



Transfer pricing – úvod do problematiky převodních cen

Michal Fojt

daňový poradce

Czech Tax Advisors s.r.o.

11. dubna 2019





Obsah prezentace

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



Základní pojmy a legislativa



ebay®



Google
UK

amazon.co.uk®

“**Starbucks** paid just £8.6M in UK tax over 14 years.” BBC News, October 16, 2012

“There is a technical term economists like to use for behavior like this. Unbelievable chutzpah.” Edward Kleinbard, former Chief of Staff of the Congressional Joint Committee on Taxation, on **Apple’s** efforts to avoid paying taxes. “New York Times, May 21, 2013.

From now on I’ll be putting away my idle and feeding my caffeine addiction somewhere other than Starbucks. We know that **Amazon, Google** and **Starbucks** are raking in profits from their economic activity in Britain but using a range of devices to avoid paying their fair share of corporation tax.” UK Observer, November 18, 2012

“**Google’s** highly contrived tax arrangement has no purpose other than to enable the company to avoid UK corporation tax.” Margaret Hodge, Chair of UK PAC, June 12, 2013

“**Apple** pays just 2% UK tax as **Amazon** and **Google** face questioning.” International Business Times, November 5, 2012.

“**Google** caught in crossfire over French tax planning.” Le Figaro, October 19, 2012

“Dolce and Gabbana to face trial over tax evasion Milan prosecutors allege the fashion had sold their **D&G** and **Dolce & Gabbana** brands to a holding company they set up in Luxembourg in 2004 in order to avoid paying high taxes in Italy.” The Telegraph, June 11, 2012

“International retailers evade tax via the Netherlands Companies that have lowered UK tax by holding trademarks in the Netherlands include not only **Starbucks** and **IKEA** but also **SABMiller**, **Nike**, **Bacardi-Martini**, **Zara**, **Speedo** and **Volkswagen**. Het Financieele Dagblad, November 2012

“Rampant corporate tax avoidance may not be illegal, but that doesn’t make it right or fair.” NY Times Editorial, May 25, 2013

“headquarters are more than just a ‘post box’”. Le Figaro, November 6, 2012.



Transfer pricing – obecná definice

- Zjednodušeně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové (obvyklé) ceny lze považovat „ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými“.
- Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jak by postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky).
- Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu.
- V českých podmínkách lze zjednodušeně říci, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmů, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech.



Legislativní úprava – cena obvyklá

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP): § 23 odst. 7, § 25 odst. 1 písm. w), § 38nc a další
- Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy
- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku - čl. 9, 10, 11, 12, 25
- Zpráva OECD o přiřazení zisku stálým provozovnám
- Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Arbitrážní konvence, č. 93/2006 Sb. m. s. – AC)
- **BEPS – Base Erosion and Profit Shifting**



Legislativní úprava – metodické pokyny

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

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

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

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

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



Vývoj znění § 23/7 ZDP

- Znění § 23/7 ZDP platné od 1.1.2015:

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

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

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

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

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



§ 23/7 ZDP

Spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

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

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

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



Pokyn D-332

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

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



Pokyn D-333

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

- APA (Advance Pricing Agreement)
- Poplatník, který sjednává ceny v obchodních vztazích se spojenými osobami a vzniká mu pochybnost, zda tato cena odpovídá ceně obvyklé, může požádat místně příslušného správce daně o závazné posouzení způsobu stanovení...
 - účinnost rozhodnutí 3 roky
 - správní poplatek 10 tis. Kč
 - doba vyřízení 7 - 8 měsíců
 - § 38nc ZDP
 - § 132 a 133 DŘ



Pokyn D-334

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

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

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



Co to je BEPS?

