Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy

ČERVENEC 2017

Tento překlad je publikován po dohodě s OECD. Není to oficiální překlad. Kvalita překladu a jeho soulad s textem publikace v původním jazyce je pouze na zodpovědnosti autora překladu. V případě jakéhokoli nesouladu mezi originálem a překladem je považován za platný pouze text originální publikace.

Tento dokument a veškeré zde uvedené návrhy nejsou dotčeny statusem nebo svrchovanosí nad jakýmkoli územím, vymezením mezinárodních hranic a jménem jakéhokoli území, města nebo oblasti.

Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem:

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 © 2017 OECD

http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en

Korigendum publikací OECD lze nalézt

na adrese:*www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm*.

© 2019 Generální finanční ředitelství, Česká republika (pro toto české vydání)

Úvodní slovo

Tato Směrnice je revizí *Zprávy OECD o převodních cenách a nadnárodních podnicích* (1979). Ve svém původním znění byla dne 27. června 1995 schválena Výborem pro fiskální záležitosti a 13. července 1995 byla Radou OECD schválena ke zevřejnění.

Od původního vydání byla tato Směrnice doplněna:

- Zprávou o nehmotném majetku a službách přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 23. ledna 1996 [DAFFE/CFA(96)2], kterou Rada 11. dubna 1996 [C(96)46] začlenila v Kapitolách VI a VII;

- Zprávou o ujednáních o podílení se na nákladech přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 25. června 1997 [DAFFE/CFA(97)27], kterou Rada 24. června 1997 [C(97)144] začlenila v Kapitole VIII;

- Zprávou o pokynech pro monitorovací postupy týkající se Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení podnikatelské sféry [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 24. června 1996, kterou Rada 23. října 1997 [C(97)196] začlenila v Přílohách;

- Zprávou o pokynech pro provádění předběžných cenových ujednání v rámci řešení případů dohodou přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 30. června 1999 [DAFFE/CFA(99)31], kterou Rada 28. října 1999 [C(99)138] začlenila v Přílohách;

- Zprávou o aspektech převodních cen při podnikových restrukturalizacích přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 22. června 2012 [CTPA/CFA(2010)46], schválenou Radou 22. června 2010 [Příloha I k C(2010)99] a začleněnou v Kapitole IX.

Navíc byla tato Směrnice upravena:

- Aktualizací Kapitoly IV přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 6. června 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1] a aktualizací úvodního slova a předmluvy přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 22. června 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1], schválených Radou 16. července 2009 [C(2009)88];

- Revizí Kapitoly I-III přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 22. června 2010 [CTPA/CFA(2010)55] a schválenou Radou 22. července 2010 [Příloha I k C(2010)99]; a

- Aktualizací Úvodního slova, Předmluvy, Glosáře, Kapitol IV-VIII a Příloh přijatých Výborem pro fiskální záležitosti 22. června 2010 [CTPA/CFA(2010)47] a schválených Radou 22. července 2010 [Příloha I k C(2010)99].

- Revizí Oddílu E týkající se safe harbours (bezpečných přístavišť) v Kapitole IV a přidáním další Přílohy k této Kapitole včetně tří vzorů Memoranda o porozumění k vytvoření dvoustranných safe harbours, přijatých Výborem pro fiskální záležitosti 23. dubna 2013 [CTPA/CFA(2013)23] a schválených Radou 16. května 2013 [C(2013)69].

- Revizí Kapitol I, II, V-VIII Zprávou o Akcích BEPS 8-10 *Harmonizace výstupů převodních cen s vytvářením hodnoty* a Zprávou o Akci 13 BEPS*, Dokumentací převodních cen a zprávou podle jednotlivých zemí,* schválených Radou 1. října *2015* [C(2015)125/ADD8 a C(2015)125/ADD11].

- Revizí Kapitoly IX přijatou Výborem pro fiskální záležitosti 31. prosince 2016 [CTPA/CFA/NOE2(2016)76] schválenou Radou 3. dubna 2017 [C(2017)37].

- Aktualizací Úvodního slova, Předmluvy, Glosáře, Kapitol I-IV a Příloh přijatých Výborem pro fiskální záležitosti 19. května 2017 [CTPA/CFA/NOE2(2017)21].

Tato Směrnice bude doplňována dalšími kapitolami zabývajícími se jinými aspekty převodních cen a bude neustále pravidelně posuzována a přepracovávána.

Obsah

Úvodní slovo **3**

Předmluva **11**

Seznam použitých zkratek **15**

Glosář **16**

Kapitola I: Princip tržního odstupu 23
A. Úvod 23
B. Výklad principu tržního odstupu 24
B.1 Článek 9 Modelové smlouvy OECD 24
B.2 Prosazení mezinárodní shody na principu tržního odstupu 25
C. Netržní přístup: rozdělení globálního zisku podle vzorce 26
C.1 Pozadí a popis přístupu 26
C.2 Srovnání s principem tržního odstupu 26
C.3 Odmítnutí netržních metod 29
D. Jak uplatňovat princip tržního odstupu 29
D.1 Identifikace obchodních a finančních vztahů 29
D.2 Rozpoznání přesně vymezených transakcí 49
D.3 Ztráty 50
D.4 Dopady vládních politik 51
D.5 Použití ocenění pro účely cla 52
D.6 Úspory v souvislosti s umístěním a další vlastnosti lokálního trhu 53
D.7 Pracovní kolektiv 55
D.8 Synergie skupiny nadnárodních podniků 56

Kapitola II: Metody pro stanovení převodních cen 60

Část I: Volba metody pro stanovení převodních cen **60**
A. Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností konkrétního případu 60
B. Použití více než jedné metody 62

Část II: Tradiční transakční metody **63**
A. Úvod 63
B. Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP) 63
B.1 Obecně 63
B.2 Příklady použití metody CUP 65
C. Metoda ceny při opětovném prodeji 65
C.1 Obecně 65
C.2 Příklady použití metody ceny při opětovném prodeji 68
D. Metoda nákladů a přirážky 69
D.1 Obecně 69
D.2 Příklady použití metody nákladů a přirážky 71

Část III: Transakční ziskové metody **73**
A. Úvod 73
B. Transakční metoda čistého rozpětí 73
B.1 Obecně 73
B.2 Silné a slabé stránky 74
B.3 Jak ji používat 75
B.4 Příklady použití transakční metody čistého rozpětí 82
C. Transakční metoda rozdělení zisku 82

C.1 Obecně ... 82
C.2 Silné a slabé stránky ... 83
C.3 Jak ji používat ... 84
D. Závěry pro transakční ziskové metody ... 90

Kapitola III: Srovnávací analýza ... 91
A. Provádění srovnávací analýzy ... 91
A.1 Typický proces ... 91
A.2 Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka ... 92
A.3 Zhodnocení závislé transakce a volba testované strany ... 92
A.4 Srovnatelné nezávislé transakce ... 95
A.5 Přijetí či odmítnutí potenciálních srovnatelných údajů ... 98
A.6 Úpravy z hlediska srovnatelnosti ... 100
A.7 Tržní rozpětí ... 101
B. Problematika načasování v rámci srovnatelnosti ... 102
B.1 Čas původu ... 103
B.2 Čas sběru ... 103
B.3 Počáteční vysoce nejisté ocenění a nepředvídatelné události ... 103
B.4 Údaje z let následujících po roku transakce ... 104
B.5 Data za více let ... 104
C. Otázky dodržování předpisů ... 104

Kapitola IV: Přístupy v daňové správě, jak zabránit sporům v oblasti převodních cen a jak je řešit ... 106
A. Úvod ... 106
B. Praktiky dodržování pravidel v oblasti převodních cen ... 106
B.1 Kontrolní praktiky ... 107
B.2 Důkazní břemeno ... 108
B.3 Penále, pokuty ... 109
C. Následné úpravy a řešení případu dohodou: Články 9 a 25 Modelové smlouvy OECD ... 111
C.1 Řešení případu dohodou (dále také MAP) ... 111
C.2 Následné úpravy: Odstavec 2 Článku 9 ... 112
C.3 Obavy spojené s postupy ... 113
C.4 Pokyny, kroky a činnosti, které mohou být podniknuty k řešení problémů spojených s procesem MAP 114
C.5 Sekundární úpravy ... 120
D. Simultánní daňové kontroly ... 122
D.1 Definice a z čeho vycházejí ... 122
D.2 Právní základ pro simultánní daňové kontroly ... 122
D.3 Simultánní daňové kontroly a převodní ceny ... 123
D.4 Doporučení k užití simultánních daňových kontrol ... 124
E. Safe harbours ("bezpečná přístaviště") ... 125
E.1 Úvod ... 125
E.2 Definice a pojetí safe harbour ... 126
E.3 Přínosy režimu safe harbour ... 126
E.4 Potenciální problémy režimu safe harbour ... 127
E.5 Doporučení pro použití režimu safe harbour ... 131
F. Předběžné cenové dohody ... 131
F.1 Definice a pojetí předběžných cenových dohod ... 131
F.2 Možné přístupy k právním a správním pravidlům upravujícím předběžné cenové dohody ... 134
F.3 Výhody předběžných cenových dohod ... 135
F.4 Nevýhody předběžných cenových dohod ... 135
F.5 Doporučení ... 137
G. Arbitrážní řízení ... 138

Kapitola V: Dokumentace ... 140

A. Úvod ... 140
B. Cíle požadavků na dokumentaci převodních cen ... 140
B.1 Posouzení dodržování principu tržního odstupu daňovým poplatníkem ... 141
B.2 Posouzení rizik převodních cen ... 141
B.3 Kontrola převodních cen ... 142
C. Třístupňový přístup k dokumentaci převodních cen ... 142
C.1 Master File (Základní dokumentace) ... 143
C.2 Local File (Specifická dokumentace) ... 143
C.3 Zpráva podle jednotlivých zemí (Country-by-Country Report) ... 144
D. Dodržování pravidel ... 144
D.1 Aktuálnost dokumentace ... 144
D.2 Časový rámec ... 144
D.3 Významnost transakce ... 145
D.4 Doba uchování dokumentů ... 145
D.5 Četnost aktualizací dokumentace ... 145
D.6 Jazyk dokumentace ... 146
D.7 Penalizace ... 146
D.8 Důvěrnost informací ... 147
D.9 Ostatní aspekty ... 147
E. Implementace ... 147
E.1 Master File a Local File ... 147
E.2 Country-by-Country Report ... 147

Kapitola VI: Zvláštní aspekty týkající se nehmotných aktiv ... 151
A. Identifikace nehmotných aktiv ... 152
A.1 Obecně ... 152
A.2 Význam této Kapitoly pro jiné daňové účely ... 153
A.3 Kategorie nehmotných aktiv ... 154
A.4 Příklady ... 154
B. Vlastnictví nehmotných aktiv a transakce zahrnující vytváření, zvyšování hodnoty, udržování, ochranu a užití nehmotných aktiv (funkce DEMPE) ... 157
B.1 Nehmotné vlastnictví a smluvní podmínky týkající se nehmotných aktiv ... 159
B.2 Funkce, aktiva a rizika související s nehmotnými aktivy ... 161
B.3 Zjištění a stanovení cen a jiných podmínek pro závislé transakce ... 166
B.4 Uplatňování výše uvedených zásad v konkrétních typových situacích ... 167
C. Transakce zahrnující použití nebo převod nehmotného aktiva ... 169
C.1 Transakce zahrnující převody nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu ... 169
C.2 Transakce zahrnující využití nehmotného aktiva v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb 172
D. Dodatečné pokyny pro stanovení obvyklých podmínek v případech zahrnujících nehmotná aktiva ... 173
D.1 Obecné principy aplikovatelné pro transakce týkající se nehmotných aktiv ... 173
D.2 Dodatečné pokyny týkající se převodů nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům ... 174
D.3 Stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu u transakcí týkajících se nehmotných aktiv, jejichž ocenění je v okamžiku uskutečnění transakce vysoce nejisté ... 187
D.4 Obtížně ocenitelná nehmotná aktiva (HTVI) ... 188
D.5 Doplňující pokyny pro transakce zahrnující využití nehmotných aktiv v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb ... 191

Kapitola VII: Zvláštní úplata za služby prokazované si v rámci skupiny spojených podniků ... 194
A. Úvod ... 194
B. Hlavní problémy ... 195
B.1 Určení, zda došlo k poskytnutí vnitroskupinových služeb ... 195
B.2 Určení tržní hodnoty za poskytnutou službu ... 198
C. Některé příklady vnitroskupinových služeb ... 202
D. Vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou ... 202

D.1 Definice vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou ... 203
D.2 Zjednodušené stanovení tržních úplat za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou ... 206
D.3 Dokumentace a reporting ... 208
D.4 Výběr srážkové daně z úplat za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou ... 209

Kapitola VIII: Ujednání o podílení se na nákladech (CCA – Cost Contribution Arrangements) ... 210
A. Úvod ... 210
B. Koncepce CCA ... 210
B.1 Obecně ... 210
B.2 Vztah k ostatním Kapitolám ... 211
B.3 Druhy CCA ... 212
C. Použití principu tržního odstupu ... 212
C.1 Obecně ... 212
C.2 Faktory určující účastnictví ... 213
C.3 Očekávané užitky plynoucí z CCA ... 214
C.4 Hodnota příspěvku každého účastníka ... 215
C.5 Vyrovnávací platby ... 218
C.6 Přesné vymezení konkrétní transakce ... 218
C.7 Nakládání s příspěvky a vyrovnávacími platbami z daňového hlediska ... 219
D. Účast na CCA v okamžiku vstupu, vystoupení nebo při časovém omezení ... 219
E. Doporučení týkající se uspořádání a dokumentace CCA ... 220

Kapitola IX: Aspekty převodních cen u podnikových restrukturalizací ... 223

Úvod ... 223
A. Rozsah ... 223
A.1 Podnikové restrukturalizace spadající do rozsahu této Kapitoly ... 223
A.2 Problémy spadající do rozsahu této Kapitoly ... 224
B. Aplikace Článku 9 Modelové smlouvy OECD a této Směrnice na podnikové restrukturalizace: teoretický rámec ... 224

Část I: Zvláštní ohledy na rizika ... 225
A. Úvod ... 225
B. Chápání samotné restrukturalizace ... 225
B.1 Přesné vymezení transakcí tvořících restrukturalizaci podniku: funkce, aktiva a rizika před a po restrukturalizaci ... 226
B.2 Chápání obchodních důvodů pro restrukturalizaci a očekávaných přínosů restrukturalizace, včetně role synergií ... 228
B.3 Další možnosti, které mají strany reálně k dispozici ... 229
B.4 Dokumentace převodních cen v rámci podnikových restrukturalizací ... 230
C. Rozpoznání přesně vymezených transakcí, které tvoří podnikovou restrukturalizaci ... 230
D. Realokace ziskového potenciálu v důsledku podnikové restrukturalizace ... 231
D.1 Ziskový potenciál ... 231
D.2 Realokace rizik a ziskového potenciálu ... 232
E. Převod něčeho hodnotného (např. majetku nebo hodnoty podniku při pokračování v činnosti) ... 234
E.1 Hmotná aktiva ... 234
E.2 Nehmotný majetek ... 235
E.3 Převod činností (hodnota podniku při pokračování v činnosti) ... 238
E.4 Outsourcing ... 239
F. Odškodnění restrukturalizovaného subjektu za ukončení nebo významnou změnu stávajících ujednání 240
F.1 Zda komerční právo podporuje právo restrukturalizovaného podniku na odškodnění v souladu s konkrétními, přesně definovanými skutečnostmi případu ... 240

F.2 Zda je existence či neexistence klauzule o odškodnění či jiných obdobných zajištěních (stejně jako podmínky dané klauzule, pokud existuje) s přihlédnutím k přesně vymezeným podmínkám ujednání v souladu s principem tržního odstupu 241
F.3 Stanovení, která strana transakce by měla v konečném důsledku nést náklady spojené s odškodněním strany, jež byla poškozena z důvodu ukončení nebo změny smlouvy 243

Část II: Odměna v rámci post-restrukturalizačních závislých transakcí 245
A. Podnikové restrukturalizace versus „strukturování" 245
A.1 Obecná zásada: žádná odlišná aplikace principu tržního odstupu 245
A.2 Možné faktické rozdíly mezi situacemi vyplývajícími z restrukturalizace a situacemi, které byly jako takové strukturovány od počátku 245
B. Aplikace na případy podnikových restrukturalizací: volba a aplikace určité metody pro určení převodních cen na post-restrukturalizační závislé transakce 247
C. Vztah mezi kompenzací za restrukturalizaci a po restrukturalizační odměnou 248
D. Srovnání před-restrukturalizačních a post-restrukturalizačních činností 249
E. Úspory v souvislosti s umístěním 251

Seznam příloh 253

Příloha ke Směrnici OECD o převodních cenách 254

Směrnice pro sledování (monitorování) postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu

Příloha I ke Kapitole II 258

Citlivost ukazatelů hrubého a čistého zisku

Příloha II ke Kapitole II 261

Názorný příklad pro ilustraci použití metody rozdělení zbytkového zisku

Příloha III ke Kapitole II 264

Názorný příklad různé míry zisků při aplikaci transakční metody rozdělení zisku

Příloha ke Kapitole III 268

Příklad úpravy pracovního kapitálu

Příloha I ke Kapitole IV 272

Vzor Prohlášení o vzájemném porozumění mezi příslušnými orgány ve věci zavedení dvoustranných režimů safe harbour

Příloha II ke Kapitole IV 286

Pokyn pro provádění předběžných cenových ujednání při vzájemně dohodnutých postupech (MAP APAs)

Příloha I ke Kapitole V 305

Dokumentace převodních cen – základní dokumentace (Master File)

Příloha II ke Kapitole V 307

Dokumentace převodních cen – dokumentace specifická pro konkrétní zemi (Local File)

Příloha III ke Kapitole V 309

Dokumentace převodních cen – Zpráva podle jednotlivých zemí (CbCR)

Příloha IV ke Kapitole V 315

Sestavení CbCR – Prováděcí balíček

Příloha ke Kapitole VI 340

Příklady ilustrující přístup Směrnice k nehmotným aktivům

Příloha ke Kapitole VIII 361

Příklady ilustrující přístup Směrnice k CCA

Dodatek 366

Doporučení Rady ke stanovování převodních cen mezi spojenými podniky [C(95)126/v konečném a platném znění]

Předmluva

1. Úloha skupin nadnárodních podniků ve světovém obchodu od původního vydání této Směrnice v roce 1995 stále rostla. Částečně je to odrazem zvýšené integrace národních ekonomik a technologického pokroku, zejména v oblasti komunikace. Růst skupin nadnárodních podniků přináší stále složitější daňové situace jak pro daňovou správu, tak pro společnosti samotné, neboť na jednotlivá národní pravidla zemí ve zdanění daných společností již nelze nahlížet izolovaně, ale je nutné je vnímat v širším mezinárodním kontextu.

2. Daná složitost je způsobena zejména praktickou náročností, jak na straně daňových správ, tak na straně skupin nadnárodních podniků, při určování příjmů a výdajů společností nebo stálých provozoven, jež jsou součástí skupiny nadnárodních podniků v rámci dané jurisdikce, zvláště jsou-li operace uvnitř skupiny nadnárodních podniků vysoce integrované.

3. V případě skupin nadnárodních podniků vytváří další potíže potřeba vyhovět legislativě a administrativním požadavkům, které se mohou lišit mezi jednotlivými zeměmi. Rozdílné požadavky mohou vést k větší zátěži skupin nadnárodních podniků a mohou také představovat vyšší náklady na dodržování předpisů, než by tomu bylo u obdobného podniku aktivního výhradně v jedné daňové jurisdikci.

4. Pro daňové správy vznikají specifické problémy jak na úrovni celkového přístupu, tak v rámci praktické roviny. Na úrovni daňové politiky musí jednotlivé státy najít soulad mezi jejich legitimním nárokem na zdanění zisků daňového poplatníka na základě příjmů a výdajů, které lze přiměřeně považovat za realizované na daném území a mezi potřebou zamezit dvojímu zdanění týchž příjmů více než jednou daňovou jurisdikcí. Takové dvojí nebo mnohočetné zdanění může bránit přeshraničním transakcím se zbožím a službami a pohybu kapitálu. Z praktického hlediska může být určení daných příjmů a výdajů v jedné zemi ztíženo obtížemi při získávání relevantních údajů dostupných mimo danou jurisdikci.

5. V první řadě závisí právo na zdanění, uplatňované jednotlivými zeměmi, na tom, zda daná země používá systém založený na rezidentství, zdrojích nebo na obou principech. V systému založeném na rezidentství zahrne země do svého daňového základu celý nebo částečný příjem, včetně příjmů ze zdrojů mimo danou zemi, všech osob (včetně právnických osob, kterými jsou podniky), které jsou v rámci dané země považovány za rezidenty. V systému zdanění založeném na zdroji příjmů zahrnuje země do svého daňového základu příjmy realizované v dané daňové jurisdikci, bez ohledu na rezidenci daňového poplatníka. Z hlediska skupin nadnárodních podniků tyto dva přístupy, které jsou často používány ve spojení, obecně chápou každou společnost v rámci skupiny nadnárodních podniků jako samostatný subjekt. Členské země Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (*Organization for Economic Cooperation and Development*, OECD) si zvolily tento přístup založený na vnímání podniků jako samostatných subjektů za nejvhodnější způsob dosažení spravedlivých výsledků a minimalizace rizika dvojího zdanění. Každý člen skupiny tedy zdaňuje své vlastní příjmy (ať již na základě rezidentství nebo zdroje příjmů).

6. Má-li být přístup založený na vnímání podniků jako samostatných subjektů aplikován v rámci vnitroskupinových transakcí, musí být jednotliví členové skupiny zdaňováni na základě předpokladu, že ve svých vzájemných transakcích jednají v souladu s principem tržního odstupu. Nicméně vztahy mezi členy skupiny nadnárodních podniků mohou daným subjektům umožňovat v rámci vnitroskupinových transakcí vytvořit zvláštní podmínky odlišné od těch, na kterých by se dohodly nezávislé podniky obchodující na otevřených trzích. V zájmu zajištění správné aplikace přístupu založeném na samostatných subjektech přijaly členské země OECD princip tržního odstupu, při jehož dodržení by měly být eliminovány dopady takových speciálních podmínek na úroveň zisku.

7. Tyto mezinárodní principy zdanění byly přijaty členskými zeměmi OECD k zajištění dvou cílů, zajištění přiměřeného daňového základu v rámci všech daňových jurisdikcí a současně zamezení dvojímu zdanění, a tím minimalizování vzájemných konfliktů jednotlivých daňových správ a podpoření mezinárodního obchodu a investic. V globální ekonomice je k dosažení daných cílů lepší cestou vzájemná spolupráce mezi zeměmi než jejich daňová konkurence. V rámci svého poslání, přispívat k rozvoji světového obchodu na mnohostranném a nediskriminujícím základě a dosáhnout co nejvyšší možné úrovně udržitelného hospodářského růstu v jednotlivých členských zemích OECD neustále pracuje na vytvoření

konsensu v oblasti principů mezinárodního zdanění ve snaze vyhnout se jednostranným řešením mnohostranných problémů.

8. Výše uvedené principy zdanění skupin nadnárodních podniků jsou součástí Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*, dále jen „Modelová smlouva OECD“), která je základem pro rozsáhlou síť smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi členskými zeměmi OECD navzájem a také mezi členskými zeměmi OECD a nečlenskými zeměmi. Tyto principy jsou také součástí Modelové smlouvy OSN o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi (*Model United Nations Double Taxation Convention Between Developed and Developing Nations*).

9. Tyto smlouvy o zamazení dvojího zdanění obsahují hlavní mechanismy pro řešení problémů souvisejících s aplikací mezinárodních daňových principů u skupin nadnárodních podniků. Články, které se zejména vztahují ke zdaňování skupin nadnárodních podniků, jsou:

Článek 4 definující daňovou rezidenci; Články 5 a 7 upravující zdaňování stálých provozoven; Článek 9 upravující zdaňování zisků spojených podniků a aplikující princip tržního odstupu; Články 10, 11 a 12 upravující zdaňování dividend, úroků a licenčních poplatků; a Články 24, 25 a 26 obsahující zvláštní ustanovení o nediskriminačním zacházení, řešení sporů a výměně informací.

10. Výbor pro fiskální záležitosti (*Committee on Fiscal Affairs*), která je hlavním orgánem daňové politiky v rámci OECD, vydala řadu zpráv týkající se uplatňování ustanovení uvedených v daných článcích pro skupiny nadnárodních podniků a další společnosti. Výbor podporuje přijetí jednotné interpretace těchto článků napříč zeměmi s cílem snížit riziko nevhodného zdanění a poskytnout uspokojivé možnosti řešení problémů vzniklých konfliktem mezi legislativou a postupy jednotlivých zemí.

11. Jedním z nejsložitějších problémů v rámci aplikace daných principů u skupin nadnárodních podniků je stanovení přiměřených převodních cen pro daňové účely. Převodní ceny jsou ceny, za něž podnik převádí hmotné zboží či nehmotný majetek nebo poskytuje služby spojeným podnikům. Pro účely této Směrnice je „spojený podnik“ definován jako podnik, který splňuje podmínky Článku 9, pododstavce 1a a 1b Modelové smlouvy OECD. Dle těchto podmínek jsou dva podniky považovány za spojené, pokud se jeden z nich podílí přímo či nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu druhého nebo pokud se na vedení, kontrole nebo kapitálu obou podniků přímo či nepřímo podílí tytéž osoby (tzn. jsou-li oba podniky ovládány společně). Problémy, které jsou rovněž diskutované v rámci této Směrnice, vznikají v problematice stálých provozoven, o čemž pojednává Zpráva o přisouzení příjmu stálé provozovně (*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*) přijatá Radou OECD v červenci 2010, která nahrazuje zprávu OECD „Modelová daňová smlouva: Přisouzení příjmu stálé provozovně“ (*Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments*) z roku 1994. Relevantní diskusi lze také nalézt ve zprávě OECD Mezinárodní vyhýbání se daním a daňové úniky (*International Tax Avoidance and Evasion*) z roku 1987.

12. Převodní ceny jsou významné jak pro daňové poplatníky, tak pro daňové správy, neboť z velké části určují výši příjmů a výdajů a tím i zdanitelné příjmy spojených podniků působících v různých daňových jurisdikcích. Problematika převodních cen byla původně řešena v rámci transakcí mezi spojenými podniky působícími ve stejné jurisdikci. Tyto vnitrostátní problémy nejsou v rámci Směrnice řešeny, neboť je zaměřena na mezinárodní aspekt převodních cen. Z mezinárodního pohledu jsou převodní ceny náročnějším problémem, jelikož se dotýkají více než jedné daňové jurisdikce, a proto jakákoli úprava převodních cen v jedné jurisdikci by měla znamenat odpovídající úpravu v druhé jurisdikci. Nicméně v případě, že druhá jurisdikce odmítne takovou úpravu učinit, bude daná skupina nadnárodních podniků v rámci předmětných příjmů zdaněna dvakrát. Aby bylo riziko dvojího zdanění minimalizováno, je nutné dojít k mezinárodní shodě ve věci způsobu stanovení převodních cen pro daňové účely v rámci mezinárodních transakcí.

13. Tato Směrnice má být revizí a sjednocením předchozích zpráv vydaných Výborem pro fiskální záležitosti OECD ve věci převodních cen a dalších souvisejících daňových problémů v oblasti nadnárodních podniků. Zásadní zprávou je zpráva Převodní ceny a nadnárodní podniky z roku 1979 (dále jen „Zpráva z roku 1979“), která byla Radou OECD prohlášena za neplatnou v roce 1995. Další zprávy se

věnují problematice převodních cen v souvislosti se specifickými oblastmi. Jedná se o zprávy Převodní ceny a nadnárodní podniky – Tři daňové problémy (*Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Topics*) z roku 1984 (dále jen „Zpráva z roku 1984“) a Nízká kapitalizace (*Thin Capitalization*) z roku 1987 (dále jen „Zpráva z roku 1987“). Seznam dodatků k této Směrnici je uveden v předmluvě.

14. Tato Směrnice vychází rovněž z diskuse vedené v rámci OECD a týkající se navrhovaných pravidel pro převodní ceny ve Spojených státech amerických (viz Zpráva OECD Daňové aspekty převodních cen v rámci nadnárodních podniků: Navrhovaná pravidla Spojených států (*Aspects of Transfer Pricing Within Multinational Enterprises: The United States Proposed Regulations*) z roku 1993). Tato zpráva však byla psána z velmi odlišného pohledu než aktuální Směrnice, měla značně omezený rozsah a týkala se konkrétních navrhovaných pravidel pro Spojené státy americké.

15. Členské země OECD nadále podporují princip tržního odstupu, jak je zakotven v Modelové smlouvě OECD (a ve smlouvách smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které v této záležitosti smluvní partnery právně zavazují) a ve Zprávě z roku 1979. Tato Směrnice se zaměřuje na uplatnění principu tržního odstupu při stanovení převodních cen mezi spojenými podniky. Cílem Směrnice je pomoci daňovým správám (ve členských i nečlenských zemích OECD) a skupinám nadnárodních podniků, a to ukázáním možných způsobů vedoucích k oboustranně uspokojivým řešením případů zahrnujících převodní ceny, a tím minimalizovat konflikty mezi jednotlivými daňovými správami a mezi daňovými správami a skupinami nadnárodních podniků a vyhnout se tak nákladným soudním sporům. Směrnice analyzuje metody, kterými lze zhodnotit, zda jsou podmínky obchodních a finančních vztahů uvnitř skupiny nadnárodních podniků v souladu s principem tržního odstupu (dále také "obvyklé podmínky"), a dále se zabývají praktickým použitím daných metod. Součástí je i diskuse na téma rozdělení globálního zisku dle vzorce.

16. Členským zemím OECD je doporučováno řídit se touto Směrnicí v rámci své domácí praxe v oblasti převodních cen; daňovým poplatníkům je doporučováno řídit se Směrnicí při posuzování toho, zda jsou jejich převodní ceny pro účely zdanění stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Daňové správy by měly při šetření zohlednit obchodní úsudek daňového poplatníka týkající se aplikace principu tržního odstupu a vycházet z něj při své analýze převodních cen.

17. Tato Směrnice je také zaměřena na řízení rozřešení případů stanovení převodních cen postupem řešení případů dohodou (*mutual agreement proceedings*, MAP) mezi členskými zeměmi OECD, respektive prostřednictvím arbitráže tam, kde je to vhodné. Dále také poskytuje pokyny pro případy, kdy byl již vznesen požadavek na následnou úpravu ve věci převodních cen. Komentář k odstavci 2 Článku 9 Modelové smlouvy OECD jasně stanovuje, že stát, od něhož je úprava požadována, by měl požadavku vyhovět pouze v případě, považuje-li částku upraveného zisku za vhodně reflektující zisk, který by byl realizován, pokud by transakce probíhala v souladu s principem tržním odstupem. To znamená, že země, která navrhla následnou úpravu, nese vůči druhému státu v rámci řízení příslušných správních orgánů důkazní břemeno v podobě prokázání souladu s principem tržního odstupu a prokázání oprávněnosti výše částky. Od příslušných orgánů na obou stranách řízení se očekává kooperativní přístup v případech řešených prostřednictvím MAP.

18. Ve snaze o rovnováhu mezi zájmy daňových poplatníků a zájmy daňových správ, která by byla spravedlivá pro obě strany, je nutné zvážit všechny aspekty uspořádání, které jsou relevantní pro daný případ stanovení převodních cen. Jedním z těchto aspektů je otázka, která ze stran nese důkazní břemeno. Ve většině jurisdikcí nese důkazní břemeno daňová správa, což v sobě může zahrnovat požadavek na správu, aby *prima facie* prokázala, že poplatníkovy ceny nejsou stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Je však nutno poznamenat, že i přesto může daňová správa v rozumné míře požadovat, aby jí daňový poplatník dodal podklady potřebné k šetření závislých transakcí. V jiných jurisdikcích nese v některých ohledech důkazní břemeno poplatník. Některé členské země OECD jsou názoru, že Článkem 9 Modelové smlouvy OECD jsou stanoveny pravidla pro důkazní břemeno ve věcech převodních cen, která mají přednost před případnými odlišnými lokálními pravidly. Jiné země naopak Článek 9 nevnímají jako definování pravidel pro důkazní břemeno (viz odstavec 4 Komentáře k Článku 9 Modelové smlouvy OECD). Bez ohledu na to, která strana nese důkazní břemeno, je nutné posoudit, zda bylo důkazní břemeno rozloženo spravedlivě se zohledněním dalších znaků daňového systému dané jurisdikce relevantních pro

celkovou správu pravidel stanovení převodních cen a pro řešení souvisejících sporů. Tyto znaky zahrnují penále a pokuty, postupy daňových kontrol, proces odvolání v daňových záležitostech, pravidla týkající se platby úroků s ohledem na vyměření daně a refundace, otázka, zda daňové nedoplatky musejí být zaplaceny před odvoláním proti dané úpravě daně, promlčecí lhůty a délka období, ve kterém se předem oznamují nová pravidla. Bylo by nevhodné spoléhat se při nepodložených tvrzeních ve věci převodních cen na jakýkoli z výše uvedených znaků, včetně důkazního břemene. Některé z těchto otázek jsou dále rozebírány v rámci Kapitoly IV.

