

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Transferové ceny v účetnictví a daních

Transfer prices in accounting and taxes

Autor práce: Bc. Hana Kačerová

Vedoucí práce: Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Plzeň, 2018

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Hana KAČEROVÁ**
Osobní číslo: **K17N0038K**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Transferové ceny v účetnictví a daních**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujte transferové ceny, proveďte deskripci právních předpisů a popište metody stanovení transferové ceny.
2. Analyzujte rizika způsobu stanovení převodní ceny ve vybraném segmentu národního hospodářství, zaměřte se na lokální neefektivnosti u dceřiných společností.
3. Vytvořte metodiku stanovení transferových cen vhodné pro specifické transakce v automobilovém průmyslu.
4. Shrňte problematiku převodních cen a vytvořte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **JURČÍK, Radek.** *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy.* Praha: Key Publishing, 2015. 138 s. ISBN: 978-80-7418-176-4.
- **FUČÍK, Ivan a kol.** *Daňové aspekty podnikání v koncernu.* Praha: ASPI, 2008. 236 s. ISBN 978-80-7357-323-2.
- **NERUDOVA, Danuše.** *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2014. 344 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2017**
Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2018**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma:

„Transferové ceny v účetnictví a daních“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce, paní

Ing. Jany Hinke, Ph.D., za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 27. 11. 2018

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí své diplomové práce, paní Ing. Janě Hinke, Ph.D. za vstřícný přístup, podnětné rady a cenné informace, které mi velice pomohly, obzvláště při zpracování praktické části práce.

Obsah

Úvod.....	9
Cíle a metodika práce	11
1 Charakteristika transferových cen – obecný rámec a klíčové momenty	14
1.1 Kořeny problematiky transferových cen.....	14
1.2 Ekonomická globalizace a její vliv na problematiku transferových cen.....	16
1.3 Vliv daňového plánování na systém veřejných rozpočtů.....	18
2 Deskripce právních předpisů v oblasti české legislativy	21
2.1 Determinace transferových cen a souvisejících pojmů	21
2.2 Hospodářské a daňové aspekty převodních cen.....	21
2.3 Princip tržního odstupu	23
2.4 Vymezení pojmu spojené osoby v českém zákoně o daních z příjmů.....	24
2.5 Zákon o daních z příjmů a režim závazného posouzení	25
2.6 Transferové ceny z pohledu zákona o správě daní a poplatků.....	26
2.7 Přehled výkladových pokynů Ministerstva financí České republiky.....	26
3 Problematika převodních cen z pohledu mezinárodní legislativy a její návaznost na českou legislativu.....	28
3.1 Arbitrážní konvence a smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	29
3.2 Metodika zpracování dokumentace k převodním cenám.....	31
3.3 Zpráva podle zemí – „Country by Country reporting“	33
4 Proces nastavení převodních cen.....	36
4.1 Funkčně – rizikový profil.....	36
4.2 Srovnávací analýza.....	37
4.3 Základní rozdělení metod nastavení převodních cen	40
5 Rizika chybně nastavených či chybně zdokumentovaných transferových cen	42
5.1 Daňová kontrola	42

5.2	Daňové a účetní souvislosti z pohledu převodních cen	44
5.3	Důkazní břemeno	45
5.4	Účetní rizika spojená s transferovými cenami	46
5.5	Rizika spojená s transferovými cenami z pohledu dalších daní.....	48
5.6	Ručení členů statutárního orgánu za vzniklou škodu.....	49
5.7	Trestněprávní odpovědnost	50
6	Analýza rizik obhajoby transferových cen s ohledem na lokální neefektivnosti dceřiných společností v automobilovém průmyslu	51
6.1	Specifika automobilového průmyslu.....	51
6.2	Představení společnosti – obecné informace.....	52
6.3	Představení společnosti – daňové konsekvence	56
6.4	Stanovení výzkumného problému.....	57
6.5	Provozní ziskové rozpětí – vytvoření testovacího souboru.....	58
6.6	Provozní ziskové rozpětí – nástroj srovnávací analýzy	62
6.7	Vyhodnocení výsledků srovnávací analýzy	65
6.8	Vyčíslení dopadu hodnoty přímé produktivity na výši personálních nákladů jako lokální neefektivnost	67
6.9	Vyčíslení dopadu výše nákladů na procesní šrot jako lokální neefektivnost...	73
6.10	Vyčíslení dopadu výše nákladů na opravy z pohledu režijních nákladů přímo přiřaditelných výrobku jako lokální neefektivnost	76
7	Metodika stanovení transferových cen vhodná pro specifické transakce v automobilovém průmyslu	81
7.1	Popis poskytované služby	81
7.2	Nastavení převodní ceny - popis	83
7.3	Nastavení převodní ceny - kalkulace	83
7.4	Vyhodnocení daňového rizika.....	87
	Závěr	89

Seznam grafů:	92
Seznam obrázků:	93
Seznam tabulek:	94
Seznam zkratk:	95
Seznam použité literatury	98
Seznam použitých databází.....	104
Seznam příloh	105
Přílohy.....	106
Abstrakt.....	127
Abstract.....	128

Úvod

Růst a prosperita světových ekonomik je stále silně závislá na podnikatelské činnosti. Podnikatelé jsou hnacím motorem ekonomického růstu. Poskytují zdroj příjmů a zaměstnání nejen pro sebe, ale vytvářejí pracovní místa i pro ostatní. Vytvářejí nové a inovativní výrobky nebo služby zaměřením se na výzkum a vývoj. Nejen tím zaručují technický a technologický pokrok. Díky podpůrným a dobročinným projektům zajišťují i vyšší sociální úroveň celé společnosti. Zatímco některé podnikatelské aktivity na celém světě musí být stále řízeny a regulovány státní správou, v jiných oblastech dochází díky globalizaci trhů k nebývalým možnostem rozvoje obchodování a podnikání vůbec.

S rozvojem možností mezinárodního obchodu a volného pohybu kapitálu dochází také k rozvoji nadnárodních společností (dále také MNE – multinational enterprise či nadnárodní společnost), které těchto možností využívají při svém podnikání. Moderní technologie a rozvoj globálních trhů vede také k možnostem rozšiřování portfolia nabízených výrobků a služeb jedinou korporací. Pokud mají ekonomické subjekty možnost vyrábět své produkty v té zemi, která jim pro to nabízí nejlepší podmínky a dále je distribuovat a prodávat v jiných zemích, můžeme skutečně hovořit o volném pohybu zboží a služeb. A právě z důvodu různých ekonomických podmínek nabízených v různých zemích dochází k zakládání a provozování sesterských a dceřiných společností nadnárodních korporací. Tyto korporace se snaží efektivně využívat dostupných zdrojů a tak přicházejí na nové trhy, aby zde uskutečnily svůj podnikatelský plán. Pokud taková společnost má možnost obchodovat s jinými pobočkami téže korporace v jiných lokalitách, dostává se do situace, kdy nakupuje nebo prodává výrobky či služby za ceny, které jsou stanoveny interně a tudíž nejsou utvářeny trhem, tedy střetem nabídky a poptávky v pravém slova smyslu. Takové ceny jsou označovány jako transferové (dále také převodní).

Transferové oceňování je specifický způsob stanovení ceny pro prodej a nákup zboží nebo služeb mezi ekonomicky či jinak spojenými osobami. Tento způsob stanovení ceny je typický právě pro nadnárodní korporace, které mívají zpravidla své závody v mnoha zemích a pro účely svého podnikání uskutečňují obchodní transakce mezi těmito závody. Jedná se o transakce, které se mohou uskutečňovat v rámci koncernu na úrovni horizontální, tedy spojené osoby obchodují na území několika států

s obdobným zbožím či službou, na úrovni vertikální, kdy jedna společnost dodává polotovary pro výrobu dalších produktů jiné společnosti nebo na úrovni diverzifikované, kdy spojené osoby mají zcela odlišnou náplň podnikání, potom zpravidla hovoříme o holdingu.

Dnešní doba je ve znamení turbulentních změn, což platí i o požadavcích spotřebitelů. V zájmu zachování konkurenceschopnosti podniků je nutné na tyto změny pružně reagovat. Automobilový průmysl je jedním z vysoce konkurenčních odvětví, které jsou touto turbulencí velmi poháněny. Automobilový průmysl v Evropě i v České republice je významným tvůrcem HDP i zaměstnanosti. Dle ACEA (Evropská asociace automobilových výrobců, 2017) tvoří pracovní místa v automobilovém průmyslu kolem 6% celkové pracovní síly v EU (Evropské unii) a zhruba 7% se podílí na tvorbě HDP (hrubého domácího produktu) Evropské unie. Konkurenceschopnost je tedy velmi silným motivátorem rovněž v automobilovém průmyslu. Velké společnosti tak vyhledávají vhodné tržní příležitosti v různých zemích, což vede k rozvoji nadnárodních společností. K tomuto trendu neodmyslitelně patří i obchodování mezi sdruženými podniky a tedy i problematika nastavení transferových cen.

Cíle a metodika práce

Základním cílem práce je:

- a) vytvořit návod pro přístup k obhajobě nízké úrovně ziskovosti případně daňové ztráty smluvních výrobců z pohledu generovaných lokálních neefektivností v dokumentacích o převodních cenách při daňové kontrole,
- b) vyčíslit dopady těchto neefektivností do výsledku hospodaření podniku jako způsob obhajoby daňového základu pro finanční správu a také jako hodnotící a motivační nástroj pro lokální management výrobního podniku,
- c) zpracovat metodiku tvorby transferové ceny pro specifickou službu ve vybrané společnosti jako součást lokálního souboru dokumentace k převodním cenám.

K **naplnění základního cíle** napomáhá provedená analýza dostupných zdrojů, syntéza získaných poznatků a závěrečné zhodnocení získaných informací. Závěry teoretické části práce jsou potom opřeny o komparaci provozního ziskového rozpětí u vybraných subjektů a dále rozbor lokálních neefektivností u jednoho vybraného subjektu. Těmito subjekty jsou konkrétní dceřiné společnosti se sídlem v České republice, jejichž mateřské společnosti jsou nadnárodními korporacemi podnikajícími celosvětově v automobilovém průmyslu, konkrétně dodávající součástky pro výrobu automobilů.

Výběr vhodných společností pro komparaci ziskového rozpětí je determinován souborem kritérií zaměřujících se především na srovnatelnost podmínek daných subjektů na trhu, zejména se jedná o velikost obratu, počet zaměstnanců a obor podnikání v automobilovém průmyslu. Rozhodujícím kritériem je potom zařazení subjektu pod mezinárodní kód produkce NACE číslo 2931, tedy výroby elektrických a elektronických součástek pro automobilový průmysl. Pro výběr vhodných společností bude použita databáze firem MERK. Tato databáze umožňuje bezplatný testovací provoz a její výhodou je právě možnost kriteriálního třídění podle kódu produkce NACE. Vybrané subjekty v rozsahu alespoň deseti společností budou poté prozkoumány z pohledu realizovaných transakcí (uskutečňované sdružené i nesdružené transakce), dosahovaných výsledků hospodaření a tržeb z prodeje výrobků a služeb z dostupných finančních výkazů na portále justice.cz ve veřejné sbírce listin. Jmenované finanční ukazatele budou použity pro zjištění mezikvartilového rozpětí dosahovaného

provozního zisku těchto společností a jeho porovnání s dosahovaným provozním ziskovým rozpětím u vybraného subjektu, společnosti Yazaki Wiring Technologies Czech s. r. o.

Stanovení výzkumného problému vychází z daných cílů této práce. Pro získání základních informací byla provedena analýza problematiky převodních cen pomocí literární rešerše níže zmíněných pramenů. Obecnost této analýzy vychází z nutnosti obsáhnout alespoň okrajově základní pilíře této problematiky, což je nezbytné pro stanovení užších předpokladů výzkumného problému a naplnění základních cílů této práce.

Následná syntéza poznatků je výsledkem zpracování získaných informací z literárních zdrojů i z praxe a bude použita při rozboru rizikových faktorů tvořených neefektivnostmi konkrétního výrobního podniku, které ovlivňují lokální výsledek hospodaření této společnosti. Práce bude zaměřena na detailní vyčíslení nákladů plynoucích z těchto neefektivností pomocí vybrané metody COST+ určené pro stanovení převodních cen. Tato metoda bude použita především proto, že společnost Yazaki Wiring Technologies Czech s. r. o. neuskutečňuje jiné než sdružené transakce a zavedený systém zpracování dat umožňuje detailní sledování nákladů přiřaditelných jednotlivým nákladovým střediskům. Předpoklady modelu pro nastavení převodní ceny metodou COST+ budou detailně popsány dále, v praktické části práce.

Práce se bude rovněž zabývat nastavením převodní ceny a konkrétní kalkulací pro poskytovanou službu v rámci skupiny a její obhajobou pro účely využití v lokálním souboru dokumentace k převodním cenám.

Závěrem výzkumu bude **obhajoba předpokladu**, zda lokální neefektivnosti v řízení a organizaci výroby stejně jako neefektivní využití používaných vstupů výroby mohou ovlivnit nastavení a výši převodních cen a rovněž vykazovanou hladinu ziskovosti na úrovni lokální dceřiné společnosti.

Vedlejšími cíli práce jsou vymezení základních pojmů souvisejících s problematikou ekonomické globalizace, fungováním nadnárodních společností, metodami nastavení převodních cen a jejich vazba na daně a účetnictví stejně jako jejich význam pro vývoj národního hospodářství jednotlivých zemí i celé Evropské Unie.

Základními zdroji pro vypracování této diplomové práce se staly především monografické publikace a vědecké články věnující se problematice převodních cen, důležitým zdrojem informací jsou také školící materiály, články a webové stránky auditorských společností, statistické portály, portál finanční správy a generálního finančního ředitelství, webové stránky komory daňových poradců a mnohé další. Výchozím pramenem zůstávají pokyny Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) vztahující se k převodním cenám, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění a česká legislativa ošetřující danou problematiku v ČR. Všechny internetové zdroje pocházejí z veřejně dostupných portálů. Použité monografie jsou publikace zaměřené na zkoumání a vyhodnocování problematiky daňového plánování, dvojího zdanění, metodiky nastavení převodních cen a problematiky globalizace z pohledu mezinárodního obchodu a transakcí mezi spojenými osobami.

Všechny ukazatele a hodnoty uvedené v této práci pocházejí ze zdrojů blízkých dané problematice a to na odborné úrovni. Touto problematikou se zabývá nejen odborná veřejnost a úřady státní správy, ale je řešena rovněž na mezinárodní akademické úrovni, proto je možné nalézt řadu publikací, monografií i vědeckých pojednání a dalších **odborných zdrojů, které mohou být rozděleny do čtyř oblastí:**

- knihy představující obecnou rovinu problému, které slouží k získání základních znalostí problematiky,
- směrnice, pokyny, zákony a další legislativní prameny na mezinárodní, ale i národní úrovni, které vytvářejí právní rámec dané problematiky,
- materiály poradenských firem a daňových správ, které mají velký význam pro použití v praxi, avšak přístup k nim je velmi omezen, jelikož se jedná o know how daných firem, které je legislativně chráněno před zveřejňováním,
- informace a dokumenty uvedené na internetu, které mohou být velmi užitečné jako doplňkový zdroj k výše uvedeným zdrojům.

Při zpracování této práce byly použity informace získané ze všech zmíněných oblastí. Jejich seznam je uveden v přehledu použité literatury.

1 Charakteristika transferových cen – obecný rámec a klíčové momenty

1.1 Kořeny problematiky transferových cen

Podnikatelé mohou využívat moderních celosvětových trendů, ale přizpůsobit je lokálním potřebám a zvyklostem. V dnešním světě moderních technologií již můžeme říct téměř s jistotou, že jedinou překážkou se může stát financování nového projektu. Propojenost veřejného a soukromého sektoru hraje důležitou roli při vytváření podnikatelských ekosystémů. Přední světovou institucí, která sleduje vývoj globalizace, volného mezinárodního obchodu a problémy s tím související je bezesporu Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj¹ (dále také OECD), která se problematikou transferových cen zabývá již mnoho let. První směrnice zabývající se problematikou identifikace a nastavení transferových cen (dále jen Směrnice) byla OECD vydána a rovněž přijata členskými zeměmi již v roce 1979. Od té doby je tato problematika stále ostře sledována a Směrnice již byla několikrát aktualizována. Významná je aktualizace z roku 1995, 2010 a poslední aktualizace z roku 2017. Směrnice je pravidelně doplňována a aktualizována v souvislosti s rozvojem možností mezinárodního obchodu.

„V zemích evropské unie vychází dokumentace k převodním cenám z doporučení Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z kapitoly V a z Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen mezi sdruženými podniky v EU. Směrnice OECD z roku 1979 je mezinárodně uznávaným konceptem v oblasti převodních cen a její zásady a principy dodržují jak členské státy

¹ Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-Operation and Development) je mezinárodní vládní organizací se sídlem v Paříži. Je nástupkyní Organizace pro hospodářskou spolupráci v Evropě, která měla za úkol poválečnou hospodářskou obnovu. OECD vznikla v roce 1961, kdy vešel v platnost její zakládající dokument „Konvence o OECD“. OECD má 36 členských zemí. OECD sdružuje ekonomicky nejvýznamnější země světa (produkují více než dvě třetiny zboží a služeb světa), takže hraje výraznou úlohu při rozvoji mezinárodních ekonomických vztahů a mezinárodního obchodu. V poslední době také OECD stále více reaguje na aktuální výzvy vyplývající z globalizace světové ekonomiky.

Zdroj: https://www.mzv.cz/oecd.paris/cz/zakladni_informace_o_oecd/index.html [Online, citace 29. 7. 2018].

OECD, tak i velké množství nečlenských států. Směrnice se tedy stala všeobecně uznávaným manuálem a slouží jako návod pro poplatníky i daňovou správu při řešení otázek tvorby převodních cen. Pro některé státy je právně závazná, pro některé nikoliv. Na rozdíl od Kodexu zakotvuje nejen v kapitole V principy tvorby dokumentace převodních cen, ale řeší také otázky ohledně metod stanovení převodních cen, srovnávací analýzy a v teoretické rovině i princip tržního odstupu. Ve svém důsledku tak komplexně pojímá převodní ceny na straně poplatníka i správce daně.“ (Sobotková, Solilová, 2010).

Poslední aktualizace byla zveřejněna v červenci 2017. Cílem aktualizované směrnice o převodních cenách pro rok 2017 je zrevidovat a uspořádat dřívější zprávy OECD, které se týkají převodních cen a jiných daňových záležitostí. Aktualizace se zaměřuje především na výsledky projektu BEPS² (Base Erosion and Profit Shifting, čili projekt zaměřený proti rozměňování základu daně a přesunu zisků mimo místo jejich vzniku). V rámci aktualizace byla provedena řada změn v textu tak, aby byla připravena ucelená verze směrnice OECD o převodních cenách.

„Hlavní změny nové směrnice o převodních cenách pro rok 2017 se týkají následujících oblastí:

- *nehmotný majetek (nově definované kategorie, funkce, rizika a tzv. analýza DEMPE, anglicky: development, enhancement, maintenance, protection, exploitation; česky: vývoj, rozšíření, údržba, ochrana, využívání),*
- *vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou,*
- *dokumentace převodních cen (třístupňový systém, tj. Master File, lokální dokumentace a výkaznictví dle jednotlivých zemí),*
- *aplikace principu tržního odstupu,*
- *faktory srovnatelnosti v oblasti převodních cen zahrnující lokální úspory, pracovní kolektivy a synergie nadnárodních skupin,*
- *smlouvy o podílení se na nákladech a jejich očekávané přínosy.“*

(KPMG, Řehák & Saidlová, 2017)

² BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) je 15 akčních oblastí, tedy zpráv a doporučení státům, proti vyhýbání se daňové povinnosti, které zpracovala OECD. Všechny 15 zpráv OECD proti BEPSU bylo zveřejněno dne 5. října 2015.

Zdroj: <http://www.fucik.cz/publikace/mezinarodni-zdaneni-beps/> [Online, citace 28. 7. 2018].

1.2 Ekonomická globalizace a její vliv na problematiku transferových cen

Vznik problematiky nastavení transferových cen a počátky jejího sledování jak mezinárodními tak i národními institucemi, které sledují rozvoj volného obchodu a s tím spojenou snahu korektní alokace vybraných daní do míst skutečného vzniku zdanitelných příjmů, tedy nastavení systému spravedlivého zdanění a rovných podmínek obchodování, je velmi úzce spjata s vývojem ekonomické globalizace moderního světa.

Ekonomická globalizace prošla třemi fázemi vývoje (Pichanič, 2004, str. 8, volně):

- První fáze (1870 – 1914) byla ukončena první světovou válkou a její příčinou byly první redukce obchodních bariér a rozvoj dopravy způsobený obrovskou vlnou migrace pracovní síly a tím i zboží a kapitálu z Evropy do Severní Ameriky a rovněž z Indie a Číny do méně zalidněných oblastí Asie (Srí Lanka, Barma, Thajsko, Filipíny a Vietnam). Docházelo tak ke zvyšování hospodářského růstu větším využitím volné půdy. Následný růst nezaměstnanosti vyústil v posílení nacionalismu, což, mimo jiné, přispělo k vyústění kritické situace ve světě v první světovou válku.
- Druhá fáze (1944 – 1980) je nerozlučně spjata s hospodářským uspořádáním a vývojem po druhé světové válce, kdy klíčovými okamžiky jsou především založení Mezinárodního měnového fondu (dále též MMF), uzavření Brettonwoodských dohod³ a realizace tzv. Marshallova plánu na poválečný rozvoj válkou zničené západní části Evropy, což vedlo k významnému přílivu amerického kapitálu do západní Evropy a k rozvoji nadnárodních společností. V důsledku nepřijetí Marshallova plánu státy vznikajícího východního bloku byla Evropa

³ Brettonwoodské dohody – mezinárodní měnová a finanční konference konaná 1. - 22. 7. 1944 v USA, v lázních Bretton Wood. Účastnilo se 44 států. Brettonwoodské dohody měly zásadní význam pro poválečnou obnovu Evropy a vedly k postupné liberalizaci světového obchodu. Zároveň však byly tyto dohody předzvěstí "studené války", protože je Sovětský svaz odmítl ratifikovat. Konference měla především zaručit, aby se už neopakovaly podobné chyby, jakých se vítězové dopustili po první světové válce. Proto se nyní spojenci vzdali válečných reparací.

Zdroj: <https://www.penize.cz/15899-brettonwoodsky-menovy-system-a-jeho-pad#rating>

[Online, citace 28. 7. 2018].

rozdělena na západní a východní část, což vyústilo na obou stranách ve vznik vojenských aliancí NATO (západní blok) a Varšavské smlouvy (východní blok) a hospodářských aliancí OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj pro západní blok) a RVHP (Rada vzájemné hospodářské pomoci pro východní blok). Z tohoto můžeme logicky usuzovat, že trvání druhé fáze je spojeno s trváním tzv. studené války⁴.

- Třetí fáze globalizace probíhá od 80. let 20. století dodnes. Je provázena masivním rozvojem komunikačních technologií stejně jako snahou rozvojových zemí přizpůsobit se podmínkám otevřeného obchodu a nastavení konkurenceschopných podmínek svých ekonomik pro příliv zahraničního kapitálu a zvýšení životní úrovně svých obyvatel.

Tyto fáze ekonomické globalizace jsou vyjádřeny z pohledu jednotlivých národních ekonomik, zastoupené vždy vládními představiteli jednotlivých států. Procházíme-li však jednotlivé mezníky pozorně, nutně musíme pocítovat silný vliv soukromých ekonomických subjektů a držitelů kapitálu a jejich snahu o liberalizaci zákonů souvisejících s volným pohybem zboží, kapitálu i pracovní síly tak, aby mohlo docházet, dle základních ekonomických zákonů, k efektivnímu využívání zdrojů, tedy k maximalizaci zisku, minimalizaci nákladů a maximalizaci užítku. Tento společný jmenovatel můžeme, dle mého názoru, považovat za pojítka mezi ekonomickou globalizací, rozvojem nadnárodních společností a problematikou transferových cen.

„Ekonomická globalizace bývá mnohdy popisována ve smyslu globální ekonomické integrace na trzích produktů a služeb, kapitálu a práce. Taktéž je obvykle nazírána coby proces objektivní a kontinuální, za jehož základ lze považovat technologický pokrok, integrační procesy a liberalizaci. Přitom její zvrácení či zastavení je v podstatě

⁴ Studená válka (Cold War; 1947 - 1991) je stav politického a vojenského napětí mezi východním a západním blokem, vyústila v pád socialismu v Evropě, znamenala období relativního klidu i vysokého mezinárodního napětí – např. Berlínská blokáda (1948–1949), Korejská válka (1950–1953), druhá berlínská krize (1961), válka ve Vietnamu (1959–1975), Karibská krize (1962), Sovětská válka v Afghánistánu (1979–1989) nebo zkušební jaderný útok NATO Able Archer 83 (1983). Obě strany využívaly politiku détente k uvolnění napětí a doktrínu vzájemně zaručeného zničení jadernými zbraněmi k vyhnutí se přímým vojenským střetnutím.

Zdroj: https://cs.wikipedia.org/wiki/Studená_válka [Online, citace 28. 7. 2018].

nemožné, nicméně politická rozhodnutí mohou krátkodobě vést k odklonu od ní.“
(Soukup a kol., 2015, str. 24)

1.3 Vliv daňového plánování na systém veřejných rozpočtů

„V poslední době je snahou kriminalizovat nejen daňové úniky neboli daňovou defraudaci, což je bezesporu legitimní a správné, ale též tzv. daňovou optimalizaci, která zahrnuje daňové plánování včetně vyhnutí se daním. Naštěstí existují ve světě soudní rozhodnutí, která možnosti daňového plánování potvrzují. Na obranu daňových oáz vystupují nezávislá centra a sdružení, i přední osobnosti (např. Milton Friedman). Poukazují na jejich užitečnost pro soutěž jednotlivých ekonomických systémů. Argumentují výrazným snížením daňové zátěže ve většině vyspělých zemí právě na základě konkurence daňových oáz a zdůrazňují potřebnost zachovat daňovou soutěž i do budoucna.“ (Klein, Židek, 2002, str. 15).

Neoklasická ekonomická teorie firmy vychází z předpokladů efektivní alokace zdrojů za účelem minimalizace nákladů, jejíž nedílnou součástí je i daňové zatížení každého ekonomického subjektu a vykazování transakcí mezi ekonomicky či jinak propojenými osobami v jejich účetnictví. Na základě těchto předpokladů lze stanovit hypotézu, že nastavení transferových cen, pokud je budeme vnímat jako součást daňového plánování firem, ovlivňuje hospodaření nejen dané lokální entity a celé MNE, ale také významným způsobem ovlivňuje hospodářský růst a rozvoj mnoha zemí a tedy i systém veřejných rozpočtů v dotčených ekonomikách prostřednictvím odvedených daní a vlivu MNE na růst HDP (hrubý domácí produkt) v těchto zemích.

„Daňová konkurence jako taková je všeobecně považována za prospěšnou, neboť vytváří tlak na snižování vládních výdajů. Z pohledu Evropských společenství by tedy mohla zvyšovat celkovou konkurenceschopnost. Na druhé straně však může neomezená a neřízená daňová konkurence v oblasti mobilních faktorů ohrožovat daňové příjmy členských států.“ (Nerudová, 2014, str. 31)

Zainteresanost členských států OECD na dodržování pravidel spravedlivého zdanění příjmů v místě jejich skutečného vzniku je tedy zřejmá a plně pochopitelná. Stejně jako rozvíjející se iniciativa daňových správ na vyhodnocování správného nastavení převodních cen tak, aby tyto ceny nebyly předmětem daňové optimalizace a/nebo agresivního daňového plánování ve smyslu BEPS (viz kapitola 1.1, str. 14). Je však

nutné zvážit, jestli zavedení daných restriktivních opatření nepovede spíše ke zvýšení efektivního a zákonného daňového plánování na straně plátců daní a k ekonomické neefektivnosti na straně příjemců daní.

