

# **Projekt nastavení systému pro stanovení transferových cen ve vybrané společnosti**

Bc. Ivana Kočišová

---

Diplomová práce  
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2017/2018

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Ivana Kočišová  
Osobní číslo: M160137  
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa  
Studijní obor: Finance  
Forma studia: prezenční

Téma práce: Projekt nastavení systému pro stanovení transferových cen ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Proveďte rešerši vhodných informačních pramenů týkajících se problematiky transferových cen.
- Uvedte a popište metody pro výpočet transferových cen.

### II. Praktická část

- Objasněte a analyzujte dosavadní postupy výpočtů transferových cen ve vybrané společnosti.
- Na základě předchozí analýzy navrhnete a sestavte projekt nastavení systému pro stanovení transferových cen.
- Vyhodnoťte náklady, očekávané přínosy a rizika spojené se zavedením navrhnutého projektu.

Závěr

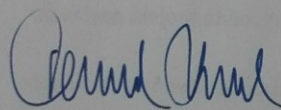
Rozsah diplomové práce: cca 70 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

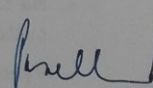
FEINSCHREIBER, Robert. a Margaret KENT. Transfer pricing handbook: guidance on the OECD regulations. Hoboken, N.J.: Wiley, 2012, 429 s. ISBN 9781118347614.  
HNÁTEK, Miloslav. Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP s.r.o., 2017, 159 s. ISBN 978-80-905899-5-7.  
OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, 612 s. ISBN 978-92-64-26512-7.  
OECD. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 – 10 2015 Final Reports. Paris: OECD Publishing, 2015, 190 s. ISBN 978-92-64-24124-4.  
SOJKA, Vlastimil et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 343 s. ISBN 978-80-7552-688-5.

Vedoucí diplomové práce: Mgr. Eva Kolářová, Ph.D.  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: 15. prosince 2017  
Termín odevzdání diplomové práce: 17. dubna 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
ředitelka ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 16. 4. 2018

Jméno a příjmení: IVANA KOČIŘOVÁ

Kočičková

podpis diplomanta



## **ABSTRAKT**

Diplomová práce je zaměřená na problematiku stanovení transferových cen ve vybrané společnosti. V teoretické části byly popsány základní definice týkající se dané problematiky, jako jsou definice spojených osob či pravidlo tržního odstupu. Především byly rozebrány jednotlivé metody stanovení transferových cen včetně jejich silných a slabých stránek. Praktická část obsahuje objasnění dosavadního postupu stanovení transferových cen ve vybrané společnosti. Byla zpracována srovnávací a funkční analýza, na jejíchž základě byl vytvořen systém pro stanovení transferové ceny prostřednictvím transakční metody čistého rozpětí. V závěru diplomové práce byly vyhodnoceny náklady, očekávané přínosy a také rizika spojená se zavedením navrženého stanovení transferové ceny.

Klíčová slova: transferové ceny, spojené osoby, princip tržního odstupu, funkční analýza, transakční metoda čistého rozpětí

## **ABSTRACT**

The thesis focuses on the problematic of transfer pricing. The thesis is divided into two parts. The theoretical part contains definitions of transfer pricing. Especially are defined individual transfer pricing methods including their positive and negative. The practical part contains the existing determination of transfer pricing in selected company. There are developer comparability and functional analysis on the basis of which it is selected optimal transfer pricing methods. At the end of the thesis are evaluated costs, benefits and also risks associated with proposed transfer pricing method.

Keywords: Transfer Price, Related Parties, Arms, Length Principle, Functional Analysis, Transactional net margin method

Ráda bych touto cestou poděkovala vybrané společnosti za poskytnutí veškerých údajů potřebných pro diplomovou práci. Za její cenné připomínky, odborné rady a ochotu při jednotlivých konzultacích.

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>12</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>14</b>
<b>1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O TRANSFEROVÝCH CENÁCH</b> .....	<b>15</b>
1.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA .....	15
1.2 VYSVĚTLENÍ POJMU TRANSFEROVÝCH CEN .....	15
1.3 DEFINICE SPOJENÉ OSOBY .....	15
1.4 REFERENČNÍ CENA .....	17
1.5 INSTITUT CENY OBVYKLÉ PRO ÚČELY DPH .....	17
<b>2 PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu</b> .....	<b>19</b>
2.1 DVOUSTRANNÉ SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	19
2.2 TUZEMSKÁ ZÁKONNÁ ÚPRAVA .....	20
2.3 SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH .....	20
<b>3 ZÁKLADNÍ ZÁSADY</b> .....	<b>21</b>
3.1 SROVNÁVACÍ ANALÝZA.....	21
3.2 FAKTORY, KTERÉ URČUJÍ SROVNATELNOST.....	21
3.2.1 Vlastnosti majetku a služeb.....	21
3.2.2 Vykonávané funkce.....	22
3.2.3 Smluvní podmínky .....	22
3.2.4 Ekonomické okolnosti.....	22
3.2.5 Podnikatelské strategie.....	22
3.2.6 Další faktory.....	22
3.2.7 Cenové rozpětí .....	23
<b>4 METODY PRO ZJIŠTĚNÍ PŘEVODNÍCH CEN</b> .....	<b>24</b>
4.1 TRADIČNÍ TRANSAKČNÍ METODY .....	24
4.1.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny.....	25
4.1.2 Metoda ceny při opětovném prodeji .....	26
4.1.3 Metoda nákladů a přírážky.....	26
4.2 SILNÉ A SLABÉ STRÁNKY TRADIČNÍCH TRANSAKČNÍCH METOD .....	27
4.3 ZISKOVÉ TRANSAKČNÍ METODY .....	29
4.3.1 Metoda rozdělení zisku .....	29
4.3.2 Transakční metoda čistého rozpětí.....	29
4.4 SILNÉ A SLABÉ STRÁNKY ZISKOVÝCH TRANSAKČNÍCH METOD .....	30
4.5 OPTIMÁLNÍ VÝBĚR METODY .....	32
4.6 POSTUP PRO STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY .....	32
<b>5 ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ ZPŮSOBU, JAKÝM BYLA VYTVOŘENA CENA SJEDNÁVANÁ MEZI SPOJENÝMI OSOBAMI</b> .....	<b>35</b>
<b>6 DOKUMENTACE</b> .....	<b>37</b>
6.1 POŽADAVKY DLE SMĚRNICE OECD .....	37
6.2 POŽADAVKY DLE ČESKÉHO PRÁVNÍHO ŘÁDU .....	37
6.2.1 Koncept EU TPD .....	38

6.3	ZÁSADY DOKUMENTACE .....	41
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>44</b>
<b>7</b>	<b>ZÁKLADNÍ INFORMACE O VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>45</b>
7.1	PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI ABC, S.R.O.....	45
7.2	PŘEDSTAVENÍ SKUPINY G.....	45
7.3	PŘEDSTAVENÍ XYZ.....	45
<b>8</b>	<b>DOSAVADNÍ POSTUPY STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN .....</b>	<b>47</b>
8.1	OBJASNĚNÍ SOUČASNÉ SITUACE VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI .....	47
<b>9</b>	<b>SROVNÁVACÍ ANALÝZA .....</b>	<b>49</b>
9.1	FUNKČNÍ ANALÝZA .....	49
9.1.1	Funkční profil společnosti vůči spojeným osobám .....	50
9.1.2	Funkční profil společnosti vůči nezávislým osobám .....	52
9.1.3	Zhodnocení funkčního profilu.....	52
<b>10</b>	<b>VÝBĚR VHODNÉ METODY STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY .....</b>	<b>54</b>
10.1	METODA NEZÁVISLÉ SROVNATELNÉ CENY .....	56
10.2	METODA CENY PŘI OPĚTOVNÉM PRODEJI.....	57
10.3	METODA NÁKLADŮ A PŘIRÁŽKY .....	57
10.4	METODA ROZDĚLENÍ ZISKU .....	57
10.5	TRANSAKČNÍ METODA ČISTÉHO ROZPĚTÍ.....	57
<b>11</b>	<b>STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY DLE TRANSAKČNÍ METODY ČISTÉHO ROZPĚTÍ.....</b>	<b>59</b>
11.1	VOLBA UKAZATELE ČISTÉHO ZISKU .....	59
11.2	POMĚŘOVÁNÍ ČISTÉHO ZISKU .....	59
11.3	FOND PRACOVNÍ DOBY .....	61
11.4	PERSONÁLNÍ NÁKLADY .....	63
11.4.1	Personální náklady ve výrobě .....	64
11.4.2	Personální náklady v administrativě .....	64
11.4.3	Celkové personální náklady .....	65
11.5	NÁKLADY NA MATERIÁL A ENERGIE.....	65
11.6	CELKOVÉ PLÁNOVANÉ NÁKLADY .....	65
11.7	STANOVENÍ NÁKLADOVÉ CENY .....	66
11.8	ZISK Z TRANSAKČÍ .....	66
<b>12</b>	<b>EKONOMICKÁ ANALÝZA SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>68</b>
12.1	KRITÉRIA VYHLEDÁVÁNÍ .....	68
12.1.1	Kvalitativní kritéria .....	69
12.2	TRŽNÍ ROZPĚTÍ PRO TESTOVANOU SPOLEČNOST .....	69
<b>13</b>	<b>TRANSFEROVÉ CENY A SPRÁVCE DANĚ .....</b>	<b>72</b>
13.1	ZAMĚŘENÍ KONTROL PŘEVODNÍCH CEN SPRÁVCEM DANĚ .....	72
13.2	NÁSLEDKY PŘI NESPRÁVNÉM STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN .....	73
<b>14</b>	<b>VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ, OČEKÁVANÝCH PŘÍNOSŮ A RIZIK SPOJENÝCH SE ZAVEDENÍM STANOVOVÁNÍ TRANSFEROVÝCH CEN.....</b>	<b>75</b>



14.1	VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ .....	75
14.2	OČEKÁVANÉ PŘÍNOSY .....	76
14.3	RIZIKA.....	76
14.4	SHRnutí NÁKLADŮ, PŘÍNOSŮ A RIZIK.....	77
14.5	DOPORUČENÍ PRO VYBRANOU SPOLEČNOST .....	78
<b>ZÁVĚR</b> .....	<b>79</b>	
<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY</b> .....	<b>81</b>	
<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK</b> .....	<b>85</b>	
<b>SEZNAM OBRÁZKŮ</b> .....	<b>86</b>	
<b>SEZNAM TABULEK</b> .....	<b>87</b>	
<b>SEZNAM GRAFŮ</b> .....	<b>88</b>	

## ÚVOD

Na problematiku stanovení transferových neboli převodních cen se v poslední době klade stále větší důraz. Je to způsobeno zejména rozvojem ekonomik a rozmachem globalizace, kdy dochází ke snadnějšímu spojování společností. Vznikají tak nadnárodní podniky, které rozmístí své aktivity do různých částí světa. Děje se to za účelem daňové optimalizace. Společnosti se snaží využít veškerých dostupných možností, jak uchránit svůj zisk před vyšším zdaněním. V rámci mezinárodního trhu tak uskutečňují vnitroskupinové transakce s cílem maximalizace zisku pro celou skupinu. Výše zisku jednotlivých společností ve skupině je až na druhém místě. Mohou nastat ovšem problémy v těch případech, kdy jsou zisky skupiny přesouvány cíleně do zemí, které mají minimální či dokonce nulové daňové zatížení.

Proto je podstatné věnovat zvláštní pozornost transferovým cenám, jelikož se v posledních letech postupně zvyšuje nárůst počtu daňových kontrol. Pracovníci finanční správy zkoumají, zdali jsou nastaveny podmínky mezi spojenými osobami tak, jako by byly nastaveny v nezávislých obchodních vztazích. Česká republika nemá komplexní právní rámec pro stanovení transferových cen jako jedna z mála evropských států. V zákoně o daních z příjmů sice jsou vysvětleny základní definice, ale podrobnější pravidla pro stanovení těchto cen či tvorbu dokumentace tam zakotveny nejsou. Obecné postupy je možné najít pouze v pokynech Ministerstva financí.

Podstatou práce je objasnit dosavadní postupy stanovení transferových cen ve vybrané společnosti. Na základě jejich řízené transakce se svou mateřskou společností je vypracována srovnávací i funkční analýza. Dalším postupem je na základě těchto analýz stanovení optimální metody pro výpočet transferové ceny. Vhodná metoda je zvolena s ohledem na silné a slabé stránky jednotlivých tradičních i ziskových transakčních metod. Jako nejvhodnější metoda je vybrána transakční metoda čistého rozpětí, která je podložena srovnatelnými společnostmi s využitím evropské databáze Amadeus. Podle vybraných kritérií je získán soubor společností, které realizují srovnatelné transakce. Jejichž data následně slouží pro výpočet provozní marže těchto společností. S takto získanou marží je následně srovnána vypočtená ziskovost vybrané společnosti, zda splňuje pravidlo principu tržního odstup. Tržní rozpětí je vypočteno s pomocí mezikvartilového rozpětí.

V závěru práce jsou vyhodnoceny náklady, přínosy a rizika spojená s navrhnutým systémem pro stanovení transferové ceny. Rozhodnutí je na vybrané společnosti, zda se rozhod-

ne pro variantu interního výpočtu transferových cen, kde je třeba přijmout a zaškolit nového zaměstnance spolu s nákladem pro přístup do databáze ke srovnání ziskovostí srovnatelných společností, nebo zvolí druhou variantu externího poradce. Ten by znamenal pro vybranou společnost určitý přínos, vzhledem k jeho zkušenostem a znalostem, jež jsou očekávány ze strany správce daně.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem práce je nastavení systému pro stanovení transferových cen ve vybrané společnosti. Problematika transferových cen se dostává stále do popředí a je o ní více diskutováno. Díky narůstajícímu počtu daňových kontrol v oblasti transferových cen, se také zvyšují odborné zkušenosti pracovníků finanční správy. Z toho důvodu je nutné se zaměřit na oblast stanovení transferových cen pro vybranou společnost, aby předešla případným negativním dopadům spojených s daňovou kontrolou.

Na začátku práce proto bude provedena literární rešerše vhodných pramenů, které se problematiky transferových cen dotýkají. Budou vymezeny základní pojmy jako je vysvětlení transferové ceny, definice spojených osob, princip tržního odstupu. V práci budou zmíněny také základní zásady pro stanovení transferových cen. S využitím metody syntézy bude popsáno a charakterizováno všech pět jednotlivých metod pro stanovení transferových cen, které jsou doporučeny metodikou OECD. Stejnou metodou bude vysvětleno také závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena transferová cena mezi spojenými osobami a zásady dokumentace.

Hlavním cílem, kterým je nastavení systému pro stanovení transferových cen bude věnována praktická část s využitím dedukce. Nejprve je nutné představit vybranou společnost a objasnit její současnou situaci. Dle zjištěných skutečností bude provedena srovnávací a funkční analýza, která bude vypracována pomocí kvantitativní a kvalitativní analýzy. Díky funkční analýze budou v praktické části určeny rizika a funkce, které podstupuje vybraná společnost ve zkoumané transakci.

Podle předchozích postupů bude zvolena optimální metoda pro stanovení transferových cen pro zkoumanou řízenou transakci. Volby vhodné metody bude docíleno s využitím komparace, díky které budou na základě jednotlivých faktorů porovnávány přístupy pro stanovení transferových cen. Zároveň budou prostřednictvím metody analogie hledány podobné i odlišné faktory, rovněž jako kladné i záporné stránky využití jednotlivých přístupů.

Po určení vhodné metody pro stanovení transferové ceny je na řadě její aplikace na zkoumanou transakci. Při stanovení transferové ceny bude zapotřebí provést několik matematických výpočtů, kvůli kterým dojde k využití základních a algebraických principů.

V poslední řadě bude zpracována cost benefit analýza, kde budou kromě nákladů a přínosů vyhodnoceny také rizika, jež jsou spojená s nejen vybranou a aplikovanou metodou pro stanovení transferových cen, ale také s transferovými cenami jako takovými.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O TRANSFEROVÝCH CENÁCH

V první kapitole jsou vysvětleny základní informace dotýkající se problematiky transferových cen.

### 1.1 Právní úprava

OECD vydala v roce 1979 Zprávu o převodních cenách a nadnárodních podnicích. Ta byla přepracována na Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v roce 1995. Od téhož roku je členem OECD i Česká republika. Směrnice uvádí metody a doporučení pro stanovení cen mezi spřízněnými osobami a daňovým správám doporučuje postupy v daňovém řízení. Dále je ve směrnici také uvedeno řešení některých zvláštních případů transakcí. Může se jednat o služby, podílení se na nákladech nebo třeba nehmotný majetek. Směrnice není pro Českou republiku právně závazná, ale je doporučena pokynem Ministerstva financí D-300. Základní principy Směrnice jsou zpracovány v pokynů D-332, který bude rozebrán níže v textu (BDO, ©2018).

### 1.2 Vysvětlení pojmu transferových cen

Dle pokynů GFR D-332 lze transferové ceny považovat za takové, jež jsou uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky či personálně spojenými. Vzhledem ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění se většinou potkáváme s pojmem sdružené podniky. Při stanovení cen musí být postupováno stejným způsobem, jak by postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či jinak personálně spojené (Česko, 2009, s. 2).

### 1.3 Definice spojené osoby

Spojené osoby jsou definovány v zákoně č. 586/1992 sb. o dani z příjmu v § 23, odstavci 7. Přesná podoba zákona zní takto:

*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 kapi-*



*tálu 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.*

*Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.*

Jak ale uvádí Hnátek (2017, s. 142) ve své knize, lze použít ustanovení o spojených osobách v tom případě, kdy jsou splněny současně tyto tři podmínky:

1. existence smluvního vztahu mezi spojenými osobami,
2. sjednané ceny jsou rozdílné od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek,
3. rozdíl sjednaných cen nebyl uspokojivě doložen.