19. Tato Směrnice se soustředí na zásadní problémy v oblasti převodních cen. Výbor pro fiskální záležitosti má zájem dále pokračovat ve své práci v této oblasti. V roce 2010 byly schváleny revize Kapitol I až III a nová Kapitola IX reflektující práci Výboru na problematice srovnatelnosti, transakčních ziskových metod a problematice převodních cen v rámci podnikových restrukturalizací. V roce 2013 byly také revidovány pokyny vztahující se k režimům *safe harbour*, ve kterých bylo uznáno, že vhodně navržený režim *safe harbour* může odlehčit některá břemena dodržování pravidel a zvýšit jistotu daňových poplatníků. Na závěr v roce 2016 byla Směrnice podstatně zrevidována na základě úprav a revizí dohodnutých ve Zprávě o Akci BEPS č. 8-10, Harmonizace převodních cen a tvorby hodnoty (*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*) a ve Zprávě o Akci BEPS č. 13, Dokumentace převodních cen a zprávy podle zemí (*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*). Budoucí práce budou zaměřeny na použití transakční metody rozdělení zisku, problematiku převodních cen v rámci finančních transakcí a vnitroskupinové služby. S cílem identifikovat problematické oblasti vyžadující pozornost plánuje Výbor pravidelné vyhodnocení zkušeností jednotlivých členských a některých nečlenských zemí OECD ve věci aplikace principu tržního odstupu

Seznam použitých zkratek

APA	Advance price arrangements	Předběžná cenová ujednání
BEPS	Base erosion and profit shifting	Rozmělňování daňového základu a přesouvání zisků
CCA	Cost contribution arrangement	Ujednání o podílení se na nákladech
CbCR	Country-by-Country Report	Zpráva podle jednotlivých zemí
CFC	Controlled foreign company	Závislý zahraniční podnik
CUP	Comparable uncontrolled price	Srovnatelná nezávislá cena
DTC	Double taxation convention	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
G20	Group of twenty	G-20
HTVI	Hard-to-value intangibles	Obtížně ocenitelná nehmotná aktiva
MAP	Mutual agreement procedure	Řešení případů dohodou
MAP APA	Advance pricing arrangement under the mutual agreement procedure	Předběžné cenové ujednání v rámci řešení případů dohodou
MNE	Multinational enterprise	Nadnárodní podnik
MOU	Memorandum of understanding	Prohlášení o vzájemném porozumění
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
R&D	Research and development	Výzkum a vývoj
TIEA	Tax Information Exchange Agreement	Dohoda o výměně informací v daňových záležitostech
TNMM	Transactional net margin method	Transakční metoda čistého rozpětí

Glosář

Advance pricing arrangement (APA)
Předběžné cenové ujednání

Ujednání, jehož cílem je předem určit u závislých transakcí vhodný soubor kritérií pro určení převodních cen (např. metodu, srovnatelné případy a k nim přiměřené úpravy, kritické předpoklady týkající se budoucích událostí) u takových transakcí v pevně stanoveném období. Cenové ujednání může být jednostranné, tedy mezi jednou daňovou správou a daňovým poplatníkem, nebo mnohostranné, zahrnující dvě nebo více daňových správ.

Arm's length principle
Princip tržního odstupu

Mezinárodní norma, na níž se shodly členské státy OECD, by měla být používána pro stanovení převodních cen pro daňové účely. Je definována v Článku 9 Modelové daňové smlouvy OECD následovně: "jsou-li mezi dvěma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny podmínky, nebo jim jsou uloženy, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny".

Arm's length range
Rozpětí cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu

Oblast čísel, která jsou přijatelná pro konstatování, že podmínky závislé transakce jsou v souladu s principem tržního odstupu, a která jsou odvozena buď z použití shodné metody převodní ceny na více srovnatelných údajů nebo z použití různých metod převodní ceny.

Associated enterprises
Spojené podniky

Dva podniky jsou navzájem spojenými, jestliže jeden z podniků splňuje podmínky Článku 9, pododstavce 1a) nebo 1b) Modelové smlouvy OECD ve vztahu k druhému podniku.

Balancing payment
Vyrovnávací platba

Platba, zpravidla od jednoho nebo více účastníků k jinému, která upravuje poměrné podíly účastníků na příspěvcích, což zvyšuje hodnotu příspěvků plátce a snižuje hodnotu příspěvků příjemce na částku platby.

Buy-in payment
Vstupní platba

Platba uskutečněná vstupem nového účastníka do již aktivního CCA s cílem získání úroku z jakýchkoliv výsledků předchozí aktivity CCA.

Buy-out payment
Výstupní platba

Kompenzace, již účastník, který odstoupí od již aktivního CCA, může obdržet od zbývajících účastníků za účinný převod svých zájmů do výsledků minulých aktiv CCA.

Comparability analysis
Srovnávací analýza

Srovnání závislé transakce s nezávislou transakcí nebo transakcemi. Závislá a nezávislá transakce jsou srovnatelné, jestliže by žádný z rozdílů mezi nimi nemohl významně ovlivnit faktor, který je v metodologii zkoumán (např. cena nebo cenové rozpětí), nebo jestliže mohou být provedeny dostatečně přesné úpravy, aby mohly být vyloučeny podstatné dopady takových rozdílů.

Comparable uncontrolled transaction
Srovnatelná nezávislá transakce

Srovnatelná nezávislá transakce je transakce mezi dvěma nezávislými stranami transakce, kterou je možné porovnat s prověřenou závislou transakcí. Může to být buď závislá transakce mezi jednou stranou transakce závislé transakce a nezávislé strany transakce („vnitřně srovnatelné"), nebo mezi dvěma nezávislými stranami transakce z nichž ani jedna není strana závislé transakce („externě srovnatelné").

Comparable uncontrolled price (CUP) method
Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Metoda převodní ceny, při níž se srovnává cena poskytovaného majetku nebo služby v rámci závislé transakce s cenou účtovanou za poskytovaný majetek nebo služby v rámci srovnatelné nezávislé transakce uskutečněné za srovnatelných podmínek.

Compensating adjustment
Kompenzační úprava

Úprava, při níž daňový poplatník oznámí pro daňové účely převodní cenu, která je podle jeho názoru cenou v souladu s principem tržního odstupu pro závislou transakci, i když se tato cena liší od částky ve skutečnosti účtované mezi spojenými podniky. Tato úprava se provádí před podáním daňového přiznání.

Contribution analysis
Analýza přínosů

Analýza používaná při metodě rozdělení zisku, při které jsou souhrnné zisky ze závislé transakce rozděleny mezi spojené podniky na základě poměrného významu funkcí vykonávaných každým jednotlivým spojeným podnikem účastnícím se na těchto transakcích (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a nesené riziko). Analýza je doplněna co nejvíce externími údaji o trhu, které ukazují, jak by nezávislé podniky za obdobných okolností rozdělovaly zisk.

Controlled transactions
Závislé transakce

Transakce mezi dvěma podniky, které jsou navzájem spojenými podniky.

Corresponding adjustment
Následná úprava

Úprava daňové povinnosti spojeného podniku ve druhé daňové jurisdikci, učiněná daňovou správou této jurisdikce, která odpovídá primární úpravě provedené daňovou správou v první daňové jurisdikci tak, aby rozdělení zisku mezi oběma jurisdikcemi bylo ve vzájemné shodě.

Cost contribution arrangement (CCA)
Ujednání o podílení se na nákladech (CCA)

CCA je smluvní ujednání mezi obchodními podniky ke sdílení příspěvků a rizik týkající se společného rozvoje, produkce nebo získání nehmotných, hmotných aktiv nebo služeb s porozuměním, že se od takových nehmotných, hmotných aktiv nebo služeb očekává vytváření benefitů pro soukromé obchodní aktivity každého účastníka.

Cost plus mark-up
Stanovení nákladů přirážkou

Přirážka, která se měří ve vztahu k cenové marži vypočítané po přičtení přímých a nepřímých nákladů, které má dodavatel zboží nebo služby v transakci.

Cost plus method
Metoda nákladů a přirážky

Metoda převodní ceny vycházející z nákladů, které má dodavatel zboží (nebo služby) v závislé transakci. K těmto nákladům se přičtou přiměřené náklady plus přirážka tak, aby výsledkem byl přiměřený zisk odpovídající vykonávaným funkcím (přičemž se bere v úvahu používaný majetek a nesená rizika) a podmínkám trhu. Cena, ke které se dojde po přičtení nákladů a přirážky k těmto nákladům, může být považována za cenu v souladu s principem tržního odstupu původní závislé transakce.

Direct-charge method
Metoda přímého účtování

Metoda účtování přímo pro specifické služby uvnitř skupiny na jasně stanoveném základě.

Direct costs
Přímé náklady

Náklady, které jsou vynaloženy na výrobu určitého výrobku nebo poskytnutí služby, jako např. cena suroviny.

Functional analysis
Funkční analýza

Analýza funkcí (přičemž se bere v úvahu používaný majetek a nesená rizika) vykonávaných spojenými podniky v rámci závislé transakce a nezávislými podniky v rámci srovnatelné nezávislé transakce.

Global formulary apportionment
Metoda rozdělení globálního zisku podle vzorce

Metoda, při níž se globální zisky skupiny nadnárodních podniků, stanovené na konsolidovaném základě, rozdělí mezi spojené podniky v různých zemích s použitím předem určeného vzorce.

Gross profits
Hrubé zisky

Hrubým ziskem z obchodní transakce je taková částka, která se vypočítá jako rozdíl mezi hrubými příjmy z transakce a souvisejícími nákupy nebo prodejními náklady na výrobu, s příslušnou úpravou zohledňující přírůstky nebo úbytky zásob, avšak nezohledňující další výdaje.

Independent enterprises
Nezávislé podniky

Dva podniky jsou nezávislé jeden na druhém, jestliže nejsou navzájem spojené.

Indirect-charge method
Metoda nepřímého účtování

Metoda účtování pro služby uvnitř skupiny založené na metodách alokace a rozdělení nákladů.

Indirect costs
Nepřímé náklady

Náklady na výrobu či poskytnutí služby, které, ačkoli úzce souvisejí s výrobním procesem, mohou být společné pro několik výrobků nebo služeb (např. náklady oddělení oprav, které slouží výrobnímu oddělení produkujícímu různé výrobky).

Intra-group service
Vnitroskupinová služba

Činnost (např. administrativní, technická, finanční, obchodní atd.), za kterou by nezávislý podnik byl ochoten zaplatit nebo ji sám vykonávat.

Intentional set-off
Úmyslné kompenzace

Užitek poskytnutý jedním spojeným podnikem druhému spojenému podniku v rámci skupiny, který je úmyslně do určité míry kompenzován jinými užitky, které na oplátku prvnímu podniku poskytuje druhý podnik.

Marketing intangible
Marketingové nehmotné aktivum

Nehmotné aktivum (ve smyslu Odstavce 6.6), které se týká marketingových aktivit, pomáhající při komerčním využití výrobku nebo služby a/nebo který má významnou propagační hodnotu pro dotčený výrobek. V závislosti na kontextu, nehmotné marketingové aktivum může zahrnovat například ochranné známky, obchodní názvy, seznamy zákazníků, vztahy se zákazníky a vlastní údaje o trhu a zákaznících, které jsou použity nebo pomáhají marketingu a prodeji zboží a služeb zákazníkům.

Multinational enterprise group (MNE group)
Skupina nadnárodních podniků (NNP skupina)

Skupina spojených podniků, která má podnikatelské aktivity ve dvou nebo více zemích.

Multinational enterprise (MNE)
Nadnárodní podnik (NNP)

Podnik, který je členem skupiny nadnárodních podniků.

Mutual agreement procedure
Řešení případů dohodou

Prostředek, který používají daňové správy k řešení sporů týkajících se uplatnění smluv o zamezení dvojího zdanění. Tento proces, popsaný a povolený Článkem 25 Modelové smlouvy OECD, může být používán k vyloučení dvojího zdanění, které může vzniknout při úpravách převodních cen

Net profit indicator
Indikátor čistého zisku

Poměr čistého zisku k vhodné základně (např. náklady, tržby, aktiva). Metoda čistého transakčního rozpětí se spoléhá na srovnání vhodného indikátoru čistého zisku pro závislé transakce se stejným indikátorem čistého zisku v porovnání s nezávislými transakcemi. Pojmem "net profit" se rozumí provozní zisk na úrovni EBIT.

"On call" services
Služby „na zavolanou"

Služby poskytnuté mateřskou společností nebo skupinovým servisním centrem, které jsou kdykoliv dostupné pro členy skupiny skupiny nadnárodních podniků.

Primary adjustment
Primární úprava

Úprava zdanitelných zisků určité společnosti – ziskové narovnání – které provede daňová správa v první jurisdikci v důsledku použití principu tržního odstupu u transakce, které se zúčastní spojený podnik ve druhé daňové jurisdikci.

Profit potential
Ziskový potenciál

Očekávané budoucí zisky. V některých případech může zahrnovat ztráty. Pojem „ziskový potenciál" je často používán pro různé účely při stanovení kompenzačního poměru za převod nehmotných aktiv nebo trvajícího znepokojení nebo při stanovení odškodnění za obvyklých podmínek k ukončení nebo k podstatnému znovuvyjednání stávajících podmínek, jakmile se zjistí, že by se takové kompenzace nebo odškodnění uskutečnily mezi nezávislými stranami za srovnatelných okolností.

Profit split method
Metoda rozdělení zisku

Transakční zisková metoda, při které se identifikují kombinované zisky ze závislé transakce určené k rozdělení mezi spojené podniky (nebo ze závislých transakcí, které je vhodné seskupit podle principů Kapitoly I) a při které se pak tyto zisky rozdělí mezi spojené podniky na základě ekonomicky odůvodněného podkladu, který se nejvíce přibližuje způsobu rozdělení těchto zisků tak, jak by proběhlo v tržním prostředí.

Resale price margin
Cenová marže při opětovném prodeji

Marže odpovídající částce, z které by se opětovný prodejce snažil pokrýt prodejní a ostatní provozní náklady a příslušný zisk odpovídající funkcím, které sám vykonává (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a nesená rizika).

Resale price method
Metoda cen při opětovném prodeji

Metoda převodní ceny založená na ceně, za kterou je výrobek koupený od spojeného podniku znovu prodán nezávislému podniku. Cena při opětovném prodeji je snížena o cenovou marži. Částku, která zůstane po odečtení cenové marže, po úpravě o ostatní náklady související s nákupem výrobku (např. cla), lze považovat za cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu u původně poskytovaného majetku mezi spojenými podniky.

Residual analysis
Zbytková analýza

Analýza používaná při metodě rozdělení zisků, při které se rozdělují kombinované zisky z daňově prošetřované závislé transakce do dvou stádií. V prvním stádiu je každému účastníku přiřčen dostatečný zisk na to, aby měl základní návratnost odpovídající typu transakce, které se zúčastňuje. Obvykle bude tato základní návratnost určena s odvoláním na tržní návratnost, která je v obdobných typech transakcí dosahována nezávislými podniky. Znamená to tedy, že základní návratnost nebude brát obecně v úvahu návratnost, která by byla dosažena jedinečnými a velmi cennými aktivy vlastněnými účastníky. Ve druhém stádiu, jakýkoliv zbytkový zisk (nebo ztráta), který zůstane po rozdělení v prvním stádiu, bude rozdělen mezi strany na základě analýzy skutečností a okolností, které naznačí, jak by byl tento zbytek rozdělen mezi nezávislými podniky.

Secondary adjustment
Sekundární úprava

Úprava, která je výsledkem uložení daně ze sekundární transakce.

Secondary transaction
Sekundární transakce

Konstruktivní transakce, kterou některé země podle své vnitrostátní legislativy uplatní po provedení primární úpravy z toho důvodu, aby skutečné rozdělení zisků bylo konzistentní s touto primární úpravou. Sekundární transakce mohou mít formu (konstruktivní) dividendy, (konstruktivní) navýšení vlastního kapitálu nebo (konstruktivní) půjčky.

Shareholder aktivity
Aktivita akcionářů

Aktivita, která je výhradně provedena členem skupiny nadnárodních podniků (obvykle mateřská společnost nebo oblastní holdingová společnost), neboť má vlastnický podíl v jednom nebo více členech skupiny, tj. jako akcionář.

Simultaneous tax examinations
Simultánní daňové kontroly

Simultánní daňová kontrola, jak je definována v Části A "Modelové smlouvy OECD o provádění simultánních daňových kontrol" je "dohoda mezi dvěma nebo více stranami, že budou simultánně a nezávisle, každá na vlastním území, kontrolovat daňové záležitosti daňového poplatníka (poplatníků), na němž mají společný nebo související zájem, s cílem vyměňovat si relevantní informace, které takto získají.

Trade intangible
Obchodovatelné nehmotné aktivum

Jiné nehmotné aktivum než marketingové nehmotné aktivum.

Traditional transaction methods
Tradiční transakční metody

Metoda srovnatelné nezávislé ceny, metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přirážky.

Transactional net margin method
Transakční metoda čistého rozpětí

Transakční zisková metoda, při které se zjišťuje čistá zisková marže ve vztahu k příslušnému

základu (např. náklady, tržby, aktiva), které realizuje daňový poplatník ze závislé transakce (nebo transakcí, které jsou vhodné k agregaci podle principů Kapitoly I).

Transactional profit method
Transakční zisková metoda

Metoda stanovení převodní ceny, při které se zjišťují zisky plynoucí z určité závislé transakce jednoho nebo více spojených podniků účastnících se na takových transakcích.

Uncontrolled transactions
Nezávislé transakce

Transakce mezi podniky, které jsou navzájem nezávislé.

Kapitola I
Princip tržního odstupu

A. Úvod

1.1 Tato Kapitola obsahuje základní pojednání o principu tržního odstupu, na němž se členské státy OECD shodly jako na mezinárodní normě pro převodní ceny, která by měla být užívána pro daňové účely skupinami nadnárodních podniků a daňovými správami. Kapitola pojednává o principu tržního odstupu, znovu potvrzuje jeho postavení jako mezinárodní normy a stanovuje návod pro jeho aplikaci.

1.2 Jednají-li spolu nezávislé podniky, podmínky jejich obchodních a finančních vztahů (např. cena převáděného zboží nebo poskytovaných služeb a podmínky převodu nebo poskytnutí) jsou obvykle určovány tržními silami. Jednají-li spolu spojené podniky, jejich obchodní a finanční vztahy nemusí být přímo ovlivněny silami vnějšího trhu stejným způsobem, ačkoliv se spojené podniky často snaží kopírovat dynamiku tržních sil ve svých obchodech, jak je o tom pojednáno v níže uvedeném Odstavci 1.5. Daňové správy by neměly automaticky podezírat spojené podniky ze zmanipulování svých zisků. Při absenci tržních sil nebo při přijetí určité obchodní strategie může být skutečně problematické přesně stanovit cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu. Je důležité mít na paměti, že potřeba provést úpravy s cílem přiblížit se co nejvíce obchodům realizovaným na základě principu tržního odstupu vzniká bez ohledu na jakékoliv smluvní závazky dohodnuté stranami transakce týkající se úhrady určité ceny, nebo bez ohledu na úmysl stran transakce minimalizovat daň. Daňová úprava při použití principu tržního odstupu se tedy nedotkne vlastních smluvních závazků mezi spojenými podniky pro nedaňové účely a může být vhodná i v případech, kdy neexistuje úmysl minimalizovat daň nebo se daním vyhnout. Posuzování převodních cen by nemělo být zaměňováno za posuzování problémů daňových podvodů či úniků, ačkoliv pravidla týkající se převodních cen mohou být pro takovéto účely užívána.

1.3 Pokud převodní ceny nereflektují tržní síly a princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti spojených podniků a daňové výnosy hostitelských zemí zkresleny. Proto se členské státy OECD dohodly, že pro daňové účely mohou být zisky spojených podniků upraveny do té míry, aby byla odstraněna tato zkreslení, a tak zajištěno, že je principu tržního odstupu učiněno zadost. Členské státy OECD jsou toho názoru, že přiměřené úpravy je dosaženo zajištěním podmínek obchodních a finančních vztahů, které lze předpokládat mezi nezávislými podniky v obdobných transakcích za obdobných okolností.

1.4 Podmínky obchodních a finančních vztahů mezi spojenými podniky mohou rovněž deformovat jiné než daňové faktory. Takovéto podniky mohou být například vystaveny protichůdným vládním tlakům (v domácí stejně jako v cizí zemi) v oblasti cel, antidumpingových poplatků a devizové či cenové kontroly. Navíc zkreslení převodních cen může být způsobeno požadavky na hotovostní toky podniku v rámci skupiny nadnárodních podniků. Veřejně vlastněná skupina nadnárodních podniků může pociťovat tlak ze strany akcionářů, aby na úrovni mateřské společnosti vykázala vysokou ziskovost, zvláště pokud se zprávy pro akcionáře nepodávají na konsolidovaném základě. Všechny tyto faktory mohou ovlivnit převodní ceny a částku zisků dosahovaných spojenými podniky v rámci skupiny nadnárodních podniků.

1.5 Nemělo by se předpokládat, že se podmínky vytvořené v obchodních a finančních vztazích mezi spojenými podniky budou vždy odlišovat od těch, které by vyžadoval otevřený trh. Spojené podniky v rámci skupin nadnárodních podniků mají někdy výrazný podíl autonomie a často spolu smlouvají, jako kdyby byly nezávislými podniky. Podniky v rámci svých vztahů se třetími stranami transakce i se spojenými podniky reagují na ekonomické situace vyplývající z tržních podmínek. Například lokální manažeři mohou mít zájem na zajištění vykazování dobrých zisků, a proto by nechtěli stanovit ceny, jež by snižovaly zisky jejich vlastních společností. Daňové správy by měly tyto úvahy mít na zřeteli, aby umožnily účelné rozdělení svých zdrojů při výběru a provádění šetření v oblasti převodních cen. Někdy se může stát, že vztah mezi spojenými podniky může ovlivnit výsledek smlouvání. Proto samotný doklad o

tom, že bylo tvrdě smlouváno, není dostačující pro konstatování, že příslušné transakce probíhaly v souladu s principem tržního odstupu.

B. Výklad principu tržního odstupu

B.1 Článek 9 Modelové smlouvy OECD

1.6 Oficiální výklad principu tržního odstupu je obsažen v Odstavci 1 článku 9 Modelové smlouvy OECD, která je základem pro smlouvy o zamezení dvojího zdanění zahrnující členské země OECD a ve stále větší míře i nečlenské země. Článek 9 stanoví:

„Jsou-li mezi dvěma (spojenými) podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny".

Snahou upravit zisky s odkazem na podmínky, které by platily mezi nezávislými podniky ve srovnatelných transakcích a za srovnatelných okolností (tj. v rámci „srovnatelných nezávislých transakcí"), se princip tržního odstupu drží přístupu, který považuje členy skupiny nadnárodních podniků za samostatné subjekty spíše než za neoddělitelné části jediného podniku. Protože přístup „samostatných subjektů" zachází se členy skupiny nadnárodních podniků jako s nezávislými subjekty, pozornost je zaměřena na povahu obchodů mezi těmito členy a na to, zda se podmínky těchto transakcí liší od podmínek, které by byly dohodnuty v rámci srovnatelných nezávislých transakcí. Takováto analýza závislých a nezávislých transakcí, která je označována jako „srovnávací analýza", představuje jádro aplikace principu tržního odstupu. Návod týkající se srovnávací analýzy je uveden v Oddíle D a rovněž v Kapitole III.

1.7 Je důležité dát otázku srovnatelnosti do příslušného kontextu, aby byla zdůrazněna potřeba přístupu, který je na jedné straně vyvážený z hlediska spolehlivosti, a na druhé straně z hlediska zátěže, kterou vytváří pro daňové poplatníky a daňové správy. Základem srovnávací analýzy je Odstavec 1 článku 9 Modelové smlouvy OECD, neboť zavádí potřebu:

- Srovnání mezi podmínkami (včetně cen, ale nikoliv pouze cen) stanovenými či uloženými mezi spojenými podniky, a podmínkami, které by byly stanoveny mezi nezávislými podniky, a to za účelem určení, zda je přepisování účetnictví pro účely výpočtu daňových povinností spojených podniků dle článku 9 Modelové smlouvy OECD povoleno (viz Odstavec 2 Komentářů k článku 9); a

- Stanovení zisku, který by byl generován v souladu s principem tržního odstupu, a to za účelem určení případného rozsahu přepisování účetních záznamů.

1.8 Existuje několik důvodů, proč si členské státy OECD i jiné státy osvojily princip tržního odstupu. Hlavním důvodem je, že tento princip zajišťuje přibližnou rovnost daňového zacházení pro skupiny nadnárodních podniků a pro nezávislé podniky. Protože princip tržního odstupu staví spojené a nezávislé podniky pro daňové účely do více rovnocenného postavení, zabraňuje tak vytváření daňových zvýhodnění či znevýhodnění, která by jinak zkreslovala konkurenční postavení toho či onoho typu subjektu. Vyloučením těchto daňových otázek z ekonomického rozhodování tak princip tržního odstupu podporuje růst mezinárodního obchodu a investic.

1.9 Rovněž se zjistilo, že princip tržního odstupu ve velké většině případů funguje efektivně. Například existuje mnoho případů nákupu a prodeje komodit a půjčování peněz, kdy lze nalézt cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu použitou ve srovnatelné transakci srovnatelnými nezávislými podniky za srovnatelných okolností. Existuje rovněž mnoho případů, kdy je možné příslušné srovnání transakcí provést na úrovni finančních ukazatelů, například na základě přirážky k nákladům, hrubé marže nebo ukazatelů čistého zisku. Nicméně existují závažné případy, kdy je složité a komplikované princip tržního odstupu použít, například ve skupinách nadnárodních podniků podnikajících v integrované

produkci vysoce specializovaného zboží, nebo obchodujících s unikátním nehmotným majetkem a/nebo poskytujících specializované služby. Pro takovéto obtížné případy existují řešení, včetně použití transakční metody rozdělení zisku popsané v Kapitole II, Části III této Směrnice v situacích, kdy se vzhledem k okolnostem daného případu jedná o nejvhodnější metodu.

1.10 Princip tržního odstupu je některými považován od základu za vadný, neboť přístup „samostatných subjektů“ nemusí vždy zohledňovat úspory z rozsahu a vzájemné vztahy mezi rozmanitými činnostmi vykonávanými integrovanými podniky. Neexistují však široce přijímaná objektivní kritéria pro určení úspor z rozsahu nebo užitků, které přináší integrace spojených podniků. O otázce možných alternativ k principu tržního odstupu pojednává Oddíl C níže.

1.11 Praktickým problémem při uplatnění principu tržního odstupu je, že spojené podniky se zabývají transakcemi, kterých by se nezávislé podniky nezúčastnily. Takové transakce nemusí být nezbytně motivovány daňovými úniky, avšak mohou se vyskytovat, neboť podnikají-li spolu navzájem členové skupiny nadnárodních podniků, čelí rozdílným komerčním okolnostem, než by tomu bylo u nezávislých podniků. Tam, kde nezávislé podniky zřídka podniknou transakce toho typu, které podnikají spojené podniky, je těžké použít princip tržního odstupu, protože existuje málo přímých důkazů, ne-li žádné, o tom, jaké podmínky by byly stanoveny nezávislými podniky. Pouhá skutečnost, že určitou transakci nelze nalézt mezi nezávislými podniky, sama o sobě neznamená, že takováto transakce není v souladu s principem tržního odstupu.

1.12 V určitých případech může princip tržního odstupu znamenat administrativní zátěž jak pro daňového poplatníka, tak pro daňovou správu tím, že je třeba vyhodnotit značné množství mezinárodních transakcí nejrůznějších typů. Ačkoliv spojené podniky standardně vytvářejí podmínky transakce v době, kdy je podnikána, v určité chvíli mohou být podniky povinny prokázat, že tyto podmínky byly v souladu s principem tržního odstupu (viz pojednání o problémech načasování a dodržování předpisů v Oddílech B a C Kapitoly III a v Kapitole V o dokumentaci). Daňová správa rovněž může tento ověřovací proces zahájit i několik let po uskutečnění transakcí. Daňová správa by pak přezkoumala jakoukoliv podpůrnou dokumentaci vyhotovenou ze strany daňového poplatníka jako důkaz, že jeho transakce jsou v souladu s principem tržního odstupu, přičemž by rovněž mohlo být nezbytné shromáždit informace o srovnatelných nezávislých transakcích, tržních podmínkách atd. v době, kdy se transakce uskutečnily, a to pro četné a rozličné transakce. Složitost takovéto činnosti se obvykle po uplynutí určité doby zvyšuje.

1.13 Jak daňové správy, tak daňoví poplatníci obtížně získávají odpovídající informace pro aplikaci principu tržního odstupu. Protože tento princip zpravidla vyžaduje, aby daňoví poplatníci i daňové správy vyhodnotili nezávislé transakce a podnikatelské aktivity nezávislých podniků, a aby je srovnali s transakcemi a aktivitami spojených podniků, může to vyžadovat obrovské množství údajů. Informace, které jsou dostupné, mohou být neúplné či těžko interpretovatelné; ostatní informace, pokud existují, mohou být těžko dostupné z důvodu jejich geografického umístění či geografického umístění stran transakce, od kterých musí být získány. Navíc nemusí být možné získat informace od nezávislých podniků z důvodů důvěrnosti. V jiných případech informace o nezávislých podnicích, které by mohly být relevantní, nemusí jednoduše existovat, případně nemusí existovat žádné srovnatelné nezávislé podniky – např. pokud určité odvětví dosáhlo vysoké míry integrace. Je důležité nezapomenout na daný cíl – tj. učinit přiměřený odhad o výsledku principu tržního odstupu na základě spolehlivých informací. Současně je rovněž třeba připomenout, že stanovení převodních cen není exaktní vědou, ale vyžaduje aplikaci úsudku jak na straně daňové správy, tak na straně daňového poplatníka.

B.2 Prosazení mezinárodní shody na principu tržního odstupu

1.14 Ačkoliv členské země OECD uznávají výše zmíněné problémy, jsou i nadále toho názoru, že princip tržního odstupu by měl určovat stanovení převodních cen mezi spojenými podniky. Princip tržního odstupu je správný z teoretického hlediska, neboť se v případech, kdy jsou majetky (např. zboží a ostatní druhy hmotných či nehmotných aktiv) převáděny a služby poskytovány mezi spojenými podniky, nejvíce přibližuje fungování volného trhu. Ačkoliv nemusí být vždy jednoduché aplikovat tento princip v praxi, stanoví obecně odpovídající výši příjmů u jednotlivých členů skupiny nadnárodních podniků, která je pro

daňové správy přijatelná. Toto odráží ekonomické skutečnosti určitých skutečností a okolností u závislého daňového poplatníka a jako měřítko přijímá normální fungování trhu.

1.15 Odklon od principu tržního odstupu by znamenal zříct se výše popsaného pevného teoretického základu a ohrozit mezinárodní konsensus, a tím podstatně zvýšit riziko dvojího zdanění. Zkušenosti v oblasti principu tržního odstupu jsou dostatečně široké a důmyslné, aby jak podnikatelská sféra, tak daňové správy mohly stanovit podstatnou oblast společného chápání. Toto společné chápání má vysokou praktickou hodnotu pro dosažení cílů, jimiž je zajištění přiměřeného daňového základu v každé z jurisdikcí a zabránění dvojímu zdanění. Tyto zkušenosti by měly být zdrojem dalšího zdokonalování principu tržního odstupu, vytříbení jeho fungování a zlepšení jeho správy tím, že budou daňovým poplatníkům poskytnuta jasnější vodítka a prováděny včasnější kontroly. Stručně řečeno členské země OECD nadále princip tržního odstupu silně podporují. Ve skutečnosti se neobjevila žádná legitimní či reálná alternativa k tomuto principu. Přístup rozdělení globálního zisku podle vzorce, občas zmíněný jako možná alternativa, by nebyl přijatelný ani z teoretického hlediska, ani z hlediska implementace či praxe. (Viz níže uvedený Oddíl C, který pojednává o přístupu rozdělení globálního zisku podle vzorce).

C. Netržní přístup: rozdělení globálního zisku podle vzorce

C.1 Pozadí a popis přístupu

1.16 Rozdělení globálního zisku podle vzorce je někdy doporučováno jako alternativa k principu tržního odstupu jako prostředek stanovení správné výše zisku mezi národními daňovými jurisdikcemi. Metoda se mezi členskými státy nepoužívá, ačkoliv se o ni některé lokální daňové jurisdikce pokoušely.

1.17 Metoda rozdělení globálního zisku podle vzorce by rozdělila globální zisky skupiny nadnárodních podniků na konsolidovaném základě mezi spojené podniky v různých zemích na základě předem určeného a mechanického vzorce. Pro aplikaci této metody by byly potřebné tři základní komponenty: určení jednotky, která má být zdaněna, tj. které z dceřiných společností a poboček skupiny nadnárodních podniků by měl globálně zdanitelný subjekt zahrnovat; přesné stanovení globálních zisků; a stanovení vzorce, který bude na rozdělení globálních zisků této jednotky použit. Vzorec by nejpravděpodobněji byl založen na nějaké kombinaci nákladů, aktiv, objemu mezd a tržeb.

