

Transferové ceny[#]

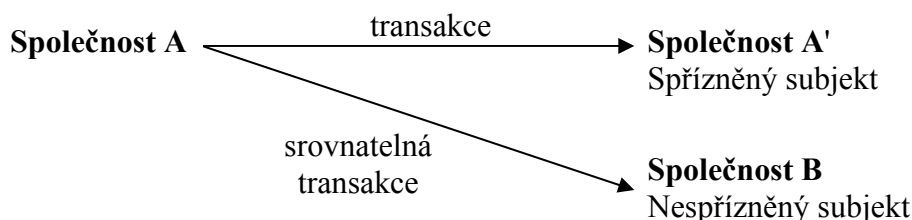
Jiřina Bokšová*

1 Úvod

V procesu celosvětové globalizace dochází k vytváření nadnárodních společností, které rozmisťují své výrobní a obchodní aktivity do různých států světa. Stanovení transferových cen u nadnárodních společností je závažný a v České republice dosud málo řešený problém. Je zřejmé, že transakce mezi spřízněnými subjekty by měly probíhat za stejných či podobných podmínek jako v případě transakcí se subjekty nespřízněnými.

Východiskem pro sjednocení oceňování transferů mezi spřízněnými stranami se stávají v mezinárodním měřítku uplatňované principy a postupy upravené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Tyto principy a postupy musí být použity v souladu s platnými mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které mají jednotlivé státy mezi sebou uzavřeny.

Základem pro stanovení transferových cen za dodání zboží, poskytnutí služeb či majetku je tedy sjednávání obchodu za takových obchodních podmínek, za kterých by proběhl obchod mezi nezávislými osobami v běžné obchodních vztazích. Ceny musí být srovnatelné.



Při stanovení transferových cen je třeba, aby si každá společnost odpověděla na tři základní otázky (viz Romancov, 2006):

1. Nakupoval bych službu (zboží, výrobky...) za tuto cenu od nespřízněného subjektu?
2. Prodával bych službu (zboží, výrobky ...) za tuto cenu nepříznivému subjektu?
3. Jsou ztráty akceptovatelné z hlediska potencionálních budoucích zisků?

Častá odpověď v praxi zní: „Ne za tuto cenu nakupuji pouze proto, že je to od mateřské společnosti“. A v tomto okamžiku nastává problém.

Představme si následující příklad: Společnost A dosáhla k datu účetní závěrky značného účetního zisku, společnost A' (dceřinná společnost) dosáhla účetní ztrátu. Společnosti A hrozí vysoká daň z příjmů právnických osob a společnost A' platit daň z příjmů nebude. V případě, že společnost A' poskytne společnosti A půjčku s vysokým úrokem zatíží společnost A své náklady o úroky z úvěru a sníží si tak základ daně, společnost A' zahrne do svých výnosů úroky z úvěru a sníží tak svou daňovou ztrátu. Při určité optimalizaci může dojít k tomu, že

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu; Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <boksova@vse.cz>.

obě společnosti budou platit minimální daň z příjmů právnických osob. Transferové ceny tak mohou v případě daňového plánování minimalizovat daňový základ.

2 Transferové ceny a zákon o dani z příjmů

V České republice je otázka transferových cen řešena v zákoně o dani z příjmů a to v § 23 odst. 7, kde se uvádí:

„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Za cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích při stanovení výše úroků u půjček, se pro účely tohoto ustanovení považuje úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy; toto se nepoužije v případě, kdy sjednaná výše úroků u půjčky je nižší než úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v době uzavření smlouvy, a věřitelem je osoba s bydlištěm nebo se sídlem v zahraničí nebo je věřitelem společník nebo člen družstva uvedený v § 2 odst. 2 a § 17 odst. 3. Toto ustanovení se nepoužije při úplatném poskytnutí místnosti a nezbytným vybavením zaměstnavatelem odborové organizaci pro nezbytnou provozní činnost“.

Z tohoto ustanovení je zřejmé, že správce daně může upravit základ daně společnosti v případě, kdy se bude domnívat, že společnost realizovala transakci se spřízněným subjektem při běžných obchodních transakcích za jiných než běžných podmínek (cena, výše úroku apod.) a společnost není schopna doložit, že daná transakce za běžných podmínek uzavřena byla.

