



# Transfer pricing – úvod do problematiky převodních cen

Michal Fojt

Senior Tax Manager

Czech Tax Advisors s.r.o.

27. března 2024



# Obsah prezentace

- Základní pojmy a legislativa
- Typické transakce mezi spojenými osobami
- Funkce a rizika
- Metody stanovení převodních cen
- Prokazování před správcem daně
- Komplexní příklad
- Když jsou převodní ceny „špatně“



# Základní pojmy a legislativa



ebay®



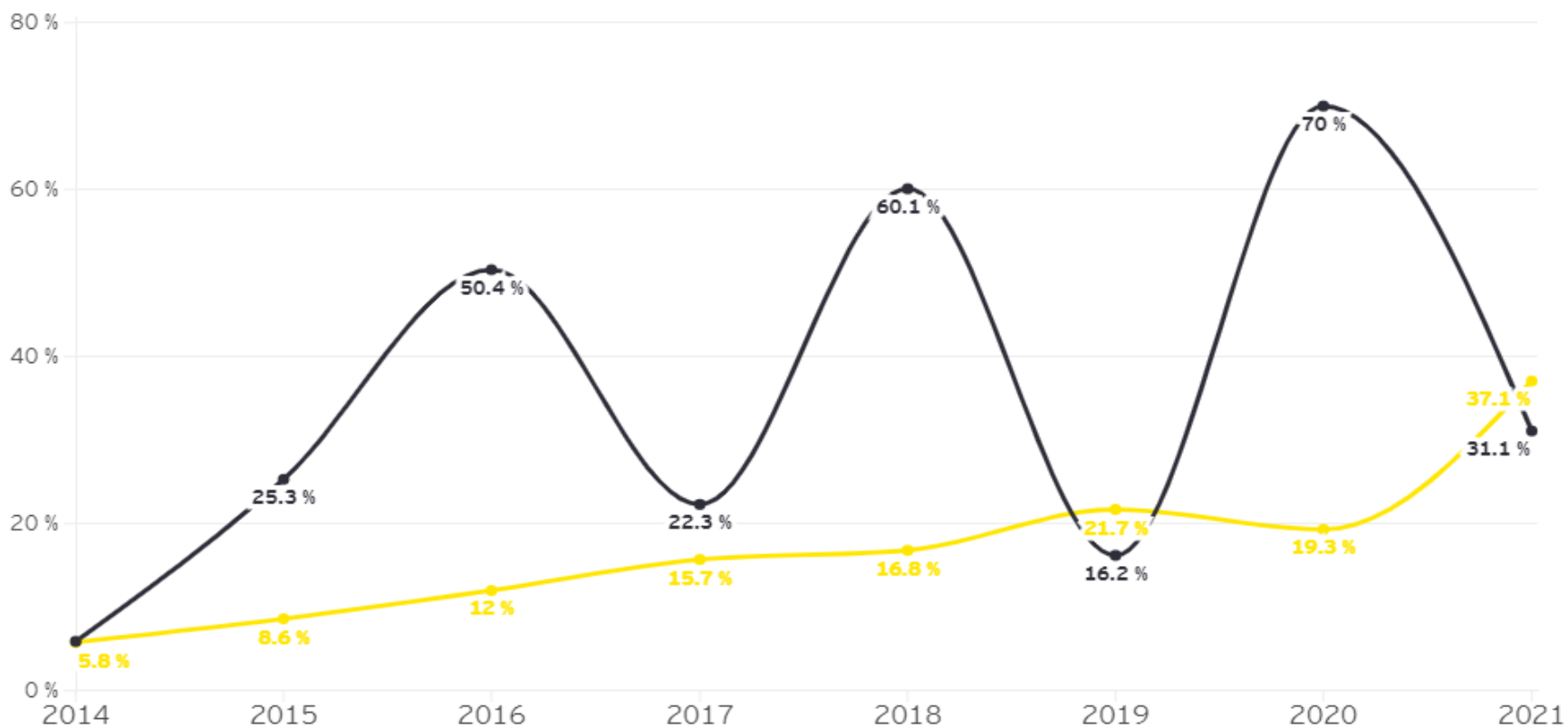
Google<sub>UK</sub>

amazon.co.uk®



## Podíly kontrol převodních cen na DPPO kontrolách

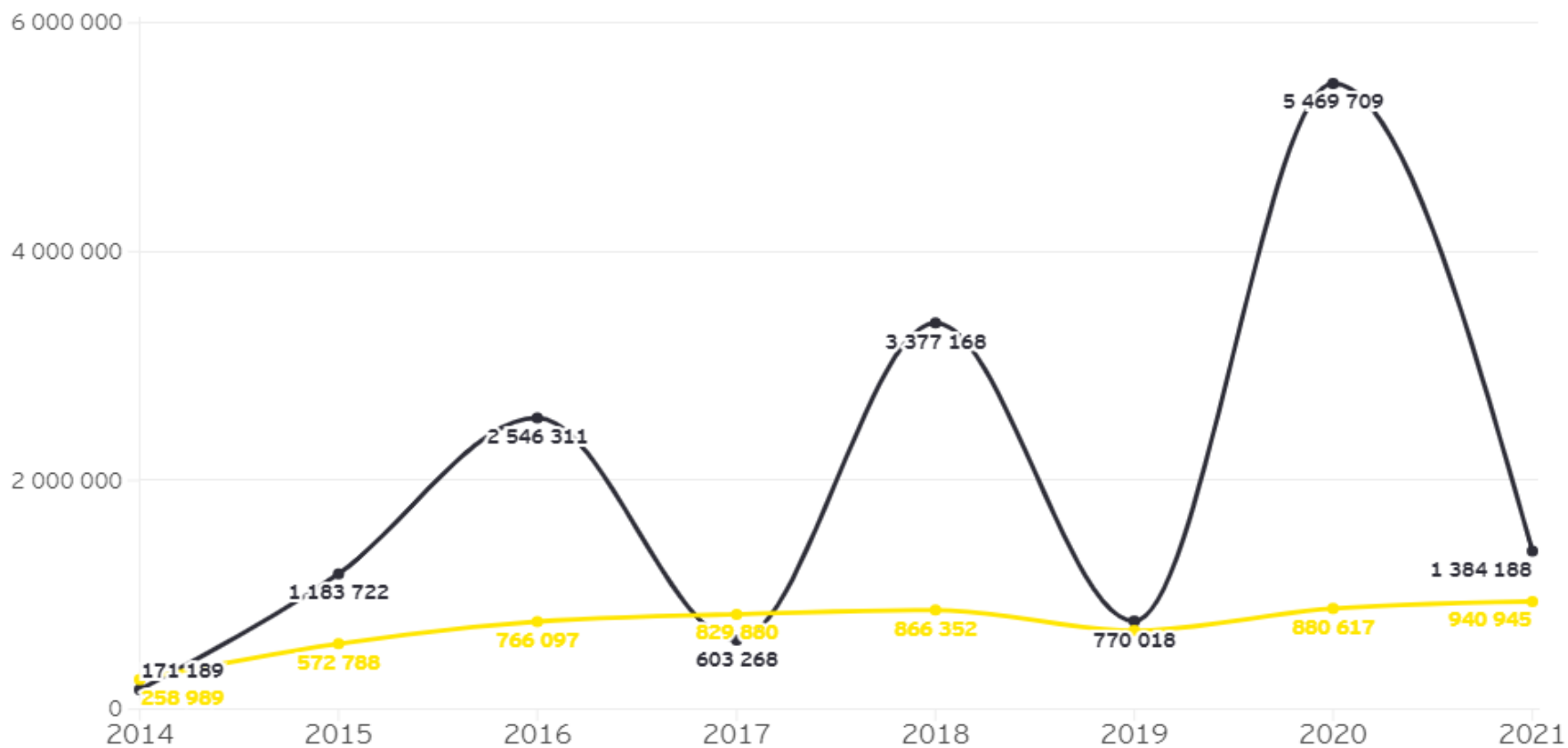
■ Podíl na počtu ukončených DPPO kontrol ■ Podíl na doměrku DPPO





