

TRANSFER PRICING V PODMÍNKÁCH ČESKÉ REPUBLIKY

JANA KRANECOVÁ

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

Abstract in original language

Transfer pricing je ekonomický nástroj, který sdružené podniky využívají čím dál víc pro snížení daňové zátěže. Zefektivnění daňových kontrol a detailnější právní úprava v oblasti převodních cen představují možnost zvýšení příjmů státního rozpočtu. Těžiště právních nástrojů vychází z mezinárodního práva, které se promítá i do práva komunitárního a vnitrostátního, častokrát však jen ve formě nezávazných doporučení.

Key words in original language

Daňové úniky; daň z příjmu; ekonomický nástroj; nadnárodní společnost; princip tržního odstupu; transfer pricing; zisk.

Abstract

Transfer pricing is an economic instrument, which is used by multinational organizations to reduce the tax burden. More effective tax audits and more detailed legal regulation present a possibility how to increase the state budget income. The legal instruments base from the international law and reflect in EU and national law, often only in the form of non-obligatory recommendations.

Key words

Arm's-length principle; economic instrument; income tax; multinational organizations; profit; tax evasion; transfer pricing.

I. ÚVOD

Předmětem tohoto článku jsou transferové neboli převodní ceny využívané k daňové optimalizaci nadnárodních společností, kdy mateřská organizace se nachází v jiném státě než dceřinné společnosti. Vnitropodnikové transferové ceny uvnitř jednoho podniku¹ v rámci divizí a jednak v rámci koncernu, jehož všechny součásti se nachází na území jednoho státu, ponechám stranou.

¹ V celém článku je pojem podnik používán v ekonomickém smyslu, tj. jako subjekt ekonomických vztahů, ne ve smyslu § 5 obchodního zákoníku.

V důsledku hospodářské globalizace roste význam nadnárodních společností nejen v rámci světového obchodu, ale i v rámci národní ekonomiky, protože transferové ceny de facto představují daňové úniky na dani z příjmu právnických osob.

Cílem článku je nastínit základní problematiku, představit mezinárodněprávní prameny úpravy převodních cen mezi nadnárodními společnostmi a vymezit některé problémy, které se v této oblasti vyskytují a znemožňují spravedlivé zdanění zisků těchto společností.

II. NADNÁRODNÍ SPOLEČNOST

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku (dále jen „modelová smlouva OECD“) pro nadnárodní společnosti, u kterých může docházet k daňové optimalizaci pomocí transferových cen, používá pojmu sdružené podniky a v čl. 9 této modelové smlouvy je vymezuje jako případy, kdy podnik jednoho smluvního státu se podílí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku druhého smluvního státu tytéž osoby se podílejí přímo, nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu.²

„U všech uvedených transakcích (hmotných i nehmotných) je nadmíru důležité si uvědomit, že jde o transakce řízené (kontrolované, controlled transactions) ze strany mateřské společnosti (centrály). Ta totiž rozhoduje o rozmístění zahraničních přímých investic, o organizačních a řídicích strukturách, včetně dělby práce, o transferových cenách, o tom, ve kterém státě (státech) bude prováděn výzkum a vývoj atd. Jde tak o určitý uzavřený stát, s centralizovaným rozhodováním ve strategických otázkách, který působí v řadě jiných, skutečných státech a tyto v té či oné míře ovlivňuje (výrobu, vývoz, zaměstnanost, platební bilanci, příjmy státního rozpočtu apod.)“³ Totéž platí pro podniky s tzv. společným řízením, které je vymezeno v čl. 9 odst. 1 písm. b) modelové smlouvy OECD.

V průběhu posledních let i v České republice roste nejen význam takto sdružených podniků, ale i jejich počet, většina podnikatelských aktivit dnes neexistuje v kompetenci jediné obchodní společnosti. I to je jeden z důvodů, proč se o ně začíná česká daňová správa zajímat ve větší míře.⁴ Jelikož jde o

² Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze : 17. července 2008. Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 21.

³ Machoň, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 1999, s. 14.

⁴ Francírek, F. *Převody nezdaněných zisků bez rizik?* [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.locke-hobbes.cz/clanek.php?id_clankysk=2&id_clankysk2=13&lang=1

„největší hráče“, zisk, který může být prostřednictvím převodních cen přesouván do zemí s výhodnější daňovou sazbou, dosahuje enormních čísel a je tedy nutné tyto převody v rámci koncernů sledovat, kontrolovat a zaměnit daňovým únikům, ale na druhé straně je potřeba dbát na to, aby nedocházelo ke dvojitmu zdanění.