1.18 Metoda rozdělení globálního zisku podle vzorce by neměla být zaměňována s transakčními ziskovými metodami diskutovanými v Části III Kapitoly II. Prvně zmíněná metoda by použila vzorec, který je pro rozdělení zisků všech daňových poplatníků předem stanoven, zatímco transakční ziskové metody případ od případu srovnávají zisky jednoho nebo více spojených podniků se skutečnými zisky, kterých by se snažily dosáhnout srovnatelné nezávislé podniky za srovnatelných okolností. Metoda rozdělení globálního zisku podle vzorce by rovněž neměla být zaměňována se zvolenou aplikací vzorce vyvinutého daňovými správami ve spolupráci s určitým daňovým poplatníkem nebo skupinou nadnárodních podniků po pečlivé analýze daných skutečností a okolností. Takový vzorec by mohl být použit při řešení případů dohodou, v předběžné dohodě o převodních cenách, nebo v jiné dvoustranné či mnohostranné dohodě. Takový vzorec je odvozen z daných skutečností a okolností daňového poplatníka, a vyhýbá se tedy globálně určené a mechanické povaze metod rozdělení globálního zisku podle vzorce.

C.2 Srovnání s principem tržního odstupu

1.19 Rozdělení globálního zisku podle vzorce je podporováno jako alternativa k principu tržního odstupu zastánci, kteří tvrdí, že by poskytovalo větší administrativní pohodlí a jistotu pro daňové poplatníky. Tito zastánci jsou rovněž toho názoru, že metody rozdělení globálního zisku podle vzorce jsou více v souladu s ekonomickou realitou. Argumentují, že skupina nadnárodních podniků musí být hodnocena na celoskupinovém nebo konsolidovaném základě, aby byla reflektována podnikatelská realita vztahů mezi spojenými podniky ve skupině. Tvrdí, že oddělené účetnictví je pro vysoce integrované

skupiny nevhodné, neboť je těžké určit přínos jednotlivých spojených podniků k celkovému zisku skupiny nadnárodních podniků.

1.20 Vedle těchto argumentů zastánci tvrdí, že přístup v podobě rozdělení globálních zisků podle vzorce snižuje náklady daňových poplatníků na dodržování předpisů, neboť v zásadě by byl pro vnitrostátní daňové účely připravován pouze jeden soubor účetních dokladů pro skupinu.

1.21 Členské země OECD tyto teze neuznávají a z níže uvedených důvodů nepovažují rozdělení globálního zisku podle vzorce za reálnou alternativu k principu tržního odstupu.

1.22 Nejvýznamnější obavou týkající se rozdělení globálního zisku podle vzorce je problém se zavedením takového systému způsobem, který by chránil proti dvojímu zdanění a zároveň by zajistil jediné zdanění. Aby bylo tohoto dosaženo, bylo by potřeba značné mezinárodní koordinace a shody na předem určeném vzorci a na složení předmětné skupiny. Například aby se zabránilo dvojímu zdanění, musela by nejdříve existovat společná dohoda, že se tato metoda použije, následovaná dohodou o měření globálního daňového základu skupiny nadnárodních podniků, dohodou o užití společného účetního systému, o faktorech, které by měly být užity pro rozdělení daňového základu mezi různé jurisdikce (včetně nečlenských států), a o tom, jak tyto faktory měřit a vážit. Dosažení takovéto dohody by bylo časově náročné a velmi obtížné. Není vůbec jasné, zda by země byly ochotny souhlasit s univerzálním vzorcem.

1.23 Pokud by některé země přesto byly ochotny přijmout rozdělení globálního zisku podle vzorce, nastaly by neshody, protože každá země by mohla chtít zdůraznit nebo zahrnout do vzorce různé faktory založené na aktivitách nebo faktorech, které převládají v její jurisdikci. Každá ze zemí by měla silnou motivaci vymyslet váhy pro vzorec nebo pro vzorce, které by maximalizovaly vlastní daňové příjmy dané země. Navíc by daňové správy musely společně posoudit, jak se vyrovnat s potenciálem pro umělé přesouvání faktorů výroby použitých ve vzorci (např. tržby, kapitál) do zemí s nízkými daněmi. Mohlo by docházet k obcházení daňových povinností tak, že by prvky relevantního vzorce byly zmanipulovány, např. realizací zbytečných finančních transakcí, úmyslným umístěním movitého majetku, požadavky, aby určité společnosti v rámci skupiny nadnárodních podniků udržovaly úroveň zásob na vyšší úrovni, než je normálně běžné v nezávislé společnosti tohoto typu atd.

1.24 Přechod k systému rozdělení globálního zisku na základě vzorce by proto znamenal enormní politickou a administrativní složitost a vyžadoval by úroveň mezinárodní kooperace, kterou nelze v oblasti mezinárodního zdanění očekávat. Takováto mnohostranná koordinace by vyžadovala zapojení všech hlavních zemí, kde skupiny nadnárodních podniků vykonávají své činnosti. Kdyby nedošlo k tomu, že by všechny hlavní země souhlasily s přijetím metody rozdělení globálního zisku na základě vzorce, čelily by skupiny nadnárodních podniků břemenu dodržování pravidel dvou zcela odlišných systémů. Jinými slovy, pro stejné soubory transakcí by musely vypočítat zisky svých členů na základě dvou zcela odlišných měřítek. Takovýto výsledek by v každém případě vytvářel potenciál dvojího zdanění (nebo nedostatečného zdanění).

1.25 Kromě výše uvedeného problému dvojího zdanění existují další významné obavy. Jednou takovou obavou je, že předem určené vzorce jsou svévolné a přehlížejí podmínky trhu, zvláštní okolnosti jednotlivých podniků a vlastní rozdělení zdrojů ze strany vedení. Vytvářejí tak rozdělení zisků, které nemusí být výrazem věrného vztahu ke specifickým skutečnostem týkajícím se transakce. Konkrétně pak vzorec založený na kombinaci nákladů, aktiv, objemu mezd a tržeb implicitně zavádí pevnou míru zisku na měnovou jednotku (např. dolar, euro, jen) pro každý prvek u každého člena skupiny a v každé daňové jurisdikci, bez ohledu na rozdíly ve funkcích, aktivech, rizicích a výkonnosti, a bez ohledu na rozdíly mezi členy skupiny nadnárodních podniků. Takovýto přístup by mohl potenciálně přidělit zisky subjektu, který by v případě, že by vystupoval jak nezávislý podnik, utrpěl ztráty.

1.26 Dalším problémem přístupu rozdělení globálního zisku podle vzorce je vyrovnání se s pohyby měnových kurzů. Ačkoliv mohou pohyby měnových kurzů komplikovat aplikaci principu tržního odstupu, nemají stejný dopad jako u přístupu rozdělení příjmů podle vzorce. Princip tržního odstupu je lépe vybaven, aby se vyrovnal s ekonomickými důsledky pohybů měnových kurzů, protože vyžaduje analýzu

specifických skutečností a okolností daňového poplatníka. Jestliže vzorec závisí na nákladech, výsledek aplikace rozdělení globálního zisku podle vzorce by byl takový, že pokud by určitá měna v jedné zemi posílila vůči jiné měně, ve které spojený podnik vede své účetnictví, byl by větší podíl zisku přidělen podniku v první zemi, aby odrážel náklady na objem jeho mezd nominálně zvýšené fluktuací měny. Podle přístupu rozdělení globálního zisku podle vzorce by tedy pohyby měnových kurzů v tomto případě vedly ke zvýšení zisků spojeného podniku podnikajícího se silnější měnou, zatímco posilující měna v dlouhodobém horizontu způsobuje, že exporty jsou méně konkurenční a tlačí na zisky směrem dolů.

1.27 V rozporu s tvrzeními zmíněných zastánců mohou metody rozdělení globálního zisku podle vzorce ve skutečnosti představovat neúnosné náklady na dodržování předpisů a neúnosné požadavky na údaje, neboť by musely být shromážděny informace o celé skupině nadnárodních podniků a předloženy v každé jurisdikci na základě měny a účetních a daňových pravidel dané jurisdikce. Požadavky na dokumentaci a na dodržování předpisů při aplikaci tohoto přístupu by tedy obecně byly náročnější než podle přístupu „samostatných subjektů“ v rámci principu tržního odstupu. Náklady na přístup rozdělení globálních příjmů by se dále zvýšily, kdyby se všechny země neshodly na prvcích vzorce nebo na způsobu, kterým by měly být tyto prvky měřeny.

1.28 Těžkosti by rovněž vyvstaly při stanovení tržeb každého člena a při ocenění aktiv (např. pořizovací náklady versus tržní hodnota), zvláště při oceňování nehmotných aktiv. Tyto těžkosti by byly zhoršeny existencí rozdílných účetních standardů napříč daňovými jurisdikcemi a existencí mnoha měn. Účetní standardy mezi zeměmi by musely být sjednoceny, aby se dosáhlo smysluplné míry zisku pro celou skupinu nadnárodních podniků. Některé z těchto problémů – například ocenění hmotných a nehmotných aktiv – samozřejmě existuje i v rámci principu tržního odstupu, ačkoliv u něj bylo dosaženo významného pokroku, zatímco v rámci rozdělení globálního zisku žádná schůdná řešení předložena nebyla.

1.29 Metoda rozdělení globálního zisku podle vzorce by vyústila ve zdanění skupiny nadnárodních podniků na konsolidovaném základě, a proto se zříká přístupu „samostatných subjektů“. V důsledku toho nemůže z praktického hlediska metoda rozdělení globálních příjmů uznávat důležité geografické rozdíly, výkonnost jednotlivých společností a ostatní faktory specifické pro jednu společnost nebo podskupinu v rámci skupiny nadnárodních podniků, které mohou při stanovení rozdělení zisků mezi podniky v různých daňových jurisdikcích hrát legitimní roli. Naproti tomu princip tržního odstupu připouští, že spojený podnik může být samostatným ziskovým nebo ztrátovým střediskem s individuální charakteristikou a ekonomicky může dosahovat zisku, i když je zbytek skupiny nadnárodních podniků ztrátový. Přístup rozdělení globálního zisku není dostatečně flexibilní, aby řádně zohlednil tyto možnosti.

1.30 Přehlížením vnitroskupinových transakcí pro účely výpočtu konsolidovaných zisků klade metoda rozdělení globálního zisku otázky o relevantnosti ukládání srážkových daní na přeshraniční platby mezi členy skupiny a zároveň odmítá řadu pravidel, která jsou součástí smluv o zamezení dvojího zdanění.

1.31 Pokud nebude přístup rozdělení globálního zisku podle vzorce zahrnovat všechny členy skupiny nadnárodních podniků, musí si ponechat pravidla pro „samostatné subjekty“ pro styk mezi částí skupiny, která je předmětem rozdělení globálního zisku, a zbytkem skupiny nadnárodních podniků. Rozdělení globálního zisku by nemohlo být použito pro ocenění transakcí mezi skupinou aplikující toto rozdělení a zbytkem skupiny nadnárodních podniků. Zřejmou nevýhodou této metody tedy je, že nenabízí celkové řešení pro rozdělení zisků skupiny nadnárodních podniků, ledaže by tato metoda byla použita pro celý podnik. Takovýto přístup by byl pro jednu daňovou správu opravdu těžkým úkolem, vezmeme-li v úvahu velikost a rozsah operací velkých skupin nadnárodních podniků, a informací, které by byly potřebné. Skupina nadnárodních podniků by pak byla v každém případě rovněž povinna vést oddělené účetnictví pro korporace, které nejsou pro účely rozdělení globálních příjmů členy skupiny nadnárodních podniků, ale přesto jsou spojenými podniky jednoho nebo více členů skupiny nadnárodních podniků. Mnoho národních komerčních a účetních pravidel ve skutečnosti stále vyžaduje aplikaci cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu (např. celní pravidla). Bez ohledu na daňová ustanovení by tedy daňový poplatník musel řádně účtovat každou transakci na základě cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu.

C.3 Odmítnutí netržních metod

1.32 Z výše uvedených důvodů členské státy OECD zdůrazňují svoji podporu shody na užití principu tržního odstupu, která se během let mezi členskými a nečlenskými zeměmi vytvořila, a souhlasí s tím, že teoretická alternativa k principu tržního odstupu představovaná rozdělením globálních zisků podle vzorce by měla být odmítnuta.

D. Jak uplatňovat princip tržního odstupu

D.1 Identifikace obchodních a finančních vztahů

1.33 Jak uvádí Odstavec 1.6, „srovnávací analýza" je klíčová pro aplikaci principu tržního odstupu. Aplikace tohoto principu je založena na porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami, které by byly stanoveny, pokud by strany transakce byly na sobě nezávislé a zároveň by se srovnatelná transakce uskutečnila za srovnatelných okolností. Ve srovnávací analýze jsou popsány dva klíčové aspekty: prvním aspektem je určení obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky včetně stanovených podmínek mezi nimi a ekonomicky relevantních okolností vztahující se k těmto vztahům za účelem vymezení závislé transakce. Druhým aspektem je srovnatelnost přesně vymezených podmínek a ekonomicky relevantních okolností závislé transakce s podmínkami a ekonomicky relevantními okolnostmi srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky. Tento Oddíl Kapitoly I. poskytuje doporučení týkající se jednak identifikace obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky a dále také doporučení pro správné vymezení závislé transakce. U prvního aspektu je na rozdíl od druhého zohledněno ocenění závislé transakce dle principu tržního odstupu. Kapitola II a III poskytuje pokyny týkající se druhého aspektu analýzy. Informace o závislé transakci vymezené dle pokynů uvedených v této sekci jsou obzvláště relevantní pro kroky 2 a 3 typického procesu srovnávací analýzy vysvětlené v rámci Odstavce 3.4.

1.34 Typický postup identifikace obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky včetně stanovených podmínek mezi nimi a ekonomicky relevantních okolností spojených s těmito vztahy, vyžaduje jednak široké znalosti průmyslového odvětví, ve kterém nadnárodní skupina podniků působí (např. těžební průmysl, farmaceutický průmysl, luxusní zboží), jednak také faktorů ovlivňujících výkonnost jakéhokoliv podniku působícího v daném odvětví. Tato znalost je odvozena z přehledu konkrétní skupiny nadnárodních podniků, jež popisuje, jak skupina reaguje na faktory ovlivňující výkonnost v daném odvětví. Mezi tyto faktory patří podnikatelské strategie dané skupiny, trhy, na nichž působí, nabízené produkty, dále také popis dodavatelského řetězce, klíčové vykonávané funkce, použitá aktiva a významná nesená rizika. Tyto informace poskytují užitečné souvislosti, v rámci kterých mohou být posouzeny obchodní a finanční vztahy mezi členy skupiny nadnárodních podniků a je vhodné je za účelem podpoření analýzy daňových poplatníků z hlediska převodních cen uvést jako součást dokumentu Master File, jak je popsáno v Kapitole V.

1.35 Postup identifikace je následně zúžen tak, aby bylo zjištěno, jak každý podnik funguje uvnitř dané skupiny nadnárodních podniků, jakou podnikatelskou činnost podnik v rámci dané skupiny nadnárodních podniků vykonává (např. výrobní podnik, prodejní společnost) a identifikováno jaké má podnik obchodní nebo finanční vztahy se spojenými podniky v rámci vzájemných transakcí. Přesné vymezení konkrétní transakce nebo transakcí mezi spojenými podniky vyžaduje analýzu ekonomicky relevantních vlastností transakce. Tyto ekonomicky relevantní vlastnosti se skládají z podmínek transakce a ekonomicky významných okolností, za kterých se transakce uskutečňuje. Aplikace principu tržního odstupu závisí na určení podmínek, na kterých by se nezávislé strany transakce dohodly ve srovnatelných transakcích za srovnatelných okolností. Z toho důvodu je důležité identifikovat ekonomicky relevantní vlastnosti obchodních nebo finančních vztahů v rámci závislé transakce, před srovnáním této závislé transakce s nezávislými transakcemi.

1.36 Ekonomicky relevantní vlastnosti nebo faktory srovnatelnosti, které je třeba identifikovat v obchodních nebo finančních vztazích mezi spojenými podniky za účelem přesného vymezení konkrétní transakce, lze obecně rozdělit do následujících kategorií:

- Smluvní podmínky transakce (D.1.1).
- Funkce vykonávané stranami transakce s přihlédnutím k použitým aktivům a neseným rizikům, včetně funkcí vztahujících se k tvorbě hodnoty skupiny nadnárodních podniků, pod níž spadají strany transakce, s přihlédnutím k veškerým okolnostem transakce a průmyslovému odvětví (D.1.2).
- Vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb (D.1.3).
- Ekonomické okolnosti stran transakce a trhu, na kterém strany působí (D.1.4).
- Podnikatelské strategie vykonávané stranami transakce (D. 1.5).

Tyto informace o ekonomicky relevantních vlastnostech konkrétní transakce by měly být zahrnuty jako součást dokumentu LocalFile popsaného v Kapitole V a podporujícího analýzu převodních cen daňového poplatníka.

1.37 Ekonomicky relevantní vlastnosti nebo faktory srovnatelnosti se používají ve dvou samostatných, ale souvisejících fázích analýzy převodních cen. Pro účely této Kapitoly se první fáze týká postupu přesného vymezení závislé transakce a zahrnuje zjišťování vlastností transakce včetně jejich podmínek, vykonávaných funkcí, použitých aktiv a rizik, jež spojené podniky nesou, povahy převáděných produktů nebo poskytovaných služeb a okolností spojených podniků, které spadají do kategorií zmíněných v předchozím Odstavci. Rozsah, ve kterém je některá z výše uvedených kategorií ekonomicky relevantní v konkrétní transakci, závisí na míře, která by byla brána v potaz při hodnocení dohodnutých podmínek té samé transakce mezi nezávislými podniky.

1.38 Nezávislé podniky budou při hodnocení podmínek potenciálních transakcí srovnávat transakci s jinými možnostmi, které mají reálně k dispozici, a vstoupí do určité transakce pouze tehdy, pokud neexistuje žádná jiná alternativa, která by byla zcela výrazně atraktivnější pro naplnění obchodních cílů podniku. Jinými slovy, nezávislé podniky by uzavřely transakci za podmínky, jež pro ně není horší než druhá nejlepší alternativa. Např. je nepravděpodobné, aby podnik přijal cenu nabízenou za jeho výrobek jiným nezávislým podnikem, pokud si je vědom toho, že jiní potenciální zákazníci jsou ochotni za obdobných podmínek zaplatit více nebo jsou ochotni nabídnout za více výhodných podmínek totožnou cenu. Nezávislé podniky obecně při hodnocení těchto možností berou v úvahu případné ekonomicky významné rozdíly mezi možnostmi, jež jsou jim realisticky dostupné (např. rozdíly v úrovni rizika). Identifikace ekonomicky relevantních vlastností transakce je proto nezbytná pro přesné vymezení závislé transakce a pro popis rozsahu okolností, které strany transakce zohledňují, aby dospěly k závěru, že neexistuje žádná jasně atraktivnější příležitost, která by byla realisticky dostupná pro splnění jejich obchodních cílů, než přijatá transakce. Při takovém posouzení může být nezbytné nebo prospěšné posoudit transakci v rámci širšího uspořádání transakcí, jelikož posouzení možností realisticky dostupných třetím stranám transakce není nutně omezeno na jednu transakci, ale může brát v úvahu širší uspořádání ekonomicky souvisejících transakcí.

1.39 Druhá fáze, ve které se při analýze převodních cen využívají ekonomicky relevantní vlastnosti nebo faktory srovnatelnosti, souvisí s procesem vysvětleným v Kapitole III, zabývajícím se porovnáváním závislých a nezávislých transakcí za účelem stanovení ceny závislé transakce dle principu tržního odstupu. Pro takové srovnání je nutné, aby daňoví poplatníci a daňové správy nejprve identifikovali ekonomicky relevantní vlastnosti závislé transakce. Při zjišťování, zda existuje mezi porovnávanými situacemi srovnatelnost a případně jaké úpravy mohou být nezbytné pro její dosažení, je nutné brát v úvahu rozdíly mezi ekonomicky relevantními okolnostmi dohod uzavřených mezi spojenými a mezi nespojenými podniky, jak je uvedeno v Kapitole III.

1.40 Všechny metody, které využívají princip tržního odstupu, je možné spojit s pojetím, že nezávislé podniky zvažují nabízené možnosti a při srovnávání jedné možnosti s druhou zvažují jakékoliv rozdíly mezi nimi, které by význačně ovlivnily jejich hodnotu. Například před nákupem výrobku za stanovenou cenu by se běžně očekávalo, že nezávislé podniky budou zvažovat, zda nemohou koupit tentýž výrobek od jiného subjektu za jinak srovnatelných pravidel a podmínek, ale za nižší cenu. Proto, jak se o tom hovoří v Kapitole II, Části II, metoda srovnatelné nezávislé ceny srovnává závislou transakci s obdobnými nezávislými transakcemi, aby poskytla přímý odhad ceny, na níž by se shodly strany transakce, pokud by se přímo řídily tržní alternativou k závislé transakci. Metoda však představuje méně spolehlivou alternativu k transakcím realizovaným na základě principu tržního odstupu, pokud nejsou všechny vlastnosti těchto nezávislých transakcí, které významně ovlivňují cenu účtovanou mezi nezávislými podniky, srovnatelné. Obdobně metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přirážky srovnávají hrubou ziskovou marži dosaženou v závislé transakci s hrubými ziskovými maržemi dosaženými v podobných nezávislých transakcích. Srovnání poskytuje odhad hrubé ziskové marže jedné ze stran transakce, pokud by vykonávala stejné funkce pro nezávislé podniky, a proto poskytuje i odhad úhrady, kterou by tato strana transakce požadovala, a druhá strana transakce by byla ochotna jí zaplatit za výkon těchto funkcí dle principu tržního odstupu. Ostatní metody, o nichž se pojednává v Kapitole II, Části III, jsou založeny na srovnání ukazatelů čistého zisku (např. ziskové přirážky) mezi nezávislými a spojenými podniky, a jsou užívány jako prostředek odhadu zisků, kterých by jeden či každý spojený podnik dosáhl, pokud by jednal pouze s nezávislými podniky, a proto by jim úhrady, jež by tyto podniky požadovaly v souladu s principem tržního odstupu, musely kompenzovat jejich zdroje použité v dané transakci. Pokud mezi jednotlivými srovnávanými situacemi existují rozdíly, které by podstatným způsobem ovlivnily dané srovnání, je nezbytné provést úpravy srovnatelnosti (pokud je to možné), aby byla zvýšena spolehlivost srovnání. Proto samotná průměrná návratnost v daném průmyslovém odvětví nepřizpůsobená konkrétnímu případu nemůže v žádném případě nastolit obvyklé podmínky.

1.41 Pro diskusi o relevantnosti těchto faktorů z hlediska aplikace konkrétní metody pro stanovení ceny – viz posouzení těchto metod v Kapitole II.

D.1.1 Smluvní podmínky transakce

1.42 Transakce je důsledkem nebo vyjádřením obchodních nebo finančních vztahů mezi stranami v transakci zapojenými. Závislé transakce mohou být formálně stvrzeny v písemných smlouvách, které mohou odrážet záměr stran transakce ve vztahu k aspektům dané transakce v době, kdy byla smlouva uzavřena. V typických případech se jedná o rozdělení odpovědností, závazků a práv, odhad identifikovaných rizik a cenová ujednání. Pokud byla transakce uskutečněná mezi spojenými podniky formálně stvrzena prostřednictvím písemných smluv, poskytují tyto smlouvy výchozí bod pro vymezení transakce mezi těmito stranami transakce a definují, jak bylo zamýšleno v době uzavírání těchto ujednání rozdělit mezi strany transakce odpovědnosti, rizika a přínosy vyplývající z jejich vzájemné interakce. Podmínky transakce se ovšem nenacházejí pouze v písemných smlouvách, ale také v podobě proběhlé komunikaci mezi stranami transakce.

1.43 Nicméně je nepravděpodobné, aby výhradně písemné smlouvy poskytovaly všechny potřebné informace k provedení analýzy převodních cen, anebo aby poskytovaly dostatečně podrobné informace o příslušných smluvních podmínkách. Další informace budou vyžadovány s přihlédnutím k důkazům o existenci obchodních a finančních vztahů vymezenými čtyřmi dalšími kategoriemi ekonomicky relevantních vlastností (viz Odstavec 1.36): funkcemi vykonávanými stranami transakce s přihlédnutím k použitým aktivům a neseným rizikům, dále vlastnostmi převáděného majetku či poskytnutých služeb ekonomickými okolnostmi týkající se stran transakce a trhu, na kterém působí, a podnikatelskými strategiemi prováděnými stranami transakce. Analýza ekonomicky relevantních vlastností společně ve všech pěti kategoriích poskytuje důkaz o skutečném jednání spojených podniků. Důkazy poskytující užitečné a konzistentní informace mohou objasnit aspekty písemných smluvních ujednání. Není-li tedy smlouva explicitně nebo implicitně (s přihlédnutím k použitelným zásadám smluvního výkladu) zaměřena na vlastnosti transakce, které jsou ekonomicky relevantní, pak by veškeré informace poskytnuté smlouvou měly být doplněny o důkazy identifikující tyto vlastnosti pro účely analýzy převodních cen.

1.44 Následující příklad ilustruje koncept objasnění a doplnění písemných obchodních podmínek založený na identifikaci skutečných obchodních nebo finančních vztahů. Společnost P je mateřská společnost nadnárodní skupiny podniků se sídlem v zemi P. Společnost S nacházející se ve státě S, je dceřinou společností, v níž má společnost P 100% vlastnický podíl, a působí jako obchodní zástupce značkových výrobků společnosti P na trhu země S. Smlouva o obchodním zastoupení mezi společností P a S explicitně neobsahuje informaci o marketingových a reklamních aktivitách v zemi S, které by strany transakce měly vykonávat. Analýza dalších ekonomicky relevantních vlastností a zejména vykonávaných funkcí ovšem říká, že společnost S zahájila intenzivní mediální kampaň v zemi S, s cílem zvýšit povědomí o značce. Tato kampaň zároveň představuje významnou investici pro společnost S. Na základě těchto důkazů o jednáních stran transakce lze tedy dospět k závěru, že písemná smlouva nemusí odrážet plný rozsah obchodních nebo finančních vztahů mezi stranami transakce. Analýza by tedy neměla být pouze omezena na podmínky uvedené v písemné smlouvě, ale je třeba hledat další důkazy týkající se jednání stran transakce včetně důvodu zahájení mediální kampaně společností S.

1.45 Pokud jsou ekonomicky relevantní vlastnosti transakce v rozporu s písemnou smlouvou uzavřenou mezi spojenými podniky, měla by být obecně pro účely analýzy převodních cen vymezena konkrétní transakce, a to v souladu s vlastností transakce, jež odráží skutečné jednání stran transakce.

1.46 V případě transakcí mezi nezávislými podniky jsou rozdílné zájmy mezi stranami transakce zajištěny tak, že (i) jsou uzavřeny smluvní podmínky, které odrážejí zájmy obou stran transakce, (ii) že strany transakce budou obvykle usilovat o dodržení podmínek smluv, a (iii) že tyto smluvní podmínky budou ignorovány nebo upraveny, pouze pokud je to v zájmu obou stran transakce. Naopak v případě spojených podniků rozdílnost zájmů nemusí existovat anebo je řešena skrze vzájemný závislý vztah spojených podniků a nikoli výhradně nebo převážně prostřednictvím smluvních ujednání. Při posuzování obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky je proto zvláště důležité ověřit, zda ujednání odrážející se ve skutečném jednání stran transakce skutečně odpovídají podmínkám jakékoliv písemné dohody, nebo zda skutečné chování spojených podniků naznačuje, že písemné podmínky nebyly dodrženy, nezohledňují úplný obraz transakcí, byly společností nesprávně charakterizovány nebo označeny nebo se jedná o fiktivní transakce. Pokud není tedy jednání stran transakce plně konzistentní s ekonomicky významnými smluvními podmínkami, je požadována podrobnější analýza pro účely identifikace konkrétní transakce. Pokud existují významné rozdíly mezi smluvními podmínkami a skutečným jednáním spojených podniků v jejich vzájemných vztazích, měly by skutečně vykonávané funkce, aktuálně využívaná aktiva, skutečně nesená rizika v kontextu smluvních podmínek určit faktickou podstatu vztahu a přesně vymezit konkrétní transakci.

1.47 Pokud existují pochybnosti ohledně toho, jaká transakce byla dohodnuta mezi spojenými podniky, je nutné vzít v úvahu všechny relevantní důkazy založené na ekonomicky relevantních vlastnostech transakce. Při tom je třeba mít na paměti, že podmínky transakce mezi podniky se mohou v průběhu času měnit. Pokud došlo ke změně podmínek transakce, měly by být přezkoumány okolnosti týkající se této změny. Je nutné zjistit, zda změna naznačuje nahrazení původní transakce transakcí novou s účinkem od data změny, nebo zda změna odráží záměry stran transakce v rámci původní transakce. Zvláštní pozornost by měla být věnována tam, kde je podezření, že změny podmínek transakce mohly být vyvolány znalostmi o nově vznikajících výsledcích transakce. Změny provedené ve smyslu odhadu rizika v době, kdy jsou již známy dopady tohoto rizika, již nepředstavují odhad rizika, protože již neexistuje žádné riziko, jak je popsáno v Odstavci 1.78.

1.48 Na následujícím příkladu je ilustrován rozdíl mezi písemnými smluvními podmínkami a jednáním stran transakce, jehož závěrem je fakt, že, skutečné jednání vymezuje samotnou transakci. Společnost P drží 100% vlastnický podíl ve společnosti S. Obě strany transakce uzavřely smlouvu, na jejímž základě společnost P umožňuje společnosti S využívat práva k duševnímu vlastnictví pro její vlastní podnikatelskou činnost, přičemž za využívání tohoto práva platí společnost S licenční poplatek společnosti P. Ekonomicky relevantní vlastnosti, zejména vykonávané funkce, dokazují, že společnost P vyjednává se třetími stranami transakce za účelem dosažení prodejů pro společnost S, poskytuje pravidelnou technickou podporu pro společnost S, díky níž může společnost S zajistit prodeje svým zákazníkům na základě uzavřených smluv, a

rovněž společnost P zajišťuje společnosti S personál, aby byla schopna plnit závazky plynoucí ze smluv. Většina zákazníků trvá na tom, aby společnost P byla považována za sdílenou smluvní stranu transakce společně se společností S, přestože příjem z poplatků je podle smlouvy placen společnosti S. Analýza obchodních a finančních vztahů naznačuje, že společnost S není schopna dodávat služby svým zákazníkům na základě smluv bez významné podpory ze strany společnosti P a zároveň své schopnosti nerozvíjí. Na základě smlouvy společnost P poskytla licenci společnosti S, ale de facto kontroluje její podnikatelské riziko a výstup takovým způsobem, že převedené riziko a funkce není v souladu s licenčním ujednáním a ve výsledku se společnost P nechová jako poskytovatel licence, ale jako principál. Identifikace konkrétní transakce mezi společností P a S by tedy neměla být výhradně posuzována z hlediska podmínek uvedených v písemné smlouvě. Místo toho by konkrétní transakce měla být vymezená skutečným jednáním stran transakce a vést k závěru, že skutečně vykonávané funkce, použitá aktiva a nesená rizika jednotlivých stran transakce nejsou konzistentní s písemnou licenční smlouvou.

1.49 V případě, že neexistují žádné písemné podmínky, konkrétní transakce by měla být odvozena z důkazů skutečného chování stran poskytnutého prostřednictvím identifikace ekonomicky relevantních vlastností transakce. Za určitých okolností totiž nemusí být skutečný výsledek obchodních nebo finančních vztahů označen za transakci v rámci skupiny nadnárodních podniků, nicméně může vést k převodu významné hodnoty, jehož podmínky je nutné vyvodit z jednání stran transakce. Příkladem může být poskytnutá technická pomoc, při níž jsou tvořeny synergie prostřednictvím záměrného a společného jednání skupiny nadnárodních podniků (jak je uvedeno v Oddílu D. 8), dalším příkladem může být know-how získané za pomoci vyslaných zaměstnanců nebo jiným podobným způsobem. Tyto vztahy tedy nemusí být uznávány v rámci skupiny nadnárodních podniků a zohledněny v tvorbě cen souvisejících transakcí, dále také nemusejí být formálně schváleny v písemných dohodách či zaúčtovány jako položky v účetních systémech. Pokud nebyla transakce nějakým způsobem formalizována, je nutné, aby všechny aspekty transakce byly odvozeny z dostupných důkazů o skutečném jednání stran transakce včetně vykonávaných funkcí, skutečně využívaných aktiv a rizicích, jež nesou obě strany transakce.

1.50 V následujícím příkladu je ilustrováno, jakým způsobem je vymezena konkrétní transakce, která nebyla identifikována v rámci skupiny nadnárodních podniků. Při přezkoumání obchodních nebo finančních vztahů mezi společností P a jejími dceřinými společnostmi je zjištěno, že těmto dceřiným společnostem jsou poskytovány služby nezávislou stranou transakce najatou společností P. Společnost P je plátcem těchto služeb a tyto náklady nejsou společnosti P dceřinými společnostmi propláceny přímo nebo nepřímo prostřednictvím ceny jiné transakce a zároveň neexistuje žádná dohoda o poskytování služeb mezi společností P a jejími dceřinými společnostmi. Závěr tedy je, že kromě poskytování služeb nezávislou stranou transakce dceřiným společnostem, zde existují obchodní nebo finanční vztahy mezi společností P a jejími dceřinými společnostmi, které umožňují převod potenciální hodnoty ze společnosti P do jejích dceřiných společností. Tato analýza by měla určit povahu těchto obchodních nebo finančních vztahů za pomoci ekonomicky relevantních vlastností, s cílem určit pravidla a podmínky zjištěné transakce.