Tyto podmínky prokazuje správce daně v rámci daňového řízení. Rozhodl tak Nejvyšší správní soud. Ten uvádí, že pokud se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek, a tento rozdíl není uspokojivě doložen, pak správce daně upraví základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Z toho vyplývá, že je na správci daně, aby prokázal, že se obchodní vztah uskutečňuje mezi spojenými osobami, a to za ty ceny, jež se

liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami. Správce daně je povinen stanovit cenu zboží nebo služeb mezi nezávislými osobami zpravidla formou zjištěného cenového rozmezí. Nestanovuje tedy přesnou částku (Hnátek, 2017, s. 142).

Vztahy mezi spojenými osobami téměř vždy znamenají nutnost vynaložit větší daňovou péči a posoudit určité oblasti odlišně od situace, kdy by do vztahů vstupovali osoby nespojené. Pro účely daňových a nedaňových nákladů se jedná o tyto případy:

- posouzení obvyklosti sjednané ceny,
- posouzení daňové účinnosti finančních nákladů,
- zákaz tvorby zákonných opravných položek k pohledávkám.

(Hnátek a Zámek, 2018, s. 209)

#### 1.4 Referenční cena

Referenční cenu určí správce daně tím způsobem, že porovná skutečně dosažené ceny shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, především pro nedostupnost či neexistenci dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad, jenž je opřen o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost (Hnátek, 2017, s. 142).

Jedná se o simulaci ceny, která je vytvořená dle úvahy. Jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, pokud by spojené nebyly. Je nepřípustné, aby vyzývala daňový subjekt k prokázání rozdílu mezi cenou běžnou a sjednanou daňová správa. A to bez předchozího zjišťování skutečné ceny nebo existujícího rozdílu. Důkazní břemeno tedy leží na daňové správě. Pokud prokáže, že se o spojené osoby jedná, a že sjednaly cenu, jenž se liší od referenční ceny, tedy unese břemeno tvrzení a důkazní břemeno, ještě to neznamena, že může upravit základ daně. Daňový subjekt musí dostat možnost uspokojivého vysvětlení zjištěného rozdílu mezi cenami (Hnátek, 2017, s. 143).

#### 1.5 Institut ceny obvyklé pro účely DPH

V zákoně o dani z přidané hodnoty je vymezen postup plátce DPH při poskytnutí plnění spojené osobě, při kterém uplatní v určitých případech daň z přidané hodnoty z ceny obvyklé (Hnátek, 2017, s. 143).

V § 36a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty je upravený základ daně ve zvláštních případech. Paragraf říká, že základem daně je cena obvyklá bez daně, určená ke

dni uskutečnění zdanitelného plnění, je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro spojenou osobu, která je definována výše v textu. *A zároveň je-li úplata za zdanitelné plnění*

- a) nižší než cena obvyklá a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně v plné výši, nebo*
- b) vyšší než cena obvyklá a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1*

*Hodnotou plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně je cena obvyklá určená ke dni jeho uskutečnění, je-li plnění uskutečněno pro spojenou osobu a je-li úplata nižší než cena obvyklá a plátce, který uskutečnil plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1.*

Pro tyto případy se cena obvyklá uplatní pouze tehdy, pokud by nerespektování obvyklé ceny nebylo daňově neutrální. Jedná se tedy o případy, kdy odběratel jako spojená osoba nemá (plný) nárok na odpočet daně a dále pro ty případy, kdy poskytovatel plnění plátce daně musí krátit nárok na odpočet daně na vstupu koeficientem (Hnátek, 2017, s. 145).

## 2 PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu

Pro princip tržního odstupu se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmu. Princip je popsán a upraven ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a také ve směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (Česko, 2009, s.2).

Jako pravidlo tržního odstupu je označován ten princip, kdy stát nařizuje očištění základu daně od deformací, které jsou vytvořeny neobvyklými cenami v transakcích mezi spojenými osobami (Česko, 2009, s. 2).

Podle Širokého (2013, s. 74) dochází prostřednictvím principu tržního odstupu ke stanovení převodních cen mezi spojenými osobami, na základě cen, které jsou uplatňovány při obdobných transakcích mezi navzájem nespojenými osobami. Bylo přijato v roce 1963 na půdě OECD.

### 2.1 Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou upřednostněny před českou legislativou, neboť § 37 zákona o daních z příjmů říká, že *ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je česká republika vázána, nestanoví jinak.*

Povinnost upřednostnit mezinárodní smlouvy obecně plyne také z Ústavy České republiky. Přesněji z čl. 10 ve znění pozdějších předpisů: *Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouvy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*

Pro uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění vypracovalo OECD Modelovou smlouvu (Česko, 2009, s. 2).

V modelové smlouvě, přesněji v článku 9, odstavci prvním je vymezen pojem sdružené podniky, a také jsou definovány podmínky pro uplatnění principu tržního odstupu. Dalo by se říci, že je to obdoba ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu. Modelová smlouva zní:

*Jestliže*

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

*b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislymi podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebyt těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.*

## **2.2 Tuzemská zákonná úprava**

Princip tržního odstupu je definován, v již výše zmíněném § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmu. Naproti smlouvám o zamezení dvojího zdanění je ale v tuzemském zákoně širší užití ceny obvyklé, a to u blízkých osob a u osob, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Úpravu základu daně ve vztahu k transakcím mezi osobami jinak spojenými či blízkými je možné aplikovat pouze ve vztazích mezi těmi osobami, jež jsou daňovými rezidenty České republiky nebo jsou daňovými rezidenty státu, se kterým nemá Česká republika uzavřenou Smlouvu (Česko, 2009, s. 3).

## **2.3 Směrnice o převodních cenách**

Cílem směrnice je sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen. Minimalizuje konflikty mezi nimi a má za úkol předcházet soudním sporům (Česko, 2009, s. 3).

Dle směrnice jsou předmětem zkoumání transakce a jejich ocenění a rozdělení zisků z nich plynoucích mezi sdružené podniky, jež se na těchto transakcích podílejí. Je nutné, aby šlo o vztahy mezi podnikem jednoho státu a podnikem státu druhého. Tedy o vztahy mezi zahraničním a daňovým subjektem. Jedná-li se o transakce, jejichž ocenění a rozdělení zisků z nich plynoucích mezi tuzemské sdružené podniky, potom se postupuje dle tuzemských daňových zákonů, přičemž lze využít metod a dalších postupů, které jsou doporučovány Směrnicí (Česko, 2009, s. 4).

### 3 ZÁKLADNÍ ZÁSADY

Dle pokynu GFR D-332 se při zkoumání, zdali jsou převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu, dodržují tyto zásady:

- členové skupiny nadnárodních podniků jsou posuzováni tak, jako by byli samostatnými podniky
- zaměřuje se pozornost na povahu obchodů mezi nimi.

#### 3.1 Srovnávací analýza

Používá se jako základ pro uplatnění principu tržního odstupu. Jedná se o porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí. Při řízené transakci jde o jakýkoliv obchodní vztah mezi sdruženými podniky. Kdežto za nezávislou transakci se považují takové, které jsou mezi nezávislými podniky (Česko, 2009, s. 6–7).

Cílem srovnávací analýzy je nalézt k řízené transakci srovnatelnou nezávislou transakci. Ovšem aby mohli být transakce nebo podmínky, za kterých se uskutečňují, považovány za srovnatelné, musí být splněno jedno z následujících kritérií:

- Žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by zásadně neměl ovlivnit podmínku, jež je prověřována. Tedy zjištěné rozdíly mohou být považovány za nevýznamné pro účely pozorování
- Je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.

Jak uvádí ve své knize Wittendorff (2010, s. 400), je vyžadováno směrnicí OECD, aby byla srovnávací analýza tvořena ekonomicky významnými funkcemi. Důležitost těchto faktorů je dána tím, že tržní ceny odráží funkce, které jsou vykonávány oběma stranami transakce. Je tedy nezbytně nutné, aby srovnávací analýze předcházela funkční analýza.

#### 3.2 Faktory, které určují srovnatelnost

K provádění srovnávací analýzy je nutné zohlednit níže popsané faktory.

##### 3.2.1 Vlastnosti majetku a služeb

- Hmotný majetek – je třeba posoudit fyzické vlastnosti, spolehlivost, kvalitu, objem nabídky na trhu a jeho dostupnost.
- Nehmotný majetek – je třeba zaměřit se na formu transakce, typ majetku, stupeň a délku ochrany a předpokládané zisky z užití nehmotného majetku.

- Služby – je třeba zohlednit rozsah a povahu, v jakém jsou poskytovány a také jejich účel a přínos.

(Česko, 2009, s. 7)

### **3.2.2 Vykonávané funkce**

Funkční analýza představuje nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s těmi nezávislými. Pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků mohou být jednotlivé podniky, stejně tak, jako mají různé funkce i podniky nezávislé. Může se jednat například o výzkum a vývoj, výrobní činnost, distribuční činnost, financování či reklamu atd. Stejně tak jednotlivé podniky mohou nést různou míru rizika, které podstupují při své činnosti (Česko, 2009, s. 7).

### **3.2.3 Smluvní podmínky**

Dle zjištěných smluvních podmínek je možné zjistit, jak mají být rozděleny zodpovědnosti a rizika či přínosy z prováděných transakcí. Tyto smluvní podmínky mohou vyplývat z korespondence či jiných dokumentů, pokud písemná smlouva neexistuje (Česko, 2009, s. 7).

### **3.2.4 Ekonomické okolnosti**

V případě ekonomických okolností se jedná o srovnání podmínek na trhu. Například velikost trhu, rozsah konkurence, geografické umístění, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, dostupnost obdobného produktu, dopravní i výrobní náklady, regulace trhu, čas atd. (Česko, 2009, s. 8).

### **3.2.5 Podnikatelské strategie**

Příkladem podnikatelských strategií může být snaha o průnik na nový trh, kdy mohou být ceny do značené míry zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na trh při současném uplatnění nižší konečné prodejní ceny tohoto produktu (Česko, 2009, s. 8).

### **3.2.6 Další faktory**

Je třeba brát v úvahu i následující skutečnosti při posuzování, jestli jsou převodní ceny stanoveny dle principu tržního odstupu:



- Zjištění, zda deklarovaná transakce skutečně proběhla.
- Zjištění, zda kontrolovaná transakce úzce nesouvisí s jinou. V takovém případě se jedná o kombinované transakce, kde v některých případech nelze posuzovat jednotlivé transakce samostatně.
- Zjištění, zda ve smluvních podmínkách nejsou obsaženy vzájemné kompenzace. Například zda jsou proti dodávce zboží účtovány služby, o jejichž cenu je potom snížena cena zboží.
- Užití a srovnání údajů za více zdaňovacích období. Příkladem může být vývoj zisku za poslední roky.
- Porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny sdružených podniků. Například, pokud kontrolovaný subjekt vykázal daňovou ztrátu, vykazují následně i ostatní členové skupiny ztrátu?

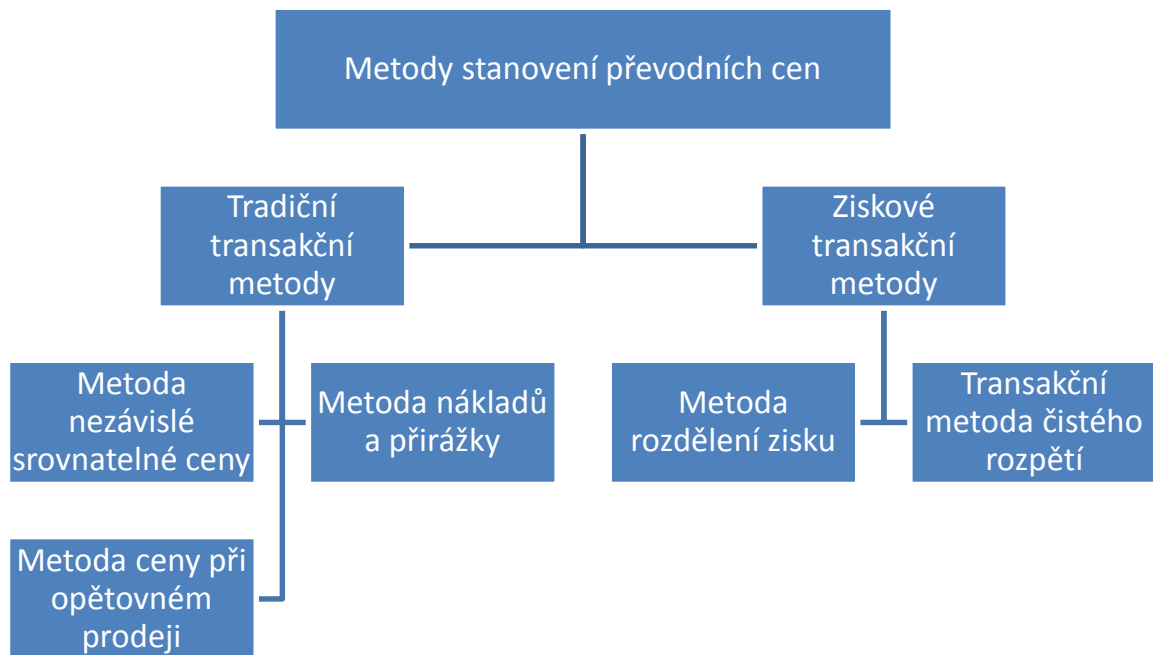
(Česko, 2009, s. 8)

### 3.2.7 Cenové rozpětí

Pokyn D-332 hovoří o cenovém rozpětí takto: *Při srovnání a vyhodnocení okolností, které mohou mít vliv na výši převodních cen, se nebudeme vždy pohybovat v absolutních číslech, ale naopak budeme téměř vždy operovat s určitým cenovým rozpětím, v jehož rámci se mohou ceny za srovnatelné výrobky či služby pohybovat* (Česko, 2009, s. 8).

## 4 METODY PRO ZJIŠTĚNÍ PŘEVODNÍCH CEN

K zjištění výše převodních cen je možné přistoupit na základě provedené srovnávací a funkční analýzy. Využíváno je k tomu 5 základních metod, případně jejich kombinace.



Obrázek 1 Metody stanovení převodních cen (Vlastní zpracování)

### 4.1 Tradiční transakční metody

Tradiční metody jsou založeny na porovnání nezávislých cen a cen v řízených transakcích nebo z hrubého rozpětí (Česko, 2009, s. 9).

Jsou považovány za nejpřímější prostředek určení toho, zdali podmínky obchodních a finančních vztahů mezi podniky sdruženými jsou podle principu tržního odstupu. Jako důvod je uváděna skutečnost, že jakýkoliv rozdíl mezi cenou řízené transakce a cenou v rámci nezávislé srovnatelné transakce se zpravidla přímo váže k obchodním a finančním vztahům určenými mezi podniky. Přičemž podmínky v souladu s principem tržního odstupu mohou být způsobeny přímým nahrazením ceny v rámci řízené transakce cenou ze srovnatelné nezávislé transakce. V důsledku toho je v případech, kdy je možné použít se stejnou mírou spolehlivosti metody jak tradiční, tak i ziskové, vhodnější aplikovat tradiční transakční metody (MFČR, 2010, s. 23).

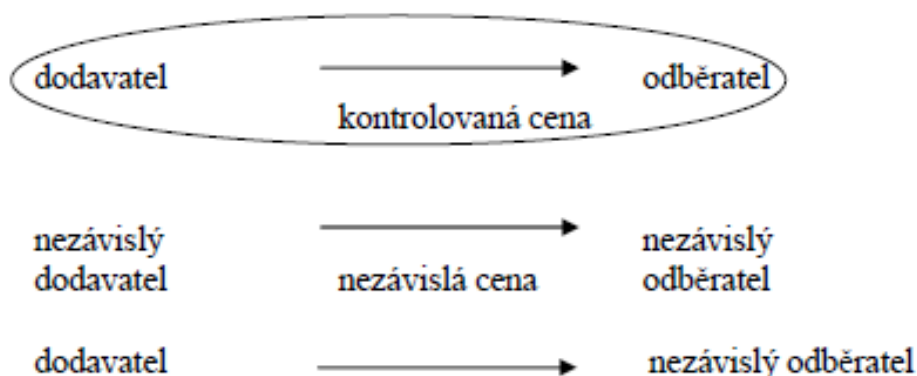
Transakční metody vycházejí vždy ze znalosti ceny, či znalosti hrubého obchodního rozpětí. Ovšem při porovnání těchto ukazatelů se musí v každém případě „očistit“ o vlivy, které mohou mít dopad na výši přírážky nebo ceny (Česko, 2009, s. 10).

#### 4.1.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny

Ve zkratce nazývána jako CUP (Comparable uncontrolled price method). Tato metoda je založena na srovnávání ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci, ovšem za srovnatelných okolností. Metoda je považována za nejjednodušší z hlediska použitelnosti, ale na druhou stranu vyžaduje velkou míru srovnatelnosti (Česko, 2009, s. 9).

Nejllepší je metodu využít v takových případech, kdy existuje plně srovnatelný výrobek (Česko, 2009, s. 9).

Kontrolovaná cena = Nezávislá cena



Obrázek 2 Stanovení převodní ceny na základě metody CUP (Česko, 2009, s. 9)

Podle Rylové (s. 323-324, 2012) je možné provést srovnání nezávislých transakcí dvěma způsoby:

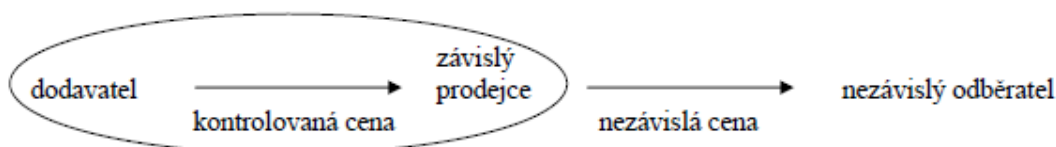
- **interní metoda** – použití v případech, kdy je obchodován určitý produkt jak v rámci spojených osob, tak i s nezávislým podnikem v tržních cenách,
- **externí metoda** – použití v případech, kdy je obchodovaný určitý produkt vyráběn také nezávislým subjektem a je běžně obchodovaný na srovnatelném trhu, kde je možné zjistit jeho tržní hodnotu.

