Transfer pricing – úvod do problematiky převodních cen

Michal Fojt

daňový poradce

Czech Tax Advisors s.r.o.

13. dubna 2017

TAX ADVISORS NOVOTNÝ & POTOMSKÝ

Obsah prezentace

- Definice pojmů
- Legislativa
- Metody převodních cen
- Dokumentace převodních cen – případová studie
- Vývoj v oblasti převodních cen – globální přístup a situace v ČR

Transfer pricing – obecná definice

- 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“.
- Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jak by postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky).
- Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu.
- V českých podmínkách lze zjednodušeně říci, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmů, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech.

Legislativní úprava – cena obvyklá

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP): § 23 odst. 7, § 22 odst. 1 písm. g) bod 3, § 25 odst. 1 písm. w) a další
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, čl. 9 (SZDZ) uzavřené dle Modelové smlouvy OECD
- Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Arbitrážní konvence, č. 93/2006 Sb. m. s. – AC)
- Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
- BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

Legislativní úprava – cena obvyklá

Metodické pokyny

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

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

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

Pokyn GFŘ D-10 – ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami

Pokyn GFŘ D-22 – k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení

Vývoj znění § 23/7 ZDP

- Znění § 23/7 ZDP platné od 1.1.2015:

„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě **doložen, upraví se** základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl“

- Znění § 23/7 ZDP platné v roce 2014:

…, a není-li tento rozdíl uspokojivě **doložitelný, upraví se** základ daně…

- Znění § 23/7 ZDP platné v roce 2013:

…, a není-li tento rozdíl uspokojivě **doložen, upraví správce daně** základ daně…

§ 23/7 ZDP

Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
2. kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
3. ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,
4. blízké
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Pokyn D-332

Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

- Princip tržního odstupu
- Odkaz na Směrnici OECD
- Srovnávací analýza
- Metody pro zjištění převodních cen
- Dokumentace převodních cen
- Následné úpravy zisku
- Předběžné cenové dohody

Metody pro zjištění převodních cen

Tradiční transakční metody - jsou nejpřímějším nástrojem používaným ke zjištění, zda podmínky obchodu a finanční vztahy mezi spřízněnými osobami odpovídají tržním podmínkám. Tradičními transakčními metodami jsou:

- Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)
- Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)
- Metoda nákladů a přirážky (CPM)

Ziskové transakční metody

- Metoda rozdělení zisku (PSM)
- Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)

- Tato metoda srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností.
- Může být složité nalézt transakci mezi nezávislými podniky, která je natolik podobná řízené transakci, že neexistují žádné rozdíly s podstatnými dopady na cenu.
- Metoda srovnatelné nezávislé ceny je zvláště spolehlivou metodou tehdy, kdy nezávislý podnik prodává za stejných podmínek tentýž produkt, jaký je prodáván mezi dvěma sdruženými podniky. Dalším příkladem je situace, kdy subjekt prodává určitý produkt jinému sdruženému podniku ve své skupině, a zároveň prodává tentýž produkt nezávislému podniku.
- Tedy: **převodní cena = nezávislá cena**

Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)

- Metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena je pak snížena o přiměřenou hrubou marži, která představuje částku, z které by se nezávislý opětovný prodejce snažil pokrýt své prodejní a ostatní provozní náklady a dosáhnout přiměřeného zisku s ohledem na provozované funkce. To, co zbývá po odečtení hrubé marže, lze považovat po zohlednění nákladů spojených s koupí produktu (např. cla) za tržní cenu původního převodu majetku mezi sdruženými podniky.
- Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější u obchodně marketingové činnosti a v případech prodeje zboží přes spřízněnou distribuční firmu nezávislým subjektům, kdy distribuční společnost je omezena ve svých rizicích a funkcích.
- Tedy: **převodní cena = nezávislá cena – přirážka závislého prodejce**

Metoda nákladů a přirážky (CPM)

- Metoda nákladů a přirážky vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované spřízněné společnosti. K těmto nákladům se pak přičte zisková přirážka, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu.
- Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější tam, kde jsou mezi spřízněnými stranami prodávány výrobky, nebo tam, kde spřízněné strany uzavřely dohodu o společném využívání vybavení, nebo jedná-li se v řízené transakci o poskytování služeb.
- Přímá aplikace metody nákladů a přirážky požaduje dostupnost detailních informací o nákladech a přirážce aplikované ve srovnatelné nezávislé transakci.
- Tedy: **převodní cena = nezávislá cena + přirážka závislého dodavatele**

