

PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN OPTIKOU MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ

DAVID JEROUŠEK

Faculty of Law, Masaryk University in Brno, Department of Financial Law

Abstract in original language

Cílem tohoto článku je přiblížení problematiky převodních cen v právním pohledu, a to ve vazbě na správu daně z příjmů a dále pak přiblížení problematiky ceny obvyklé ve vazbě na správu DPH. Daná problematika bude přiblížena se zdůrazněním prvků mezinárodní spolupráce správců daně, tedy při správě daní.

Key words in original language

DPPO; DPH; Zneužití práva; Převodní ceny; Cena obvyklá.

Abstract

The aim of this article is to research the questions of transfer pricing in the legal point of view. Especially in connection to the Income tax and VAT. The principles of Arm's length principle and open market value are also mentioned. The essential part of this article will be devoted to the topic of international cooperation of the tax administrators, during the tax proceedings.

Key words

VAT; Income Tax; Abuse of law; Arm's length principle; Open market value.

I. ÚVOD

Cílem tohoto článku je vymezení základů problematiky převodních cen, a to jak z pohledu identifikace v úvahu přicházejících pramenů práva, tak i seznámení s hlavními principy této problematiky a základní postupy daňové správy ČR a mezinárodní spolupráce při identifikaci a postupech stran této analyzované problematiky - převodních cen. Jako vhodné se dále jeví aktuální porovnání převodních cen pro účely z.č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) s problematikou ceny obvyklé v případě nepřímých daní, se zaměřením na DPH, tedy na úpravu obsaženou v z.č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH). Cílem tohoto pojednání je tedy přiblížení činnosti správců daně ohledně zkoumané problematiky a přiblížení hlavních metod pro zjištění převodních cen, identifikace jejich úskalí a zachycení obecných zásad tzv. transfer prizingu. Bude použita metoda popisná a práce bude spočívat na aplikaci a rozboru právní úpravy a

správní praxe. V návaznosti na zaměření sekce bude uvedena i dopadající právní úprava ES, respektive bude provedeno srovnání s problematikou ceny obvyklé pro účely správy DPH a zdůrazněna mezinárodní úroveň spolupráce.

II. PŘEVODNÍ CENY

V současné době získávají velký podíl na celosvětovém obchodě převody (transfery) zboží, nehmotného majetku a služeb uvnitř nadnárodních společností, které rozmísťují své výrobní, vývojové, obchodní aj. aktivity do různých států. Za účelem sjednocení a usnadnění postupů při oceňování zmíněných transferů jsou v mezinárodním měřítku uplatňovány principy a postupy upravené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. „Zjednodušeně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými, v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružené podniky. Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. V českých podmínkách lze zjednodušeně říci, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmu, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech. Jde tedy o ověření správnosti rozdělení zisku mezi sdruženými podniky plynoucího z transakce, která se mezi těmito sdruženými podniky uskutečnila.“¹

II.B. FUNKCE PŘEVODNÍCH CEN

Při vymezení funkce převodních cen je nutno zajít až k samotnému historickému a hospodářskému stavu světového hospodářství po 1. světové válce, kdy občané válkou zasažených států převáděli svůj majetek do ciziny se snahou uchránit majetek před vysokým zdaněním z válkou více zdecimovaných území, kde logicky veřejná moc ve snaze překonat škody válkou způsobené sahala často k vysokému zdanění, aby tak naplnila skomírající veřejné rozpočty. Samotné pojednání by si zasloužily takto a z tohoto důvodu vznikající daňové ráje. S postupem času tak pak státy identifikovaly potřebu regulovat mezinárodní transakce z daňového hlediska, kdy toto bylo a je předurčeno zejména tím, že důvodem existence kapitálově propojených skupin podniků je snaha zefektivnit produkci, snížit náklady a tak zvýšit celkové zisky. V rámci tohoto záměru a jako předpoklad k dosažení cíle se pak daň jeví jako náklad a proto je logickou

¹ Cit. pokyn 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

tržní potřebou a snahou i jej snížit na minimum. Za daných okolností se nemusí jevit jako esenciální to (a mnohdy to není ani v zájmu spojených osob) jednat navzájem tržně.