„Daňová konkurence sama o sobě může vést k tzv. spontánnímu harmonizačnímu efektu – tedy ke spontánnímu sblížení sazeb, a proto není nutné harmonizovat daně uměle. Ačkoliv je obecně konkurence považována za faktor, který zvyšuje tržní efektivnost, neboť umožňuje nejlépe alokovat volné zdroje, v případě daňové konkurence tomu tak není. V situaci, kdy se jedná o tržní selhání, konkurence není schopna efektivní alokaci zajistit. V případě daní hovoříme o tržním selhání, neboť daňový poplatník za zaplacenou daň neobdrží ekvivalentní hodnotu, a tudíž pro něj není zajímavé platit daň v zemi, kde využívá veřejných služeb“ (Nerudová, 2014, str. 26 a 27), ale v zemi kde je daňová zátěž nejnižší.

Pokud tedy proces ekonomické globalizace bude chápán jako axiom, pak je nutné se rovněž zamyslet nad způsobem fungování veřejné správy a veřejných rozpočtů. Pokud má stát a systém veřejných rozpočtů v jednotlivých zemích fungovat i v nově vznikajících podmínkách, pak je nevyhnutelná její ekonomizace, zefektivnění a zkvalitnění poskytovaných služeb. Mimo jiné se jedná o kvalitu veřejných služeb, řízení lidských zdrojů ve veřejném sektoru, samotné způsoby fungování a financování státní správy a vlády samotné. *„Proto by ekonomizace veřejné správy měla obsahovat přinejmenším následující dvě oblasti činností:*

- *zlepšení alokační efektivnosti vlády – využívání správných částek veřejných zdrojů na správné cíle (efektivnost),*
- *zlepšení efektivity – minimalizace vstupů nebo optimalizace vztahu mezi vstupy a výstupy (hospodárnost a účelnost).*

Pro zvýšení efektivnosti, hospodárnosti, účelnosti a účinnosti je možné a nevyhnutelné udělat mnohé. Nastal čas na efektivní implementaci klíčových nástrojů ekonomizace veřejné správy (podpořené informatizací), které v praxi doposud chybějí, anebo jsou nedostatečně vybudované. Jde především o následující oblasti:

- *komplexnost a pravdivost ekonomických informací ve veřejné správě,*
- *diferencované zavedení systému nákladových / výkonových středisek,*
- *efektivnější rozhodování o veřejných výdajích,*

- *zkvalitnění finančního managementu ve veřejném sektoru,*
- *vhodné uplatňování principu partnerství veřejného, soukromého a neziskového sektoru,*
- *vyšší efektivnost veřejného obstarávání (zajišťování a poskytování veřejných služeb),*
- *zásadní systémová změna procesů kontroly ve veřejném sektoru. “*

(Soukup, 2015, str. 105 a 106)

2 Deskripce právních předpisů v oblasti české legislativy

2.1 Determinace transferových cen a souvisejících pojmů

„Za transferové nebo také převodní lze považovat ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými, v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění (viz kapitola 1.6) se užívá pojem sdružené podniky. 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.“ (Pokyn D-332, 2011, odstavec 1).

„Sdruženými nebo také kapitálově spojenými osobami jsou podniky či osoby, jestliže se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu či hlasovacích právech druhé osoby nebo pokud jedna osoba podléhá vlivu nebo kontrole jiné osoby.“ (Zákon o daních z příjmů, § 23 odst. 7).

Zákon o obchodních korporacích se mimo jiné zabývá i definicí podnikatelských seskupení, vztahem ovládajících a ovládaných osob a také způsobem jak ovládající osoba může působit na ovládanou osobu a přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. *„Je-li ovládající osobou obchodní korporace, je mateřskou obchodní korporací, a je-li ovládanou osobou obchodní korporace, je dceřinou obchodní korporací.“* (Zákon o obchodních korporacích, část první, hlava I, díl 9, § 74 a 75).

2.2 Hospodářské a daňové aspekty převodních cen

V této části, pro lepší pochopení souvislostí problematiky převodních cen s problémy ekonomického rozvoje, autor práce považuje za důležité si položit otázku: „co to jsou vlastně daně a z jakého důvodu jsou pro fungování státu tak důležité“? Podle Jurčika (2015, str. 10) se *„vždy jedná o jasně vymezenou skupinu peněz proudících od občanů ke státu.“* Je na místě upřesnit, že z podstaty daní, chápaných jako finanční příjem státu, vyplývá, že jsou jimi dotčeny nejen fyzické, ale rovněž právnické osoby. Dále Jurčík (2015, str. 10) uvádí, že *„daně jsou nedobrovolné, povinné, vynutitelné, nenávratné, neekvivalentní, neúčelové a obvykle opakované.“*

Daně jsou nutné pro fungování veřejného sektoru, tedy zejména pro složky ochrany státu, nastavení legislativy a vymahatelnosti práva a také pro ochranu majetku, což je

pro podnikatelské subjekty jedna z hlavních priorit při volbě vhodné lokality k podnikání. Dále je nutné zmínit, že daně rovněž slouží k rozvoji infrastruktury, vzdělání, kultury i zdravotnictví, což vede všeobecně k rozvoji lidské společnosti, její kultivovanosti a vyšší úrovni. Z toho profitují nejen občané dané země, pro něž to znamená vyšší životní úroveň a stát sám, protože to vede k vyššímu ratingu, tedy kladnému hodnocení dané ekonomiky, ale rovněž podnikatelské subjekty, které tyto „produkty“ využívají při své činnosti. Dobře fungující infrastruktura zjednodušuje a zlevňuje přesun zboží od výrobce k zákazníkovi, vymahatelnost práva a ochrana majetku zase dodává podnikatelskému prostředí důvěryhodnost a stabilitu. Rozvoj zdravotnictví a školství potom vytváří zdatnou a konkurenceschopnou pracovní sílu, která vyvíjí nové příležitosti a přispívá k ekonomickému rozvoji. Tohoto tématu se ovšem tato práce dotýká jen zcela okrajově a to z důvodu vytvoření základní představy o provázanosti daní a podnikání a dále o důležitosti správného nastavení zdanění příjmů v místě jejich skutečného vzniku, tedy ve státě, který výše zmiňované zázemí pro podnikatelskou činnost vytvořil a na jeho nastavení vynaložil prostředky z daní plynoucí.

Jedním z hlavních nástrojů, které daňová správa může při své kontrolní činnosti v oblasti výběru daní využít je právě kontrola správnosti nastavení transferových cen a to nejen u nadnárodních, ale rovněž u národních společností, které mohou prodejem zboží a služeb v rámci skupiny podniků ovlivňovat významně své daňové povinnosti. Avšak problematika transferových cen nadále zůstává aktuálním tématem zejména pro nadnárodní podniky a to především z důvodu rozdílné daňové zátěže a odlišných daňových povinností v různých ekonomikách (ekonomiky různých států, pozn. autora). U mnoha MNE je patrná tendence upravování zisků daňovou optimalizací, která může být v mezích zákona, ale v mnoha případech hraničí s daňovými úniky nebo se přímo jedná o úmyslné krácení daně nebo úplné vyhnutí se daňové povinnosti s naplněním skutkové podstaty trestného činu. Zisk je převáděn do zemí s nižší mírou zdanění, čímž dochází k odlivu finančních prostředků z ekonomiky, která se na vytváření vhodných podmínek k podnikání podílí. Tímto způsobem pak může docházet k vytváření budoucího dluhu například nedostatečným rozvojem vzdělání, který by mohl vyústit v nadbytek nekvalifikované a tudíž hůře zaměstnatelné pracovní síly. Konkurenceschopné prostředí, jeho tvorba a udržování se evidentně netýká pouze komerčních činností a podniků, ale také státní správy, daňovou správu nevyjímaje.

Pokud ovšem bude tento problém nahlížen i ze strany podnikatelů, pak mohou být nalezeny velmi silné protiargumenty.

„Činnost nadnárodních podniků prostřednictvím mezinárodního obchodu a investic posílila a prohloubila vazby, které propojují ekonomiky OECD jak navzájem, tak se zbytkem světa. Tyto činnosti přináší domácím a hostitelským zemím významný zisk. Tento zisk narůstá, když nadnárodní podniky dodávají výrobky a služby, které spotřebitelé chtějí kupovat za konkurenční ceny, a když poskytují investorům dobrou návratnost. Jejich obchodní a investiční činnost přispívají k účinnému využívání kapitálu, technologií a lidských a přírodních zdrojů. Usnadňují rozšiřování technologií mezi regiony světa a vývoj technologií odrážejících místní podmínky. Prostřednictvím jak školní odborné přípravy, tak vzdělávání při zaměstnání podniky rovněž v hostitelských zemích podporují rozvoj lidského kapitálu.“ (OECD, Guidelines for Multinational Enterprises, 2000, Předmluva, bod 4)

2.3 Princip tržního odstupu

Transferové ceny a jejich správné nastavení může být vnímáno jako základní stavební kámen pro prokázání toho, že transakce mezi spojenými osobami probíhají za férových tržních podmínek, tedy, že jsou stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Jde tedy o řízení daňového rizika s plným vědomím všech sankcí, tedy doměrků daní i penále, které, v případě neprokázání správnosti nastavení těchto cen, podnikatelskému subjektu hrozí.

Výše zmiňovaný princip tržního odstupu určuje podmínky, za jakých mají být nastaveny obchodní transakce mezi dvěma podniky, které jsou osobami spojenými a to tak, aby cena stanovená za tyto transakce byla cenou obvyklou. Tedy takovou cenou, za kterou by srovnatelná transakce mohla být pořízena od nezávislé, třetí osoby. V případě neoprávněného navyšování nebo naopak snižování ceny obvyklé má finanční úřad právo doměřit společnosti dodatečnou daň z takto vzniklých příjmů, případně neuznat takto vzniklé náklady jako daňově účinné a z tohoto rozdílu v daňových základech rovněž doměří penále. (Zákon o daních z příjmů, § 23 odst. 7).

V daňové praxi České republiky jsou pro účely stanovení a kontroly převodních cen používány zákony, předpisy a pokyny, které jsou popsány dále v tomto textu. Soubor těchto legislativních opatření a doporučení má za úkol na jedné straně vést poplatníka

k nastavení svých obchodních transakcí s osobami spojenými v rámci zákona a na straně druhé mají pomáhat daňové správě toto korektní nastavení vymáhat tak, aby podnikatelské prostředí fungovalo na tržních principech a volný obchod byl zastřešen právním rámcem.

2.4 Vymezení pojmu spojené osoby v českém zákoně o daních z příjmů

Problematiku nastavení transferových cen v České republice upravuje především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V § 23 odst. 7 tohoto zákona je stanoveno pravidlo tržního odstupu, které je rozhodující pro nastavení transferových cen (viz kapitola 1.7) a je zde vymezen pojem spojené osoby.

„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.“ (Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, § 23 odst. 7).

2.5 Zákon o daních z příjmů a režim závazného posouzení

Každý daňový poplatník má od roku 2006 možnost zažádat daňovou správu o závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami. Od roku 2008 byl potom rozšířen okruh oblastí, u kterých může poplatník požádat místně příslušného správce daně o závazné posouzení způsobu nastavení převodní ceny a také vyjádření správce daně k daňovým důsledkům, které pro něho z takto nastavených cen mohou vyplynout.

Jedná se především o následující oblasti, ve znění zákona o daních z příjmů (dále také ZDP):

- způsob rozdělení výdajů nebo nákladů ke zdanitelným příjmům (§ 24a ZDP),
- stanovení poměru výdajů nebo nákladů spojených s provozem nemovitosti (§ 24b ZDP),
- technické zhodnocení (§ 33a ZDP),
- projekt výzkumu a vývoje (§ 34a ZDP).

O závazné posouzení mohou požádat všechny podnikatelské subjekty a osoby. O toto posouzení je možné zažádat i před vznikem podnikatelského subjektu. Tato skutečnost je významná především z pohledu prevence při nastavení zákonných podmínek pro nově vznikající transakce a nově vznikající podnikatelské subjekty, které si chtějí být jisté, že způsob, jakým tvoří cenu účtovanou v transakcích se spojenými osobami, je v souladu se zákonným ustanovením o ceně obvyklé⁵. V zákoně není uvedena ani forma ani přesný obsah žádosti o vydání závazného posouzení. Zákon ovšem uvádí minimální rozsah informací, které musí žádost obsahovat. Jak je uvedeno v § 132 Daňového řádu, správce daně vydá daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení

⁵ Obvyklou cenou se rozumí cena shodného nebo z hlediska užití porovnatelného nebo vzájemně zastupitelného zboží volně sjednávaná mezi prodávajícími a kupujícími, kteří jsou na sobě navzájem ekonomicky, kapitálově nebo personálně nezávislí na daném trhu, který není ohrožen účinky omezení hospodářské soutěže.

Zdroj: Zákon o cenách, § 2 odst. 6. [Online, citace 20. 10. 2018].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/1990/zakon-c-526-1990-sb-3326> .

daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, pozn. autora). Rozhodnutí o závazném posouzení se vydává buď na dobu určitou, nebo na dobu neurčitou, maximálně však na dobu 3 let a je pro správce daně závazné. Pro osobu, která podávala žádost, vydané rozhodnutí závazné není.

2.6 Transferové ceny z pohledu zákona o správě daní a poplatků

Pro správné pochopení této problematiky je nutné rovněž upozornit na ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků upravující obecná pravidla závazných posouzení, pokuty, úroky z prodlení a obecné zásady pro dokazování v daňovém řízení a možnost uložení záznamní povinnosti.

Výše zmíněná zákonná ustanovení upravují zejména postup správce daně v rámci daňového řízení a stanovují princip tržního odstupu, který by poplatníci obchodující ve skupině měli dodržovat. Nezmiňují však způsob, jak lze ceny na úrovni tržního odstupu stanovit.

2.7 Přehled výkladových pokynů Ministerstva financí České republiky

Aby tedy bylo možné určit, jakým způsobem mají být převodní ceny nastaveny, vydalo Ministerstvo financí České republiky následující výkladové pokyny:

- Pokyn č. D-332 účinný od 1. 1. 2011 (nahrazující původní Pokyn D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny, pokyn byl doplněn o interní materiál pro pracovníky územních finančních orgánů). Tento pokyn zajišťuje implementaci Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.
- Pokyn č. D-333 účinný od 1. 1. 2011 (nahrazující původní Pokyn D-292 Sdělení MF k § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami). Tento pokyn zajišťuje zavedení systému závazného posouzení.

- Pokyn č. D-334 účinný od 1. 1. 2011 (nahrazující původní Pokyn D-293 Sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami). Tento pokyn vymezuje rozsah, způsoby a metody nastavení převodních cen.

Tyto pokyny jsou navázány na mezinárodní legislativu platnou v rámci Evropské unie a především vycházejí z dokumentu „Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy“ vydané OECD v roce 1995 (směrnice byla několikrát aktualizována, naposledy v červenci 2017, pozn. autora), v jejíž předmluvě je popsán hlavní účel vzniku tohoto dokumentu jako potřeba vyřešit složité daňové otázky související s mezinárodním obchodem nadnárodních korporací a integrací národních ekonomik. Růst a spletitost vazeb a obchodních transakcí mezi jednotlivými sdruženými podniky vyvolává potřebu daňových správ jednotlivých ekonomik zdokonalení legislativního rámce a řádné a podrobné zdokumentování všech transakcí mezi těmito subjekty probíhajícími.

3 Problematika převodních cen z pohledu mezinárodní legislativy a její návaznost na českou legislativu

„Převodní ceny jsou významné jak pro daňové poplatníky, tak pro daňové správy, protože ve velké míře určují příjmy a výdaje, a tedy zdanitelné zisky sdružených podniků v různých jurisdikcích. Problematika převodních cen vznikla původně v transakcích mezi sdruženými podniky působícími ve stejné daňové jurisdikci. Tyto pokyny se nezaměřují na lokální problematiku, ale na mezinárodní aspekty převodních cen. Tyto mezinárodní aspekty je obtížnější řešit, protože zahrnují více než jednu daňovou příslušnost, a proto jakákoli úprava převodní ceny v jedné jurisdikci znamená, že je nutná odpovídající změna téže převodní ceny také v jiné jurisdikci. Nicméně pokud druhá jurisdikce nesouhlasí s odpovídající úpravou, skupině MNE může být část zisku zdaněna dvakrát. Aby se minimalizovalo riziko takového dvojího zdanění, je nutný mezinárodní konsensus o způsobu, jak stanovit převodní ceny za přeshraniční transakce pro daňové účely.“ (OECD, Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, aktualizace 2017, Předmluva).

Představitelé Evropské unie se od roku 2011, kdy byla poprvé zveřejněna směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní, ustavičně snaží posilovat regule, které by omezily daňové podvody, daňové úniky a agresivní daňové plánování na území Evropské Unie. Jedním z hlavních nástrojů pro boj proti těmto daňovým podvodům je tzv. automatická výměna informací, která může být chápána jako pravidelná spolupráce zahraničních správců daně. Podstatou je vzájemné poskytování vybraných informací, u kterých se předpokládá, že mají význam pro správu daní v jednotlivých členských státech. Hlavní charakteristikou takto vyměňovaných informací je, že jsou mezi jednotlivými státy vyměňovány automaticky.

„U přímých daní důchodového typu, mezi které můžeme zařadit korporátní daň (u nás daň z příjmů právnických osob), evropská harmonizace zatím moc nepokročila. Důvodem je jednak neexistence tak silného motivu, jako je odstranění daňových překážek pro volný pohyb zboží a služeb, jednak i suverenita každého členského státu. Národní státy si stále udržují vlastní suverenitu v oblasti přímého zdanění a nechtějí se jí vzdát ve prospěch nadnárodních institucí typu EU. Jelikož se o daňové legislativě hlasuje jednomyslně, každý národní stát má právo veta a harmonizace se pohybuje velice pomalu.“ (Jurčík, 2015, str. 21).

S touto problematikou rovněž souvisí diskutované téma o hospodářské a daňové loajalitě. Princip programu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) spočívá především v prosazování přístupu rovnosti podmínek v podnikání a uplatňování metodiky zdaňování příjmů v zemi jejich skutečného vzniku. Pokud budou v různých zemích velmi odlišné sazby korporátních daní a také rozdílné podmínky zdaňování různých objektů podnikání, bude logicky stále existovat tendence k přesouvání zisků do oblastí s nižší daňovou zátěží. Tomuto trendu může zabránit právě systém sjednocování platné legislativy a kooperující postupy daňových správ.

„Zásada hospodářské loajality vylučuje virtuální daňovou soutěž a soutěž o účetní zisky, která může vést k přesunu zisků. Při účinné implementaci hospodářské loajality bude nadnárodním společnostem zabráněno v převádění zisků z ekonomických činností, jako je výroba nebo výzkum a vývoj, ze zemí s vysokou úrovní zdanění do jurisdikcí s nízkou nebo nulovou daňovou povinností nebo "daňových rájů". Zásada hospodářské loajality zakazuje takové chování. V souladu se zásadou musí být daňový základ (např. zisky podniků) přidělen zemím, kde se skutečně uskutečňují hospodářské činnosti generující zisk. To by mělo umožnit státům v zásadě zdanit korporátní zisky, které byly dříve přemístěny do zahraničí.“ (Van Apeldoorn, 2016, str. 483)

3.1 Arbitrážní konvence a smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Řešení mezinárodních problémů v oblasti transferových cen upravují dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ty definují princip tržního odstupu a uvádějí, jakým způsobem má postupovat správce daně při jeho nedodržení. Případný spor jsou státy povinny vyřešit vzájemnou dohodou. Česká republika přistoupila, s účinností od 1. října 2006, k Úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (tzv. Arbitrážní konvence). Cílem této Arbitrážní konvence je upravit procesy při řešení sporů, které mohou vzniknout při následných úpravách zisků plynoucích z transakcí mezi spojenými osobami v EU správcem daně a tím zabránit dvojímu zdanění. Arbitrážní konvence zaručuje vyřešení sporu v oblasti zamezení dvojího zdanění do 3 let, což lze považovat za její největší přínos oproti dvoustranným smlouvám o zamezení dvojího zdanění.

„Dle § 37 Zákona o daních z příjmů se ustanovení tohoto zákona použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Takovýmito

smlouvami jsou jednotlivé Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, uzavřené mezi Českou republikou a jinými státy.“ (Fučík, 2008, str. 116). Seznam států, se kterými Česká republika uzavřela takovou smlouvu, je v příloze A této práce.

Ve spojitosti s problematikou dvojího zdanění je nutné rovněž zmínit negativní vliv, který může mít na zájem MNE o ekonomické aktivity na území státu, kde případný příjem, který by byl předmětem dvojího zdanění, vzniká. Dvojitý zdanění brzdí zahraniční investice, zpomaluje hospodářský rozvoj, může vést k izolaci a tím i zaostávání tuzemské ekonomiky a těchto rizik si musí být vědomy i státní správy. Hodnocení budoucího daňového zatížení patří k základním kritériím nadnárodních investorů.

„Dvoustrannými opatřeními (vyloučení dvojího zdanění, pozn. autora) jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V nich se určují přesná kritéria, podle kterých se právo na zdanění vyhradí buď jen jednomu ze smluvních států, nebo se přizná omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, čímž fakticky dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy.“ (Sojka a kol., 2017, str. 29)

K poslední aktualizaci Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD došlo v prosinci 2017. Tato aktualizace se zaměřuje především na změny a oblasti v rámci projektu BEPS, které mohou být nápomocné v boji proti převádění zisků do jiných zemí. Tato poslední verze modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zaměřuje především na opatření v rámci neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání, na prevenci zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění ve smyslu dvojího nezdanění a dále na akce, které mají zabránit umělému vyhýbání se vzniku stálé provozovny a na efektivnější mechanismus řešení mezinárodních daňových sporů.

„Mezinárodní dvojí zdanění má od vnitrostátního odlišnou povahu. Jeho vznik obvykle není úmyslem zákonodárce a nemá přímé ekonomické ani fiskální důvody. Mezinárodní dvojí zdanění přirozeně vyplývá z široce pojaté konstrukce daňové rezidence občanů a podniků v jednotlivých státech, jakož i z vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů. Jde o důsledek kolize dvou nebo více daňově-právních systémů různých států.“ (Sojka a kol., 2017, str. 28).

3.2 Metodika zpracování dokumentace k převodním cenám

Česká republika je od roku 1995 členem OECD. Ta v roce 1979 vydala Zprávu o převodních cenách a nadnárodních podnicích, jež byla v roce 1995 přepracována na Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Směrnice OECD uvádí metody a doporučení pro stanovení cen mezi spřízněnými osobami, některých zvláštních případů transakcí (nehmotný majetek, služby, podílení se na nákladech apod.). Z pohledu české legislativy není Směrnice OECD právně závazná, ale její využití pro účely posouzení převodních cen doporučuje výkladový pokyn Ministerstva financí České republiky D – 300. Základní principy Směrnice OECD byly zpracovány pokynem Ministerstva financí České republiky D – 258, který byl nahrazen pokynem D – 332 a vysvětluje, jak Směrnici vykládat, aby byla v souladu s právním rámcem ČR. To znamená, že zpracování dokumentace k převodním cenám (dále také Dokumentace) není v České republice povinné a daňovou správou právně vymahatelné. Její podstatou je ochrana daňového subjektu před nepříznivými postihy stejně jako snadnější orientace daňové správy v transakcích spojených osob. Primárně leží povinnost na daňovém subjektu, aby uspokojivě prokázal, že ceny, za které obchoduje, jsou v souladu s principem tržního odstupu. K vypracování Dokumentace může jako vodítko sloužit další metodický pokyn, a sice D – 334. Zásady pro tvorbu Dokumentace je nutné dodržovat jednak pro sdružené transakce subjektů podnikajících v mezinárodním prostředí, jednak slouží i pro správné nastavení a zdokumentování transferových cen na úrovni tržního odstupu mezi podniky mající daňovou rezidenci v témže státě.

Tvorba Dokumentace by měla mít preventivní a ochranné důvody především v těchto případech:

- při prokazování správnosti vypočtené daňové povinnosti a odvedené daně,
- při podání žádosti o závazné posouzení ve smyslu § 38 odstavce nc ZDP,
- při prokazování skutečností vedoucích k ochraně před dvojím zdaněním.

Pro MNE je důležité zvážit, zda zpracování Dokumentace ponechá na individuálním zpracování svých entit v intencích požadavků legislativy příslušné země nebo zda v rámci svých strategických plánů vypracuje Dokumentaci, která bude problematiku převodních cen v daném podniku zobrazovat z globálního pohledu pro všechny typy sdružených transakcí. V rámci členských zemí, které se zavázaly ke spolupráci

na projektech OECD, se požadavky daňových správ stále více sjednocují, a proto může být efektivnější i ekonomičtější pro MNE zpracovat rámcovou Dokumentaci, která je potom pouze upravena o specifické transakce jednotlivých dceřiných společností obsažené v tzv. lokálním souboru (angl. Local file). Dokumentace pak zpravidla obsahuje informaci o tom, že byla vypracována dle metodického návodu EU TPD (European Union Transfer Pricing Documentation).

V České republice se daňový poplatník může při tvorbě Dokumentace opírat o Pokyn D-334. Tento pokyn přímo vychází ze Směrnice OECD a uvádí základní okruhy informací, které by Dokumentace měla obsahovat, tedy:

1) *„informace o skupině*

- *popis podnikatelské činnosti,*
- *vlastnická a organizační struktura,*
- *právní formy spojených osob,*
- *přehled o spojených osobách, které se podílejí na obchodních vztazích včetně přehledu výsledků hospodaření,*
- *rozdělení funkcí a rizik ve skupině, přehledy o vlastnictví nehmotného majetku (například licencí, patentů, know-how apod.) a toků licenčních poplatků,*
- *uplatňovaná politika v transferových cenách,*
- *seznam ujednání o podílení se na nákladech,*
- *přehled uzavřených předběžných cenových dohod (v ČR - vydaných závazných posouzení),*
- *závazek společnosti, že v případě nedostatečného obsahu některých informací o skupině dodá v přiměřeném čase další důkazní prostředky,*
- *případné změny uvedených skutečností;*

2) *informace o podniku:*

- *detailní popis podnikatelské činnosti,*
- *kompletní vlastnická a organizační struktura,*
- *výsledky hospodaření minulých let a příslušné finanční ukazatele,*
- *podnikatelské strategie apod.;*

3) *informace o obchodním vztahu, tj. o transakci:*

- *přesný popis předmětu transakce (služba, zboží),*

- *ekonomické a obchodní podmínky,*
 - *uvedení všech relevantních smluv uzavřených mezi danými spojenými osobami,*
 - *objem transakce,*
 - *funkce a rizika spojená s touto transakcí,*
 - *u nehmotného plnění (například řídicí a marketingové služby, poradenství apod.) je nutné detailně popsat charakteristiku služeb, identifikovat účel a očekávaný užitek z nich plynoucí;*
- 4) *informace o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní transakci:*
- *marketingové strategie podniku,*
 - *zvláštní ekonomické podmínky na trhu,*
 - *legislativní zvláštnosti apod.;*
- 5) *informace o způsobu tvorby převodních cen:*
- *jaký způsob byl použit a vysvětlení, proč byl tento způsob použit,*
 - *informace o srovnatelných obchodních vztazích (interních v rámci skupiny, či externích transakcích mezi dvěma srovnatelnými nezávislými společnostmi),*
 - *srovnávací analýzu dle Směrnice OECD.*
- 6) *informaci, zda je dokumentace zpracována dle konceptu EU TPD (transferpricing documentation).“ (Pokyn D – 334, 2011).*

3.3 Zpráva podle zemí – „Country by Country reporting“

Výše popsaný fenomén globalizace (viz kapitola 1.2), stejně jako rozvoj a možnosti moderních technologií vedoucích k přenosu a možnostem analýzy velkého objemu dat slouží nejen podnikatelským subjektům, ale umožňuje i mezinárodním správcům daní si neustále rozšiřovat okruh informací, které si mezi sebou tyto subjekty vyměňují. Aktuálním tématem již od roku 2016 je i poslední schválené rozšíření předávání těchto informací, které je zaměřeno na oznamování spojených transakcí nadnárodními skupinami podniků. Tyto jsou nyní povinny sestavovat a dávat k dispozici zprávu podle zemí (tzv. „Country by Country reporting“). Tato zpráva obsahuje informace, na základě kterých bude moci správce daně posoudit správné rozdělení základu daně mezi jednotlivé státy a jurisdikce. Zpráva s těmito informacemi je pak automaticky rozesílána do jednotlivých daňových jurisdikcí tamním správcům daně, kde

mezinárodní skupina vykonává jakékoliv ekonomické aktivity. Toto rozšíření automatické výměny informací by mělo umožnit daňovým orgánům lépe reagovat na nekalé daňové praktiky. Především na agresivní daňové plánování typu „base erosion and profit shifting“, tedy takové plánování přesunu zisků a úpravy daňového základu, které vede k protiprávní daňové optimalizaci. Součástí agresivního daňového plánování v mnoha společnostech je právě manipulace s převodními cenami. Daňové správě by takto získanými informacemi měla být poskytnuta možnost lépe analyzovat, zda se mezinárodní společnosti nedopouští nekalých daňových praktik, v jejichž důsledku by mohlo docházet k umělému přesunutí podstatné části příjmů do tzv. daňově preferenčních jurisdikcí, tedy zemí s nižším daňovým zatížením. Státy, které si vzájemně tyto informace vyměňují, nejsou jen členské země Evropské unie, ale i další státy mimo EU, které přistoupily k tzv. Úmluvě o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech⁶.