Metoda rozdělení zisku (PSM)

- Metoda rozdělení zisku se snaží vyloučit dopad zvláštních podmínek sjednaných nebo uložených v řízené transakci na zisky tím, že stanoví rozdělení zisků, které by se dalo předpokládat u nezávislých podniků, pokud by se do transakce zapojily.
- Metoda rozdělení zisku nejprve identifikuje zisk sdružených podniků, který má být rozdělen, z řízených transakcí, v nichž jsou sdružené podniky zaangažovány. Potom rozdělí tyto zisky mezi sdružené podniky na ekonomicky platném základě přibližně stanovujícím zisky, které by byly očekávány a reflektovány v dohodě na tržním principu.
- Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější tam, kde jsou jednotlivé transakce natolik provázané, že nemohou být posouzeny samostatně.

Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

- Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá čisté ziskové rozpětí, které uskutečňuje subjekt z řízené transakce, ve vztahu k přiměřenému základu, tj. porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí (např. ziskovost, rentabilitu k nákladům, k prodeji, apod.).
- Tato metoda představuje určitou modifikaci metody nákladů a přirážky resp. metody ceny při opětovném prodeji a zpravidla využívá údajů z databází pro určení tržně obvyklé ziskovosti.

Pokyn D-333

Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami

- APA (Advance Pricing Agreement)
- Poplatník, který sjednává ceny v obchodních vztazích se spojenými osobami a vzniká mu pochybnost, zda tato cena odpovídá ceně obvyklé, může požádat místně příslušného správce daně o závazné posouzení způsobu stanovení…

- účinnost rozhodnutí 3 roky

- správní poplatek 10 tis. Kč

- doba vyřízení 7 - 8 měsíců

- § 38nc ZDP

- § 132 a 133 DŘ

Pokyn D-334

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

Obsah dokumentace převodních cen dle konceptu evropské dokumentace (tzv. „Masterfile“)

- obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků
- obecný popis organizační struktury skupiny podniků
- obecný popis spojených osob zúčastněných v obchodních vztazích
- obecný popis obchodních vztahů (tok transakcí, průběh fakturace, rozsah transakcí)
- obecný popis vykonávaných funkcí a nesených rizik
- vlastnictví nehmotného majetku – licenční poplatky
- popis tvorby převodních cen
- *srovnávací analýza (dle specifik jednotlivých zemí)*

Dokumentace převodních cen

Případová studie

TAX ADVISORS
NOVOTNÝ & POTOMSKÝ

Průběh zpracování dokumentace převodních cen

- Definice rozsahu

- mapování situace

- návrh struktury dokumentace

- Realizace dokumentace

- sběr a analýza informací

- zpracování dokumentace

Mapování situace

- Nadnárodní skupina firem působících ve stavebnictví je tvořena následovně:

- holdingová společnost STAVBA HOLDING NL
- česká společnost STAVBA CZ
- její české dceřiné společnosti KLIMATIZACE CZ, DOPRAVA CZ, VÝKOPY CZ a MONOLIT CZ
- její zahraniční dceřiné společnosti STAVBA RUS, STAVBA GER a STAVBA US

- Česká společnost STAVBA CZ poskytuje dceřiným společnostem služby v následujících oblastech: vedení, IT, účetnictví, controlling, marketing, HR, PR, daňové, personální a právní poradenství apod.
- Nový finanční ředitel české společnosti STAVBA CZ požaduje revizi v nastavení převodních cen a vytvoření dokumentace převodních cen

Mapování situace – identifikace transakcí

- Poskytování služeb

- Česká společnost STAVBA CZ poskytuje služby českým i zahraničním dceřiným společnostem

- Financování

- Holdingová společnost STAVBA HOLDING NL poskytuje volné finanční prostředky společnosti STAVBA CZ

- Transakce s nehmotnými aktivy

- Česká společnost STAVBA CZ poskytuje českým i zahraničním dceřiným společnostem ochrannou známku pro jejich transakce s třetími stranami

- Subdodávky

- České i zahraniční dceřiné společnosti vykonávají subdodávky pro STAVBA CZ

Mapování situace – grafický rozbor toku transakcí

STAVBA HOLDING NL

financování

STAVBA CZ

ochranná známka

služby

subdodávky

České a zahraniční

dceřiné společnosti

Mapování situace – identifikace rizik

- Společnost STAVBA CZ dosud nefakturuje dceřiným společnostem za poskytování služeb a ochranné známky
- Společnost STAVBA CZ vykazuje kontinuální ztrátu
- Společnost STAVBA CZ si z důvodu nevykázání kladného daňového základu nemůže započíst daň zaplacenou v zahraničí
- Omezená znalost oblasti převodních cen a metod stanovení převodní ceny u služeb a ochranných známek
- Omezená znalost přijímaných služeb
- Neexistuje skupinová dokumentace služeb ani lokální dokumentace služeb v jednotlivých zemích
- Není podrobná evidence služeb přiřaditelných jednotlivým společnostem