Převodní ceny tak slouží jako možný nástroj k úpravě daňového základu, kdy se však jedná vždy o nezákonný způsob, ale vzhledem k obtížnosti stanovení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu nemusí jít vždy o úmysl jednajících. Proto zde existuje jistý normativní korektiv, který spočívá v článku 1.2 Směrnice OECD a ten stanoví, že by daňová správa neměla automaticky podezírat společnosti, že se úmyslně snaží zmanipulovat zisky prostřednictvím převodních cen. Využívání, respektive jak výše naznačeno zneužívání, převodních cen k přenosu základu daně za účelem domnělé optimalizace celkové daňové povinnosti skupiny podniků lze pak identifikovat jak v rámci jedné daňové jurisdikce, ale zejména i mezinárodně. Zde se pak jasně projevuje požadavek a potřeba účelné a úzké spolupráce daňových správ. Celkové tajemství smyslu převodních cen, a je to i jejich primární cíl, tkví v tom, že “vhodným nastavením“ převodních cen lze v rámci jednoho daňového systému vzájemně vyrovnat zisky a ztráty společností ve skupině, zejména pak touto skrytou distribucí zisku od dceřiné společnosti ke společnosti mateřské.

V dané chvíli je třeba upozornit na to, že samotné převodní ceny, pokud naplní kritéria možnosti jejich negativního nahlížení na ně a přijde v úvahu možnost aplikace ust. § 23 odst. 7 ZDP, jsou svou povahou nikoli toliko nějakou legální optimalizací, ale spíše již samotným nezákonným chováním a jednáním. Zde se domnívám, že samotný pojem daňová optimalizace je chimérou vytvořenou kvalifikovanými šiky zástupců těch, kteří potřebují nějakým způsobem nezdanit vše to, co jim jinak zákon ukládá. Z uvedeného je patrné, že pojem daňová optimalizace je uměle vytvořený jako alibi pro byť i nikoli vždy značné porušení zákona vedeného “ušlechtilým“ záměrem a chutí pomoci klientovi k jeho žádosti nikoli hned a přímo s důsledky trestněprávní odpovědnosti. Toto téma by však přesáhlo potřebu tohoto článku, a pro se k němu vrátíme někdy napříště.

Na dané případy pak, a to i díky omezení aplikovatelnosti této odlišné zásady daňového práva procesního učiněného NSS, je dnes již nemožné pohlížet optikou ust. § 2 odst. 7 z.č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) – tedy skrz zásadu materiální pravdy – či jinými slovy převahy podstaty nad právní formou. NSS totiž ve svém rozsudku sp.zn. 1 Afs 73/2004 uvedl, že *o dissimulaci jde jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.* NSS pak dále uvedl, že *povinností daňových orgánů je uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a*

zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají. NSS pak závěrem uvedl, že ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona².

Jak je občas diskutováno odbornou veřejností, tedy její částí, která se zabývá koncepty převodních cen, lze mnohdy spíše uvažovat o aplikaci institutu zneužití práva, jsou-li převodní ceny mezi spojenými osobami zjištěny. Zde ani dále nevyvstává problém, neboť z rozsudku Evropského soudního dvora ve věci označené jako **C-110/99 Emsland**, vyplynulo jako aplikační korektiv zásady zákazu zneužití práva v daňovém řízení to, že důkazní břemeno toho, že ke zneužití práva došlo, respektive právo bylo zneužito, stojí na správci daně, což odpovídá konceptu procesních povinností a převodních cen dle OECD.

II.C. PRÁVNÍ ÚPRAVA PŘEVODNÍCH CEN - CEN OBVYKLÝCH

- Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Tato je jakýmsi základem legislativní úpravy převodních cen, zejména pak implementace čl. 9 Modelové smlouvy OECD (Sdružené podniky), která byla zveřejněna ve Finančním zpravodaji č. 10/97 a č. 6/99 (dále jen Směrnice OECD).³
- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V případě, kdy se jedná o transakci s osobou s bydlištěm nebo se sídlem ve státě se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále SZDZ)⁴ bude využit čl. 9 Sdružené podniky a případně navazující články SZDZ - čl. 7 Zisky podniků, čl. 10 Dividendy, čl. 11 Úroky a čl. 12 Licenční poplatky.
- Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty 2006/112/EHS - zejména čl. 72 a 80

² k tomu dále viz Jeroušek, D. Zákaz zneužití práva v daňovém řízení. In COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010, ISBN 978-80-210-5151-5

³ dne 22.7.2010 uveřejnila OECD schválenou novelizaci kapitol I-III cit. Směrnice a přidala zcela novou kapitolu IX do této Směrnice, která se týká aspektů převodních cen v procesech restrukturalizace podniků. Novelizace prvních třech kapitol Směrnice spočívá zejména v rozpracování srovnávací analýzy, použití transakčních ziskových metod a dále pak v nové úpravě hierarchie metod stanovení převodních cen.