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



BEPS – nová podoba dokumentace převodních cen

Master file

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

Local file

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

Country by Country (“C-by-C”) report

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



Typické transakce mezi spojenými osobami



Typické transakce mezi spojenými osobami

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



Funkce a rizika



Faktory tržní ceny

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

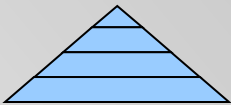


Nadnárodní společnost

Země A

Země B

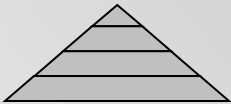
Funkce



Aktiva



Rizika



Zisky

€€€€€€€€€€

€€



Funkce

P
l
n
o
h
o
d
n
o
t
n
ý

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

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

- Servis
- Objednávky
- Skladování
- Výroba

- Objednávky
 - Výroba
- Smluvní výrobce**

S
m
l
u
v
n
í

V
ý
r
o
b
c
e

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

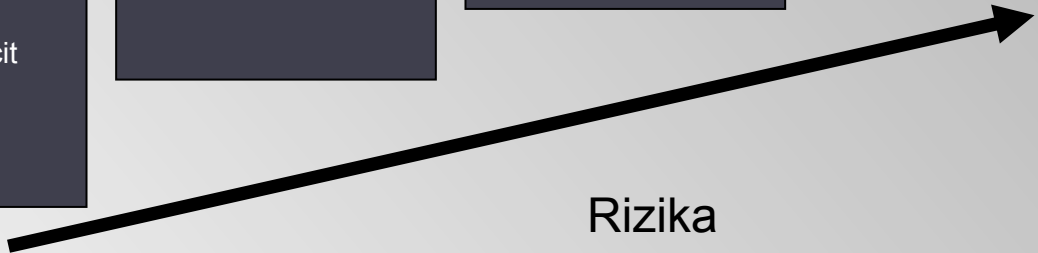
- Nedobytné pohl.
- Kurzové riziko
- Riziko nekvality
- Nevyužití kapacit