#### 4.1.2 Metoda ceny při opětovném prodeji

Ve zkratce označována jako RPM (Resale price method). Metoda z ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodáný podniku nezávislému. Nezávislá cena je poté snížena o hrubé rozpětí závislého prodejce (Česko, 2009, s. 9).

Kontrolovaná cena = nezávislá cena – přírážka závislého prodejce

Metoda je využívána tam, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávajícího produktu. Může se jednat zejména o distributora (Česko, 2009, s. 9).



Obrázek 3 Stanovení převodní ceny na základě metody RPM (Česko, 2009, s. 9)

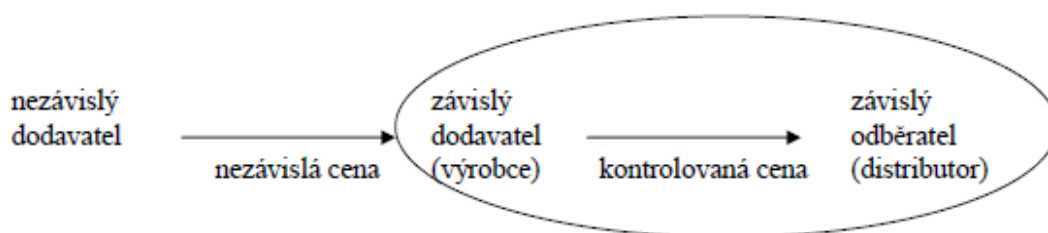
Jak uvádí ve své knize Sojka (2017, s. 212), základním principem je porovnání ceny nákupu od spojené osoby s prodejní cenou při následném prodeji nezávislému podniku. Stanovení transferové ceny poté probíhá tím způsobem, že je nalezeno srovnatelné obchodní rozpětí, kterého by dosáhl nezávislý podnik u podobné transakce. Metoda je vhodná spíše v případech, kdy nedochází k přidání nějaké významné hodnoty k produktu při opětovném prodeji.

Rylová (2012, s. 324) zase uvádí, že vhodné případy pro využití této metody jsou marketingové operace.

#### 4.1.3 Metoda nákladů a přírážky

Metoda je také nazývána jako COST+. Vychází z takových nákladů, jež má dodavatel v řízené transakci na majetek nebo služby, které jsou poskytovány sdruženému podniku. K těmto nákladům je potom přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele (Česko, 2009, s. 10).

Kontrolovaná cena = nezávislá cena + přírážka závislého dodavatele



Obrázek 4 Stanovení převodní ceny na základě metody nákladů a přírážky (Česko, 2009, s. 10)

Jinými slovy se dá říci, že k nákladům na výrobu se přičte přiměřená zisková přírážka, která odpovídá srovnatelné transakci mezi nezávislymi podniky. Je vhodné metodu použít v případech, kdy dochází k poskytování služeb v koncernu nebo například při prodeji nedokončené výroby (Sojka, 2017, s. 212).

Metoda je ale užitečná i v dalších případech, kdy se jedná o spřízněné strany, jež uzavřely dohody o společném využívání vybavení či dlouhodobé dohody o nákupu a dodávce. (Finanční správa, 2010, s. 31).

## 4.2 Silné a slabé stránky tradičních transakčních metod

Tabulka 1 Silné a slabé stránky tradičních transakčních metod (Solilová, Bílková, Vrtalová, 2009), vlastní zpracování

	Slabé stránky	Silné stránky
CUP	Vyžadována velká míra srovnatelnosti.	Nejjednodušší z hlediska použití.
	Obtížné nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislymi podniky, neexistují rozdíly s podstatnými dopady na cenu.	Přímý a spolehlivý způsob pro aplikaci principu tržního odstupu.
	Případné rozdíly je třeba očistit.	Relativně nezávislá na interním informačním systému podniku. Cenu jde ověřit na trhu.
RPM	Výsledná cena je ovlivněna primárně způsobem určení přiměřené hrubé přírážky.	Částečně vychází z informací zjištěných na trhu, která je následně doplněna o interní informaci z podniku.
	Čím je doba mezi nákupem a prodejem	Nejsou tak nutné úpravy k zohlednění

	delší, tím je třeba brát v úvahu změny trhu, nákladů či měnových kurzů.	rozdílů oproti CUP.
	Nižší spolehlivost v případě existence výrazných rozdílů ve způsobech, jakými sdružené a nezávislé podniky vykonávají své podnikatelské činnosti – závislost na srovnatelnosti vykonávaných funkcí.	Rozdíly ve výrobku nemají takový dopad jako ceny na ziskové rozpětí.
	Obtížné určit, do jaké míry původně převáděné zboží přispělo k hodnotě konečného výrobku v případech, kdy prodejce výrazně přispívá k vytváření nebo údržbě nehmotného majetku spojeného s produktem.	Je vyžadována menší srovnatelnost oproti CUP.
		V případě, že je realizace dalšího prodeje uskutečněna v brzké době, je přesnější.
		Nejužitečnější v případě vertikálně integrovaného koncernu.
COST +	Problém s určením spojení mezi výší nákladů a tržní cenou při stanovování nákladů.	Není třeba tolik úprav pro zohlednění rozdílů oproti CUP.
	Vychází z interních informací podniku. Nevhodná aplikace může vést k nedodržení principu tržního odstupu.	Užitečná v případě převodů nedokončené výroby, poskytování služeb, uzavření dohod o využívání společného vybavení či dlouhodobých dohod.
	Je kladen větší důraz na ostatní faktory srovnatelnosti.	
	Nutnost zvážení rozdílů ve výši a typech výdajů spojených s funkcemi vykonávanými stranami a podstoupenými riziky nebo srovnávanými transakcemi. Také	

	konzistentnost účetnictví.	
--	----------------------------	--

### 4.3 Ziskové transakční metody

Při použití těchto metod jsou předmětem zkoumání zisky, které plynou z transakcí mezi sdruženými podniky (Česko, 2009, s. 10).

Zisky, které vznikají v rámci řízených transakcí, mohou být relevantním ukazatelem, jestli byla daná transakce ovlivněna podmínkami lišícími se od těch podmínek, které by byly dohodnuty mezi nezávislými podniky za jinak srovnatelných okolností (Finanční správa, 2010, s. 35).

#### 4.3.1 Metoda rozdělení zisku

Celkový zisk spojených podniků je rozdělen dle objektivně vybraného kritéria na každý jednotlivý z nich. Přitom se zohledňuje jejich funkce, která ovlivňuje celkovou tvorbu zisku. Tato metoda by měla být aplikována v případech, kdy jsou podnikové transakce vzájemně silně provázané. A tudíž je lze jen těžko srovnávat s nezávislými obchody. Metoda rozdělení zisku bývá také často doporučována pro konstrukci základu daně podniku, jež má stále provozovny současně ve více zemích. Naproti tomu ale metoda vyžaduje výraznou součinnost všech daňových správ, díky čemuž není tak rozšířená (Sojka, 2017, s. 212).

Existuje celá řada postupů využití této metody, jak uvádí OECD. Můžeme využít skutečný nebo předpokládaný zisk. Záleží na dohodnutí nezávislých stran v transakci. OECD je doporučováno využití analýzy zásluh nebo analýzu zbytkovou. Tyto metody se nevylučují a nemusejí být ani komplexní (Feinschreiber a Kent, 2012, s. 77).

Metoda se snaží eliminovat dopady zvláštních podmínek, které jsou stanoveny nebo určeny v řízených transakcích na zisk, a to rozdělením zisků očekávaných u nezávislých podniků. Dochází také k rozdělení kombinovaných zisků mezi sdružené podniky na ekonomicky platné bázi blížící se rozdělení zisků. To by se dalo očekávat u dohody, která je na základě principu tržního odstupu uzavřena (Finanční správa, 2010, s. 45–46).

#### 4.3.2 Transakční metoda čistého rozpětí

Na základě této metody je cena odvozena od čistého ziskového rozpětí, které je uskutečňováno nezávislým podnikem, a to ve vztahu k přiměřenému základu. Přímou se zde nestanoví srovnatelná cena, ale základ daně odvozený procentem od určitého druhu nákladů nebo od



výnosů. Transakční metoda čistého rozpětí se aplikuje u takových transakcí, ke kterým není možné nalézt srovnatelnou cenu (Sojka, 2017, s. 212).

Při aplikaci této metody je velice podstatné si zvolit ukazatel čistého zisku pro každý jednotlivý případ. Daňový subjekt by měl aplikovat nejvhodnější indikátor čistého zisku. Je však nutné vzít v úvahu těchto několik faktorů:

- každý ukazatel čistého zisku má své slabé a silné stránky,
- použití daného ukazatele je třeba zvážit s ohledem na každou řízenou transakci,
- každý poplatník musí mít dostupné především informace o neřízených transakcích, jejichž pomocí aplikuje tuto metodu,
- je třeba mít míru srovnatelnosti mezi řízenými a nezávislými transakcemi.

(Feinschreiber a Kent, 2012, s. 115-116)

Transakční metoda čistého rozpětí se podobá metodě nákladů a přírážky a metodě ceny při opětovném prodeji. Znamená to, že ukazatel čistého zisku z řízené transakce by v ideálním případě měl být stanovený odkazem na ukazatele čistého zisku, kterého tentýž daňový poplatník dosáhne v nezávislých srovnatelných transakcích (Finanční správa, 2010, s. 36).

#### 4.4 Silné a slabé stránky ziskových transakčních metod

Tabulka 2 Silné a slabé stránky ziskových transakčních metod (Solilová, Bílková, Vrtalová, 2009), vlastní zpracování

	Slabé stránky	Silné stránky
<b>PROFIT SPLIT</b>	Více interních informací z podniků. Slabší vazba na informace z externího trhu vede k více subjektivnějšímu výsledku rozdělení zisku.	Je použitelná i v těch případech, kdy nemohou být identifikovány žádné srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky.
	Těžko přístupné informace od zahraničních sdružených podniků.	Komplexní pohled – posuzovány jsou obě strany transakce. Používá se tedy pro prodej nehmotného majetku, rozdělení zisku pramenícího z lepšího využití výrobního potenciálu.
	Nepoužívá se u nezávislých podniků,	Bere v úvahu zvláštní, jedinečné skuteč-

	kromě podniků Joint ventures.	nosti a okolnosti sdružených podniků – flexibilita.
	Obtížná aplikace v praxi – stanovení kombinovaných výnosů a nákladů pro všechny sdružené podniky, jež se účastní řízených transakcí, vyžaduje vedení účetních knih a dokumentace na společném základě a provedení úprav v účetních praktikách a měnách. Je to ekonomicky náročné.	
	Pokud je tato metoda použita na provozní zisk, není poté snadné identifikovat provozní náklady spojené s transakcemi a rozdělit je mezi transakce a jiné činnosti sdružených podniků.	
	Nutnost zvážit spolehlivost.	
TNMM	Čistá rozpětí může být ovlivněna faktory, které nemají žádný vliv nebo nemají tolik významný vliv na cenu či hrubé rozpětí.	Rozdíly v transakcích méně ovlivňují čistá rozpětí oproti CUP.
	Je třeba užití informací o nezávislých transakcích, které nejsou k dispozici ve chvíli, kdy dochází k řízené transakci.	Čistá rozpětí jsou odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi nezávislými a řízenými transakcemi.
	Daňový poplatník nemá přístup ke specifickým informacím o ziscích řízených transakcích – metoda není tolik přesvědčivá.	Není nutné určit vykonávané funkce a přijaté odpovědnosti, a to u více než jednoho ze sdružených podniků.
	Použití jen na jeden sdružený podnik, který společně s faktem, že řada faktorů se nevztahuje k převodním cenám, ovlivňuje čistá rozpětí. Může vést k menší	Není nutné vést záznamy a účetní doklady všech účastníků podnikatelské činnosti na společném základě či přiřčení nákladů všem účastníkům.

spolehlivosti metody.	
Obtížné určení vhodné odpovídající úpravy čistého rozpětí.	Transakce nejsou srovnávány na základě absolutních veličin, nýbrž na relativních charakteristikách. Což vede ke srovnání transakcí, které jsou právě v absolutní úrovni nesrovnatelné.
Nutnost zvážení spolehlivosti.	

#### 4.5 Optimální výběr metody

Nelze jednoznačně určit, kdy použít jakou metodu. Výběr vhodné metody je závislý nejen na provedené analýze, ale je nutné, posuzovat vhodnost dle funkčního a rizikového profilu podniku. Od toho se teprve následně odvíjí získávání informací o srovnatelných transakcích a nutnosti jejich úprav pro zjištění správné převodní ceny (Česko, 2009, s. 11).

Podle OECD (2015, s. 55) nemusí být zisková metoda zrovna přímočará pro daňové poplatníky a pro daňovou správu zcela jednoznačná. Může se ale jednat o užitečnou metodu, která má při správném použití potenciál vyrovnat zisk s tvorbou hodnoty v souladu s principem tržního odstupu. Jeví se také jako nejvhodnější metoda zejména v situacích, kdy nastává problém u použití jiných metod oceňování převodních cen.

Pokud by nastal případ, kdy nebude převodní cena stanovená na základě jedné z výše popsaných metod, dává nám zákon o daních z příjmů další možnost. Konkrétně se jedná o možnost využití znaleckého posudku. Říká nám to § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů: *Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi spojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.*

#### 4.6 Postup pro stanovení transferové ceny

Prvním a základním krokem pro stanovení transferových cen je určení, zda se jedná o spojenou osobu či nikoliv. Jestliže se nejedná o spojenou osobu, netýká se jí stanovení transferových cen. V případě, že se o spojenou osobu jedná je důležitá její analýza. Následuje zkoumání řízené transakce, která je předmětem pro stanovení transferové ceny. V dalším

postupu je nezbytné udělat srovnávací analýzu doprovázenou analýzou funkční. Po stanovení těchto kroků dochází k výběru vhodné a optimální metody, na jejímž základě může dojít k samotnému stanovení převodní ceny. Na následujícím obrázku je určeno schéma pro postup stanovení transferových cen.



Obrázek 5 Schéma postupu pro stanovení transferových cen (Vlastní zpracování)

Výše uvedený postup není samozřejmě nijak závazný, například Fučík (© 2013) uvádí níže znázorněné kroky pro stanovení transferových cen:

1. Analyzovat podmínky pro podnikání daňového poplatníka
2. Určit roky, které budou srovnávány
3. Pochopit kontrolované transakce (funkční analýza, výběr testovaného subjektu, výběr významných faktorů srovnatelnosti)
4. Provéřit existující interní srovnatelné transakce – jestliže existují
5. Zajistit externí zdroje srovnatelných údajů
6. Vybrat nejvhodnější metody stanovení transferové ceny
7. Srovnat transakce, srovnat funkce
8. Určit výpočet úprav (eliminací, rozdílů porovnávaných údajů, zda jsou zapotřebí)

9. Interpretovat a použít sebraná data, vypočítat rozpětí obvyklého zisku z transakce (obvyklé odměny transakce)
10. Implementace, monitorování a dokumentace postupu

## 5 ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ ZPŮSOBU, JAKÝM BYLA VYTVOŘENA CENA SJEDNÁVANÁ MEZI SPOJENÝMI OSOBAMI

V zákoně o daních z příjmů je od roku 2006 ustanovena možnost, aby daňový poplatník mohl požádat daňovou správu o závazné posouzení způsobu, jakým byla sjednávána cena mezi spojenými osobami vytvořena. Všechny osoby mohou požádat o závazné posouzení. Mohou o něj požádat také právnické osoby, jejichž založení se teprve předpokládá (BDO, ©2018).

Využití závazného posouzení je určeno v § 38nc ZDP a z hlediska procesních postupů je navázáno na ustanovení § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jež upravují postup při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení obecně. Daňovým poplatníkům dává závazné posouzení možnost si předem ověřit, zda způsob tvorby cen, které jsou sjednány mezi spojenými osobami, je pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu. Daňový subjekt tedy požádá správce daně o rozhodnutí, zda zvolil takový způsob tvorby ceny, který vede k řádnému rozdělení příjmů a výdajů mezi spojenými osobami. V případě, že bude poplatník v období, pro které bylo vydáno rozhodnutí o závazném posouzení, naplňovat všechny podmínky, na jejichž základě se správce daně rozhodl, a nezmění se nijak zásadně skutečnosti ovlivňující způsob tvorby ceny, bude potom správce daně při stanovení základu daně v rámci dokazování při daňové kontrole či jiném postupu takto vytvořenou cenu považovat za cenu obvyklou (Česko, 2009a, s. 1).

Aby došlo k zahájení řízení o závazném posouzení, musí vymezovat tuto skutečnost zvláštní zákon. V současné době se jedná o zákon o daních z příjmů, konkrétně §24a, §24b, §33a, §34a, §38na a §38nc. Dále se jedná o zákon o dani z přidané hodnoty, a to o § 47a (Lichnovský, 2016, s. 501).

V zákoně o dani z přidané hodnoty vyplývá z výše uvedeného paragrafu, že předmětem závazného posouzení je určení, že sazba u zdanitelného plnění je správně zařazena do základní, první či druhé snížené sazby (Pitner, 2017, s. 183).

Daňový subjekt může podat žádost o posouzení způsobu vytvoření převodní ceny u případů, které v daném zdaňovacím období probíhají nebo teprve proběhnou v budoucnu. Taková žádost bývá podávána obvykle pro jednu transakci. Pokud by se jednalo o více transakcí, jež spolu úzce souvisí, je poté vhodnější posuzovat obchodní vztah jako celek. Ovšem na druhou stranu, kdyby poplatník předložil žádost o posouzení souboru úzce nesouvisející-

cích transakcí, a správce daně nebude souhlasit se způsobem tvorby u jakékoliv transakce, zamítavé rozhodnutí bude vázáno ke všem transakcím obsažených v souboru. Správce daně disponuje právem veškeré informace nutné k ověření správnosti způsobu tvorby ceny prověřit, a to způsoby dle daňového řádu (Česko, 2009a, s. 3).