## Průměrné doměrky z daňových kontrol

■ Průměrný doměrek na ukončenou kontrolu převodních cen ■ Průměrný doměrek na ukončenou kontrolu DPPO





## 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, § 25 odst. 1 písm. w), § 38nc, § 38nd a další
- Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku - čl. 9, 10, 11, 12, 25
- Zpráva OECD o přiřazení zisku stálým provozovnám
- Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Arbitrážní konvence, č. 93/2006 Sb. m. s. – AC)
- BEPS – Base Erosion and Profit Shifting





## Legislativní úprava – metodické pokyny

**Pokyn GFŘ D-34** – Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

**Pokyn GFŘ D-32** – Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny

**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



## 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 GFŘ D-34

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

- Princip tržního odstupu a sdružené podniky (resp. spojené osoby)
- Srovnávací analýza
- Metody pro zjištění převodních cen
- Dokumentace převodních cen
- Následné úpravy zisku
- Předběžné cenové dohody
- Odkaz na Směrnici OECD



## Pokyn GFŘ D-32

**Sdělení GFŘ k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny**

- APA (Advance Pricing Agreement) = závazné posouzení
- 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...
- Použití institutu závazného posouzení pro posouzení způsobu stanovení základu daně nebo daňové ztráty u stálé provozovny daňového nerezidenta umístěné v České republice, jejímž prostřednictvím zde zahraniční subjekt vykonává činnost



# 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 specifík jednotlivých zemí)*



## Co to je BEPS?

- Base Erosion & Profit Shifting (BEPS)
- Politicky motivovaná iniciativa OECD a G-20
- Cíl: zamezit přesunům zisků, resp. dvojitému nezdanění a erozi lokálních základů daní
- Jak: změnou současných mezinárodních pravidel (nejen daňové oblasti)
- Vysoké ambice – během 30 měsíců přehodnotit 100 let mezinárodního práva
- Vyžaduje změny národních legislativ
- Finální znění publikováno v 10/2015



# BEPS – nová podoba dokumentace převodních cen

## Master file

- Cíl: Posouzení rizika
- Přístup: Přehled skupiny a jejího obchodního modelu

## Local file

- Cíl: Vhodné nastavení převodních cen
- Přístup: Detaily k fungování a transakcím relevantní pro danou jurisdikci

## Country by Country (“C-by-C”) report

- Cíl: Identifikace oblastí ke kontrole
- Přístup: Přehled k dané jurisdikci týkající se tržeb, zisku, daní a jiných ukazatelů ekonomické aktivity





# Typické transakce mezi spojenými osobami



# Typické transakce mezi spojenými osobami

- Výroba a služby výrobní povahy
- Nákup a prodej majetku / výrobků / zboží / materiálu
- Poskytování služeb
- Poskytování úvěrů a finančních služeb
- Sdílení nákladů (výzkum a vývoj apod.)
- Poskytování práva k užití nehmotných aktiv (licence, patenty apod.)
- Jiné (převod výroby, ...)



# Funkce a rizika



# Faktory tržní ceny

- Tržní cenu (převodní cenu) ovlivňují:
  - Vlastnosti výrobku / majetku / služby
  - Smluvní podmínky
  - Funkční analýza
  - Podstupovaná rizika
  - Užití aktiv
  - Ekonomické okolnosti
  - Podnikatelské strategie
- Časté zjednodušení pro účely převodních cen
  - Cena je výsledkem vykonávaných funkcí, používaných aktiv a nesených rizik v řízené transakci

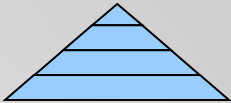


**Nadnárodní společnost**

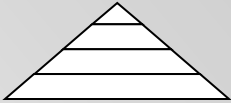
**Země A**

**Země B**

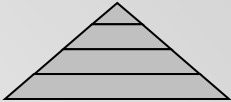
**Funkce**



**Aktiva**



**Rizika**



**Zisky**

€€€€€€€€€€

€€



P  
l  
n  
o  
h  
o  
d  
n  
o  
t  
n  
ý  
v  
ý  
r  
o  
b  
c  
e

- Výzkum a vývoj
- Reklama/Marketing
- Objednávky
- Servis
- Příjem (peněz)
- Skladování
- Nákup surovin
- Distribuce
- Cenová politika
- Výzkum trhu
- Výroba