D.1.2 Funkční analýza

1.51 Při obchodování mezi dvěma nezávislými podniky bude úhrada obvykle odrážet funkce, které každý z podniků vykonává (s přihlédnutím k používaným aktivům a neseným rizikům). Proto je při vymezování závislé transakce a určování srovnatelnosti mezi závislými a nezávislými transakcemi či subjekty nezbytná funkční analýza. Cílem funkční analýzy je identifikovat ekonomicky významné činnosti a odpovědnosti, používaná aktiva a rizika nesená stranami příslušných transakcí. Analýza se zaměřuje na to, jaké činnosti strany transakce skutečně vykonávají a jakými schopnostmi disponují. Mezi takové činnosti a schopnosti patří rozhodování, mimo jiné včetně rozhodnutí o obchodní strategii a rizicích. Za tímto účelem může být vhodné porozumět struktuře a organizaci skupiny nadnárodních podniků i to, jak ovlivňují situaci, ve které tato skupina nadnárodních podniků působí. Především je důležité pochopit, jak skupina jako celek vytváří hodnotu, jaké jsou vzájemné závislosti mezi funkcemi, které vykonávají spojené podniky, se zbytkem skupiny, a jak se spojené podniky podílí na tvorbě hodnoty. Dále je relevantní stanovit, jaká má každá ze stran transakce zákonná práva a povinnosti při výkonu svých funkcí. Zatímco jedna strana transakce může provádět celou řadu funkcí v poměru k funkcím druhé strany transakce,

důležitá je ekonomická významnost těchto funkcí ve smyslu jejich frekvence, povahy a hodnoty pro příslušné strany transakce.

1.52 Skutečné přínosy, schopností a další funkce jednotlivých stran transakce mohou mít vliv na to, jaké mají realisticky dostupné možnosti. Spojený podnik může například poskytovat skupině logistické služby. Logistická společnost má povinnost provozovat sklady s volnou kapacitou a v různých místech, aby bylo možné vyrovnání v situaci, kdy je na jednom místě dodávka přerušena. Možnost vyšší efektivity prostřednictvím konsolidace umístění a omezení nadbytečné kapacity není k dispozici. Její funkce a aktiva se tedy mohou lišit od funkcí a aktiv nezávislé logistické společnosti, pokud tento nezávislý poskytovatel služeb nenabídl ty samé schopnosti za účelem snížení rizika spočívajícím v narušení dodávek.

1.53 Proto by měl proces identifikace ekonomicky relevantních okolností obchodních nebo finančních vztahů zahrnovat posouzení schopností stran transakce a toho, jak tyto schopnosti reálně ovlivňují dostupné možnosti, a zda se podobné schopnosti odráží i ve srovnatelných ujednáních, které jsou v souladu s principem tržního odstupu.

1.54 Při zpracování funkční analýzy by měl být brán v úvahu typ používaných aktiv, jako jsou stroje a vybavení, používání hodnotných nehmotných aktiv, finančních aktiv atd., a dále povaha používaných aktiv, jako je stáří, tržní hodnota, umístění, dostupná ochrana vlastnických práv atd.

1.55 Z funkční analýzy může vyplynout, že daná skupina nadnárodních podniků má roztříštěné vysoce integrované funkce v rámci několika podniků ve skupině. Mezi těmito roztříštěnými činnostmi se mohou objevit významné vzájemné závislosti. Například rozdělení funkcí logistiky, skladování, marketingu a prodeje do několika různých právních subjektů může vyžadovat značnou koordinaci, tak aby tyto jednotlivé činnosti byly efektivně v interakci. Prodejní aktivity budou pravděpodobně do velké míry závislé na marketingu, a splnění plánů prodeje včetně očekávaného dopadu marketingových aktivit bude vyžadovat podporu s postupy skladování a schopnostmi logistiky. Tuto požadovanou koordinaci mohou provádět všechny spojené podniky či některé z nich, které vykonávají uvedené roztříštěné činnosti, může být vykonávána prostřednictvím samostatné funkce koordinace či prostřednictvím kombinace obojího. Rizika lze zmírňovat prostřednictvím přispění všech stran transakce, případně mohou být činnosti zaměřené na zmírnění rizika prováděny především koordinační funkcí. Při provádění funkční analýzy k vymezení, jaké jsou obchodní či finanční vztahy v roztříštěných činnostech, bude důležité určit, zda jsou tyto činnosti na sobě ve velké míře závislé, a pokud ano, jaká je povaha těchto vzájemných závislostí a jakým způsobem je koordinována obchodní činnost, ke které přispívají spojené podniky.

D.1.2.1 Analýza rizik v obchodních či finančních vztazích[1]

1.56 Funkční analýza není úplná, pokud nejsou identifikována a zohledněna významná rizika, která jednotlivé strany zkoumané transakce nesou, neboť skutečné převzetí rizik ovlivňuje ceny a další podmínky transakcí mezi spojenými podniky. Na otevřeném trhu bývá převzetí zvýšeného rizika kompenzováno zvýšením očekávaného výnosu, i když se skutečný výnos může nebo nemusí zvyšovat v závislosti na tom, do jaké míry jsou rizika skutečně realizována. Úroveň a převzetí rizika jsou tedy ekonomicky relevantní vlastnosti, které mohou hrát významnou roli při určování výsledku analýzy převodních cen.

1.57 Rizika jsou s podnikatelskými činnostmi nedílně spojena. Podniky uskutečňují obchodní činnosti, protože hledají příležitosti k dosažení zisku, tyto příležitosti však zároveň přináší nejistotu, že prostředky

[1]Pokyny v této kapitole a konkrétně v tomto oddílu týkající se rizika se nevztahují konkrétně k určitému průmyslovému odvětví. Vzhledem k tomu, že základní koncepce, tedy, že strana transakce nesoucí rizika musí být schopna se s těmito riziky účinně vypořádat, se vztahuje na sektor pojišťovnictví, bankovnictví a na další podniky v odvětví finančních služeb, mají tato regulovaná odvětví povinnost řídit se pravidly, které předepisují ujednání týkající se rizik a způsobu, jak se rizika rozpoznávají, měří a zjišťují. Je třeba zohlednit regulativní přístup k alokaci rizik pro regulované subjekty a odkazovat příslušně k pokynům o převodních cenách týkajících se konkrétně podniků v oblasti finančních služeb ve Zprávě o přiřazení zisků stálým provozovnám (OECD, 2010).

vynaložené na cestě za těmito příležitostmi budou buď nad očekávání vyšší, nebo nevytvoří očekávané výnosy. Identifikace rizik jde ruku v ruce s identifikací funkcí a aktiv a je nedílnou součástí procesu identifikace obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky a také při přesném vymezení dané transakce či daných transakcí.

1.58 Převzetí rizik spojených s obchodní příležitostí ovlivňuje potenciál zisku této příležitosti na otevřeném trhu a rozdělení nesených rizik mezi jednotlivé strany transakce, ovlivňuje, jak jsou v souladu s principem tržního odstupu rozděleny prostřednictvím nastavení převodních cen zisky a ztráty vzniklé z uvedené transakce. Při srovnávání závislých a nezávislých transakcí a závislých a nezávislých stran transakce je tedy nutné provést analýzu, jaká rizika jsou nesena, jaké funkce ovlivňující dopad těchto nesených rizik jsou vykonávané a které strany transakce tato rizika přebírají.

1.59 V tomto Oddíle jsou uvedeny pokyny týkající se povahy a zdrojů rizik relevantních pro analýzu převodních cen s cílem napomoci s identifikací relevantních rizik a jejich specifik. Dále jsou v tomto Oddíle uvedeny pokyny týkající se převzetí rizik dle principu tržního odstupu. Podrobné pokyny, uvedené v tomto Oddíle k analýze rizik jako součásti funkční analýzy zahrnující analýzu funkcí, aktiv a rizik, by neměly být vykládány tak, že je naznačováno, že by byla rizika důležitější než funkce či aktiva. Relevantnost funkcí, aktiv a rizik v konkrétní transakci je třeba stanovit podrobnou funkční analýzou. V rozsáhlých pokynech týkajících se rizik se odráží praktické problémy, jež rizika představují: může být obtížnější určit v transakci rizika než funkce či aktiva a ke stanovení, který spojený podnik přebírá v transakci konkrétní riziko, může být zapotřebí podrobná analýza.

1.60 Ve zbývající části tohoto Oddílu týkajícího se analýzy rizik v závislé transakci s cílem přesně vymezit konkrétní transakci ve vztahu k danému riziku, jsou uvedeny konkrétní kroky tohoto procesu, jež lze shrnout následovně:

1) Identifikovat ekonomicky významná rizika a jejich specifika (viz Oddíl D.1.2.1.1).

2) Stanovit, jaká specifická, ekonomicky významná rizika spojené podniky smluvně nesou za podmínek dané transakce (viz Oddíl D.1.2.1.2).

3) S využitím funkční analýzy determinovat, jaké kroky spojené podniky, které jsou stranami dané transakce, podnikají ve vztahu k převzetí a kontrole specifických, ekonomicky významných rizik, a zejména který podnik či které podniky provádí kontrolní funkce a funkce ke zmírnění rizik, který podnik či které podniky čelí příznivému či negativnímu rizikovému scénáři a který podnik či které podniky jsou finančně způsobilé k převzetí tohoto rizika (viz Oddíl D.1.2.1.3).

4) V krocích 2 3 jsou obsaženy informace týkající se převzetí a kontroly rizik v závislé transakci. Dalším krokem je interpretace informací a určení, zda je smluvní převzetí rizika v souladu s jednáním spojených podniků a dalšími skutečnostmi daného případu, a to tím, že se analyzuje (i) zda spojené podniky dodržují smluvní podmínky podle zásad v Oddílu D.1.1; a (ii) zda strana transakce, která podle analýzy v (i) riziko přebírá, vykonává kontrolu nad rizikem a je finančně způsobilá k převzetí tohoto rizika (viz OddílD.1.2.1.4).

5) Pokud strana transakce, která podle kroků 1 4(i) přebírá riziko, riziko nekontroluje či není finančně způsobilá k převzetí tohoto rizika, použijí se pokyny k alokaci rizika (viz Oddíl D.1.2.1.5).

6) Cena konkrétní transakce, přesně vymezená posouzením důkazů všech ekonomicky relevantních vlastností transakce podle pokynů v Oddíle D.1, by tedy měla být stanovena se zohledněním finančních a dalších důsledků převzetí adekvátně přiděleného rizika a příslušně kompenzovaných funkcí kontrola rizika (viz Oddíl D.1.2.1.6).

1.61 V tomto Oddíle je odkazováno na pojmy, které je třeba nejprve vysvětlit a definovat. Termínem „kontrola rizik“ se odkazuje na funkci posouzení rizika spojeného s obchodní činností a reakce na něj. Kontrola rizik zahrnuje tři prvky (i) schopnost činit rozhodnutí ohledně přijetí, odložení či odmítnutí

příležitosti nést riziko, a konkrétní výkon této rozhodovací funkce, (ii) schopnost činit rozhodnutí, zda a jak reagovat na rizika spojená s danou příležitostí, a konkrétní výkon této rozhodovací funkce, a (iii) schopnost zmírnit riziko, tedy schopnost přijmout opatření ovlivňující dopady rizik, a konkrétní provedení tohoto zmírnění rizika.

1.62 Některé funkce kontroly rizika může provádět pouze strana transakce, která vykonává funkce a používá aktiva při vytváření a sledování obchodních příležitostí, zatímco jiné funkce kontroly rizika může provádět jiná strana transakce. Kontrola rizika by se nemělo nutně považovat za samostatnou funkci vyžadující zvláštní odměnu odlišnou od výkonu činnosti, které optimalizují zisky. Například vývoj nehmotných aktiv prostřednictvím vývojových činností může zahrnovat zmírnění rizika vztahující se k vykonávání vývoje podle specifikací v maximální možné kvalitě a včas; konkrétní rizika lze zmírnit samotným vykonáváním funkce vývoje. Například pokud je smluvním ujednáním mezi spojenými podniky smluvní ujednání o výzkumu a vývoji, které je podle požadavků tohoto Oddílu respektováno, bude odměna za funkce zmírnění rizik prováděných prostřednictvím činností vývoje zahrnuta do ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu za tyto služby. Poskytovateli služeb nebude přiděleno ani samotné riziko vztahující se k nehmotným aktivům, ani zbytkový příjem spojený s tímto rizikem. Viz též příklad 1 v Odstavci 1.83.

1.63 Kontrolou rizika se nerozumí to samé jako převzetí rizika. Převzetí rizika znamená převzetí pozitivních i negativních důsledků daného rizika, což vede k tomu, že strana transakce, která riziko přebírá, ponese zároveň finanční a další následky v případě, že toto riziko skutečně nastane. Strana transakce, která provádí část činností týkajících se kontroly rizika, na sebe nemusí převzít riziko, k němuž se vztahují její činnosti kontroly rizika, může však být najata k provádění funkcí zmírnění rizik pod vedením strany transakce, která na sebe riziko přebírá. Například každodenní funkci zmírňování rizika stažení výrobku z trhu lze převést formou outsourcingu na podnik, který provádí sledování kontroly kvality určitého výrobního procesu podle specifikací strany transakce přebírající riziko.

1.64 Finanční způsobilost k převzetí rizika lze definovat jako přístup k financování převzetí či odložení rizika, zaplacení funkcí zmírnění rizika a nesení dopadů rizika, pokud se skutečně objeví. Přístup k financování ze strany transakce, která přebírá riziko k finančním prostředkům, zohledňuje dostupná aktiva a realisticky dostupné možnosti případného přístupu k další likviditě očekávaných nákladů, které by vznikly v případě, že by se riziko projevilo. Při provádění tohoto posouzení by se mělo vycházet z předpokladu, že strana transakce přebírající riziko jedná za stejných okolností jako nespřízněná strana transakce i jako spojený podnik, jak je podrobně vymezeno zásadami uvedenými v tomto Oddíle. Například využití práv u aktiva generujícího zisk by mohlo otevřít pro tuto stranu transakce možnosti financování. Pokud strana transakce přebírající riziko získává finanční prostředky v rámci skupiny k tomu, aby splnila finanční požadavky vztahující se k tomuto riziku, může strana transakce, která tyto finanční prostředky poskytuje přebírat finanční riziko, avšak nepřebírá, pouze v důsledku poskytování těchto prostředků, specifické riziko, kterým by vznikla potřeba dodatečných finančních prostředků. Rozdělení rizik je nutné dále posoudit podle kroku 5, pokud straně transakce chybí finanční způsobilost k jeho převzetí.

1.65 Kontrola rizika zahrnuje první dva prvky kontroly rizika uvedené v Odstavci 1.61; tedy (i) schopnost činit rozhodnutí ohledně přijetí, odložení či odmítnutí příležitosti nést riziko, a konkrétní výkon této rozhodovací funkce, a ii) schopnost činit rozhodnutí, zda a jak reagovat na rizika spojená s danou příležitostí, a konkrétní výkon této rozhodovací funkce. Strana transakce nemusí provádět každodenní zmírňování rizika, jak je popsáno v (iii) aby mohla mít kontrolu nad riziky. Toto každodenní zmírňování lze převést formou outsourcingu na jiný subjekt, jak dokládá příklad v Odstavci 1.63. Pokud jsou však tyto každodenní činnosti zmírňování rizika zadány externímu subjektu, je pro kontrolu nad rizikem vyžadována schopnost určit cíle zadávaných činností, rozhodnout o najmutí poskytovatele funkcí ke zmírnění rizika, posoudit, zda jsou cíle přiměřeně splněny, a případně rozhodnout o úpravě či ukončení smlouvy s tímto poskytovatelem, a dále také skutečné provedení tohoto posuzování a rozhodování. Dle této definice kontroly je s cílem provádět kontrolu nad rizikem po dané straně transakce vyžadována, jak je popsáno výše, schopnost funkci vykonávat a také skutečné provedení dané funkce.

1.66 Schopnost vykonávat rozhodovací funkce a skutečné vykonání těchto funkcí ve vztahu ke specifickému riziku zahrnuje porozumění riziku na základě relevantní analýzy informací, které jsou potřebné ke zhodnocení očekávaných negativních a pozitivních scénářů dopadů rizika daného rozhodnutí, a jeho důsledků pro obchodní činnosti podniku. Lidé s rozhodovací pravomocí by měli mít kompetence a zkušenosti v oblasti rizika, o němž se rozhoduje, a měli by rozumět tomu, jaký má jejich rozhodnutí dopad na podnik. Dále by měli mít přístup k relevantním informacím, buď mít možnost získat tyto informace samostatně, nebo mít pravomoc specifikovat a získat relevantní informace na podporu rozhodovacího procesu. Pro tuto činnost potřebují mít schopnost určit cíle shromažďování informací a jejich analýzy, dále mít možnost najmout si stranu pro shromažďování informací a provedení jejich analýz, posoudit, zda byly shromážděny správné informace a zda byly analýzy provedeny adekvátně, a případně rozhodnout o úpravě či ukončení smlouvy s daným poskytovatelem, a dále je nutné toto posuzování a rozhodování konkrétně vykonávat. Pouhá formalizace výsledku rozhodování, například ve formě schůzí pořádaných k formálnímu odsouhlasení rozhodnutí provedených v jiných místech, zápisů ze zasedání představenstva a podpisu dokumentů týkajících se těchto rozhodnutí, ani nastavení podnikové politiky, která je pro dané riziko relevantní (viz Odstavec 1.76), se nepovažují za provádění rozhodovací funkce dostatečně postačující k prokázání kontroly nad rizikem.

1.67 Kontrolou rizika by se nemělo nutně rozumět možnost riziko ovlivnit či nejistotu zcela eliminovat. Některá rizika není možné ovlivnit a jsou obecnou podmínkou obchodních činností působící na všechny podniky, které tuto činnost provádí. Například rizika spojená s obecnými ekonomickými podmínkami či s cykly cen komodit obvykle skupina nadnárodních podniků nemůže ovlivnit. Kontrola nad rizikem by se pak spíš měla chápat jako schopnost a oprávnění rozhodovat o přijetí daného rizika a rozhodovat, zda a jak na riziko reagovat, například načasováním investic, povahou programů vývoje, návrhem marketingových strategií či nastavením úrovně výroby.

1.68 Zmírnění rizika odkazuje na prováděná opatření, u nichž se očekává, že budou mít vliv na dopady rizika. Mezi tato opatření mohou být zařazena opatření na snížení nejistoty či opatření na omezení důsledků v případě, že nastane negativní scénář rizika. Kontrola by se neměla vykládat jako požadavek přijetí opatření na zmírnění rizik, vzhledem k tomu, že podniky se při posuzování rizik mohou rozhodnout, že nejistota spojená s určitými riziky, včetně rizik, která mohou být pro jejich klíčové obchodní operace zásadní, by se měla po jejich posouzení přijmout a mělo by se jí čelit s cílem vytvořit a maximalizovat příležitosti.

1.69 Koncepci kontroly lze znázornit na níže uvedených příkladech. Společnost A jmenuje specializovaného výrobce, společnost B, aby jejím jménem vyráběla výrobky. Podle smluvních ujednání se společnost B zavazuje k provádění výrobních služeb, ale specifikace a návrhy k výrobku dodává společnost A, a společnost A dále určuje harmonogram výroby včetně objemu a načasování dodávek výrobku. Ze smluvních vztahů vyplývá, že společnost A nese riziko skladových zásob a riziko stažení výrobku. Společnost A si najme společnost C, která má provádět pravidelné kontroly kvality výrobního procesu. Společnost A specifikuje cíle auditů kontroly kvality a informace, které má společnost C jejím jménem shromažďovat. Společnost C je přímo odpovědná společnosti A. Jak znázorňuje analýza ekonomicky relevantních vlastností, společnost A kontroluje své riziko stažení výrobku a riziko skladových zásob využitím své schopnosti a oprávnění přijímat řadu relevantních rozhodnutí, zda a jak přijímat riziko a jak na tato rizika reagovat. Společnost A je navíc schopna posoudit a rozhodovat o funkci zmírnění rizik a tuto funkci skutečně vykonává. Patří mezi ně stanovení cílů činností, které zadává formou outsourcingu jiné straně transakce, rozhodnutí o najmutí konkrétního výrobce a strany transakce, která bude provádět kontroly kvality, posouzení, zda jsou cíle příslušným způsobem plněny, a případně rozhodnutí o úpravě či ukončení smluv.

1.70 Předpokládejme, že investor si najme správce fondu, aby na jeho účet investoval prostředky.[2] V závislosti na dohodě mezi investorem a správcem fondu může být správce pověřen vytvořit portfolio investic jménem investora na každodenní bázi způsobem, který odráží investorovy preference, co se týče rizik, i když riziko ztráty hodnoty investice ponese investor. V takovém případě kontroluje investor svá rizika prostřednictvím čtyř relevantních rozhodnutí: rozhodnutí o svých preferencích, co se týče rizika, a tím pádem o požadované diverzifikaci rizik spojených s různými investicemi, které jsou součástí portfolia, rozhodnutí o najmutí konkrétního správce fondu (či rozhodnutí o ukončení smlouvy s ním), rozhodnutí o rozsahu pravomocí, které správci fondu přidělí, a o cílech, které mu určí, a rozhodnutí o výši investice, kterou žádá po správci fondu spravovat. Po správci fondu bude navíc většinou vyžadováno, aby investorovi podával pravidelné zprávy, neboť investor bude chtít posuzovat výsledky činností správce fondu. V takovém případě poskytuje správce fondu službu a kontroluje si své podnikatelské riziko ze svého pohledu (tj. na ochranu své důvěryhodnosti). Provozní riziko správce fondu včetně možné ztráty klienta je oddělené od investičního rizika jeho klienta. To dokládá skutečnost, že investor, který jinou osobu pověří prováděním činností na zmírnění rizika, jako jsou činnosti vykonávané správcem fondu, nemusí nutně převádět kontrolu investičního rizika na osobu, která provádí tato každodenní rozhodnutí.

D.1.2.1.1 Krok 1: Specifická identifikace ekonomicky významných rizik

1.71 Existuje mnoho různých definic rizik, avšak v souvislosti s převodními cenami je vhodné chápat riziko jako vliv nejistoty na podnikatelské cíle. Nejistota a nesené riziko se vyskytuje ve všech obchodních operacích, ve všech krocích společnosti uskutečněných pro naplnění příležitostí, kdykoli společnost vynaloží finanční prostředky nebo generuje příjmy. Obchodní společnost pravděpodobně věnuje nemalou pozornost identifikaci nejistot, se kterými se střetává, kdykoli vyhodnocuje, zda a jak by měly být podnikatelské příležitosti sledovány s ohledem na jejich vlastní rizika, hodnotí a rozhoduje se, zda a jak by měla využívat obchodních příležitostí s ohledem na nesená interní rizika a kdykoli vyvíjí vhodné strategie na zmírnění rizik, které jsou důležité pro akcionáře usilující o dosažení požadovaných výnosů. Riziko je úzce spojeno s příležitostmi a nemá pouze nevýhody; riziko je neodmyslitelnou součástí obchodních aktivit a obchodní společnosti se rozhodují, jaká rizika jsou ochotna nést, s cílem mít příležitost generovat zisk. Žádný podnik usilující o zisk nebude nést riziko spojené s obchodními příležitostmi, aniž by očekával pozitivní výnos. Negativní dopad rizika nastává, až v momentě, kdy se nedaří materializovat očekávané příznivé výsledky. Například určitý produkt nemusí vyvolat mezi zákazníky takovou poptávku, s jakou se počítalo. V takovémto případě se však jedná o negativní projev nejistoty spojené s obchodními příležitostmi. Obchodní společnosti budou obvykle věnovat značnou pozornost rozpoznání a kontrole ekonomicky významných rizik s cílem maximalizovat pozitivní výnosy z využití dané příležitosti tváří v tvář riziku. Taková pozornost může zahrnovat činnosti týkající se stanovení produktové strategie, způsobu odlišení produktu od konkurence, identifikace měnících se tržních trendů, předvídání politicko-společenských změn a tvorby poptávky. Význam rizika závisí na pravděpodobnosti a velikosti potencionálních zisků nebo ztrát vyplývajících z rizika. Například nová chuť zmrzliny nemusí být jediným produktem dané firmy, náklady spojené s vývojem, zaváděním na trh a marketingem produktu mohou být jen marginální, úspěšnost či neúspěšnost výrobku nebude představovat významné riziko co do reputace, pokud nedojde k porušení protokolů obchodního managementu. Na rozhodovací proces může mít vliv delegování pravomocí lokálnímu či regionálnímu managementu se znalostmi preferencí chutí lokálních zákazníků. Na druhé straně průlomová technologie, resp. inovační přístupy ke zdravotní péči mohou představovat výhradní nebo hlavní produkt vyžadující významná strategická rozhodnutí v jednotlivých fázích, značné investiční náklady, vytváří významné příležitosti pro zlepšení nebo prolomení pověsti a vyžadují centralizované řízení, které by hájilo zájmy akcionářů a dalších podílníků.

1.72 Rizika lze třídit různými způsoby, nicméně v rámci analýzy převodních cen je relevantní zohlednit zdroje vzniku nejistoty, které způsobují riziko. Následující demonstrativní seznam zdrojů vzniku rizika nenaznačuje pořadí rizik dle významnosti. Stejně tak není záměrem uvést pevné kategorie rizik, neboť

[2] Budou poskytnuty další pokyny o ekonomicky relevantních vlastností pro stanovení obvyklých podmínek finančních transakcí. Tato práce bude provedena v letech 2016 a 2017.

jednotlivá rizika se mohou vzájemně překrývat. Seznam má naopak poskytnout určitý rámec napomáhající zohlednit v analýze převodních cen řadu rizik, která mohou vzniknout z obchodních či finančních vztahů mezi spojenými společnostmi a ze souvislostí, ve kterých se tyto vztahy uplatňují. S cílem objasnit zdroje vzniku nejistoty jsou uvedena rizika způsobená faktory vně i uvnitř společnosti. Neměl by být učiněn žádný závěr o tom, že rizika vzniklá z externích zdrojů jsou méně relevantní, protože nejsou přímo generována aktivitami společnosti. Naopak schopnost obchodní společnosti čelit těmto vnějším rizikům, schopnost na ně reagovat a mírnit může být nutnou podmínkou pro zachování konkurenceschopnosti podniku. Je důležité, aby pokyny k rozpoznání řady možných rizik napomáhaly identifikaci specifických významných rizik. Rizika, která jsou jen nejasně popsána či nerozlišena, neslouží účelu analýzy převodních cen mající za cíl podat věrný obraz konkrétní transakce, jakož i skutečnou alokaci rizik mezi stranami transakce.

a) Strategická rizika a tržní rizika. Nejčastěji se jedná o externí rizika vzniklá z hospodářského prostředí, z politických událostí a legislativních regulací, hospodářské soutěže, z technického pokroku, resp. společenských změn a změn prostředí. Vyhodnocení těchto rizik může definovat produkty a trhy, na které se daná společnost rozhodla zacílit, jakož i příslušné schopnosti společnosti zahrnující investování do hmotných a nehmotných aktiv a také talentovanost lidského kapitálu. Toto riziko nese významné potenciální nevýhody, na druhé straně však i značné výhody, a to v případě, že daná společnost správně identifikuje dopad daných externích rizik a diferencuje své produkty a zajistí a trvale ochrání své konkurenční výhody. Příkladem těchto rizik mohou být tržní trendy, nové geografické trhy a koncentrace rozvojových investic.

b) Rizika podnikové infrastruktury a provozní rizika. Tato rizika budou pravděpodobně zahrnovat nejistoty spojené s výkonem podnikatelské činnosti společnosti a mohou se týkat efektivity procesů a operací. Dopad těchto rizik je velmi závislý na povaze činností a také na nejistotách, které se společnost rozhodne nést. Za některých okolností mohou určitá selhání mít ochromující vliv na činnost společnosti nebo její pověst a ohrozit tak její existenci; zatímco úspěšná kontrola těchto rizik může zlepšit dobré jméno společnosti. Za jiných okolností může špatné načasování uvedení výrobku na trh, neuspokojení poptávky, nesplnění požadavků nebo výroba produktů nesplňující vysoké standardy, nepříznivě ovlivnit konkurenceschopnost a dobré jméno společnosti, a naopak přinést výhody společnostem, které uvedou výrobky na trh rychleji, lépe využijí období tržní ochrany plynoucí například z patentů, lépe zkoordinují rizika dodavatelských řetězců a kontrolu kvality. Některá infrastrukturní rizika mohou vznikat externě a mohu zahrnovat dopravní spojení, politické a sociální situace, zákony a předpisy, zatímco jiná mohou vznikat interně a mohou se týkat kapacit a dostupnosti aktiv, způsobilosti zaměstnanců, způsobu plánování a provádění procesů, zajišťování outsourcingu a IT systémů.

c) Finanční rizika. Všechna rizika budou mít pravděpodobně vliv na finanční výkonnost společnosti, avšak existují i specifická finanční rizika spojená s tím, jak daná společnost umí ovládat likviditu a cash flow, finanční kapacitu a úvěruschopnost. Daná nejistota může mít zdroj vně společnosti, např. ekonomický šok či úvěrová krize, ale i uvnitř společnosti v podobě regulačních opatření, investičních rozhodnutí, úvěrových podmínek a výsledků působení infrastrukturních nebo provozních rizik.

d) Transakční rizika. Nejčastěji se týkají cenových kalkulací a platebních podmínek při realizaci komerčních transakcí v podobě dodávek zboží, majetku a služeb.

e) Rizika ohrožení. Tato rizika jsou obvykle spojena s externími událostmi způsobujícími škody či ztráty, včetně nehod a přírodních katastrof. Dopad takovýchto rizik lze často zmírnit pojištěním, které ale nemusí pokrývat všechny potenciální ztráty, a to zvláště tam, kde existují významné dopady na činnosti společnosti nebo její pověst.

1.73 Stanovení ekonomického významu rizika a způsobu, jakým toto riziko může ovlivnit cenotvorbu transakce mezi spojenými podniky, je součástí širší funkční analýzy způsobu tvorby hodnoty v rámci skupiny nadnárodních podniků, aktivit umožňujících skupině nadnárodních podniků udržovat ziskovost a ekonomicky relevantní vlastnosti transakce. Analýza rizik rovněž pomáhá stanovit srovnatelnost dle pokynů uvedených v Kapitole III. V případě identifikování potenciálně srovnatelných transakcí je nutné

určit, zda tyto transakce zahrnují srovnatelnou míru rizik a jejich kontroly. Ekonomický význam rizika dokreslují následující dvě situace.

1.74 V prvním případě skupina nadnárodních podniků distribuuje zákazníkům topný olej. Analýzou ekonomicky relevantních okolností se stanoví, že se jedná o nediferenciovaný produkt, trh je konkurenční, jeho velikost předvídatelná a aktéři tohoto trhu cenu přijímají. Za takovýchto okolností obvykle lze marže ovlivnit jen nepatrně. Úvěrové podmínky dosažené díky regulaci vztahu s provozně-kapitálovým fondem dodavatelů oleje jsou z hlediska marže distributora rozhodující. Dopad rizika na náklady kapitálu je proto důležitý vzhledem ke způsobu vytváření hodnoty v rámci distribuční funkce.

1.75 V druhém případě nakupuje nadnárodní maloobchodník s hračkami širokou škálu výrobků od několika výrobců ze třetích stran transakce. Většina jeho prodejů se uskutečňuje v posledních dvou měsících kalendářního roku, a významné riziko se tedy váže na strategické řízení nákupní funkce, neboť záleží na správném odhadu příslušných trendů a na stanovení výrobků, které se budou prodávat a v jakém množství. Tržní trendy a poptávka po výrobcích se mohou mezi jednotlivými trhy navzájem lišit, a tak je zapotřebí expertních znalostí, bez nichž je obtížné správně hodnotit a předvídat dění na lokálních trzích. Dopad nákupního rizika se může znásobit, sjedná-li si maloobchodník pro konkrétní výrobek s jeho výrobcem (třetí stranou transakce) po určité období exkluzivitu.

1.76 Kontrola specifického rizika v rámci transakce se zaměřuje na rozhodování stran transakce ve vztahu k danému riziku, které v rámci dané transakce vzniká. Tím však není řečeno, že v rámci skupiny nadnárodních podniků nemohou mít i jiné strany transakce účast na stanovování obecných strategií, které jsou podstatné pro převzetí a kontrolu specifických, v rámci transakce identifikovaných, rizik, aniž by takovéto stanovování strategií samo o sobě představovalo rozhodovací proces. Správní rada a výkonné výbory skupiny mohou např. stanovit míru rizika, kterou je skupina jako celek připravena akceptovat s cílem dosáhnout obchodních cílů a dále stanovit určitý regulační rámec pro kontrolu a nahlašování rizik vzniklých činností společnosti. Vertikální kontrolou v obchodních segmentech, provozních subjektech, funkčních odděleních lze identifikovat a vyhodnotit rizika v porovnání s obchodními příležitostmi a aplikovat příslušnou kontrolu a procesy k řešení rizik a tím ovlivnit dopady rizik v rámci každodenních činností. Příležitosti využívané provozními subjekty vyžadují stálou kontrolu rizika tak, aby zdroje investované do daných příležitostí přinesly očekávané výnosy. Například riziko spojené se zásobami dokončených výrobků může v rámci dodavatelské transakce mezi dvěma spojenými podniky řídit strana transakce, která je způsobilá stanovit objemy výroby a současně vykonává rozhodovací proces. Kdekoliv v rámci skupiny nadnárodních podniků může být způsob řešení rizika spojeného se zásobami v rámci transakce mezi dvěma spojenými podniky předmětem stanovování strategií o celkové výši pracovního kapitálu vázaného v zásobách nebo o koordinaci nejvhodnější minimální výše zásob napříč trhy, tak aby byly zajištěny strategické cíle. Toto širší nastavení strategie nelze však považovat za rozhodnutí o převzetí, odkládání, odmítnutí nebo zmírňování specifického rizika zásob v případě transakce dodávky produktů uvedené v tomto Odstavci.