Česká republika se zavázala, že veškeré povinnosti vyplývají z této Směrnice EU, budou implementovány do české legislativy pozměňovacím návrhem zákona č.164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Z tohoto návrhu zákona jasně vyplývá, že tato povinnost podávat zprávu podle zemí se bude vztahovat skutečně pouze na velké nadnárodní společnosti, jelikož hlavní podmínkou je dosažení konsolidovaného obratu za celou skupinu podniků vyššího než 750 mil. EUR za předcházející období. Je zde tedy zřejmý úmysl daňové správy nezatěžovat menší skupiny podniků na národní i mezinárodní úrovni.

„Zpráva bude, dle sdělení GFŘ (generálního finančního ředitelství, pozn. autora), podávána na standardizovaném formuláři, přičemž bude obsahovat souhrnné informace o skupině a informace o jednotlivých členských entitách této skupiny. Informace

⁶ Dnem 1. února 2014 vstoupila v platnost mnohostranná Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, která představuje z pohledu právního řádu České republiky tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvu ve smyslu článku 49 Ústavy České republiky. Úmluva byla vyhlášena dne 27. ledna 2014 ve Sbírce mezinárodních smluv č. 2/2014. Úmluva byla vytvořena pod patronátem OECD a Rady Evropy a vztahuje na všechny druhy daní vymezené vnitrostátními předpisy smluvních států včetně povinných příspěvků na sociální zabezpečení, nevztahuje se na oblast cel.

Zdroj: Ministerstvo financí. Odbor mezinárodní spolupráce v oblasti daní. [Online, citace 25. 9. 2018].
Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca>

obsažené ve zprávě mají být rozděleny do tří částí. První část bude obsahovat finanční informace o skupině členěné podle zemí. Druhá část bude obsahovat základní informace o jednotlivých členských entitách a ve třetí části budou doplňující informace ke zprávě.“ (Fučík & Partneři, 2017).

Dále toto sdělení⁷ GFŘ uvádí informaci, že zprávu podle zemí bude za celou nadnárodní skupinu podávat pouze jedna entita skupiny místně příslušnému správci daně. Lze předpokládat, že většinou se bude jednat o mateřskou společnost. Zprávu však může podat jakákoliv zastupující entita MNE k tomu pověřená.

Podmínka výše konsolidovaného čistého výnosu a předpoklad podávání zprávy mateřskými společnostmi může být chápána jako snaha o nezatížení menších firem. Většina českých poboček MNE zastává funkci dceřiných společností a je řízena a spravována zahraniční mateřskou společností. Českému podniku pak vznikne pouze povinnost správci daně ohlásit nejvyšší mateřskou entitu této skupiny, případně entitu, která bude za skupinu podávat zprávu podle zemí, nepodává-li ji mateřská společnost MNE.

⁷ Generální finanční ředitelství. Sekce metodiky a výkonu daní. Sdělení k podávání zpráv podle zemí (Country by Country Reporting), číslo jednací: 93832/17/7100-10112-109482. [Online, citace 25. 9. 2018].
Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/CbCR_Sdeleni.pdf .

4 Proces nastavení převodních cen

„Základním předpokladem pro aplikaci principu tržního odstupu je předpoklad, že zúčastněné strany transakce se chovají zcela racionálně a při zohlednění dostupných informací usilují o maximalizaci zisku z dané transakce. Neracionální argumenty prakticky mohou vést ke sjednání jakékoliv transferové ceny, ale jejich použití popírá smysl a účel právní úpravy, a proto nejsou pro účely stanovení transferové ceny přijatelné.“ (Teichmann, 2016, str. 18)

4.1 Funkčně – rizikový profil

V případě daňové kontroly, zaměřené právě na problematiku převodních cen, se daňový úřad zpravidla zajímá o to, zda má podnik vypracován funkčně-rizikový profil. Pokud ne, požaduje následně vyplnění specializovaného dotazníku (vzor dotazníku je uveden jako příloha B). Na základě odpovědí v tomto dotazníku uvedených si pak správce daně funkčně-rizikový profil sám sestavuje, což může být pro poplatníka značně nevýhodné a nebezpečné. Je tedy v zájmu daňového subjektu zvážit rizika vyplývající z kompetentnosti a hloubky znalostí osob, které takový dotazník vyplňují a rovněž se správcem daně následně komunikují. Obdobné riziko může však paradoxně vzniknout i neodborným zpracováním a vyhodnocením dat na straně správce daně. Některá tvrzení, uvedená v dobré víře pověřeným pracovníkem daňového subjektu do protokolu správce daně již později nejde zvrátit a správce daně je zpravidla považuje za důkazní prostředek s velkou vahou.

Daňový subjekt by se tedy měl účinně chránit před takovým rizikem a zvážit sílu prevence při vypracování vlastního funkčně-rizikového profilu celé MNE v podobě srovnávací a funkční analýzy. Funkční analýza, dle Směrnice OECD, vychází z ekonomického předpokladu, že vyšší riziko je spojeno s očekáváním vyššího zisku. MNE mnohdy volí strategii v oblasti daňového plánování na základě smluvní realokace rizik. Toto však musí být patrné z deklarovaného výrobního a obchodního modelu společnosti a podloženo skutečným rozložením funkce a rizika. Pokud však dochází k realokaci rizik jen formálním způsobem a správce daně to prokáže, považuje to, a jistě oprávněně, za agresivní daňové plánování, které může vést k odmítnutí předloženého modelu nastavení převodních cen a k následnému doměření daně.

„Žádný nezávislý podnik by nepřevzal rizika, která nemá možnost řídit. Proto správná identifikace vazeb mezi funkcí a jí řízeným rizikem je základem správně provedené funkční analýzy. Pokud se podnik, který řídí riziko, neshoduje s podnikem, který riziko nese a pokud tento rozpor není vyřešen ani finanční kompenzací, je transferová cena chybně nastavena přesně v rozsahu chybějící finanční kompenzace.“ (Teichmann, 2016, str. 12).

Podrobnější informace jsou dostupné v pokynu D – 332, kde je popsáno, že provedení funkční analýzy znamená nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti (tedy podstupovaného rizika) jednotlivých sdružených podniků s nezávislými podniky. Jednotlivé podniky mohou vykonávat různé funkce uvnitř nadnárodní skupiny podniků, jako je například výrobní činnost, výzkum a vývoj, distribuce, marketing, financování, řídicí činnost, správa informačních systémů, technologické zpracování dat apod. Stejně tak jednotlivé podniky mohou nést různou míru rizika, které podstupují při vykonávání své činnosti.

„Ve skutečnosti je vždy možné ke konkrétnímu riziku najít a definovat funkci, jejíž výkon je řízením tohoto rizika a obráceně, pro každou funkci lze popsat rizika spojená s jejím výkonem. Dodržením tohoto principu při vymezení funkcí a souvisejících rizik je výsledkem přehledná tabulka jasně demonstrující jejich propojení.“ (Teichmann, 2016, str. 19).

4.2 Srovnávací analýza

Před samotným popisem jednotlivých metod stanovení transferových cen, je třeba si uvědomit, že *„všechny metody jsou, takřka bez výjimky, založeny na jistém druhu srovnání závislých a nezávislých transakcí. Právě problematika srovnání může být základním elementem pro výběr dané metody a následně i pro argumentaci spojených firem vůči daňovým orgánům při obhajobě stanovení svých transferových cen. Při použití jakékoliv metody je tedy třeba v rámci srovnávací analýzy sledovat a následně zohlednit těchto pět základních faktorů možných odlišností mezi závislou a nezávislou transakcí.“ (Dvořáček, 2010, str. 106).*

Dále následuje rozdělení pěti základních faktorů, které mohou posloužit jako vodítko při vypracování srovnávací analýzy:

1) *„Vlastnosti majetku a služeb.*

- *U věcí (např. zboží, nemovitostí atd.) je třeba posoudit jejich fyzické vlastnosti, kvalitu, spolehlivost, dostupnost na trhu, objem nabídky na trhu.*
- *U majetku nehmotného charakteru je třeba se zaměřit na formu transakce (např. jde-li o poskytnutí licence nebo prodej), typ majetku (např. patent, obchodní značka, know-how), délku a stupeň ochrany, předpokládané zisky z užití nehmotného majetku.*
- *U poskytovaných služeb je třeba zohlednit povahu a rozsah, v jakém jsou poskytovány, účel a přínos.*

2) *Vykonávané funkce. Jedná se o tzv. funkční analýzu zaměřenou na nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti (rizika) jednotlivých spojených podniků ve srovnání s nezávislými podniky. Sleduje se především výrobní činnost, výzkum a vývoj, distribuční činnost, reklama, financování, řídicí funkce a míra rizika, kterou každý subjekt nese.*

3) *Smluvní podmínky. Tzv. funkční analýza znamená nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti (rizika) jednotlivých sdružených podniků ve srovnání s nezávislými podniky. Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků, stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky. Jde např. o výrobní činnost, výzkum a vývoj, distribuční činnost, reklamu, financování, řídicí funkce atd. Stejně tak jednotlivé podniky mohou nést různou míru rizika, které podstupují při své činnosti.*

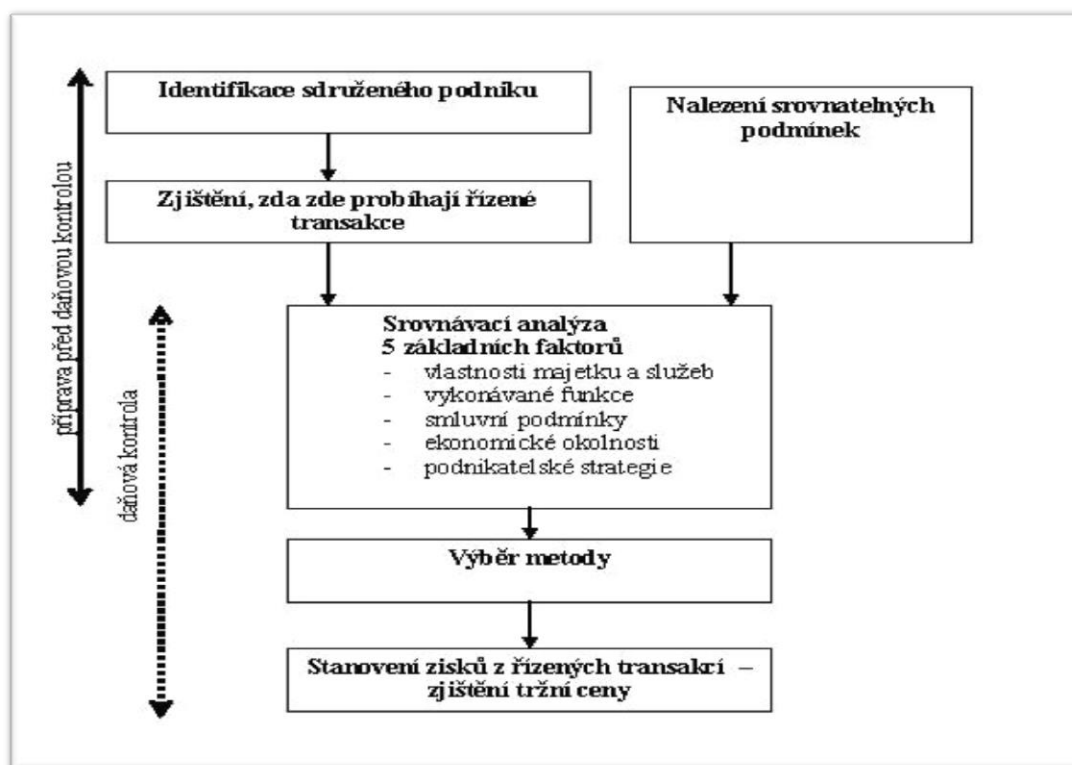
4) *Ekonomické okolnosti. Srovnáním ekonomických okolností se rozumí srovnání podmínek na trhu, jako jsou např.: geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, dostupnost obdobného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, výrobní náklady, dopravní náklady, čas (sezónnost, uplatnění novinek apod.), regulace trhu atd.*

5) *Podnikatelské strategie. Typickým příkladem podnikatelských strategií může být snaha o průnik na nový trh, kdy ceny mohou být do značné míry zkresleny vyššími*

náklady na zavedení produktu na trh při současném uplatnění nižší konečné prodejní ceny tohoto produktu.“ (Pokyn D – 332, kapitola 2.2, 2011).

Pro lepší představu o významu srovnávací analýzy pro daňový subjekt při tvorbě dokumentace k převodním cenám jsou výše popsané základní hodnotící faktory zahrnuty do následujícího přehledu, ze kterého je patrné rozdělení činností a postup finanční správy. Pokud daňový subjekt zvolí cestu prevence a na případnou daňovou kontrolu se připraví řádným zpracováním dokumentace k převodním cenám, pak tento přehled může být užitečným vodítkem pro pochopení požadavků správce daně a také postupu finančního úřadu. Z přehledu je patrné rozdělení na kroky před zahájením daňové kontroly a dále kroky, které jsou učiněny v průběhu samotné daňové kontroly.

Obrázek 1: Shrnutí postupu při ověření správnosti základu daně sdruženého podniku u zisků plynoucích z řízených přeshraničních transakcí



Zdroj: Pokyn DS-132 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky (převodní ceny) územními finančními orgány č. j.: 49/60878/2005-491, 2005.

4.3 Základní rozdělení metod nastavení převodních cen

Pro výčet metod stanovení převodních cen lze opět vyjít ze Směrnice OECD, která doporučuje pět základních metod nastavení převodních cen. Tyto byly následně implementovány do pokynu Ministerstva financí D – 332:

1) „**Tradiční transakční metody**. Tyto metody vycházejí z porovnání nezávislých cen a cen v řízených (kontrolovaných) transakcích nebo z hrubého rozpětí.

- **Metoda srovnatelné nezávislé ceny** (angl. *Comparable uncontrolled price method*, dále jen *CUP*, také *Comparable uncontrolled transaction*, dále jen *CUT*). Srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Tato metoda je nejjednodušší z hlediska použitelnosti, avšak vyžaduje velkou míru srovnatelnosti.

- Použití: nejlépe, když existuje plně srovnatelný (totožný) výrobek.

(Kontrolovaná cena = nezávislá cena)

- **Metoda ceny při opětovném prodeji** (angl. *Resale price method* nebo také *Resale price minus*, dále jen *RPM*). Vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku (dodavatele) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli), tato nezávislá cena je pak snížena o hrubé rozpětí (hrubou přírážku) závislého prodejce.

- Použití: tam, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu, např. distributor.

(Kontrolovaná (převodní) cena = nezávislá cena – přírážka závislého prodejce)

- **Metoda nákladů a přírážky** (angl. *Cost Plus*, dále jen *COST+*). 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.

- Použití: tam, kde závislý dodavatel (výrobce) podstatně nepřispívá k hodnotě prodávaného zboží, např. při prodeji polotovarů, při uzavírání dohod o nákupu, o subdodávkách apod.

(Kontrolovaná (převodní) cena = nezávislá cena + přírážka závislého dodavatele)

2) **Ziskové transakční metody. Při užití ziskových transakčních metod se zkoumají zisky, které plynou z transakcí mezi sdruženými podniky.**

- **Metoda rozdělení zisku** (angl. Profit Split Method, dále jen PSM). Vychází ze zisku sdružených podniků z řízených transakcí. Tento zisk je pak na základě analýzy zásluh (funkční analýzy) rozdělen mezi sdružené podniky, které se na řízené (kontrolované) transakci podílejí. Tzn. celkový zisk z dané transakce je rozdělen na základě toho, jak který sdružený podnik k vytvoření tohoto zisku přispěl. K tomu, abychom mohli zjistit správnost rozdělení zisku, musíme nalézt podniky se srovnatelnými funkcemi, jako mají sdružené podniky zúčastněné na transakci. Zjednodušeně řečeno dle míry ziskovosti zjištěné u těchto srovnatelných nezávislých podniků pak určíme, jakého podílu na zisku by měl dosáhnout sdružený podnik.
 - Použití: tam, kde jsou jednotlivé transakce natolik provázané, že nemohou být posouzeny odděleně.
- **Transakční metoda čistého rozpětí** (angl. Transactional Net Margin Method, dále jen TNMM). Tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí ve vztahu k příslušnému 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.). TNMM funguje obdobně jako metoda ceny při opětovném prodeji nebo metoda nákladů a přírážky.“ (Pokyn D-332, 2011, kapitola 3)

Tyto metody jsou vnímány jako základní rozdělení a jedná se pouze o doporučení jak převodní ceny nastavit. Vždy je však na rozhodnutí daňového subjektu jak ke stanovení ceny ve sdružených transakcích přistoupí.

5 Rizika chybně nastavených či chybně zdokumentovaných transferových cen

„Mít správně nastavené a zdokumentované transferové ceny uvnitř skupiny spojených osob je účelné zejména pro potřeby daňové kontroly, kterou provádí v souladu s daňovým řádem správce daně. V letech 2016 až 2017 bylo na základě kontrol daně z titulu převodních cen (včetně snížení ztráty) doměřeno přes 14 miliard korun. Za období 2012 až 2014 překročil doměrek jen lehce miliardu. Správci daně se zaměřují na ztrátové společnosti a společnosti vynakládající významné částky na skupinové služby.“ (KPMG, 2018).

V případě vykazované ztráty, například u výrobní společnosti bez samostatných rozhodovacích pravomocí, na ni může správce daně pohlížet jako na ztrátu zapříčiněnou chybným vedením a rozhodováním mateřské společnosti, která by, dle jejich vyjádření, měla tuto ztrátu nést a lokální společnost, která vyrábí a prodává své výrobky či služby na základě pokynů matky, by měla vykazovat přiměřený zdanitelný zisk. Zde je však nutné podotknout, že správce daně nemusí vždy zcela objektivně posoudit rozdíl mezi špatným vedením a rozhodováním skupinového a lokálního managementu. K tomuto posouzení však významnou měrou může přispět právě existence dokumentace k převodním cenám. Pokud například výrobní společnost vykazuje ztrátu z výrobní činnosti na základě nízké produktivity zaměstnanců nebo jejich vysoké fluktuace, vysokých nákladů na opravy vadných výrobků, dodatečných nákladů vzniklých dodáním vadných výrobků nebo významného vzniku obsoletního materiálu, který je pro výrobu již nepoužitelný, vznikl nesprávnou materiálovou dispozicí nebo nadměrnými objednávkami lokální entity a stává se jejím nákladem v podobě šrotu, pak tyto ryze subjektivní příčiny výrobní entity nemohou být přičítány na vrub mateřské společnosti. V takovém případě je zjevné, že ztráta skutečně vznikla a musí být uplatněna v zemi výrobce.

5.1 Daňová kontrola

Daňový řád charakterizuje daňovou kontrolu jako postup při správě daní, kterým správce daně prověřuje daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné

okolnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a které se vztahují k jednomu daňovému řízení. (Daňový řád, § 85).

Od roku 2012 došlo k reorganizaci daňové správy, jednou ze složek finanční správy se stal Specializovaný finanční úřad s celostátní působností. Tento úřad se zabývá kontrolní činností vybraných subjektů, mezi které patří i společnosti realizující transakce se spojenými osobami.

„Ministerstvo financí zavedlo účinná opatření pro zlepšení kontroly nastavení převodních cen. Zaměřuje se především na následující oblasti:

- *rozdělení funkcí a rizik,*
- *výběr metody (metoda nastavení převodních cen, pozn. autora),*
- *samotné nastavení ceny (převodní ceny, pozn. autora),*
- *nepřiměřeně vysoké platby za manažerské služby, licenční poplatky a neobvyklé úrokové sazby,*
- *podnikové restrukturalizace,*
- *dlouhodobě ztrátové podniky.*“ (MFČR, 2016, str. 12).

Zaměření finanční správy na problematiku převodních cen lze vyvodit i z dalších kroků, které byly učiněny Generálním finančním ředitelstvím. V roce 2014 byl vybraným daňovým subjektům, zpravidla dceřiným společnostem MNE, rozeslán dobrovolný dotazník, na základě kterého finanční úřady získaly přehled o situaci daňových subjektů a transakcích se spojenými osobami. Následovala první velká vlna daňových kontrol zaměřená na tuto problematiku. Dalším krokem potom bylo zavedení již povinné Přílohy číslo 12 k daňovému přiznání daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období započaté v roce 2014. Tato příloha obsahuje právě přehled transakcí se spojenými osobami. Vykazuje se povinně hodnota závazků a pohledávek, přijaté a poskytnuté služby, nákup a prodej dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, přijaté a poskytnuté úvěry a další údaje (Příloha č. 12 přiznání k DPPO je přílohou C této práce). Od roku 2017 je součástí i informace o přijatých či poskytnutých finančních garancích. Obdobná příloha je obvyklou součástí správy daní v mnoha zemích.

„Povinnost vyplňovat přílohu mají daňové subjekty splňující alespoň jedno z následujících kritérií:

a) aktiva celkem více než 40 mil. Kč,

b) čistý obrat více než 80 mil. Kč, nebo

c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50,

za předpokladu, že uskutečnily transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí.

Získané údaje využije finanční správa v rámci analýzy rizik při výběru subjektů pro daňovou kontrolu. Díky tomu bude moci být daňová kontrola převodních cen cílenější a méně zatěžující pro daňové subjekty, které mají transakce se spojenými osobami řádně zdokumentovány a nastaveny v souladu se zákonem a mezinárodně uznávaným principem tržního odstupu.“ (Finanční správa, 2014)

5.2 Daňové a účetní souvislosti z pohledu převodních cen

Z pohledu poplatníka se daňová kontrola skládá z velkého množství dílčích úkonů, jako jsou dohledávání relevantních faktur, účetních dokladů, souvisejících objednávek, smluv, e-mailové korespondence a především prokazování, že daná služba byla skutečně poskytnuta či realizována nebo zboží skutečně dodáno v zaplaceném množství a kvalitě.

V daňovém řádu je rovněž zakotvena „*povinnost daňového subjektu umožnit správci daně přístup k účetním záznamům nebo jiným informacím v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení cíle správy. Správce daně je pak oprávněn si z těchto účetních záznamů provést nebo si vyžádat výpisy nebo kopie.*“ (Daňový řád, § 81, odst. 2 a 3).

Účetními záznamy se rozumí data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se vedení účetnictví. Jako příklady účetních záznamů zákon uvádí účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy, odpisový plán, inventurní soupisy, účtový rozvrh, účetní závěrku a výroční zprávu. (Zákon o účetnictví, § 4, odst. 10).

„Pro názornou představu o obsahu povinností vyplývajících z § 81 odst. 1 Daňového řádu lze uvést níže příkladný seznam podkladů obvykle požadovaných v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob:

- *úctový rozvrh,*
- *hlavní kniha,*
- *rozpis jednotlivých účtů účtového rozvrhu,*

- *seznamy přeúčtování a doučtování,*
- *roční účetní závěrky a zprávy auditora o jejich ověření,*
- *výpisy z obchodního rejstříku a katastru nemovitostí,*
- *evidence majetku,*
- *inventura fyzický i dokladová (podepsaná),*
- *doklady (pokladní, bankovní, přijaté a vydané faktury),*
- *podklady pro výpočty (např. pro rezervy, ocenění, opravné položky k pohledávkám, k majetku, k zásobám a jiné),*
- *rozpis položek snižujících a zvyšujících základ daně,*
- *kopie smluv (společenská smlouva, nájemní smlouvy, smlouvy o půjčkách, leasingové smlouvy, smlouvy se spojenými osobami, smlouvy a posudky k penzím),*
- *mzdové listy.*“ (Zatloukal, kap. 6, odst. 156)

Z uvedeného výčtu vyplývá těsné spojení kvalitně vedených účetních záznamů a zákonem stanovené záznamní povinnosti z pohledu daní. Rovněž základní účetní princip věrného a poctivého zobrazení, vycházející ze zákona o účetnictví, naráží na skutečnost, že transakce se spřízněnými subjekty musí být zobrazeny v účetnictví v reálných cenách, pokud se společnost chce vyvarovat zpochybnění věrohodnosti účetnictví, z čehož vyplývají dle zákona o účetnictví další sankce.

5.3 Důkazní břemeno

S pojmem důkazní břemeno se daňový poplatník setkává nejen ve spojitosti s daňovou kontrolou. Důkazní břemeno představuje povinnost prokázat při jednání určitou skutečnost. Dle právních předpisů stíhá důkazní břemeno toho účastníka, jemuž je existence příslušné skutečnosti podle hmotného práva ku prospěchu. V případě, kdy dojde k daňové kontrole, leží důkazní břemeno primárně na straně poplatníka, který musí předložit veškeré důkazy prokazující, že ceny sjednané mezi spřízněnými osobami jsou v souladu s principem tržního odstupu. Pokud však daňový subjekt předloží správci daně zpracovanou dokumentaci k převodním cenám, mění se přístup a důkazní břemeno přechází na stranu správce daně. Ten může dokumentaci rozporovat pouze prostředky stejné právní váhy, tedy obdobnou analýzou, dokumentací či znaleckým posudkem. Správce daně je potom nucen doložit v čem se uvedené ceny dle jeho názoru liší od cen obvyklých. Daňový subjekt se tím ovšem nezabývá povinností prokázat, že vzniklé

náklady odpovídají skutečnému rozsahu poskytnutých či přijatých plnění od spřízněné osoby. Tedy prokázáním skutečného ekonomického prospěchu subjektu z takových plnění. Pokud daňový subjekt není schopen rozsah takových plnění či ekonomického prospěchu prokázat, je správce daně oprávněn daň doměřit, eventuálně vymáhat daňovou exekucí ve smyslu příslušných ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

5.4 Účetní rizika spojená s transferovými cenami

„Účetnictví můžeme charakterizovat jako uspořádaně vedené záznamy o hospodářských jevech, k nimž došlo ve sledovaném subjektu (účetní jednotce) a které jsou zároveň informací o jeho majetku, zdrojích jeho financování, výsledku hospodaření a finanční situaci. Z mezinárodního hlediska, ve vazbě na míru regulace, lze velmi zhruba rozdělit systémy účetnictví na dvě velké skupiny: oblast angloamerickou a oblast kontinentální Evropy. Obecně lze říci, že centrální regulace je silnější v evropské oblasti.“ (Müllerová, Šindelář, 2016, str. 16).