⁴ povinnost upřednostnit mezinárodní smlouvy obecně (tedy také pro daňové účely) plyne ze znění čl. 10 zákona č. 1/1993 Sb. Ústavy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

- Směrnice Rady 90/434/EHS - o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů na majetku společností členských států.
- Směrnice Rady 90/435/EHS - o společném systému zdanění v případech mateřských a dceřiných společností členských států.
- Směrnice Rady 2003/49/ES - o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami. V případě, že budeme zjednodušeně pohlížet na převodní ceny i stran nepřímých daní, pak je pramenem práva i ust. § 36a ZDPH.⁵
- V roce 2006 pak česká republika ratifikovala Arbitrážní konvenci, která upravuje proces při řešení sporů, které mohou vzniknout v souvislosti s následnou úpravou zisku u sdružených podniků.
- Ve vnitrostátních pramenech hraje prim ust. § 23 odst. 7 zák. č. 586/92 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a navazující ustanovení - zejména:
 - o § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP
 - o § 23 odst. 11 ZDP
 - o § 25 odst. 1 písm. w) a odst. 2 ZDP
 - o § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) a odst. 3 a 4 ZDP
- Pokyn D - 258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny ze dne 13. 1. 2004 zveřejněný ve Finančním zpravodaji č. 1/2004
- Pokynu D – 292 ze dne 23.12.2005 k § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami.
- Pokynu D – 293 ze dne 23. 12. 2005, který byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 1/1/2006, o stanovení rozsahu dokumentace k tvorbě převodních cen mezi spojenými osobami
- Od r. 2004 umožňuje ustanovení §34b ZSDP daňovému subjektu požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplývají z

⁵ ZDP definuje oproti ZDP “spojené - zvláštní“ osoby mírně odlišně, a to tak, že sem řadí : a) kapitálově spojené osoby podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, b) jinak spojené osoby podle § 5a odst. 4; za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob, c) osoby blízké a dále pak za d) osoby, které podnikají s plátcem společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy.

daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem.

- S platností od r. 2006 bylo novelou ZDP provedenou z. č. 545/2005 Sb. zapracováno do ZDP ustanovení §38nc - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami. K této problematice vydalo Ministerstvo financí, odbor 39 formou sdělení k §38nc ZDP Pokyn D – 292 ze dne 23. 12. 2005, který byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 1/1/2006.
- Dále pokyny řady DS, které zejména upřesňují, který správce daně bude o žádosti daňového subjektu rozhodovat s ohledem na zákonné znění ustanovení §38nc ZDP, které neřeší dostatečně postup při závazném posouzení v případech, kdy u posuzovaných vztahů bude zúčastněnou osobou poplatník, který není rezidentem ČR a nevzniká mu daňová povinnost z příjmů plynoucích z území ČR.
- Tkví také v pokynu D-300 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP je uvedeno, že pro účely posouzení, zda jsou ceny sjednávány mezi spojenými osobami v souladu s § 23 odst. 7 ZDP se mj. postupuje dle zásad zakotvených ve Směrnici OECD.

III. POSTUP SPRÁVCE DANĚ V PŘÍPADĚ ZJIŠTĚNÍ PŘEVODNÍCH CEN

V případě převodních cen, při jejichž zjišťování leží břemeno na správci daně, a to i prokázání té skutečnosti, že se jedná v daném případě o osoby spojené⁶. Aby se mohli správci daně převodními cenami vůbec zabývat, je třeba zjistit, v jakých případech mohou být tyto ceny mezi sdruženými podniky uplatňovány. K identifikaci může využít informace z různých zdrojů a jejich kombinace. Jsou jimi např. daňové přiznání, poznatky z informačních systémů správců daně, poznatky stran registrace daňového subjektu, subjektivní poznatky správců daně, podněty od jiných správců daně a od zahraničních daňových správ.

Dalšími zdroji informací k identifikaci sdružených podniků a řízených transakcí může být např. obchodní rejstřík a listiny zde založené, výroční či auditované hospodářské zprávy.

