převodních cen, tj. regulace Spojených států amerických – části 482 *Treasury Regulations*, americká interpretace principu tržního odstupu tak byla převedena do mezinárodní podoby.³² V kontextu současné Směrnice OECD je nutné zdůraznit, že Zpráva o převodních cenách neměla status směrnice tak, jak ho známe nyní³³, ani

²⁹ Mimo jiné byl v rámci revize v čl. 25, Vzájemné dohody vložen druhý odstavce, který pojednával o tom, že dosažená dohoda bude provedena bez ohledu na jakákoliv časová omezení obsažená ve vnitrostátních právních předpisech smluvních států.

³⁰ V komentáři odst. 3 čl. 9 Modelové smlouvy z roku 1992 se nově odkazovalo na Směrnici OECD včetně předchůdců této směrnice jakožto na výkladové pravidlo praktické aplikace principu tržního odstupu.

³¹ Právní fikce byla již zdůrazněna v tzv. Carrollově zprávě. Více k této problematice viz WILKIE, J. S. Reflecting on the Arm's Length Principle: What is the Principle? Where Next? In: SCHÖN, W., KONRAD, K. A. (eds.). *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*. 2012, s. 137–156. Dále viz PREBBLE, J. Fictions of Income Tax. Victoria University of Wellington Legal Research Paper, č. 29. SSRN [online]. 2011 [cit. 2018-07-16]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1604978. Dále viz PETRUZZI, R. The Arm's Length Principle. In: LANG, M., STORCK, A., PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. 2016, Kluwer Law International BV, s. 1–32.

³² Je zajímavé podotknout, že forma a obsah Zprávy o převodních cenách a následná Směrnice OECD z roku 1995 korespondují s regulacemi Spojených států amerických v této oblasti.

³³ Závaznost vůči principům uvedeným ve směrnici vyplynula až z mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu, konkrétně z čl. 31 odst. 2. Vídeňská úmluva vstoupila v účinnost k 27. lednu 1980.

výkladového pravidla principu tržního odstupu.³⁴ Zmíněná Zpráva dále poprvé kritizovala metodu rozdělení globálních zisků prostřednictvím alokační rovnice, která dle znění Zprávy při nekoordinovaném aplikování vede ke svévolným výsledkům a následně k riziku dvojího ekonomického zdanění.

Ze Zprávy nicméně jasné vyplynulo, že praktická aplikace principu tržního odstupu stojí na **třech** základních pilířích³⁵:

1. na fikci samostatné nezávislé entity,
2. na významu smluvních ujednání v řízených transakcích s důrazem na posouzení stanovení „tržní“ ceny a
3. na srovnatelnosti transakce, tj. za srovnatelných podmínek a okolností.

Dále je vhodné zmínit, že princip tržního odstupu stojí také na předpokladu existence dokonale konkurenčního trhu, kdy v dlouhém horizontu existuje jen jedna rovnovážná cena. V reálném světě se však řízené transakce nadnárodních společností uskutečňují na trzích, které se vyznačují nedokonalou konkurencí. Tento rozpor dává možnost vzniku řady problémů, jako jsou asymetrické informace, nedostatek srovnatelných nezávislých transakcí na trhu a následně dat potřebných ke srovnání atd.³⁶ Dalším předpokladem, který je potřeba vzít v úvahu při oceňování transakcí, je maximalizace zisku/užitku.

Komise pro fiskální záležitosti OECD později Zprávu doplňovala, a to o *Transfer pricing and Multinational Enterprises – Tree Taxation Issues*³⁷ v roce 1984 a o *Thin Capitalisation* v roce 1987. V rámci doplněných zpráv je nutné zdůraznit, že OECD vyvrátila povinnost provedení následné úpravy zisku, jejíž povinnost byla deklarována v komentáři k čl. 9 odst. 2 Modelové smlouvy OECD z roku 1977, a to v případě, že se jedná o vyhýbání se daňové povinnosti s cílem získat daňové výhody. Další významná změna nastala v roce 1992, kdy byla Zpráva o převodních cenách včetně následujících doplňujících zpráv označena za výkladové pravidlo³⁸ principu tržního odstupu s přímým odkazem na tyto zprávy v komentáři k čl. 9 Modelové smlouvy z roku 1992. Tímto aktem byla také započata komplexní revize všech vydaných zpráv a jejich opublikování v rámci Směrnice OECD v roce 1995. V dalších letech – 1996 a 1997 – Komise OECD vydala revize dalších kapitol Směrnice OECD, a to o nehmotném majetku, vnitropodnikových službách a o ujednání o podílení se na nákladech. Tím se dokončila komplexní revize Zprávy o převodních cenách a souvisejících vydaných zpráv. V roce 1999 Komise OECD vydala zcela novou kapitolu Směrnice OECD, týkající se předběžných cenových dohod a procedury vzájemné dohody. Je nutné poznamenat, že ve Směrnici OECD z roku 1995

³⁴ Změna nastala až v roce 1992 – viz poznámka 30 výše.