Existence dvojího zdanění je pro státy nežádoucí, protože zabraňuje mezinárodnímu obchodu. Cílem všech právních nástrojů, které zabraňují dvojitmu zdanění, je objektivně rozdělit výnos z daní mezi jednotlivé státy.⁵

To je i důvod, proč základ mezinárodněprávní úpravy problematiky transferových cen nacházíme právě v modelové úmluvě OECD. Článek 9 tak nedefinuje jen sdružené podniky a pravomoc orgánů daňové správy upravit zisk před zdaněním, pokud byl vykázán zisk snížen pomocí transakce, která neodpovídá běžné situaci mezi nezávislými podniky, ale stanoví i podmínky, jak postupovat v případě dvojího zdanění zisku a to jak ze strany státu, kde se nachází vedení i ze strany státu, kde se nachází podřízená společnost.

Český právní řád má vlastní definici sdružených podniků. Je obsažena v § 23 odst. 7, vychází z definice článku 9 modelové smlouvy, kterou dále upřesňuje a konkretizuje na podmínky českého právního řádu.

III. TRANSFER PRICING

Transferové ceny jsou ekonomickým nástrojem, který slouží k daňové optimalizaci. Lze ho využít v prostředí sdružených podniků, pokud se jejich jednotlivé složky nacházejí v různých státech, s různým způsobem stanovení daňové povinnosti, která dopadá na zdanění příjmů právnických osob, tedy zdanění zisku. Tento jev tedy vzniká jako důsledek daňové soutěže v mezinárodním měřítku, je spojen nejen s odlišnou sazbou daně ale i s různými způsoby stanovení základu daně.⁶ Největších rozměrů může rozdíl mezi transferovými cenami a cenami mezi nezávislými podniky dosáhnout, pokud se část koncernu nachází v daňovém ráji.

Podstatou transfer pricing je převod části zisku před zdaněním na účet jednoho ze sdružených podniků a tím snížení daňové zátěže. Zjednodušeně

⁵ Šrámková, D., Radvan, M. Mezinárodní aspekty berního práva. In *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 496.

⁶ Romancov, M. Transferové ceny - co nového? In *Bankovníctví*. [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/tiskovecentrum/clanky/2820ed2abe462210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

lze princip převodních cen ukázat na příkladu: Společnost A, která se nachází v ČR, prodá část své produkce své dceřinné společnosti B na Maltě. Cena za dodávku je ale nižší, než by byla na trhu za běžných podmínek, jedná se tedy o transferovou cenu. Společnost B prodá, to co získala za zvýhodněných podmínek od A, společnosti C. Ta převede peněžní prostředky za dodávku na účet společnosti B, která se nachází v daňovém ráji. Společnost B tento zisk převede na účet mateřské společnosti A ve formě dividend. Závěr: Společnost A tak na daních v ČR zaplatila méně, protože zdanila jen příjem od společnosti B, který byl nižší než příjem, který za dodávku utržila společnost B. Společnost B zaplatila na daních v daňovém ráji minimum a navíc dividendy jsou zatíženy méně než příjem zdaňovaný daní z příjmu právnických osob.⁷

Způsoby, kterými lze převést část zisku, jsou různorodé, nejde tedy jen o převod peněžních prostředků, ale i o převod hmotného i nehmotného majetku společnosti. Podle toho, co je vlastně převáděno rozlišujeme i metody stanovení transferových cen:

a) Hmotné dodávky

Hmotné dodávky mohou zahrnovat jak veškeré vybavení potřebné pro činnost podniku, tak materiál, polotovary, konečné produkty, atd. Transfer hmotných dodávek představuje největší část transferů mezi sdruženými podniky.⁸

b) Výrobní nehmotný majetek

Tato kategorie zahrnuje majetek, vytvořený v rámci výroby nebo výzkumu a vývoje. Patří sem patenty, know-how a technologie.⁹

c) Marketingový nehmotný majetek

Je vytvářen na úrovni marketingu, distribuce a poprodejního servisu. Jde zejména o obchodní značky, obchodní názvy, obchodní jméno a obchodní pověst.¹⁰

⁷ Gluchowski, J. *Transfer pricing*. (přednáška, Letní škola daňového, Právnická fakulta MU, Brno, září 6 - 10 2010).