Těžiště činnosti pak ale spočívá na vyhledávací činnosti a místním šetření prováděném správcem daně. Tento může, jak právě řečeno, k tomuto účelu využít vyhledávací činnost, ke které ho opravňuje znění §36 ZSDP, dle

⁶ dle dikce ust. § 23 odst. 7 ZDP se musí jednat o osoby spojené kapitálově či jinak.

kterého může sdružovat informace a informační systémy sloužící k rozdílným účelům, může požadovat informace z jiných informačních systémů a při této činnosti má správce daně stejná oprávnění jako při místním šetření (§15 ZSDP). Vyhledávací činnost může být vykonávána i bez přímé spolupráce s daňovým subjektem s tím, že výsledky vyhledávací činnosti lze využít až po zahájení daňového řízení.

Z toho plyne, že potřebné informace lze získávat nejen v průběhu případné daňové kontroly, ale lze je mít pokud možno shromážděné už předem. V případě daňové kontroly v oblasti převodních cen tak lze zabránit neúměrnému protahování probíhající kontroly, které nastane v okamžiku, kdy není k dispozici dostatek informací a tyto musí být teprve zjištěny, a to většinou formou dožádání u jiného finančního úřadu nebo, pokud existuje příslušná Smlouva, u zahraniční daňové správy.

V případě, že správce daně učiní zjištění, že tuzemský daňový subjekt (tuzemský sdružený podnik) snížil základ daně tím, že v transakci mezi ním a zahraničním ekonomicky či personálně spojeným subjektem (zahraničním sdruženým podnikem) byly uplatněny ceny, které se liší od cen "obvyklých" na trhu, čili od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými subjekty (podniky), a tento daňový subjekt nedoloží rozdíl mezi cenou "obvyklou" a cenou, za kterou byla předmětná transakce uskutečněna, přistoupí správce daně ke zjištění ceny "obvyklé" a k následné úpravě základu daně z příjmů. Zjištěný rozdíl a z něho plynoucí zvýšení základu daně správce daně musí precizně zdůvodnit a prokázat⁷. V činnosti správce daně je možno si představit fungování zjišťování tržních principů tak, že správce daně má povinnost upravit základ daně poplatníka, zjistí-li rozdíl mezi cenami sjednanými v řízených transakcích a cenami sjednanými mezi nezávislými subjekty. Z uvedeného vyplývá, že správce daně má tudíž povinnost nalézt resp. spočítat cenu obvyklou, která je v souladu s principem tržního odstupu. K nalezení ceny obvyklé má správce daně k dispozici stejné prostředky jako poplatníci, tj. metody zakotvené ve Směrnici OECD.

Z uvedeného tedy shrnu-li toto vyplývá, že v první fázi dokazování v kauze převodních cen leží břemeno důkazní dle ust. § 31 odst. 9 ZSDP na daňovém subjektu a správce daně tak využívá svého oprávnění, aby mohl vyzvat daňový subjekt, aby prokazoval skutečnosti, které tento uváděl ve svém daňovém přiznání. Teprve v případě, že daňovým subjektem nebudou jeho tvrzení řádně zdůvodněna a správce daně bude (respektive bude čím dál více) přesvědčen o tom, že se jedná o neobvyklé ceny mezi kapitálově či jinak spojenými osobami, přeneseme se důkazní břemeno na něj, a to skrze nutnosti zjištění spojenosti osob, stanovení ceny obvyklé - tržního odstupu - tedy aplikace k tomu určených metod. Vnitrostátní správce daně tedy začne

⁷ viz čl. 1.2. Směrnice OECD

svoji aktivní dokazovací rovinu tím, že definuje spojené osoby a problém převodních cen. Při zdůvodnění zjištěných rozdílů ve zprávě o daňové kontrole je pak závěr správce daně opřen o to, že daňový subjekt jednal v rozporu se zněním článku 9 Smlouvy či § 23 odst. 7 ZDP. Jak jsem již uvedl, samotné užití institutu zákazu zneužití práva, není ničím popřeno, naopak je jistě uchopitelné.

III. B. ŘÍZENÍ O ZÁVAZNÉM POSOUZENÍ

Procesní institut, který byl vpuštěn do ZSDP⁸ s účinností od 1.1.2004, který se dále opírá o ust. § 38nc ZDP - stran zkoumané problematiky.