- Riziko nekvality
- Nevyužití kapacit

- Smluvní výrobce**
- Nevyužití kapacit

v
ý
r
o
b
c
e

Rizika

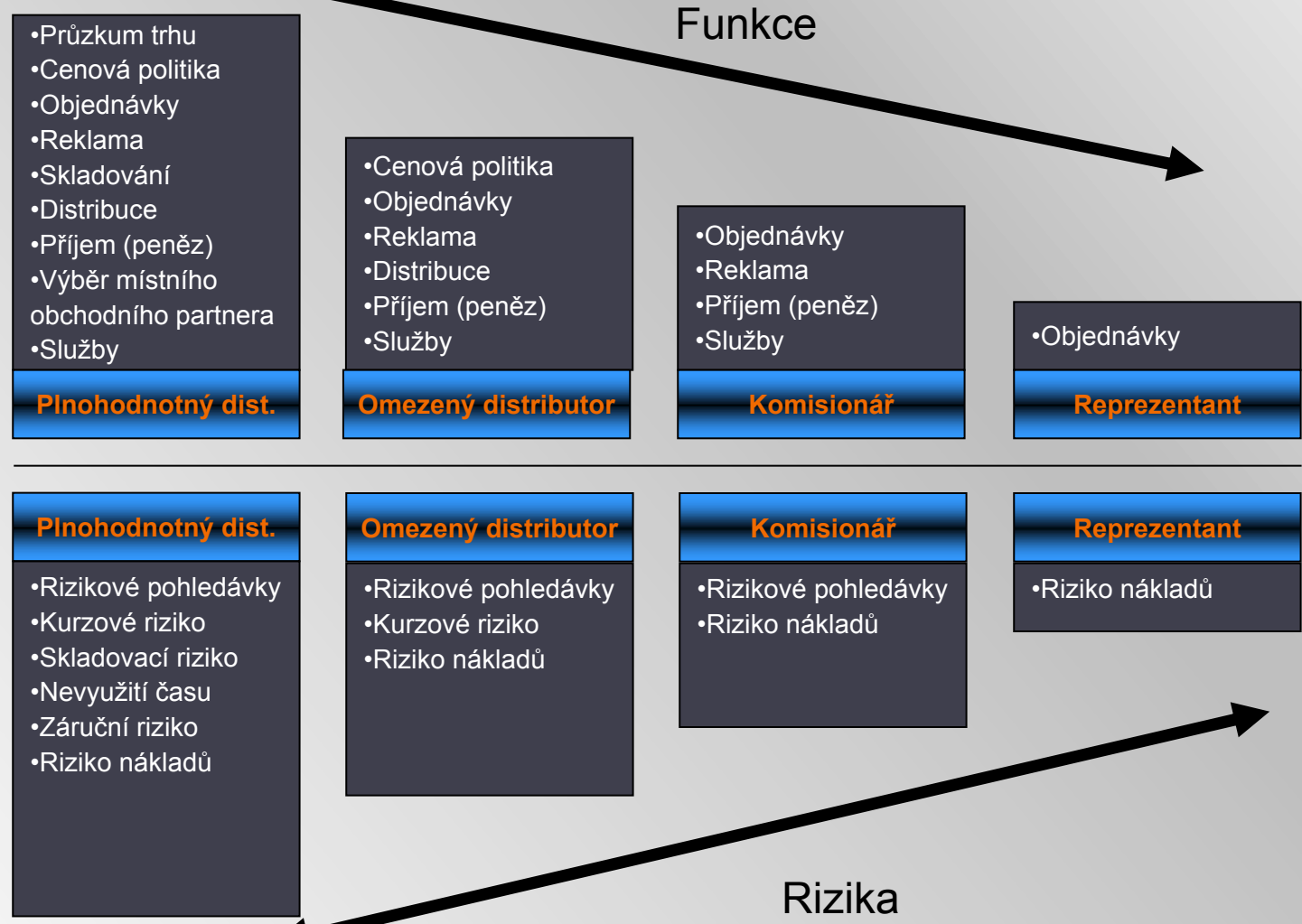




P
l
n
o
h
o
d
n
o
t
n
ý

d
i
s
t
r
i
b
u
t
o
r

R
e
p
r
e
z
e
n
t
a
n
t





Metody stanovení převodních cen



Metody stanovení převodních cen

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

- Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)
- Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)
- Metoda nákladů a přírážky (CPLM, C+)

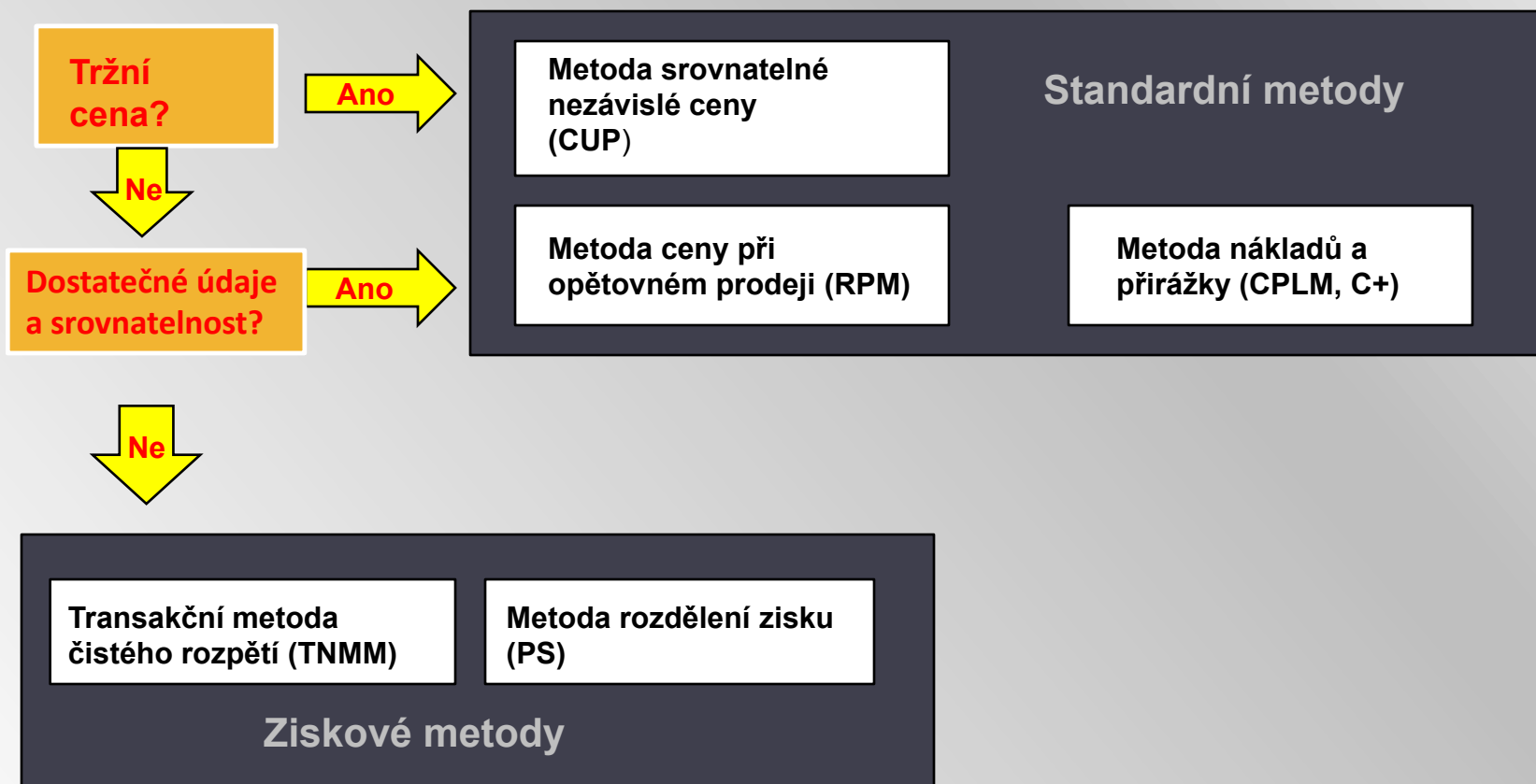
Ziskové transakční metody

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



Jakou metodu zvolit?