D.1.2.1.2 Krok 2: Smluvní převzetí rizik

1.77 Identita strany nebo stran transakce přebírající rizika může být stanovena v písemné smlouvě mezi stranami transakce, kterých se tato rizika týkají. Obvykle je převzetí rizika stranami transakce stanoveno písemnou smlouvou. Některá rizika mohou být převzata explicitně na základě smluvních ujednání. Distributor tak například může smluvně převzít riziko pohledávek, riziko skladových zásob a riziko úpadku spojená s prodeji nespojeným zákazníkům. Některá rizika mohou být převzata implicitně. Například smluvní ujednání o nepodmíněných odměnách pro jednu ze stran transakce implicitně převádí dopad některých rizik, včetně neočekávaných zisků či ztrát, druhé straně transakce.

1.78 Smluvní převzetí rizik je *ex ante* dohoda, která stanovuje převzetí některých nebo všech případných nákladů spojených s *ex post* zhmotněním negativních dopadů rizik výměnou za získání některých či všech případných zisků spojených s *ex post* zhmotněním pozitivních dopadů rizik. Důležitým faktem je, že smluvní převzetí rizik uzavřené *ex ante* má sloužit jako jasný důkaz závazku nést rizika ještě před tím, než se zhmotní jejich dopady. Takový důkaz je velmi důležitý pro daňovou správu a její analýzu

převodních cen týkající se rizik v rámci obchodních či finančních vztahů, neboť v praxi se může stát, že daňové správy budou provádět kontrolu až několik let poté, co spojené podniky taková rozhodnutí učinily, a v té době jsou dopady rizik již známé. Údajné převzetí rizik spojenými podniky ve chvíli, kdy jsou dopady rizik známé, nelze dle uvedené definice považovat za převzetí rizik, neboť se již nejedná o rizika. Podobně může být považováno za nevhodné, aby daňová správa relokovala rizika ve chvíli, kdy jsou jejich výsledky známé, s výjimkou případů, které jsou založeny na principech uvedených v této Směrnici, a to zejména v Oddíle D.1.2.1.

1.79 Převzít či předat rizika výměnou za vyšší (či nižší) očekávaný nominální příjem je z ekonomického pohledu neutrálním aktem, pokud je čistá současná hodnota obou variant totožná. Pokud se například jedna z nespojených stran transakce rozhodne prodat rizikové aktivum vytvářející zisk, může to znamenat to, že prodávající dá přednost nižšímu, ale jistějšímu nominálnímu příjmu a že se tak vzdává vyššího očekávaného nominálního příjmu, který by mohl získat, kdyby si aktivum ponechal a využil ho. V případě smluvního ujednání o neregresivním dluhovém faktoringu mezi dvěma nezávislými podniky, může prodejce například snížit nominální hodnotu svých pohledávek výměnou za fixní platbu, přijmout tak nižší návratnost, ale snížit tak stupeň volatility a vzdát se rizika. Kupující bude v tomto případě specializovaná organizace, která je schopná o převzetí rizika rozhodnout a určit, jakým způsobem s ním naloží. Taková organizace může rizika diverzifikovat, má funkční schopnost zmírnit jejich dopady nebo je využít k tvorbě zisku. Ani jedna strana transakce si v důsledku takového ujednání nepohorší, protože každá strana transakce má jiné preference rizik vycházející z jejich schopností přistoupit k daným konkrétním rizikům. Kupující společnost je schopná rizika kontrolovat lépe než prodávající společnost, a společně se tak mohou dohodnout na podmínkách přijatelných pro obě strany transakce.

1.80 To však neznamená, že každá smluvně sjednaná výměna potenciálně vyššího či rizikovějšího příjmu za nižší, ale méně rizikový příjem mezi dvěma spojenými podniky je automaticky v souladu s principem tržního odstupu. V následující části tohoto Oddílu jsou popsány další kroky, jak získat informace nutné k určení toho, jak mají spojené podniky postupovat v souvislosti s převzetím a kontrolou rizik, tak aby mohla být konkrétní transakce týkající se rizik přesně vymezena.

1.81 Převzetí rizik má významný vliv na určení cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu mezi spojenými podniky, a proto by nemělo docházet k tomu, že převzetí rizika danou stranou transakce je určeno pouze na základě cenových ujednání uzavřených v rámci smluvních ujednání. Z toho důvodu nelze říct, že stanovení ceny za zboží či služby mezi dvěma spojenými podniky na určitou úroveň, či s odkazem na určitou marži, stanovuje i to, jakým způsobem budou spojené podniky nést rizika. Výrobce může například požadovat ochranu před fluktuací cen surovin v důsledku toho, že mu jiná společnost ze skupiny vyplácí odměnu formou, která zohledňuje jeho skutečné náklady. Forma odměny nemůže určovat nevhodnou alokaci rizik. Převzetí rizik stranami transakce a následně i výběr nejvhodnější metody stanovení převodních cen musí být určeny na základě toho, jak strany transakce ve skutečnosti rizika řídí a kontrolují, jak je uvedeno v dalších krocích analýzy rizik.

D.1.2.1.3 Krok 3: Funkční analýza ve vztahu k rizikům

1.82 V této části je zanalyzován vztah funkcí vykonávaných spojenými podniky, představující strany transakce, a rizik nesených těmito podniky. Tato analýza poskytuje informace o tom, jaké kroky spojené podniky podnikají v souvislosti s převzetím a kontrolou konkrétních, ekonomicky významných rizik, a zejména také o tom, jaký podnik či podniky vykonávají funkce kontroly a zmírňování rizik, jaký podnik či podniky se potýkají s jejich pozitivními či negativními dopady a jaký podnik či podniky mají finanční kapacitu na to rizika převzít. Tato část je ilustrována na následujících příkladech a závěry z těchto příkladů jsou uvedeny v další části Oddílu D.1.2

Příklad 1

1.83 Společnost A hledá příležitost k rozvoji, a najme si proto specializovanou společnost, společnost B, aby jejím jménem provedla část průzkumu. Podle kroku 1 je riziko spojené s rozvojem v dané transakci vyhodnoceno jako ekonomicky významné a podle kroku 2 toto riziko smluvně převezme společnost A. Funkční analýza podle kroku 3 ukazuje, že společnost A ovládá riziko spojené s rozvojem tím, že využívá

svých schopností a kompetencí v rozhodování, která činí, o tom, jestli a jak dané riziko převzít. Mezi tato rozhodnutí patří rozhodnutí o tom, že na projektu rozšíření bude částečně pracovat sama, že vyhledá pomoc odborníka, že na daný projekt najme konkrétní zodpovědnou osobu, že sama určí typ průzkumu a jeho cíle a že společnosti B přidělí určitý rozpočet. Společnost A snížila své riziko tím, že část práce na projektu zadala společnosti B, která na sebe převzala každodenní zodpovědnost za jeho vykonávání pod kontrolou společnosti A. Společnost B informuje společnost A o dosažených pokrocích v předem stanovených cílech a společnost A vyhodnocuje, jak v projektu společnost B postupuje a zda dosahuje zadaných cílů a na základě tohoto hodnocení rozhoduje, zda bude společnosti B za její služby nadále náležet odměna. Společnost A disponuje dostatečnou finanční kapacitou k převzetí rizik. Společnost B nemůže dané riziko ohodnotit a nerozhoduje o činnosti společnosti A. Riziko společnosti B spočívá především v zajištění toho, aby výzkumné činnosti vykonával kompetentně, a využíval tak svých schopností a pravomocí riziko zvládat prostřednictvím rozhodnutí o potřebných procesech, odborných znalostech a aktivech. Společnost B tak přebírá zcela jiné riziko než smluvně definované riziko spojené s rozvojem nesené dle smlouvy společností A, která také dle zjištění funkční analýzy dané riziko ovládá.

Příklad 2

1.84 Společnost B vyrábí zboží pro společnost A. Podle kroku 1 jsou rizika využití výrobní kapacity a dodavatelského řetězce vyhodnocena jako ekonomicky významná a podle kroku 2 tato rizika smluvně převezme společnost A. Funkční analýza podle kroku 3 ukazuje, že společnost B postavila a vybavila svůj výrobní závod podle požadavků společnosti A, že zboží je vyráběno v souladu s technickými požadavky a návrhy společnost A, že objem výroby určuje společnost A a že společnost A řídí celý dodavatelský řetězec, včetně zajištění součástek a surovin. Společnost A také pravidelně kontroluje kvalitu výrobního procesu. Společnost B zodpovídá za závod, zaměstnává a školí kompetentní zaměstnance ve výrobě a plánuje rozvržení výroby na základě objemu výroby stanoveného společností A. Ačkoliv společnost B generuje fixní náklady, nemůže nijak kontrolovat riziko spojené s úhradou těchto nákladů tím, že by určila jednotky výroby, kterých se tyto fixní náklady týkají, protože celkový objem výroby určuje společnost A. Společnost A zároveň určuje významné náklady týkající se součástek, surovin a zajištění bezpečnosti dodávek. Z vyhodnocení situace vyplývá, že společnost B zajišťuje výrobní služby. Za významná rizika spojená s výnosem z těchto výrobních služeb zodpovídá společnost A. Společnost B zodpovídá za jediné riziko, a to, když nedodá požadované služby na požadované úrovni. Každá ze společností disponuje dostatečnou finanční kapacitou, aby převzala svá vlastní rizika.

Příklad 3

1.85 Společnost A nabyla vlastnictví hmotného aktiva a uzavřela smlouvy o užívání tohoto aktiva s nespojenými zákazníky. Podle kroku 1 je užívání hmotného aktiva, tedy riziko, že po aktivu nebude dostatečná poptávka, tak aby společnosti A pokryla vzniklé náklady, vyhodnoceno jako ekonomicky významné riziko. Podle kroku 2 má společnost A s jinou společností ze skupiny, společností C, uzavřenou smlouvu o poskytnutí služeb. Tato smlouva nezmiňuje převzetí rizika užívání hmotných aktiv jejich majitelem, tedy společností A. Funkční analýza podle kroku 3 ukazuje, že jiná společnost ze skupiny, společnost B, vyhodnotí investici do těchto aktiv jako vhodnou, protože určila a vyhodnotila očekávané obchodní příležitosti a dobu použitelnosti daného hmotného aktiva. Společnost B stanoví požadavky a jedinečné vlastnosti aktiva v souladu s očekávanými obchodními příležitostmi, zajišťuje, aby bylo aktivum vyrobeno v souladu s těmito požadavky a aby ho společnost A získala. Společnost C rozhoduje o tom, jak aktivum použít, nabízí toto aktivum nespojeným zákazníkům, vyjednává s nimi smluvní podmínky a zajistí, že jim bude aktivum dodáno a náležitě nainstalováno. I když je společnost A právním vlastníkem aktiva, nezodpovídá za jeho investiční riziko, neboť nemá schopnost rozhodnout o tom, zda do daného aktiva investovat, zda a jak danou investici chránit a zda aktivum prodat. I když společnost A aktivum vlastní, nezodpovídá za riziko používání, neboť nemá schopnost rozhodnout, zda a jak aktivum využívat. Nemá schopnost vyhodnotit a rozhodnout o činnostech spojených se zmírněním rizik, za které zodpovídají jiné společnosti ze skupiny. Za rizika spojená s investicí do aktiva, jeho využívání, zvyšování pozitivních a zmírňování negativních dopadů rizika místo ní zodpovídají ostatní společnosti ze skupiny. Společnost A nezodpovídá za ekonomicky významná rizika spojená s investováním a využíváním aktiva. Funkční přínos právního vlastníka aktiva je omezený na poskytování financí dostatečných na pokrytí nákladů za aktivum.

Funkční analýza však také ukazuje, že společnost A nemá schopnosti ani kompetence zodpovídat za riziko investice do finančních aktiv. Společnost A nemá schopnost rozhodnout o přijetí či zamítnutí příležitostí financování, ani schopnost rozhodnout, zda a jak reagovat na rizika spojená s finančními příležitostmi. Společnost A nevykonává funkce hodnocení příležitosti financování, nezvažuje případné vhodné rizikové prémie ani další otázky, které se pojí s určením vhodné ceny takové příležitosti, a neurčuje ani vhodnou ochranu těchto finančních investic. Společnosti A, B a C disponují všechny dostatečnou finanční kapacitou, aby převzaly svá vlastní rizika.

D.1.2.1.4 Krok 4: Výklad kroků 1-3

1.86 Provedení kroků 1-3 zahrnuje shromáždění informací týkající se převzetí a kontroly rizik v závislé transakci. Dalším krokem je výklad informací, které vychází z kroků 1-3, a stanovení, zda je smluvní převzetí rizika v souladu s jednáním stran transakce a dalších skutečností případu, a to provedením analýzy (i) zda spojený podnik dodržuje smluvní podmínky podle zásad Oddílu D.1.1; a (ii) zda strana transakce, která přebírá riziko analyzované v (i), provádí kontrolu nad riziky a je finančně způsobilá k tomu, aby riziko převzala.

1.87 Důležitost kroku 4 bude záviset na zjištěných skutečnostech. Pokud nastanou okolnosti příkladů 1 a 2 uvedených výše, může být tento krok jednoduchý. Pokud strana transakce smluvně přebírající riziko uplatňuje toto smluvní převzetí rizika ve svém jednání a také zároveň provádí kontrolu rizika a je finančně způsobilá k převzetí tohoto rizika, není potřeba žádná další analýza po kroku 4(i) a (ii) ke stanovení převzetí rizika. Společnosti A a B v obou příkladech splňují povinnosti uvedené ve smlouvách a kontroluje rizika, která v transakci nesou, s podporou finanční způsobilosti. Krok 4(ii) je tudíž splněn, není potřeba zvažovat krok 5, dalším krokem ke zvážení je krok 6.

1.88 V souladu s diskuzí týkající se smluvních podmínek (viz Oddíl D.1.1) by se mělo v rámci kroku 4(i) zvážit, zda je jednání stran transakce v souladu s převzetím rizika obsaženého v písemných smlouvách, nebo zda nebyly smluvní podmínky dodrženy či jsou neúplné. Pokud se objevují ekonomicky významné rozdíly mezi smluvními podmínkami vztahujícími se k riziku a skutečným jednáním stran transakce a třetí strany transakce by tyto rozdíly zohlednily při stanovení cen mezi nimi, mělo by se celkově zohlednit jednání stran transakce v souvislosti s konzistentními smluvními podmínkami jako nejlepší důkaz ohledně záměru stran transakce převzít rizika.

1.89 Vezměme si příklad výrobce, jehož funkční měnou je USD a který prodává zboží spojenému distributorovi v jiném státě, jehož funkční měna je euro, a v písemné smlouvě se uvádí, že distributor na sebe přebírá všechna rizika směnných kurzů vztahující se k této závislé transakci. Pokud však výrobce účtuje distributorovi tuto cenu delší dobu v eurech, tedy v měně distributora, neodráží aspekty písemných smluvních podmínek stávající obchodní či finanční vztahy mezi stranami transakce. Převzetí rizika v transakci by se mělo stanovit podle skutečného jednání stran transakce v souvislosti se smluvními podmínkami, a ne pouze dle písemných smluvních podmínek, které se v praxi neuplatňují. Tuto zásadu lze dále ukázat na příkladu 7 v Příloze ke Kapitole VI, kde se objevuje nesoulad mezi smluvním převzetím rizika a jednáním stran transakce, o čemž svědčí vynaložení nákladů souvisejících s negativním dopadem tohoto rizika.

1.90 V rámci kroku 4(ii) by mělo být stanoveno, zda strana transakce, která podle smlouvy přebírá rizika, s přihlédnutím k tomu, zda při jednání stran transakce byly zohledněny smluvní podmínky podle kroku 4(i), kontroluje riziko a je finančně způsobilá k převzetí tohoto rizika. Pokud všechny okolnosti uvedené v příkladu 1 zůstávají stejné s výjimkou skutečnosti, že smlouva mezi společností A a společností B alokuje riziko vývoje společnosti B, a pokud z jednání stran transakce podle kroku 4(i) není jasný důkaz, který by naznačoval, že smluvní alokace rizika není dodržována, pak společnost B na sebe smluvně přebírá riziko vývoje, avšak skutečností je, že společnost B není schopna ohodnotit riziko vývoje a nerozhoduje o činnostech společnosti A. Společnost B nemá rozhodovací funkci, která by jí umožnila kontrolovat riziko vývoje přijetím rozhodnutí, která dopady těchto rizik ovlivňují. Na základě informací uvedených v příkladu 1 kontroluje riziko vývoje společnost A. Stanovením, že strana transakce, která přebírá riziko, není stranou transakce, která toto riziko kontroluje, se rozumí, že je potřeba další posouzení podle kroku 5.

1.91 Pokud okolnosti příkladu 2 zůstávají stejné, s výjimkou skutečnosti, že smlouva stanoví, že společnost A nese rizika dodavatelského řetězce, společnost A neposkytuje společnosti B finanční náhradu v případě, pokud nebyly včas zajištěny klíčové komponenty a analýza podle kroku 4(i) by prokázala, že v praxi nebylo dodrženo smluvní převzetí rizik, co se týče rizika dodavatelského řetězce, a společnost B tedy na sebe přebírá negativní důsledky tohoto rizika. Na základě informací uvedených v příkladu 2 nemá společnost B kontrolu nad rizikem dodavatelského řetězce a tuto kontrolu vykonává společnost A. Strana transakce, která nese riziko analyzované v kroku 4(i), tak podle kroku 4(ii) neprovádí kontrolu nad tímto rizikem, a je potřeba další posouzení podle kroku 5.

1.92 Za okolností příkladu 3 analýza v kroku 4(i) ukazuje, že převzetí rizika používání aktiva společností A je v souladu s jejím smluvním ujednáním se společností C, ale podle kroku 4(ii) je stanoveno, že společnost A nekontroluje rizika, která nese v souvislosti s investicí do aktiva a jeho používáním. Společnost A nemá rozhodovací funkci, která by jí umožnila kontrolovat rizika přijetím rozhodnutí, ovlivňujícím dopady těchto rizik. Podle kroku 4(ii) strana transakce, která riziko nese, toto riziko nekontroluje, a je potřeba další posouzení podle kroku 5.

1.93 V některých případech může analýza podle kroku 3 naznačovat, že existuje více než jeden nadnárodní podnik schopný provádět kontrolu nad rizikem. Kontrola rizika však vyžaduje schopnost i funkční způsobilost s cílem provádět kontrolu nad rizikem. Pokud je tedy kontrolu schopna provádět více než jedna strana transakce, ale subjekt, který na sebe smluvně přebírá riziko (podle analýzy v kroku 4(i)), je jedinou stranou transakce, která ve skutečnosti provádí kontrolu prostřednictvím schopnosti a funkční způsobilosti, potom strana transakce, která na sebe smluvně přebírá riziko, toto riziko také kontroluje.

1.94 V některých případech se navíc v transakci může objevit více stran transakce provádějících kontrolu nad určitým rizikem. Pokud spojený podnik, který nese riziko (podle analýzy v kroku 4(i)), toto riziko kontroluje v souladu s požadavky stanovenými v Odstavcích 1.65 – 1.66, zbývá v kroku 4(ii) pouze posoudit, zda je tento podnik finančně způsobilý k převzetí tohoto rizika. Pokud ano, nemá skutečnost, že ostatní spojené podniky také provádí kontrolu nad tímto rizikem, vliv na to, že riziko přebírá první zmíněný podnik, a není tedy třeba provést posouzení podle kroku 5.

1.95 Pokud dvě či více stran transakce přebírají konkrétní riziko (analyzované podle kroku 4(i)) a navíc toto konkrétní riziko společně kontrolují a každá z nich je finančně způsobilá převzít svůj podíl na riziku, mělo by být převzetí rizika respektováno. Takovými příklady mohou být smluvní převzetí rizika vývoje v transakci, v níž se podniky společně dohodnou, že ponesou náklady na tvorbu nového výrobku.

1.96 Pokud se stanoví, že spojený podnik, který přebírá riziko podle analýzy v kroku 4(i), riziko buď nekontroluje, nebo není finančně způsobilý k převzetí tohoto rizika, je nutné provést analýzu popsanou v kroku 5.

1.97 S ohledem na možné komplikace, které mohou za určitých okolností nastat při určování, zda spojený podnik přebírající riziko toto riziko kontroluje, by se test kontroly měl považovat za splněný, pokud lze ve srovnatelné nezávislé transakci identifikovat srovnatelné převzetí rizika. Aby bylo převzetí rizik srovnatelné, je vyžadováno, aby byly srovnatelné ekonomicky relevantní vlastnosti transakcí. Pokud se provádí takové srovnání, je relevantní především stanovit, zda podnik, který přebírá srovnatelné riziko v nezávislé transakci, provádí funkce kontroly rizika vztahující se ke kontrole tohoto rizika, které jsou srovnatelné s funkcemi prováděnými spojeným podnikem, který přebírá riziko v závislé transakci. Účelem tohoto srovnání je stanovit, zda nezávislá strana transakce nesoucí riziko srovnatelné s rizikem, které nese spojený podnik, také provádí funkce kontroly rizika srovnatelné s funkcemi prováděnými spojeným podnikem.

D.1.2.1.5 Krok 5: Alokace rizika

1.98 Pokud je v kroku 4(ii) stanoveno, že spojený podnik, který na základě kroků 1 – 4(i) nese rizika, neprovádí kontrolu nad rizikem či není finančně způsobilý k převzetí tohoto rizika, mělo by být toto riziko alokováno podniku, který provádí kontrolu a je finančně způsobilý k převzetí rizika. Pokud se určí několik spojených podniků, jež provádí kontrolu a jsou zároveň finančně způsobilé k převzetí tohoto rizika, mělo

by toto riziko být alokováno spojenému podniku či skupině spojených podniků, které jej kontrolují nejvíce. Ostatním stranám transakce, které provádí kontrolní činnosti, by měla být zaplacena adekvátní odměna s přihlédnutím k významu kontrolních činností, jež provádí.

1.99 Ve výjimečných případech může nastat, že nelze určit žádný spojený podnik, který provádí kontrolu nad rizikem a zároveň je finančně způsobilý k převzetí tohoto rizika. Vzhledem k tomu, že k takové situaci pravděpodobně nedojde u transakcí mezi třetími stranami transakce, bude potřeba provést důkladnou analýzu skutečností a okolností případu s cílem určit základní důvody a opatření, které k této situaci vedly. Na základě tohoto posouzení daňové správy určí, jaké jsou potřeba provést úpravy transakce, aby vedla k výsledku v souladu s principem tržního odstupu. Je možné, že bude zapotřebí provést posouzení obchodní racionálnosti transakce podle Oddílu D.2.

D.1.2.1.6 Krok 6: Stanovení ceny transakce s přihlédnutím k důsledkům alokace rizika

1.100 Podle pokynů v tomto Oddílu by se cena za přesně vymezenou transakci měla stanovit v souladu s nástroji a metodami, jež mají k dispozici daňoví poplatníci a daňové správ a jež uvádí následující Kapitoly této Směrnice, s přihlédnutím k finančním a dalším důsledkům převzetí rizika a zaplacení odměny za kontrolu rizika. Převzetí rizika by se mělo kompenzovat očekávanou přirážkou v příslušné výši a za zmírnění rizika by se měla zaplatit příslušná odměna. Daňový poplatník, který na sebe přebírá riziko i jej zmírňuje, tedy bude mít nárok na vyšší očekávanou odměnu než daňový poplatník, který riziko pouze nese, nebo jej pouze zmírňuje, ale nedělá obojí.

1.101 Za okolností příkladu 1 v Odstavci 1.83 společnost A nese a kontroluje riziko vývoje a měla by nést finanční důsledky v případě neúspěchu a mít prospěch z finančních důsledků úspěchu. Společnosti B by měla být vyplacena řádná výše odměny za realizaci služeb vývoje, včetně zohlednění rizika, že se jí nepodaří tuto realizaci provést kompetentně.

1.102 Za okolností příkladu 2 v Odstavci 1.84 jsou významná rizika spojená s vytvářením výnosů z výrobních činností kontrolována společností A, následky pozitivních i negativních dopadů těchto rizik by tedy měly být alokovány společnosti A. Společnost B kontroluje riziko nezajištění služeb kompetentním způsobem a ve výši její odměny by mělo být toto riziko zohledněno, stejně jako její finanční náklady za akvizici výrobního závodu. Vzhledem k tomu, že rizika spojená s využíváním kapacity aktiva kontroluje společnost A, mělo by být společnosti A přiděleno riziko nedostatečného využívání. Znamená to, že finanční dopady materializace tohoto rizika, včetně nepokrytí fixních nákladů, odpisů či nákladů na uzavření by měly být přiděleny společnosti A.

1.103 Důsledky alokace rizika v příkladu 3 v Odstavci 1.85 závisí na analýze funkcí podle kroku 3. Společnost A nemá kontrolu nad ekonomicky významnými riziky spojenými s investováním a využíváním aktiva a tato rizika by měla být spojena s jejich kontrolou ze strany společností B a C. Funkční přispění společnosti A je omezeno na poskytnutí finančních prostředků částkou ve výši ceny aktiva umožňující, aby toto aktivum mohly společnosti B a C vytvořit a používat. Funkční analýza však také dokládá, že společnost A nemá schopnosti ani oprávnění kontrolovat riziko investice do finančního aktiva. Společnost A nemá schopnost rozhodovat o tom, že přijme nebo odmítne možnost financování ani nemá schopnost činit rozhodnutí, zda a jak reagovat na rizika spojená s příležitostí financování. Společnost A neprovádí funkce k vyhodnocení možnosti financování, nezohledňuje vhodnou rizikovou přirážku a další záležitosti ke stanovení vhodné ceny financování, a nevyhodnocuje adekvátní ochranu svých finančních investic. Za okolností příkladu 3 by společnost A měla nárok pouze na bezrizikový výnos[3] jako adekvátní míru zisku, kterou má právo si ponechat, neboť postrádá schopnost kontrolovat riziko spojené s investováním do rizikovějšího finančního aktiva. Riziko bude alokováno podniku, který má kontrolu a je finančně způsobilý k převzetí rizika spojeného s daným finančním aktivem. Za daných okolností by to byla společnost B.

[3] Společnost A by mohla mít potenciálně nárok na méně než bezrizikový výnos, pokud by například nebyla daná transakce podle oddílu D.2 zohledňována.

Společnost A nekontroluje investiční riziko nesoucí potenciální návratnost rizika. Je možné, že bude zapotřebí vyhodnotit obchodní racionálnost této transakce na základě pokynů v Oddílu D.2 se zohledněním skutečností a okolností této transakce.

1.104 Pokyny o vztahu mezi převzetím rizika týkajícího se poskytnutí finančních prostředků a provozními činnostmi, pro něž se tyto prostředky použijí, jsou uvedeny v Odstavcích 6.60-6.64. Pojmy popsané v těchto Odstavcích se stejným způsobem použijí i na investice do jiných než nehmotných aktiv.

1.105 Strana transakce by měla být vždy náležitě kompenzována za její kontrolní funkce, které provádí ve vztahu k riziku. Výše náhrady se běžně odvozuje od důsledků alokace rizika, tato strana transakce tedy bude oprávněna získat zisk v případě pozitivního dopadu a také ponese náklady v případě negativního dopadu. V situacích, kdy se strana transakce podílí na kontrole rizika, ale toto riziko nepřebírá, bude vhodné, aby se poskytla náhrada ve formě podílu na pozitivním i negativním dopadu přiměřeně k jejímu podílu na této kontrole.

1.106 Rozdíl mezi výnosy *ex ante* a *ex post*, o kterých se diskutuje v Oddíle D Kapitoly VI, vzniká z velké míry z rizik spojených s nejistotou budoucích obchodních výsledků. Jak se uvádí v Odstavci 1.78, mělo by smluvní převzetí rizika *ex ante* poskytnout jasný důkaz závazku převzít riziko před tím, než se projeví dopady rizika. Podle kroků v tomto Oddíle analýza převodních cen určí přesné vymezení transakce z hlediska rizika, včetně rizika spojeného s neočekávanými výnosy. Strana transakce, která v rámci těchto kroků nepřebírá riziko, nebude mít nárok na neočekávané zisky (ani nebude mít povinnost nést neočekávanou ztrátu) vyplývající z tohoto rizika. Za okolností příkladu 3 (viz Odstavec 1.85) by to znamenalo, že společnosti A nebudou přiděleny ani neočekávané zisky, ani neočekávané ztráty. Pokud by se tedy aktivum v příkladu 3 neočekávaně zničilo, a vznikla by tím neočekávaná ztráta, byla by tato ztráta připsána pro účely stanovení převodních cen společnosti nebo společnostem, které kontrolují investiční riziko, podílí se na kontrole tohoto rizika a jsou finančně způsobilé k převzetí tohoto rizika, a jež by měly nárok na neočekávaný zisk či ztrátu vztahující se k tomuto aktivu. Tato společnost či tyto společnosti by měly povinnost poskytnout společnosti A náhradu ve výši zisku, na který má nárok podle Odstavce 1.103.

D.1.3 Charakteristické vlastnosti majetku či služeb

1.107 Rozdílné specifické vlastnosti majetku či služeb často alespoň zčásti vysvětlují jejich rozdílné hodnoty na otevřeném trhu. Srovnání těchto vlastností tedy může být užitečné k vymezení dané transakce a ke stanovení srovnatelnosti závislých a nezávislých transakcí. Mezi charakteristické vlastnosti, které může být důležité posoudit, patří: v případě převodů hmotného majetku fyzické vlastnosti majetku, jeho kvalita a spolehlivost, dostupnost a objem dodávek; v případě poskytování služeb povaha a rozsah služeb; a v případě nehmotného majetku forma transakce (tj. poskytnutí licence či prodej), typ majetku (např. patent, ochranná známka či know-how), doba trvání a stupeň ochrany, a očekávané přínosy z využívání tohoto majetku. Některé další specifické vlastnosti nehmotných aktiv, které mohou být důležité při analýze srovnatelnosti týkající se převodu nehmotných aktiv a práv k nim, jsou podrobněji rozvedeny v Oddílu D.2.1 Kapitoly VI.

1.108 V závislosti na zvolené metodě stanovení převodních cen musí být tomuto faktoru přidělena větší či menší váha. Mezi metodami popsanými v Kapitole II této Směrnice je požadavek srovnatelnosti majetku či služeb nejpřísnější pro metodu srovnatelné nezávislé ceny. Podle metody srovnatelné nezávislé ceny může mít jakýkoli zásadní rozdíl ve vlastnostech majetku či služeb vliv na cenu, a vyžaduje posouzení příslušné úpravy (viz zejména Odstavec2.16). Podle metody ceny při opětovném prodeji a metody nákladů a přirážky je méně pravděpodobné, že některé rozdíly v charakteristických vlastnostech majetku či služeb budou mít podstatný dopad na hrubou ziskovou marži či na přirážku k nákladům (viz zejména Odstavce 2.29 a 2.47). Rozdílné charakteristické vlastnosti majetku či služeb jsou také méně citlivé v případě transakčních ziskových metod, než je tomu v případě tradičních transakčních metod (viz zejména Odstavec 2.75). To však neznamená, že při použití transakčních ziskových metod můžeme otázku srovnatelnosti charakteristických vlastností majetku či služeb ignorovat, může se totiž stát, že rozdíly ve výrobcích mají za následek či odráží různé vykonávané funkce, používaná aktiva a/nebo rizika nesená testovanou stranou transakce. Bližší informace k pojmu testovaná strana transakce viz Odstavce 3.18-3.19.

1.109 V praxi bylo pozorováno, že srovnávací analýzy pro metody založené na ukazatelích hrubého či čistého zisku často více zdůrazňují funkční podobnosti než podobnosti produktů. V závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu lze akceptovat rozšíření rozsahu srovnávací analýzy o nezávislé transakce týkající se výrobků, které jsou rozdílné, ale u nichž se vykonávají podobné funkce. Přijetí takového přístupu však závisí na dopadu, který mají rozdíly mezi produkty na spolehlivost srovnatelnosti, a na tom, zda jsou k dispozici spolehlivější údaje, či nikoli. Před rozšířením hledání o větší množství potenciálně srovnatelných nezávislých transakcí z hlediska vykonávání podobných funkcí, by bylo vhodné zvážit, zda takové transakce poskytnou spolehlivé srovnatelné údaje pro danou závislou transakci.

D.1.4 Ekonomické okolnosti

1.110 Ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu se mohou na různých trzích lišit, a to i pro transakce vztahující se na stejný majetek nebo služby; aby bylo možné zajistit srovnatelnost, je nutné, aby trhy, na nichž nezávislé a spojené podniky působí, nevykazovaly rozdíly s podstatným vlivem na cenu nebo aby bylo možné provést příslušné úpravy. Nejprve je zásadní identifikovat relevantní trh či trhy a zohlednit při tom dostupnost substitučního zboží nebo služeb. Mezi ekonomické okolnosti, jež mohou být relevantní ke stanovení srovnatelnosti trhu, patří zeměpisná poloha; velikost trhů; rozsah konkurence na trzích a vzájemné konkurenční postavení kupujících a prodávajících; dostupnost substitučního zboží a služeb (a riziko dostupnosti tohoto zboží a služeb); úrovně nabídky a poptávky na trhu jako celku a v jednotlivých regionech, v případě že je to relevantní; kupní síla spotřebitelů; povaha a rozsah státních regulací trhu; výrobní náklady včetně nákladů na půdu, pracovní sílu a kapitál; náklady na dopravu; úroveň trhu (např. maloobchod či velkoobchod); datum a čas transakcí; a tak dále. Skutečnosti a okolnosti konkrétního případu určí, zda mají rozdílné ekonomické okolnosti podstatný vliv na cenu a zda je možné provést přiměřeně přesné úpravy za účelem zabránění dopadů takových rozdílů. Podrobnější pokyny k významu srovnávací analýzy týkající se vlastností lokálních trhů, zejména vlastností lokálního trhu vedoucích k úsporám v souvislosti s umístěním, jsou uvedeny v Oddílu D.6 této Kapitoly.