**Plnohodn. výrobce**

- Výzkum a vývoj
- Objednávky
- Servis
- Příjem (peněz)
- Skladování
- Distribuce
- Cenová politika
- Výroba

- Servis
- Objednávky
- Skladování
- Výroba

- Objednávky
- Výroba

**Smluvní výrobce**

**Plnohodn. výrobce**

- Nedobytné pohl.
- Kurzové riziko
- Riziko nekvality
- Riziko odpovědnosti
- Riziko zásob
- Nevyužití kapacit

**Plnohodn. výrobce**

- Nedobytné pohl.
- Kurzové riziko
- Riziko nekvality
- Nevyužití kapacit

**Plnohodn. výrobce**

- Riziko nekvality
- Nevyužití kapacit

**Smluvní výrobce**

- Nevyužití kapacit

S  
m  
l  
u  
v  
n  
í  
v  
ý  
r  
o  
b  
c  
e

Funkce

Rizika



# Metody stanovení převodních cen



# Metody stanovení 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 (CPLM, C+)

## **Ziskové transakční metody**

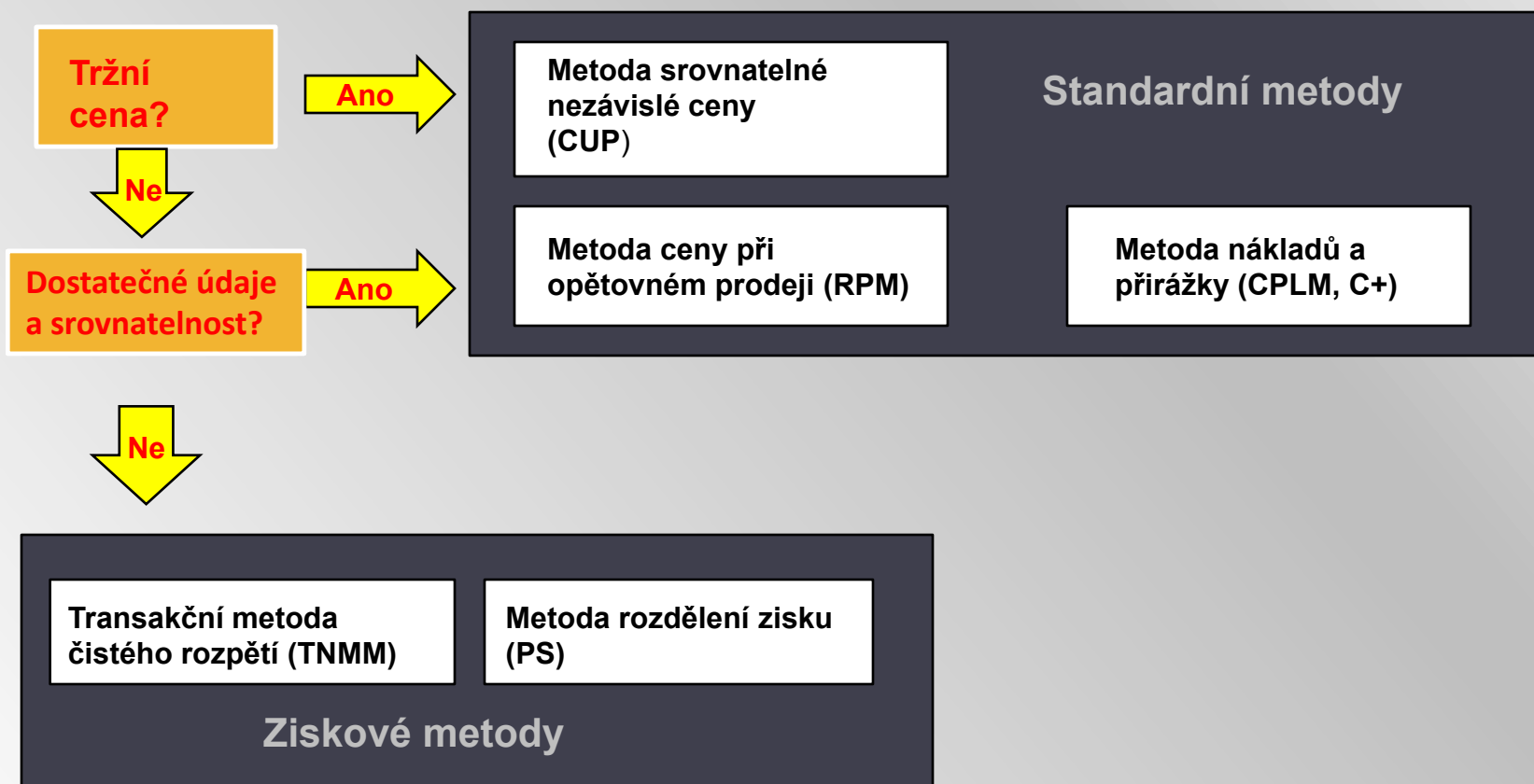
- Metoda rozdělení zisku (PS)
- Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)