Mapování situace – zhodnocení rizik

- Převodní ceny představují pro společnost STAVBA CZ riziko
- Riziko lze identifikovat na 5 úrovních:
  - Na úrovni celé společnosti STAVBA CZ – odůvodnění dlouhodobých ztrát
  - Na úrovni poskytování služeb – chybějící výnos u společnosti STAVBA CZ
  - Na úrovni poskytování ochranné známky – chybějící výnos u společnosti STAVBA CZ
  - Na úrovni financování – dokumentace výše úrokové míry aplikované mezi společnostmi STAVBA HOLDING NL a STAVBA CZ
  - Na úrovni subdodávek – dokumentace provizí aplikovaných u subdodávek mezi společností STAVBA CZ a dceřinými společnostmi

Návrh struktury dokumentace - zvažované faktory

- Kvantifikace a počet transakcí

  Jaká je významnost transakcí vzhledem k celkovým výnosům/nákladům společnosti STAVBA CZ? Jaké transakce budou součástí dokumentace? Kolik bude dokumentací?

- Počet společností

  Jaké společnosti se podílí na jednotlivých transakcích?

- Období

  Jaká období bude dokumentace pokrývat? Minulost či nastavení do budoucna?

- Rizikovost transakcí

  Je s některou z transakcí spojeno riziko? Je dokumentace některé z transakcí prioritou?

- Mezinárodní přesah

  Bude třeba odsouhlasení dokumentace ze strany zahraničního holdingu/centrály?

Návrh struktury dokumentace – návrh řešení I

- 4 separátní dokumentace převodních cen, z toho
  - 1 plnohodnotná dokumentace dle Pokynu D-334 na transakce poskytování služeb (objemově nejvýznamnější transakce ve skupině)
  - 3 zkrácené dokumentace na transakce poskytování ochranné známky, financování a provize u subdodávek
- V dokumentaci na poskytování služeb bude nutno vypracovat odůvodnění ztrátové pozice společnosti STAVBA CZ (pokud bude ztráta i po zavedení účtování za poskytování služeb)
- Po zavedení účtování za poskytování služeb a ochranné známky bude nutno zdůvodnit, proč za tyto služby nebylo v minulosti fakturováno, ač byly skutečně poskytovány.

Návrh struktury dokumentace – návrh řešení II

- V dokumentaci na poskytování služeb bude nutno popsat
  - Substance test – zda byly služby skutečně poskytnuty
  - Benefit test – zda poskytnuté služby odpovídají skutečným potřebám společnosti
  - Arm‘s length test – zda ceny za služby jsou stanoveny v obvyklé výši
- Ve 3 zkrácených dokumentacích bude nutno popsat, že
  - Odměna za poskytování ochranné známky je stanovena v obvyklé výši (nutno zdůvodnit, že % z obratu je vhodný ukazatel a doložit jeho výši)
  - Výše úroku za poskytování volných finančních prostředků je obvyklá (např. pomocí analýz v externích databázích Bloomberg nebo Moody‘s)
  - Výše provize u subdodávek je stanovena v obvyklé výši dle zavedené praxe ve stavebnictví (např. pomocí srovnání provizí hrazených jiným/nespojeným osobám)

Sběr a analýza informací – postřehy z praxe

- Část informací je již zpracovaná (obchodní plány, výroční zprávy, reportingy, webové stránky, prezentace, marketingové materiály,...)
- Některé informace nejsou k dispozici lokálně – nutno komunikovat s holdingem/centrálou v zahraničí
- Často jsou identifikována rizika v oblasti převodních cen, která nebyla předjímána při definici zakázky
- Převodní ceny jsou často řešeny na úrovni skupiny – je nutné zjistit status případné dokumentace na úrovni skupiny
- Vysvětlení ztrátové pozice (profil společnosti – plnohodnotný vs. smluvní, funkce a rizika, situace na trhu stavebnictví, srovnání s konkurencí, start-up fáze projektů, nevyužití kapacit - pokrytí fixních nákladů apod.)