1.111 Existence cyklu (hospodářského, podnikatelského nebo cyklu produktu) je jednou z ekonomických okolností, která by měla být identifikována. Viz Odstavec 3.77 týkající se využití údajů za více let v případě existence cyklů.

1.112 Další ekonomickou okolností, která by měla být identifikována, je geografický trh. Identifikace relevantního trhu je věcnou otázkou. Pro řadu průmyslových odvětví mohou být velké regionální trhy zahrnující více než jednu zemi přiměřeně homogenní, zatímco pro jiná odvětví mohou existovat velmi zásadní rozdíly mezi vnitrostátními trhy (nebo i v rámci nich).

1.113 V případech, kdy skupina nadnárodních podniků realizuje podobné závislé transakce v několika zemích a ekonomické okolnosti jsou v těchto zemích ve skutečnosti přiměřeně homogenní, může být pro tuto skupinu nadnárodních podniků vhodné pro podporu své politiky převodních cen u dané skupiny zemí vycházet ze srovnávací analýzy zahrnující několik zemí. V řadě situací však skupina nadnárodních podniků nabízí v každé ze zemí výrazně odlišné řady výrobků či služeb a/nebo v každé z těchto zemí vykonává výrazně odlišné funkce (s použitím výrazně odlišných aktiv a s přijetím výrazně odlišných rizik) a/nebo jsou její podnikatelské strategie a/nebo ekonomické okolnosti výrazně odlišné. V takových situacích může shodný přístup pro více zemí snižovat spolehlivost.

D.1.5 Podnikatelské strategie

1.114 Při vymezení transakce a stanovení srovnatelnosti pro účely stanovení převodních cen je potřeba brát v úvahu i obchodní strategie. Podnikatelské strategie budou zohledňovat různé aspekty podniku, jako je inovace a vývoj nových výrobků, míra diverzifikace, averze k riziku, posouzení politických změn, stávající a plánované pracovněprávní zákony, doba trvání ujednání a další faktory týkající se každodenního výkonu podnikaní. Tyto podnikatelské strategie je nutné zohlednit při určování srovnatelnosti závislých a nezávislých transakcí a podniků.

1.115 Podnikatelské strategie mohou dále zahrnovat plány pronikání na trh. Daňový poplatník, který se snaží proniknout na trh nebo se snaží zvýšit svůj tržní podíl, si může dočasně za svůj výrobek účtovat cenu, která je nižší než cena účtovaná za jinak srovnatelné výrobky na stejném trhu. Kromě toho daňový poplatník, který se snaží vstoupit na nový trh či rozšířit (nebo uhájit) svůj tržní podíl, může mít dočasně vyšší náklady (například z důvodu počátečních nákladů či zvýšené marketingové činnosti), a může mít tedy nižší zisk než ostatní daňoví poplatníci působící na stejném trhu.

1.116 Otázky načasování mohou pro daňovou správu představovat zvláštní problémy při vyhodnocení, zda daný daňový poplatník dodržuje podnikatelskou strategii, která jej odlišuje od potenciálních srovnatelných subjektů. Některé podnikatelské strategie, například ty zahrnující proniknutí na trh či rozšíření tržního podílu, jsou poznamenány snížením aktuálního zisku daňového poplatníka v očekávání vyšších zisků do budoucna. Pokud v budoucnu nebude těchto vyšších zisků dosaženo, protože daňový poplatník nedodržel zamýšlenou podnikatelskou strategii, výsledné nastavení převodních cen by pravděpodobně vyžadovalo jejich úpravu. Právní překážky však mohou znemožnit daňovým správám provést přezkum předchozích daňových období. To je alespoň zčásti důvod, proč daňové správy mohou chtít záležitosti týkající se podnikatelských strategií zvlášť přezkoumat.

1.117 Při posuzování, zda se daňový poplatník řídil podnikatelskou strategií, která dočasně snižuje zisk s očekáváním vyššího zisku v delším období, by se mělo přihlédnout k několika faktorům. Daňové správy by měly prozkoumat jednání stran transakce s cílem určit, zda je v souladu se zamýšlenou obchodní strategií. Například účtuje-li výrobce spojenému distributorovi v rámci strategie proniknutí na trh nižší cenu než cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu, mohou se úspory nákladů distributora projevit v ceně účtované zákazníkům distributora či ve vyšších výdajích distributora na proniknutí na trh. Strategie skupiny nadnárodních podniků týkající se proniknutí na trh může být vykonávána výrobcem, nebo distributorem jednajícím nezávisle na výrobci (a vzniklé náklady ponese jeden z nich), případně ji mohou řídit oba ve společné koordinaci. Strategie proniknutí na trh či rozšíření tržního podílu je navíc často doplňována neobvykle intenzivní činností v oblasti marketingu a reklamy. Dalším faktorem, který je třeba zohlednit, je skutečnost, zda povaha vztahu mezi stranami závislé transakce odpovídá daňovému poplatníkovi, který nese náklady podnikatelské strategie. Například v případě transakcí v souladu s principem tržního odstupu by společnost, která vystupuje pouze jako obchodní zástupce s velmi nízkým či žádným stupněm odpovědnosti za dlouhodobý rozvoj trhu, obvykle nenesla náklady na strategii proniknutí na trh. V případě, že společnost podnikla na své vlastní riziko činnosti na rozvoj trhu a zvyšuje hodnotu výrobku prostřednictvím ochranné známky či obchodního jména, případně zvyšuje goodwill spojený s výrobkem, měla by být tato situace v analýze funkcí pro účely stanovení srovnatelnosti zohledněna.

1.118 Dále je třeba zvážit, zda je možné s určitou jistotou očekávat, že postupování dle podnikatelské strategie vygeneruje dostatečný výnos, který by ospravedlnil náklady na tuto strategii v rámci takového časového období, které by bylo přijatelné v běžných podmínkách, které jsou v souladu s principem tržního odstupu. Uznává se, že podnikatelská strategie, jako je proniknutí na trh, může selhat, a toto selhání samo o sobě neznamená, že by strategie měla být pro účely stanovení převodních cen ignorována. Pokud by však byl takový očekávaný výsledek v okamžiku uskutečnění transakce nepravděpodobný, nebo je-li podnikatelská strategie neúspěšná, ale je v ní i přesto pokračováno za hranici přijatelnosti pro nezávislý podnik, může být tržní povaha podnikatelské strategie zpochybněna a situace může vyžadovat úpravu převodních cen. Při stanovení, jaké časové období by mohlo být pro nezávislý podnik přijatelné, mohou daňové správy chtít posoudit důkazy podnikatelských strategií používaných v zemi, kde se daná obchodní strategie uskutečňuje. Nejdůležitějším bodem k posouzení je nakonec určitá pravděpodobnost očekávání, že by daná strategie mohla být v dohledné budoucnosti zisková (s uznáním, že strategie může selhat), a že nezávislá strana transakce působící na trhu by byla připravená obětovat za takových ekonomických okolností a konkurenčních podmínek ziskovost po obdobně dlouhé období.

D.2 Rozpoznání přesně vymezených transakcí

1.119 Analýza převodních cen za využití doporučení z předchozí sekce identifikuje podstatu obchodních nebo finančních vztahů mezi stranami transakce a přesně rozpozná konkrétní transakci analýzou jejích ekonomicky relevantních vlastností.

1.120 Při zpracování analýzy bude konkrétní transakce mezi stranami transakce odvozena z písemných smluv a jednání stran transakce. Formální podmínky uznané ve smlouvách budou upřesněny a doplněny analýzou jednání stran transakce a dalšími ekonomicky relevantními vlastnostmi transakce (viz Oddíl D.1.1). Pokud budou ekonomicky významné vlastnosti transakce v rozporu s písemnou smlouvou, konkrétní transakce bude identifikována na základě vlastností definovaných skutečným chováním stran této transakce. Smluvní předpoklad rizika a skutečné chování stran transakce s ohledem na předpokládaná rizika budou přezkoumány s přihlédnutím k možnosti stran riziko regulovat (jak je definováno v Odstavcích 1.65–1.68) a k finančním možnostem stran transakce riziko převzít (jak je definováno v Odstavci 1.64). Rizika nesená v souladu se smlouvou proto mohou být přerozdělena na základě skutečného chování stran transakce a ostatních skutečností, podle kroků 4 a 5 procesu analýzy rizik v závislé transakci, jak je uvedeno v Oddílech D.1.2.1.4 a D.1.2.1.5. Analýza tudíž určí skutkovou podstatu obchodních nebo finančních vztahů mezi stranami transakce a přesně vymezí konkrétní transakci.

1.121 Maximální úsilí by mělo být vynaloženo za účelem stanovení ceny konkrétní transakce v souladu s principem tržního odstupu. Různé nástroje a metody, které mají k tomuto účelu k dispozici daňové správy a daňoví poplatníci, jsou uvedeny v následujících Kapitolách této Směrnice. Daňové správy by neměly konkrétní transakci ignorovat či ji zaměnit za jiné transakce, pokud nedojde k výjimečným okolnostem popsaným v následujících Odstavcích 1.122–1.125.

1.122 V tomto Oddílu jsou uvedeny okolnosti, za kterých může být přesně vymezená transakce mezi stranami transakce ignorována pro účely stanovení převodních cen. Nerozpoznání konkrétní transakce může být sporným bodem a může způsobit dvojí zdanění, je proto třeba vynaložit veškeré úsilí, aby byla určena skutečná podstata transakce, aby byla přesně vymezené transakci stanovena cena v souladu s principem tržního odstupu a aby k nerozpoznání nedocházelo pouze z toho důvodu, že je určování ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu obtížné. V případě, že stejná transakce bude zjištěna mezi nezávislými stranami transakce za srovnatelných okolností (tj. pokud jsou všechny ekonomicky relevantní okolnosti shodné s těmi, za kterých se uskutečňuje testovaná transakce a pokud strany transakce nejsou spojenými podniky), k nerozpoznání nedojde. Je ale důležité, že pouhá skutečnost, že mezi nezávislými podniky nebyla zjištěna srovnatelná transakce, neznamená, že by zkoumaná transakce neměla být uznána. Spojené podniky mohou být schopny uzavírat mnohem více různorodých ujednání než nezávislé podniky a mohou mít možnost uzavírat specifické transakce, které se mezi nezávislými stranami transakce nevyskytují nebo se vyskytují jen zřídka, a mohou tak činit z rozumných obchodních důvodů. Přesně vymezená transakce může být ignorována a popřípadě nahrazena alternativní transakcí, pokud bude shledáno, že ujednání přijatá v souvislosti s transakcí se v celkovém hledisku liší od dohod, které by za srovnatelných okolností přijaly nezávislé podniky jednající z obchodního hlediska racionálně. Tím se zaručí stanovení ceny, která by byla přijatelná pro obě strany transakce s přihlédnutím k jejich perspektivám a možnostem realisticky dostupným každému z nich v okamžiku uskutečnění transakce. Relevantním bodem k zamyšlení je také, zda si skupina nadnárodních podniků jako celek na bázi před zdaněním pohorší, jelikož to může být ukazatel toho, že transakce, pokud je vnímána v celém svém rozsahu, není z obchodního hlediska tak racionální jako ujednání mezi nespřízněnými stranami transakce.

1.123 Klíčovou otázkou analýzy je, zda je konkrétní transakce stejně racionální z obchodního hlediska jako ujednání, která by byla uzavřena mezi nespřízněnými stranami transakce za srovnatelných ekonomických podmínek, a nikoli, zda je možné stejnou transakci zjistit mezi nezávislými stranami transakce. Nerozpoznání transakce, která je z obchodního hlediska stejně racionální jako ujednání v souladu s principem tržního odstupu, není správným uplatněním principu tržního odstupu. Restrukturovat legitimní obchodní transakce by bylo zcela svévolné uplatňování nerovnosti a mohlo by být následováno možným dvojím zdaněním v těch případech, kdy by jiné daňové správy nesdílely stejné názory na to, jak

by měla být transakce strukturována. Je třeba znovu poznamenat, že pouhá skutečnost, že mezi nezávislými stranami transakce nebyla zjištěna srovnatelná transakce, neznamená, že zkoumaná transakce nemá povahu ujednání v souladu s principem tržního odstupu.

1.124 Struktura pro účely stanovení převodních cen nahrazující strukturu přijatou daňovými poplatníky by měla co nejvíce odpovídat skutečnostem konkrétní provedené transakce a zároveň mít takový racionálně očekávaný obchodní výsledek, aby se strany transakce byly schopné dohodnout na ceně přijatelné pro obě strany transakce v době uzavření ujednání.

1.125 Kritéria pro nerozpoznání ilustrují následující příklady.

Příklad 1

1.126 Společnost S1 vykonává výrobní činnost a v rámci ní udržuje značné množství zásob a významně investuje do zařízení a strojů. Vlastní obchodní nemovitost v oblasti, kde v posledních letech čím dál častěji dochází k záplavám. Pojišťovnám třetích stran transakce hrozí vysoké nároky na pojistné plnění a v oblasti proto neexistuje aktivní trh pro pojištění nemovitostí. Společnost S2, spojený podnik, poskytuje pojištění společnosti S1 a ta hradí roční pojistné představující 80 % hodnoty zásob, nemovitosti a majetku. V tomto příkladu S1 uzavřela obchodně iracionální transakci, jelikož v oblasti neexistuje trh s pojištěním vzhledem k pravděpodobnosti vysokých nároků na pojistné plnění. Lepším alternativním řešením by mohlo být přemístění společnosti nebo neuzavření pojištění. Vzhledem k tomu, že transakce je obchodně iracionální, neexistuje cena, která by byla přijatelná pro S1 i S2.

1.127 Podle pokynů v této části by transakce neměla být uznána. Se společnostmi bude zacházeno, jako by S1 neuzavřela pojištění a její zisky nebyly sníženy o platbu S2 a S2 pojištění neposkytla a nenesla tak odpovědnost za pojistné nároky.

Příklad 2

1.128 Společnost S1 řídí výzkumné činnosti za účelem vývoje nehmotných aktiv, díky nimž může vytvářet nové produkty a prodávat je. Souhlasí s tím, že na spojenou společnost S2 převede neomezená práva na veškerá budoucí nehmotná aktiva, která mohou vzejít z jejích činností v dalších dvaceti letech, výměnou za jednorázovou platbu. Ujednání je obchodně iracionální pro obě strany transakce, neboť ani společnost S1, ani společnost S2 nemohou spolehlivě určit, zda je platba odpovídající. Za prvé je nejisté, jaké vývojové činnosti společnost S1 v daném období uskuteční a za druhé je oceňování možných výsledků čistě spekulativní. Podle pokynů v tomto Oddíle by měla být pro účely analýzy převodních cen upravena struktura ujednání přijatého daňovým poplatníkem, a to včetně způsobu platby. Náhradní struktura by se měla řídit ekonomicky relevantními okolnostmi, včetně vykonaných funkcí, použitých aktiv, nesených rizik a obchodních nebo finančních vztahů spojených podniků. Takto by z možných náhradních struktur byla podle těchto podmínek vybrána ta nejvíce odpovídající konkrétnímu případu (v závislosti na těchto podmínkách by se ujednání například mohlo změnit na poskytování finančních prostředků společností S2 nebo na poskytování výzkumných služeb společností S1, či pokud by bylo možné identifikovat konkrétní nehmotná aktiva, na licenci s podmíněnou úhradou vývoje těchto konkrétních nehmotných aktiv, s přihlédnutím k doporučením pro obtížně ocenitelná nehmotná aktiva).

D.3 Ztráty

1.129 Pokud spojený podnik dosahuje neustále ztrát, zatímco skupina nadnárodních podniků je jako celek zisková, mohou tyto skutečnosti podnítit určité bližší zkoumání aspektů převodních cen. Samozřejmě, že spojené podniky, podobně jako podniky nezávislé, mohou mít skutečné ztráty, ať už kvůli značným „startovním“ nákladům, nepříznivým ekonomickým podmínkám, neefektivnostem nebo z jiných legitimních podnikatelských důvodů. Nezávislý podnik by však nebyl ochoten tolerovat ztráty, které pokračují donekonečna. Nezávislý podnik, který má opakující se ztráty, přestane nakonec za takových podmínek podnikat. Naproti tomu spojený podnik, mající ztráty, může pokračovat v podnikání, je-li toto podnikání prospěšné pro skupinu nadnárodních podniků jako celek.

1.130 Skutečnost, že existuje podnik realizující ztráty, který podniká se ziskovými členy své skupiny nadnárodních podniků, může naznačit daňovým poplatníkům nebo daňovým správám, že by měly být zkoumány převodní ceny. Ztrátový podnik možná nedostává odpovídající kompenzaci od skupiny nadnárodních podniků, jejíž je součástí, za přínos pramenící z jeho činností. Skupina nadnárodních podniků například může chtít vyrábět celou řadu výrobků a/nebo služeb, aby zůstala konkurenční a dosáhla celkového zisku, avšak některé z jednotlivých produktových řad mohou být pravidelným zdrojem ztrát. Jeden člen skupiny nadnárodních podniků může dosahovat neustálých ztrát, protože vyrábí všechny ztrátové produkty, zatímco ostatní členové vyrábějí ziskové produkty. Nezávislý podnik by takovou službu prováděl pouze v případě, že by byl za tuto službu dostatečně kompenzován. Proto jedním ze způsobů, jak přistupovat k tomuto typu problému převodních cen, by bylo předpokládat, že ztrátový podnik dostává stejný typ úhrady za služby, který by dostával nezávislý podnik na základě principu tržního odstupu.

1.131 Při analyzování ztrát je třeba brát v úvahu, že se podnikatelské strategie mohou u různých skupin nadnárodních podniků lišit z řady historických, ekonomických a kulturních důvodů. Opakující se ztráty po přiměřené období mohou být v některých případech vysvětleny podnikatelskou strategií, která stanovuje obzvláště nízké ceny s cílem proniknout na trh. Výrobce například může snížit ceny svých výrobků – dokonce do takové míry, že dočasně dosahuje ztrát – aby vstoupil na nové trhy, zvýšil svůj podíl na stávajícím trhu, případně aby uvedl nové výrobky či služby nebo odradil potenciální konkurenty. Avšak obzvláště nízké ceny lze předpokládat pouze po omezenou dobu, s konkrétním cílem zvýšení zisků v dlouhodobém horizontu. Překračuje-li cenová strategie přiměřené období, může být vhodné upravit převodní ceny, zvláště tam, kde srovnatelné údaje z několika let ukazují, že ztráty byly dosahovány po období delší, než je období, které by se vyskytlo u srovnatelných nezávislých podniků. Dále by daňové správy neměly jako ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu uznat obzvláště nízké ceny (např. ocenění marginálními náklady v situaci málo využité výrobní kapacity), ledaže lze u nezávislých podniků předpokládat, že stanovují ceny srovnatelným způsobem.

D.4 Dopady vládních politik

1.132 Existují určité situace, kdy bude daňový poplatník tvrdit, že cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu musí být upravena, aby zohlednila vládní intervence, jako jsou řízené ceny (i snížení cen), kontroly úrokové míry, kontroly nad platbami za služby a poplatky za vedení, kontroly plateb licenčních poplatků, dotace do určitých sektorů, devizová kontrola, antidumpingové poplatky nebo devizová politika. Obecně by mělo platit, že tyto vládní intervence jsou považovány za podmínky trhu v dané zemi, a běžně by měly při vyhodnocování převodní ceny daňového poplatníka na tomto trhu být brány v úvahu. Otázkou pak je, zda ve světle těchto podmínek jsou transakce podniknuté závislými stranami transakce v souladu s transakcemi mezi nezávislými podniky.

1.133 Jednou z otázek je určení stadia, ve kterém cenová kontrola ovlivňuje cenu výrobku nebo služby. Často se jedná o přímý dopad na konečnou zákaznickou cenu, může nicméně jít i o vliv na ceny hrazené při dodávce zboží na trh na předchozích stupních. Skupiny nadnárodních podniků nemusí v praxi dělat žádné úpravy svých převodních cen za účelem zohlednění takové kontroly, nechávajíce konečného prodejce strpět jakékoliv omezení zisku, které může nastat. Skupiny nadnárodních podniků mohou také účtovat ceny, které nějakým způsobem sdílejí toto břemeno mezi konečným prodejcem a zprostředkujícím dodavatelem. Je nezbytné zvážit, zda by nezávislý dodavatel sdílel náklady na cenovou kontrolu a zda by nezávislý podnik hledal alternativní výrobní programy a podnikatelské příležitosti. V tomto ohledu je nepravděpodobné, že by nezávislý podnik byl ochoten vyrábět, distribuovat nebo jinak poskytovat výrobky a služby za podmínek, které nedovolují žádný zisk. Nicméně je zcela zřejmé, že země s cenovou kontrolou musí počítat s tím, že tyto cenové kontroly ovlivní zisky, které mohou být dosahovány podniky prodávajícími zboží podléhající cenové kontrole.

1.134 Zvláštní problém vyvstává, jestliže stát brání platbě částky (nebo ji „blokuje“), kterou dluží jeden spojený podnik jinému, nebo která by za podmínek, které jsou v souladu s principem tržního odstupu, byla účtována jedním spojeným podnikem druhému. Například devizové kontroly mohou skutečně zabránit spojenému podniku převést do zahraničí platby úroků z půjčky od jiného spojeného podniku umístěného v

jiné zemi. Tato situace může být těmito dvěma státy řešena odlišně: země dlužníka může a nemusí zohlednit nepřevedený úrok jako zaplacený a země věřitele může a nemusí považovat úrok za obdržený. Obecně platí, že pokud se pro transakce mezi spojenými podniky i pro transakce mezi nezávislými podniky (jak podle zákona, tak ve skutečnosti) vládní intervence uplatňují shodně, přístup k tomuto problému – nastane-li mezi spojenými podniky – by měl být pro daňové účely stejný jako přístup přijatý pro transakce mezi nezávislými podniky. Tam, kde se vládní intervence aplikují pouze na transakce mezi spojenými podniky, neexistuje jednoduché řešení. Jedním ze způsobů, jak se vyrovnat s tímto problémem, je možná aplikovat princip tržního odstupu při zohlednění intervence jako jedné z podmínek ovlivňujících poměry transakce. Zvláště smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou tam, kde existují takové situace, řešit přístupy, které jsou k dispozici smluvním partnerům.

1.135 Problém této analýzy tkví v tom, že nezávislé podniky by většinou do takové transakce, ve které jsou platby zablokovány, prostě nevstoupily. Nezávislý podnik může být čas od času součástí takovéto transakce, nejpravděpodobněji proto, že vládní intervence byly zavedeny následně po tom, kdy transakce byla zahájena. Ale zdá se nepravděpodobné, že by se nezávislý podnik vystavil uzavřením smlouvy vědomě podstatnému riziku nezaplacení za výrobky nebo poskytované služby, když již existují tvrdé vládní intervence, ledaže jsou projekce zisku nebo očekávaný výnos z podnikatelské strategie nezávislého podniku natolik dostatečné, aby mu vynesly přijatelnou míru návratnosti bez ohledu na existenci vládní intervence, která by se platby mohla dotknout.

1.136 Protože by se nezávislé podniky pravděpodobně transakce, která podléhá vládním intervencím, neúčastnily, je nejasné, jak aplikovat princip tržního odstupu. Jednou z možností je zacházet s platbou tak, jako by byla mezi spojenými podniky uskutečněna, a to za předpokladu, že nezávislý podnik by v obdobné situaci trval na úhradě nějakými jinými prostředky. Tento přístup by považoval stranu transakce, která má v souvislosti s blokovanou platbou pohledávku, za stranu transakce poskytující služby pro skupinu nadnárodních podniků. Alternativním přístupem, který může být k dispozici v některých zemích, je časové rozlišení výnosů a příslušných nákladů daňového poplatníka. Jinými slovy by si tak strana transakce, která má v souvislosti s blokovanou platbou pohledávku, nemohla uznat náklady – například dodatečné náklady na financování – do doby, než by byla blokovaná platba provedena. V těchto situacích jsou největším znepokojením daňových správ především příslušné daňové základy. Pokud spojený podnik v rámci svých daňových výpočtů nárokuje odpočet týkající se blokované platby, měl by u druhé strany transakce vzniknout odpovídající výnos. V každém případě by se daňovému poplatníkovi nemělo dovolit zacházet jinak se zablokovanými platbami, které mají být zaplaceny spojeným podnikem, a jinak se zablokovanými platbami, které mají být uhrazeny nezávislým podnikem.

D.5 Použití ocenění pro účely cla

1.137 Obecně řečeno je princip tržního odstupu používán mnoha celními správami jako princip srovnání mezi hodnotou zboží dováženého spojenými podniky (přičemž tato může být ovlivněna zvláštními vztahy mezi danými podniky) a hodnotou obdobného zboží dováženého nezávislými podniky. Oceňovací metody pro účely stanovení cla však není možné dát do souladu s metodami pro stanovení převodních cen uznávanými ze strany OECD. Ve světle této skutečnosti mohou být celní ocenění užitečné pro daňové správy při oceňování povahy převodní ceny závislé transakce v souladu s principem tržního odstupu a naopak. Celní úřady mohou především disponovat aktuálními informacemi týkajícími se dané transakce, které by mohly být relevantní pro účely stanovení převodních cen, a to především pokud jsou tyto informace vyhotoveny daňovým poplatníkem. Daňové správy pak mohou disponovat dokumenty o převodních cenách, které obsahují detailní informace o okolnostech dané transakce.

1.138 Daňoví poplatníci mohou mít pro stanovení hodnot pro celní a daňové účely protichůdné podněty. Daňový poplatník dovážející zboží má obecně zájem o stanovení nízké ceny transakce pro celní účely, aby uložené clo bylo nízké. (Obdobné úvahy mohou vzniknout i ve vztahu k dani z přidané hodnoty, k obratovým daním a spotřebním daním). Pro daňové účely však může daňový poplatník chtít vykázat vyšší cenu zaplacenou za totéž zboží, aby si zvýšil odečitatelné náklady (ačkoliv tento krok by rovněž vedl ke zvýšení příjmů z prodeje prodávajícího v zemi vývozu). Spolupráce při vyhodnocení převodních cen mezi

správou daně z příjmů a celní správou v rámci jedné země je stále běžnější, a to by mělo pomoci při snížení počtu případů, kdy jsou celní ohodnocení nepřijatelná pro daňové účely a naopak. Zvláště užitečná by byla větší spolupráce na poli výměny informací a nemělo by být složité docílit jí v zemích, kde již mají integrovanou správu pro daně z příjmů a pro cla. Země, které mají oddělené správy, možná budou chtít zvážit úpravu pravidel pro výměnu informací tak, aby informace mohly být mezi odlišnými správami snadněji sdíleny.

D.6 Úspory v souvislosti s umístěním a další vlastnosti lokálního trhu

1.139 Odstavce 1.110, 1.112 a 6.120 naznačují, že vlastnosti geografického trhu, na kterém dochází k obchodním operacím, mohou ovlivnit srovnatelnost a ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu. Při vyhodnocování rozdílů mezi geografickými trhy a při stanovení vhodných úprav srovnatelnosti mohou vyvstat obtíže. Tyto obtíže mohou vzniknout v souvislosti se zohledněním úspor na nákladech plynoucích z působení na určitém trhu. Těmto úsporám se někdy říká úspory v souvislosti s umístěním. V jiných situacích mohou vzniknout problémy se srovnatelností v souvislosti se zohledněním výhod nebo nevýhod lokálního trhu, které nemusí být přímo spojeny s úsporami v souvislosti s umístěním.

D.6.1 Úspory v souvislosti s umístěním

1.140 Odstavce 9.126–9.131 hovoří o zacházení s úsporami v souvislosti s umístěním v kontextu podnikové restrukturalizace. Zásady popsané v těchto Odstavcích platí obecně pro všechny situace, kdy vznikají úspory v souvislosti s umístěním, nejen pro případy podnikové restrukturalizace.

1.141 Podle pokynů v Odstavcích 9.126 – 9.131 je při stanovení toho, jak mají být úspory v souvislosti s umístěním sdíleny mezi dvěma nebo více spojenými podniky, třeba zvážit (i) zda úspory v souvislosti s umístěním existují; (ii) množství úspor v souvislosti s umístěním; (iii) do jaké míry drží úspory v souvislosti s umístěním člen nebo členové skupiny nadnárodních podniků nebo jsou-li přeneseny na nezávislé zákazníky nebo dodavatele; a (iv) pokud nejsou úspory v souvislosti s umístněním zcela přeneseny na nezávislé zákazníky či dodavatele, jakým způsobem by nezávislé podniky za podobných okolností rozdělily získané čisté úspory v souvislosti s umístěním.

1.142 Pokud funkční analýza odhalí, že úspory v souvislosti s umístěním, které nejsou přeneseny na zákazníky nebo na dodavatele existují, a pokud lze na lokálním trhu identifikovat srovnatelné subjekty a transakce, tyto srovnatelné informace budou představovat nejspolehlivější údaje o tom, jak by měly čisté úspory v souvislosti s umístěním být rozděleny mezi dva a více spojených podniků. Pokud jsou k dispozici srovnatelné informace z lokálních trhů a lze je použít k určení cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu, úpravy srovnatelnosti týkající se úspor v souvislosti s umístěním by neměly být nutné.

1.143 Pokud spolehlivé srovnávací informace nejsou na lokálním trhu k dispozici, rozhodnutí o existenci úspor v souvislosti s umístěním a jejich rozdělení mezi členy skupiny nadnárodních podniků a případné úpravy srovnatelnosti vyžadované pro zohlednění těchto úspor by měly být založeny na analýze všech relevantních skutečností a okolností, včetně vykonávaných funkcí, nesených rizik a aktiv použitých příslušnými spojenými podniky způsobem popsaným v Odstavcích 9.126–9.131.

D.6.2 Další vlastnosti lokálního trhu

1.144 Vlastnosti lokálního trhu, v němž dochází k obchodním operacím, mohou ovlivnit cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu v souvislosti s transakcemi mezi spojenými podniky. Zatímco některé vlastnosti trhu mohou úspory v souvislosti s umístěním zvýšit, jiné vlastnosti trhu mohou vyvolat problémy se srovnatelností, které s těmito úsporami přímo nesouvisí. Například funkční a srovnávací analýza provedená v souvislosti s konkrétní záležitostí může naznačit, že dané vlastnosti geografického trhu, v němž jsou produkty vyráběny nebo prodávány, ovlivňují ceny a marže, kterých lze na trhu dosáhnout. Mezi tyto vlastnosti patří kupní síla a preference výrobků domácností na tomto trhu, skutečnost, zda se trh rozšiřuje či se zmenšuje, míra konkurence na trhu a jiné podobné faktory. Funkční a srovnávací

analýza provedená v souvislosti s konkrétní záležitostí může také naznačit, že i další vlastnosti trhu, na kterém dochází k obchodním operacím, mohou být příčinou tržních výhod i nevýhod a měly by být brány v úvahu, například relativní dostupnost infrastruktury v konkrétní zemi, relativní dostupnost řady vyškolených a vzdělaných pracovníků, vzdálenost k ziskovým trhům a podobné vlastnosti. Mělo by dojít ke vhodným úpravám s ohledem na srovnatelnost, zaměřeným na ty faktory, u nichž lze spolehlivě určit, že jejich úprava povede ke zlepšení srovnatelnosti.

1.145 Při posuzování toho, zda je vzhledem k vlastnostem lokálního trhu nutné provést úpravy srovnatelnosti, bude nejspolehlivější metodou vycházet z údajů o srovnatelných nezávislých transakcích na lokálním trhu, a to mezi nezávislými společnostmi, které vykonávají podobné funkce, nesou podobná rizika a používají podobná aktiva. Tyto transakce se uskutečňují za stejných tržních podmínek jako zkoumaná transakce, a tudíž při existenci takové srovnatelné transakce na lokálním trhu by specifické úpravy pro vlastnosti lokálního trhu neměly být nutné.

1.146 V situacích, kdy přiměřeně spolehlivé srovnatelné informace nejsou na lokálním trhu k dispozici, by při stanovení vhodných úprav srovnatelnosti vlastností lokálního trhu měly být brány v úvahu všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Stejně jako u úspor v souvislosti s umístěním, v případě že spolehlivé srovnatelné informace nejsou na lokální trhu k dispozici, je nezbytné zvážit, (i) zda existují tržní výhody či nevýhody, (ii) míru jakéhokoli zvýšení či snížení výnosů, nákladů či zisků v souvislosti s těmi identifikovanými srovnatelnými informacemi na jiných trzích, které lze přičíst lokální tržním výhodám či nevýhodám, (iii) do jaké míry jsou vlastnosti lokálního trhu přeneseny na nezávislé zákazníky či dodavatele v podobě přínosu či zátěže a (iv) pokud přínosy či zátěže plynoucí z vlastností lokálního trhu existují a nejsou zcela přeneseny na nezávislé zákazníky či dodavatele, jakým způsobem by nezávislé podniky za podobných okolností mezi sebe rozdělily tyto čisté přínosy či zátěže.