Riziko případného doměření ze strany finančních úřadů v případě, že se stanovené transferové ceny nepodaří v praxi dostatečně obhájit, je značné. V případě porušení tzv. tržního odstupu hrozí společnosti úprava základu daně, penále vyměřené finančními úřady, což bude mít vliv i na dividendovou politiku společnosti. V případě porušení principu tržního odstupu hrozí i možné riziko dvojího zdanění (společnost A v ČR bude prodávat své dceřiné společnosti do Německa A' výrobky s minimální marží (prodejní cena 10, výrobní náklady 9); správce daně může stanovit nový základ daně společnosti A, protože prodejní ceny nebyly obvyklé – neodpovídaly principu tržního odstupu).

Otázka transferových cen je v zákoně o dani z příjmů zmiňována ještě v § 35a (investiční pobídky, penále) a § 38nc. Extrakt ze směrnice OECD je obsažen ještě v Pokynu D – 258 (Pokyn k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny) a Pokynu D – 292 (Sdělení k § 38nc zákona o dani z příjmů – Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávající mezi spojenými osobami) a D – 293 (Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami). Obchodní zákoník upravuje problematiku transferových cen ve Zprávě o vztazích.

Můžeme říci, že právní úprava stanovení transferových cen v České republice je neurčitá a nepřesná, avšak z pohledu správce daně je však její vymahatelnost značná. Současná praxe ukazuje, že místní správci daně věnují této problematice stále více pozornosti.

3 Spojené osoby podle zákona o dani z příjmů

Zákon o dani z příjmů za spojené osoby (spřízněné subjekty) považuje:

a) kapitálově spojené osoby, přitom

1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby (či více osob); a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby 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 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 spojenými,
3. ovládací a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládací osobou,
4. blízké (příbuzenský vztah v řadě přímé – sourozenec, manžel),
5. které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Podíl na základním kapitálu nebo podíl na hlasovacích právech ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů.

V případě, že má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, má tato smlouva přednost před ustanoveními zákona o dani z příjmů.

4 Princip tržního odstupu

Princip tržního odstupu říká, že za převodní – transferové ceny je možné považovat ceny uplatňované u transakcí mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými, které musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené. Takovéto ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu.

Pro kontroly dodržení principu tržního odstupu u transferových cen z hlediska finančních úřadů je nezbytná důkladná dokumentace stanovení transferových cen. Bude to právě kontrolovaná společnost, která bude muset před finančním úřadem obhájit stanovení transferových cen. V České republice dokumentace týkající se transferových cen není povinná, ale v praxi je zřetelně ukazuje, že je nezbytná. Takováto dokumentace se v současné době vede v Německu, Polsku, Anglii a Maďarsku. Problematika transferových cen byla řešena v rámci „EU Point Transfer Pricing Forum / EU TP documentation“ a v rámci OECD – ta je však nezávazná, ale akceptovatelná.

Stanovení transferových cen má v oblasti teorie jednoduchý koncept, v praxi se však stává složitým a komplikovaným procesem.

5 Pět metod stanovení transferové ceny

Mezi metody stanovení transferové ceny podle směrnice OECD patří metody tradiční a metody ziskové.

Tradiční metody (představující jakousi teorii pro stanovení konkrétní ceny) zahrnují:

- CUP Metod (Comparable Uncontrolled Price) – metoda srovnatelné nezávislé ceny,
- RPM (Resale-Price Method) – cenové rozpětí při opětovném prodeji, jde o snahu najít hrubou marži dovozců,
- Cost Plus Method – metoda přírážky k nákladům.

Tradiční metody, tak jak jsou popsány ve směrnici OECD, jsou pro praxi metody málo použitelné.

Další skupinu metod tvoří ziskové metody (hledající celkový zisk z provozní činnosti vůči tržbám). **Ziskové metody** můžeme rozdělit na

- TNMN (Transactional Net Margin Method) – transakční zisková metoda vycházející z úvahy, jak velkého zisku by měla společnost dosáhnout (výrobky budeme prodávat za tolik, aby naše ziskovost měřená „return on capital employed“ byla), a na
- Profit Split – metoda rozdělení zisku.