⁸ *International transfer pricing : 1999-2000*. Oxfordshire : CCH Editions Limited, 1999. s. 201-225.

Machoň, L. *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 1999. s. 68-72.

⁹ Tamtéž.

¹⁰ Tamtéž.

d) Poskytování služeb

Jde o služby, které si sdružené podniky navzájem poskytují. Běžně se vyskytují služby v oblasti účetnictví, právního a daňového poradenství, výpočetní služby. Někdy však jde o služby, které jsou převáděny spolu s výrobním nehmotným majetkem, například kontrola kvality. V tomto případě je nutné zamezit jejich dvojímu zdanění, a to jednak v rámci převodů nehmotného majetku a jednak v rámci převodu služeb. Lze zde najít i služby, které jsou výhradně k prospěchu mateřské společnosti, jako akcionáře. Obecně platí, že náklady s nimi spojené, by neměly být přenášeny na dceřinné společnosti.¹¹ Jelikož předmětem poskytované služby v rámci koncernu může být prakticky cokoli, je zde dán prostor pro invenci daňových poradců v rámci daňové optimalizace, ale na druhé straně je zde dán i prostor pro vytváření zbytečných průtahů v rámci konkrétního daňového řízení, a to tím, že orgán daňové správy nebude chtít uznat převod služby, respektive cenu za kterou byla převedena. Problém bude v nalezení srovnatelného převodu u srovnatelného koncernu, protože oblast vnitropodnikových služeb, se liší podnik od podniku a závisí především na manažerské strategii.

f) Finanční služby

Jde o poskytování půjček. Orgány daňové správy zde zkoumají zejména poskytnuté množství peněžních prostředků, měnu, úrokovou sazbu a úvěruschopnost společnosti, které byla půjčka poskytnuta, tedy zda by stejná půjčka mohla být poskytnuta i třetí straně.¹²

IV. ZAKOTVENÍ PRINCIPU TRŽNÍHO ODSTUPU

Aplikace principu tržního odstupu, který je primárně zakotven v modelové smlouvě OECD je základním nástrojem zamezení daňovým únikům způsobeným využitím transferových cen. Článek 9 modelové smlouvy OECD stanoví, že pokud sdruženým podnikům, jejichž součástí se nachází na území dvou a více států, z jejich vzájemných závazků vyplývají podmínky, které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou orgány daňové správy rozdíl mezi ziskem, který byl dosažen v rámci sdružených podniků a ziskem, který by byl dosažen mezi nezávislými podniky, zdanit. Právě proto, že se jedná o ustanovení mezinárodní smlouvy, navíc o ustanovení smlouvy, která má počítat s různými rozdíly v právních úpravách sjednávajících států, jelikož jde o modelovou smlouvu, jejíž znění přebírají státy z celého světa do

¹¹ Tamtéž.

¹² Tamtéž.

dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, je znění článků 9 značně vágní, zejména část „by byly sjednány“. Proto OECD vydalo a pravidelně aktualizuje (naposledy v červenci 2010)¹³ Směrnici pro nadnárodní společnosti a daňové správy (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), dále jen směrnice OECD, která slouží jako výkladová pomůcka pro použití článku 9 i pro jednotlivá ustanovení vnitrostátních právních úprav, která se problematikou zdanění nadnárodních společností zabývají.

Směrnice OECD je dokument, který není právně závazný, zato všestranně využitelný. Není určen jen pro státy orgány na úrovni daňové správy, ale i pro konkrétní nadnárodní společnosti, protože jim dává návod jak se chovat v souladu s právem a zároveň využívat ekonomické nástroje, kterým transferové ceny nepochybně jsou, při své podnikatelské činnosti. Předmluva¹⁴ k této směrnici vyzdvihuje právě její právní nezávažnost, která umožňuje rychlé přijetí, efektivní aktualizaci a zohlednění současných vývojových trendů v oblasti nadnárodních společností, což z této směrnice dělá účinný právní nástroj. Navíc na rozdíl od mezinárodních smluv, může být konkrétnější, dávat na výběr několik možností řešení a zabývat se detailně konkrétními metodami a postupy stanovení transferových cen.