# Jakou metodu zvolit?

Na základě OECD není žádná metoda upřednostňovaná – ačkoli je třeba vždy zvážit metodu CUP





## 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 – přírážka závislého prodejce**



## Metoda nákladů a přírážky (CPLM, C+)

- Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované spřízněné společnosti. K těmto nákladům se pak přičte zisková přírážka, 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 přírážky požaduje dostupnost detailních informací o nákladech a přírážce aplikované ve srovnatelné nezávislé transakci.
- Tedy: **převodní cena = nezávislá cena + přírážka závislého dodavatele**



## Metoda rozdělení zisku (PS)

- 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 zaangażovány. 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 přírážky resp. metody ceny při opětovném prodeji a zpravidla využívá údajů z databází pro určení tržně obvyklé ziskovosti.



# Prokazování před správcem daně



## Transfer pricing již není jen „cena obvyklá“

- **Substance test** – daňový subjekt prokazuje skutečné přijetí služby. Tento test má zabránit vystavování fiktivních faktur za účelem snižování základu daně. Důkazním prostředkem u tohoto testu jsou konkrétní výstupy poskytnutých služeb. Může se jednat o různé analýzy, prezentace, dokumentace, finanční plány, zápisy z porad, e-mailovou komunikaci apod.
- **Benefit test** – daňový subjekt prokazuje přínos z přijetí služby. Nutno doložit propojení přijaté služby se zdanitelnými příjmy. Při posuzování splnění tohoto testu se bere v úvahu nezávislá společnost, která by přijala faktury za poskytnuté služby pouze v případě, že by jí z těchto služeb plynul očekávaný užitek.
- **Arm's length test** – daňový subjekt prokazuje, že cena fakturovaná za přijaté služby je v souladu s principem tržního odstupu, tedy cena obvyklá.