Účetnictví v oblasti kontinentální Evropy je více napojeno na daňové povinnosti a při stanovení základu daně se zpravidla vychází z účetních záznamů. Pokud bude nastavení transferových cen vnímáno jako účetní téma, pak logicky vyvstává otázka, zda může nesprávné nastavení transferových cen významně ovlivnit hodnoty vykázané v účetní závěrce. V takovém případě pak skutečně účetní závěrka může skrývat potenciální riziko z nesprávného ocenění majetku, zásob, závazků, služeb a dalších složek účetní závěrky, které byly pořízeny od spřízněných osob nebo byly spřízněným osobám prodány či poskytnuty. Takový náhled na tuto problematiku by mohl u podnikatelského subjektu minimálně znamenat, že v jeho účetní závěrce chybí významný závazek nebo pohledávka vůči správci daně vyplývající z potenciálního doměrku daně.

„S postupující globalizací světového hospodářství dochází v posledních letech ke stále razantnějším změnám ve všech oblastech. Díky růstu informačních technologií, růstu obchodu, finančnímu propojování společností a snahám o průnik na významné mezinárodní finanční trhy, vznikají tlaky na dostatek dostupných, srovnatelných a pravdivých informací. Na základě těchto skutečností roste role auditu zejména u obchodovaných akciových společností, jehož cílem je potvrzení pravdivosti

a spolehlivosti údajů nutných pro rozhodování stávajících i potenciálních investorů.“ (Müllerová, Šindelář, 2016, str. 31).

Bude-li zohledněna jedna ze základních účetních zásad, a sice zásada opatrnosti, pak skutečně existuje relevantní riziko nesprávně nastavených převodních cen. V takovém případě by měla účetní jednotka účtovat minimálně o rezervě na daň z příjmů, čímž by ovšem přiznala nesprávné nastavení převodních cen a následně by mohlo dojít ke zpochybnění další důležité účetní zásady, a sice *„zásady objektivity, tedy pravdivosti účetních informací, která je považována za nejvyšší, všem ostatním zásadám nadřazenou. Je založena na principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví – true and fair view.“ (Müllerová, Šindelář, 2016, str. 16).*

Účetní závěrka ovšem musí podávat i pravdivý obraz o hodnotě dosažených výnosů a nákladů, v případě nesprávného nastavení transferových cen pak vykazované hodnoty nebude možné srovnávat s jinými podniky a účetní závěrka tudíž bude podávat zkreslené informace externím uživatelům, čímž je může uvést v omyl. Tímto se pak účetní jednotka vystavuje riziku ztráty důvěryhodnosti, dobré pověsti a dle zákona o obchodních korporacích i trestního stíhání.

V praxi dochází k daňové optimalizaci v nějaké formě u většiny podniků. Pokud se jedná o optimalizaci v intencích zákona, je nutné se dále zamýšlet, zda toto lze považovat za jednání morální, v souladu s dobrými mravy a společensky přijatelné či nikoliv.

„K nadhodnocení výnosů (podhodnocení nákladů) může dojít i záměrně ze strany koncernového managementu – plnění plánů, ovlivňování hospodaření vybraných poboček ve skupině (např. kvůli plnění bankovních covenantů na nekonsolidovaném základu), ovlivnění impairment testů apod. Běžně se tak lze setkat s případy, kdy jsou převodní ceny stanoveny z koncernu a české dceřiné společnosti je nemohou nijak ovlivnit. Transferové ceny v účetnictví i auditu jistě představují významné pervazivní riziko a jejich prostřednictvím je možné zkreslit účetní závěrku. Lze uzavřít, že od auditora lze očekávat upozornění účetní jednotky na případná rizika v souvislosti s nastavením transferových cen například formou management letteru, ale nelze od auditora požadovat, aby stvrdil správnost nastavení transferových cen v rámci běžného účetního auditu.“ (Čížek, Botek, 2017)

5.5 Rizika spojená s transferovými cenami z pohledu dalších daní

Problematika transferových cen není ovšem spojena jen s daní z příjmů, ale i s dalšími daněmi. Velmi těsně je s touto problematikou spojena také daň s přidané hodnoty a daň srážková. V transakcích mezi spojenými osobami, především na úrovni mateřské společnosti a jejích dceřiných společností totiž velmi často dochází k poskytování různých služeb na centrální úrovni, které jsou potom určitým klíčem (například na základě obratu, počtu uživatelů, počtu vyrobených výrobků atd.) přerozdělovány na všechny dceřiné společnosti MNE. Další problematickou oblastí může být poskytování manažerských služeb, know-how, licencí, různých druhů garancí, marketingových služeb apod. V těchto specifických případech je nutné zvážit především dostatečnou dokumentaci k poskytnutým službám a dále nutnost úhrady srážkové daně. Níže je uveden základní přehled primárních daňových rizik spojených s transakcemi mezi spojenými osobami z pohledu korektně nastavených převodních cen.

- 1) Doměření daně z přidané hodnoty (např. u poskytování služeb – riziko prokázání úrovně a přínosu služby pro danou entitu).
- 2) Doměření srážkové daně (např. u licenčních poplatků placených matce za poskytnutí licenčních práv a jejich skutečné užití v dané entitě).
- 3) Riziko vznikající z chybějící dokumentace prokazující správné nastavení transferových cen (např. pokud společnost požádá o závazné posouzení ke způsobu tvorby převodních cen, který již aplikovala na prodeje v minulosti. V případě zamítnutí závazného posouzení správce daně může poplatník očekávat, že správce daně bude chtít prověřit použití převodních cen u poplatníka, kterému pak nezbyvá než zvážit podání dodatečných daňových tvrzení a/nebo čelit riziku doměření daně v případě, že správce daně zahájí daňovou kontrolu).
- 4) Doměření daně z příjmů právnických osob. V případě, že správce daně zjistí, že se sjednané ceny liší od cen obvyklých, upraví základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl a z tohoto zjištěného rozdílu doměří daň.
- 5) Rizika vyplývající ze špatně stanovených transferových cen souvisejících s investičními pobídkami. Důsledkem je poté povinnost poplatníka podat dodatečná daňová tvrzení za všechny roky, ve kterých uplatnil slevu na daních z příjmů. Právě příjemci investičních pobídek patří mezi nejčastěji kontrolované subjekty z hlediska

správného nastavení transferových cen, protože pravidelná kontrola takových subjektů vychází přímo ze zákona, lhůta je stanovena maximálně na 3 roky.

- 6) Penále z doměřené daně - dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, z této doměřené daně vznikne daňovému subjektu povinnost uhradit penále ve výši:
- 20 %, je-li daň zvyšována,
 - 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
 - 1 %, je-li snižována daňová ztráta.
- 7) Úroky z prodlení, které má daňový subjekt povinnost zaplatit dle § 252 daňového řádu. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení dle daňového řádu.

5.6 Ručení členů statutárního orgánu za vzniklou škodu

Mezi základní povinnosti vedení každé obchodní společnosti patří především řádné vedení účetnictví společnosti a sestavení a následné zveřejnění výroční zprávy společnosti pojednávající o podnikatelské činnosti společnosti a o stavu majetku a závazků. Pokud zveřejněná výroční zpráva a účetní závěrka uvede v omyl jejich uživatele, vystavuje se statutární zástupce společnosti, který zprávu podepsal, riziku souvisejícímu s náhradou škody, kterou tím mohl společnosti způsobit.

Dle ustanovení § 53 odst. 1 a 2 Zákona o obchodních korporacích jsou členové statutárního orgánu zejména povinni nahradit společnosti škodu, která vznikne, pokud své povinnosti neplní s péčí řádného hospodáře. V takovém případě, je osoba (myšleno člen statutárního orgánu) povinna vydat obchodní korporaci prospěch, který v souvislosti s takovým svým jednáním získala. Není-li vydání prospěchu možné, nahradí ho povinná osoba obchodní korporaci v penězích. A dále podle odstavce 3 téhož paragrafu může být újma vzniknuvší z takového jednání obchodní korporaci vypořádána podle smlouvy uzavřené s povinnou osobou; pro účinnost smlouvy se vyžaduje souhlas nejvyššího orgánu obchodní korporace přijatý alespoň dvoutřetinovou většinou hlasů všech společníků. (Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích).

5.7 Trestněprávní odpovědnost

Dojde-li k porušení povinnosti členem představenstva, může v krajních případech být vyvozována i trestněprávní odpovědnost dle ustanovení zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákona:

- a) *„porušování povinnosti při správě cizího majetku a péče řádného hospodáře“ lze trestat až odnětím svobody,*
- b) *při neschopnosti prokázat náklady spojené s úhradou za služby může dojít k porušení § 240 trestního zákona – zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a rovněž lze trestat až odnětím svobody.“ (Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník).*

Z výše uvedeného je patrné, že mezi nejpodstatnější povinnosti členů představenstva a vedení každé společnosti náleží počínat si jako řádný hospodář, zejména ve vztahu k vedení účetnictví společnosti a řádnému plnění daňových povinností.

6 Analýza rizik obhajoby transferových cen s ohledem na lokální neefektivnosti dceřiných společností v automobilovém průmyslu

Využití moderních technologií stírá hranice světa, což umožňuje zcela nové světové rozdělení. Řídící funkce se koncentrují do oblastí USA, Japonska a zemí západní Evropy. Centra podpůrných služeb pro výrobu pak do zemí střední a východní Evropy. Výrobní činnosti jsou přesouvány do periferních oblastí, tedy severní Afriky, východní Evropy a jižní a jihovýchodní Asie. Důležitým faktorem podporujícím rozvoj globalizace je rovněž deregulace, tedy uvolnění podmínek pro volný pohyb kapitálu, pracovní síly, zboží a také služeb. Hlavní hybnou silou je finanční náročnost na zaplacení pracovní síly v jednotlivých oblastech – služby řídicí, především v oblasti poradenství, finančnictví, informační technologie, dále služby podpůrné, které souvisí s výrobními činnostmi, ale je v nich vyšší přidaná hodnota. Jedná se o služby logistické, průmyslového inženýrství, vývoj podpůrných programů a aplikací pro výrobu apod. Poslední oblastí je pak samotná výroba produktů. Zde je hlavním trendem schopnost zavedení systému flexibilních dodávek z důvodu optimalizace finančních prostředků držených v zásobách a minimalizace skladových prostor. Skutečný prostor se stává velmi drahou komoditou na rozdíl od prostoru virtuálního.

6.1 Specifika automobilového průmyslu

Efektivní využití zdrojů je prioritou v každém oboru, protože zvyšuje konkurenceschopnost firmy a tím i její šance na přežití. Toto platí beze zbytku také pro automobilový průmysl, jelikož se jedná o odvětví velmi konkurenční, rychle se rozvíjející, náročné na využívání nejmodernějších technologií stejně jako na přísné sledování nákladů, zvyšování produktivity výroby a v neposlední řadě také na bezvadnost a bezpečnost finálních produktů. Se všemi výše popsány trendy je nerozlučně spjata i optimalizace všech vstupů a procesů a tedy i pečlivě zvážená optimalizace daňová. Tématem číslo jedna v daňové optimalizaci nadnárodních společností, ale i zákonodárců je právě nastavení převodních cen.

Dle CZECHINVEST (2017) se v České republice nachází jedna z největších koncentrací automobilové výroby, designu, výzkumu a vývoje na světě. Podle údajů Sdružení automobilového průmyslu Auto SAP z roku 2017 bylo v České republice

v roce 2016 vyrobeno 127 osobních aut na 1 000 obyvatel, což zemi řadí na přední místo mezi světovými lídry ve výrobě automobilů na obyvatele. Celkem bylo v roce 2016 v Česku vyrobeno 1,35 milionu vozů. Znamená to, že Česká republika je pátým největším výrobcem motorových vozidel v Evropě a v regionu střední a východní Evropy je největším producentem osobních vozidel. Automobilový průmysl v České republice zaměstnává více než 150 tisíc lidí a tvoří přes 20 procent české průmyslové výroby a zároveň i přes 20 procent vývozu. V zemi působí více než polovina top 100 globálních tier-one dodavatelů pro automobilový průmysl, což jen podtrhuje jeho dlouhodobé zaměření na kvalitu.

Obrázek 2: Rozmístění výrobců automobilů a automobilových součástí v České republice.



Zdroj: CzechInvest. Klíčové sektory: Automobilový průmysl, 2017.

6.2 Představení společnosti – obecné informace

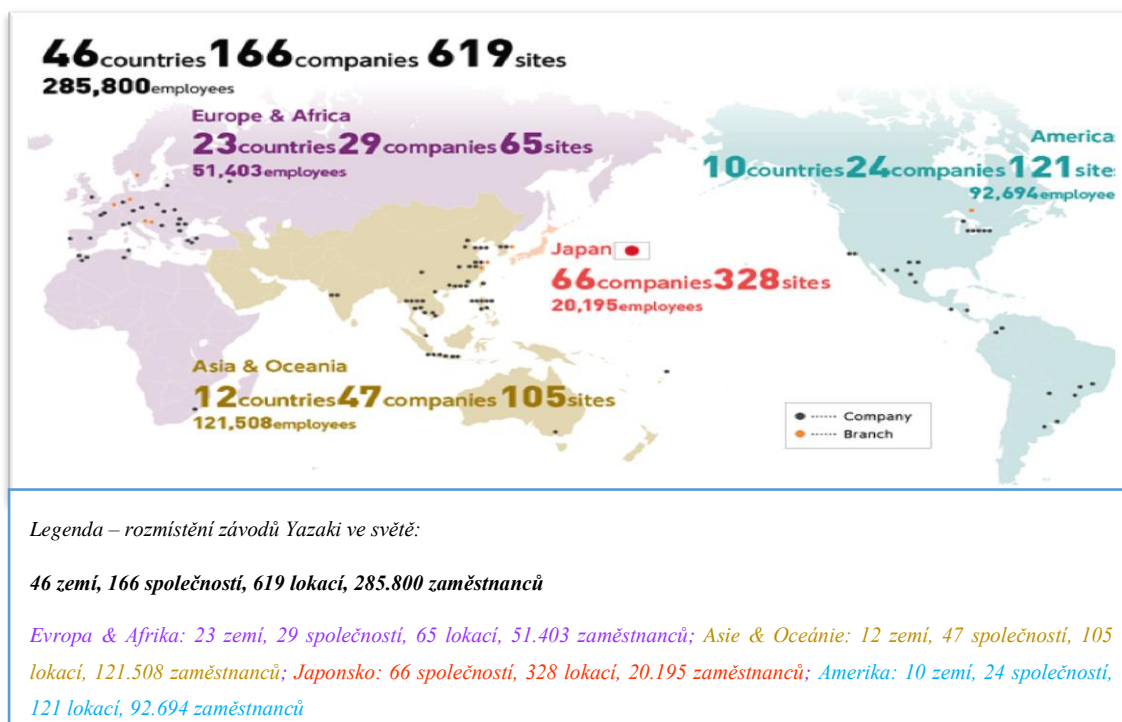
Základním zdrojem informací pro empirickou část práce je společnost Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o. (dále také Společnost nebo YWTC). Společnost může být označena za součást typicky vertikálně propojené nadnárodní společnosti podnikající v mnoha odvětvích po celém světě.

Tabulka 1: Základní údaje o společnosti YWTC s.r.o.

Název společnosti:	Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.
Sídlo:	Plzeň, U Nové Hospody 2/1122, PSČ 301 00
Založení:	1. února 1993
Základní kapitál:	366.478.000,- Kč
Identifikační číslo (IČ):	477 16 011
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání:	výroba kabelové instalace pro automobilový průmysl
Společníci:	Yazaki Wiring Technologies GmbH, Köln, Německo
Obchodní podíl:	100%
Hospodářský rok:	1. 4. – 31. 3.

Zdroj: Výpis z obchodního rejstříku. Vlastní zpracování.

Obrázek 3: Celosvětové rozmístění závodů společnosti Yazaki Corporation.

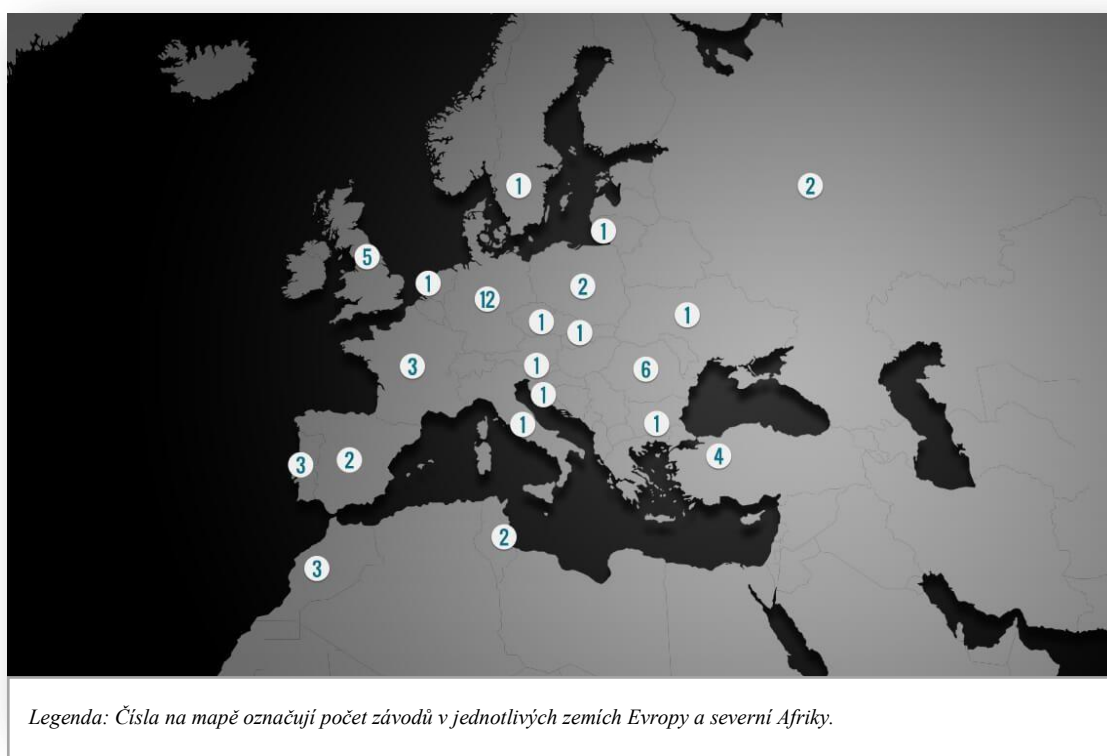


Zdroj: Yazaki. Global network. Yazaki. Globální síť.

Česká dceřiná společnost je výrobním závodem v oblasti automobilového průmyslu. Nadnárodní společnost jako celek má japonské vlastníky, ale dceřiná společnost v České republice je vlastněna stoprocentně německou matkou Yazaki Wiring

Technologies GmbH (dále také YWTG). Evropské pobočky a pobočky v severní Africe jsou sdruženy pod vrcholovou evropskou entitu Yazaki Europe Limited. Tato společnost je vlastníkem nejen společnosti YWTG, pod kterou spadá společnost YWTC ale také dalších závodů v Litvě, Turecku, Tunisku a Srbsku, které se specializují na dodávky kabelových svazků do nákladních automobilů. Tato větev velkého nadnárodního koncernu se zabývá výrobou kabelové elektroinstalace. Základním materiálem pro výrobu jsou měděné vodiče. Celkem je v Evropě a v severní Africe 65 výrobních závodů ve 23 zemích zaměstnávajících více než 51 000 osob.

Obrázek 4: Rozmístění závodů Yazaki Europe Limited v Evropě.



Zdroj: Yazaki Europe. About us, key facts. Yazaki Evropa. O nás, klíčová fakta.

V České republice se kompletují sety vodičů pro veškeré elektrické funkce nákladních automobilů, které jsou následně vyváženy k zákazníkovi do Německa, jímž je koncern Daimler. Prodeje finálních výrobků probíhají přes zákaznické centrum se sídlem v Německu, které spojuje vývojové, obchodní a marketingové činnosti pro všechny své dcery. Z důvodu nákladové optimalizace po krizi v automobilovém průmyslu v letech 2008 – 2010, kdy tento výrobní závod, stejně jako jeho mateřská společnost, utrpěly těžkou finanční ztrátu, bylo rozhodnuto otevřít další výrobní závod v Tunisku. V tomto závodě se vyrábí sety malých pod-svazků, které mají opakující se charakter, jsou tedy

vyráběny ve velkých sériích, což společně s nižšími provozními a personálními náklady umožňuje kompenzovat vyšší náklady podniku v ČR.

Ze stejného důvodu byl v roce 2016 otevřen další výrobní závod v Srbsku. Polotovary, tedy malé svazky, z těchto dvou lokací jsou poté dodávány do České republiky, kde jsou kompletovány do automobilových setů. Specializace závodu v ČR spočívá ve výrobě speciálních částí těchto setů, které jsou typické malými sériemi, tedy jedná se spíše o kusovou než sériovou výrobu. Dále je důležité zmínit, že společnost pro koncového zákazníka dodává v režimu „JUST IN TIME“ a finální podoba objednaných svazků se do výrobního závodu dostává pět dní před finální dodávkou. V závodě v Plzni dochází k rozdělení objednávek na sériové a speciální, kusové části svazku. Větší vzdálenost tuniského a srbského závodu od zákazníka a tedy delší doba dodání je kompenzována nižšími výrobními náklady, především nižší nákladovou sazbou práce. V těchto závodech však mohou být vyráběny pouze větší série s vyšším výskytem četnosti v objednávkách od zákazníka. Vyšší cena speciálních částí setů, celková kompletace a odpovědnost za konečnou kvalitu požadovanou zákazníkem je pak kompenzována strategickou polohou závodu v Plzni a schopností dodat požadovaný set do dvanácti hodin.

Od roku 2017 prochází Společnost procesem restrukturalizace. Náklady výroby v plzeňském závodě, především nákladová sazba práce, nedosahují konkurenceschopné úrovně a vzhledem k přezaměstnanosti v regionu a tím způsobeným tlakem na růst mezd se tato situace v posledním roce ještě zhoršila. Součástí procesu restrukturalizace je rovněž přesun sériové výroby do nového závodu v Srbsku. Do konce roku 2019 by se Společnost měla stát servisním centrem poskytujícím služby technologického zpracování dat a logistické podpory při dovozu zboží ze třetích zemí, tedy mimo Evropskou unii. Způsobu nastavení převodních cen pro oblast poskytovaných služeb průmyslového inženýrství bude věnována poslední, tedy sedmá část této práce.

Obrázek 5: Kabelový svazek do nákladního automobilu Daimler Truck - SFTP.



Zdroj: Yazaki Europe. Products & Competencies, Electrical Distribution Systems.

6.3 Představení společnosti – daňové konsekvence

Společnost, jak již bylo zmíněno výše, utrpěla nejen na lokální, ale rovněž na úrovni mateřské společnosti těžkou finanční ztrátu v letech 2009 – 2012 v obchodní jednotce nákladních automobilů (anglicky Commercial vehicles, pozn. autora). Ve Společnosti vznikla nejen účetní, ale rovněž daňová ztráta ve smyslu § 34, odstavec 1, zákona o daních z příjmů. V následujících letech, až do roku 2016, Společnost uplatňovala vzniklé daňové ztráty jako položku odčitatelnou od základu daně, čímž významně ovlivnila svoji výslednou daňovou povinnost v letech, kdy již dosahovala zisku. Z tohoto důvodu zůstává pro závod v Plzni otevřeno osm období pro možnost daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob a případného doměření daně. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň doměřit po uplynutí lhůty pro stanovení daně a tato činí 3 roky. Avšak podle § 38 zákona o daních z příjmů se lhůta pro vyměření daně v případě vykázání daňové ztráty prodlužuje o všechna zdaňovací období, po která lze odpočet ztráty uplatnit, tedy maximálně 5 let nebo o počet období, ve kterých byla ztráta skutečně uplatněna. V roce 2017 byla ve společnosti zahájena daňová kontrola na problematiku převodních cen. Daňová kontrola nebyla do data odevzdání této práce ukončena.

Jedním z prvních argumentů finanční správy, se kterým byla kontrola zahájena, byla právě srovnávací analýza na úrovni hrubého ziskového rozpětí. Finanční správa použila

dostupná data z databáze Amadeus, která je však pro běžného uživatele zpoplatněna. Pro potřeby simulace takové analýzy byla v této práci použita alternativní dostupná databáze firem MERK, která je pro účely testování poskytována po určitou dobu zdarma.

6.4 Stanovení výzkumného problému

„Teoreticky by měla cena určená postupem uvedeným ve Směrnici (Směrnice OECD, 2010, pozn. autora) zamezovat přesunutí základu daně do zahraniční jurisdikce s nízkým daňovým zatížením. Prakticky je však převodní cena určována jako cenové rozpětí, nikoliv jako exaktní hodnota. Jednou z nejpoužívanějších metod je použití tzv. čistého ziskového rozpětí. Obdobně tedy jako u jiných metod je stanoven nejnižší a nejvyšší limit, v němž by zisk dosažený poplatníkem měl odpovídat tržním principům či jinak, tato cena by měla reflektovat zisk, který by měl být na transakci dosažen. To konkrétně na základě tzv. funkční a rizikové analýzy. Jakákoliv odchylka od střední hodnoty, která je však stále v rámci uvedeného rozpětí, není považována za cenu nerovnající se ceně tržní. Modifikováním funkčního profilu společnosti či úpravou převodní ceny na meze vypočteného rozpětí může poplatník ovlivnit výši základu daně, který bude v konkrétní jurisdikci zdaněn, a tím efektivně základ daně přesunout do země s nižším daňovým zatížením.“ (Hájek, 2018, Politická ekonomie, str. 336)

Tento výzkum si klade za cíl zvýšit účinnost primární srovnávací analýzy Společnosti a předejít tak rizikům spojeným s nastavením převodních cen tím, že bude zjištěno, zda Společnost dosahuje provozní ziskovosti podobné ostatním nezávislým subjektům ve stejném tržním a ekonomickém prostředí. Toho je možné dosáhnout identifikací nezávislých společností s vysokou srovnatelností v podmínkách podnikání. Výzkum je proto zaměřen nejdříve na stanovení omezujících limitů, které by měly zvýšit srovnatelnost subjektů. U těchto subjektů bude zjištěno provozní ziskové rozpětí a dále bude použito statistické metody, známé jako mezikvartilové rozpětí, s cílem zjistit, zda je zisková marže Společnosti nastavena v tomto rozpětí, a tedy zda je možné převodní ceny používané u sdružených transakcí, konkrétně u prodejů vlastních výrobků, považovat za ceny vyhovující principu tržního odstupu. Hlavním cílem výzkumu je zjistit, jestli existuje v České republice dostatečné množství daňových poplatníků, kteří dosahují ve svém podnikání podobného ziskového rozpětí v oboru výroba elektrických

a elektronických zařízení pro motorová vozidla, který je, dle mezinárodního kódu produkce NACE, zařazen do skupiny 2931. Výzkum nezávislých firem byl proveden pomocí databáze MERK. Data získaná v tomto výzkumu by měla pomoci minimalizovat riziko související s nastavením převodních cen nejen pro společnost Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o., která je přímým předmětem zkoumání, ale jakoukoliv jinou českou společnost podnikající v automobilovém průmyslu, respektive vyrábějící elektrické nebo elektronické součástky pro automobilový průmysl a připravit ji na úskalí daňové kontroly v rozsahu převodních cen.