V českém právním řádu je pravidlo tržního odstupu zakotveno v § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se prakticky o implementovaný čl. 9 modelové smlouvy OECD, s určitou konkretizací, že pokud nelze určit cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými podniky, použije se tzv. cena obvyklá podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů. Ustanovení § 2 zákona o oceňování majetku definuje cenu obvyklou jako cenu, „která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby.“¹⁵

¹³ *OECD approves the 2010 Transfer Pricing Guidelines.* [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/4/0,3343,en_2649_33753_45690500_1_1_1_1,00.html

¹⁴ *Směrnice OECD pro nadnárodní společnosti.* [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mez_ekon_organizace_12363.html#Sm%C4%99Brnice+OECD+pro+nadn%C3%A1rodn%C3%AD+spole%C4%8Dnosti

¹⁵ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.

Je zde určitá paralela s úpravou na úrovni OECD, kde zde existuje smlouva (modelová nebo i dvoustranná mezi konkrétními subjekty), která obecně stanoví princip tržního odstupu a pak právně nezávazná směrnice, která tento princip dále rozvíjí. Obdobné schéma funguje i v České republice, kde je definice principu tržního odstupu obsažena v zákoně o daních z příjmů a postup orgánů české daňové správy dále upřesněn v tzv. D – pokynech vydávaných Ministerstvem financí. Tyto pokyny jsou svou povahou interními normativními akty, proto jsou právně závazné jen v rámci hierarchie orgánů daňové správy, na jejímž čele ministerstvo stojí¹⁶, ale stejně jako směrnice OECD, mohou být důležitým zdrojem informací pro sdružené podniky.

V. UPLATNĚNÍ PRINCIPU TRŽNÍHO ODSTUPU

Uplatnění principu tržního odstupu na konkrétní případ posuzování transferových cen je ve své podstatě srovnávací analýzou, kde na jedné straně jsou transakce řízené (tj. mezi sdruženými podniky) a straně druhé transakce neřízené (tj. mezi nezávislými podniky). Při jejím provádění posuzující orgány české daňové správy zohledňují následující faktory:

- a) vlastnosti převáděného hmotného nebo nehmotného majetku, zde je namísto posoudit fyzické vlastnosti, typ ochrany (zejména u nehmotných statků), objem nabídky na trhu, rozsah nabízených služeb, apod.¹⁷
- b) funkční analýza, která zohledňuje funkci konkrétního podniku, kterou v rámci koncernu plní (vývoj, distribuce, řízení, apod.),¹⁸
- c) smluvní podmínky, které vyjadřují míru odpovědnosti, rizika a možných přínosů,¹⁹
- d) ekonomické okolnosti, tedy podmínky konkrétního trhu (geografické faktory, velikost, konkurence, poměr nabídky a poptávky, regulaci, apod.),²⁰

¹⁶ Mrkývka, P., Radvan, M. *Berní právo – obecná ustanovení*. In *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno : Masarykova univerzita, 2008. s. 50.

¹⁷ Pokyn č. D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j.: 491/1554/2004 ze dne 13. 1. 2004.

¹⁸ Tamtéž.

¹⁹ Tamtéž.

²⁰ Tamtéž.

e) podnikatelská strategie, která za určitých podmínek může odůvodňovat vyšší ceny transakcí v rámci sdružených podniků, příkladem je etablování se na novém trhu,²¹

f) další faktory, co je zbytková kategorie a lze do ní zahrnout prakticky cokoliv, co se finančnímu orgánu bude zdát důležité pro posouzení transferových cen. Půjde zejména o zjišťování, zda transakce skutečně proběhla, zda nesouvisí s jinou transakcí, atd. Mimo jiné je zde prostor pro srovnání hospodářských výsledků v průběhu několika posledních let i v rámci celého koncernu.²²