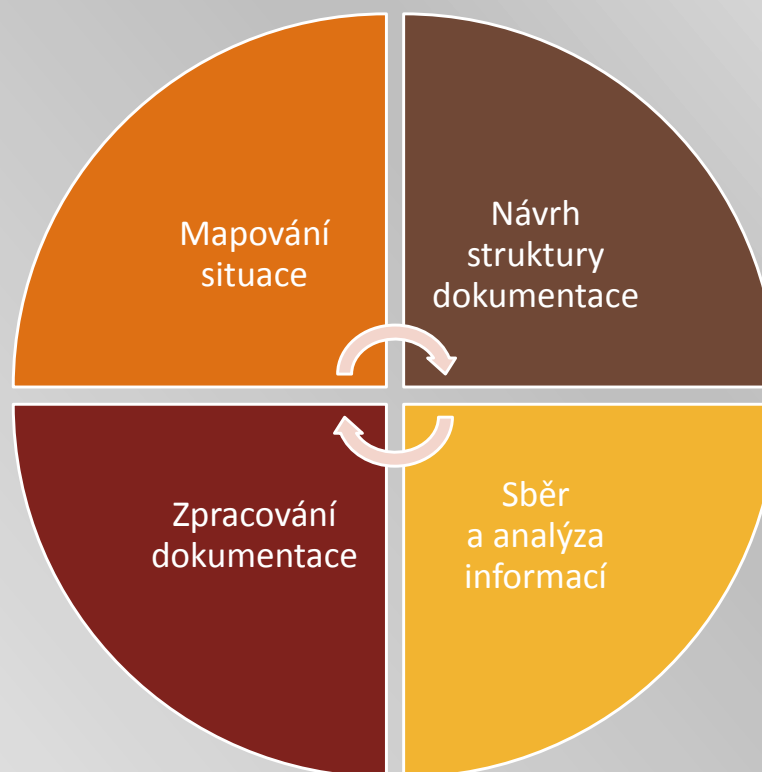


# Komplexní příklad



# 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 dceřiná společnost STAVBA CZ
  - její české dceřiné společnosti KLIMATIZACE CZ, DOPRAVA CZ, VÝKOPY CZ a MONOLIT CZ
  - její zahraniční dceřiné společnosti STAVBA SK, STAVBA PL a STAVBA US
- Nový finanční ředitel české společnosti STAVBA CZ zvažuje vytvoření dokumentace převodních cen



# Mapování situace – identifikace transakcí

- Poskytování služeb
  - Česká společnost STAVBA CZ poskytuje služby (vedení, IT, účetnictví, controlling, marketing, HR, PR, daňové, personální a právní poradenství apod.) 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



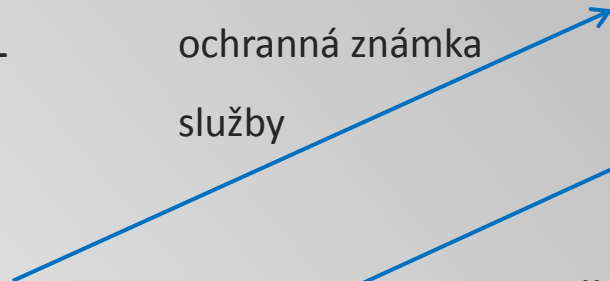
STAVBA HOLDING NL

financování



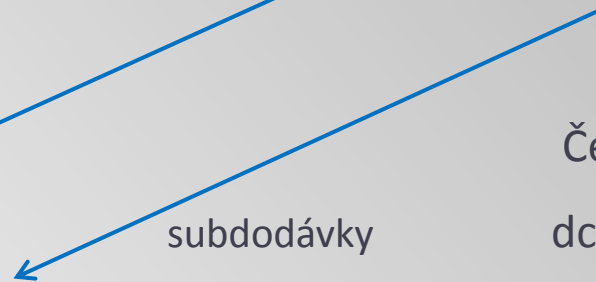
STAVBA CZ

ochranná známka  
služby



České a zahraniční  
dceřiné společnosti

subdodávky





## Mapování situace – identifikace rizik

- Společnost STAVBA CZ dosud nefakturuje dceřiným společností za poskytování služeb a ochranné známky
- Společnost STAVBA CZ vykazuje kontinuální ztrátu
- 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 společností



# Mapování situace – zhodnocení rizik

- Převodní ceny představují pro společnost STAVBA CZ riziko
- Riziko lze identifikovat na 5 úrovních:
  - Na úrovni 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 společnostmi 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