Sběr a analýza informací – popis služeb

- Interview se zástupci jednotlivých oddělení ve společnosti STAVBA CZ, které poskytují služby dceřiným společnostem – náplň služeb, evidence času (timesheet), nastavení v účetním systému
- Analýza organizačních sktruktur dceřiných společností – nesmí docházet k dublování poskytovaných služeb
- Kalkulační vzorec používaný pro tvorbu ceny při poskytování služeb = nákladová základna + zisková přirážka
- Doložit substance test a benefit test
- Doložit arm‘s length test – obvyklost ziskové přirážky, např. pomocí srovnávací analýzy z databáze Amadeus

Sběr a analýza informací – databáze Amadeus

- Výhoda – FÚ má k dispozici a používá databázi Amadeus
- Analýzou metod převodních cen bylo zjištěno, že u poskytování služeb je použita metoda nákladů a přirážky (cost + 5 %)
- Výstup z Amadea na úrovni EBIT / provozní náklady

	2014	2015	2016	Průměr
1. kvartil	3,20%	3,10%	2,80%	3,02%
medián	5,82%	4,44%	3,32%	4,72%
3. kvartil	9,01%	8,80%	7,50%	8,04%

- Aplikovaná přirážka 5 % je v rámci mezikvartilového rozpětí v blízkosti mediánu

Zpracování dokumentace

- Povinné náležitosti dokumentace obsaženy v Pokynu MF D-334
- Popis skupiny a smluvních stran
- Ekonomická analýza
    - Přesný popis předmětu transakce (charakteristika služeb)
    - Analýza smluvních podmínek
    - Funkční a riziková analýza
    - Analýza trhu a strategie
- Popis a odůvodnění použité metody převodních cen
- Kalkulace převodních cen
- Srovnávací analýzy a jejich interpretace

Převodní ceny – globální přístup a situace v ČR

TAX ADVISORS
NOVOTNÝ & POTOMSKÝ

Transfer pricing – globální přístup I

- Proč toto téma?

- Klíčový daňový element pro nadnárodní korporaci
- Jedna z nejdůležitějších výzev při formování optimální daňové strategie
- Transfer pricing dokumentace vzrůstá na významu
- Nezbytnost koordinace a globálního přístupu na úrovni korporace
- Vzrůstající zájem daňových správ
- Koordinovaná administrativní spolupráce jednotlivých zemí
- Sofistikovanější a důraznější daňová kontrola
- 1 z 5 kontrolovaných korporací celosvětově pociťuje citelnou administrativní sankci

Transfer pricing – globální přístup II

- Kontroly v oblasti převodních cen spíše pravidlem nežli výjimkou
- Agresivní výklady FÚ jednotlivých států
  - nikdo nechce daňovou ztrátu
  - každý žádá nadměrné zisky
  - obrana proti změnám obchodních modelů nebo modelům s daňovým podtextem
  - Apple, Google, Amazon, Dell, Starbucks
  - důraz na oblast nehmotných aktiv
- Problematika dvojího zdanění u doměrků
- Důraz na školení daňových úředníků a výměnu informací

Transfer pricing – iniciativy na úrovni OECD

- BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)
  - 15 konkrétních návrhů s cílovými roky 2014 a 2015
  - výsledkem jsou doporučení nebo úprava smluv o dvojím zdanění
  - zaměřeno na zneužití práva, nehmotná aktiva a převodní ceny
- Metodika na identifikaci rizikových společností
  - společnosti ve ztrátě, s kolísavými zisky
  - společnosti obchodující s daňovými ráji
  - vysoké management fees, servisní smlouvy obecně
  - transakce se zapojením nehmotných aktiv
  - restrukturalizace, financování

Transfer pricing – současná situace v ČR

- Proč toto téma?

- Požadavky na doložení oblasti převodních cen se zvyšují
- Specializace finančních úřadů
- Vznik Specializovaného finančního úřadu (SFÚ) od roku 2012 s cílem mít alespoň 1 odborníka v každém kraji
- „Dobrovolné“ dotazníkové šetření SFÚ v srpnu 2014 pro cca 2 tisíce největších firem v ČR
- Zahájení velkého množství daňových kontrol zaměřených pouze na oblast převodních cen zkraje roku 2015
- Nová povinná příloha k přiznání k dani z příjmů právnických osob od zdaňovacího období započatého v roce 2014

Děkuji za pozornost! ☺

Jméno	Kontaktní údaje
Michal Fojt	Tel: + 420 734 860 836 Email: mfojt@taxadvisors.cz
Czech Tax Advisors s.r.o. www.taxadvisors.cz	