Právě v důsledku výše uvedených faktorů, které zde působí a které do značné míry ovlivňují výši ceny za obchodní závazky mezi subjekty, které jsou součástí koncernu, protože daňová optimalizace není jediným důvodem používání transferových cen, je stanovení tzv. ceny obvyklé značně složité, a to jak ze strany státních orgánů, tak ze strany subjektů, vůči nimž bude daňová kontrola směřovat a které budou dokazovat oprávněnost použití transferové ceny. „Na rozdíl od daňového dopadu špatně ošetřeného nákladu, jehož materialita se dá dopředu předpokládat, se totiž v případě doměření rozdílu cen sjednaných mezi spřízněnými a nespřízněnými osobami materialita daňového doměrku může pohybovat v různých a pro poplatníka dopředu těžko očekávaných relacích.“²³ Proto v oblasti stanovení transferových cen a následného upravování základu daně ze strany správce daně vidím značné pole působnosti zásady legitimního očekávání podle § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ale mám určitou obavu, že k její aplikaci dojde až v průběhu soudních řízení. V této oblasti by, podle mého názoru, rozhodně pomohlo sjednocení agendy posuzování transferových cen pod jediný státní orgán.

Počet kontrol zaměřených na problematiku převodních cen se zvyšuje, průměrně se ročně způsobem podle § 23 odst. 7 doměří cca. 75 mil. Kč. „Tato čísla odrážejí pouze výsledky daňové kontroly v případech zjištěných pochybení, avšak praktický dopad toho, že kontrola převodních cen je dnes součástí každé daňové kontroly u velkých daňových subjektů, nelze vyčíslit.“²⁴

²¹ Tamtéž.

²² Tamtéž.

²³ Výklad k příjmu z prodeje cenných papírů nezahrnutých do obchodního majetku. In Účetnictví. ASPI [databáze]. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010 [cit. 10-09-12].

²⁴ *Výroční zpráva české daňové správy 2009*. [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf

VI. METODY STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN

Konkrétní výčet metod, pomocí kterých je stanoveno rozmezí, ve kterém se transferové ceny intra legem mohou pohybovat, stanoví směrnice OECD, konkretizaci na české podmínky stanoví i pokyn č. D-258²⁵. Metody jsou rozděleny do dvou skupin

tradiční transakční metody, při nichž dochází ke stanovení cenového rozpětí. Do této skupiny patří: metoda srovnatelné nezávislé ceny, metoda ceny při opětovném prodeji, metoda nákladů a přírážky

ziskové transakční metody, kde dochází ke stanovení rozpětí zisku, marže. Sem řadíme metodu rozdělení zisku a metodu čistého rozpětí.

Metoda srovnatelné nezávislé ceny v největší míře odráží princip tržního odstupu, proto se má použít přednostně před jinými metodami. Spočívá ve srovnání ceny za zboží nebo službu v rámci řízené transakce s cenou u transakce neřízené. Vzhledem k působení výše uvedených faktorů je však její použití značně omezeno.²⁶

Zejména v oblasti distribuce lze využít metodu ceny při opětovném prodeji. Jedná se o případ, kdy je zboží nejdříve prodáno mezi sdruženými podniky a pak znova prodáno bez dalšího zásahu a tedy vynaložení dalších nákladů nezávislému kupujícímu. Cena je pak výsledkem rozdílu mezi cenou za zboží mezi nezávislými podniky a přírážkou závislého prodejce. Problém u této metody nastává pokud mezi prvním a druhým prodejem proběhne delší doba, protože následná vyšší cena může být kromě marže, která je odčítána, deformovaná i podmínkami trhu, které se v průběhu času mohou značně měnit.²⁷

Cena u metody nákladů a přírážky se stanoví jako součet nákladů na pořízení, které měl dodavatel a přírážky, marže závislého dodavatele. Metoda se používá u prodeji polotovarů a subdodávkách.²⁸

Primárně se pro stanovení ceny mají použít metody tradiční, jen v případě, že nejsou pro konkrétní případ použitelné, lze využít metod ziskových. Metoda rozdělení zisku nalézá své uplatnění u transakcí, které nelze

²⁵ Pokyn č. D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j.: 491/1554/2004 ze dne 13. 1. 2004.

²⁶ *International transfer pricing : 1999-2000*. Oxfordshire : CCH Editions Limited, 1999. s. 301-311. Pokyn č. D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j.: 491/1554/2004 ze dne 13. 1. 2004.

²⁷ Tamtéž.