6.5 Provozní ziskové rozpětí – vytvoření testovacího souboru

V průběhu výzkumu bude Společnost srovnávána s dalšími výrobci automobilových součástí, podnikajících na území České republiky. Tato komparace bude provedena ve smyslu provozního ziskového rozpětí, kterého dané společnosti dosahují. Toto kritérium bylo zvoleno především pro svoji vysokou oblibu u správců daně jako základní hodnotící kritérium pro testování nastavení převodních cen u smluvních výrobců. Pro komparaci bude použit následující výpočet:

$$\text{Provozní ziskové rozpětí (v \%)} = \frac{\text{Provozní výsledek hospodaření}}{\text{Tržby za vlastní výrobky a služby}} * 100$$

Provozní ziskové rozpětí jako hodnotící údaj byl zvolen především z důvodu vypovídací schopnosti o dosahované provozní ziskové marži v odvětví výrobců automobilových součástí jako jeden z důkazních prostředků obhajoby převodních cen Společnosti.

Dalším důvodem je rovněž dobrá dostupnost vstupních dat a oblíbenost tohoto hodnotícího kritéria pracovníky finanční správy, kteří daňové kontroly převodních cen provádějí. Provozní výsledek hospodaření stejně jako celkové tržby patří mezi povinně zveřejňované údaje účetní závěrky ve sbírce listin na portále justice.cz. Období provedeného srovnání, tedy roky 2014–2017, je zvoleno z důvodu dostupnosti finančních výkazů vybraných společností na portále justice.cz.

Obliba finanční správy v tomto hodnotícím kritériu vyplývá především ze snadné dostupnosti dat potřebných pro srovnání a jednoduchý výpočet. V praxi ovšem úředníci

daňové správy narážejí při této jednoduché argumentaci o přiměřené a trvalé hladině ziskovosti na mnohé překážky, především z nutného pohledu srovnatelnosti transakcí a podmínek, za kterých jsou prováděny. Vyloučit vliv rozdílných podmínek u srovnávaných transakcí a jednoznačně určit správné nastavení ceny je složitá záležitost nejen rétoricky, ale hlavně matematicky. Existuje množství faktorů, které ovlivňují výslednou výši základu daně přesto, že systém převodních cen je nastaven správně a předpokládá rovnoměrnou, přiměřenou hladinu ziskovosti výrobce.

Nejdříve tedy bude provedena komparace provozního ziskového rozpětí Společnosti s testovacím souborem a další část šesté kapitoly pak bude věnována detailnějšímu popisu konkrétních faktorů, které mohou a také ovlivňují výsledek hospodaření i daňový základ společností na lokální úrovni. Jedná se o lokální neefektivnosti vznikající přímo ve výrobním závodě.

Pro účely výběru vhodných společností do testovacího souboru byly použity následující zdroje:

- 1) Veřejná databáze firem MERK (Dostupné z: <https://www.merk.cz/>) pro získání základního souboru firem vhodných pro komparaci ziskového rozpětí ve stejném oboru podnikání.
- 2) Portál Justice.cz (dostupné z: <https://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>) pro získání statutárních zpráv a finančních výkazů vybraných společností potřebných pro vytvoření testovacího souboru.

Pro možnou srovnatelnost subjektů a jimi prováděných transakcí bylo zvoleno několik hodnotících kritérií, která byla omezena tak, aby mohl být vytvořen testovací soubor podniků vyhovujících zadaným parametrům. Z důvodu srovnatelnosti údajů byly zvoleny následující parametry:

- 1) Celkový obrat společnosti za rok v rozmezí 100 milionů Kč – 999 milionů Kč. Databází bylo tímto kritériem vybráno 10 833 subjektů.

Obrázek 6: Databáze firem MERK, zadání základních parametrů vyhledávání – velikost obrátu.

The screenshot shows the MERK database search interface. The top navigation bar includes 'Firmy', 'Vazby', 'Lookalike', 'Import', 'Klíč slova', 'Zjistit IC', 'Změny', and 'Nastavení'. The main search area is titled 'Vyběr' and has three tabs: 'Základní parametry', 'Podrobnosti', and 'Pokročilě'. The 'Základní parametry' tab is active. Under 'Právní forma', there are checkboxes for 'Fyzická osoba' (unchecked), 's.r.o.' (checked), and 'a.s.' (checked). A link 'Zobrazit další možnosti' is visible. Under 'Finance', there is a slider for 'Obrát' (Revenue) ranging from 'Od: 100 MIL. Kč' to 'Do: 999 MIL. Kč'. Below the slider are checkboxes for 'Rostoucí subjekty' (checked), 'Stagnující subjekty' (checked), and 'Klesající subjekty' (checked). There is also a 'Zisk' (Profit) section with a question mark icon. On the right side, a summary box shows '0,43 % ze všech subjektů ČR' and lists statistics: 10 833 subjektů, 33 093 telefonů, 28 268 e-mailů, and 23 562 kontaktů. At the bottom of the summary box are buttons for 'Reset parametrů' and 'Seznam výsledků'.

Zdroj: Databáze firem MERK.

2) Počet zaměstnanců v rozmezí 250 – 1000. Výběr byl zúžen na 765 subjektů

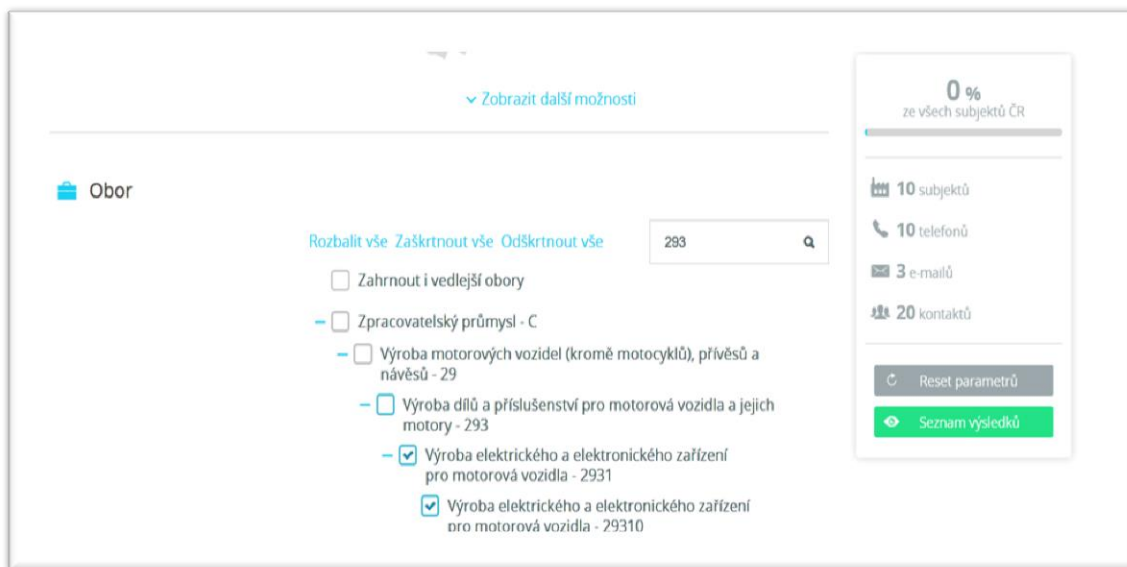
Obrázek 7: Databáze firem MERK, zadání základních parametrů vyhledávání – počet zaměstnanců.

The screenshot shows the MERK database search interface with filters for 'Zaměstnanců' (Employees). The top navigation bar is the same as in the previous screenshot. The main search area is titled 'Vyběr' and has three tabs: 'Základní parametry', 'Podrobnosti', and 'Pokročilě'. The 'Základní parametry' tab is active. Under 'Zaměstnanců', there are two input fields for 'v tisících' (in thousands) with a range from 'Od: 250 ZAM.' to 'Do: 999 ZAM.'. Below the input fields are checkboxes for 'Rostoucí subjekty' (unchecked), 'Stagnující subjekty' (checked), and 'Klesající subjekty' (checked). On the right side, a summary box shows '0,03 % ze všech subjektů ČR' and lists statistics: 765 subjektů, 3 543 telefonů, 2 937 e-mailů, and 2 153 kontaktů. At the bottom of the summary box are buttons for 'Reset parametrů' and 'Seznam výsledků'.

Zdroj: Databáze firem MERK.

3) Obor podnikání - výroba elektrického a elektronického zařízení do motorových vozidel, mezinárodní kód produkce NACE 2931. Výběr byl zúžen na 10 subjektů.

Obrázek 8: Databáze firem MERK, zadání dalších parametrů vyhledávání – kód produkce NACE 2931.



Zdroj: Databáze firem MERK.

Po zadání všech parametrů byl získán testovací soubor s 10 vybranými společnostmi.

Obrázek 9: Databáze firem MERK, výsledky vyhledávání – podklad pro testovací soubor.

The screenshot shows the search results in a table format. The table has columns for Name, Address, City, Turnover, Size, Industry, and contact status. The results are as follows:

Název	Adresa	Město	Obrat	Velikost	Obor	Telefon	E-mail	Kontakt
BRISK Tábor a.s.	Vožická 2068	Tábor	500 mil. - 1 mlrd. Kč	500-1 000 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✓	✗	✓
APAG Elektronik s.r.o.	U Panasonicu 396	Pardubice	500 mil. - 1 mlrd. Kč	250-500 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✗	✗	✗
Erich Jaeger, s.r.o.	Průmyslový park 304	Kopřivnice	500 mil. - 1 mlrd. Kč	250-500 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✓	✗	✓
neumatic.cz, s.r.o.	Bělá 116	Mírová pod Kozákovem	500 mil. - 1 mlrd. Kč	250-500 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✓	✗	✗
TESLA BLATNÁ, a.s.	Palackého 644	Blatná	500 mil. - 1 mlrd. Kč	250-500 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✓	✓	✗
CIS systems s.r.o.	Zámecká 626	Nové Město pod Smrkem	200-300 mil. Kč	500-1 000 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✗	✗	✗
ELCATEC, s.r.o.	Havířská 747	Havířkův Brod	100-200 mil. Kč	500-1 000 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✓	✗	✗
BRAUN KABEL s.r.o.	Závodů míru 166/66	Karlovy Vary	100-200 mil. Kč	250-500 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✓	✗	✓
OIET spol. s r.o.	Krajková 264	Krajková	100-200 mil. Kč	250-500 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✗	✗	✗
Schulte Automotive Wiring s.r.o.	Nádražní 206	Jablonec nad Orlicí	100-200 mil. Kč	250-500 zaměstnanců	Výroba elektrického a elektronického...	✗	✗	✗

On the right side, a summary box shows: 0.000% ze všech subjektů ČR, 10 subjektů, 10 telefonů, 3 e-mailů, and 20 kontaktů. At the bottom of this box are buttons for 'Zpět na výběr', 'Uložit výběr', and 'Exportovat výběr'.

Zdroj: Databáze firem MERK.

- 4) Dle zprávy o vztazích, povinné součásti účetní závěrky u auditovaných společností, zveřejněné na portálu Justice.cz bylo dále potvrzeno, že vybrané subjekty uskutečňují závislé i nezávislé transakce v tomto oboru podnikání.

6.6 Provozní ziskové rozpětí – nástroj srovnávací analýzy

Společnost YWTC, která je předmětem výzkumu, dosahovala v letech 2014–2017 těchto výsledků:

Tabulka 2: Přehled základních ukazatelů společnosti YWTC s.r.o.

období / hodnota	2017	2016	2015	2014
AKTIVA CELKEM	663 002	636 380	651 407	662 526
POČET PRACOVNÍKŮ (přepočtený)	533	561	607	641
TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ	965 651	1 026 211	956 748	1 179 368
PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	28 277	47 214	101 577	23 986

Zdroj: Portál ministerstva spravedlnosti - Justice.cz. Vlastní zpracování.

Z přehledu je patrná srovnatelná výše tržeb a také bilanční sumy v daném časovém období. Klesající tendenci má počet pracovníků a také provozní výsledek hospodaření v posledních třech letech. Toto je zapříčiněno hlavně rostoucími personálními náklady, tlakem na nákup dražších polotovarů kvůli nedostatku pracovní síly a díky vysoké fluktuaci pracovní síly vyvolané přezaměstnaností v regionu dochází ve Společnosti i ke zhoršení kvality dodávaných výrobků a tím ke zvýšení nákladů na opravy a také na likvidaci vadných dílů.

Obrázek 10: Veřejný rejstřík subjektů, sbírka listin – Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.

Sbírka listin
Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.

[Zpět na výsledky hledání](#)

Základní identifikační údaje

Spisová značka: C 3178 vedená u Krajského soudu v Plzni
 Obchodní jméno: Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.
 Identifikační číslo: 477 16 011 (viz [obchodní rejstřík](#))

Adresa

Sídlo společnosti: U Nové Hospody 1122/2, Skvrňany, 301 00 Plzeň

Přehled listin

Číslo listiny	Typ listiny	Vznik listiny	Došlo na soud	Založeno do SL	Stránek
C.3178/SL60/KSPL	účetní závěrka [2018], výroční zpráva [2018], zpráva o vztazích, zpráva auditora k 31.3.2018		5.10.2018	11.10.2018	42
C.3178/SL59/KSPL	rozhod. o statut. orgánu rozhodnutí společníka	18.1.2018	18.4.2018	25.4.2018	2
C.3178/SL58/KSPL	účetní závěrka [2017], výroční zpráva [2017], zpráva o vztazích, zpráva auditora k 31.3.2017	30.6.2017	25.9.2017	25.9.2017	43
C.3178/SL57/KSPL	rozhod. o statut. orgánu rozhodnutí společníka	21.6.2017	13.7.2017	26.7.2017	2
C.3178/SL56/KSPL	zakladatelské dokumenty, notářský zápis [NZ 236/2017]	6.6.2017		12.7.2017	14
C.3178/SL55/KSPL	účetní závěrka [2016], výroční zpráva [2016], zpráva o vztazích, zpráva auditora k 31.3.2016	1.6.2016	8.9.2016	22.12.2016	40
C.3178/SL54/KSPL					18

Zdroj: Portál ministerstva spravedlnosti - Justice.cz.

V dalším kroku bude proveden sběr dat potřebných pro výpočet provozního ziskového rozpětí, tedy tržby za prodej vlastních výrobků a služeb a provozní hospodářský výsledek pro všech 10 společností z testovacího souboru získaného z databáze MERK. Jedním ze získaných údajů je i IČO společností. Každé získané IČO, včetně společnosti YWTC s.r.o., bude postupně zadáváno na portál justice.cz, kde jsou ve sbírce listin, mimo dalších údajů účetní závěrky, veřejně dostupné finanční výkazy všech společností.

Tabulka 3: Přehled společností z databáze MERK a finančních ukazatelů z justice.cz – testovací soubor.

DIČ	název společnosti	ukazatel	2017	2016	2015	2014
CZ25024698	Cis systems s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	259 125	224 983	230 538	198 284
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	2 414	- 2 779	4 141	3 688
CZ00375306	TESLA BLATNÁ, a.s.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	367 073	353 684	300 696	365 125
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	3 007	18 351	3 594	13 414
CZ47252090	BRISK Tábor a.s.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	698 150	646 315	633 418	671 860
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	11 499	17 766	40 172	47 523
CZ25245759	OIET spol. s r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	130 563	114 239	84 475	71 033
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	- 2 954	6 150	4 286	5 521
CZ25785079	Erich Jaeger, s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	813 972	698 549	616 839	489 562
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	30 052	23 939	35 640	34 771
CZ25996185	ELCATEC, s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	168 377	130 025	101 115	83 307
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	19 195	15 604	8 419	5 089
CZ28808177	Schulte Automotive Wiring s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	není k dispozici	120 545	129 856	108 534
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	není k dispozici	637	3 906	5 108
CZ26320657	BRAUN KABEL s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	140 383	127 647	121 835	91 971
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	- 1 391	- 2 793	- 2 907	5 740
CZ49813005	APAG Elektronik s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	není k dispozici	674 144	498 210	417 339
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	není k dispozici	- 1 369	23 837	18 295
CZ64826139	NEUMATIC CZ, s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	není k dispozici	529 810	507 307	546 337
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	není k dispozici	10 377	11 748	12 613
CZ47716011	Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.	TRŽBY ZA PRODEJ VLASTNÍCH VÝROBKŮ v tis. Kč	965 651	1 026 211	956 748	1 179 368
		PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ (+ ZISK / - ZTRÁTA) v tis. Kč	28 277	47 214	101 577	23 986

Zdroj: Portál ministerstva spravedlnosti - Justice.cz, a databáze firem MERK. Vlastní zpracování.

Pokud nebyly finanční výkazy ve sbírce listin nalezeny, byl údaj označen „není k dispozici“. Některé z vybraných společností k datu výzkumu (13. 10. 2018) ještě nezveřejnily své účetní závěrky za rok 2017, data za všechna předcházející období již k dispozici jsou.

Provozní ziskové rozpětí (viz kapitola 6.5, str. 53) bude vypočteno pro všechny společnosti z testovacího souboru a zaznamenáno do tabulky níže.

Tabulka 4: Provozní ziskové rozpětí jednotlivých společností testovacího souboru.

DIČ	název společnosti	ukazatel	2017	2016	2015	2014
CZ25024698	CiS systems s.r.o.	provozní ziskové rozpětí v %, vypočítáno jako provozní výsledek hospodaření v tis. Kč / tržby za prodej vlastních výrobků v tis. Kč * 100	0,93%	-1,24%	1,80%	1,86%
CZ00375306	TESLA BLATNÁ, a.s.		0,82%	5,19%	1,20%	3,67%
CZ47252090	BRISK Tábor a.s.		1,65%	2,75%	6,34%	7,07%
CZ25245759	OIET spol. s r.o.		-2,26%	5,38%	5,07%	7,77%
CZ25785079	Erich Jaeger, s.r.o.		3,69%	3,43%	5,78%	7,10%
CZ25996185	ELCATEC, s.r.o.		11,40%	12,00%	8,33%	6,11%
CZ28808177	Schulte Automotive Wiring s.r.o.		není k dispozici	0,53%	3,01%	4,71%
CZ26320657	BRAUN KABEL s.r.o.		-0,99%	-2,19%	-2,39%	6,24%
CZ49813005	APAG Elektronik s.r.o.		není k dispozici	-0,20%	4,78%	4,38%
CZ64826139	NEUMATIC CZ, s.r.o.		není k dispozici	1,96%	2,32%	2,31%

Zdroj: Vlastní zpracování.

6.7 Vyhodnocení výsledků srovnávací analýzy

Komparací provozního ziskového rozpětí společností z testovacího souboru v průměru za čtyři účetní období v rozmezí 1,42% až 4,97% s provozním ziskovým rozpětím Společnosti ve výši 5,04% se podařilo prokázat, že provozní zisková marže z prodeje vlastních výrobků a služeb dosahuje úrovně běžné na trhu a tedy, že převodní ceny, za které jsou výrobky YWTC prodávány sdruženým podnikům jsou stanoveny v souladu s principem tržního odstupu.

Tabulka 5: Porovnání provozního ziskového rozpětí YWTC a mezikvartilového rozpětí ziskové marže testovacího souboru.

období / hodnota	2017	2016	2015	2014	aritmetický průměr
Počet pozorování	7	10	10	10	4
Dolní kvartil (25% percentil)	-0,09%	-0,02%	1,93%	3,85%	1,42%
Medián (50% percentil)	0,93%	2,35%	3,90%	5,41%	3,15%
Horní kvartil (75% percentil)	2,67%	4,75%	5,60%	6,87%	4,97%
Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.	2,93%	4,60%	10,62%	2,03%	5,04%

Zdroj: Vlastní zpracování.

S ohledem na požadavky daňové správy při vykonávaných kontrolách za jednotlivá zdaňovací období je nutné přihlídnout nejen k průměrné provozní ziskové marži za sledovaná čtyři účetní období, ale rovněž posuzovat jednotlivá období samostatně, jak by to udělala i daňová správa. Pokud bude posuzováno ziskové rozpětí mezi dolním kvartilem a horním kvartilem za jednotlivé roky, je zřejmé, že i zde Společnost splňuje, kromě výchozího roku 2014, podmínky běžného tržního rozpětí.

Pro rok 2014 je nutná hlubší analýza vývoje Společnosti, která může nastínit důvody propadu ziskové marže v roce 2014 a její nárůst v roce 2015. Ve výroční zprávě Společnosti za rok 2014 a 2015, dostupné ve sbírce listin na portále justice.cz, je možné nalézt důvody pro tyto výkyvy. V roce 2014 Společnost získala nový projekt MAN, což způsobilo vyšší nákladovost při náběhové křivce projektu. V roce 2015 byla tato vyšší nákladovost kompenzována vyšší úrovní provozního zisku.

Po provedení komparace provozního ziskového rozpětí testovaného vzorku společností práce dále přistupuje k podrobnější analýze lokálních neefektivností společnosti YWTC, jejich konkretizaci, vyčíslení a zdůvodnění zahrnutí nákladů jimi vzniklých do daňového základu. Tato analýza má sloužit jako vodítko pro přípravu obhajoby dosaženého základu daně Společnosti pro vedení jednání s finanční správou.

6.8 Vyčíslení dopadu hodnoty přímé produktivity na výši personálních nákladů jako lokální neefektivnost

Jedním z významných faktorů ovlivňujících nákladovost výrobních společností jsou bezesporu personální náklady. Nákladová sazba práce ve výrobních podnicích patří rovněž ke klíčovým ukazatelům výkonnosti podniku společně s hodnotou přímé výrobní produktivity. Tuto hypotézu lze potvrdit vzrůstajícím trendem MNE ve vyhledávání tzv. low-low-cost lokací. Zatímco v posledním desetiletí 20. století a v prvním desetiletí 21. století patřily k vyhledávaným lokacím země s příznakem „low-cost“, tedy státy střední a východní Evropy, jmenovitě například Česká republika, Slovensko, Polsko, Maďarsko a další. Následkem hospodářské krize v letech 2009 - 2011 se trend přesouvá dále na východ přes Rumunsko, Bulharsko, Slovinsko až do Srbska a Černé Hory a dále také do států severní Afriky, tedy Tunisko, Maroko, Egypt atd., jak je prokázáno v (Cobham, Janský, 2018, str. 221, vlastní překlad autora). „Intenzita ztrát (ztrát z daňových příjmů zemí, pozn. autora) je podstatně vyšší v zemích s nízkými příjmy a nižšími středními příjmy. V subsaharské Africe, Latinské Americe, Karibiku a v jižní Asii ve srovnání s ostatními regiony. Bez ohledu na zdokonalení metodiky a údajů v průběhu času se zdá, že tato skutečnost nabízí velmi přesvědčivý důkaz o dvou důležitých bodech: že země s nízkými příjmy obecně trpí silnějšími tendencemi MNE ve vyhýbání se korporátním daním a že mezi zeměmi existují podstatné rozdíly při srovnání příjmů a oblastí, takže zákonodárci by měli věnovat zvláštní pozornost této specifické situaci. Na celosvětové úrovni by měli zákonodárci zvážít, zda budou usilovat o mezinárodní zastupitelský daňový orgán, který by umožnil zohlednit změny pravidel, ze kterých by měli prospěch ti, kteří trpí největšími ztrátami.“ Je ovšem nutné rovněž zmínit, že mnoho zemí s nízkými příjmy záměrně vytváří benevolentní daňové prostředí, které je většinou ještě doprovázeno systémem různých pobídek, aby do země přilákali zahraniční investory a zvýšili tak nejen úroveň hrubého domácího produktu a tím i ekonomický růst, ale rovněž životní úroveň v těchto zemích. Tento přístup zvyšuje tržní sílu podporou volného obchodu a hospodářské soutěže ve smyslu zvyšování konkurenceschopnosti firem. V mnoha zemích však může způsobit vážné fiskální problémy.

Tato podkapitola bude věnována analýze rizika vyplývajícího z nízké úrovně přímé produktivity ve výrobním závodě a jejího dopadu na nákladovou sazbu práce a na stanovení výše transferové ceny.

S růstem životní úrovně v České republice dochází i k nárůstu průměrných mezd, včetně dělnických profesí.

Tabulka 6: Vývoj průměrné mzdy 2014–2017 v dělnických profesích.

ZAMĚSTNÁNÍ	Rok	kód CZ-ISCO	Podíl zaměstnanců v %	Placený čas v hod/měs.	Průměrná mzda v Kč
Obsluha strojů a zařízení, montéři	2017	8000	16,61	174,5	25 730
Obsluha strojů a zařízení, montéři	2016	8000	16,32	175,1	23 900
Obsluha strojů a zařízení, montéři	2015	8000	15,56	174,8	22 815
Obsluha strojů a zařízení, montéři	2014	8000	15,26	174,7	21 838

Zdroj: Český statistický úřad. Vlastní zpracování.

Tomuto růstu průměrných mezd by však (při zachování požadované úrovně nákladovosti) měl odpovídat i růst přímé výrobní produktivity. Produktivitu, tedy konkrétně její změnu na straně vstupů, lze zvyšovat zapojením kapitálu nebo technologie. Pro docílení maximálního zvýšení produktivity je potřeba zajistit zavedení a dodržování opatření pro redukci přímých nákladů. Toho může být docíleno například změnou konstrukce a použitých materiálů nebo snížením ceny nakupovaných vstupů, konkrétně např. polotovarů. Dále je potřeba učinit organizační a procesní opatření bránící současnému navýšení režijních nákladů. Velmi využívaným nástrojem nejen, ale především, ve zpracovatelském, jmenovitě automobilovém průmyslu, je systém tzv. „štíhlé výroby“ (Lean production concept⁸).

⁸ Lean production concept – Kořeny Lean můžeme nalézt již v dobách rané masové výroby, kolem roku 1910 u Henryho Forda, který se snažil vyrobit co největší množství výrobků za co nejkratší dobu. Další vlna přišla v padesátých letech minulého století, kdy byl koncept aplikován japonskou automobilkou Toyota, která díky svému výrobnímu systému (Toyota Production System - TPS) byla schopna vyrábět rychleji, levněji a hlavně kvalitněji než její západní konkurenti. Za autory TPS konceptu jsou považováni Taiichi Ohno a Shigeo Shingo. (volně podle Svozilová, 2011, str. 23)

Tato modelová situace vychází s následujícími předpoklady:

- 1) Jedná se o výrobní podnik dodávající součástky pro automobilový průmysl, kód produkce NACE 2931, tedy výroba elektrických a elektronických zařízení pro motorová vozidla.
- 2) Zavádění systému štihlé výroby v podniku je plně v kompetenci lokálního managementu, což je uvedeno ve funkčně rizikovém profilu.
- 3) Dceřiná společnost MNE je smluvním výrobcem mateřské společnosti, své výrobky prodává výlučně formou sdružených transakcí, není tedy možné provést porovnání ceny v nezávislé transakci.
- 4) Dceřiné společnosti vyrábějí vždy výrobky pro specifický projekt, neexistuje tedy zastupitelnost ve výrobě v rámci skupiny podniků.
- 5) Z výše uvedeného důvodu nelze použít tradiční transakční metody pro stanovení převodní ceny.
- 6) Z důvodů uvedených v bodu 3 je pro tvorbu převodní ceny použita přírážková metoda COST+. Zisková marže je stanovena na úrovni 3%, tedy v kalkulačním vzorci jsou náklady děleny 97%. Zisková marže 3% je stanovena na úrovni skupinové dokumentace k převodním cenám a skupinové srovnávací studie pro ziskové rozpětí na úrovni tržního odstupe v odvětví.
- 7) Tato hodnota ziskové marže vychází z oborové srovnávací analýzy na úrovni koncernu, tedy rozsah posuzovaných nezávislých subjektů je v rámci Evropy, USA a Japonska. Kód produkce NACE 2931.
- 8) Ze sazby pro stanovení převodní ceny metodou COST+ jsou vyloučeny neefektivnosti vznikající přímo ve výrobě, jejichž ovlivnění spadá do kompetence lokálního managementu.

Po stanovení předpokladů modelové situace následuje analýza rizika výše personálních nákladů na stanovení převodní ceny. Sledované období, tedy poslední uzavřený hospodářský rok Společnosti (období 4/2017 – 3/2018), je zvoleno z důvodu aktuálnosti vyhodnocovaných dat. Postup výpočtu a stanovená kritéria vycházejí z klíčových ukazatelů výkonnosti Společnosti pro tento hospodářský rok. Postup výpočtu je následující:

- 1) Zjištění hodnoty přímé produktivity za období 4/2017 – 3/2018.