Daňový subjekt, jenž žádá o závazné posouzení je povinen dle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů povinen uhradit správní poplatek, který je stanoven ve výši 10 000 Kč (Česko, 2004).



## 6 DOKUMENTACE

Správce daně může požadovat věrohodné zdůvodnění a doložení výše použité převodní ceny v návaznosti na principu tržního odstupu po poplatníkovi. V řízení při vyžadování dokumentace k převodním cenám se postupuje dle Daňového řádu. Daňový řád totiž v § 92 odst. 3 a 4 uvádí, že „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

### 6.1 Požadavky dle Směrnice OECD

Dokumentací tvorby převodních cen se zabývá Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy v Kapitole V. Směrnice není právně závazná pro českou republiku, ale náš stát jakožto člen OECD tyto zásady a doporučení aplikuje.

Tři cíle dokumentace převodních cen jsou:

1. Zajistit, aby daňoví poplatníci přiměřeně zvažili požadavky převodních cen a dalších podmínek při transakcích mezi sdruženými podniky a při vykazování příjmů z těchto transakcí v daňovém přiznání.
2. Poskytovat daňové správě informace nezbytné k tomu, provádět vyhodnocení rizika převodních cen.
3. Poskytovat daňové správě užitečné informace k provádění důkladného auditu převodních cen, postupů daňových subjektů, kteří podléhají dani v jejich jurisdikci, ačkoli to může být nezbytné k provedení dodatečné dokumentaci.

Každý z těchto cílů by měl být zohledněn při navrhování dokumentace k převodním cenám (OECD, 2017, s. 230).

### 6.2 Požadavky dle českého právního řádu

Dokumentace podle českého právního řádu je uvedena v Pokynu D–334 Ministerstva financí. Jedná se o Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. V tomto pokynu je zdůrazněno, že Česká republika je členem Evropské Unie. Pokyn uvádí, že za účelem odstranění bariér uvnitř EU byl vytvořen koncept evropské dokumentace k převodním cenám především pro sjednocení postupů a pra-

videl pro tvorbu dokumentace. Na základě konceptu evropské dokumentace byl přijat Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU. Jelikož by měla existence odlišných úprav dokumentační povinnosti v každém státě za důsledek vytvoření nových překážek mezinárodního obchodu, byla vytvořena právě tato pravidla. Rozdíly v rámci zemí EU činí i další komplikace společností při zakládání či provádění obchodní činnosti se spojenými osobami, které mají sídlo v jiném členském státě (Česko, 2009b, s. 2).

### 6.2.1 Koncept EU TPD

Základním principem je příprava dokumentace k převodním cenám nadnárodními podniky ve dvou těchto částech.

1. V první části jde o základní dokumentaci neboli tzv. „Masterfile“. Přesněji řečeno se jedná o vymezený dokumentační balíček, jež obsahuje informace o celé skupině podniků. Je použitelný jednotně pro všechny členské státy EU. Měl by obsahovat takové informace, které znázorňují všechny ekonomické skutečnosti, a měl by také poskytnout celkový přehled o nadnárodní společnosti. V rámci balíčku je zdokumentována politika převodních cen pro celou skupinu a dále jsou zde vysvětleny všechny interní obchodní vztahy (Česko, 2009b, s. 2).

Dle pokynu D-334 (2009b, s. 2) by měla základní dokumentace obsahovat především tyto informace:

- a) *„obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;*
- b) *obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské společnosti v dceřiných společnostech);*
- c) *obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU;*
- d) *obecný popis obchodních vztahů, na nichž se podílejí spojené osoby v EU, tj. obecný popis:*
  - *toků transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),*
  - *průběhu fakturací,*
  - *rozsahu transakcí;*

- e) *obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik a popis změn funkcí a rizik ve srovnání s předchozím daňovým rokem, např. změny z čistě distribuční společnosti na komisionářskou společnost;*
- f) *vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené nebo přijímané licenční poplatky;*
- g) *politiku dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;*
- h) *seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby v EU;*
- i) *závazek každého domácího daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace v souladu s vnitrostátními pravidly.“*

2. Druhá část se týká dokumentace pro konkrétní stát. Je zde zmíněno, že každý podnik ve skupině si připraví navíc dokumentaci specifickou pro konkrétní zemi, požadovanou členským státem v místě své rezidence. Tato dokumentace by v návaznosti na tu základní měla obsahovat hlavně:

- a) *„podrobný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie podniku, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem;*
- b) *popis obchodních vztahů, kterých se tento podnik účastní:*
  - *tok transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí atd.),*
  - *průběh fakturací*
  - *rozsah transakcí;*
- c) *srovnávací analýzu, tj.:*
  - *charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb,*
  - *funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika),*
  - *smluvní podmínky,*
  - *ekonomické okolnosti,*
  - *zvláštní obchodní strategie;*
- d) *vysvětlení týkající se výběru a uplatňování metod tvorby převodních cen, tj. proč byla zvolena konkrétní metoda tvorby převodních cen a jak byla uplatněna;*
- e) *případné relevantní informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích;*

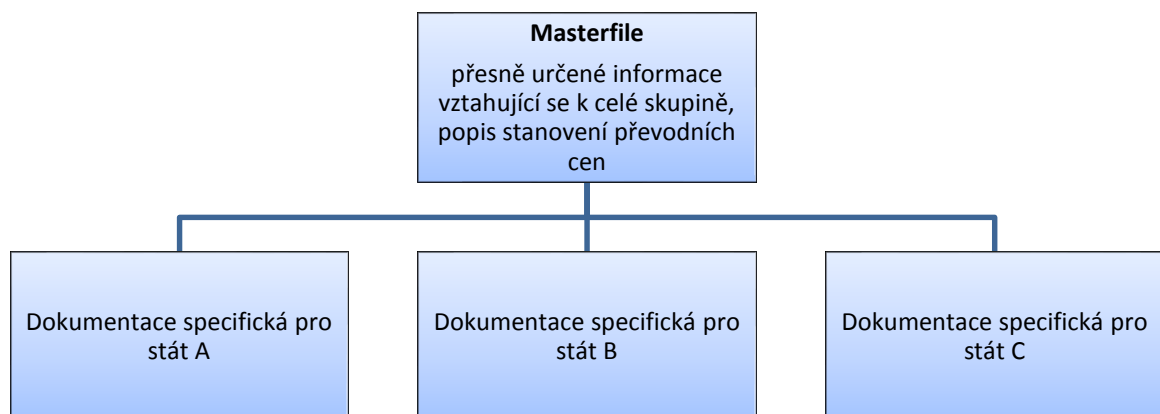
f) *popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen.*“

Záleží na poplatnících, jaké dokumenty zajistí za skupinu jako celek a které dokumenty doplní každý podnik sám. Do základní dokumentace by měla mít společnost možnost zahrnout některé údaje ze specifických informací. Ovšem tyto údaje musí být v takové kvalitě, jako by byly vytvořeny pro specifickou dokumentaci pro konkrétní stát. Ve výsledku ale zůstává základní zásadou to, že podnik by měl mít k dispozici veškeré dokumenty, které po něm požaduje daný stát (Česko, 2009b, s. 3).

Předpokládá se, že základní dokumentu za skupinu budou zpracovávat odborníci s hlubšími znalostmi problematiky týkající se převodních cen. Měla by tedy mít lepší vypovídací schopnost a obsahovat kvalitnější údaje oproti situaci, kdyby si každý podnik připravoval svou dokumentaci zvlášť. Správce daně tak také získá přehled o veškerých obchodních vztazích uvnitř skupiny a snadněji pochopí celou její politiku převodních cen (Česko, 2009b, s. 4 – 5).

#### **Grafické znázornění konceptu EU TPD**

Pro snadnější pochopení konceptu evropské dokumentace k převodním cenám lze znázornit tento obrázek.



Obrázek 6 Koncept EU TPD (Česko, 2009b, s. 4), vlastní zpracování

Pro stát A by se dokumentační balíček skládal z Masterfile doplněného o specifickou dokumentaci, která je požadovaná státem A. Obdobně by tak společnost B doplnila Masterfile o dokumentaci požadovanou státem B pro splnění dokumentačních požadavků (Česko, 2009b, s. 4).

Důležitou otázkou je ale užití informací, jež jsou získány z obchodních rejstříků a place-  
ných databází. Součástí specifické dokumentace jsou informace o srovnatelných nezávis-  
lých obchodních vztazích či transakcích, a to jak interních, tak i externích. Ovšem ne  
všechny podniky mají k dispozici databáze k nalezení srovnatelné nezávislé ceny  
z externích zdrojů. Při vyžádání specifické dokumentace by se tedy měly přednostně před-  
kládat informace o interních srovnatelných nezávislých transakcích. Až poté o nezávislých  
transakcích externích (Česko, 2009b, s. 5).

Koncept EU TPD není zatím povinný pro nadnárodní společnosti. Znamená to tedy, že  
společnost si může sama rozhodnout, zda bude vytvářet základní dokumentaci za celou  
skupinu. Musí sama zvážit, jestli se výhody z dodržování konceptu vyrovnají nákladům,  
jež by byly vynaloženy na tvorbu dokumentace (Česko, 2009b, s. 5).

### 6.3 Zásady dokumentace

Dokumentace k převodním cenám je správci daně předkládána v těchto případech:

- a) v rámci prokazování daňové povinnosti,
- b) při podání žádosti o vydání závazného posouzení dle § 38 nc ZDP – Závazné po-  
souzení způsobu, jakým byla vytvořena cena, která je sjednána mezi spojenými  
osobami,
- c) při zahájení řízení, jež vede k vyloučení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou  
zisků spojených podniků 90/436/EHS

(Česko, 2009b, s. 5).

Při úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků  
se jedná o Arbitrážní úmluvu, což je mezinárodní smlouva, která je uzavřená mezi člen-  
skými státy EU. Tato úmluva vstoupila v platnost pro Českou republiku 1. 10. 2006. Cílem  
arbitrážní úmluvy je vyloučení dvojího zdanění u daní z příjmů, které vzniká důsledkem  
použití rozdílných pravidel o převodních cenách v jednotlivých legislativách členských  
států. Příkladem může být případ, kdy daňová správa jednoho členského státu provede  
úpravu zisku u sdruženého podniku, ovšem daňová správa členského státu druhému tuto

úpravu už zrcadlově nezohlední. Dle arbitrážní úmluvy, ale může dotčený daňový subjekt domáhat toho, aby obě daňové správy vyřešily tento spor vzájemnou dohodou. Výhodou této arbitrážní úmluvy je především fakt, že o sporu bude rozhodnuto v časovém horizontu tří let (Zatloukal a Krupičková, 2011, s. 232–233).

Předkládaná dokumentace k převodním cenám by měla obsahovat především tyto informace:

- **o skupině** – vymezení podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura skupiny, právní formy spojených osob, informace o nich včetně přehledu hospodářských výsledků těchto osob, rozdělení funkcí ve skupině, přehledy o vlastnictví nehmotného majetku a toku licenčních poplatků, přehled uplatňované politiky převodních cen, přehled uzavřených předběžných cenových dohod zúčastněných společností, seznam ujednání o podílení se na nákladech, pokud by se uvedené okolnosti měly změnit, měly by být uvedeny spolu s odůvodněním
- **o podniku** – přesný popis podnikatelské činnosti, vlastnická a organizační struktura, hospodářský výsledek minulých let a další finanční ukazatele
- **o obchodním vztahu neboli transakci** – přesný popis předmětu obchodního vztahu, obchodní a ekonomické podmínky, smlouvy uzavřené mezi spojenými osobami, funkce a rizika spojená s tímto vztahem, objem transakce, V případě, že by se jednalo o nehmotné plnění, je třeba dostatečně určit charakteristiku poskytovaných služeb
- **o ostatních okolnostech, které mají vliv na obchodní vztah** – vliv na obchodní vztah mají zvláštní ekonomické podmínky na trhu, legislativní zvláštnosti, marketingové strategie podniku apod.
- **o způsobu tvorby převodních cen** – vysvětlení použití vybraného způsobu, informace o srovnatelných obchodních vztazích, srovnávací analýza a s tím spojená i funkční analýza
- **o tom, zda byla dokumentace vytvořena dle konceptu EU TPD**

Pro správce daně by měl být takový obsah dokumentace dostačující k tomu, aby určil, zda jedná podnik v souladu s principem tržního odstupu a zda jím stanovené převodní ceny skutečně odpovídají těm cenám, které jsou u srovnatelných obchodních vztahů mezi nezávislými společnostmi. Společnost by dokumentaci měla archivovat minimálně po tu dobu, kdy lze vyměřit či doměřit daň a zároveň také po dobu, jež je určena zákonem

č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. V zákoně o účetnictví je určena doba archivace 10 respektive 5 let (Česko, 2009b, s. 5 – 6).

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



## **7 ZÁKLADNÍ INFORMACE O VYBRANÉ SPOLEČNOSTI**

Vybraná společnost si nepřeje být jmenována. S ohledem na citlivost jejich poskytnutých dat bude v diplomové práci nazývána jako společnost ABC, s.r.o.

### **7.1 Představení vybrané společnosti ABC, s.r.o.**

Společnost ABC, s.r.o. vznikla v červenci 1998 se základním kapitálem ve výši 200 000,- Kč. Sídli v Praze a její hlavní předmět podnikání je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Společnost ABC, s.r.o. je součástí skupiny G. a v Praze byla založena především za účelem reakce na vzrůstající poptávku po produktech v oblasti střední a východní Evropy. V roce 2007 byla vybudována v nejmenovaném severočeském městě několikanásobně větší a modernější prostory pro výrobu, kde je umožněna práce pro zhruba 100 zaměstnanců. (Veřejný rejstřík a sbírka listin, 2018 a ABC, s.r.o. 2018)

### **7.2 Představení skupiny G.**

Existuje na trhu více než 50 let. Ve skupině je 8 dceřiných společností, z nichž jedna je právě společnost ABC, s.r.o. v České republice. Dalších 7 dcer má po celém světě. Jedná se konkrétně o Francii, Španělsko, Itálii, Kanadu, Argentinu, Brazílii a Čínu. Tato skupina G. byla mateřskou společností pro vybranou společnost ABC, s.r.o. až do listopadu 2017. (XYZ, 2018)

### **7.3 Představení XYZ**

Jde o mateřskou společnost, která vznikla v listopadu roku 2017 jako fúze skupiny G. a společnosti M. Jde o skupinu G sídlící ve Francii a společnost M sídlící v Německu. Ovšem v každé z těchto dvou zemí byly dodržovány různé technologie a výrobní postupy. Je přítomna ve 12 zemích a pyšní se více než 850 zaměstnanci po celém světě, jak lze vidět na obrázku níže.



Obrázek 7 Umístění dceřiných společností ve světě (XYZ, 2018)

Mateřská společnost má tedy od konce roku 2017 celkem 12 dceřiných společností, v těchto státech:

- Německo
- Francie
- Kolumbie
- Argentina
- Čína
- Japonsko
- Ukrajina
- Česká republika
- Španělsko/Itálie
- Kanada/USA
- Brazílie
- Rumunsko

## 8 DOSAVADNÍ POSTUPY STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN

V této části diplomové práce bude rozebrána dřívější a současná situace stanovování transferové ceny ve vybrané společnosti ABC, s.r.o.

### 8.1 Objasnění současné situace ve vybrané společnosti

Veškeré informace z této kapitoly pocházejí z interních informací společnosti ABC, s.r.o. Ta se věnuje kompletaci vlasových vzorníků. Nakupuje materiál výhradně od své mateřské společnosti XYZ. Jde o speciální papír a štětičky neboli prameny, které společnost ABC, s.r.o. zkompletuje a následně prodá hotové zpět své mateřské společnosti do Francie. V Evropě jsou i další velké společnosti, které se zabývají stejnou produkcí, jako zkoumaná společnost. Navzájem si mezi sebou udržují konkurenční prostředí. Největší odběratelé po celém světě si objednávají katalogy s vlasovými vzorníky od společnosti XYZ, které jsou kompletovány právě zkoumanou společností ABC, s.r.o.

Společnost ABC, s.r.o. stanovuje ceny s ohledem na konkurenci. Nevede však žádnou dokumentaci. Cena je stanovena za normohodinu. Kde za normohodinu je považována doba, která je nutná pro provedení určité práce. Jinými slovy se jedná se o jednotku pracovního času, jíž je vyjádřena norma času, která je potřebná pro konkrétní práci. V našem případě je to tedy cena za jeden zkompletovaný vlasový vzorník.

V době, kdy měla společnost velké množství zakázek, byla stanovena cena na 12 EUR/Nh. Jenže v případech, kdy došlo k poklesu počtu normohodin pod 11 000 za měsíc, začaly převyšovat provozní náklady a společnost ABC, s.r.o. se dostávala do ztráty. Ve ztrátách byla zkoumaná společnost za posledních 10 let v roce 2011, 2014, 2016 a 2017. Z historických dat u vybrané společnosti lze zjistit, že byla cena dříve stanovena na 10 EUR/Nh.

Českému managementu společnosti ABC, s.r.o. se dokonce podařilo vyjednat zvýšení ceny na 13 EUR/Nh s úmyslem dosažení kladného výsledku hospodaření. Přesto však byl počet normohodin za měsíc stále pod hranicí 11 000. Tudíž ani toto vyjednané zvýšení ceny na 13 EUR/Nh nevyřešilo situaci, aby společnost nedosahovala dalších ztrát.