²⁸ Tamtéž.

posuzovat samostatně. Zisk konkrétního posuzovaného podniku se stanoví jako podíl zisku, který byl dosažen v rámci koncernu a míry, kterou k jeho dosažení posuzovaný podnik přispěl. Problémem je právě stanovení míry zásluh, ve většině případů chybí reální údaje o rozdělování zisku mezi nezávislými osobami, takže tato metoda závisí zejména od úsudku správce daně.²⁹

Metoda čistého rozpětí zkoumá vztah rozpětí čistého zisku a příslušného základu (náklady, prodej, atd.). Funguje podobně jako metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přirážky.³⁰

Nelze s konečnou platností říct, na které transakce se použijí jednotlivé metody, vše závisí na výsledcích srovnávací analýzy, která by měla zohlednit všechny faktory, které do hry vstupují a které ovlivňují ceny v rámci sdružených podniků i v rámci nezávislých podmínek na daném trhu.

VII. DOKUMENTACE K TRANSFEROVÝM CENÁM

V případě, že správce daně vyzve podnik, který je součástí nadnárodní společnosti, k doložení zákonnosti použití transferových cen v konkrétním případě, je neskoro začít hledat důvody, vypracovávat ekonomické analýzy a podnikatelské strategie. Pokud sdružené podniky v případě řízených transakcí využívají transferové ceny je nezbytné aby dokumentaci potřebnou k prokázání oprávněnosti jejich použití vypracovávali průběžně. Návodem jim je nejen směrnice OECD, ale pokyn d-258³¹, který rámcově stanoví obsah podkladů předkládaných orgánům české daňové správy. Na rozdíl od slovenské legislativy, český zákon o daních z příjmů nestanoví povinnost tuto dokumentaci vypracovat, nicméně jde o nezbytnost v případě daňové kontroly zaměřené právě na převodní ceny poplatníka.

Zákon č. 545/2005 Sb., který nabyl účinnosti 1. 1. 2006 zavedl v oblasti práva transferových cen institut závazného posouzení (§ 38nc zákona o daních z příjmů). Poplatník může správce daně požádat o posouzení, zda způsob kterým byla vytvořena transferová cena odpovídá požadavkům § 23 odst. 7, tedy zda byla stanovena v mezích zákona. Za rok 2009 bylo podáno 25 žádostí o závazné posouzení. Jejich počet se z roka na rok zvyšuje.

²⁹ Tamtéž.

³⁰ Tamtéž.

³¹ Pokyn č. D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j.: 491/1554/2004 ze dne 13. 1. 2004.

Průměrná doba vyřízení je 8 měsíců.³² Je otázkou, zda doba 8 měsíců nedělá ze závazného posouzení neefektivní nástroj pro řízení v oblasti transferových cen. Delší doba posouzení, zda transferové ceny splňují zákonné podmínky vyplývá nejspíše i z přetíženosti pražských finančních úřadů, jelikož většina sdružených podniků má své české sídlo právě v Praze.³³ I to je důvodem, proč se od 1. 1. 2012 plánuje zřízení daňového úřadu, který se bude specializovat na velké nadnárodní společnosti.

VII. EU A TRANSFEROVÉ CENY

Problematika transferových cen je tradičně spojena s daňovými ráji, ale v důsledku uvolnění trhu mezi státy v rámci Evropské unie, roste potřeba zabývat se jejich úpravou i na komunitární úrovni, protože i přes harmonizační snahy existují v unii stále značné rozdíly mezi sazbou daně z příjmů právnických osob, které mohou mít negativní vliv na rozvoj společného trhu i jednotlivých národních ekonomik.

Pohled na statistické přehledy OECD, které znázorňují sazby daní z příjmů právnických osob, nás lehce přesvědčí o tom, že daňové ráje se nenacházejí jen v teplých tropických nebo subtropických oblastech, ale i v rámci Evropské unie, která navíc zakládání společností napříč spektrem členských států podporuje a naopak sankcionuje všechny snahy o znemožnění volného pohybu osob. Je jasné, že mateřská společnost se sídlem ve Francii, kde je zatížena sazbou 34,43 %³⁴ může zvažovat umístění dceřinné společnosti na území Irska, kde sazba pro daň z příjmu právnických osob jen pouhých 12,5 %³⁵.