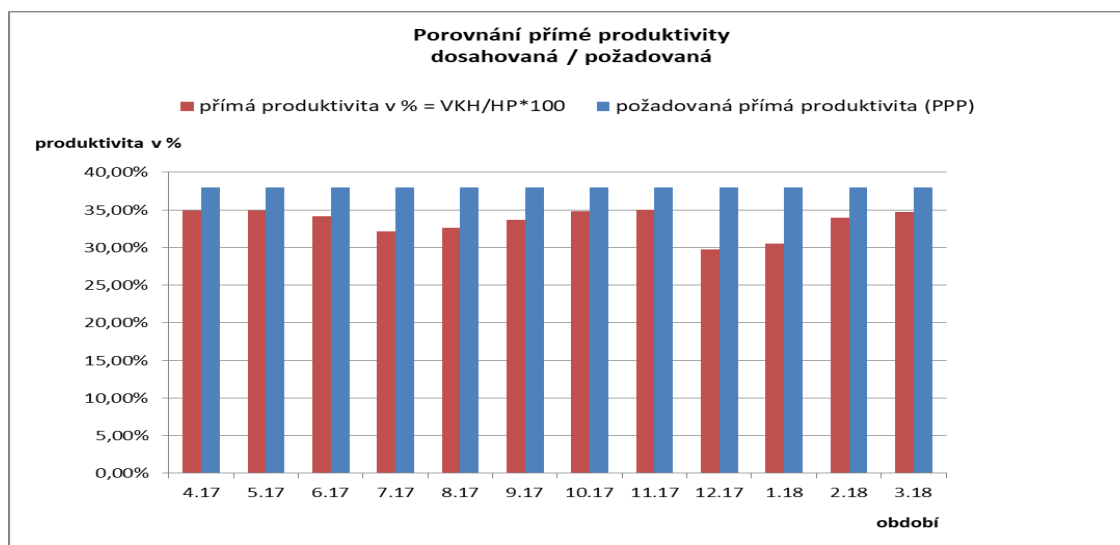
Tabulka 7: Výpočet přímé produktivity za období 4/2017 – 3/2018.

období / hodnota	4.17	5.17	6.17	7.17	8.17	9.17	10.17	11.17	12.17	1.18	2.18	3.18	průměr
vyprodukované hodiny dle katalogu časů (VKH)	32 500	33 800	31 560	28 420	29 750	31 080	32 660	33 250	22 670	24 830	31 240	32 140	30 325
hodiny přítomnosti dle docházky (HP)	93 200	96 870	92 470	88 540	91 290	92 230	93 680	94 860	76 290	81 430	91 950	92 650	90 455
přímá produktivita v % = VKH/HP*100	34,87%	34,89%	34,13%	32,10%	32,59%	33,70%	34,86%	35,05%	29,72%	30,49%	33,97%	34,69%	33,42%

Zdroj: Statistická data společnosti YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

V tabulce 7 je proveden výpočet přímé produktivity jako počet hodin přítomnosti pracovníků výroby vydělený počtem vyprodukovaných hodin přiřazených výrobkům dle interního Yazaki katalogu časů pro všechny operace nutné k výrobě kabelového svazku. V následujícím grafu je potom znázorněn rozdíl mezi reálně dosahovanou přímou produktivitou dle Yazaki výpočtu a produktivitou stanovenou jako „požadovanou“ na základě klíčových ukazatelů Společnosti stanovených dle úrovně dosahované v odvětví dle srovnávací analýzy.

Graf 1: Vývoj přímé produktivity za období 4/2017 – 3/2018.



Zdroj: Statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

2) Vyčíslení hodnoty přímých personálních nákladů za stejné období.

Tabulka 8: Výpočet přímých personálních nákladů za období 4/2017 – 3/2018.

období / hodnota	4.17	5.17	6.17	7.17	8.17	9.17	10.17	11.17	12.17	1.18	2.18	3.18	průměr / *součet
počet přímých pracovníků (DIR)	473	478	469	463	465	468	476	481	477	477	473	475	473
jednotkové pers.nákl. (vč.odvodů) v Kč (JPN)	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425	34 425
celkové personální náklady v tis. Kč (PN) = DIR*JPN	16 283	16 455	16 145	15 939	16 008	16 111	16 386	16 558	16 421	16 421	16 283	16 352	195 362

Zdroj: Statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

Tabulka 8 zobrazuje přehled počtu pracovníků výroby za sledované období a výši personálních nákladů na pracovníky výroby celkem.

- 3) Pomocí hodnoty dosahované přímé produktivity a požadované přímé produktivity je vyčíslena výše personálních nákladů při požadované produktivitě a dále rozdíl mezi dosaženou a požadovanou výší personálních nákladů. Požadovaná úroveň přímé produktivity je zvolena na základě výrobních možností podniku a srovnání s dosahovanou úrovní přímé produktivity v odvětví.

Tabulka 9: Výše personálních nákladů při dosažené a požadované produktivitě za období 4/2017 – 3/2018.

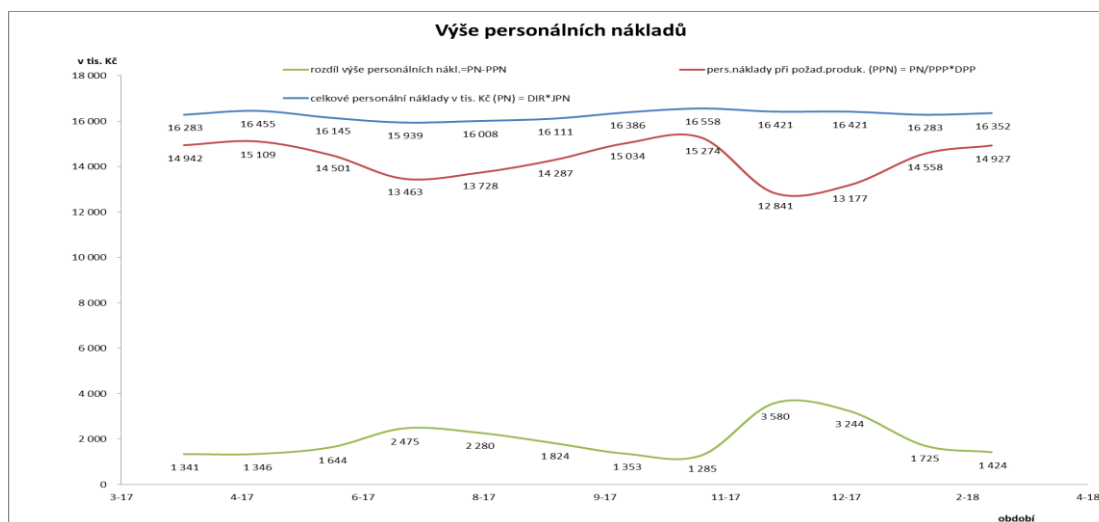
období / hodnota	4.17	5.17	6.17	7.17	8.17	9.17	10.17	11.17	12.17	1.18	2.18	3.18	průměr / *součet
dosažovaná přímá produktivita (DPP)	35%	35%	34%	32%	33%	34%	35%	35%	30%	30%	34%	35%	33%
požadovaná přímá produktivita (PPP)	38%	38%	38%	38%	38%	38%	38%	38%	38%	38%	38%	38%	38%
celkové personální náklady v tis. Kč (PN) = DIR*JPN	16 283	16 455	16 145	15 939	16 008	16 111	16 386	16 558	16 421	16 421	16 283	16 352	195 362*
pers.náklady při požad.prod. (PPN) = PN/PPP*DPP	14 942	15 109	14 501	13 463	13 728	14 287	15 034	15 274	12 841	13 177	14 558	14 927	171 842*

Zdroj: Statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

V tabulce 9 je vypočítána výše personálních nákladů při dosahované produktivitě jako počet pracovníků výroby vynásobený průměrnou hrubou mzdou. Personální náklady jsou uvedeny v tis. Kč. Dále tabulka ukazuje výpočet personálních nákladů, kterých by Společnost dosáhla, pokud by pracovníci výroby dosahovali požadované produktivity 38%. Tyto náklady jsou vypočteny jako personální náklady vydělené požadovanou produktivitou a násobené dosahovanou produktivitou. Pro následující výpočet transferové ceny bude použit součet personálních nákladů za celé období

hospodářského roku 2017/2018, tedy dosahované personální náklady ve výši 195.362 tis. Kč a personální náklady při požadované produktivitě, tedy 171.842 tis. Kč. Následující graf znázorňuje rozdíl těchto dvou hodnot.

Graf 2: Vývoj personálních nákladů za období 4/17 – 3/18 při požadované a skutečně dosažené úrovni přímé produktivity.



Zdroj: Statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

4) Kalkulační vzorec pro výpočet transferové ceny přírážkovou metodou má následující tvar:

$$((\text{materiálové náklady} + \text{náklady na zpracování} + \text{balné}) \div 0,97) + \text{dopravné} = \text{transferová cena}$$

5) Dle kalkulačního vzorce pro výpočet transferové ceny je tato vyčíslena pro obě úrovně přímých nákladů tak, aby byl patrný rozdíl ve výši stanovené transferové ceny.

- Hodnota materiálových nákladů tvoří zhruba 40% z celkových přímých nákladů bez balného.
- Náklady na zpracování v této modelové situaci představují (pro zjednodušení modelové situace) pouze přímé personální náklady dle kalkulace v tabulce 9.
- Hodnota balného tvoří v obou případech 1,5% materiálových nákladů.
- Hodnota dopravy ze závodu k zákazníkovi představuje paušální částku ve výši 5 mil. Kč / rok.

- 6) Výpočet transferové ceny přírážkovou metodou bude vypadat následovně:
- při dosahované přímé produktivitě práce (v tis. Kč):

$$((136.754 + 195.362 + 2.051) \div 0,97) + 5.000 = 349.502,$$
 - při požadované přímé produktivitě práce ve výši 38% (v tis. Kč):

$$((136.754 + 171.842 + 2.051) \div 0,97) + 5.000 = 325.255.$$
- 7) Transferová cena obsahuje hodnoty, které odpovídají úrovni požadované přímé produktivity práce.
- 8) Rozdíl ve výši 24.247 tis. Kč je uveden v lokálním souboru Dokumentace jako náklad vzniklý lokální neefektivností, není tedy součástí převodní ceny a vstupuje do daňového základu lokální entity jako daňově účinný náklad.

Při následujícím postupu obhajoby nastavení převodní ceny před správcem daně je nutné prokázat, že tato byla stanovena na základě principu tržního odstupu. Pokud by transakce probíhala mezi nezávislými subjekty, pak by kupující jistě hledal, v rámci tržních možností, konkurenceschopnou cenu výrobku. Pokud je tedy přímá produktivita v odvětví na úrovni 38% běžná a poplatník předloží správci daně v tomto směru dostatečné důkazní prostředky, měl by správce daně tyto přijmout. Pokud však správci daně vzniknou pochybnosti, bude již na něm, aby prokázal, že cena takto stanovená není obvyklá v čase a místě provedené transakce.

6.9 Vyčíslení dopadu výše nákladů na procesní šrot jako lokální neefektivnost

Jedním z přímých faktorů, které ovlivňují hodnotu produktivity, je poměr vstupů k objemu finální produkce. V případě výrobního podniku je to, mimo jiné, hodnota spotřebovaného materiálu, včetně materiálových odpadů, k celkové produkci. Pokud podnik nevyužívá efektivně potřebné vstupy, může vznikat ve výrobě nadměrný procesní odpad, který prodražuje výrobu a snižuje tak úroveň ziskovosti takového podniku.

Pro následující modelovou situaci byl zvolen výrobní podnik dodávající kabelové svazky elektroinstalačních rozvodů do nákladních automobilů. Kabelové svazky jsou vyráběny z měděných vodičů a dalších součástí. Obsah mědi v kabelových svazcích je průměrně 75%.

Předpoklady modelové situace budou následující:

- 1) Jedná se o výrobní podnik dodávající součástky pro automobilový průmysl, kód produkce NACE 2931, tedy výroba elektrických a elektronických zařízení pro motorová vozidla.
- 2) Hodnota vzniklého procesního šrotu (výrobního odpadu) je součástí kalkulace transferové ceny, jmenovitě je součástí přímých materiálových nákladů, a sice ve výši 1,5% spotřebovaných materiálových nákladů.
- 3) Tato hodnota vychází z oborové srovnávací analýzy na úrovni koncernu.
- 4) Vyšší náklady na procesní šrot jsou plně v kompetenci lokálního managementu, což je uvedeno ve funkčně rizikovém profilu.
- 5) Dceřiná společnost MNE je smluvním výrobcem mateřské společnosti, své výrobky prodává výlučně formou sdružených transakcí, není tedy možné provést porovnání ceny v nezávislé transakci.
- 6) Z výše uvedeného důvodu nelze použít tradiční transakční metody pro stanovení převodní ceny.
- 7) Z důvodů uvedených v bobu 5 je pro tvorbu převodní ceny použita přírážková metoda COST+. Zisková marže je stanovena na úrovni 3%, tedy v kalkulačním vzorci jsou náklady děleny 97%. Zisková marže 3% je stanovena na úrovni skupinové dokumentace k převodním cenám a skupinové srovnávací studie pro ziskové rozpětí na úrovni tržního odstupu v odvětví.
- 8) Ze sazby pro stanovení převodní ceny metodou COST+ jsou vyloučeny neefektivnosti vznikající přímo ve výrobě, jejichž ovlivnění spadá do kompetence lokálního managementu.

Po stanovení předpokladů modelové situace následuje analýza rizika výše procesního šrotu na stanovení převodní ceny dle následujícího postupu:

- 1) Zjištění skutečných hodnot procesního šrotu a hodnot kalkulovaných dle požadované úrovně šrotu ve výši 1,5% hodnoty materiálových nákladů za období 4/2017 – 3/2018.

Tabulka 10: Výpočet rozdílu dosažené a požadované hodnoty procesního šrotu za období 4/2017 – 3/2018.

období / hodnota	4.17	5.17	6.17	7.17	8.17	9.17	10.17	11.17	12.17	1.18	2.18	3.18	součet
materiálová spotřeba, v tis. Kč	11 398	11 519	11 302	11 157	11 205	11 278	11 470	11 591	11 495	11 495	11 398	11 446	136 754
skutečná výše procesního šrotu, v tis. Kč	137	196	181	156	168	135	195	174	149	184	148	195	2 018
hodnota šrotu 1,5%, v tis. Kč	171	173	170	167	168	169	172	174	172	172	171	172	2 051
rozdíl	34	- 23	- 11	11	-	34	- 23	-	23	- 11	23	- 23	34

Zdroj: Statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

V tabulce 10 je zobrazen výpočet hodnoty šrotu jako 1,5% materiálových nákladů za poslední uzavřený hospodářský rok 2017/2018 pro jeden segment výroby.

- 2) Pomocí hodnot dosahované a požadované úrovně procesního šrotu je vyčíslen rozdíl mezi náklady na procesní šrot dle kalkulačního vzorce pro výpočet převodní ceny a skutečných nákladů na procesní šrot.
- 3) Kalkulační vzorec pro výpočet transferové ceny přírážkovou metodou má následující tvar:

$$((\text{materiálové náklady} + \text{náklady na procesní šrot} + \text{náklady na zpracování} + \text{balné}) \div 0,97) + \text{dopravné} = \text{transferová cena}$$

- 4) Dle kalkulačního vzorce pro výpočet transferové ceny je tato vyčíslena pro obě úrovně procesního šrotu tak, aby byl patrný rozdíl ve výši stanovené transferové ceny.
 - Hodnota materiálových nákladů tvoří zhruba 40% z celkových přímých nákladů bez balného.
 - Náklady na zpracování v této modelové situaci představují (pro zjednodušení modelové situace) pouze přímé personální náklady dle kalkulace v tabulce 9.
 - Hodnota balného tvoří v obou případech 1,5% materiálových nákladů.
 - Hodnota dopravy ze závodu k zákazníkovi představuje paušální částku ve výši 5 mil. Kč / rok.
- 5) Výpočet transferové ceny přírážkovou metodou bude vypadat následovně:
 - při dosahované hodnotě procesního šrotu (v tis. Kč):

$$((136.754 + 2.018 + 171.842 + 2.051) \div 0,97) + 5.000 = 327.335,$$

- při požadované hodnotě procesního šrotu ve výši 1,5% (v tis. Kč):

$$((136.754 + 2.051 + 171.842 + 2.051) \div 0,97) + 5.000 = 327.369$$
- 6) Transferová cena obsahuje hodnoty, které odpovídají úrovni požadované výši výrobního šrotu.
 - 7) Rozdíl ve výši 34 tis. Kč je uveden v lokálním souboru Dokumentace jako výnos vzniklý lokální efektivností, je součástí převodní ceny a vstupuje do daňového základu lokální entity jako daňově účinný výnos.

Při následujícím postupu obhajoby nastavení převodní ceny před správcem daně je nutné prokázat, že tato byla stanovena na základě principu tržního odstupu. Pokud by transakce probíhala mezi nezávislými subjekty za předem stanovených podmínek, tedy prodejní cena by byla smluvně ošetřena a kupujícím akceptována, pak můžeme s určitostí tvrdit, že za tuto cenu by byl výrobek prodán a tedy, že je cena stanovena v souladu s principem tržního odstupu. Problém by nastal v případě, pokud by transferová cena byla dorovnána (tedy snížena) na úroveň skutečně vzniklých nákladů na šrot, zde by argumentace šla proti tvrzení z první modelové situace a správci daně by mohly vzniknout pochybnosti o srovnatelných podmínkách v řízené a nezávislé transakci.

6.10 Vyčíslení dopadu výše nákladů na opravy z pohledu režijních nákladů přímo přiřaditelných výrobku jako lokální neefektivnost

Další modelovou situací bude popsáno riziko nastavení převodní ceny z pohledu zatížení režijních nákladů, přímo přiřaditelných výrobku, vadnými výrobky a následnými náklady na jejich opravy.

Předpoklady modelové situace budou následující:

- 1) Jedná se o výrobní podnik dodávající součástky pro automobilový průmysl, kód produkce NACE 2931.
- 2) Náklady na opravy vadných výrobků jsou součástí režijních nákladů přímo přiřaditelných výrobku.

- 3) Hodnota vzniklých nákladů na opravy je součástí kalkulace transferové ceny, jmenovitě je součástí nákladů na zpracování (v této modelové situaci přímých mezd), a sice ve výši 3% nákladů na zpracování.
- 4) Tato hodnota vychází z oborové srovnávací analýzy na úrovni koncernu.
- 5) Vyšší náklady na opravy jsou plně v kompetenci lokálního managementu, což je uvedeno ve funkčně rizikovém profilu.
- 6) Dceřiná společnost MNE je smluvním výrobcem mateřské společnosti, své výrobky prodává výlučně formou sdružených transakcí, není tedy možné provést porovnání ceny v nezávislé transakci.
- 7) Z výše uvedeného důvodu nelze použít tradiční transakční metody pro stanovení převodní ceny.
- 8) Z důvodů uvedených v bobu 6 je pro tvorbu převodní ceny použita přírážková metoda COST+. Zisková marže je stanovena na úrovni 3%, tedy v kalkulačním vzorci jsou náklady děleny 97%. Zisková marže 3% je stanovena na úrovni skupinové dokumentace k převodním cenám a skupinové srovnávací studie pro ziskové rozpětí na úrovni tržního odstupu v odvětví.
- 9) Ze sazby pro stanovení převodní ceny metodou COST+ jsou vyloučeny neefektivnosti vznikající přímo ve výrobě, jejichž ovlivnění spadá do kompetence lokálního managementu.

Po stanovení předpokladů modelové situace následuje opět analýza rizika vyplývající z výše nákladů na interní i zákaznické opravy vadných výrobků.

- 1) Zjištění skutečné výše nákladů na opravy a výše nákladů na opravy kalkulovaných dle požadované úrovně 3% z nákladů na zpracování za období 4/2017 – 3/2018. V tabulce 11 a 12 je uveden přehled nákladů na zákaznické (externí) a interní opravy za poslední uzavřený hospodářský rok, za který jsou data k dispozici.

Tabulka 11: Výpočet nákladů na interní opravy za období 4/2017 – 3/2018.

období / hodnota	4.17	5.17	6.17	7.17	8.17	9.17	10.17	11.17	12.17	1.18	2.18	3.18	součet
počet interních oprav	28	19	25	32	26	18	24	15	22	19	27	31	286
materiálové náklady interních oprav	105 000	71 250	93 750	120 000	97 500	67 500	90 000	56 250	82 500	71 250	101 250	116 250	1 072 500
počet hodin interních oprav	210	143	188	240	195	135	180	113	165	143	203	233	2 145
sazba interních oprav v Kč za hodinu	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	2 400
mzdové náklady na interní opravy	42 000	28 500	37 500	48 000	39 000	27 000	36 000	22 500	33 000	28 500	40 500	46 500	429 000
náklady na interní opravy celkem v Kč	147 000	99 750	131 250	168 000	136 500	94 500	126 000	78 750	115 500	99 750	141 750	162 750	1 501 500

Zdroj: statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

Tabulka 12: Výpočet nákladů na zákaznické opravy za období 4/2017 – 3/2018.

období / hodnota	4.17	5.17	6.17	7.17	8.17	9.17	10.17	11.17	12.17	1.18	2.18	3.18	součet
počet oprav u zákazníka	6	4	5	4	6	5	4	7	3	4	6	5	59
materiálové náklady zák. oprav v Kč	22 500	15 000	18 750	15 000	22 500	18 750	15 000	26 250	11 250	15 000	22 500	18 750	221 250
počet hodin zák. oprav	72	48	60	48	72	60	48	84	36	48	72	60	708
sazba zák. oprav v Kč za hodinu	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	2 100	25 200
náklady na zpracování zák. oprav v Kč	151 200	100 800	126 000	100 800	151 200	126 000	100 800	176 400	75 600	100 800	151 200	126 000	1 486 800
náklady na opravy u zákazníka celkem v Kč	173 700	115 800	144 750	115 800	173 700	144 750	115 800	202 650	86 850	115 800	173 700	144 750	1 708 050

Zdroj: statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

- 2) Pomocí hodnot dosahovaných a požadovaných nákladů na opravy je vyčíslen rozdíl mezi náklady na opravy dle kalkulačního vzorce pro výpočet převodní ceny a skutečných nákladů na opravy.

Tabulka 13: Výpočet požadované hodnoty nákladů na opravy za období 4/2017 – 3/2018.

období / hodnota	4.17	5.17	6.17	7.17	8.17	9.17	10.17	11.17	12.17	1.18	2.18	3.18	součet
náklady na interní opravy celkem v tis. Kč	147,00	99,75	131,25	168,00	136,50	94,50	126,00	78,75	115,50	99,75	141,75	162,75	1 502
náklady na opravy u zákazníka celkem v tis. Kč	173,70	115,80	144,75	115,80	173,70	144,75	115,80	202,65	86,85	115,80	173,70	144,75	1 708
náklady na opravy celkem v tis. Kč	320,70	215,55	276,00	283,80	310,20	239,25	241,80	281,40	202,35	215,55	315,45	307,50	3 210
náklady na zpracování (požadované) v tis. Kč	14 942	15 109	14 501	13 463	13 728	14 287	15 034	15 274	12 841	13 177	14 558	14 927	171 842
požadovaná hodnota nákladů na opravy (3% NNZ)	448,27	453,28	435,03	403,90	411,84	428,61	451,01	458,21	385,22	395,30	436,75	447,82	5 155

Zdroj: statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

- 3) Náklady na zpracování, tedy přímé personální náklady, jsou uvedeny v požadované výši, tedy při dosahované přímé produktivitě 38% (viz tab. 9).
- 4) Kalkulační vzorec pro výpočet transferové ceny obsahuje hodnotu 3% z nákladů na zpracování, která pokrývá vynaložené náklady na opravy, tedy:
- $$((\text{materiálové náklady} + \text{náklady na procesní šrot (1,5\% z materiálových nákladů)} + \text{náklady na zpracování} + \text{náklady na opravy (3\% z nákladů na zpracování)} + \text{balné}) \div 0,97) + \text{dopravné} = \text{transferová cena}$$
- 5) Dle kalkulačního vzorce pro výpočet transferové ceny je tato vyčíslena pro dosahovanou i požadovanou úroveň výše nákladů na opravy tak, aby byl patrný rozdíl ve výši stanovené transferové ceny.
- Hodnota materiálových nákladů tvoří zhruba 40% z celkových přímých nákladů bez balného.
 - Náklady na zpracování v této modelové situaci představují (pro zjednodušení modelové situace) pouze přímé personální náklady dle kalkulace v tabulce 9.
 - Hodnota balného tvoří v obou případech 1,5% materiálových nákladů.
 - Hodnota dopravy ze závodu k zákazníkovi představuje paušální částku ve výši 5 mil. Kč / rok.
- 6) Výpočet transferové ceny přírážkovou metodou bude vypadat následovně:
- Při dosahované hodnotě nákladů na opravy (v tis. Kč):

$$((136.754 + 2.018 + 171.842 + 2.051 + 3.210) \div 0,97) + 5.000 = 330.644$$
 - Při požadované hodnotě nákladů na opravy ve výši 3% (v tis. Kč):

$$((136.754 + 2.051 + 171.842 + 2.051 + 5.155) \div 0,97) + 5.000 = 332.684$$
- 7) Transferová cena obsahuje hodnoty, které odpovídají úrovni požadované výše nákladů na opravy.
- 8) Rozdíl ve výši 2 040 tis. Kč je uveden v lokálním souboru Dokumentace jako výnos vzniklý lokální efektivností, je součástí převodní ceny a vstupuje do daňového základu lokální entity jako daňově účinný výnos.

Při následujícím postupu obhajoby nastavení převodní ceny před správcem daně je nutné prokázat, že tato byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu. Pokud by transakce probíhala mezi nezávislými subjekty za předem stanovených podmínek, tedy prodejní cena by byla smluvně ošetřena a kupujícím akceptována, pak je možné s určitostí tvrdit, že za tuto cenu by byl výrobek prodán a tedy, že je cena stanovena

v souladu s principem tržního odstupu. Problém by nastal v případě, pokud by transferová cena byla dorovnána (tedy snížena) na úroveň skutečně vzniklých nákladů na šrot, zde by argumentace šla proti tvrzení z první modelové situace a správci daně by mohly vzniknout pochybnosti o srovnatelných podmínkách v řízené a nezávislé transakci.

7 Metodika stanovení transferových cen vhodná pro specifické transakce v automobilovém průmyslu

Metodika nastavení převodních cen u nadnárodních společností zpravidla vychází ze strategických rozhodnutí a dlouhodobých obchodních cílů mateřských společností. Nejinak je tomu i v případě společnosti Yazaki. Dokumentace k převodním cenám vypracované na centrální úrovni MNE však mohou mít mnoho slabin z pohledu jejich využití při obhajobě cen sdružených transakcí před lokální finanční správou. Jak již bylo zmíněno výše (viz kapitola 4.1, str. 27) tvorba individuálního funkčně rizikového profilu společně s lokálním souborem obsahujícím specifikace poskytovaných a přijímaných sdružených transakcí společně s metodikou tvorby cen k těmto transakcím včetně použitých metod jejich tvorby (viz kapitola 4.3, str. 30) může sloužit jako významný preventivní nástroj obhajoby těchto cen při jednání s lokální finanční správou.

7.1 Popis poskytované služby

Dále bude metodicky zpracován způsob nastavení převodní ceny YWTC pro poskytování služeb sesterským závodům. Přesto, že se všechny zúčastněné společnosti věnují převážně výrobní činnosti, předmětem zkoumání nastavení převodní ceny bude v tomto případě poskytovaná služba. Konkrétně se jedná o služby technologického zpracování dat pro přípravu výroby a dále pro stanovení nákladových kalkulací.