Otázkou je, v jaké výši by měla být stanovena cena za normohodinu, tedy za čas potřebný k vyrobení jednoho vlasového vzorníku, pokud má společnost ABC, s.r.o. 100 zaměstnanců podílejících se na výrobě a 15 zaměstnanců v administrativě. Požadavkem je, že vedení společnosti jim chce vyplácet 1,5násobek minimální mzdy. Mateřská společnost

v současné době zvažuje také možnost přesunu výroby do jiného státu, kde by byli nižší náklady na výrobu jejich produktu. Tato skutečnost úzce souvisí s fúzí, ke které došlo na konci roku 2017. Jelikož se spojily dvě společnosti s odlišnými postupy výrobní technologie, došlo k poklesu zakázek na polovinu. Mateřská společnost tedy bojuje v současné době s konkurencí.

Cena, za kterou prodává vlasové vzorníky mateřská společnost XYZ je ve výši 17 EUR/ks. Největším konkurentem je nyní pro mateřskou společnost Kanada, která je schopná tyto produkty prodávat za výhodnější cenu.

## 9 SROVNÁVACÍ ANALÝZA

Cílem srovnávací analýzy je zjištění, zda proběhly zkoumané transakce na základě principu tržního odstupu v porovnání s transakcemi mezi subjekty, jež jsou nezávislé. Pokud existují ekonomicky relevantní rozdíly, neměly by mezi srovnávanými transakcemi výrazně ovlivnit cenu nebo rozpětí. Případně by také měly být učiněny přiměřené úpravy, které by eliminovaly dopady těchto rozdílů.

Úhrada transakcí je v obchodním styku mezi nezávislými subjekty odrazem funkcí a rizik, které vykonává každý ze subjektů. Proto je nutné porovnat rizika a funkce, které vykonávají jednotlivé subjekty. Tím se určí, zda se jedná o řízené či srovnatelné nezávislé subjekty. Tímto srovnáním je řeč o funkční analýze, která srovnává a identifikuje ekonomicky významné činnosti a odpovědnosti. Zároveň je základním předpokladem pro určení vhodné metody stanovení transferových cen.

Dle výše uvedeného textu je možné konstatovat, že relevantními charakteristikami pro zkoumání srovnatelnosti transakcí či subjektů by mohly být:

- Funkce, které jsou vykonávány společností ABC, s.r.o. ve srovnání s nezávislými subjekty
- Rizika, která společnost ABC, s.r.o. nese ve srovnání s nezávislými subjekty.

Případné zjištěné odlišnosti těchto charakteristik by měly být při výběru vhodné metody stanovení transferových cen zohledněny.

### 9.1 Funkční analýza

Pro určení, zda jsou závislé a nezávislé transakce srovnatelné, bude provedena funkční analýza. V práci níže budou rozebrány jednotlivé hlavní sledované funkce a budou identifikována rizika, která podstupují subjekty v řízené transakci. Pro vytvoření funkční analýzy je nezbytné pochopit strukturu a organizaci skupiny podniků, ve které zkoumaný podnik působí.

Dle směrnice OECD je vyžadováno, aby mezi spojenými osobami byly příjmy z transakcí alokované na základě podstupovaného rizika a vykonávaných funkcí.

Dceřiná společnost ABC, s.r.o. vystupuje pouze v pozici výrobní, kdy vyrábí nebo spíše jen kompletuje produkt pro svou mateřskou společnost XYZ.

### 9.1.1 Funkční profil společnosti vůči spojeným osobám

Profil je rozdělen na jednotlivé funkce, jež jsou vykonávány společností ABC, s.r.o. a mateřskou společností XYZ vůči spojeným osobám. Funkční profil je vztažen ke zkoumané transakci. Hodnocení je vyjádřené v rozmezí známek od 1 do 5. Přičemž platí, že čím je vyšší známka, tím je vyšší účast na vybraných aktivitách a naopak

Tabulka 3 Funkční profil vůči spojeným osobám (Vlastní zpracování)

	ABC, s.r.o.	XYZ
<b>Výzkum a vývoj</b>	0	5
<b>Aktualizace/Modernizace</b>	0	5
<b>Strategický management</b>	0	5
<b>Zajišťování kontraktů</b>	1	4
<b>Uzavírání kontraktů</b>	4	1
<b>Zajištění výrobního procesu</b>	5	0
<b>Skladování a doprava</b>	1	4
<b>Prodej a distribuce</b>	1	4
<b>Fakturace a vymáhání pohledávek</b>	5	0

Z tabulky vyplývá, že většina aktivit pochází ze strany mateřské společnosti. Veškerý vývoj a výzkum, který v sobě odráží výrobní technologie. Také modernizace výrobních postupů. Strategický management je plně v kompetenci mateřské společnosti.

Společnost ABC, s.r.o. je založená za účelem výroby, lépe řečeno kompletaci výrobku, tudíž má na starosti hlavně zajištění výrobního procesu. Kromě toho si ale také sama fakturuje a vymáhá neuhrazené pohledávky. Na druhou stranu, kdy se jedná o neřízené transakce, má ve své kompetenci i prodej a distribuci.

Je nezbytnou součástí zpracovat do funkčního profilu také jednotlivá rizika. Jsou rozebrána a popsána v následující tabulce.

Tabulka 4 Funkční profil vůči spojeným osobám – rizika (Vlastní zpracování)

	ABC, s.r.o.	XYZ
<b>Tržní riziko</b>	0	5
<b>Výrobní riziko</b>	5	0
<b>Úvěrové riziko</b>	0	5
<b>Kurzové riziko</b>	2,5	2,5

### **Tržní riziko**

U tržního rizika se jedná o takové riziko, které je spojené s poklesem poptávky po výrobcích a kolísáním cen na vstupu a výstupu. U řízených transakcí nese tržní riziko mateřská společnost, které prodává zpět své výrobky společnost ABC, s.r.o. Pro zkoumanou transakci nesou toto riziko obě strany. Ačkoliv je v přímém kontaktu s trhem XYZ, tak u společnosti ABC, s.r.o. se riziko projeví do příjmů poklesem poptávky.

### **Výrobní riziko**

Výrobní riziko nese výhradně společnost ABC, s.r.o., a to jak v řízených, tak i v neřízených transakcích. Je sama zodpovědná za celý výrobní proces a případné špatné výrobky, které vyrobí. Může se ale jednat i o rizika vyplývající z poruchy stroje či výpadku plynulého provozu. V konkrétních případech se potom jedná o různé poruchy, havárie či výpadek elektrické energie. Takovým rizikem ovšem často bývá nedostatek zaměstnanců, kteří chybějí například z důvodu nemoci nebo podání výpovědi.

### **Úvěrové riziko**

Úvěrové riziko se týká neuhrazení pohledávek od odběratelů, jimž se výrobky dodávají. Pokud se jedná o transakce řízené, nese ve většině případů úvěrové riziko ta společnost, která nakupuje výrobky a dále je prodává nebo využívá ve svých výrobcích. U neřízených transakcích nese úvěrové riziko společnost ABC, s.r.o.

### **Kurzové riziko**

U kurzového rizika jde o riziko ztráty plynoucí ze změny měnového kurzu cizí měny vůči měně domácí. Toto riziko nesou obě společnosti. Jelikož společnost ABC, s.r.o. vystavuje

faktury za prodané výrobky v cizí měně – EUR, ale většinu nákladů si eviduje v měně domácí, dochází tak ke kurzovým rozdílům.

### 9.1.2 Funkční profil společnosti vůči nezávislým osobám

Tabulka 5 Funkční profil vůči nezávislým osobám (Vlastní zpracování)

	ABC, s.r.o.	XYZ
Výzkum a vývoj	0	5
Aktualizace/Modernizace	0	5
Strategický management	0	5
Zajišťování kontraktů	2	3
Uzavírání kontraktů	5	0
Zajištění výrobního procesu	5	0
Skladování a doprava	5	0
Prodej a distribuce	5	0
Fakturace a vymáhání pohledávek	5	0

Tabulka 6 Funkční profil vůči nezávislým osobám – rizika (Vlastní zpracování)

	ABC, s.r.o.	XYZ
Tržní riziko	0	5
Výrobní riziko	5	0
Úvěrové riziko	5	0
Kurzové riziko	2,5	2,5

### 9.1.3 Zhodnocení funkčního profilu

Díky funkční analýze, jakožto faktorů určených pro srovnávací analýzu, byly identifikovány funkce, které společnost vykonává v rámci svých řízených, ale i neřízených transakcích. Jak lze vidět ve výše uvedených tabulkách, tak vykonávané aktivity společností se liší u

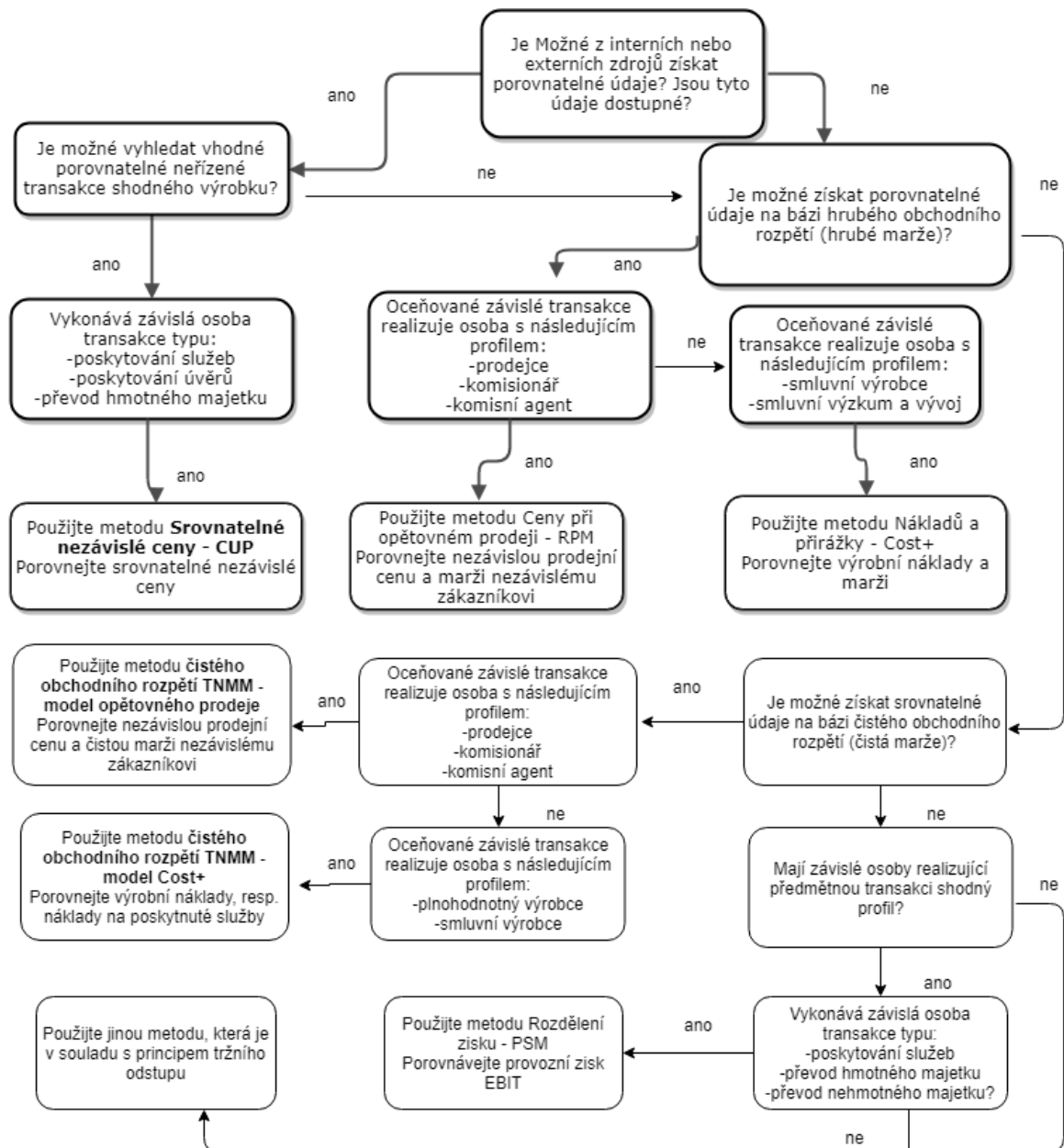


transakcí se spojenými osobami a nezávislými osobami. Výsledkem toho je fakt, že je nízká srovnatelnost řízených a neřízených transakcí. Vzhledem k nízké srovnatelnosti nebude možné využít pro stanovení transferových cen transakčních tradičních metod, což bude prokázáno dále v práci při výběru vhodné metody stanovení transferové ceny.

Dalším výsledkem provedené funkční analýzy je prokázání nedostatku přínosů dceřiné společnosti ABC, s.r.o. Znamená to tedy, že hodnotný a unikátní přínos je pouze jednostranný. Což vede k dalšímu závěru, že v případech, kdy veškeré jedinečné přínosy plynou z jedné strany v rámci řízené transakce, lze aplikovat tradiční transakční metodu nebo transakční metodu čistého rozpětí (Finanční správa, 2010, s. 35).

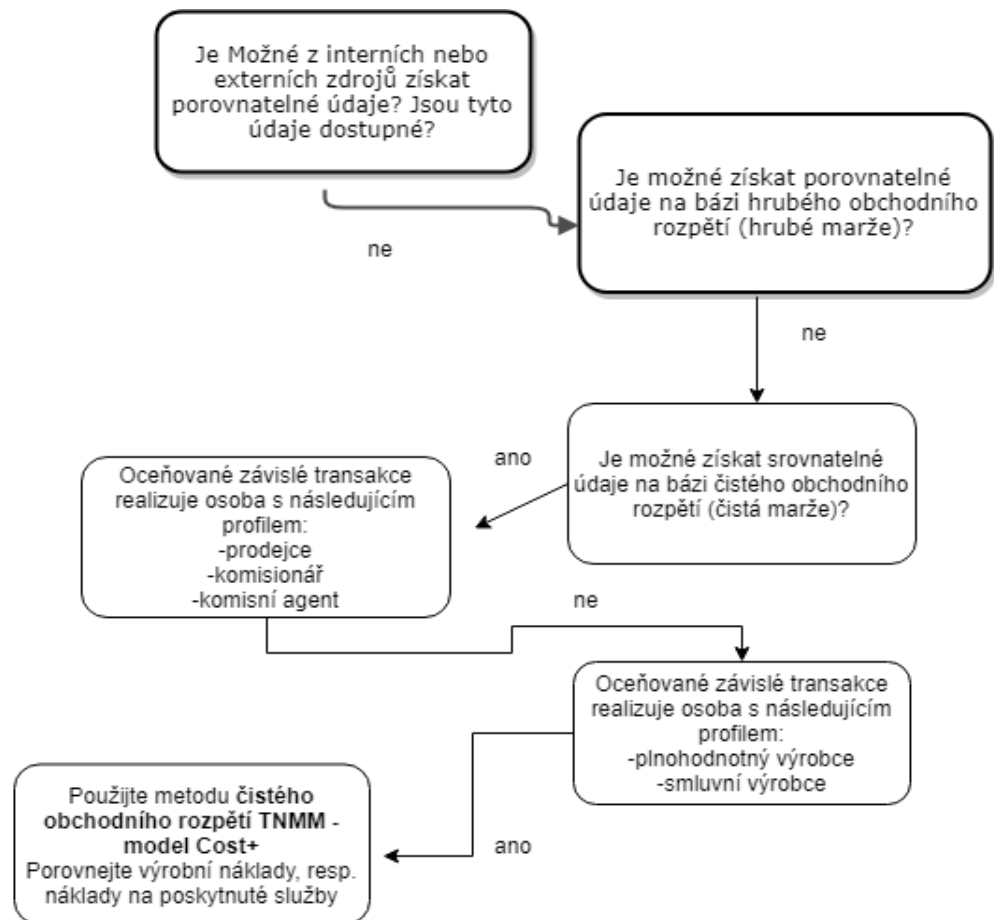
## 10 VÝBĚR VHODNÉ METODY STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY

Vhodná metoda pro správné stanovení transferové ceny bude stanovena s ohledem na provedenou srovnávací a funkční analýzu a také rizikový profil podniku. Od toho se již může odvíjet získávání informací o transakcích, které se dají považovat za srovnatelné a o jejich nutné úpravy. Vzhledem k tomu, že česká legislativa se řídí směrnicí o převodních cenách, bude využito pěti základních metod. Tedy tři metody tradiční a dvě metody ziskové. Při výběru optimální metody je ovšem podstatné brát v úvahu fakt, že každá z metod má své silné a slabé stránky. Ty jsou zpracovány již v teoretické části. Doporučený postup pro výběr metody je znázorněn na obrázku dále v textu. Autoři Rajnoha, Slivková a Dobrovič (2014, s. 621-622) vytvořili z výsledků rozsáhlého výzkumu logický rozhodovací strom, který dává možnost se rozhodnout, v kterých situacích je vhodné použít konkrétní metodu transferové ceny a na jaké položky, resp. náklady je třeba se zaměřit při výběru optimální metody pro stanovení transferové ceny.



Obrázek 8 Model pro výběr vhodné metody stanovení transferové ceny (Rajnoha, Slivková a Dobrovič, 2014, s. 622), vlastní zpracování

Na základě skutečností uvedených ve znázorněném modelu bude postup pro zkoumanou transakci týkající se vybrané společnosti ABC, s.ro. následující:



Obrázek 9 Určení vhodné metody postupu pro stanovení transferové ceny, vlastní zpracování

Takto zvolený postup bude prokázán i v následujících podkapitolách, kde je zdůvodněno, proč nelze využít jiných metod na základě jejich silných a slabých stránek s ohledem na zpracovanou funkční analýzu.

### 10.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny

Vzhledem ke skutečnosti, že je metoda založena na porovnání cen v řízené a neřízené transakci za srovnatelných okolností, není vhodné použití této metody pro stanovení transferové ceny ve zkoumané transakci. Ačkoliv je tento způsob nejjednodušší z hlediska použití, nejsou k dispozici žádné srovnatelné transakce z externích zdrojů.

Pro externí srovnání sice existují společnosti v Evropě se stejnou produkcí, jak je zmíněno v úvodu praktické části. Avšak není možné získat jejich interní údaje a použít je tak pro srovnání transakcí, které by vedlo ke správnému stanovení transferové ceny.