1.147 Potřeba úprav srovnatelnosti v souvislosti s vlastnostmi lokálního trhu v případech, kdy přiměřeně spolehlivé srovnatelné informace nejsou na lokálního trhu k dispozici, může vyvstat za několika různých okolností. Za určitých okolností mohou tržní výhody či nevýhody ovlivnit ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu zboží, které mezi sebou převádějí spojené podniky či cenu služeb, které si poskytují.

1.148 Za jiných okolností může podniková restrukturalizace nebo převod nehmotných aktiv mezi spojenými podniky umožnit, aby jedna strana transakce získala výhodu na lokálním trhu, či způsobit, že jedna strana transakce musí převzít nevýhody lokálního trhu způsobem, který by bez restrukturalizace nebo převodu nehmotných aktiv nebyl možný. Za takových okolností může očekávaná existence výhod a nevýhod lokálního trhu ovlivnit cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu vyčíslenou v souvislosti s restrukturalizací podniku nebo převodem nehmotných aktiv.

1.149 Při provádění analýzy převodních cen je důležité rozlišovat mezi vlastnostmi lokálního trhu, které nejsou nehmotnými aktivy, a jakýmikoli smluvními právy, vládními licencemi nebo know-how nezbytnými pro využití trhu, které nehmotnými aktivy být mohou. V závislosti na okolnostech mohou mít tyto druhy nehmotných aktiv významnou hodnotu, která by měla být při analýze převodních cen zohledněna způsobem popsaným v Kapitole VI, včetně pokynů týkajících se odměňování subjektů za funkce, aktiva a rizika spojená s vývojem nehmotných aktiv uvedených v Oddíle B Kapitoly VI. Za určitých okolností mohou smluvní práva a vládní licence omezit přístup konkurentů na určitý trh, a mohou tak ovlivnit způsob, jakým jsou ekonomické důsledky vlastností lokálního trhu rozděleny mezi stranami transakce. Za jiných okolností mohou být smluvní práva nebo vládní licence pro přístup na trh k dispozici s nepatrnými omezeními mnoha nebo všem potenciálním účastníkům trhu.

1.150 Země může například vydávat regulační licence, předběžně podmiňující působení společností pro správu investic v dané zemi a tím omezit počet firem v zahraničním vlastnictví, jimž jsou tyto licence udělovány. Funkční a srovnávací analýza může naznačovat, že pokud poskytovatelé služeb chtějí tuto licenci získat, musí příslušným vládním orgánům dokázat, že mají dostatečné zkušenosti a kapitál k tomu, aby společnost řídili příkladným způsobem. Je možné, že se trh, na který se tento požadavek vztahuje, vyznačuje jedinečnými vlastnostmi. Může se například jednat o trh, kde struktura penzijního a

pojišťovacího systému vyvolává rozsáhlou akumulaci hotovosti, potřebu mezinárodně diverzifikovat investice a ve výsledku vysokou poptávku po kvalitních službách pro správu investic a po znalostech zahraničních finančních trhů, díky nimž je poskytování těchto služeb vysoce lukrativní. Srovnávací analýza může dále odhalit, že vlastnosti lokálního trhu mohou ovlivnit cenu, kterou lze účtovat za určité typy investičních služeb, a ziskové marže za poskytování takových služeb. Za těchto okolností může dané nehmotné aktivum (tj. regulační licence na poskytování investičních služeb) umožnit straně nebo stranám transakce, které jsou držiteli licence, získat větší podíl z výhod plynoucích z působení na lokálním trhu, než by získali v případě, že by požadavek na udělení licence neexistoval. Při posuzování vlivu regulační licence však může být v konkrétním případě důležité zvážit přínos k poskytování kapacit potřebných pro získání licence jak lokálního člena skupiny na lokálním trhu, tak ostatních členů skupiny mimo lokální trh, jak je popsáno v Oddíle B Kapitoly VI.

1.151 Za jiných okolností může funkční a srovnávací analýza naznačovat, že vládní obchodní licence je nezbytná předběžná podmínka pro poskytování určité služby na geografickém trhu. Je však možné, že takové licence budou snadno dostupné jakémukoli kvalifikovanému žadateli a nebudou mít za následek omezení počtu konkurentů na trhu. Za těchto okolností nemusí požadavek licence představovat významnou překážku ke vstupu na trh a vlastnění takové licence nemusí mít žádný výrazný dopad na způsob, jakým jsou výhody působení na lokálním trhu sdíleny mezi nezávislými společnostmi.

D.7 Pracovní kolektiv

1.152 Některé podniky jsou úspěšné při sestavování jedinečně kvalifikovaného nebo zkušeného týmu zaměstnanců. Existence takové skupiny zaměstnanců může ovlivňovat cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu služeb poskytovaných touto skupinou zaměstnanců nebo výkonnost podniku při poskytování služeb nebo výrobě zboží. Takové faktory by se měly běžně brát v úvahu ve srovnávací analýze převodních cen. Vhodné úpravy srovnatelnosti, které budou odrážet vliv takového pracovního kolektivu na ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu za zboží nebo služby, mohou být provedeny, pokud je možné určit přínosy nebo škody v důsledku jedinečného pracovního kolektivu oproti kolektivům podniků zabývajících se potenciálně srovnatelnými transakcemi.

1.153 Při restrukturalizaci podniku nebo obdobných transakcích může dojít k přemístění pracovního kolektivu z jednoho spojeného podniku do jiného. Za takových okolností může přemístění pracovního kolektivu spolu s ostatními přemístěnými aktivy podniku ušetřit jeho nabyvateli čas a výdaje na přijímání a školení nových pracovníků. V závislosti na metodách stanovení převodních cen použitých k vyhodnocení celé transakce může být v takových případech vhodné zohlednit tyto časové a finanční úspory v podobě úpravy srovnatelnosti ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu stanovené s ohledem na přemístěná aktiva. V jiných situacích může přemístění pracovního kolektivu vést k omezení flexibility nabyvatele při budování chodu podniku a způsobit potenciální závazky, pokud by byli pracovníci propouštěni. V takových případech může být vhodné, aby kompenzace vyplacená v souvislosti s restrukturalizací odrážela potenciální budoucí závazky a omezení.

1.154 Cílem předcházejícího Odstavce není naznačit, že přemístění nebo dočasné převedení jednotlivých zaměstnanců mezi členy skupiny nadnárodních podniků by obecně mělo být samostatně kompenzováno. V mnoha situacích při přemístění jednotlivých zaměstnanců mezi spojenými podniky nevznikne nutnost kompenzace. Když jsou zaměstnanci dočasně převedeni (tj. zůstanou zaměstnanci převodce, ale pracují pro nabyvatele (druhý podnik v postavení uživatele pracovní síly), v mnoha případech bude jediná požadovaná platba náležitá kompenzace v souladu s principem tržního odstupu za služby příslušných převedených zaměstnanců.

1.155 Je však třeba poznamenat, že v některých situacích může přemístění nebo dočasné vyslání jednoho nebo více zaměstnanců v závislosti na skutečnostech a okolnostech vést k přenesení cenného know-how nebo jiných nehmotných aktiv z jednoho spojeného podniku do druhého. Například zaměstnanec společnosti A dočasně vyslaný do společnosti B může znát tajné know-how, které vlastní společnost A, a může toto tajné know-how poskytnout společnosti B pro využití v jejích obchodních činnostech. Podobně mohou zaměstnanci společnosti A dočasně vyslaní do společnosti B, aby asistovali při uvedení podniku do

provozu, poskytnout výrobní know-how společnosti A k využití při obchodních činnostech společnosti B. Když je takové poskytnutí know-how nebo jiného nehmotného aktiva důsledkem přemístění nebo dočasného vyslání zaměstnanců, mělo by být analyzováno samostatně podle ustanovení Kapitoly VI a měla by být zaplacena náležitá suma za užívací právo k tomuto nehmotnému aktivu.

1.156 Kromě toho je vhodné poznamenat, že přístup k pracovnímu kolektivu se specifickými dovednostmi a zkušenostmi může v některých případech zvýšit hodnotu převedených nehmotných aktiv nebo jiných aktiv, i když zaměstnanci tvořící pracovní sílu nejsou převedeni. Příklad 23 v příloze ke Kapitole VI demonstruje jednu typovou situaci, kde může být interakce mezi nehmotnými aktivy a přístupem k pracovnímu kolektivu důležitá při analýze převodních cen.

D.8 Synergie skupiny nadnárodních podniků

1.157 Pokud ve skupině nadnárodních podniků dochází k synergiím, mohou také vyvstat problémy se srovnatelností a potřeba úprav srovnatelnosti. Za některých okolností mohou mít skupiny nadnárodních podniků a spojené podniky, které tyto skupiny utváří, z interakcí a synergií mezi členy skupiny prospěch, který obvykle nevzniká u nezávislých podniků za srovnatelných okolností. Tyto synergie mohou vzniknout například jako výsledek spojené kupní síly nebo úspor z rozsahu, spojených a integrovaných počítačových a komunikačních systémů, integrovaného managementu, eliminace duplicity, zvýšené výpůjční kapacity a mnoha podobných faktorů. Tyto synergie skupiny často přináší výhody skupině jako celku, a proto může vést i ke zvýšení celkového zisku jednotlivých členů skupiny, v závislosti na tržních podmínkách a na tom, zda bylo dosaženo očekávaných úspor nákladů. Za jiných okolností mohou tyto synergie mít negativní dopad, např. když velikost a rozsah podnikových operací vytvoří administrativní překážky, které nevznikají u menších a flexibilnějších podniků, nebo když je jedna část podniku nucena kvůli standardům stanoveným skupinou nadnárodních podniků plošně pro všechny její členy pracovat s počítačovými nebo komunikačními systémy, které však nejsou pro danou obchodní činnost nejúčinnější.

1.158 Podle Odstavce 7.13 této Směrnice by spojený podnik neměl být příjemcem vnitroskupinových služeb nebo nést náklady za náhodný prospěch, který plyne čistě z jeho přidružení k větší skupině nadnárodních podniků. V tomto kontextu termínem „náhodný“ rozumíme takový prospěch, který vyplývá čistě z členství ve skupině, a nikoliv ze záměrné společné činnosti skupiny nebo z transakcí, jež by vedly k tomuto prospěchu. Termín „náhodný“ se nevztahuje na rozsah toho prospěchu ani nenaznačuje nic o tom, že tento prospěch musí být malý nebo poměrně nevýznamný. V souladu s tímto obecným pohledem na prospěch vyplývající z členství ve skupině, kdy synergický prospěch nebo břemeno spojené s členstvím vznikají výlučně v důsledku členství ve skupině nadnárodních podniků, a nikoliv jako výsledek záměrné společné činnosti mezi členy skupiny nebo provedení jakékoli služby či jiné funkce ze strany členů skupiny, takový synergický prospěch členství ve skupině nemusí být kompenzován nebo výslovně přerozdělen mezi členy skupiny nadnárodních podniků.

1.159 Za určitých okolností však může vzniknout synergický prospěch a břemeno spojené s členstvím ve skupině na základě záměrné společné činnosti skupiny a může dát skupině nadnárodních podniků významnou, jasně identifikovatelnou strukturální výhodu nebo nevýhodu na trhu oproti jiným účastníkům trhu, kteří nejsou součástí skupiny nadnárodních podniků a podílejí se na srovnatelných transakcích. Zda existuje taková strukturální výhoda nebo nevýhoda, jaká může být povaha a původ synergického prospěchu nebo břemene a zda synergický prospěch nebo břemeno vznikají na základě záměrné společné činnosti skupiny, lze určit pouze důkladnou funkční a srovnávací analýzou[4].

[4] S ohledem na rozdíly v lokálních zákonech může záměrná společná činnost skupiny podle některých zemí vždy představovat transakci, zatímco podle jiných ne. Panuje nicméně taková shoda, že v obou případech záměrná společná činnost skupiny zahrnuje jeden spojený podnik, který vykonává funkce, používá aktiva nebo nese rizika ve prospěch jednoho či více jiných spojených podniků, a to tak, že je třeba provést kompenzaci v souladu s principem tržního odstupu. Viz např. Příklad 5, Odstavce 1.170-1.173.

1.160 Pokud například skupina učiní konkrétní kroky k centralizaci nákupu do jednoho podniku ve skupině, aby využila výhody množstevních slev, a tento podnik dále prodává zboží ostatním členům skupiny, dochází k záměrné společné činnosti za účelem využití výhody plynoucí ze skupinové kupní síly. Podobně je tomu i v případě, že manažer centrálního nákupu mateřské společnosti nebo lokální management prokáže službu tím, že vyjedná pro celou skupinu slevu u dodavatele za předpokladu, že bude v rámci skupiny splněna podmínka minimálního nákupu, a členové skupiny potom nakupují u dodavatele se slevou. Jedná se zde o záměrnou společnou činnost skupiny, a to i navzdory skutečnosti, že nedošlo ke konkrétním nákupům nebo transakcím mezi členy skupiny. Pokud dodavatel nabídne jednostranně pouze jednomu členovi skupiny zvýhodněnou cenu v naději získat i ostatní členy skupiny, nejedná se o žádnou záměrnou společnou činnost skupiny.

1.161 Pokud synergie korporace pramenící ze záměrné společné činnosti skupiny přinesou členovi skupiny nadnárodních podniků hmotné výhody nebo břemena, které by nevznikly srovnatelným nezávislým podnikům, je třeba stanovit (i) povahu výhod (resp. prospěchu) a břemen, (ii) rozsah prospěchu nebo škody a (iii) způsob, jakým by prospěch nebo břemeno měly být rozděleny mezi členy skupiny nadnárodních podniků.

1.162 Pokud existují významné skupinové synergie, které lze připsat záměrné společné činnosti skupiny, prospěch z této synergie by měl obecně být sdílen i s ostatními členy skupiny úměrně k jejich podílu na vzniku této synergie. Například pokud členové skupiny jako výsledek záměrné společné činnosti sloučí nákupní činnosti a získají tak výhodu úspor z rozsahu v důsledku velkého objemu nákupu, prospěch plynoucí z této synergie, pokud nějaký vzniká i po přiměřené odměně náležející straně transakce, která tuto nákupní činnost koordinuje, by měl být sdílen mezi ostatní členy skupiny úměrně k jejich podílu na vzniku této synergie.

1.163 Pro zohlednění skupinových synergií mohou být úpravy srovnatelnosti opodstatněné.

Příklad 1

1.164 P je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků, která působí ve finančních obchodních službách. Konsolidovaná rozvaha v rámci skupiny umožňuje společnosti P udržet si dlouhodobě rating AAA. S je členem nadnárodní skupiny podniků působící ve stejných finančních službách jako zbytek členů skupiny, a to ve velkém rozsahu a na významném trhu. Samostatně by však rozvaha S stačila pouze na rating Baa. Díky své přidruženosti S ke skupině P jsou velcí nezávislí věřitelé ochotni poskytnout podniku půjčku s úrokovou sazbou, kterou by účtovali nezávislým dlužníkům s ratingem A, tzn. s nižší úrokovou sazbou, než by S musela platit v případě, že by byla nezávislým subjektem se stejnou rozvahou, ale s vyšší úrokovou sazbou, než by získala mateřská společnost skupiny nadnárodních podniků.

1.165 Předpokládejme, že si S půjčuje 50 milionů EUR od nezávislého věřitele při tržním kurzu úrokové sazby pro dlužníky s ratingem A. Předpokládejme dále, že si S zároveň půjčuje 50 milionů EUR od T, jiného dceřiného podniku P s podobnými vlastnostmi jako nezávislý věřitel, za stejných pravidel a podmínek a se stejnou úrokovou sazbou jako u nezávislého věřitele (tzn. s úrokovou sazbou předpokládající rating A). Dále předpokládejme, že nezávislý věřitel při stanovování pravidel a podmínek věděl o dalších půjčkách společnosti S včetně souběžné půjčky od T.

1.166 Za těchto okolností je úroková sazba účtovaná společností T za půjčku společnosti S v souladu s principem tržního odstupu, protože úroková sazba (i) je stejná jako sazba účtovaná nezávislým věřitelem společnosti S ve srovnatelné transakci; a (ii) není nutná žádná platba nebo úprava srovnatelnosti pro prospěch plynoucí ze skupinové synergie, který dává společnosti S možnost využít půjčky od nezávislých podniků s nižší úrokovou sazbou, než by musela platit, kdyby nebyla členem skupiny, protože synergický užitek spočívající v možnosti využít takové půjčky vzniká výhradně na základě členství S ve skupině a nikoliv na základě záměrné společné činnosti mezi členy skupiny nadnárodních podniků.

Příklad 2[5]

1.167 Okolnosti týkající se ratingu a výpůjční síly společnosti S jsou stejné jako v předchozím příkladu. S si půjčuje 50 milionů EUR od banky A. Podle funkční analýzy by banka A poskytla půjčku společnosti S s úrokovou sazbou pro společnosti s ratingem A bez formální záruky. P se nicméně rozhodne garantovat půjčku od banky A s cílem přimět banku poskytnout půjčku s úrokem, který by poskytla subjektům s ratingem AAA. Za těchto okolností by od S mělo být požadováno zaplacení záručního poplatku společnosti P za poskytnutí expresní záruky. Při kalkulaci záručního poplatku podle principu tržního odstupu by měl být zohledněn užitek navýšeného ratingu společnosti S z A na AAA, nikoli však užitek navýšení ratingu S z Baa na AAA. Navýšení ratingu S z Baa na A lze připsat skupinové synergii vyplývající výhradně z pasivní přidruženosti ke skupině a nemusí být kompenzováno podle ustanovení v tomto Oddíle. Navýšení ratingu S z A na AAA lze připsat záměrné společné činnosti skupiny, konkrétně poskytnutí záruky společností P, a mělo by tudíž být kompenzováno.

Příklad 3

1.168 Předpokládejme, že společnosti A je přiřazena role manažera centrálního nákupu pro celou skupinu. Tato společnost pak vyjednává nákupy od nezávislých dodavatelů a prodává zboží dále ostatním spojeným podnikům. Společnost A může díky své vyjednávací pozici, založené na kupní síle celé skupiny, vyjednat s dodavatelem snížení ceny kupovaného zboží z 200 USD na 110 USD. Za těchto okolností by cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu prodeje ostatním členům skupiny nebyla 200 USD ani by se této sumě nepřiblížila. Cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu by nicméně odměňovala společnost A za koordinaci nákupní činnosti. Pokud z analýzy srovnatelnosti a funkční analýzy vyplývá, že srovnatelné nezávislé transakce při srovnatelném objemu nákupu a srovnatelných koordinačních činnostech odpovídají poplatku za tuto službu, založeném na vynaložených nákladech plus přirážce, ve výši 6 USD za kus kupovaného zboží, potom by mezipodniková cena za prodej zboží ostatním členům byla přibližně 116 USD. Za těchto okolností by každý člen skupiny měl prospěch, který lze připsat kupní síle skupiny, přibližně v hodnotě 84 USD na kus zboží. Společnost A by navíc za provádění této funkce získala od členů skupiny 6 USD za kus opětovně prodaného zboží.

Příklad 4

1.169 Předpokládejme podobné skutečnosti jako v příkladu 3. Tentokrát však společnost A nenakupuje a opětovně neprodává zboží, ale pouze vyjednává sníženou cenu jménem skupiny a členové skupiny následně nakupují zboží od nezávislého dodavatele přímo. Za těchto okolností předpokládejme, že z analýzy srovnatelnosti vyplývá, že společnosti A vzniká nárok na poplatek za službu ve výši 5 USD za kus za svou koordinační činnost, kterou vykonávala jménem ostatních členů skupiny. (Nižší předpokládaný poplatek za službu v příkladu 4 ve srovnání s příkladem 3 může odrážet nižší úroveň rizika u poskytovatele služby, vzhledem k tomu, že poskytovatel nenabývá vlastnické právo ke zboží ani nedrží skladové zásoby.) Členům skupiny, kteří nakupují zboží, po zaplacení poplatku za službu přetrvává výhoda množstevní skupinové slevy, která se projevuje v jednotlivých nákupech po zaplacení poplatku za službu.

Příklad 5

1.170 Předpokládejme, že nadnárodní skupina se sídlem v zemi A má dceřiné výrobní podniky v zemi B a zemi C. Země B má daňovou sazbu 30 % a země C má daňovou sazbu 10 %. Skupina také provozuje centrum sdílených služeb v zemi D. Předpokládejme, že dceřiné podniky vyrábějící v zemi B a zemi C potřebují 5 000 kusů zboží od nezávislého dodavatele jako vstup do svých výrobních procesů. Dále předpokládejme, že společnost zajišťující sdílené služby v zemi D je průběžně kompenzována za svou činnost od ostatních členů skupiny, včetně přidružených společností v zemích B a C, na základě nákladů a

[5] Příklad 2 by neměl být chápán jako komplexní návod v oblasti převodních cen týkající se poplatků za poskytnutí záruky, pokud jde o finanční transakce. Za tímto účelem bude k dispozici další návod k převodním cenám pro finanční transakce, včetně identifikace ekonomicky relevantních vlastností pro stanovení obvyklých podmínek. Tento návod bude zpracován v letech 2016 a 2017.

přirážky. Pro účely tohoto příkladu předpokládejme kompenzaci za rozsah a charakter poskytovaných služeb, která je v souladu s principem tržního odstupu.

1.171 Nezávislý dodavatel prodává kus zboží za 10 USD a poskytuje slevu ve výši 5 % při odběru většího množství zboží přesahující 7 500 kusů. Nákupčí ve společnosti zajišťující sdílené služby v zemi D osloví nezávislého dodavatele a vyjedná, že pokud spojené výrobní podniky v zemi B a v zemi C oba současně zakoupí 5 000 kusů zboží a uskuteční tak hromadný nákup celkem 10 000 kusů zboží, bude se sleva na nákup zboží vztahovat na všechny skupinové nákupy. Nezávislý dodavatel potvrdí, že prodá skupině nadnárodních podniků celkem 10 000 kusů zboží za celkovou cenu 95 000 USD, což odpovídá slevě ve výši 5 % z ceny, kterou by každý z obou spojených výrobních podniků musel platit dodavateli při samostatném nákupu.

1.172 Nákupčí v centru sdílených služeb pak objednává požadované zboží a domluví, aby dodavatel vystavil výrobnímu podniku v zemi B fakturu za 5 000 kusů zboží na celkovou cenu 50 000 USD a výrobnímu podniku v zemi C fakturu za 5 000 kusů zboží na celkovou cenu 45 000 USD. Dodavatel vyhoví tomuto požadavku, protože obdrží dohodnutou částku 95 000 USD za celkový počet 10 000 dodaných kusů zboží.

1.173 Za těchto okolností vzniká zemi B nárok na provedení úpravy převodních cen, která sníží náklady spojenému výrobnímu podniku v zemi B o 2500 USD. Úpravy převodních cen by v tomto případě měly být provedeny, neboť cenová ujednání alokovaly užitek skupinové synergie spojený s hromadným nákupem zboží nesprávně. Úprava je přiměřená i navzdory skutečnosti, že spojený výrobní podnik v zemi B by sám o sobě nemohl zakoupit zboží za cenu nižší, než zaplatil, tedy 50 000 USD. Záměrná společná činnost skupiny při sjednávání nákupní slevy vytváří základ pro alokaci části slevy spojenému výrobnímu podniku v zemi B, a to bez ohledu na skutečnost, že neexistují žádné explicitní transakce mezi spojenými výrobními podniky v zemích B a C.

Kapitola II

Metody pro stanovení převodních cen

Část I: Volba metody pro stanovení převodních cen

A. Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností konkrétního případu

2.1 Části II a III této Kapitoly popisují „tradiční transakční metody“ a „transakční ziskové metody“, které mohou být využívány pro určení toho, zda jsou podmínky stanovené v rámci obchodních či finančních vztahů mezi spojenými podniky v souladu s principem tržního odstupu. Tradiční transakční metody jsou následující: metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP), metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přirážky. Mezi transakční ziskové metody patří transakční metoda čistého rozpětí a transakční metoda rozdělení zisku.

2.2 Volba metody pro stanovení převodních cen má vždy za cíl nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ. Za tímto účelem by měl proces volby brát v úvahu následující faktory: příslušné silné a slabé stránky metod uznávaných ze strany OECD; vhodnost příslušné metody ve světle povahy závislé transakce, určené především prostřednictvím funkční analýzy; dostupnost spolehlivých informací (především o nezávislých srovnatelných transakcích) nezbytných pro aplikaci zvolené metody a/nebo jiných metod; a úroveň srovnatelnosti závislých a nezávislých transakcí, včetně spolehlivosti úprav z hlediska srovnatelnosti, které mohou být nezbytné pro eliminaci případných podstatných rozdílů mezi těmito transakcemi. Žádná z těchto metod není vhodná pro všechny možné situace, ani není nutné prokazovat, že určitá metoda není vhodná za daných okolností.

2.3 Tradiční transakční metody jsou považovány za nejpřímější prostředek pro určení toho, zda podmínky obchodních a finančních vztahů mezi spojenými podniky jsou v souladu principu tržního odstupu. Důvodem je skutečnost, že jakýkoliv rozdíl mezi cenou závislé transakce a cenou v rámci srovnatelné nezávislé transakce se zpravidla přímo váže k obchodním a finančním vztahům stanoveným či určeným mezi podniky, přičemž obvyklé podmínky mohou být navozeny přímým nahrazením ceny v rámci závislé transakce cenou ze srovnatelné nezávislé transakce. V důsledku toho je v případech, kdy je možné tradiční transakční metody i transakční ziskové metody aplikovat se stejnou mírou spolehlivosti (při zvážení kritérií popsaných v Odstavci 2.2), vhodnější aplikovat tradiční transakční metody. Navíc v případě, kdy je možné aplikovat metodu srovnatelné nezávislé ceny (CUP) a jinou metodu pro stanovení převodních cen se stejnou mírou spolehlivosti (při zvážení kritérií popsaných v Odstavci 2.2), je preferovanou metodou metoda srovnatelné nezávislé ceny. Informace o metodě CUP – viz Odstavce 2.14 až 2.26.

2.4 Existují situace, kdy jsou transakční ziskové metody vhodnější než tradiční transakční metody. Například v případech, kdy má každá ze stran v souvislosti s danou závislou transakcí hodnotný a unikátní přínos, nebo kdy strany realizují vysoce integrované činnosti, může být transakční metoda rozdělení zisku vhodnější než některá z jednostranných metod. Dalším příkladem je situace, kdy nejsou k dispozici žádné/jsou k dispozici omezené veřejně dostupné a spolehlivé informace o hrubé marži třetích stran. V těchto případech může být obtížné aplikovat tradiční transakční metody, pokud neexistují interní srovnatelné transakce. Vzhledem k dostupnosti informací tak může být nejvhodnější metodou právě transakční zisková metoda.

2.5 Není však vhodné aplikovat transakční ziskové metody pouze z toho důvodu, že je obtížné zajistit si informace o nezávislých transakcích, případně z toho důvodu, že takovéto informace jsou v jednom či několika ohledech neúplné. Stejná kritéria uvedená v Odstavci 2.2, která byla použita pro úvodní závěr, že

žádnou z tradičních transakčních metod nelze spolehlivě aplikovat za daných okolností, musí být znovu zvážena při hodnocení spolehlivosti transakčních ziskových metod.

2.6 Metody, které vychází ze zisků, lze akceptovat pouze do té míry, ve které jsou kompatibilní s článkem 9 Modelové smlouvy OECD, především v souvislosti se srovnatelností. Tohoto je dosaženo na základě aplikace metod způsobem, který se blíží ceně stanovené v souladu s principem tržního odstupu. Aplikace principu tržního odstupu obecně vychází ze srovnání ceny, marže nebo zisků v rámci konkrétních závislých transakcí s cenou, marží nebo zisky ze srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky. V případě transakční metody rozdělení zisku vychází daná aplikace z odhadu rozdělení zisků, jejichž dosažení by se očekávalo, pokud by se daných transakcí účastnily nezávislé podniky (viz Odstavec 2.114).

2.7 Transakční ziskové metody by v žádném případě neměly být používány tam, kde by vedly k zatěžování podniků nadměrnými daněmi především z toho důvodu, že realizují nižší než průměrné zisky, ani tam, kde by vedly k nedostatečnému zdanění podniků, které realizují vyšší než průměrné zisky. V rámci principu tržního odstupu neexistuje žádná omluva pro uvalení dodatečných daní na podniky, které jsou méně úspěšné než průměrný podnik, ani pro nedostatečné zdanění podniků, které jsou naopak nadprůměrně úspěšné, když lze jejich úspěch či neúspěch přisoudit obchodním faktorům.

2.8 Ustanovení Odstavce 2.2 o tom, že volba metody pro stanovení převodních cen má vždy za cíl nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ, neznamená, že by měly být do hloubky nebo pro každý případ analyzovány všechny metody pro stanovení převodních cen za účelem určení nejvhodnější metody. V rámci správné praxe by volba nejvhodnější metody a srovnatelných transakcí měla být zdokumentována, přičemž může být součástí běžné srovnávací analýzy ve smyslu ustanovení Odstavce 3.4.

2.9 Navíc mohou skupiny nadnárodních podniků za účelem stanovení cen aplikovat metody, které v této Směrnici popsány nejsou (dále jen „ostatní metody“), a to za předpokladu, že takovéto ceny jsou v souladu s principem tržního odstupu a s touto Směrnicí. Takovéto ostatní metody by však neměly být používány namísto metod uznávaných ze strany OECD, pokud jsou metody OECD vhodnější vzhledem ke skutečnostem a okolnostem daného případu. V případech, kdy jsou používány ostatní metody, by měla jejich volba být doplněna o vysvětlení toho, proč byly metody uznávané ze strany OECD považovány za méně vhodné či nevhodné z hlediska okolností daného případu, a dále o důvod, proč by měla vybraná ostatní metoda poskytnout lepší řešení. Daňový poplatník by měl vést a být připraven poskytnout dokumentaci o tom, jakým způsobem byly stanoveny převodní ceny. Informace o dokumentaci – viz Kapitola V.

2.10 Použitím přiměřeně přesného odhadu není možné spolehlivě nahradit celkovou funkční a srovnávací analýzu provedenou dle principů uvedených v Kapitolách I – III. Stejně tak nemůže být přiměřeně přesný odhad použit jako důkaz, že ceny jsou stanoveny nebo příjmy jsou rozděleny v souladu s principem tržního odstupu.

2.11 Není možné stanovit konkrétní pravidla, která by postihla každý možný případ. Daňové správy by se měly zdráhat provádět menší či marginální úpravy. Obecně by se měly strany snažit o to, aby dosáhly přiměřeného přizpůsobení, přičemž je nezbytné mít na paměti nepřesnosti různých metod, preferenci vyšší míry srovnatelnosti a přímější a bližší vztah k dané transakci. V žádném případě by nemělo docházet k zamítnutí užitečných informací – např. informací odvozených z nezávislých transakcí, které nejsou stejné jako závislé transakce – pouze z toho důvodu, že není zcela splněn určitý rigidní standard srovnatelnosti. Podobně pak mohou být informace od podniků realizujících závislé transakce se spojenými podniky užitečné pro pochopení zkoumané transakce, případně jako ukazatel dalšího šetření. Dále by měla být povolena jakákoli metoda, tam kde je její použití přijatelné pro členy skupiny nadnárodních podniků zapojené v transakci nebo transakcích, na které se metodika vztahuje, a také pro daňové správy v jurisdikcích všech těchto členů.

B. Použití více než jedné metody

2.12 Princip tržního odstupu nevyžaduje aplikaci více než jedné metody pro určitou transakci (nebo soubor transakcí, které jsou vhodně agregovány dle standardu popsaného v Odstavci 3.9), přičemž nepatřičná důvěra v takovýto přístup by ve skutečnosti mohla vést k významné zátěži pro daňové poplatníky. Proto tato Směrnice nevyžaduje, aby daňoví poplatníci či daňové správy prováděli analýzy dle více než jedné metody. Ačkoliv v některých případech nemusí být volba dané metody zcela jasná a zpočátku může být zvažováno několik metod, obecně bude možné zvolit jednu metodu, která je vhodná pro stanovení nejlepšího odhadu ceny v souladu s principem tržního odstupu. Avšak v obtížných případech, kdy není žádný z přístupů nezvratný, by flexibilní přístup umožnil využít údaje různých metod společně. V takovýchto případech je nezbytné pokusit se dosáhnout závěru, který by byl v souladu s principem tržního odstupu a z praktického hlediska by byl přijatelný pro všechny zainteresované strany, přičemž je nezbytné vzít v úvahu skutečnosti a okolnosti konkrétního případu, kombinaci dostupných důkazů a relativní spolehlivost různých zvažovaných metod. Informace o případech, ve kterých má použití více než jedné metody za následek rozpětí hodnot – viz Odstavce 3.58 až 3.59.

Část II: Tradiční transakční metody

A. Úvod

2.13 Tato Kapitola poskytuje podrobný popis tradičních transakčních metod, které se používají pro aplikaci principu tržního odstupu. Těmito metodami jsou metoda srovnatelné nezávislé ceny neboli metoda CUP, metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přirážky.

B. Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP)

B.1 Obecně

2.14 Metoda CUP srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v závislé transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Jakýkoliv rozdíl mezi těmito dvěma cenami může ukázat, že podmínky obchodních a finančních vztahů mezi spojenými podniky nejsou v souladu s principem tržního odstupu a že cenu v závislé transakci zřejmě bude třeba nahradit cenou nezávislé transakce.