Tento procesní institut spočívá v možnosti, že daňový subjekt je oprávněn požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, v případech stanovených zvláštním daňovým zákonem, a to s přípuštěním jeho další závaznosti pro daňové řízení v případě, nedojde-li ke změně podstatných okolností. Je pravdou, že tento institut je často zmiňován právě ve vztahu k převodním cenám.⁹ Nicméně realita se má tak, že i přes úplatnost mnohdy pro daňový subjekt výhodnou je řízení stran tohoto institutu využíváno velmi zřídka, například v případě Finančního ředitelství v Brně to znamená a obnáší či obnášelo v roce 2008 celkem 14 žádostí, z toho 11 týkajících se posouzení eventuality převodních cen, v roce 2009 17 ku 11 a v roce 2010 zatím 9 žádostí z toho 4 týkajících se posouzení eventuality převodních cen. Je třeba pro úplnost dodat, že řízení o závazném posouzení je recipováno i do nové, přicházející právní úpravy obsažené v z. č. 280/2009 Sb., daňový řád, konkrétně pak do ust. § 132 a následujícího citovaného nového procesního předpisu. Závěrem musím zmínit, že podle nového daňového řádu je na řízení o závazném posouzení pohlíženo jako na samostatné řízení, krom tedy řízení nalézacího, řízení při placení daní, v řízení o mimořádných a dozorčích prostředcích a dalších postupů.

IV. MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE

Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného byla do českého právní řádu implementována prostřednictvím **zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní** a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o ZOMP). ZOMP umožňuje mezinárodní

⁸ § 34b ZSDP.

⁹ někteří autoři jdou tak daleko, že se dokonce stran úplaty za zajištění tohoto institutu zamýšlejí nad "cenou" převodních cen. Viz Francírek, F. Cena převodních cen. IN. webové stránky VŠE v Praze.

spolupráci i s nečlenským státem Evropských společenství¹⁰. Tato však může být realizována **zásadně jen na základě mezinárodní smlouvy**¹¹.

Směrnice je implementována prakticky doslovně a ZOMP tak ukládá členským státům povinnost respektovat **tři druhy výměny informací**:

- na dožádání,
- pravidelnou,
- spontánní¹²

Dále pak slouží vůbec k tomu vyhodnocení, zda je třeba provést kontrolu, dále i k získání podkladů ke kontrole, čemuž slouží podněty od jiných finančních úřadů a v případě nadnárodních podniků jsou to hlavně podněty poskytované v rámci mezinárodní výměny informací. Na základě ustanovení čl. 26 Modelové smlouvy jsou poskytovány daňovými správami smluvních států informace o daňových subjektech, které lze v daňovém řízení bezpochyby využít.

V případě daňové kontroly v oblasti převodních cen u nadnárodních podniků jsou nejdůležitější podklady získané od daňových správ zemí, kde sídlí další členové nadnárodních skupin. Základem k získání potřebných údajů je systém mezinárodní výměny informací. Tento systém je založen na principech obsažených v příslušných Smlouvách, konkrétně v čl. 26 Modelové smlouvy. Na základě tohoto článku mohou být informace vyžádány pro konkrétní případy u daňové správy smluvního státu, pro některé případy může být ujednána pravidelná výměna informací, stejně tak mohou být poskytovány spontánní informace, které daňové správy samy zjistily v rámci svého daňového řízení. Takový postup je podložen také přijetím zákona o mezinárodní pomoci, který *”... upravuje postup a podmínky, za kterých orgány České republiky poskytují, požadují nebo přijímají v zájmu zajištění správného vyměření a placení daní mezinárodní pomoc při jejich správě ...”*.

Z. č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů v ust. §7 umožňuje *”povolit přítomnost pracovníka daňové správy smluvního státu u příslušného orgánu a jeho součinnost s ním ...”*.

Kompetentním orgánem pro provádění mezinárodní spolupráce při správě daní je dle zákona o mezinárodní pomoci Ministerstvo financí nebo jím

¹⁰ v roce 2008 bylo celkem zaznamenáno 1181 žádostí.

¹¹ cit. Rozehnal, T., Jeroušek, D. ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU. Dny práva – 2009. Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1.

¹² viz ust. § 4, 5 a 6 ZOMP.

pověřený správce daně (příslušný orgán). Jakákoliv forma mezinárodní spolupráce (výměna informací, přímá spolupráce, atd.) nemůže být prováděna bez vědomí a součinnosti s tímto příslušným orgánem. Jakékoliv informace, které správce daně získá v rozporu s platnými mezinárodními smlouvami či zákony, nemohou být použity jako důkazní prostředek v daňovém řízení.¹³

Samostatnou oblastí pak jsou a budou tzv. MLC - Multilateral Controls, tj. časově souběžné kontroly prováděné ve stejnou dobu ve dvou či více členských státech EU, jakkoli se využívají zejména stran spolupráce hlavně v oblasti DPH.