Z hlediska interního srovnání neexistují srovnatelné transakce, kdy by společnost ABC, s.r.o. dodávala vlasové vzorníky také nespojeným osobám. Jak bylo již zmíněno, jedná se o výrobu pouze pro svou mateřskou společnost.

## **10.2 Metoda ceny při opětovném prodeji**

Jak je uvedeno v kapitole 4.1.2. teoretické části, vychází metoda z té ceny, za kterou je produkt koupený od sdruženého podniku prodán podniku nezávislému. Je vhodné tuto metodu použít, pokud podnik distribuuje produkt dále bez jakékoli další přidané hodnoty. Takový postup ovšem není předmětem zkoumané transakce. Společnost ABC, s.r.o. je založena pro účely výrobního charakteru pro svou mateřskou společnost. Z toho důvodu může být metoda stanovení ceny při opětovném prodeji vynechána a nebude použita pro stanovení transferové ceny pro zkoumanou transakci.

## **10.3 Metoda nákladů a přírážky**

Samotnou metodu nákladů a přírážky není možné využít pro stanovení transferové ceny ve zkoumané transakci ze stejného důvodu jako je tomu u předchozích dvou tradičních transakčních metod. Společnost ABC, s.r.o. nemá k dispozici údaje o žádných srovnatelných nezávislých či podobných transakcích.

## **10.4 Metoda rozdělení zisku**

Metoda rozdělení zisku není nejvhodnější metodou, jelikož podle Finanční správy (s. 46, 2010) by metoda neměla být běžně použita v případech, kdy jedna strana transakce provádí výhradně jednoduché funkce a nemá tedy jedinečný přínos. Tato metoda je vhodná v případech, kdy obě strany transakce mají jedinečný a hodnotný přínos. Tyto podmínky ale nejsou splněny u společnosti ABC, s.r.o. a její mateřské společnosti XYZ. Vyplyvá to také z funkční analýzy, kde bylo prokázáno, že většina aktivit i rizik spojených s podnikáním je na straně mateřské společnosti, a nikoliv zároveň u společnosti ABC, s.r.o.

## **10.5 Transakční metoda čistého rozpětí**

Jedním z důvodů, že se jedná o nejvhodnější metodu pro stanovení transferové ceny pro zkoumanou transakci je, že tato metoda je vhodná v situacích, kdy nelze nalézt srovnatelnou cenu. Dalším a podstatným důvodem je že obě spřízněné strany nepřinášejí hodnotný

přínos. Ten plyne pouze z jedné strany. Další postup pro stanovení ceny podle transakční metody čistého rozpětí bude znázorněn a popsán v následující kapitole.

## 11 STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY DLE TRANSAKČNÍ METODY ČISTÉHO ROZPĚTÍ

### 11.1 Volba ukazatele čistého zisku

Pro stanovení ukazatele čistého zisku by podle Finanční správy (2010, s. 39) měly být brány v úvahu pouze ty položky, které se přímo nebo nepřímo týkají řízené transakce a zároveň mají provozní váhu. Měly by být tedy vyloučeny ty náklady a výnosy, které se řízené transakce netýkají, pokud podstatně ovlivňují srovnatelnost s nezávislými transakcemi. V práci je počítáno s náklady a výnosy již upravenými o položky, které nesouvisejí s řízenou transakcí.

### 11.2 Poměřování čistého zisku

Je důležité zvolit správný jmenovatel, který by měl být v souladu se srovnávací i funkční analýzou. Měl by také odrážet alokaci rizik mezi strany. V posuzované transakci je testovanou stranou společnost ABC, s.r.o. Protože je společnost zaměřena na výrobní činnost, znamená to, že vhodným základem pro poměřování čistého zisku jsou úplné či provozní náklady. Ačkoliv Finanční správa (2010, s. 42-43) uvádí, že použití plánovaných či rozpočtovaných nákladů nemusí být právě nejlepší volbou, jestliže dochází k velkým rozdílům mezi náklady skutečnými a plánovanými. Ovšem pro praktickou část této diplomové práce, budou použity plánované náklady, na základě konzultace s vybranou společností ABC, s.r.o.

Ziskovost ve zkoumané transakci bude tedy vypočtena jako podíl mezi EBIT a plánovanými náklady. Za EBIT je podle Pavelkové a Knápkové (2012, s. 20) považovaný zisk před úroky a zdaněním. Je to oblíbený ukazatel na úrovni divizí, jelikož soustřeďuje pozornost na růst tržeb a řízení nákladů. EBIT je použit především z toho důvodu, že není ovlivněn úroky, ani mírou zdanění, která je v každé zemi jiná.

Pro přesnější stanovení transakční metody čistého rozpětí bude v práci vycházeno ze znázorněné tabulky níže, kde jsou rozepsány jednotlivá specifika podmínek pro optimální volbu stanovení transferových cen. Je zde vyznačena nejvhodnější metoda pro testovanou stranu, jíž je společnost ABC, s.r.o. Jelikož se jedná čistě o výrobní společnost bez jakékoli zvláštní licence či hodnotného přínosu, je stanovena metoda čistého rozpětí se stanovením nákladů plus přírážky.

Tabulka 7 Specifikace podmínek pro volbu optimální metody stanovení transferových cen pro jednotlivé typy transakcí (Rajnoha, Slivková a Dobrovič, 2014, s. 623), vlastní zpracování

Metoda transferového ocenění		Potřebné porovnatelné veličiny pro kalkulaci ceny	Porovnatelná východisková veličina pro kalkulaci ceny	Nejvhodnější aplikace
Metoda nezávislé srovnatelné ceny		Srovnatelné zboží, srovnatelné ceny.	Přímá aplikace srovnatelných cen.	Všechny převody včetně komodity a úrokové platby.
Metoda nákladů a přírážky		Funkce, srovnatelné hrubé marže.	Výrobní náklady/náklady poskytnutých služeb testované strany.	Smluvní výrobce/poskytovatel služby
Metoda opětovného prodeje		Funkce, srovnatelná hrubá marže.	Nezávislá prodejní cena nezávislému zákazníkovi testované strany.	Distributor nepřidávající významnou hodnotu k produktu
Metoda čistého rozpětí	Model nákladů a přírážky	Funkce, srovnatelná čistá marže	Výrobní náklady/náklady poskytnutých služeb testované strany.	(Smluvní) výrobce/poskytovatel služby neprodávající významné hodnoty k produktu.
	Model následného prodeje	Funkce, srovnatelná čistá marže	Nezávislá prodejní cena nezávislému zákazníkovi testované strany.	Distributor nepřidávající významnou hodnotu k produktu.
Metoda rozdělení zisku	Rozdělení zůstavajícího zisku (reziduální ana-	Funkce, srovnatelné základní zisky „rutinních“ funkcí/srovnatelné	Provozní zisk (EBIT)	Převody, při kterých jsou na obou stranách převodu přítomny významná



	lýza)	přidělení rezidu- álního zisku.		nehmotná aktiva.
	<b>Rozdělení celkového zisku (kontribuční analýza)</b>	Funkce, srovnatelné přidělení celkového zisku	Provozní zisk (EBIT)	Převody, při kterých jsou na obou stranách převodu přítomny významná nehmotná aktiva.

V dalších podkapitolách je tedy znázorněn postup výpočtu plánovaných nákladů týkajících se zkoumané transakce.

### 11.3 Fond pracovní doby

Personální náklady představují podstatnou část na celkových nákladech pro výrobu. Je nutné je zahrnout do ceny daného produktu. Pro začátek je nezbytné stanovit fond pracovní doby, kterou bude mít jednotlivý zaměstnanec k dispozici za kalendářní rok. Výpočet počtu pracovních dní je znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 8 Fond pracovní doby (vlastní zpracování)

<b>Počet kalendářních dní v roce</b>	365 dní
<b>Víkendy</b>	104 dní
<b>Státní svátky</b>	11 dní
<b>Dovolená</b>	20 dní
<b>Počet pracovních dní v roce</b>	<b>230 dní</b>

Data jsou stanoveny pro rok 2018 z webové stránky Zoznam.sk (© 2018). Od celkového počtu v roce je odečten počet dní sobot a neděl a státní svátky vycházející na pracovní dny. Počet dnů dovolené je stanoven dle § 213 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb. Zákoníku práce, kde je stanoveno, že zaměstnanec má nárok na dovolenou nejméně 4 týdny v kalendářním roce.

Jak uvádí ve své knize Kučerová (2017, s. 24) vzniká právo na dovolenou všem zaměstnancům, kteří jsou zaměstnaní v pracovním poměru, Jedná se i o pracovní poměry na dobu určitou, na zkrácený úvazek atd.

Pro případ zkoumané transakce je předpokladem, že všichni zaměstnanci jsou zaměstnaní v pracovním poměru na dobu určitou. Není zde žádný zaměstnanec na zkrácený úvazek (Interní informace společnosti ABC, s.r.o.).

Čistý počet pracovních dní tedy připadá na 230 dní. Při běžné 8hodinové směně, kterou dodržují zaměstnanci vybrané společnosti ABC, s.r.o. se jedná o 1840 hodin. S připočtením placených svátků se potom jedná o vyšší počet hodin. Konkrétně o 1928hodin. Tento počet představuje 100 % produktivitu jednoho zaměstnance za rok. Vybraná společnost ovšem musí počítat s nižší produktivitou, a to hned z několika důvodů. Vysvětlení je znázorněno v tabulce.

Tabulka 9 Rozvržení neproduktivních hodin (vlastní zpracování)

<b>Školení</b>	24 hodin
<b>Pracovní neschopnost</b>	40 hodin
<b>Překážky v práci u zaměstnance</b>	32 hodin
<b>Počet neproduktivních hodin</b>	<b>96 hodin</b>

100 % produktivitu zaměstnance je nezbytné snížit o vypočtených 96 hodin. Nelze předpokládat, že každý zaměstnanec dodrží plnou pracovní dobu. Podstupují různá školení, musí se počítat také s pracovní neschopností i s překážkami v práci na straně zaměstnance. Mezi překážky na straně zaměstnance se dle Kučerové (2017, s. 31–33) řadí například vyšetření, pracovní lékařská prohlídka, přerušení dopravního provozu, znemožnění cesty do zaměstnání, svatba, narození dítěte, úmrtí, doprovod nebo přestěhování. Čistý počet pracovních dní tedy po odečtení neproduktivních hodin činí 218 dní. V přepočtu na hodiny se jedná v případě zkoumané společnosti o 1 744 hodin. S připočtením odpracovaných placených svátků to bude 229 dní, což znamená 1832 hodin.

Tabulka 10 Shrnutí fondu pracovní doby (vlastní zpracování)

	<b>dny</b>	<b>hodiny</b>	<b>hodiny na 100 zaměstnanců/rok</b>
<b>Počet pracovních dní v roce</b>	241	1 928	192 800
<b>Čistý počet pracovních dní v roce</b>	229	1 832	183 200

Z posledního sloupce v tabulce vyplývá, jaká je výrobní kapacita za jeden rok, pokud je ve výrobě 100 zaměstnanců. Předpokladem tedy je, že společnost ABC, s.r.o. má k dispozici 183 200 hodin k výrobě vlasových vzorníků. Čas potřebný ke kompletaci jednoho vlasového vzorníku je 80 minut. Vzhledem ke skutečnosti, že je fond pracovní doby na 100 zaměstnanců 183 200 hodin, v přepočtu se jedná o 10 992 000 minut. Z toho vyplývá, že společnost ABC, s.r.o. je schopna ročně vyrobit 137 400 vlasových vzorníků. Měsíčně se jedná o 11 450 vlasových vzorníků. Vypočtené údaje jsou pro větší přehlednost znázorněny v tabulce.

Tabulka 11 Souhrn výrobní kapacity (vlastní zpracování)

<b>Výrobní kapacita pro 100 zaměstnanců</b>	183 200 hodin
<b>Výrobní kapacita pro 100 zaměstnanců</b>	10 992 000 minut
<b>Čas potřebný ke kompletaci vlasového vzorníku = normohodina</b>	80 minut
<b>Počet zkompletovaných ks za rok</b>	137 400 ks
<b>Počet zkompletovaných ks za měsíc</b>	<b>11 450 ks</b>

#### 11.4 Personální náklady

Jelikož jsou personální náklady jednou z největších položek z celkových nákladů na daný výrobek, je také nutné jejich rozčlenění.

### 11.4.1 Personální náklady ve výrobě

Tabulka 12 Plánované personální náklady ve výrobě (vlastní zpracování)

<b>Minimální měsíční hrubá mzda</b>	12 200 Kč
<b>1,5násobek minimální mzdy</b>	18 300 Kč
<b>Za rok</b>	219 000 Kč
<b>Navýšení o 34 %</b>	293 460 Kč
<b>Pro 100 zaměstnanců</b>	<b>29 346 000 Kč</b>

Minimální měsíční mzda pro rok 2018 činí 12 200 Kč. Společnost ABC, s.r.o. chce, aby byl zaměstnancům ve výrobě vyplácen 1,5násobek minimální mzdy, což znamená 18 300 Kč měsíčně. Za rok by tyto náklady činily 219 000 Kč. Dle zákoníku práce, je ale nutno tuto částku navýšit ještě o 34 % navíc. Jde o 25 % sociálního pojištění a 9 % zdravotního pojištění, které platí zaměstnavatel za zaměstnance. Po navýšení povinných nákladů na zdravotní a sociální pojištění je roční náklad na jednoho zaměstnance 293 460. Pro všech 100 zaměstnanců ve výrobě jsou potom personální náklady ve výši 29 346 000 Kč.

### 11.4.2 Personální náklady v administrativě

Společnost ABC, s.r.o. má ale také kromě zaměstnanců ve výrobě ještě 15 administrativních zaměstnanců, kteří mají fixní plat ve výši 40 000 hrubé mzdy.

Tabulka 13 Plánované personální náklady v administrativě (vlastní zpracování)

<b>Fixní měsíční hrubá mzda</b>	40 000 Kč
<b>Za rok</b>	480 000 Kč
<b>Navýšení o 34 %</b>	643 200 Kč
<b>Pro 15 zaměstnanců</b>	<b>9 648 000 Kč</b>

Stejně jako u zaměstnanců ve výrobě je nutné i u zaměstnanců v administrativě navýšit hrubou mzdu o zákonné sociální a zdravotní pojištění. Personální náklady pro 15 zaměstnanců v administrativě činí 9 648 000 Kč.

### 11.4.3 Celkové personální náklady

Celkové personální náklady, které jsou spojeny s výrobou vlasových vzorníků jsou vyčísleny v další tabulce. K nákladům jsou přičteny také bonusy a prémie.

Tabulka 14 Celkové personální náklady (vlastní zpracování)

<b>Zaměstnanci ve výrobě</b>	29 346 000 Kč
<b>Zaměstnanci v administrativě</b>	9 648 000 Kč
<b>Bonusy + prémie</b>	1 156 000 Kč
<b>Celkové personální náklady</b>	<b>40 150 000 Kč</b>

### 11.5 Náklady na materiál a energie

Do celkových nákladů je nezbytné zahrnout kromě těch personálních také náklady na materiál a energie.

Tabulka 15 Rozvržení nákladů na materiál a energie (vlastní zpracování)

<b>Náklady na materiál</b>	4 220 000 Kč
- <b>speciální papír</b>	1 742 000 Kč
- <b>prameny</b>	2 478 000 Kč
<b>Energie</b>	2 633 000 Kč
<b>Celkové náklady na materiál a energie</b>	<b>6 853 000 Kč</b>

Základní položky na materiál jsou speciální papír a prameny, které jsou dodávány mateřskou společností. Je nutné započítat také náklady na energie, kvůli strojům potřebným pro kompletaci dodávaného materiálu.

### 11.6 Celkové plánované náklady

Dle rozhodnutí vybrané testované společnosti budou do nákladů zahrnuty další ostatní náklady spojené s provozem výroby. Tyto náklady jsou znázorněny níže spolu s již vypočtenými personálními náklady a náklady na energie a materiál.

Tabulka 16 Celkové plánované náklady (vlastní zpracování)

Typ nákladu	Náklad v Kč
Personální náklady	40 150 000 Kč
Náklady na energie a materiál	6 853 000 Kč
Ostatní náklady spojené s provozem	654 000 Kč
<b>Celkem</b>	<b>47 657 000 Kč</b>

### 11.7 Stanovení nákladové ceny

Jelikož jsou již známy plánované náklady, které vstupují do kompletace vlasových vzorníků, může být vypočtena nákladová cena.

Tabulka 17 Výpočet nákladové ceny (vlastní zpracování)

Roční náklady	47 657 000 Kč
Roční kapacita	137 400 ks
Cena za jeden ks v korunách	<b>346,80 Kč/ks</b>
Cena za jeden ks v eurech	<b>13,20 EUR</b>

Z údajů, které jsou zobrazeny v předchozích tabulkách byla vypočítána nákladová cena stanovená za výrobu jednoho vlasového vzorníku. Vychází na 346,80 Kč. Je to poměr mezi plánovanými ročními náklady a roční kapacitou. Tedy tolik vlasových vzorníků, kolik je schopna za jeden rok při stanoveném fondu pracovních dnů společnost ABC, s.r.o. zkompletovat. Cena za jeden ks je přepočtena také v eurech. Společnost ABC, s.r.o. vede své účetnictví v českých korunách. Na druhou stranu ale fakturuje za zkompletované vlasové vzorníky své mateřské společnosti v eurech. Kurz byl dle interních informací společnosti ABC, s.r.o. stanoven na 26,29 Kč/EUR.