V ČR je potřeba metody stanovené směrnicí OECD rozpracovat, naučit se tyto metody dostatečně používat a s jejich pomocí prokazovat oprávněnou výši stanovených transferových cen.

6 Současné možnosti řešení problému stanovení transferových cen v ČR

Jednou z možností jak zajistit obhajitelnost stanovených transferových cen je požádat finanční úřad o závazné posouzení správného výpočtu transferových cen mezi dvěma společnostmi. V ČR se toto posouzení vztahuje na *posouzení způsobu tvorby transferové ceny*.

Výhody, které si společnost zajistí, požádá-li o „Závazné posouzení transferové ceny“ bude jistota správného nastavení této ceny, možnost úspor z důvodu vyloučení budoucích sporů ohledně transferových cen, zachování slevy na dani z titulu investičních pobídek.

Nevýhody, které s sebou přináší žádost o „Závazné posouzení transferové ceny“ budou úhrada administrativního poplatku (v ČR 50 000 Kč), nutná příprava potřebné dokumentace pro posouzení, neexistuje termín pro vydání závazného posouzení (praxe v ČR mezi 6 měsíci až 1 rokem u společností s mezinárodními prvky možná ještě déle; pro srovnání ve VB je čekací doba cca 1 rok), riziko daňové kontroly v průběhu řízení na vydání závazného posouzení (v praxi málo pravděpodobné), dochází ke zveřejnění citlivých informací ohledně probíhajících transakcí ve společnosti.

Mezi společnostmi, které by měly zvážit podání žádosti o posouzení, patří:

- společnosti vstupující do rozsáhlých transakcí, které jsou velmi komplikované, případně se jedná o transakce s vysokým stupněm rizika,
- zahraniční skupiny společností na počátku svého působení v ČR,
- společnosti, které se účastí transakcí se spřízněnými osobami a neexistují data pro srovnání,
- společnosti s investičními pobídkami,
- společnosti s vysokou pravděpodobností „transfer pricing control“,
- společnosti, kde kontrola již proběhla s neuspokojivým výsledkem,
- společnosti, u kterých probíhá restrukturalizace, s níž souvisí snížení daňové povinnosti v České republice,
- společnosti, které v minulosti utrpěly ztráty (nebo předpokládají ztráty v blízké budoucnosti).

Žádost o posouzení se podává finančnímu úřadu, zabývat se jím bude místní správce daně, doba vyřízení žádosti bude trvat 6 měsíců až 1 rok.

7 Závěr

Legislativní úprava stanovení transferových cen v České republice je neurčitá a nepřesná. Společnostem, v případě nedostatečného podložení a zdůvodnění stanovení transferových cen, hrozí doměření daně z příjmu, které může mít zcela zásadní dopad na hospodaření účetní jednotky. To je důvodem proto, aby byla v České republice vypracována metodika stanovení transferových cen.

Literatura

- [1] Romancov, M. (2006): *Transferové ceny (Seminář pro odborníky z oblasti pojišťovnictví)*. Praha, PriceWaterhouseCoopers, 2006.

Transferové ceny

Jiřina Bokšová

ABSTRAKT

V procesu celosvětové globalizace dochází k vytváření nadnárodních společností, které rozmisťují své výrobní a obchodní aktivity do různých států světa. Stanovení transferových cen u nadnárodních společností je závažný a v České republice dosud málo řešený problém. Cílem tohoto příspěvku je nastínění problematiky transferových cen u nadnárodních společností v České republice.

Klíčová slova: Transferové ceny; Tradiční metody; Ziskové metody; Metoda rozdělení zisku.

Transfer Pricing

ABSTRACT

In the process of the worldwide globalization appear transnational companies that place their production and trade activities into various countries of the world. The determination of transfer pricing of transnational companies is a serious and in the Czech Republic until now little noticed problem. The goal of this contribution is to outline the issue of the transfer pricing of the translational companies in the Czech Republic.

Key words: Transfer pricing; Traditional methods; Profit methods; Profit split.

JEL classification: M41.