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





Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)

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



Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)

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



Metoda nákladů a přirážky (CPLM, C+)

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



Metoda rozdělení zisku (PS)

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



Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

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



Prokazování před správcem daně



Transfer pricing již není jen „cena obvyklá“

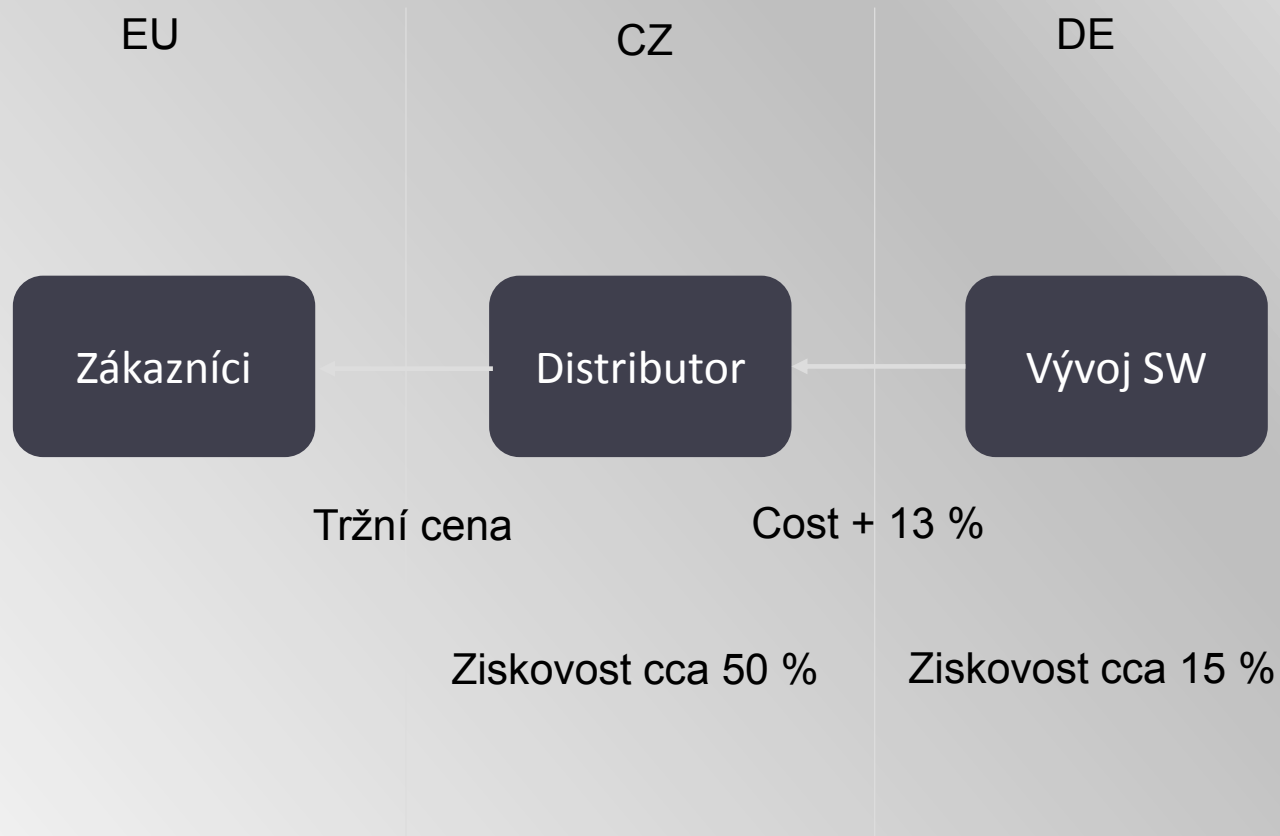
- **Substance test** – daňový subjekt prokazuje skutečné přijetí služby. Tento test má zabránit vystavování fiktivních faktur za účelem snižování základu daně. Důkazním prostředkem u tohoto testu jsou konkrétní výstupy poskytnutých služeb. Může se jednat o různé analýzy, prezentace, dokumentace, finanční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