V neposlední řadě je nutno zmínit program Amadeus, což je de facto databáze finančních údajů evropských společností, jedná se o produkt belgické společnosti Bureau van Dijk.

V. PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu

Princip tržního odstupu je definován v čl. 9 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a také v kapitole I Směrnice OECD o převodních cenách. V tomto článku jsou taktéž definovány **sdružené podniky**. Jsou to podniky jednoho smluvního státu, které se podílejí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo majetku podniku dalšího smluvního státu, říkáme, že to jsou subjekty ekonomicky nebo personálně spojené. Jako významné se pak jeví vysvětlit praktickou aplikaci principu tržního odstupu při zdaňování řízených přeshraničních transakcí nadnárodních podniků, kdy daňová správa stanovuje daňový základ těmto spřízněným osobám, a to tak, že používá metody pro stanovení cen dle principu tržního odstupu. Tyto řízené neboli kontrolované transakce jsou srovnávány s transakcemi nekontrolovanými neboli nezávislými, takové srovnání lze ale provádět pouze u stejných nebo podobných transakcí provedením přiměřených úprav faktorů, způsobujících cenový rozdíl.

V této oblasti jsou největším problémem, a to u všech států, často neexistující srovnatelné nezávislé transakce (jelikož mnohé transakce mezi sdruženými podniky jsou velmi specifické), případně se zde projevuje zřejmý nedostatek informací o srovnatelných transakcích a podmínkách, tak dále různé administrativní překážky.

Významné místo při aplikaci principu tržního odstupu pak tvoří srovnávací analýza, která slouží ke stanovení cen obvyklých dle tohoto principu. Základem srovnání je **5 základních faktorů**, které je nutné porovnat pro stanovení výše uvedené ceny :

¹³ k tomu dále viz pokyn D - 258

- jde o charakteristiku produktů nebo služeb (fyzické vlastnosti, kvalita, kvantita, spolehlivost a dostupnost produktů a původ a rozsah služeb). Někdy také označované jako **vlastnosti majetku a služeb** a tyto se dále zkoumají ve vztahu hmotnému majetku a zboží, kde se posuzuje jejich kvalita, objem nabídky na trhu, dostupnost na trhu a spolehlivost a vlastnosti nehmotného majetku, kde se posuzuje forma transakce (např. jde-li o poskytnutí či prodej licence), předpokládané zisky, délka a stupeň ochrany, typ majetku (patent, obchodní známka, know-how).¹⁴
- funkční analýzu (vychází z vzniklých nákladů a uvažovaného rizika,
- smluvní podmínky (stanovují rozdělení zisku, rizika a odpovědnosti),
- ekonomické souvislosti (týkajících se situace na konkrétním trhu – geografické umístění, velikost trhu, kupní síla, konkurence)
- podnikatelská strategie (průnik nového produktu nebo služby na trh, apod.).

Princip tržního odstupu dle ZDP ust. §23 odst. 7 je vymezen tak, že „*Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu*“.

Princip tržního odstupu dle OECD Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy je pak definován tak, že „*Jsou-li mezi dvěma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, nebo jim jsou uloženy, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny*“.

¹⁴ cit. Pečenková, L. Metodická směrnice firmy AUDIT ÚČETNICTVÍ, s.r.o. TRANSFER PRICING – PŘEVODNÍ CENY, Brno. 2010.

VI. METODY PRO ZJIŠTĚNÍ PŘEVODNÍCH CEN

Mezi metody pro zjištění cen dle principu tržního odstupu patří tradiční transakční metody a transakční ziskové metody. Tradiční metody jsou jednoznačně preferovány pro své jednodušší použití. Tyto metody jsou popsány ve Směrnici OECD.