Jedním ze základních právních nástrojů úpravy zdanění nadnárodních společností na úrovni Evropské unie je tzv. Arbitrážní konvence (Úmluva č. 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků). Má za úkol poskytnout určitou ochranu podnikům,

³² *Výroční zpráva české daňové správy 2009*. [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf

³³ Finanční superúřad si posvíti na velké firmy.[cit. 2010-10-23]. Dostupné z:

<http://www.ct24.cz/ekonomika/89592-financni-superurad-si-posviti-na-velke-firmy>

³⁴ Taxation of corporate and capital income [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/60/0,3343,en_2649_34533_1942460_1_1_1_37427,00.html#cci

³⁵ Taxation of corporate and capital income [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/60/0,3343,en_2649_34533_1942460_1_1_1_37427,00.html#cci

kteře mají sídlo („home base“) na území Evropské unie bez ohledu na jejich právní formu. Nevztahuje se tedy na pobočky společností, které mají své hlavní sídlo mimo EU, např. na pobočky amerických společností.³⁶ Stanoví, že případ dvojího zdanění, který vznikne v důsledku úpravy zisků u sdružených společností musí být vyřešen do 3 let.³⁷ Česká republika Arbitrážní konvenci ratifikovala v roce 2006, nicméně první tři případy, na které se vztahuje, jsou řešeny od roku 2009.³⁸

Z výše uvedeného vyplývá, že i navzdory proklamacím, Evropská unie nemůže zůstat lhostejná k přímým daním, právě naopak. Harmonizační a koordinační tendence budou podle mého názoru spíše narůstat, protože tyto značné rozdíly v přímém zdanění představují překážku rozvoje společného hospodářského trhu.

Literature:

- Finanční superúřad si posvítí na velké firmy.[cit. 2010-10-23]. Dostupné z: <http://www.ct24.cz/ekonomika/89592-financni-superurad-si-posviti-na-velke-firmy>
- Francírek, F. Převody nezdaněných zisků bez rizik? [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.locke-hobbes.cz/clanek.php?id_clankysk=2&id_clankysk2=13&lang=1
- Głuchowski, J. Transfer pricing. (přednáška, Letní škola daňového, Právnická fakulta MU, Brno, září 6 - 10 2010).
- International transfer pricing : 1999-2000. Oxfordshire : CCH Editions Limited, 1999.
- Machoň, L. Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 1999.

³⁶ *International transfer pricing : 1999-2000*. Oxfordshire : CCH Editions Limited, 1999. s. 174-180.

³⁷ Moučka, L., Fialková, L. *Arbitrážní úmluva EU*. [cit. 2010-11-03]. Dostupné z: http://www.kpmg.cz/czech/images/but/CZ_FA-6.html#dane3

³⁸ *Výroční zpráva české daňové správy 2009*. [cit. 2010-11-03]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf

- Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku : stručná verze : 17. července 2008. Praha : Wolters Kluwer Česká republika, 2009.
- Moučka, L., Fialková, L. Arbitrážní úmluva EU. [cit. 2010-11-03]. Dostupné z: http://www.kpmg.cz/czech/images/but/CZ_FA-6.html#dane3
- Mrkývka, P., Radvan, M. Berní právo – obecná ustanovení. In Finanční právo a finanční správa – berní právo. Brno : Masarykova univerzita, 2008.
- OECD approves the 2010 Transfer Pricing Guidelines. [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/4/0,3343,en_2649_33753_45690500_1_1_1_1,00.html
- Pokyn č. D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, č.j.: 491/1554/2004 ze dne 13. 1. 2004.
- Romancov, M. Transferové ceny - co nového? In Bankovníctví. [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/tiskovecentrum/clanky/2820ed2abe462210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm
- Směrnice OECD pro nadnárodní společnosti. [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/mez_ekon_organizace_12363.html#Sm%C4%9Brnice+OECD+pro+nadn%C3%A1rodn%C3%AD+spole%C4%8Dnosti
- Šrámková, D., Radvan, M. Mezinárodní aspekty berního práva. In Finanční právo a finanční správa – berní právo. Brno : Masarykova univerzita, 2008.
- Taxation of corporate and capital income [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://www.oecd.org/document/60/0,3343,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1_37427,00.html#cci

- Výklad k příjmu z prodeje cenných papírů nezahrnutých do obchodního majetku. In Účetnictví. ASPI [databáze]. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010 [cit. 10-09-12].
- Výroční zpráva české daňové správy 2009. [cit. 2010-10-23]. Dostupné z: http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/vz_cds_2009.pdf
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů.

Contact – email

kranecova@mail.muni.cz