Komplexní příklad



Komplexní příklad – výchozí situace I





Komplexní příklad – výchozí situace II

- Fakturace za služby vývoje SW probíhá po skončení projektu. Na faktuře je cena za služby uvedena jednou částkou bez jakýchkoliv příloh
- Každá společnost ve skupině má svůj lokální management
- Strategická rozhodnutí jsou činěna na úrovni skupiny
- Role distributora ve skupině jsou následující:
 - Je zodpovědný za marketing a prodej
 - Náleží mu veškeré příjmy z prodeje SW konečným zákazníkům
 - Je ekonomickým a právním vlastníkem veškerého vyvinutého SW, obchodní značky a zákaznického portfolia



Komplexní příklad – výchozí situace III

- Klíčové osoby ve skupině jsou následující:
 - Linda je zaměstnancem německé společnosti, má funkci CFO skupiny a do ČR jezdí jednou měsíčně na několik dní.
 - Jan je zaměstnancem německé společnosti, má funkci CEO skupiny a do ČR téměř nejedí.
 - Petr je jednatelem české společnosti a zastává funkci lokálního managementu.
- Linda a Jan vykonávají činnosti ve prospěch celé skupiny a zejména české společnosti
- Charakter jejich činnosti je blízký manažerským službám
- Mzdové náklady Lindy a Jana jsou součástí nákladové základny za vývoj SW
- Jaká potenciální rizika z daného nastavení vznikají z pohledu české daňové legislativy?



Komplexní příklad – možné rizikové oblasti I

- Převodní ceny
 - Chybí detail ke kalkulaci odměny za služby vývoje SW
 - Nedochozí k separátní fakturaci manažerských služeb
 - Chybí detail ke kalkulaci odměny za manažerské služby
- Místo skutečného vedení
 - Může být učiněn závěr, že česká společnost není řízena jednatelem české společnosti, ale je řízena z Německa
 - Výkonné funkce (day to day management) musí být realizovány jednatelem společnosti, výkonná funkce nemůže být outsourcována na jiné osoby
 - Na základě CZ/DE SZDZ je společnost považována za daňového rezidenta té země, kde má místo skutečného vedení → zdanění celosvětového příjmu české společnosti v Německu? Riziko dvojího zdanění?



Komplexní příklad – možné rizikové oblasti II

- BEPS
 - Riziko nesprávné alokace zisku
 - V souladu s BEPS má být zisk alokován tam, kde jsou vykonávány manažerské funkce. Manažerské funkce jsou vykonávány tam, kde jsou zaměstnání a odměňování klíčoví zaměstnanci → má být zisk alokován v Německu?
 - Souvisí s místem skutečného vedení. Ovšem riziko trvá, i když je učiněn závěr, že místo skutečného vedení české společnosti ve smyslu SZDZ je v ČR.
- Stálá provozovna
 - Vyjednávání smluv se zákazníky mimo území ČR → vznik stálé provozovny z titulu závislého zástupce?
 - Přítomnost Lindy v ČR → vznik stálé provozovny z titulu poskytování služeb?



Když jsou převodní ceny „špatně“



Podezřelé okolnosti

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

Příklad cenové struktury

tis. CZK	Společnost	
	A	B
Výnosy	100	150
Náklady na výrobky	80	100
Ostatní náklady	0	10
HV - základ daně	20	40
Sazba daně	20%	10%
Daň	4	4
Konsolidovaný zisk skupiny před zdaněním		60
Celkové daňové zatížení		8

tis. CZK	Společnost	
	A	B
Výnosy	80	150
Náklady na výrobky	80	80
Ostatní náklady	0	10
HV - základ daně	0	60
Sazba daně	20%	10%
Daň	0	6
Konsolidovaný zisk skupiny před zdaněním		60
Celkové daňové zatížení		6





Rizika převodních cen pro nadnárodní společnosti

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



Transfer pricing – současná situace v ČR

- Metodika na identifikaci rizikových společností
 - společnosti ve ztrátě, s kolísavými zisky
 - společnosti obchodující s daňovými ráji
 - vysoké management fees, servisní smlouvy obecně
 - transakce se zapojením nehmotných aktiv
 - restrukturalizace, financování
- Vznik Specializovaného finančního úřadu (SFÚ) od roku 2012
- Velké množství daňových kontrol zaměřených pouze na převodní ceny
- Nová povinná příloha k přiznání k dani z příjmů právnických osob od 2014
- Country by country reporting



Děkuji za pozornost! 😊

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