³⁵ Viz PETRUZZI, R. The Arm's Length Principle. In: LANG, M., STORCK, A., PETRUZZI, R. (eds.). *Transfer Pricing in a Post-BEPS World*. 2016, Kluwer Law International BV, s. 1–32.

³⁶ Více viz WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 21. kapitola.

³⁷ Jednalo se o převodní ceny obecně, o narovnání základu daně a o proceduru vzájemné dohody, dále o zdanění mezinárodních bankovních entit a o alokaci nákladů za centrální management a služby.

³⁸ Směrnice OECD, včetně svých předchůdců, je považována za výkladové pravidlo principu tržního odstupu. Z toho důvodu je nutné vždy při interpretaci čl. 9 SZDZ vzít v potaz komentáře k Modelové smlouvě, které jsou platné k datu uzavření konkrétní SZDZ, a Směrnici OECD.

je již uvedena zmínka o složitosti převodních cen včetně stanoviska, že **převodní ceny nejsou exaktní vědou, a tudíž vyžadují aplikaci úsudku jak na straně daňové správy, tak na straně daňového poplatníka.** Na závěr je nutné poznamenat, že Směrnice OECD prošla již několika revizemi, v současnosti poslední revize byla uskutečněna v roce 2017 a 2018³⁹ na základě zakomponování doporučení vyplývajících z BEPS projektu⁴⁰.

2.2 Účel a role principu v 21. století

2.2.1 Účel principu tržního odstupu a následné úpravy zisku

Princip tržního odstupu, jak vyplývá z předchozí kapitoly, je v Modelové smlouvě OECD zmíněn jak z perspektivy stálé provozovny v čl. 7, Zisky podniků⁴¹, tak v čl. 9, Sdružené podniky, kde se zabývá zisky podniků z pohledu transakcí mezi spojenými osobami. Účel čl. 9 nevyplývá přímo ze samotného čl. 9 či z komentářů k tomuto článku určených, nicméně jej lze vyvodit z historického vývoje čl. 7, resp. čl. 9 Modelové smlouvy.

V kontextu historického vývoje lze tedy říci, že primárním cílem čl. 9 je zajistit, aby ocenění transakcí mezi spojenými entitami bylo v souladu s principem tržního odstupu, tj. aby bylo s transakcemi mezi těmito subjekty zacházeno, jako by byly uskutečněny mezi nezávislými entitami – fikce samostatné nezávislé entity –, a nedocházelo tedy ke dvojímu ekonomickému zdanění.⁴² Smluvní státy *de facto* nesmí provést primární úpravu, která by byla v rozporu s principem tržního odstupu. Dále je nutné mít na paměti, že stejně jako ostatní ustanovení Modelové smlouvy OECD nevytváří čl. 9 daňovou povinnost, ale pouze omezuje daňová práva⁴³ smluvních států s ohledem na transakce mezi spojenými osobami.⁴⁴ S tím souvisí významná skutečnost, že pouze vnitrostátní legislativa smluvních států může poskytovat právní základ pro úpravu zisků a čl. 9 odst. 1

³⁹ Směrnice OECD z roku 2017 je dostupná online z: www.oecd.org/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm. Dále 22. června 2018 byla vydána revize části Rozdělení zisku (*profit split*), která tak dovršila celkovou revizi Směrnice OECD v kontextu změn z BEPS projektu. Revidovaná část k metodě rozdělení zisku je dostupná online z: <http://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.htm>.

⁴⁰ Více viz pozn. 12. Z pohledu převodních cen je nejpodstatnější akční plán 8–10, Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě, a akční plán 13, Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (*Country-by-country reporting*)“.

⁴¹ Princip tržního odstupu je zde stanoven následovně: „*přisuzují se v každém smluvním státě této stálé provozovny zisky, které by byla mohla docílit, kdyby byla jako samostatný podnik vykonávala totožné nebo obdobné činnosti za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá ve styku s podnikem, jehož je stálou provozovnou*“ [pozn. red. – zvýrazněno autorem].

⁴² Viz LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde Verlag, 2010.

⁴³ Jedná se o tzv. zlaté pravidlo. Více viz WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 3. kapitola.