Společnost YWTC využívá pro zpracování technologických dat systém, který bude, z důvodu důvěrnosti informací, pro účely této práce nazván TECHNODAT (dále také Systém), ve kterém přijímá data od zákazníka. Ta jsou následně detailně rozkreslena a rozpracována Systémem tak, aby mohla sloužit jednak jako podklad pro výrobu, jednak pro oddělení kalkulací. To na základě rozpadu materiálových kusovníků a popisu činností (tzv. routingu) připravuje nákladové kalkulace a rovněž kalkulace pro stanovení převodních cen výrobků. Na tomto zpracování dat se podílí celý tým technologů, zaměstnanců Společnosti. Detailní rozpad výkresů jednotlivých kabelových svazků slouží k sestavení materiálového kusovníku, tedy přesného seznamu materiálů a jejich množství potřebné pro výrobu daného typu svazku. Rovněž je nutné vypracovat

přehled operací potřebných pro výrobu svazku a jejich časová náročnost. Následně dochází k přesnému rozdělení každého objednaného carsetu, tedy kompletního svazku, na tzv. „rodiny“ pod-svazků, které jsou poté rozděleny dle obtížnosti, opakovatelnosti v objednávkách a časové náročnosti. Složitější rodiny se dosud vyrábějí v České republice pod přísným dohledem technologů, protože se jedná o modifikace, které se v objednávkách objevují zřídka a čas od objednání do dodání nebývá delší než 72 hodin. V průběhu procesu restrukturalizace bude tento model změněn.

Rodiny svazků, které nejsou náročné na technologické zpracování a opakují se v každém „carsetu“ jsou přiděleny výrobnímu záводу v Tunisku. Zpravidla se jedná o díly, kde je větší měrou zastoupena lidská práce, tedy kontaktování vodičů a jejich zapíchání do pouzder, izolační obal apod., z čehož vyplývá hlavní konkurenční výhoda v podobě úspor z rozsahu a také nižší výrobní náklady spojené s levnější jednotkou lidské práce. Další díly, ve kterých je již vyšší kombinace strojního a mechanického zpracování, jsou poskytnuty do výrobního závodu v Srbsku.

Tento závod je v letošním roce ve fázi přebírání náročnější výroby z České republiky. Pro tyto účely byl vyvinut zcela nový výrobní koncept vývojovým centrem na úrovni mateřské společnosti a poskytnut srbskému výrobnímu záводу, který plní funkci smluvního výrobce. Nový výrobní koncept je zaměřen především na rozdělení pracovních operací do elementárních činností, čímž je docíleno nejen posílení kvality, ale rovněž používání měděných vodičů v přesných délkách, což přispívá k úsporám ve spotřebě materiálu a k nižšímu objemu výrobního odpadu. Z použití tohoto konceptu vyplývá další konkurenční výhoda v podobě snížení produkčních nákladů, nákladů na opravy a rovněž sazba práce v závodě je podstatně nižší. Podnik byl pro tyto účely vybaven zcela novým, technologicky nutným vybavením, které bylo pořízeno v rámci poskytnutých investičních dotací a rovněž dotací na nově vytvořená pracovní místa. K následné kompletaci celého setu, vizuální a elektrické kontrole kvality, zabalení a odeslání k zákazníkovi dochází nadále v závodě v Plzni. V rámci procesu restrukturalizace by mělo dojít do konce roku 2019 k celkovému přesunu všech výrobních činností do srbského závodu.

7.2 Nastavení převodní ceny - popis

Jelikož Společnost neposkytuje dané služby žádným externím společnostem, pro stanovení převodní ceny nebude možné použít metodu srovnatelné nezávislé ceny (dle pokynu D – 332, viz kapitola 4.3, str. 35). Ani metoda ceny při opětovném prodeji se v tomto případě nejeví jako vhodná, protože služba je poskytována výhradně pro potřeby výrobní činnosti daných podniků a není dále již nikomu přeprodávána. Pro kalkulaci převodní ceny bude tedy použita metoda nákladů a přírážky (COST+), která se jeví jako nejvhodnější a to hned z několika důvodů. Prvním důvodem je odkaz na pokyn GFR D – 10, který v části 3, odstavci 6 hovoří o ziskovosti dle principu tržního odstupu. „Cena či ziskovost u poskytování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou bude odpovídat principu tržního odstupu, pokud budou vysvětleny výše uvedené body. V případě metody CUP musí být doložena srovnatelná transakce mezi nezávislými subjekty. Při aplikaci metody Cost+ česká daňová správa považuje přírážku k nákladům v rozpětí 3 - 7% za přírážku, která by byla aplikována v běžných obchodních vztazích.“

Dalším důvodem je fakt, že v rámci celé MNE je pevně stanoveno pravidlo ziskové marže u poskytovaných služeb ve výši 5%. Toto nastavení je platné pro všechny závody společnosti v Evropě i mimo ni a je zastřešeno skupinovou dokumentací k převodním cenám včetně srovnávací analýzy. Toto pravidlo může být považováno za deklaraci jednotných podmínek v rámci skupiny v případě poskytovaných služeb. Stanovení jednotné výše ziskové přírážky pro všechny entity v rámci skupiny nevychází ze snahy daňové optimalizace ve smyslu přemísťování zisků do různých zemí, ale ze skutečné snahy o vytvoření srovnatelných podmínek a zvýšení konkurenceschopnosti celé obchodní jednotky. Dalším důvodem je potom fakt, že u tohoto typu služby je Společnost schopna velmi podrobně sledovat a dokumentovat skutečné náklady, které společnosti s poskytováním této služby vznikají.

7.3 Nastavení převodní ceny - kalkulace

Stanovení převodní ceny u výše popsané služby bude probíhat následujícím způsobem. Tým pracovníků oddělení technologie vede výkaz o pracovních činnostech za každý měsíc. Pro tyto účely je používána aplikace napojená na přihlašovací mechanismus TECHNODATu, která umožňuje prováděné činnosti dobře sledovat i kontrolovat. Jako

příklad může sloužit činnost, kdy je zaměstnanec přihlášen do systému a pracuje s databází dílů. Tato činnost je zaznamenána v logu TECHNODATu a v aplikaci vykonávaných činností je tak potvrzena. Každá rodina svazků má svou databázi. Systém zajišťuje evidenci přihlášených uživatelů a doby strávené v jednotlivých databázích. Data budou dále evidována a ukládána právě pro jejich možnost využití při stanovení transferové ceny na úrovni tržního odstupu. Pro účely tohoto výzkumu a možnosti kalkulace transferové ceny byl vybrán vzorek dat za aktuální období 3. 9. – 7. 9. 2018. V následující tabulce je přehled přihlášených pracovníků a doba, po kterou v Systému pracovali. Dále tabulka vykazuje databázi zpracovávaných dílů a sdruženou lokaci, pro kterou byla data zpracovávána.

Tabulka 14: Výkaz práce ze systému „TECHNODAT“ za období 3. 9. – 7. 9. 2018.

Osobní číslo pracovníka	zpracovávaná databáze	datum přihlášení	hodina přihlášení	hodina odhlášení	doba výkonu	protistrana	země protistrany
101250	XVK61	03.09.2018	7:25	9:48	2:23	YTU	Tunisko
102101	XVK84	04.09.2018	12:30	15:26	2:56	YSD	Srbsko
101640	XVK81	04.09.2018	10:15	14:48	4:33	YWTC	ČR
101150	XVK64	05.09.2018	8:43	11:27	2:44	YTU	Tunisko
102056	XVK65	06.09.2018	13:12	15:28	2:16	YTU	Tunisko
101252	XVK84	06.09.2018	6:45	10:18	3:33	YSD	Srbsko
102037	XVK87	07.09.2018	9:25	11:43	2:18	YOTK	Turecko

Zdroj: statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

Z takto vzniklého přehledu bude zřejmé, pro které rodiny svazků byla zpracována data. Tyto výkazy budou sloužit pro protistranu přebírající náklady k tomu, aby porovnála vykazovaný čas s dobou jejich požadavků na zpracování dat pro výrobu. Následně bude výkaz doplněn o kalkulaci přímo přiřaditelných personálních nákladů.

Tabulka 15: Kalkulace personálních nákladů za období 3. 9. – 7. 9. 2018.

Osobní číslo pracovníka	datum přihlášení	doba výkonu (DV) formát HH:MM	hodinová sazba v Kč (HS)	výše personálních nákladů k přeúčtování (DV * HS)	protistrana	země protistrany
101250	03.09.2018	2:23	335,00	798,42	YTU	Tunisko
102101	04.09.2018	2:56	335,00	982,67	YSD	Srbsko
101640	04.09.2018	4:33	335,00	1 524,25	YWTC	ČR
101150	05.09.2018	2:44	335,00	915,67	YTU	Tunisko
102056	06.09.2018	2:16	335,00	759,33	YTU	Tunisko
101252	06.09.2018	3:33	335,00	1 189,25	YSD	Srbsko
102037	07.09.2018	2:18	335,00	770,50	YOTK	Turecko

Zdroj: statistická data YWTC s.r.o., vlastní zpracování.

V tabulce 15 pokračuje kalkulace převodní ceny tak, že průměrná hodinová sazba práce je vynásobena počtem hodin strávených v Systému, náklady jsou následně přiřazeny sdružené lokaci, pro kterou pracovník data zpracovával. Identifikace pracovníka je zajištěna záznamem jeho osobního čísla.

V další části kalkulace bude přiřazena poměrná část fixních nákladů, které souvisí s provozem budovy, kanceláře a se zajištěním potřebného softwaru a hardwaru. Zjištěním těchto nákladů a jejich rozložením na nákladovou jednici bude stanoven měsíční paušál. Alokačním klíčem pro rozdělení fixních nákladů bude celkový počet odpracovaných hodin. Tato část kalkulace umožní přiřadit každému pracovníkovi oddělení technologie paušální částku na měsíc. Podle počtu odpracovaných hodin pro jednotlivé lokace, které činí alokační základnu pro tento paušál, bude pak tento přerozdělen na jednotlivé závody. Tyto náklady pak budou na konci každého měsíce, společně s poměrnou částí personálních nákladů, přeúčtovány. Základnou pro tento výpočet bude skupina nákladů přímo souvisejících s oddělením technologie.

Konkrétně se jedná o:

- spotřebu energií (voda, elektřina, plyn – topení)
- náklady na údržbu a opravy (budova a vybavení, není započítán provoz výrobního zařízení,
- poměrnou část odpisů budovy (vyjádřeno na metry čtvereční nevýrobních ploch) a zařízení (nejsou započítány odpisy výrobního zařízení),
- náklady na HW a SW vybavení (licenční klíče, programy, aplikace, speciální HW vybavení nutné pro technologické zpracování dat),
- pojištění a daň z nemovitostí
- ostatní osobní náklady (kromě personálních nákladů, které jsou přiřazovány přímo a ne přes paušální částku) – náklady na služební cesty, školení apod.

Pro správnou identifikaci nákladů na používaný HW a SW (hardware a software, pozn. autora), školení a cestování bude sloužit nákladové středisko, které je ve Společnosti přiřazeno každému oddělení tak, aby mohly být sledovány vynaložené náklady na jednotlivá oddělení. Tento systém slouží hlavně pro porovnání skutečně vzniklých nákladů s ročním plánem a vyhodnocení efektivnosti každého oddělení. V případě přeúčtování nákladů také ke stanovení správného poměru vynaložených nákladů. K výsledné kalkulaci, tedy vyčísleným přímým personálním nákladům, včetně

odvodů a stanoveného hodinového paušálu dle počtu pracovníků a odpracovaných hodin je přičtena zisková přírážka ve výši 5%, která pokrývá ostatní administrativní činnosti a přináší společnosti zdanitelný zisk.

Tabulka 16: Přehled nákladů pro výpočet paušální částky na jednoho zaměstnance technologie a hodinu.

Popis alokovaných nákladů	alokační klíč	hodnota alokačního klíče (HAK)	celkové náklady za obchodní rok 2017/2018 v Kč (CN)	částka v Kč připadající na jednoho zaměstnance technologie na měsíc CN / HAK
Spotřeba energií	počet zaměstnanců	438	6 600 000	1 256
Náklady na opravy a údržbu (budova a její vybavení, bez výrobního zařízení)	počet zaměstnanců	438	2 400 000	457
Odpisy budovy a vybavení (bez výrobního zařízení)	počet zaměstnanců	438	18 000 000	3 425
Náklady na HW a SW používaných oddělením technologie	počet zaměstnanců technologie	29	360 000	1 034
Pojištění (budovy a vybavení bez výrobního zařízení a rizik spojených s výrobou) + daň z nemovitostí	m2	21 000	800 000	3
Ostatní služby (úklid, ostraha, revize apod.)	m2	21 000	4 330 000	17
Náklady na cestování	počet zaměstnanců technologie	29	870 000	2 500
Náklady na školení	počet zaměstnanců technologie	29	174 000	500
Celková hodnota paušálního výdaje na osobu	měsíce	12	110 302	9 192
Celková hodnota paušálního výdaje na osobu a hodinu	fond pracovní doby v hodinách	160	měsíční paušál / fond pracovní doby (v Kč)	57

Zdroj: Obratová předvaha společnosti YWTC za rok 2017/2018. Vlastní zpracování.

V tabulce 16 jsou vyčísleny celkové vynaložené náklady přiřazené na oddělení technologie za hospodářský rok 2017/2018 mimo personálních nákladů. Tyto celkové náklady jsou pomocí vybraných klíčů alokovány tak, aby mohl být zjištěn celkový paušální náklad na osobu a měsíc, tedy 9.192,- Kč. Tento měsíční paušální náklad je potom vydělen fondem pracovní doby, tedy 160 hodinami, což umožní zjistit paušální náklad na hodinu činnosti jednoho pracovníka technologie.

Tabulka 17: Finální kalkulace nákladů na poskytované služby v období 3. 9. – 7. 9. 2018.

sdužená lokace	země sdužené lokace	datum přihlášení do systému	doba výkonu (DV) ve formátu HH:MM	výše personálních nákladů k přeúčtování (PN) v Kč	výše paušálních nákladů na hodinu (PVH) v Kč	výše paušálních výdajů k přeúčtování (DV * PVH) v Kč	výše celkových nákladů k přeúčtování (PN+PVH*DV) v Kč	transferová cena v Kč, celkové náklady (PN+PVH*DV) * 1,05
YTU	Tunisko	03.09.2018	2:23	798,42	57,00	135,85	323,78	339,96
YSD	Srbsko	04.09.2018	2:56	982,67	57,00	167,20	490,45	514,98
YWTC	ČR	04.09.2018	4:33	1 524,25	57,00	259,35	1 180,04	1 239,04
YTU	Tunisko	05.09.2018	2:44	915,67	57,00	155,80	425,85	447,15
YTU	Tunisko	06.09.2018	2:16	759,33	57,00	129,20	292,85	307,50
YSD	Srbsko	06.09.2018	3:33	1 189,25	57,00	202,35	718,34	754,26
YOTK	Turecko	07.09.2018	2:18	770,50	57,00	131,10	301,53	316,61

Zdroj: Statistická data YWTC s.r.o. Vlastní zpracování.

Transferová cena bude stanovena jako součet personálních nákladů (počet odpracovaných hodin v systému násobený průměrnou hodinovou mzdou včetně odvodů sociálního a zdravotního pojištění) a paušálních nákladů přepočtených na jednoho pracovníka a jednu hodinu fondu pracovní doby. K výsledné ceně bude přičtena zisková marže ve výši 5%.

Výsledkem této kalkulace bude nejen stanovení převodní ceny. Kalkulace bude rovněž sloužit jako důkaz pro finanční správu, že k poskytnuté službě skutečně došlo, a tedy, že přeúčtování nákladů neslouží pouze k erozi daňového základu a k přesunu zisků mezi zeměmi.

7.4 Vyhodnocení daňového rizika

Z pohledu daňového je možné vidět riziko v tom, že Společnost v tomto případě dosud nezažádala o závazné posouzení a tedy si nemůže být jistá, že zvolený způsob výpočtu převodní ceny bude finanční správou bez výhrad akceptován. Na druhou stranu tento způsob kalkulace by měl zajistit pokrytí vzniklých nákladů servisního centra a ponechat rovněž v České republice sice nízkou, ale přiměřenou hladinu zisku ke zdanění. Je nutné si uvědomit, že pokud entita začne vykazovat lokální neefektivnosti, například počet odpracovaných hodin nebude souhlasit s počtem požadovaných a uznaných hodin k přeúčtování na jiné lokace, mohou tyto zbylé hodiny zůstat v servisním centru a zatěžovat tak lokální výši daňového základu z důvodu nepokrytí zdanitelným

příjmem. Toto riziko se zvýší, jakmile bude ukončen proces restrukturalizace, bude přesunuta kompletní sériová výroba a oddělení technologie nebude již připravovat výrobní data pro Společnost, ale pouze pro ostatní výrobní závody. V tomto případě je nezbytné zapojit a osobně zainteresovat lokální management tak, aby byla dodržena požadovaná produktivita a veškeré náklady byly převzaty příjemcem poskytovaných služeb. Dalším rizikem se může jevit systém zamezení dvojího zdanění, protože tyto služby jsou zdaňovány u příjemce v Tunisku (15%) a v Srbsku (20%) srážkovou daní. Na straně Společnosti bude důležité zvážit, zda může být zvolena metoda plného zápočtu, a tedy o zaplacenou daň může být snížena výsledná daňová povinnost nebo bude zaplacená daň v zahraničí považována pouze za daňově uznatelný výdaj. Potom by o tuto zaplacenou daň mohl být pouze snížen daňový základ pro výpočet výsledné daně z příjmů.

Závěr

Problematika transferových cen je nerozlučně spjata s rozvojem mezinárodního obchodu, možnostmi volného pohybu zboží, práce a kapitálu, s ekonomickou globalizací a tím i s rozvojem nadnárodních společností. Tyto společnosti obchodují mezi svými sdruženými podniky za transferové ceny. Jejich nastavení je daňovou správou zpravidla vnímáno jako možnost eroze základu daně a jeho přesouvání do zemí s nižší daňovou zátěží.

Tato práce se zabývala **komparací provozního ziskového rozpětí** dosahovaného společností Yazaki Wiring Technologies Czech s. r. o. a dalších společností, které podnikají na českém trhu v automobilovém průmyslu, konkrétně vyrábějí a prodávají elektrické a elektronické součástky pro automobilový průmysl. Pro komparaci ziskového rozpětí bylo zvoleno období 2014–2017. Pro zjištění ekonomických údajů nutných pro výpočet provozního ziskového rozpětí byly použity finanční výkazy, výroční zprávy a zprávy o vztazích vybraných společností dostupné ve veřejné sbírce listin na portále justice.cz. Pro zajištění vhodného počtu společností podnikajících ve stejném oboru byla použita databáze firem MERK, v níž je možné třídit data rovněž dle kódu produkce NACE. Dále byla provedena komparace zkoumané, výrobní, dceřiné společnosti YWTC s.r.o. s vybranými subjekty podnikajícími pod stejným kódem produkce NACE 2931. Tato komparace byla provedena z důvodu zjištění srovnatelnosti podmínek a tedy i srovnatelnosti úrovně dosahovaného provozního ziskového rozpětí v závislých a nezávislých transakcích ve sledovaném období. Společnost YWTC, která byla předmětem výzkumu v této práci, dosahuje v období 2014–2017 srovnatelného provozního ziskového rozpětí ve výši 5,04%, kdy mezikvartilové rozpětí testovacího souboru vybraných subjektů nabývá hodnot 1,42% - 4,97%.

Provozní ziskové rozpětí a dosahovaná úroveň zisku lokální entity však může být ovlivněna ještě dalšími faktory, které je nutné při kalkulaci převodních cen zohlednit. Významným faktorem, který ovlivňuje výši výsledku hospodaření lokální entity, jsou rozhodnutí a činnost prováděná lokálním vedením společnosti.

Práce se proto dále zabývala konkrétním **vyčíslením dopadu vymezených lokálních neefektivností na výši převodní ceny**, výsledek hospodaření a tím i daňového základu. Závěrem každého jednotlivého vyčíslení dopadu dané lokální neefektivnosti, tedy vliv přímé výrobní produktivity na výši personálních nákladů, vliv výše výrobního odpadu a

výše nákladů na opravy na celkové výrobní náklady, je pak **obhajoba předpokladu**, že náklady, stejně jako výnosy, vznikající rozhodnutím lokálního vedení Společnosti jsou nákladem, respektive výnosem ovlivňujícím základ daně dané entity. V kapitole 6. 8 byl kvantifikován dopad zvýšených personálních nákladů vlivem nižší přímé výrobní produktivity, kapitola 6. 9 byla zaměřena na vyčíslení nákladů na procesní odpad a v kapitole 6. 10 byly tímto způsobem zkalkulovány náklady na opravy chybných výrobků. Účelem této části výzkumu byla rovněž příprava argumentace pro daňovou kontrolu v případě nedosažení očekávané úrovně ziskovosti subjektu. Základem této argumentace je fakt, že pokud daňový náklad respektive výnos, v podobě zvýšených personálních nákladů způsobených nižší přímou produktivitou ve výrobě nebo vyššími respektive nižšími náklady na výrobní měděný odpad či náklady na opravy, vznikne rozhodnutím lokálního managementu, pak takový náklad respektive výnos musí jednoznačně ovlivnit lokální základ daně a mít dopad na výši daně placené v zemi, kde skutečně vzniknul.

Práce se rovněž zabírala nastavením **metodiky pro kalkulaci převodní ceny ve specifické transakci poskytování technologických dat** pro výrobu a kalkulaci cen prostřednictvím vyčíslení nákladů přímo přiřaditelných transakci a jejich alokace na sdružené podniky, které tuto službu využívají. Tato část práce je zaměřena na zdokumentování tvorby převodní ceny pro konkrétní službu, jež se může stát součástí lokálního souboru dokumentace k převodním cenám společnosti YWTC s.r.o. po ukončení procesu restrukturalizace ve Společnosti a její přeměně na centrum poskytovaných služeb.

Přínosem této práce bylo poskytnout návod pro přístup k vedení obhajoby při daňové kontrole zaměřené na problematiku převodních cen u smluvních výrobců v automobilovém průmyslu s nízkou hladinou ziskovosti, případně generovanou ztrátou. Dále bylo snahou práce poskytnout pro tyto účely přehled několika lokálních neefektivností, které ovlivňují hladinu ziskovosti a tím i výši lokálně odváděné daně z příjmů. Tyto mohou sloužit nejen jako obhajoba výše daňového základu před správcem daně, ale také jako účinný nástroj pro vyhodnocování výkonnosti lokální entity a jejího managementu. Mohou tím bezesporu pomoci k efektivnějšímu využití lokálních zdrojů a tím většímu uspokojení nejen vlastníků firmy, ale rovněž lokální daňové správy. Práce rovněž poskytuje možnost zakomponování výsledků výzkumu

do lokálního souboru dokumentace k převodním cenám a rovněž do obhajoby nastavení převodních cen při probíhající daňové kontrole ve společnosti YWTC s.r.o.

Seznam grafů:

Graf 1: Vývoj přímé produktivity za období 4/2017 – 3/2018.	70
Graf 2: Vývoj personálních nákladů za období 4/17 – 3/18 při požadované a skutečně dosažené úrovni přímé produktivity.	72

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Shrnutí postupu při ověření správnosti základu daně sdruženého podniku u zisků plynoucích z řízených přeshraničních transakcí.....	39
Obrázek 2: Rozmístění výrobců automobilů a automobilových součástí v České republice.....	52
Obrázek 3: Celosvětové rozmístění závodů společnosti Yazaki Corporation.....	53
Obrázek 4: Rozmístění závodů Yazaki Europe Limited v Evropě.....	54
Obrázek 5: Kabelový svazek do nákladního automobilu Daimler Truck - SFTP.....	56
Obrázek 6: Databáze firem MERK, zadání základních parametrů vyhledávání – velikost obratu.....	60
Obrázek 7: Databáze firem MERK, zadání základních parametrů vyhledávání – počet zaměstnanců.....	60
Obrázek 8: Databáze firem MERK, zadání dalších parametrů vyhledávání – kód produkce NACE 2931.....	61
Obrázek 9: Databáze firem MERK, výsledky vyhledávání – podklad pro testovací soubor.....	61
Obrázek 10: Veřejný rejstřík subjektů, sbírka listin – Yazaki Wiring Technologies Czech s.r.o.....	63

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Základní údaje o společnosti YWTC s.r.o.....	53
Tabulka 2: Přehled základních ukazatelů společnosti YWTC s.r.o.....	62
Tabulka 3: Přehled společností z databáze MERK a finančních ukazatelů z justice.cz – testovací soubor.	64
Tabulka 4: Provozní ziskové rozpětí jednotlivých společností testovacího souboru.	65
Tabulka 5: Porovnání provozního ziskového rozpětí YWTC a mezikvartilového rozpětí ziskové marže testovacího souboru.	66
Tabulka 6: Vývoj průměrné mzdy 2014–2017 v dělnických profesích.....	68
Tabulka 7: Výpočet přímé produktivity za období 4/2017 – 3/2018.....	70
Tabulka 8: Výpočet přímých personálních nákladů za období 4/2017 – 3/2018.	71
Tabulka 9: Výše personálních nákladů při dosažené a požadované produktivitě za období 4/2017 – 3/2018.	71
Tabulka 10: Výpočet rozdílu dosažené a požadované hodnoty procesního šrotu za období 4/2017 – 3/2018.	75
Tabulka 11: Výpočet nákladů na interní opravy za období 4/2017 – 3/2018.....	78
Tabulka 12: Výpočet nákladů na zákaznické opravy za období 4/2017 – 3/2018.	78
Tabulka 13: Výpočet požadované hodnoty nákladů na opravy za období 4/2017 – 3/2018.	78
Tabulka 14: Výkaz práce ze systému „TECHNODAT“ za období 3. 9. – 7. 9. 2018....	84
Tabulka 15: Kalkulace personálních nákladů za období 3. 9. – 7. 9. 2018.	84
Tabulka 16: Přehled nákladů pro výpočet paušální částky na jednoho zaměstnance technologie a hodinu.	86
Tabulka 17: Finální kalkulace nákladů na poskytované služby v období 3. 9. – 7. 9. 2018.	87

Seznam zkratek:

ACEA – European Automobile Manufacturer's Association; Evropská asociace automobilových výrobců

angl. – anglicky

apod. – a podobně

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting; Eroze daňového základu a přesouvání zisků

CN – Celkové náklady

COST+ – Cost Plus; Metoda nákladů a přírážky

CUP – Comparable uncontrolled price; Srovnatelná nezávislá cena

CUT – Comparable uncontrolled transaction; Srovnatelná nezávislá transakce

ČR – Česká republika

DEMPE – andlicky: development, enhancement, maintenance, protection, exploitation; česky: vývoj, rozšíření, údržba, ochrana, využívání (pozn. autora: používá se pro ocenění návratnosti nehmotných aktiv v rámci sdružených transakcí)

DIR – Počet přímých pracovníků (od anglického „direct“)

DPP – Dosahovaná přímá produktivita

DPPO – Daň z příjmů právnických osob

DS – Daňový subjekt

DV – Doba výkonu

EU – Evropská unie

GFŘ – Generální finanční ředitelství

HAK – Hodnota alokačního klíče

HDP – Hrubý domácí produkt

HP – Hodiny přítomnosti

HW – Hardware, technické vybavení

IČO – Identifikační číslo osoby

JPN – Jednotkové personální náklady

Kč – Korun českých

KPMG – auditorská společnost

m² – metr čtvereční

MF – Ministerstvo financí

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

mil. – miliony

MMF – Mezinárodní měnový fond

MNE – Multinational enterprise; Nadnárodní společnost

NACE – Nomenclature statistique des activités économiques dans la Communauté européenne;
Klasifikace ekonomických činností

např. – například

NATO – vojenská aliance

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development; Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

PN – Celkové personální náklady

pozn. – poznámka

PPN – Požadované personální náklady

PPP – Požadovaná přímá produktivita

PSM – Profit Split Method; Metoda rozdělení zisku

PVH – Paušální výdaje na hodinu

RPM – Resale price method; Metoda ceny při opětovném prodeji

RVHP – Rada vzájemné hospodářské pomoci

s. r. o. – Společnost s ručením omezeným

SAP – Sdružení automobilového průmyslu

Sb. – Sbírka/y zákonů

str. – strana

SW – Software, programové vybavení

tis. – tisíce

TNMM – Transaction Net Margin Method; Transakční metoda čistého rozpětí

TPD – Transfer Pricing Documentation; Dokumentace k převodním cenám

tzv. – tak zvaný

USA – United States of America; Spojené státy americké

VKH – Vyprodukované hodiny dle katalogu časů

YOTK – Yazaki Turecko

YSD – Yazaki Srbsko

YTU – Yazaki Tunisko

YWTC – Yazaki Wiring Technologies Czech s. r. o

YWTG – Yazaki Wiring Technologies GmbH

zák. – zákaznických

ZDP – Zákon o daních z příjmů

Seznam použité literatury

APELDOORN, VAN L. *Critical Review of International Social and Political Philosophy*. BEPS, tax sovereignty and global justice. 2016. 21:4, 478-499. <https://doi.org/10.1080/13698230.2016.1220149>. [Online, citace 21. 10. 2018].