VI. A. TRADIČNÍ TRANSAKČNÍ METODY

Jak výše uvedeno, jsou chápány jako jednodušší, v zásadě porovnávají ceny v nezávislých a řízených transakcích a řadíme mezi ně :

a) Metodu srovnatelné nezávislé ceny (CUP), která je založena na tom, že srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Mezi její nevýhody patří to, že je zpravidla problematické nalézt transakci mezi nezávislými podniky, která je srovnatelná s řízenou transakcí tak, že neexistují rozdíly s podstatnými dopady na cenu a je také dále poměrně problematické najít srovnatelný výrobek. Výhodou této metody pak je to, že se nejlépe využívá např. u úroků z úvěrů.

b) Metodu ceny při opětovném prodeji (RPM) vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena je snížena o hrubé rozpětí (částka, z které opětovný prodejce pokryje své prodejní a ostatní provozní náklady a dosáhne přiměřeného zisku. Je nutno říci, že její nevýhodou je, že databáze správců daně zpravidla neobsahují informace o nákladech na prodané zboží a tudíž není možné stanovit hrubé rozpětí. Tato metoda se nejlépe využívá v případě marketingové operace, tj. podnik od spřízněného podniku nakupuje zboží nebo služby, dále je nezpracovává, pouze je dále prodává nespřízněnému podniku či u zprostředkovatelské činnosti, neboť není kladen takový nárok na srovnatelnost produktů jako u metody CUP

c) Metodu nákladů a přírážky (CPM) vychází z nákladů, které má dodavatel v řízené transakci na majetek nebo služby poskytované sdruženému podniku. K těmto nákladům je pak přičtena příslušná přírážka závislého dodavatele. Její výhodou a mezí užitelnosti pak je to, že není kladen takový nárok na srovnatelnost produktů jako u metody CUP a metoda je použitelná v případech, kdy posuzovaná společnost vykonává pouze jednu činnost, ke které se váží její náklady a výnosy.

VI. B. ZISKOVÉ TRANSAKČNÍ METODY

Použití těchto metod je složitější, ale ve světě jsou běžně využívány. Od tradičních metod se liší tím, že srovnávaným faktorem je zisk skupiny podniků, příp. čisté ziskové rozpětí a nikoliv cena transakce nebo hrubé ziskové rozpětí, jsou jimi :

a) Metoda rozdělení zisku (PSM) zkoumá zisky, které plynou z řízených transakcí.

Nejprve je identifikován zisk sdružených podniků z řízených transakcí, který má být rozdělen a následně se tyto zisky rozdělí mezi podniky na ekonomicky platném základě – zásluhy podniků jsou stanoveny pomocí funkční analýzy. Jelikož se posuzují obě strany transakce, je tedy méně pravděpodobné, že by se jedné ze stran přiřadil extrémní zisk. Tato metoda se používá zejména ohledně výroby hi-tech produktů s mnoha rozličnými vstupy a užitím výsledků výzkumu a vývoje.

b) Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM) zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému základu - porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí (např. ziskovost, rentabilitu k nákladům, k prodeji, apod.) TNMM funguje obdobně jako metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přírážky. Zásadní výhodou této metody je však to, že pro stanovení převodní ceny není potřeba analyzovat obě strany transakce.

VII. PŘEVODNÍ CENY A NEPŘÍMÉ ZDANĚNÍ

V úvodu této závěrečné pasáže bych rád předeslal, že se záměrně nezabývám navrženou novelizací ZDPH, tedy ust. § 109 citovaného zákona, kde by mohlo být upraveno ručení pro účely správy DPH, které by stanovilo, že *plátce, pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto zdanitelné plnění bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od obvyklé ceny.*¹⁵

Je zřejmé, že spojené osoby mohou vhodným nastavením převodních cen ovlivnit nejen výši daní z příjmů, ale také výši nepřímých daní (DPH) a clo. Cena sjednána v mezinárodní transakci mezi spojenými osobami je určující jak pro stanovení výše přímých daní (náklad resp. výnos), tak pro určení cla (celní hodnota) a DPH (plnění).¹⁶ Zde je vhodné a nutné opět zmínit ust. § 36a ZDPH, který obsahuje a normativně vymezuje institut ceny obvyklé pro účely tohoto předpisu a je tedy primárním vnitrostátním pramenem práva v relevanci ke zkoumané problematice.

Rozdíly v pohledu DPPO a DPH pak spočívají zejména v následující :

¹⁵ Z důvodové zprávy k této novele pak dále vyplývá, že pokud je úplata za plnění výrazně odlišná od ceny obvyklé na trhu, je na plátcí, aby v případě nezaplacení daně jeho dodavatelem doložil ekonomické opodstatnění této odchylky. Pokud se tak nestane, může být po něm nezaplacená daň správcem daně požadována.

¹⁶ Například tomu tak může být při importu zboží.

a) právní úprava - zatímco daň z příjmů právnických osob (také jen DPPO) pracuje se Směrnicí o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, oproti tomu DPH pracuje se Směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty.

b) rozdíl v objektu daně - u DPPO zisky a u DPH spotřeba.

c) DPPO se zaměřuje zejména na náležitosti dokumentace¹⁷, pro DPH jsou zásadnější fakturační podmínky.

d) DPPO pracuje s principem tržního odstupu, DPH spíše s cenou obvyklou na běžném (otevřeném) trhu.