⁴⁴ Viz LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Linde Verlag, 2010. Dále viz LAHODNY-KARNER, A. Verrechnungspreise und Gegenberichtigung. In: GASSNER, W., LANG, M., LECHNER, E. (eds.). *Aktuelle Entwicklungen im Internationales Steuerrecht*. Linde, 1994. Dále viz SOLILOVÁ, V., STEINDL, M. Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized. *Bulletin for International Taxation*. 2013, vol. 67, č. 3, s. 128–136.

má zabránit použití těch národních pravidel, která jsou v rozporu s principem tržního odstupu. V souladu s touto interpretací je možné provést primární úpravu dle čl. 9 odst. 1 jen za podmínek, že to vnitrostátní daňové právo umožňuje. Navíc provedení primární úpravy není podmíněno souhlasem druhého smluvního státu, nicméně stát vykonávající primární úpravu je zodpovědný za zdůvodnění provedení dané úpravy, tj. zdali je nyní naplněn princip tržního odstupu a zdali nově stanovená částka odpovídá tomuto principu.

Zahrnutí čl. 9 odst. 1 do SZDZ vypovídá o jeho hlavním účelu, a to:

- zajistit, aby **vnitrostátní daňové právo bylo v souladu s principem tržního odstupu**, tj. aby nedocházelo k primární úpravě, která je v rozporu s principem tržního odstupu,
- **zabránit vzniku dvojího ekonomického zdanění v oblasti převodních cen.**⁴⁵

Kromě tohoto hlavního účelu má však čl. 9 odst. 1 taktéž řadu sekundárních účelů, zejména zajistit **spravedlivou alokaci daňových práv mezi smluvními státy** v kontextu transakcí mezi spojenými osobami **a generovaných zisků.**⁴⁶

Z pohledu čl. 9 odst. 2 je účelem tohoto ustanovení taktéž zabránit vzniku dvojího ekonomického zdanění. Nicméně ve světle účelu čl. 9 odst. 1 poskytuje čl. 9 odst. 2 možnost opětovného přezkoumání převodních cen a na základě výsledku tohoto přezkoumání následně provést případnou úpravu zisku. Z této interpretace vyplývá skutečnost, že smluvní stát provede následnou úpravu zisku jen za podmínek, že řízená transakce, tj. „jeho vlastní převodní ceny“, není v souladu s principem tržního odstupu, a tudíž že primární úprava vykonaná druhým smluvním státem respektuje princip tržního odstupu.⁴⁷ Výsledkem zrcadlového narovnání základu daně je rozdělení zisků mezi dvěma jurisdikcemi, tj. dvěma smluvními státy, v souladu s primární úpravou a následnou eliminací dvojího ekonomického zdanění.

Pokud však smluvní stát věří, že řízená transakce je oceněna dle principu tržního odstupu, následná úprava zisku není z jeho strany provedena.⁴⁸ Směrnice OECD se k dané situaci vyjadřuje jako k „*nezávazné povaze zrcadlového narovnání základu daně*“.⁴⁹ Dále je vhodné zmínit, že za situace, kdy již dvojí ekonomické zdanění je mezi spojenými osobami trpěno, vyplývá z ustanovení čl. 9 odst. 2 možnost zahájení procedury vzájemné dohody na základě čl. 25 Modelové smlouvy OECD. Zde je nutné zdůraznit, že procedura vzájemné dohody je zahájena i přes neexistenci čl. 9 odst. 2 v SZDZ, a to na základě Směrnice OECD.⁵⁰

⁴⁵ Viz poznámka výše. Daný účel vyplývá i z komentáře k čl. 25 odst. 11. Dále viz WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 3. kapitola.

⁴⁶ Viz předmluva Směrnice OECD, dále viz SCHAUMBURG, H. *Internationales Steuerrecht*. 1998, roč. 60, č. 16 a viz WITTENDORFF, J. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Series on International taxation. Kluwer, 2010, č. 35, 3. kapitola.

⁴⁷ Viz více SOLILOVÁ, V., STEINDL, M. Tax Treaty Policy on Article 9 of the OECD Model Scrutinized. *Bulletin for International Taxation*. 2013, roč. 67, č. 3, s.128–136.

⁴⁸ Následná úprava zisku taktéž není provedena v případě hrubého podvodu, hrubé nedbalosti nebo vědomého zanedbání.

⁴⁹ Více viz komentář k čl. 9 odst. 6 Modelové smlouvy OECD z roku 2005 a bod 4.35 Směrnice OECD.

⁵⁰ Zahájení procedury vzájemné dohody vyplývá z bodu 4.33 Směrnice OECD. Pohled ČR na tuto problematiku viz 5. kapitola.