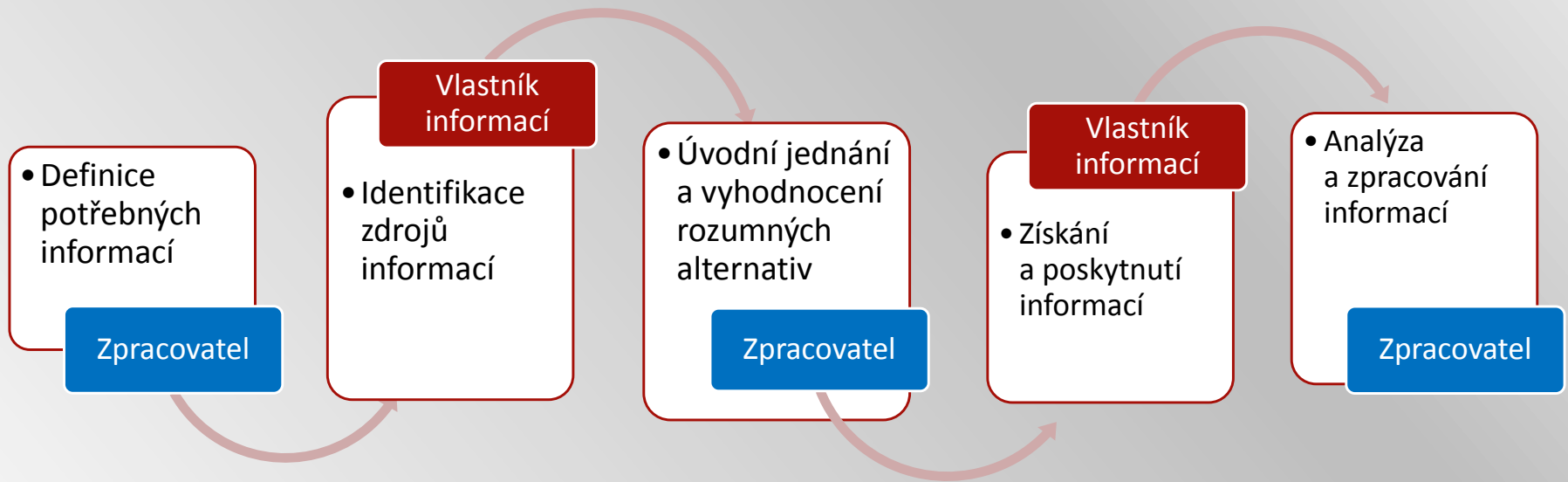
Bude třeba odsouhlasení dokumentace ze strany zahraničního holdingu/centrály?





# Sběr a analýza informací - proces

Motto: Předpokladem úspěchu je komunikace





## Sběr a analýza informací – postřehy z praxe

- Část informací je již zpracovaná (obchodní plány, výroční zprávy, reportings, 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 předjímana 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 struktur dceřiných společností – nesmí docházet k dublování poskytovaných služeb
- Kalkulační vzorec používaný pro tvorbu ceny při poskytování služeb = nákladová základna + zisková přírážka
- Doložit substance test a benefit test
- Doložit arm's length test – obvyklost ziskové přírážky, např. pomocí srovnávací analýzy z databáze TP Catalyst



## Sběr a analýza informací – databáze TP Catalyst

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

	2019	2020	2021	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 přírážka 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



# Když jsou převodní ceny „špatně“



## Podezřelé okolnosti

- Chybí smlouvy
- Podivné/neurčité popisky na fakturách
- Společnost vykazuje dlouhodobě ztráty
- Dobropisy / vrubopisy ke konci roku
- Management fee za služby, jejichž povahu společnost nedokáže vysvětlit



# Rizika převodních cen pro nadnárodní společnosti

- Dvojití zdanění
- Doměření daně
- Penále
- Srážková daň
- DPH a celní poplatky
- Trestný čin
- Cenová regulace (distribuce energií, licence)
- Další negativní dopady (např. ztráta investičních pobídek)





# Transfer pricing – současná situace v ČR

- 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
- Vznik Specializovaného finančního úřadu (SFÚ) od roku 2012
- Velké množství daňových kontrol zaměřených pouze na převodní ceny
- Povinná příloha k přiznání k dani z příjmů právnických osob od roku 2014
- Country by country reporting



Děkuji za pozornost! 😊

Jméno	Kontaktní údaje
Michal Fojt	Tel: + 420 734 860 836 Email: mfojt@taxadvisors.cz
Czech Tax Advisors s.r.o. <a href="http://www.taxadvisors.cz">www.taxadvisors.cz</a>	