### 11.8 Zisk z transakcí

Tabulka 18 Výpočet zisku ze zkoumané transakce (vlastní zpracování)

<b>Výrobní kapacita</b>	137 400 ks
<b>Čisté náklady</b>	346,80 Kč/ks
<b>přirážka</b>	25 Kč/ks
<b>Příjmy</b>	51 085 320 Kč
<b>Náklady</b>	47 650 000 Kč
<b>Zisk</b>	<b>3 435 320 Kč</b>
<b>Ziskovost</b>	<b>7,20 %</b>

V tabulce lze vidět vypočítaný zisk, který plyne společnosti ABC, s.r.o. z kompletace vlasových vzorníků pro svou mateřskou společnost. Společnost má stanovenou přirážku 25 Kč na každý vlasový vzorník. Příjmy jsou tedy vypočtené tím způsobem, že je vynásobena výrobní kapacita součtem čistých nákladů a přirážky. Společnost ABC, s.r.o. by při takto stanovených plánovaných nákladech měla dosáhnout zisku 3 435 320 Kč. Ziskovost je vypočtena na základě vzorce zmíněného v začátku této kapitoly.

## 12 EKONOMICKÁ ANALÝZA SPOLEČNOSTI

Provést ekonomickou analýzu je podstatné především z toho důvodu, aby se potvrdilo, že je řízená transakce uskutečněna na základě standardních tržních podmínek. Znamená to, zda jsou řízené transakce mezi spojenými osobami srovnatelné s těmi neřízenými u nezávislých osob. Pro identifikaci srovnatelných nezávislých podniků je vhodné použití vyhledávání v různých informačních databázích. Pro účely této práce je zvolena databáze Amadeus.

Jedná se o všeobecně uznávanou databázi, která je využívána evropskými daňovými správami, včetně České republiky. Databáze poskytuje údaje přibližně o 21 milionech evropských firem. Nabízí informace nejen o předmětu podnikání, ale také umožňuje vyhledávání dle klasifikačního kódu NACE. Databáze obsahuje také běžné ukazatele z finančních výkazů. Dle Maříkové (© 2013) může být nedostatkem odlišnost formátu finančních výkazů od české normy. (Bureau van Dijk, © 2018).

### 12.1 Kritéria vyhledávání

K nalezení srovnatelných společností je nutno zadat jednotlivá kritéria, jimiž jsou:

- **Ekonomická činnost** – v databázi jsou jednotlivé společnosti rozčleněny do klasifikačních skupin podle NACE kódu. Vybraná společnost má NACE kód 5819, což jsou Ostatní vydavatelské činnosti.
- **Území** – Vzhledem k situaci, že v České republice nejsou společnosti, které by mohli být srovnány, jsou zahrnuty všechny členské státy Evropské unie.
- **Rok založení** – dalším vyhledávacím kritériem je rok 2012, do kterého byly společnosti založeny. Je to z toho důvodu, aby se vyloučily ztráty a jiné faktory související s novou společností. Finanční údaje nově založených společností se totiž mohou výrazně odlišovat od standardu v prvních letech jejich fungování.
- **Právní postavení** – pro vyhledávání byly vybrány pouze aktivní společnosti, aby byly vyloučeny ty, které již zbankrotovaly, jsou v likvidaci či jim likvidace teprve hrozí.
- **Počet zaměstnanců** – kritérium bylo zvoleno v rozmezí 10–100 zaměstnanců, aby se z hledání vyloučily velké podniky a taky malé rodinné podniky.
- **Dostupnost finančních dat** – je určen pro výběr společností, které mají povolený přístup jiným uživatelům k datům z jejich finančních výkazů.



- **Nezávislost** – provozovatel databáze Amadeus, kterým je pan Bureau van Dijk vytvořil svůj vlastní indikátor k vyjádření míry nezávislosti společnosti. Základním předpokladem je, že čím menší je podíl držený individuálním akcionářem, tím je vyšší nezávislost společnosti. Zahrnuty byly jen ty společnosti, které mají hodnocení označené jako A+, A nebo A-. Znamená to, že žádná z takto označených společností není držena společností jinou z 25 % a více.
- **Konsolidovaná účetní závěrka** – toto kritérium je zvoleno z toho důvodu, že ve finančních datech konsolidované účetní závěrky se mohou projevat také údaje společností vykonávajících odlišné druhy činností. Správcem daně ve většině případů nebývá akceptováno použití konsolidovaných dat.

### 12.1.1 Kvalitativní kritéria

Na základě výše zmíněných vyhledávacích kritérií jsou vybrané srovnatelné společnosti dále setříděny dle dalších kvalitativních kritérií tak, aby byly relevantní pro zkoumanou transakci. Je třeba vyloučit ty společnosti, jejichž činnost nespočívá ve výrobních činnostech, nýbrž například v maloobchodu, velkoobchodu či poskytování služeb.

Je nutné vyloučit také ty společnosti, jež dlouhodobě dosahují ztráty. Podniky se záporným provozním výsledkem se totiž zpravidla nepovažují za srovnatelné. Samozřejmostí je vyloučení těch společností, o nichž není možné nalézt informace z jejich webových stránek.

Pro transakční metodu čistého rozpětí je sice důležitější u společností srovnatelnost charakteristik než srovnatelnost produktů, přesto jsou vyloučeny také společnost vyrábějící jiné typy produktů.

## 12.2 Tržní rozpětí pro testovanou společnost

Podle zadaných kritérií a následného vyřazení společností, které například nesplňovali shodné obchodní aktivity jako vybraná společnost ABC, s.r.o., ačkoliv spadají pod stejný kód NACE, byly nalezeny společnosti, které se vyznačují velice podobnými charakteristikami jako testovaná strana. Vzhledem k faktu, že vybraná společnost si nepřeje, aby byly zveřejněny informace získané z této databáze, je v následující tabulce znázorněna již vypočtená průměrná ziskovost nalezených společností za období 2014–2016.

Pro vyšší spolehlivost a vypovídací schopnost získaných dat je použito mezikvartilové rozpětí. Jak uvádí Krpec (2013, s. 31) patří kvartily mezi kvantilové charakteristiky, ob-

dobně jako medián, decily a percentily. Kvartily rozdělují soubor na čtyři části. Je jich celkem pět.

- 0. kvartil = minimum
- 1. kvartil = dolní kvartil = hodnota se nachází v jedné čtvrtině souboru dat seřazených vzestupně
- 2. kvartil = medián
- 3. kvartil = horní kvartil = hodnota se nachází ve třech čtvrtinách seřazeného souboru
- 4. kvartil = maximum

Mezikvartilovým rozpětím se myslí velikost intervalu od první do třetí čtvrtiny souboru. Znamená to, jak jsou rozložena data do širě vzhledem k mediánu.

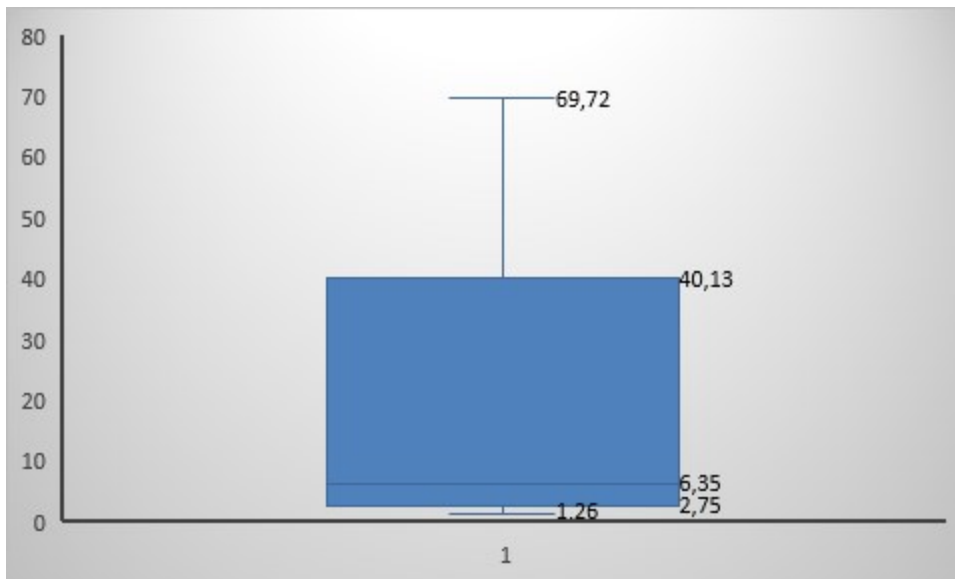
Tabulka 19 Ziskovost nalezených srovnatelných společností v průměru za období 2014-2016 (vlastní zpracování)

<b>Minimum</b>	<b>1,26 %</b>
<b>Dolní kvartil</b>	<b>4,24 %</b>
<b>Medián</b>	<b>6,35 %</b>
<b>Horní kvartil</b>	<b>10,54 %</b>
<b>Maximum</b>	<b>69,72 %</b>
<b>Vybraná společnost</b>	<b>7,20 %</b>

Jestliže se ziskovost testované společnosti nachází v mezikvartilovém rozpětí, znamená to, že je stanovena v souladu s principem tržního odstupu (Finanční správa, 2010, s. 35).

Ze znázorněné tabulky lze jasně vyčíst, že za tržně obvyklou ziskovost se může považovat, pro účely stanovení transferových cen, ziskovost v intervalu od 4,24 % až do 10,54 %. Ziskovost stanovená vybranou společností ABC, s.r.o. se nachází v uvedeném intervalu. Splňuje tedy princip tržního odstupu.

Vypočtené mezikvartilové rozpětí je znázorněno i v krabicovém grafu, kde je jasně vidět všech 5 kvartilů.



Graf 1 Mezikvartilové rozpětí ziskovosti srovnatelných společností

## 13 TRANSFEROVÉ CENY A SPRÁVCE DANĚ

Správce daně se čím dál častěji zaměřuje na problematiku transferových cen. Děje se tomu především z důvodu daňových úniků nadnárodních společností. Jedním z důvodů Ministerstva financí (© 2016) vedoucího ke kontrole transferových cen je obava z eventuálního krácení daňové povinnosti ve vztahu k zahraničním subjektům. V příznání k dani z příjmů právnických osob došlo také ke změně již za zdaňovací období roku 2014. Novou součástí přílohy se totiž staly údaje týkající se transakcí se spřízněnými osobami. Vyplňuje ji ten daňový poplatník, který splňuje alespoň jedno z těchto kritérií:

- aktiva jsou vyšší než 40 mil. Kč,
- čistý obrat je vyšší než 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50,

za předpokladu, že:

- je uskutečněna transakce se spojenou osobou se sídlem v zahraničí,
- je vykázána daňová ztráta a současně je uskutečněna transakce se spřízněnou osobou,
- je příjemcem investiční pobídky formou slevy na dani a současně je uskutečněna transakce se spřízněnou osobou.

Vybraná společnost ABC, s.r.o. splňuje kritérium ohledně průměrného přepočteného stavu zaměstnanců za předpokladu, že je uskutečněna transakce se spojenou osobou se sídlem v zahraničí. Konkrétně tedy se svou mateřskou společností XYZ ve Francii.

### 13.1 Zaměření kontrol převodních cen správcem daně

Správce daně se při kontrolách převodních cen zaměřuje především na:

- rozdělení funkcí a rizik
- výběr metody
- samotné nastavení ceny
- nepřiměřeně vysoké platby za manažerské služby, licenční poplatky a neobvyklé úrokové sazby
- podnikové restrukturalizace
- dlouhodobě ztrátové podniky

Pro správce daně je důležité, zda by se stejně chovala i osoba nezávislá (Finanční správa, © 2016).

Není na škodu zmínit i počty daňových kontrol. Z dostupných údajů na webových stránkách finanční správy lze zjistit následující údaje.

Tabulka 20 Doměřená daň na základě daňových kontrol transferových cen (Finanční správa, © 2016), vlastní zpracování

Rok	Doměřená daň
2013	71 759 104 Kč
2014	59 402 410 Kč
2015	446 183 957 Kč
1Q 2016	500 000 000 Kč
2017	189 000 000 Kč

Po zavedení přílohy do priznání k dani z příjmů právnických osob se doměřená částka přiblížila zhruba 450 milionům korun. Bylo provedeno 800 kontrol převodních cen. Doměřená daň se v letech 2014 a 2015 zvýšila o 64 %, ačkoliv došlo ke snížení počtu kontrol o 26 %. V roce 2017 proběhlo kontrol 314.

V případech, kdy správce daně dokáže daňovému subjektu, že nemá nastaveny transferové ceny v souladu principu tržního odstupu, přechází důkazní břemeno ze správce daně na daňový subjekt. V momentě, kdy by zkoumaná společnost neměla připravenou dokumentaci k transferovým cenám, dochází k mnohdy složitému dokazování, a to zpět v čase.

### 13.2 Následky při nesprávném stanovení transferových cen

V případě, že výsledek daňové kontroly skončí doměrkem, má daňový subjekt právo na odvolání a v případě neúspěchu má možnost využít také procesní prostředky správního soudnictví. S ohledem na skutečnost, že cena obvyklá představuje interval hodnot, měl by správce daně doměřit daň pouze do určité mezní ceny, která je pro daňový subjekt nejvýhodnější. Jestliže dojde k doměření daně, vznikají s tímto doměřením také daňové sankce (Fučík, © 2015).

Podle zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů se pro účely výpočtu penále vychází z částky daně tím způsobem, jak by byla stanovena oproti poslední známé dani. Jestliže by ale nebyly v rámci postupu vedoucího k doměření této daně z moci úřední dodatečně uplatněny vyšší částky odčitatelných položek. Toto ustanovení je zakotveno v § 38p.

Správce daně vyměří z doměřené daně penále ve výši 20 % v případě, že je daň zvyšována nebo 1 % v tom případě, kdy dochází ke snížení daňové ztráty. Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Současně jej také předepíše do evidence daní. Penále je potom splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Nejdříve je však splatné ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které je penále vypočteno (Česko, 2009c).

## 14 VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ, OČEKÁVANÝCH PŘÍNOSŮ A RIZIK SPOJENÝCH SE ZAVEDENÍM STANOVOVÁNÍ TRANSFEROVÝCH CEN

Poslední kapitola diplomové práce je věnována vyhodnocení veškerých nákladů, přínosů i rizik spojených se zavedením navrhnutého projektu stanovování transferových cen pro vybranou společnost.

### 14.1 Vyhodnocení nákladů

Jedním z nákladů, které by musela společnost řešit při navrhnutém stanovování transferových cen je další personální náklad. Vybraná společnost ABC, s.r.o. by měla zaměstnat novou pracovní sílu do administrativy. Nový zaměstnanec by měl být zaměřen na kalkulaci cen a celkovou optimalizaci nákladů. Pro stanovování transferových cen je podstatnou částí srovnání nezávislých osob v neřízených transakcích. Pro určení, zda je řízená transakce v souladu s principem tržního odstupu a je stanovena za podmínek, jako by se jednalo o transakci mezi nespojenými osobami, je důležité využití databáze pro srovnání společností.

Pro vybranou společnost ABC, s.r.o. je vhodné doporučení vypracování dokumentace ke stanovení transferových cen. Na uvážení společnosti je, zda si vytvoří dokumentaci sama s využitím podkladů této diplomové práce nebo si nechá dokumentaci vytvořit externím poradcem. V případě zvolení druhé možnosti musí počítat společnost s vyššími náklady. Na druhou stranu, když si ale zvolí služby externího poradce, je v ceně započítán již přístup do databáze Amadeus, která obsahuje informace o více než 21 milionů firem po celé Evropě. Pozitivem pro výběr zpracování dokumentace externím poradcem je také fakt, že má nesčetné zkušenosti s dokumentací a ví, co je vyžadováno správcem daně. Společnost ABC, s.r.o. se tímto krokem vyhne případným daňovým kontrolám.

Kdyby se ovšem zkoumaná společnost rozhodla pro interní způsob vypracování dokumentace, nebylo by to úplně bez nákladů. Ty jsou závislé na zkušenostech pracovníků. Do společnosti musí být přijat zaměstnanec, který by disponoval zkušenostmi v dané problematice. Nákladné by byly i školení, jež by tento zaměstnanec musel absolvovat. Dalším a velice významným nákladem je přístup do samotné databáze.

## 14.2 Očekávané přínosy

Vzhledem ke skutečnosti, že v posledních letech stále stoupá počet daňových kontrol se zaměřením na transferové ceny, je důležité mít tyto ceny v řízených transakcích nastaveny správným způsobem. Mít tak možnost předejít nepříjemným situacím při daňové kontrole.

Přínosem navržené metody stanovení transferových cen dle čistého rozpětí je, že ukazatele čistého zisku jsou ovlivněny rozdíly v transakcích v menším měřítku, než je tomu například u metody CUP.

Dalším přínosem navržené metody je odolnost ukazatelů čistého zisku vůči funkčním rozdílům mezi řízenými a neřízenými transakcemi oproti hrubých ziskových rozpětí. Přínosem je také to, že v některých zemích stěžuje hodnocení srovnatelnosti hrubých rozpětí klasifikace nákladů v rámci provozních nebo hrubých zisků, což u vybrané metody čistého zisku nehrozí.

Výhodou transakční metody čistého rozpětí je stanovení finančního ukazatele pouze pro testovanou stranu. Není tedy nutné vést účetní záznamy všech účastníků podnikání nebo alokace jejich nákladů na všechny účastníky, jako se tomu děje u druhé ze ziskových transakčních metod.

Vzhledem k situaci, že se správci daně zaměřují u problematik transferových cen také na dlouhodobě ztrátové podniky, by navržené stanovení transferové ceny mělo vyloučit důvod pro daňovou kontrolu vybrané společnosti. Ta v posledních letech totiž ztrátová byla. Jestliže bude ale dodržovat stanovenou plánovanou výrobní kapacitu při stejném počtu zaměstnanců a náklady na materiál spolu s ostatními náklady souvisejícími s řízenou transakcí se nebudou výrazně odlišovat, resp. zvyšovat, měla by se vybraná společnost tomuto případnému riziku vyhnout. Což by pro ni bylo velkým přínosem.

Přínosem pro vybranou společnost ABC, s.r.o. je na základě stanovené transferové ceny v této diplomové práci, využití institutu závazného posouzení, který je zmíněn již v teoretické části. Čímž bude mít společnost potvrzené přímo od správce daně, že jí stanovené transferové ceny jsou nastaveny v souladu s principem tržního odstupu.