Dále zde samozřejmě existují rozdíly v konceptu stálé provozovny pro účely té, které daně a vůbec metody a způsobu stanovení daně.

I přesto však pravidla pro účely DPH nejsou mnohdy schopna postihnout skutečný obsah transakcí. Projevuje se zde stále silnější potřeba ze strany správců daně posoudit výši plnění z hlediska dopadu na DPH, což sebou přinesly rozsáhlé podnikatelské struktury zahrnující různé společnosti v různých zemích. Mnohdy se pak jedná o různá ujednání o podílení se na nákladech a v neposlední řadě přicházející stále častější a složitější restrukturalizace nadnárodních podniků.

Jak jsem uvedl v úvodu za pramen práva a také aplikační předpoklad je stran zkoumané problematiky nutno zmínit Článek 80 odst. 1 Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty 2006/112/EHS, kde se stanoví, že *za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena,*

a) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena a pořizovatel nebo příjemce není oprávněn k plnému odpočtu daně

b) je-li protiplnění nižší než obvyklá cena, dodavatel či poskytovatel není oprávněn k plnému odpočtu daně a na dodání nebo poskytnutí se vztahuje osvobození

c) je-li protiplnění vyšší než obvyklá cena a dodavatel nebo poskytovatel není oprávněn k plnému odpočtu daně.

Článek 72 dále stanoví, že pro účely citované směrnice se *"obvyklou cenou" rozumí celá částka, kterou by za účelem získání dotyčného zboží nebo dotyčné služby musel pořizovatel nebo příjemce nacházející se na stejném obchodním stupni, na jakém se dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečňuje, zaplatit v podmínkách volné hospodářské soutěže nezávislému dodavateli nebo poskytovateli na území členského státu, v němž je uvedené*

¹⁷ k tomu dále viz Sobotková, V. a Solilová, V. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice. In. Daně a právo. 10/2010 str. 25 an.

plnění předmětem daně, aby v daném okamžiku dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

VIII. ZÁVĚR

Jak jsem uvedl v úvodu, bylo cílem tohoto článku přiblížit pohled na převodní ceny, respektive cenu obvyklou nazíráno optikou cíle sekce v níž je prezentován, tedy spolupráce daňových správ. Cílem také bylo podat ucelený pohled na zkoumanou problematiku právníma očima, tj. zejména vymezením a zachycením pramenů práva a významu zkoumaných institutů pro procesní řízení (daňové) vedené správcem daně. Pokusil jsem se taktéž srovnat právní úpravu daní přímých a nepřímých, opět nahlíženo optikou předmětu zkoumání tohoto článku.

Literature:

- Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2000.
- Francírek, F. : Fenomén převodních cen, Praha : Sborník, 2001
- Francírek, F. : Cena převodních cen, Praha : web VŠE
- Kobík, J. : Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc : ANAG, 2008. ISBN 978-80-7263-459-0.
- Pečenková, L. Metodická směrnice firmy AUDIT ÚČETNICTVÍ, s.r.o. TRANSFER PRICING – PŘEVODNÍ CENY, Brno: 2010.
- Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo, Brno: Doplněk, 2008, ISBN 978-80-7239-230-8.
- Rambousek, J. Nový zákon o DPH - komentář, Praha: ASPI, 2004, ISBN 80-7357-07-33.
- Sobotková, V. a Solilová, V. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice. In. Daně a právo č. 10/2010, str. 25 an.
- Jeroušek, D. ZÁSADA ZÁKAZU ZNEUŽITÍ PRÁVA V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ - SPRÁVA DPH COFOLA 2010: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2010, ISBN 978-80-210-5151-5.

Dny práva – 2010 – Days of Law, 1. ed. Brno : Masaryk University, 2010
<http://www.law.muni.cz/content/cs/proceedings/>

- Rozehnal, T., Jeroušek, D. ZÁSADA PRIORITY KOMUNITÁRNÍHO PRÁVA V DAŇOVÉM PRÁVU. Dny práva – 2009. Days of Law: the Conference Proceedings, 1. edition. Brno : Masaryk University, 2009, ISBN 978-80-210-4990-1.

Contact – email
jerousek@email.cz