Dostupné z:

https://apps.webofknowledge.com/Search.do?product=WOS&SID=C5V4ZipN5MksKWD8gCn&search_mode=GeneralSearch&prID=26159a4d-0352-447b-bbb9-51d1082553d5

COBHAM, A., JANSKÝ, P. *Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results*. Journal of International Development. 2018. 30, 206–232. <https://Onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1002/jid.3348>. [Online, citace 21. 10. 2018].

Dostupné z:

https://apps.webofknowledge.com/Search.do?product=WOS&SID=C5V4ZipN5MksKWD8gCn&search_mode=GeneralSearch&prID=26159a4d-0352-447b-bbb9-51d1082553d5

CZECHINVEST. Agentura pro podporu podnikání a investic. *Klíčové sektory: Automobilový průmysl*. 2017. [Online, citace 29. 7. 2018].

Dostupné z: <https://www.czechinvest.org/cz/Sluzby-pro-investory/Klicove-sektory/Automobilovy-prumysl>

Český statistický úřad. *Struktura mezd zaměstnanců*. 2017. [Online 25. 9. 2018]

Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/struktura-mezd-zamestnancu-2017>.

ČÍŽEK, L., BOTEK, R. *Účetnictví v praxi 7-8/2017. Transferové ceny – obecně účetně a daňově*. Rödl & Partner. 2017. [Online, citace 26. 8. 2018].

Dostupné z:

http://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2017/ucetni_ctvi_v_praxi_07_08_2017_Botek_Cizek.pdf

DVOŘÁČEK, J., TYLL L. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. Praha: C. H. BECK. 2010. 208 str. ISBN 978-80-7400-010-2

Finanční správa. *Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny*. 2014. [Online, citace 26. 8. 2018].

Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti/financi-urady-prevodni-ceny-5486>

HÁJEK, J. *Ovlivňují české společnosti základ daně transakcemi se zahraničními spřízněnými osobami?* Politická ekonomie. 2018. 66(3), 330–343. <https://doi.org/10.18267/j.polek.1191>. [Online, citace 17. 10. 2018].

Dostupné z:

https://apps.webofknowledge.com/Search.do?product=WOS&SID=F3jgsiV92ev2rLGw p4Y&search_mode=GeneralSearch&prID=c958be88-ead8-4062-8bdf-4ba8a0d587c9

HRUBÝ, Š., OSIČKA, Š. *Country by Country reporting*. Praha: FUČÍK & PARTNEŘI. 2017. [Online, citace 25. 8. 2018].

Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/country-by-country-reporting/>

KLEIN, Š., ŽÍDEK, K. *Mezinárodní daňové plánování*. Praha: GRADA Publishing. 2002. 230 s. ISBN 80-247-0563-X

Ministerstvo financí. *Boj proti agresivnímu daňovému plánování. Výsledky kontrol převodních cen včetně offshorových společností.* Finanční správa. 2016. [Online, citace 24. 8. 2018].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>

Ministerstvo financí. *Pokyn D – 332. Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.* 2011. [Online, citace 28. 7. 2018].

Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

Ministerstvo financí. *Pokyn D – 333. Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami.* 2011. [Online, citace 28. 7. 2018].

Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

Ministerstvo financí. *Pokyn D – 334. Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.* 2011. [Online, citace 28. 7. 2018].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf>

Ministerstvo financí. *Pokyn DS – 132 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky (převodní ceny) územními finančními orgány.* Č. j.: 49/60878/2005-491. 2005. [Online, 13. 10. 2018].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky>

Ministerstvo Financí. *Pokyn GFŘ D – 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky.* 2013. [Online, citace 20. 10. 2018].

Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>

MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing. 2016. 207 str. ISBN 978-80-247-5806-0

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer. 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing. Paris. 2017. ISBN 978-92-64-26273-7

OECD. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Stručná verze*. Praha: Wolters Kluwer. 2009. 448 s. ISBN 978-80-7357-480-2

PICHANIČ, M. *Mezinárodní management a globalizace*. Praha: C. H. BECK. 2004. 176 s. ISBN 80-7179-886-X

ŘEHÁK, Z., SAIDLOVÁ, S. *Daňové a právní aktuality. Směrnice OECD o převodních cenách 2017*. KPMG. 2017. [Online, citace 26. 8. 2018].

Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/smernice-oecd-o-prevodnich-cenach-2017>

SOBOTKOVÁ, V., SOLILOVÁ, V. *Daně a právo v praxi 10/2010. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice*. 2010. [Online, citace 27. 8. 2018].

Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d26637v35006-dokumentace-k-prevodnim-cenam-v-evropske-unii-a-ceske-republice/?search_query

SOJKA, V. a kol. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. Vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2017. s. 360. ISBN 978-80-7552-688-5

SOLILOVÁ, V., BÍLKOVÁ, V., VRTALOVÁ, J. *Metody určení převodních cen*. [Online, citace 4. 8. 2018].

Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1239810650_sb_solilova,bilkova,vrtalova.pdf

SOUKUP, J. a kol. *Zdroje a perspektivy evropských ekonomik na počátku 21. Století v kontextu soudobé globalizace*. Praha: Management Press. 2015. 151 s. ISBN 978-80-7261-281-9

SVOZILOVÁ, A. *Zlepšování podnikových procesů*. Praha: GRADA Publishing. 2011. 232 s. ISBN 978-80-247-398-0

SZMARAGOWSKI, D., NESVAČIL, J. *Daňové a právní aktuality. Jak vypadá kontrola na převodní ceny*. KPMG. 2018. [Online, citace 14. 8. 2018].

Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/jak-vypada-kontrola-zamerena-na-prevodni-ceny>

TEICHMANN, J. Bulletin KDP ČR: *Převodní ceny v České republice v roce 2016*. Brno: Komora daňových poradců České republiky, 2016. ISSN 1211-9946

Yazaki Europe. About us, key facts. 2018. [Online, 7. 10. 2018].

Dostupné z: <https://www.yazaki-europe.com/about-us/key-facts.html>

Yazaki Global Network. 2018. [Online, 7. 10. 2018].

Dostupné z: <https://www.yazaki-group.com/global/network/>

Yazaki Europe. Products & Competencies, Electrical Distribution Systems. 2018. [Online, 7. 10. 2018].

Dostupné z: <https://www.yazaki-europe.com/products-competencies/products/electrical-distribution-systems.html>

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. [Online, citace 27. 7. 2018].

Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/trestni-zakonik/>

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. [Online, citace 27. 7. 2018].

Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchodni-korporace/>

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. [Online, citace 27. 7. 2018].

Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danovy-rad>

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. [Online, citace 4. 8. 2018].

Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/spravadani/>

Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. [Online, citace 27. 7. 2018].

Dostupné z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/financni-sprava/>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [Online, citace 27. 7. 2018].

Dostupné z: <http://zakony.centrum.cz/zakon-o-danich-z-prijmu/cast-3-paragraf-23>

Seznam použitých databází

Databáze firem MERK. [Online, citace 7. 10. 2018].

Dostupné z: <https://www.merk.cz/databaze-firem>

Ministerstvo spravedlnosti. Oficiální server českého soudnictví. Justice.cz. Veřejný rejstřík. Sběrka listin. [Online, citace 12. 10. 2018].

Dostupné z: <https://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>

Seznam příloh

- A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku.
- B. Dotazník sloužící finanční správě k vytvoření funkčně-rizikového profilu před zahájením daňové kontroly na transferové ceny.
- C. Přiznání k dani z příjmů právnických osob, samostatná příloha č. 12, přehled transakcí se spřízněnými osobami.

Přílohy

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.		
Barbados	06.6.2012	69/2012 Sb.m.s.		
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003, č. 6-7/2007, č. 4/2015	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s. Protokol č. 17/2015 Sb.m.s.

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98 , č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.		
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.		
Čína	4.5.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011	
Dánsko	17.12.2012	14/2013 Sb.m.s.	č. 03/2013	
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 3/2014	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č. 11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005	
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č. 11-12/2006	
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007, č. 3/2010	
Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.	č. 4/2012	

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Chile	21.12.2016	5/2017 Sb.m.s.		Sdělení č. 71/2017 Sb.m.s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010	
Írán	4.8.2016	47/2016 Sb.m.s.		
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98, č. 4/2009, č. 2/2012	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č. 6/2010	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012, č. 4/2014	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.		
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002	

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č. 4-5/2000, č. 4/2009	Protokol č. 43/2016 Sb. m. s.
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kolumbie	6.5.2015	39/2015 Sb.m.s.	č. 5/2016	
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010	
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Lichtenštejnsko	22.12.2015	8/2016 Sb.m.s.		

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	31.7.2014	51/2014 Sb.m.s.		
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.3.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	83/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004,	

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
			č. 8-9/2007	
Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb. , Protokol č. 58/2013 Sb.m.s.

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009	
Pákistán	30.10.2015	58/2015 Sb.m.s.		
Panama	25.2.2013	91/2013 Sb.m.s.		
Polsko	11.6.2012	102/2012 Sb.m.s.	č. 03/2013	
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s., Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Rumunsko	10.8.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
Saúdská Arábie	1.5.2013	42/2013 Sb.m.s.	č. 2/2014	
SAE (Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	Protokol č. 64/2014 Sb.m.s.
Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003, č. 3/2014	

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Slovensko	28.4.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb.m.s.	č. 10/1/2005, č. 8-9/2007, č. 1-2/2009, č. 6/2017	Protokol č. 26/2011 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.	.	
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb., Protokol č. 99/2013

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
				Sb.m.s.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.		
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Turkmenistán	27.3.2018	23/2018 Sb.m.s.		
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	Protokol č. 12/2016 Sb.m.s.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.

A. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku (podle stavu k 20. 5. 2018)

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irsku)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Zdroj: Ministerstvo financí. Legislativa. Oddělení 1503 – Mezinárodní zdaňování. Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. [Online, citace 25. 8. 2018].

Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

B. Dotazník sloužící finanční správě k vytvoření funkčně-rizikového profilu před zahájením daňové kontroly na transferové ceny.

Předmět jednání:

Místní šetření za účelem ověření funkčního profilu, transakcí a vztahů v rámci skupiny podniků za zdaňovací období

Správce daně položil daňovému subjektu následující otázky:

1) **Otázka správce daně:** Popište předmět činnosti DS. Jaký byl výrobní program DS, které služby DS poskytoval a jaké další ekonomické aktivity vykonával ve zdaňovacím období od

Odpověď DS:

2) **Otázka správce daně:** Jaká byla podnikatelská struktura skupiny podniků ve zdaňovacím období od, jejíž součástí je DS? Předložte organizační schéma této skupiny. K jakým společnostem byl DS ve vztahu spojené osoby dle §23 odst. 7 Zákona o daních z příjmů č. 586/1992 (dále jen „spojené osoby“) ve zdaňovacím období

Odpověď DS:

3) **Otázka správce daně:** Uveďte obecný funkčně rizikový profil daňového subjektu z hlediska pozice ve skupině a převodních cen.

Odpověď DS:

4) **Otázka správce daně:** Uskutečnil DS ve zdaňovacím období transakce se spojenými osobami? Uveďte a stručně popište tyto transakce včetně uvedení názvů společností, s nimiž byly tyto transakce provedeny.

Odpověď DS:

5) **Otázka správce daně:** Jaký byl mechanismus stanovení podnikatelské strategie DS v šetřeném období? V jakém rozsahu může DS rozhodovat samostatně v zásadních otázkách týkajících se podnikatelské strategie či reorganizace podniku?

Odpověď DS:

- 6) **Otázka správce daně:** Jakým způsobem a kým byl vypracován rozpočet, jímž se DS řídil ve zdaňovacím období od? *(V odpovědi uveďte jméno zodpovědné osoby. V případě, že se nejedná o zaměstnance DS také název společnosti, ve které je osoba zaměstnána.)*

Odpověď DS:

- 7) **Otázka správce daně:** Kdo byl ve zdaňovacím období od zodpovědný za naplnění výše uvedeného rozpočtu? *(V odpovědi uveďte jméno zodpovědné osoby. V případě, že se nejedná o zaměstnance DS také název společnosti, ve které je osoba zaměstnána.)*

Odpověď DS:

- 8) **Otázka správce daně:** Kdo byl zodpovědný za vyjednávání a uzavírání smluv s dodavateli a odběrateli ve zdaňovacím období od? *(V odpovědi uveďte jméno zodpovědné osoby. V případě, že se nejedná o zaměstnance DS také název společnosti, ve které je osoba zaměstnána.)*

Odpověď DS:

- 9) **Otázka správce daně:** Jaký byl mechanismus stanovení cenotvorby ve vztahu ke klíčovými zákazníkům ve zdaňovacím období od? Kdo je zodpovědný za cenovou politiku daňového subjektu ve vztahu ke klíčovými zákazníkům? *(V odpovědi uveďte jméno zodpovědné osoby. V případě, že se nejedná o zaměstnance DS také název společnosti, ve které je osoba zaměstnána.)*

Odpověď DS:

- 10) **Otázka správce daně:** Byla ve zdaňovacím období od odměna managementu DS nějakým způsobem vázána na finanční výsledky společnosti? Pokud ano, jakým způsobem?

Odpověď DS:

- 11) **Otázka správce daně:** Kde jsou spravovány bankovní účty DS? Kdo má k těmto účtům dispoziční právo? *(V odpovědi uveďte jméno osoby s dispozičním právem. V případě, že se nejedná o zaměstnance DS také název společnosti, ve které je osoba zaměstnána.)*

Odpověď DS:

- 12) **Otázka správce daně:** Je v rámci skupiny spřízněných podniků využíván systém centralizace volných peněžních prostředků jednotlivých členů skupiny a jejich alokace do těch podniků, kde tyto prostředky momentálně chybí (tzv. cashpooling)? Pokud ano, jakým způsobem je stanoven úrok za prostředky zaslané do/z centra? Jakým způsobem je stanovena odměna spřízněnému podniku, který centrálně volné peněžní prostředky v rámci skupiny spravuje?

Odpověď DS:

- 13) **Otázka správce daně:** Popište mechanismus, jakým byly stanoveny ceny mezi spojenými osobami? Má DS zpracovanou dokumentaci způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (např. dle pokynu Ministerstva financí D 334) platnou pro zdaňovací období roku od? Pokud ne, jakým způsobem je tvorba cen mezi spojenými osobami (dále jen „převodní ceny“) zdokumentována? *(Jaká metoda a s jakým ukazatelem byla vybrána pro stanovení převodních cen ve vztahu ke spojeným osobám a důvod stanovení konkrétní metody? Byl výpočet s použitím zvoleného ukazatele nějakým způsobem upravován, např. nezahrnutím některých nákladů do výpočtu přirážky k nákladům, či některých aktiv do výpočtu přirážky k aktivům apod.? Která zúčastněná strana transakce byla zvolena jako testovaná strana pro účely srovnání s obdobnými nezávislými subjekty v rámci srovnávací analýzy a proč?)*

Odpověď DS:

- 14) **Otázka správce daně:** Existují specifické faktory, které ovlivnily ve zdaňovacím období od stanovení převodních cen DS? Pokud ano, uveďte které?

Odpověď DS:

- 15) **Otázka správce daně:** Byla ve zdaňovacím období od platná nějaká forma dohody o sdílení nákladů, resp. účastnil se DS obdobné dohody mezi spřízněnými podniky ve skupině (např. ve vztahu k výzkumné a vývojové činnosti, sdílení nákladů pro účely centralizace podpůrných služeb)? Pokud ano, uveďte podrobnosti (názvy subjektů, předmět dohody, částky plateb).

Odpověď DS:

- 16) **Otázka správce daně:** Existují na všechny transakce uskutečněné ve zdaňovacím období od se spojenými osobami písemné smlouvy?

Odpověď DS:

- 17) **Otázka správce daně:** Předložte smlouvy se spojenými osobami platné pro zdaňovací období od (Včetně překladu do českého jazyka.)

Odpověď DS:

- 18) **Otázka správce daně:** Prodával DS ve zdaňovacím období od výrobky jak spojeným, tak nespojeným osobám? Nakupoval DS ve zdaňovacím období materiál jak od spojených, tak od nespojených osob?

Odpověď DS:

- 19) **Otázka správce daně:** Ve vztahu k cenové politice DS vůči spojeným osobám uveďte, zda je uplatňována různá marže u jednotlivých produktů či je sledována celková přírážka vůči jednotlivým spojeným osobám?

Odpověď DS:

- 20) **Otázka správce daně:** Je DS vlastníkem materiálu, který vstupuje do polotovaru či finálního produktu?

Odpověď DS:

- 21) **Otázka správce daně:** Jaké a kde jsou trhy, kam směřují hotové výrobky DS? Rozhoduje o segmentaci zákazníků DS či jiná entita ze skupiny?

Odpověď DS:

- 22) **Otázka správce daně:** Přípravuje si DS sám marketingovou strategii či využívá v této oblasti podpory spojených osob (skupinová marketingová strategie)?

Odpověď DS:

- 23) **Otázka správce daně:** Kdo byl ve zdaňovacím období od zodpovědný za plánování nákupů, jejich vyjednávání a provádění funkcí s nimi spojených? (V odpovědi uveďte jméno osoby s dispozičním právem. V případě, že se nejedná o zaměstnance DS také název společnosti, ve které je osoba zaměstnána.)

Odpověď DS:

- 24) **Otázka správce daně:** Kdo ve zdaňovacím období od formuloval plány výroby a nastavoval výrobní cíle? Kdo tyto cíle finálně schvaloval a kdo byl za jejich dosažení zodpovědný? *(V odpovědi uveďte jméno osoby. V případě, že se nejedná o zaměstnance DS také název společnosti, ve které je osoba zaměstnána.)*

Odpověď DS:

- 25) **Otázka správce daně:** Kdo nesl ve zdaňovacím období od tržní rizika (např. pokles cen na trhu, sezónní výkyvy, aplikace slev a bonusů)? *(V odpovědi uveďte, zda se jedná o DS či jiný subjekt.)*

Odpověď DS:

- 26) **Otázka správce daně:** Vykonával DS ve zdaňovacím období od nějakou formu výzkumu a vývoje nebo je za DS vykonáván spřízněným podnikem? *(Pokud DS výzkum a vývoj vykonává, provádí ho na objednávku nebo pro sebe.)*

Odpověď DS:

- 27) **Otázka správce daně:** Kdo byl ve zdaňovacím období od zodpovědný za návrh produktů? *(V odpovědi uveďte, zda se jedná o DS či jiný subjekt.)*

Odpověď DS:

- 28) **Otázka správce daně:** Kdo nese riziko za neprodané výrobky a náklady s ním spojené? *(V odpovědi uveďte, zda se jedná o DS či jiný subjekt.)*

Odpověď DS:

- 29) **Otázka správce daně:** Kdo poskytuje záruky za výrobky prodané zákazníkům a nese náklady s tím spojené? *(V odpovědi uveďte, zda se jedná o DS či jiný subjekt.)*

Odpověď DS:

- 30) **Otázka správce daně:** Disponoval DS ve zdaňovacím období od marketingovým nehmotným majetkem (např. značka, obchodní jméno atd.)? Může

s tímto majetkem DS volně zacházet bez ohledu na pokyny ze skupiny? Využívá toto aktivum nějaká jiná spojená osoba?

Odpověď DS:

31) **Otázka správce daně:** Využíval DS ve zdaňovacím období od nějaké nepatentované know-how (např. distribuční strategie, seznam zákazníků atd.), které vytváří konkurenční výhody na trhu? Pokud využívá, uveďte kdo toto know-how vypracoval? *(V odpovědi uveďte, zda se jedná o DS či jiný subjekt.)*

Odpověď DS:

32) **Otázka správce daně:** Platil DS ve zdaňovacím období od nějaké licenční poplatky spojené osobě? Pokud ano, uveďte předmět plnění, názvy příjemců plateb a částky plateb.

Odpověď DS:

33) **Otázka správce daně:** Jak je stanovena cena za licenci resp. jaká je výše licence (jaký ukazatel definice výše licenčního poplatku je použit)?

Odpověď DS:

34) **Otázka správce daně:** Čerpal DS ve zdaňovacím období od půjčku / úvěr od spojené osoby? Existují písemné smlouvy k této půjčce? Jaký je podíl přijatých půjček / úvěrů na celkových cizích zdrojích DS?

Odpověď DS:

35) **Otázka správce daně:** Poskytoval DS ve zdaňovacím období od půjčku/úvěr spojené osobě? Existují písemné smlouvy k této půjčce?

Odpověď DS:

36) **Otázka správce daně:** Poskytoval nebo přijímal DS ve zdaňovacím období od..... služby poradenského nebo manažerského charakteru spojené osobě či od spojené osoby? Pokud ano, uveďte názvy těchto obchodních partnerů, předmět plnění a částky plateb.

Odpověď DS:

- 37) **Otázka správce daně:** Byli během šetřeného období ze zahraničního spřízněného podniku do DS či naopak delegováni nějací zaměstnanci? Je úhrada za zaměstnance charakterizována jako služba (poskytování manažerských služeb) či jako poskytnutí odborníků do DS, která hradí mzdu apod.? Pokud se jedná o službu, jak byla kalkulována odměna hrazená poskytovateli?

Odpověď DS:

- 38) **Otázka správce daně:** Došlo u DS v rámci vykonávaných funkcí a nesených rizik v posledních letech (2009 – 2015) k zásadní změně či se tato změna v budoucnu očekává?

Odpověď DS:

C. Přiznání k dani z příjmů právnických osob, samostatná příloha č. 12, přehled transakcí se spřízněnými osobami.

Samostatná příloha k položce 12 I oddílu
Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Identifikační číslo

Přehled transakcí se spojenými osobami

D1 Název spojené osoby

D2 Identifikační číslo spojené osoby

D3 Stát, ve kterém má spojená osoba sídlo: Kód:

A Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Výnos (prodej)	Poživatci oena (nakup)
1	Dlouhodobý nehmotný majetek		
2	Dlouhodobý hmotný majetek		
3	Dlouhodobý finanční majetek		
4	Zásoby materiálu, výrobků a zboží		

B Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Výnos	Náklad
1	Služby		
2	Licenční poplatky (vč. software)		
3	Úroky		
4	Celkový objem ostatních transakcí		

C Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Přijaté	Vyplacené
1	Úvěrové finanční nástroje		
2	Podíly na zisku		
3	Ostatní složky vlastního kapitálu	Zvýšení	Snížení
4	Poskytnutí bezúplatného plnění ^{*)}	ANO	NE
5	Přijetí bezúplatného plnění ^{*)}	ANO	NE
6	Využití cash-poolingu ^{*)}	ANO	NE

^{*)} Nehodnotí se škrtněte

D Závazky a pohledávky za spojenou osobou bez úvěrových finančních nástrojů

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Stav ke konci aktuálního období	Stav ke konci minulého období
1	Dlouhodobé pohledávky		
2	Dlouhodobé závazky		
3	Krátkodobé pohledávky		
4	Krátkodobé závazky		

25 5404-E / I/Fin 5404-E - verze 1.1 1 (tiskopis pro sádkovatel osobní společnosti v roce 2014 nebo jiných částí, se které liší pro posílení daňového přiznání ujetné po 31. prosinci 2014)

Zdroj: Generální finanční ředitelství. Přímé daně. Přílohy.

Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled-transakci-25_5404-E-MFin-5404-E_v1.pdf.

Abstrakt

KAČEROVÁ, Hana. *Transferové ceny v účetnictví a daních*. Plzeň, 2018. 91 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: transferové (převodní) ceny, princip tržního odstupu, provozní ziskové rozpětí, lokální neefektivnost.

Diplomová práce se věnuje rizikům nesprávného nastavení převodních cen z pohledu účetnictví a daní v České republice v návaznosti na mezinárodní legislativu, přičemž jsou zde definovány základní pojmy související s problematikou převodních cen a principem tržního odstupu. Práce analyzuje rizika vyplývající z použité metody stanovení převodní ceny komparací provozního ziskového rozpětí a analýzou lokálních neefektivností ve výrobním podniku. Účelem tohoto výzkumu je praktické využití získaných závěrů v lokálním souboru dokumentace k převodním cenám a při přípravě obhajoby převodních cen při daňové kontrole.

Práce je rozdělena do sedmi částí, přičemž části jedna až tři jsou věnovány rešerši literárních zdrojů k výše uvedeným tématům se zaměřením na českou i zahraniční legislativu a metodiky, především OECD (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj), které problematiku převodních cen řeší. Ve čtvrté části se práce soustředí na metodiku stanovení převodních cen dle platných předpisů. Pátá část přibližuje možná rizika daňová, účetní i trestně-právní, která mohou z chybného nastavení převodních cen vyplývat. Část šestá je zaměřena na výzkum dosahovaného provozního ziskového rozpětí v letech 2014–2017 v oblasti převodních cen v České republice v automobilovém průmyslu, speciálně v oblasti výroby součástek pro automobilový průmysl pro společnost YWTC s.r.o. Poslední, sedmá část je metodickým návodem pro nastavení převodní ceny specifické transakce v téže společnosti.

Abstract

KAČEROVÁ, Hana. *Transfer prices in Accounting and Taxes*. Pilsen, 2018. 91 pgs. Diploma Thesis. University of West Bohemia in Pilsen. Faculty of economics.

Klíčová slova: transfer prices, arm's length principle, operating profit margin, local inefficiency.

This diploma thesis deals with the risks of incorrect determination of transfer prices from the point of view of accounting and taxation in the Czech Republic in connection with international legislation, and it defines the basic concepts related to transfer pricing and arm's length principles. The thesis analyzes the risks resulting from the used method of determining the transfer prices by comparing the operating profit margin and analyzing the local inefficiencies in the production company. The purpose of this research is to make practical use of the conclusions obtained in the local documentation file on transfer pricing and to prepare the defense of transfer pricing under tax control.

The thesis is divided into seven parts, while parts one to three are devoted to literary sources research on the topics mentioned above, focusing on Czech and foreign legislation and methodology, especially the OECD (the Organization for Economic Cooperation and Development), which deals with transfer pricing issues. In the fourth part, the thesis focuses on the methodology of transfer pricing according to valid regulations. The fifth part introduces possible tax, accounting and criminal law risks that can arise from incorrect transfer pricing adjustments. Part six is focused on the research of the achieved operating profit margin in the years 2014–2017 in transfer prices area in the Czech Republic in the automotive industry, especially in the automotive components manufacturing sector for YWTC s.r.o. The last, seventh part is a methodical guideline for setting the transaction price of a specific transaction in the same company.