## 14.3 Rizika

Vybrané společnosti ABC, s.r.o. je navržen postup pro stanovení transferové ceny transakční metodou čistého rozpětí. Rizika, která mohou nastat souvisejí už jen se samot-



ným rozhodnutím použít vybranou metodu. Největším rizikem je samozřejmě to, že metoda není použita spolehlivě. Což by znamenalo, že ukazatel čistého zisku z řízené transakce daňového poplatníka není stanoven jako ukazatel čistého zisku, jehož je dosaženo daňovým poplatníkem ve srovnatelných, ale nezávislých transakcích. Stanovení spolehlivých a přesných ukazatelů čistého zisku není jednoduché v souladu s principem tržního odstupu. Je tedy rizikové správné určení srovnatelnosti pro vybranou metodu čistého rozpětí.

#### 14.4 Shrnutí nákladů, přínosů a rizik

V následující tabulce jsou shrnuty náklady, přínosy i rizika, která jsou spojená se stanovováním transferových cen ve vybrané společnosti.

Tabulka 21 Shrnutí nákladů, přínosů a rizik spojených s transferovými cenami ve vybrané společnosti ABC, s.r.o. (vlastní zpracování)

Náklady	Přínosy	Rizika
Zaměstnanec pro kalkulaci cen a optimalizaci nákladů včetně nákladů na školení v problematice transferových cen.	Pozitivní dopad daňové kontroly.	Samotné použití metody čistého rozpětí.
Přístup do databáze pro srovnání společností.	Odolnost ukazatelů čistého zisku vůči funkčním rozdílům vzhledem k vybrané optimální metodě.	Nesprávně vyhodnocená srovnávací i funkční analýza.
Přijmutí služeb externího daňového poradce.	Stanovení finančního ukazatele pouze u testované strany.	Nesprávně vyhotovená dokumentace.
Případné doměření daňové povinnosti a poplatky s tím spojené.	Využití institutu závazného posouzení.	Případné doměření daňové povinnosti.
Správní poplatek při žádosti o závazné posouzení.		

## 14.5 Doporučení pro vybranou společnost

Na základě zkoumané řízené transakce došlo ke zvolení neoptimálnější metody, kterou je transakční metoda čistého rozpětí. S její pomocí budou stanovovány transferové ceny pro řízené transakce mezi vybranou společností a její mateřskou společností. V práci je vyhodnoceno, jaké náklady souvisí se stanovováním transferových cen. Pro vybranou společnost ABC, s.r.o. je dle mého uvážení vhodnější najít a zaplatit služby externího daňového poradce, který má zkušenosti se stanovováním transferových cen. Kromě toho také disponuje znalostmi ohledně srovnávací a funkční analýzy, ale především přístupy do databází k nim potřebným. Se službou externího daňového poradce se společnost vyhne případným nákladům z doměření daňové povinnosti, které by vznikly nesprávným nastavením transferových cen. Daňový poradce by byl pro společnost přínosem také vypracováním dokumentace k transferovým cenám, která je obvykle vyžadována správcem daně.

Vybraná společnost by měla především využít možnosti podat žádost o posouzení způsobu vytvoření převodní cen, tedy jinými slovy institutu závazného posouzení. Kde si dopředu ověří, zda je její způsob tvorby transferových cen opravdu pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu.

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo vzhledem k narůstajícímu počtu daňových kontrol zaměřených na problematiku transferových cen, nastavení systému pro jejich stanovení ve vybrané společnosti. V úvodu práce byly vysvětleny základní informace spojené s transferovými cenami, co vlastně znamenají a koho se týkají. Byl vysvětlen princip tržního odstupu. Dále byli v práci vymezeny teoretické poznatky týkající se srovnávací analýzy, se kterou úzce souvisí také funkční analýza. Tyto dvě analýzy jsou podstatným předpokladem pro správné stanovení transferových cen.

Kromě toho bylo ale důležitou součástí definování a vysvětlení jednotlivých metod pro stanovení transferových cen, které jsou doporučené směrnicí OECD. Pro snadnější pochopení těchto metod byly vypracovány jejich silné a slabé stránky. V práci byl nastíněn také obecný postup pro stanovení transferových cen.

K tomu, aby byly teoretické informace o převodních cenách zpracovány v širším pojetí bylo vysvětleno také závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami. S tím je spojená také dokumentace, která musí být předkládána při žádosti o závazné posouzení. Byly definovány jednotlivé požadavky, a to jak dle směrnice OECD, tak i podle českého právního řádu.

V úvodu praktické části byla nejprve představena vybraná společnost ABC, s.r.o. spolu s její mateřskou společností XYZ. Byla nastíněna její současná situace spojená se stanovením transferových cen. Ty stanovuje s ohledem na konkurenci. Avšak žádnou dokumentaci k cenám společnost nevede. Předmětem jejich řízené transakce je výroba, nebo spíše skoro jen kompletace vlasových vzorníků. Mateřská společnost dodává vybrané společnosti potřebný materiál, která jej následně zkompletovaný prodá zpět své mateřské společnosti.

Podle zkoumané řízené transakce byla vypracována funkční analýza, která je podstatným předpokladem pro stanovení transferových cen. Byl zpracován funkční profil funkcí i rizik s ohledem na spojené i nespojené osoby. Prostřednictvím funkční analýzy bylo prokázáno, že většina aktivit je na straně mateřské společnosti. Vybraná společnost pouze zajišťuje výrobní proces. Byla také prokázána nízká srovnatelnost řízených a neřízených transakcí. Což vede k zamezení možnosti použít tradiční transakční metody pro stanovení transferové ceny. Z nedostatku přínosů dceřiné společnosti vyplývá skutečnost, že hodnotný a unikátní přínos je pouze jednostranný.

Na základě získaných informací z funkční analýzy a rizikového profilu společnosti byl proveden výběr optimální metody vhodné pro stanovení transferové ceny pro zkoumanou transakci. Vzhledem ke skutečnosti, že nebylo možné nalézt srovnatelnou cenu a obě spřízněné strany nepřinášejí hodnotný přínos byla zvolena transakční metoda čistého rozpětí. Podle specifík podmínek pro volbu optimální metody stanovení transferových cen pro jednotlivé typy transakcí byla určena metoda čistého rozpětí se stanovením nákladů plus přírážky.

Byly vyčísleny náklady na jeden zkompletovaný vlasový vzorník podle podmínek vybrané společnosti, která požaduje 1,5násobek minimální mzdy pro své zaměstnance. Při vypočteném fondu pracovních hodin byla vypočtena výrobní kapacita, tedy kolik kusů vlasových vzorníků je společnost schopna vyrobit. Spolu s ostatními náklady byla stanovena cena za jeden vlasový vzorník. S požadovanou přírážkou byla určena ziskovost, která byla následně porovnána se ziskovostí srovnatelných nezávislých podniků nalezených s použitím vyhledávání informací v databázi Amadeus.

Bylo zjištěno výsledku, že při takto stanovené transferové ceně vybranou společností, splňuje podmínky principu tržního odstupu. Jako poslední bylo provedeno vyhodnocení nákladů, přínosů i rizik spojených se stanovením transferových cen, kde bylo společnosti doporučeno vypracování dokumentace spíše externím poradcem a následné využití institutu závazného posouzení. Vybraná společnost tak předejde negativním výsledkům případné daňové kontroly.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ABC, s.r.o., 2018. *ABC, s.ro.* [online]. [cit. 2018-03-01]. Dostupné také z:

Utajeno na žádost společnosti ABC, s.r.o.

ACCACE, 2017. Převodní ceny v roce 2017 [online]. 16 s. [cit. 2018-03-18]. Dostupné také z:

<http://accace.cz/wp-content/uploads/sites/5/2017/03/2017-Prevodni-ceny-v-ceske-republice-CZ-1.pdf>

BDO: *Legislativní úprava a dokumentace transferových cen* [online]. 2018 [cit. 2018-03-21]. Dostupné z:

<http://www.bdo.cz/cs-cz/sluzby/dane/transferove-ceny/legislativni-uprava-a-dokumentace-transferovych-ce>

BUREAU VAN DIJK: *Amadeus* [online]. ©2018 [cit. 2018-03-21]. Dostupné také z:

<https://bvinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>

ČESKO, 2009. Pokyn D – 332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. *Finanční správa*. Dostupné také z:

[http://financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn\\_D-332.pdf](http://financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf)

ČESKO, 2009a. Pokyn D – 333: Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. *Finanční správa*. Dostupné také z:

<http://financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-333.pdf>

ČESKO, 2009b. Pokyn D – 334: Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. *Finanční správa*. Dostupné také z:

<http://financisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf>

ČESKO, 2009c. Zákon č. 280/2009 ze dne 3. září 2009 daňový řád. In: Sbíрка zákonů České republiky [online]. Částka 87 [cit. 2018-03-15]. Dostupné také z:

[http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

ČESKO, 2006. Zákon č. 262/2006 ze dne 7. června 2006 zákoník práce. In: Sbíрка zákonů České republiky [online]. Částka 84 [cit. 2018-01-15]. Dostupné také z:

[http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=262/2006&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=262/2006&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

ČESKO, 2004. Zákon č. 634/2004 ze dne 17. prosince 2004 o správních poplatcích. In: Sbírka zákonů České republiky [online]. Částka 215 [cit. 2018-03-20]. Dostupné také z:

[http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=634/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo\\_zakona\\_smlouvy](http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=634/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy)

FEINSCHREIBER, Robert a Margaret KENT, 2012. *Transfer pricing handbook: guidance on the OECD regulations*. Hoboken: Wiley, xviii, 429. Wiley corporate F&Aseries,-. ISBN 9781118347614.

FINANČNÍ SPRÁVA. Boj proti agresivnímu daňovému plánování. In: *Finanční správa* [online]. Praha, 2016. 28 s. [cit. 2018-03-22]. Dostupné také z:

[http://financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/TK\\_20160421\\_TP-offshore.pdf](http://financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/TK_20160421_TP-offshore.pdf)

FINANČNÍ SPRÁVA. Přehled srovnatelnosti a ziskových metod: Revize kapitol I-III směrnice o převodních cenách. In: *Finanční správa* [online]. Praha, 2010. 215 s. [cit. 2018-03-22]. Dostupné také z:

[http://financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled\\_srovnatelnosti\\_a\\_ziskovych\\_metod.pdf](http://financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf)

Fučík & partneři, s.r.o., 2015. *Daňová kontrola převodních cen. Na co se připravit? – 2. část*. [online]. [cit. 2018-03-20]. Dostupné také z:

<http://fucik.cz/publikace/danova-kontrola-prevodnich-cen-na-co-se-pripravit-2-cast/>

Fučík & partneři, s.r.o., 2013. *Transferové ceny – dokumentace ceny obvyklé* [online]. [cit. 2018-03-20]. Dostupné také z:

<http://fucik.cz/publikace/transferove-ceny-dokumentace-ceny-obvykle/>

HNÁTEK, Miloslav a David ZÁMEK. *Daňové a nedaňové náklady*. Praha: ESAP, 2018, 262 s. ISBN 978-80-905899-7-1.

HNÁTEK, Miloslav. *Daňové tipy pro společnosti s ručením omezeným*. 2. rozšířené vydání. Praha: ESAP, 2017, 159 s. ISBN 978-80-905899-5-7.

KRPEC, Radek. *Kvantitativní metody v pedagogickém výzkumu*. Ostrava. 2013, 94 s. Dostupné také z:

[http://projekty.osu.cz/svp/opory/PdF\\_Krpec\\_Metody.pdf](http://projekty.osu.cz/svp/opory/PdF_Krpec_Metody.pdf)

KUČEROVÁ, Dagmar. Lexikon mzdového účetnictví pro rok 2017. 5. vydání. 2017, 86. s. ISBN 978-80-905712-3-5.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016, xx, 918. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, 612 s. ISBN 978-92-64-26512-7.

OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8 – 10* 2015 Final Reports. Paris: OECD Publishing, 2015, 190 s. ISBN 978-92-64-24124-4.

PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ. Výkonnost podniku z pohledu finančního manažera. 3. vyd. Praha: Linde, 2012, 333 s. ISBN 978-80-7201-872-7.

PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem k l. 1. 1. 2017* Olomouc: ANAG, 2004-<sup>^^^</sup>svazků. Daně.

RAJNOHA, Rastislav, Dana SLIVKOVÁ a Ján DOBROVIČ. *Globalizácia a transferové oceňovanie výkonov v nadnárodných spoločnostiach na Slovensku a v krajinách OECD – analytická štúdia a rozhodovací model pre voľbu optimálnej metódy*. Ekonomický časopis/Journal of Economics, 2014. 62, č. 6, s. 609-630 [online]. [cit. 2018-01-15]. Dostupné také z:

<http://sav.sk/journals/uploads/0620145206%2014%20Rajnoha%20a%20kol%20+%20RS%20+%20F.pdf>

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 4. aktualiz. a dopl. vyd. Olomouc: ANAG, 2012, Daně. ISBN 978-80-7263-724-9.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, xii, 343. Daně. ISBN 978-80-7552-688-5.

SOLILOVÁ, Veronika, Vendula BÍLKOVÁ a Jana VRTALOVÁ, 2009. *Metody určení převodních cen* [online]. [cit. 2018-02-25]. Dostupné také z:

[http://kvf.vse.cz/storage/1239810650\\_sb\\_solilova,bilkova,vrtalova.pdf](http://kvf.vse.cz/storage/1239810650_sb_solilova,bilkova,vrtalova.pdf)

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. Včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7478-785-0.

Veřejný rejstřík a sbírka listin, 2018. *Výroční zprávy společnosti ABC, s.r.o.* [online]. [cit. 2018-01-20]. Dostupné také z:

Utajeno na žádost společnosti ABC, s.r.o.

WITTENDORFF, Jens. *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, c2010. Series on international taxation, no. 35. ISBN 90-411-3270-8.

XYZ, 2018. *XYZ*. [online]. [cit. 2018-03-01]. Dostupné také z:

Utajeno na žádost společnosti ABC, s.r.o.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. Vyd. V Praze: C.H. Beck, 2011, xiv, 333 s. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

ZOZNAM.SK: *Calendar.sk* [online]. 2018 [cit. 2018-02-26]. Dostupné také z:

<https://calendar.zoznam.sk/worktime-czcz.php>



## SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CUP Uncontrolled price Method

EBIT Earn before Interest and Taxes

MFČR Ministerstvo financí České Republiky

OECD Organisation for Economic Co-operation and Development

TNMM Transactional Net Margin Method

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Metody stanovení převodních cen (Vlastní zpracování).....	24
Obrázek 2 Stanovení převodní ceny na základě metody CUP (Česko, 2009, s. 9) .....	25
Obrázek 3 Stanovení převodní ceny na základě metody RPM (Česko, 2009, s. 9) .....	26
Obrázek 4 Stanovení převodní ceny na základě metody nákladů a přírážky (Česko, 2009, s. 10) .....	27
Obrázek 5 Schéma postupu pro stanovení transferových cen (Vlastní zpracování).....	33
Obrázek 6 Koncept EU TPD (Česko, 2009b, s. 4), vlastní zpracování .....	40
Obrázek 7 Umístění dceřiných společností ve světě (XYZ, 2018).....	46
Obrázek 8 Model pro výběr vhodné metody stanovení transferové ceny (Rajnoha, Slivková a Dobrovič, 2014, s. 622), vlastní zpracování .....	55
Obrázek 9 Určení vhodné metody postupu pro stanovení transferové ceny, vlastní zpracování .....	56

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 Silné a slabé stránky tradičních transakčních metod (Solilová, Bílková, Vrtalová, 2009), vlastní zpracování .....	27
Tabulka 2 Silné a slabé stránky ziskových transakčních metod (Solilová, Bílková, Vrtalová, 2009), vlastní zpracování .....	30
Tabulka 3 Funkční profil vůči spojeným osobám (Vlastní zpracování).....	50
Tabulka 4 Funkční profil vůči spojeným osobám – rizika (Vlastní zpracování).....	51
Tabulka 5 Funkční profil vůči nezávislým osobám (Vlastní zpracování) .....	52
Tabulka 6 Funkční profil vůči nezávislým osobám – rizika (Vlastní zpracování).....	52
Tabulka 7 Specifikace podmínek pro volbu optimální metody stanovení transferových cen pro jednotlivé typy transakcí (Rajnoha, Slivková a Dobrovič, 2014, s. 623), vlastní zpracování .....	60
Tabulka 8 Fond pracovní doby (vlastní zpracování) .....	61
Tabulka 9 Rozvržení neproduktivních hodin (vlastní zpracování).....	62
Tabulka 10 Shrnutí fondu pracovní doby (vlastní zpracování) .....	63
Tabulka 11 Souhrn výrobní kapacity (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 12 Plánované personální náklady ve výrobě (vlastní zpracování).....	64
Tabulka 13 Plánované personální náklady v administrativě (vlastní zpracování).....	64
Tabulka 14 Celkové personální náklady (vlastní zpracování).....	65
Tabulka 15 Rozvržení nákladů na materiál a energie (vlastní zpracování) .....	65
Tabulka 16 Celkové plánované náklady (vlastní zpracování) .....	66
Tabulka 17 Výpočet nákladové ceny (vlastní zpracování) .....	66
Tabulka 18 Výpočet zisku ze zkoumané transakce (vlastní zpracování) .....	66
Tabulka 19 Ziskovost nalezených srovnatelných společností v průměru za období 2014-2016 (vlastní zpracování).....	70
Tabulka 20 Doměřená daň na základě daňových kontrol transferových cen (Finanční správa, © 2016), vlastní zpracování .....	73
Tabulka 21 Shrnutí nákladů, přínosů a rizik spojených s transferovými cenami ve vybrané společnosti ABC, s.r.o. (vlastní zpracování) .....	77

## SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Mezikvartilové rozpětí ziskovosti srovnatelných společností .....	71
--	----