2.15 V souladu s principy Kapitoly I je nezávislá transakce srovnatelná se závislou transakcí (tj. jedná se o srovnatelnou nezávislou transakci) pro účely metody CUP, pokud je splněna jedna ze dvou podmínek: a) žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce by nemohl podstatně ovlivnit cenu na volném trhu; nebo b) mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se vyloučily podstatné dopady takových rozdílů. Tam, kde je možné nalézt srovnatelné nezávislé transakce, je metoda CUP nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu. Znamená to tedy, že v takových případech má metoda CUP přednost před ostatními metodami.

2.16 Může být složité nalézt mezi nezávislými podniky transakci, která je natolik podobná závislé transakci, že neexistují žádné rozdíly s podstatnými dopady na cenu. Například nepatrný rozdíl v majetku převáděném v závislé a nezávislé transakci by mohl podstatně ovlivnit cenu, i když povaha podnikatelských aktivit může být dostatečně podobná pro dosažení stejné celkové ziskové marže. Jde-li o takový případ, je vhodné provést určité úpravy. Jak je uvedeno níže v Odstavci 2.17, rozsah a spolehlivost takových úprav ovlivní relativní spolehlivost analýzy podle metody CUP.

2.17 Při úvaze o tom, zda jsou nezávislé a závislé transakce srovnatelné, by se měl zohledňovat dopad širších podnikatelských funkcí na cenu, a to i jiných funkcí, než je pouze srovnatelnost produktu (tj. faktory relevantní pro určení srovnatelnosti podle Kapitoly I). Pokud existují rozdíly mezi nezávislými a závislými transakcemi nebo podniky uskutečňujícími tyto transakce, může být obtížné stanovit přiměřeně přesné úpravy pro vyloučení dopadů na cenu. Těžkosti vznikající při snaze provést přiměřeně přesné úpravy by běžně neměly vyloučit možnou aplikaci metody CUP. Praktické úvahy diktují flexibilnější přístup, který by umožnil použití metody CUP a který by byl v případě potřeby doplněn ostatními vhodnými metodami, z nichž každá by měla být vyhodnocena z hlediska své relativní přesnosti. Měla by být vyvinuta maximální snaha upravit údaje tak, aby mohly být vhodně použity v rámci metody CUP. Jak ostatně platí u každé metody, relativní spolehlivost metody CUP je ovlivněna stupněm přesnosti, s níž mohou být provedeny úpravy pro dosažení srovnatelnosti.

2.18 Dle pokynů uvedených v Odstavci 2.2 týkajících se volby nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen vzhledem k okolnostem konkrétního případu je metoda srovnatelné nezávislé ceny obecně vhodnou metodou pro stanovení převodní ceny v transakcích zahrnujících převod komodit mezi spojenými podniky. Pojmem „komodity“ se zde rozumí fyzické produkty, pro které jsou nezávislými stranami v příslušném odvětví použity kótované ceny pro stanovení referenční ceny produktů v nezávislých transakcích. Pojmem „kótovaná cena“ se rozumí cena dané komodity dosažená v příslušném období na

mezinárodním či domácím komoditním burzovním trhu. V tomto kontextu kótovaná cena rovněž zahrnuje ceny zjištěné z uznávaného a transparentního cenového zpravodajství či od statistických agentur, případně od cenotvorných vládních agentur, pokud jsou tyto ceny využívány nezávislými stranami jako referenční indexy pro stanovování cen v rámci transakcí uskutečněnými mezi nimi.

2.19 Použitím metody srovnatelné nezávislé ceny lze pro komoditní transakce stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu odkazem na srovnatelné nezávislé transakce, případně odkazem na srovnatelná nezávislá ujednání představovaná kótovanou cenou. Kótované ceny komodit obecně odrážejí smlouvu o cenách za specifický typ a objem komodit, obchodovaných za specifických podmínek v určitém časovém okamžiku mezi nezávislými kupci a prodejci přítomnými na trhu. Relevantním faktorem při stanovování přiměřenosti použití kótované ceny pro specifickou komoditu je míra, jakou se kótovaná cena hojně a obvykle používá v rámci běžného obchodování v příslušném odvětví pro nezávislé transakce srovnatelné s danou závislou transakcí. V tomto smyslu lze v závislosti na skutečnostech a okolnostech každého případu považovat kótované ceny za referenční pro nastavení cen v transakcích s komoditami mezi spojenými podniky. Daňoví poplatníci a daňové správy by měli být konzistentní při uplatňování vhodně zvolené kótované ceny.

2.20 Pro spolehlivou aplikaci metody CUP v rámci komoditních transakcí, musí být ekonomicky relevantní vlastnosti závislé a nezávislé transakce nebo nezávislých ujednání představovaných kótovanou cenou srovnatelné. V případě komodit ekonomicky relevantní vlastnosti zahrnují mimo jiné fyzické vlastnosti a jakost komodity; smluvní podmínky závislé transakce, jako např. obchodované objemy, dobu platnosti příslušných ujednání, časový harmonogram a podmínky dodávek, přepravy, pojištění a cizoměnová pravidla. U některých komodit mohou ekonomicky relevantní vlastnosti (např. promptní dodávka) vést k bonusům či slevám. V případě použití kótované ceny jako referenční pro stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu či marže mohou být standardizované smlouvy stanovující specifické požadavky, na základě kterých jsou komodity obchodovány na burze, a které následně ovlivňují kótovanou cenu dané komodity relevantní. V případě rozdílnosti podmínek příslušné závislé transakce a podmínek nezávislých transakcí nebo podmínek určujících kótovanou cenu komodity, které významně ovlivňuji cenu zkoumaných komoditních transakcí, je nutné provést přiměřeně přesné úpravy, tak aby byla zajištěna srovnatelnost ekonomicky relevantních vlastnosti předmětných transakcí. Příspěvky poskytnuté formou vykonaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik jinými subjekty v rámci dodavatelského řetězce by měli být kompenzovány v souladu s pokyny uvedenými v této Směrnici.

2.21 Ve snaze usnadnit daňovým správám provedení informovaného prověřování postupů stanovení převodních cen daňovými poplatníky, by daňoví poplatníci měli poskytnout daňové správě jako součást své dokumentace o převodních cenách spolehlivé svědectví a dokumenty týkající se politiky nastavení cen za komoditní transakce, podklady zdůvodňující úpravy cen na základě srovnatelných nezávislých transakcí nebo srovnatelných nezávislých ujednání představující kótovanou cenu, a případně i další relevantní informace jako např. použité cenotvorné vzorce, smlouvy s třetími stranami-finálními zákazníky, uplatněné bonusy či slevy, rozhodné datum pro stanovení ceny, informace o dodavatelském řetězci a informace připravené pro jiné než daňové účely.

2.22 Zvláště důležitým faktorem pro nastavení cen u komoditních transakcí určených odkazem na kótovanou cenu je rozhodný okamžik pro stanovení ceny, daný specifickým časem, datem či časovým obdobím (např. specifickým rozmezím dnů, v rámci kterých je stanovena průměrná cena), jež si zúčastněné strany transakce zvolí pro stanovení ceny za komoditní transakce. Pokud je daňový poplatník schopen poskytnout spolehlivý důkaz o rozhodném datu pro stanovení ceny sjednaném spojenými podniky v rámci závislé transakce v okamžiku uzavření transakce (např. návrhy a odsouhlasení, kontrakty či zaregistrované smlouvy, resp. spolehlivé důkazy mohou mít podobu i jiných dokumentů definujících podmínky příslušných ujednání), a pokud je výše uvedené v souladu se skutečným jednáním stran nebo s jinými skutečnostmi daného případu, měla by v souladu s pokyny uvedenými v Oddíle D Kapitoly I o přesném vymezení konkrétní transakce daňová správa stanovit cenu za příslušnou komoditní transakci s využitím rozhodného data pro stanovení ceny, odsouhlaseným spojenými podniky. Pokud je rozhodné datum pro stanovení ceny specifikované v jakékoli písemné smlouvě mezi spojenými podniky nekonzistentní se

skutečným jednáním stran či s jinými skutečnostmi daného případu, pak mohou daňové správy stanovit jiné datum ocenění, konzistentní s těmito jinými skutečnostmi daného případu a takové, které by si nezávislé podniky sjednaly za srovnatelných okolností (při uvážení běžné praxe v oboru). Pokud daňoví poplatníci neposkytnou spolehlivé důkazy o rozhodném datu pro stanovení cen přijatém spojenými podniky v rámci závislé transakce a daňová správa nemůže určit jiné rozhodné datum pro stanovení cen dle pokynů uvedených v Oddíle D Kapitoly I, pak daňové správy mohou považovat za okamžik ocenění rozhodné datum pro stanovení ceny pro příslušnou komoditní transakci na základě důkazů, které jsou daňové správě k dispozici; může se jednat o datum vyexpedování uvedené v nákladním listu či jiném ekvivalentním dokumentu v závislosti na příslušném dopravním prostředku. To by znamenalo, že cena za komodity v rámci předmětné transakce, by byla stanovena odkazem na průměrnou kótovanou cenu v den vyexpedování a měla by podléhat případným vhodným úpravám srovnatelnosti, uskutečněným na základě informací dostupných daňové správě. Za důležitou lze považovat možnost řešení případů možného dvojího zdanění vznikajících z aplikace takto odvozeného rozhodného data pro stanovení cen prostřednictvím umožnění MAP dle příslušné Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

B.2 Příklady použití metody CUP

2.23 Následující příklady ilustrují použití metody CUP, včetně situací, kdy může být nezbytné provést úpravy nezávislých transakcí, aby z nich byly vytvořeny srovnatelné nezávislé transakce.

2.24 Metoda CUP je zvláště spolehlivou metodou tehdy, kdy nezávislý podnik prodává tentýž produkt, jaký je prodáván mezi dvěma spojenými podniky. Například nezávislý podnik prodává neznačkové kolumbijské kávové boby podobného druhu, kvality a množství jako jsou prodávána mezi dvěma spojenými podniky, a předpokládejme, že nezávislé a závislé transakce probíhají přibližně ve stejnou dobu, na stejném stupni výrobního/distribučního řetězce a za obdobných podmínek. Zahrnuje-li jediná dostupná nezávislá transakce neznačkové brazilské kávové boby, bylo by vhodné zjistit, zda má rozdíl v kávových bobech podstatný vliv na cenu. Například se může zkoumat, zda zdroj kávových bobů obecně na volném trhu souvisí se zvláštním příplatkem či vyžaduje slevu. Takovou informaci je možno získat na trhu komodit nebo může být odvozena z cen dealerů. Má-li tento rozdíl podstatný dopad na cenu, byly by určité úpravy vhodné. Nemohou-li být provedeny přiměřeně přesné úpravy, bude spolehlivost metody CUP snížena, a mohlo by být nutné použít namísto této metody jiné, méně přímé metody.

2.25 Jedním vysvětlujícím případem, kdy mohou být požadovány úpravy, je situace, kdy jsou okolnosti týkající se závislých a nezávislých prodejů identické, kromě skutečnosti, že cena za závislé prodeje je cenou dodaného zboží, zatímco ceny za nezávislé prodeje jsou bez dopravného (tj. s dodací podmínkou FOB). Rozdíly v dodacích podmínkách a pojištění mají obecně jednoznačný a přiměřeně určitelný dopad na cenu. Pro stanovení ceny nezávislých prodejů je proto nutné provést úpravy, které by zohlednily rozdíly v dodacích podmínkách.

2.26 V dalším příkladu předpokládejme daňového poplatníka, který prodává 1 000 tun produktu při ceně 80 dolarů za tunu jinému spojenému podniku ve své skupině nadnárodních podniků, a zároveň prodává 500 tun téhož výrobku při ceně 100 dolarů za tunu nezávislému podniku. Tento případ vyžaduje posouzení, zda by rozdílné objemy měly mít za následek úpravu převodní ceny. Měl by být zkoumán relevantní trh a analyzovány transakce s podobnými produkty, aby byla stanovena typická sleva z objemu.

C. Metoda ceny při opětovném prodeji

C.1 Obecně

2.27 Metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojeného podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena (cena při opětovném prodeji) je pak snížena o přiměřenou hrubou marži („marže při opětovném prodeji“) představující částku, z které by se opětovný prodejce snažil pokrýt své prodejní a ostatní provozní náklady a dosáhnout přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané

funkce (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika). To, co zbývá po odečtení hrubé marže, lze po zohlednění nákladů spojených s koupí produktu (např. cla) považovat za cenu v souladu s principem tržního odstupu původního převodu majetku mezi spojenými podniky. Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější u marketingových operací.

2.28 Marže při opětovném prodeji v závislé transakci může být stanovena s odkazem na marži při opětovném prodeji, kterou tentýž prodejce dosáhne u zboží nakoupeného a prodaného ve srovnatelných nezávislých transakcích ("interní srovnatelné transakce"). Marže při opětovném prodeji dosažené nezávislým podnikem ve srovnatelných nezávislých transakcích může rovněž posloužit jako vodítko („externí srovnatelná transakce“). Provádí-li opětovný prodejce běžnou zprostředkovatelskou činnost, může být marže při opětovném prodeji vztažena ke zprostředkovatelské provizi, která je obvykle vypočítána jako procento z prodejní ceny prodaného výrobku. Stanovení marže při opětovném prodeji by v takových případech mělo zohledňovat, zda zprostředkovatel funguje jako agent nebo jako principál (řídící společnost).

2.29 V souladu se zásadami Kapitoly I je nezávislá transakce srovnatelná se závislou transakcí (tj. je srovnatelnou nezávislou transakcí) pro účely metody ceny při opětovném prodeji, je-li splněna jedna z následujících podmínek: a) žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce nemůže podstatně ovlivnit marži při opětovném prodeji na volném trhu; nebo b) mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby mohly být vyloučeny podstatné dopady takových rozdílů. Při srovnávání pro účely metody ceny při opětovném prodeji je zpravidla zapotřebí provádět méně úprav, aby se zohlednily rozdíly v produktu, než je tomu u metody CUP, neboť menší rozdíly ve výrobku nebudou mít pravděpodobně tak výrazný dopad na ziskové marže, jako mají na ceny.

2.30 V tržní ekonomice by úhrady za výkon podobných funkcí u různých činností měly tendenci být ve stejné výši. Na druhou stranu ceny za různé výrobky by směřovaly k vyrovnání se pouze do té míry, do jaké by tyto výrobky byly navzájem substituty. Protože hrubé ziskové marže představují hrubé kompenzace, jsou rozdíly ve výrobcích po odečtení prodejních nákladů za vykonávání specifických funkcí (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika) méně významné. Například určité skutečnosti mohou naznačit, že distribuční firma vykonává shodné funkce (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika) při prodeji opékačů topinek jako při prodeji mixérů, a proto by v tržní ekonomice měla pro tyto dvě činnosti existovat podobná výše kompenzace. Zákazníci však nebudou považovat opékače topinek a mixéry za zvláště blízké substituty, a proto neexistuje důvod očekávat, že jejich ceny budou stejné.

2.31 Ačkoliv u metody ceny při opětovném prodeji lze připustit větší rozdíly v produktu, musí být převáděný majetek v závislé transakci srovnáván s převáděným majetkem v nezávislé transakci. Větší rozdíly se s větší pravděpodobností odrazí v rozdílech vykonávaných funkcí mezi dvěma stranami závislých a nezávislých transakcí. Zatímco při použití metody ceny při opětovném prodeji může být vyžadována menší srovnatelnost produktů, stále platí, že větší srovnatelnost produktů povede k lepšímu výsledku. Například týká-li se transakce vysoce hodnotných nebo jedinečných nehmotných aktiv, může podobnost produktů nabývat na větší důležitosti a měla by jí být věnována zvláštní pozornost, aby se zajistila platnost srovnání.

2.32 Může být vhodné dát větší váhu ostatním prvkům srovnatelnosti, o nichž pojednává Kapitola I (tj. vykonávané funkce, ekonomické okolnosti atd.), má-li zisková marže vztah hlavně k těmto prvkům a teprve poté k danému převáděnému produktu. Takový případ obvykle nastane, je-li zisková marže stanovena pro spojený podnik, který nepoužil relativně jedinečná aktiva (jako hodnotná a jedinečná nehmotná aktiva), aby přidal významnou hodnotu převáděnému produktu. Jsou-li tedy nezávislá a závislá transakce srovnatelné ve všech vlastnostech kromě vlastního produktu, může metoda ceny při opětovném prodeji poskytnout spolehlivější měřítko obvyklých podmínek než metoda CUP, ledaže by mohly být u metody CUP provedeny přiměřeně přesné úpravy, které by zohlednily rozdíly v převáděném produktu. Totéž platí pro metodu nákladů a přirážky, o níž je pojednáno níže.

2.33 Při použití marže nezávislého podniku při opětovném prodeji ve srovnatelné transakci může být spolehlivost metody ceny při opětovném prodeji snížena, existují-li výrazné rozdíly ve způsobech, jakými

spojené podniky a nezávislé podniky vykonávají své podnikatelské činnosti. Mezi takové rozdíly mohou patřit ty, které mají dopad na výši daných nákladů (např. rozdíly mohou zahrnovat vliv efektivity managementu na výši a rozsah udržovaných zásob), což může dosti ovlivnit ziskovost podniku, avšak nemusí nutně ovlivnit cenu, za kterou nakupuje nebo prodává své zboží nebo služby na volném trhu. Při určení, zda nezávislá transakce je pro účely aplikace metody ceny při opětovném prodeji srovnatelná, by měly být tyto typy vlastností analyzovány.

2.34 Metoda ceny při opětovném prodeji je rovněž závislá na srovnatelnosti vykonávaných funkcí (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika). Může být méně spolehlivou, existují-li rozdíly mezi závislou a nezávislou transakcí a stranami těchto transakcí, a tyto rozdíly mají výrazný dopad na vlastnost, která je použita pro měření obvyklých podmínek, v tomto případě tedy realizovaná marže při opětovném prodeji. Existují-li podstatné rozdíly, které mají dopad na realizované hrubé marže v závislé a nezávislé transakci (např. v povaze funkcí vykonávaných stranami v transakcích), měly by být provedeny úpravy zohledňující tyto rozdíly. Rozsah a spolehlivost těchto úprav ovlivní v daném případě relativní spolehlivost analýzy v rámci metody ceny při opětovném prodeji.

2.35 Přiměřenou marži při opětovném prodeji je nejsnazší stanovit tam, kde opětovný prodejce nepřispívá podstatně k hodnotě produktu. Na druhé straně může být těžší použít metodu ceny při opětovném prodeji pro stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu tam, kde je zboží před dalším prodejem dále zpracováváno nebo zapracováváno do složitějšího výrobku, takže jeho identita je ztracena nebo transformována (např. tam, kde jsou jednotlivé komponenty spojeny do konečného zboží či polotvaru). Dalším příkladem, kdy marže při opětovném prodeji vyžaduje zvláštní opatrnost, je situace, kdy opětovný prodejce výrazně přispívá k vytváření nebo udržování nehmotného majetku (např. ochranné známky nebo obchodní jména) vlastněného spojeným podnikem, které je spojeno s produktem. V takových případech nelze snadno vyhodnotit, do jaké míry přispělo původně převáděné zboží k hodnotě konečného výrobku.

2.36 Marže při opětovném prodeji je přesnější tam, kde je realizována během krátké doby od nákupu zboží prodejcem. Čím více času uběhne mezi původním nákupem a dalším prodejem, tím je pravděpodobnější, že bude při jakémkoliv srovnání třeba brát v úvahu další faktory – změny trhu, měnových kursů, nákladů atd.

2.37 Je nezbytné očekávat, že výše marže při opětovném prodeji bude ovlivněna úrovní aktivit vykonávaných dalším prodejcem. Tato úroveň může být různá – od případu, kdy opětovný prodejce vykonává pouze minimální služby jako dopravce, až po případ, kdy prodejce na sebe bere plné riziko vlastnictví spolu s plnou odpovědností a s riziky souvisejícími s reklamou, marketingem, distribucí a zárukou za zboží, financováním zásob a s ostatními souvisejícími službami. Nevykonává-li opětovný prodejce v závislé transakci podstatnou obchodní činnost, ale pouze převádí zboží třetí straně, mohla by být marže při opětovném prodeji vzhledem k vykonávaným funkcím malá. Marže při opětovném prodeji by mohla být vyšší, může-li se prokázat, že opětovný prodejce má určité odborné znalosti v oblasti prodeje takového zboží, že ve skutečnosti nese zvláštní rizika, nebo že výrazně přispívá k vytváření nebo údržbě nehmotného majetku spojeného s produktem. Avšak úroveň činností vykonávaných opětovným prodejcem, ať už jsou minimální nebo výrazné, je třeba podpořit relevantními důkazy. To platí také o oprávněnosti výdajů na marketing, které by mohly být považovány za bezdůvodně vysoké; například jestliže část nebo většina výdajů na reklamu byla zjevně vynaložena ve formě služby prováděné ve prospěch zákonného vlastníka ochranné známky. V takovém případě může metodu ceny při opětovném prodeji velmi dobře doplnit metoda nákladů a přirážky.

2.38 Pokud opětovný prodejce vedle vlastní prodejní činnosti zjevně vykonává výrazné obchodní aktivity, lze očekávat výraznou marži při opětovném prodeji. Jestliže opětovný prodejce při svých činnostech využívá určitá aktiva (např. nehmotná aktiva použitá prodejcem, jako jeho organizace marketingu), může být nevhodné vyhodnotit obvyklé podmínky závislé transakce za použití neupravené marže při opětovném prodeji odvozené z nezávislých transakcí, ve kterých nezávislý opětovný prodejce nepoužívá obdobná aktiva. Vlastní-li opětovný prodejce hodnotná marketingová nehmotná aktiva, může marže při opětovném prodeji v nezávislé transakci podhodnotit zisk, na nějž má opětovný prodejce v

závislé transakci nárok, ledaže by srovnatelná nezávislá transakce zahrnovala téhož opětovného prodejce nebo opětovného prodejce s obdobně hodnotnými marketingovými nehmotnými aktivy.

2.39 V případě, kdy distribuce zboží plyne skrz zprostředkující společnost, může být pro daňové správy relevantní prozkoumat nejenom cenu zboží při opětovném prodeji, které bylo nakoupeno od zprostředkující společnosti, nýbrž také cenu, kterou tato společnost platí svému dodavateli, a funkce, které tato zprostředkující společnost vykonává. Při získávání takových informací by mohly nastat praktické potíže a mohlo by být nesnadné určit skutečné funkce této zprostředkující společnosti. Nemůže-li se prokázat, že tato zprostředkující společnost nese ekonomicky významné riziko nebo vykonává ekonomické funkce v daném řetězci, které zvyšují hodnotu zboží, pak by jakýkoliv prvek v ceně odpovídající činnostem zprostředkující společnosti mohl být logicky přiřazen kamkoliv ve skupině nadnárodních podniků, neboť nezávislé podniky by běžně nedovolily takové společnosti podílet se na ziscích z takové transakce.

2.40 Je třeba očekávat, že se marže při opětovném prodeji bude lišit podle toho, zda má opětovný prodejce výhradní právo prodávat zboží. Ujednání tohoto druhu se v transakcích mezi nezávislými podniky vyskytují a mohou ovlivnit marži. Proto by se měl tento typ výhradního práva při jakémkoliv srovnání brát v úvahu. Hodnota, kterou je třeba přiřadit takovému výhradnímu právu, bude do určité míry záviset na jeho geografickém rozsahu a existenci relativní konkurence možných substitutů. Ujednání může být v transakci, která je v souladu s principem tržního odstupu, cenné pro dodavatele i pro opětovného prodejce. Například může stimulovat opětovného prodejce k většímu úsilí prodávat určitou řadu zboží dodavatele. Na druhé straně může takové ujednání poskytovat opětovnému prodejci určitý druh monopolu s tím, že může potenciálně realizovat výrazný obrat bez většího úsilí. Dopad tohoto faktoru na příslušnou marži při opětovném prodeji musí tedy být pečlivě zkoumán v každém jednotlivém případě. Také viz Odstavce 6.118 a 6.120.

2.41 Pokud se liší účetní postupy u závislé transakce od účetních postupů u nezávislé transakce, měly by se provést příslušné úpravy údajů použitých pro výpočet marže při opětovném prodeji, aby se zajistilo, že jsou v každém jednotlivém případě pro dosažení hrubého rozpětí použity stejné typy nákladů. Například náklady na výzkum a vývoj mohou být zahrnuty v provozních nákladech nebo v prodejních nákladech. Příslušná hrubá marže by bez vhodné úpravy nebyla srovnatelná.

C.2 Příklady použití metody ceny při opětovném prodeji

2.42 Předpokládejme dva distributory, kteří prodávají tentýž produkt na stejném trhu pod stejnou obchodní značkou. Distributor A nabízí záruku, distributor B ji nenabízí. Distributor A nezahrnuje záruku do své cenové strategie – prodává tak svůj výrobek za vyšší cenu a dosahuje tedy vyšší hrubé ziskové marže (neberou-li se v úvahu náklady na zajišťování záruk) než distributor B, který prodává za nižší cenu. Tyto dvě marže nejsou srovnatelné, dokud není provedena úprava, která by zohlednila tyto rozdíly.

2.43 Předpokládejme, že je nabízena záruka na všechny výrobky, takže konečná cena je jednotná. Distributor C vykonává záruční funkce, avšak je za to ve skutečnosti kompenzován dodavatelem v podobě nižší ceny. Distributor D nevykonává záruční funkci, ta je vykonávána dodavatelem (výrobky jsou posílány zpět do továrny). Avšak dodavatel distributora D mu účtuje vyšší cenu než distributorovi C. Jestliže distributor C zahrne náklady na vykonávání záruční funkce do nákladů na prodané zboží, pak je úprava rozdílů hrubých ziskových marží automatická. Avšak pokud jsou záruční náklady zahrnuty do provozních nákladů, vznikne v rozpětí zkreslení, které je třeba opravit. Úvaha by v tomto případě byla taková, že kdyby distributor D vykonával záruku sám, jeho dodavatel by snížil převodní cenu, a proto by hrubá zisková marže distributora D byla vyšší.

2.44 Společnost prodává výrobek prostřednictvím nezávislých distributorů v pěti zemích, ve kterých nemá žádné dceřiné společnosti. Distributoři jednoduše prodávají tento výrobek a nevykonávají žádnou další činnost. V jedné zemi společnost založila dceřinou společnost. Protože daný trh je pro ni strategicky důležitý, společnost vyžaduje, aby její dceřiná společnost prodávala pouze její výrobky a prováděla technické aplikace pro zákazníky. I když jsou všechny ostatní skutečnosti a okolnosti podobné, pokud jsou marže odvozeny od nezávislých podniků, které nemají ujednán výhradní prodej nebo neprovádějí technické

aplikace jako daná dceřiná společnost, je nezbytné zvážit, zda by se neměly pro dosažení srovnatelnosti provést nějaké úpravy.

D. Metoda nákladů a přirážky

D.1 Obecně

2.45 Metoda nákladů a přirážky vychází z nákladů, které má dodavatel majetku (nebo služeb) v závislé transakci na majetek převáděný nebo služby poskytované spojenému kupujícímu. Příslušná přirážka k nákladům je pak přičtena k těmto nákladům, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Částka, ke které se dojde po přičtení přirážky k výše uvedeným nákladům, se považuje za cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu původní závislé transakce. Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější tam, kde jsou mezi spojenými stranami prodávány polotovary, nebo v případech, kdy spojené strany uzavřely smlouvy o společném využívání vybavení nebo dlouhodobá ujednání o nákupu a dodávkách, nebo jedná-li se v závislé transakci o poskytování služeb.

2.46 Přirážka k nákladům dodavatele v závislé transakci by v ideálním případě měla být stanovena odkazem na přirážku k nákladům, kterou tentýž dodavatel dosahuje ve srovnatelné nezávislé transakci. Jako vodítko mohou navíc posloužit přirážky k nákladům, kterých by bylo dosaženo ve srovnatelných transakcích nezávislým podnikem („externí srovnatelné transakce“).

2.47 V souladu s principy Kapitoly I je nezávislá transakce srovnatelná se závislou transakcí (tj. je srovnatelnou nezávislou transakcí) pro účely metody nákladů a přirážky, je-li splněna jedna z následujících podmínek: a) žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce nemůže podstatně ovlivnit přirážku k nákladům na volném trhu; nebo b) mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby mohly být vyloučeny podstatné dopady takových rozdílů. Při určení, zda je transakce srovnatelnou nezávislou transakcí pro účely metody nákladů a přirážky, se použijí stejné zásady, které jsou popsány v Odstavcích 2.29 až 2.34 pro metodu ceny při opětovném prodeji. V rámci metody nákladů a přirážky tedy může být nezbytné provést méně úprav za účelem zohlednění rozdílů v produktu, než je tomu u metody CUP. Může však být vhodné klást větší váhu na ostatní faktory srovnatelnosti popsané v Kapitole I, z nichž některé mohou mít významnější dopad na přirážku k nákladům, než mají na cenu. Stejně jako u metody ceny při opětovném prodeji (viz Odstavec 2.34), pokud existují rozdíly, které podstatně ovlivňují náklady plus přirážku dosažené v závislé a nezávislé transakci (např. v povaze funkcí vykonávaných stranami transakce), měly by být provedeny úpravy zohledňující tyto rozdíly. Rozsah a spolehlivost těchto úprav ovlivní v daných případech relativní spolehlivost analýzy v rámci metody nákladů a přirážky.

2.48 Předpokládejme například, že společnost A vyrábí a prodává opékače topinek distributorovi, který je spojeným podnikem, a že společnost B vyrábí a prodává žehličky distributorovi, který je nezávislým podnikem. Dále předpokládejme, že ziskové marže na výrobu základních opékačů topinek a žehliček jsou obecně v průmyslu malých domácích spotřebičů shodná. (Užití metody nákladů a přirážky zde předpokládá, že neexistují velmi podobní výrobci opékačů topinek). Má-li se použít metoda nákladů a přirážky, budou ziskové přirážky srovnávané v závislé a nezávislé transakci následující: rozdíl mezi prodejní cenou účtovanou výrobcem distributorovi a mezi náklady na výrobu tohoto výrobku, to celé děleno náklady na výrobu daného výrobku. Společnost A však může být mnohem efektivnější ve svých výrobních postupech než společnost B a tím může dosahovat nižších nákladů. I pokud by tedy společnost A vyráběla žehličky namísto opékačů a účtovala stejnou cenu, jakou společnost B účtuje za žehličky (tj. neexistovaly by žádné zvláštní podmínky), náležela by společnosti A vyšší ziskovost než společnosti B. Pokud tedy není možné provést úpravy zohledňující dopad tohoto rozdílu na zisk, nebylo by použití metody nákladů a přirážky v tomto kontextu zcela spolehlivé.

2.49 Metoda nákladů a přirážky představuje určité problémy pro správnou aplikaci, zvláště při stanovení nákladů. Ačkoliv je pravda, že podnik musí své náklady za určité období pokrýt, aby přežil, nemusí být ve zvláštních případech tyto náklady určujícím prvkem příslušného zisku pro jakýkoliv rok.

Zatímco v mnoha případech jsou společnosti tlačeny konkurencí srazit cenu dolů tím, že sníží náklady podílející se na relevantním zboží nebo poskytování relevantních služeb, existují další okolnosti, kdy nelze zjistit žádné spojení mezi výší nákladů a cenou stanovenou v souladu s principem tržního odstupu (např. je-li učiněn hodnotný objev a vlastník měl na daný výzkum pouze malé náklady).

2.50 Při použití metody nákladů a přirážky je navíc třeba dávat pozor na použití srovnatelné přirážky ke srovnatelným nákladům. Například, používá-li dodavatel při užití metody nákladů a přirážky pro provádění svých činností pronajatá podnikatelská aktiva, základna nákladů nemusí být bez úpravy srovnatelná, má-li dodavatel v závislé transakci svá vlastní podnikatelská aktiva. Metoda nákladů a přirážky vychází ze srovnání přirážky k nákladům dosažené v závislé transakci a přirážky k nákladům dosažené v jedné či několika srovnatelných nezávislých transakcích. Proto musí být analyzovány rozdíly mezi závislými a nezávislými transakcemi, které mají dopad na výši přirážky, aby se určilo, jaké úpravy je třeba u příslušné přirážky nezávislé transakce provést.

2.51 Pro tento účel je zvláště důležité zvážit rozdíly ve výši a typech nákladů — provozní náklady a neprovozní náklady včetně finančních výdajů — spojených s funkcemi vykonávanými stranami transakce a nesenými riziky nebo se srovnávanými transakcemi. Úvahy o těchto rozdílech mohou ukázat následující:

a) Odrážejí-li náklady funkční rozdíl (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika), který při aplikaci metody nebyl vzat v úvahu, může být vyžadována úprava přirážky k nákladům.

b) Odrážejí-li náklady další funkce, které jsou odlišné od činností testovaných danou metodou, je třeba za tyto funkce určit zvláštní kompenzaci. Takové funkce mohou například obnášet poskytování služeb, za které by se mohla určit přiměřená odměna. Obdobně pak mohou další úpravy vyžadovat náklady, které jsou výsledkem kapitálových struktur odrážejících netržní ujednání.

c) Odrážejí-li rozdíly v nákladech srovnávaných stran pouze hospodárnost a nehospodárnost daných podniků, což by byl běžně případ kontrolních, všeobecných a administrativních nákladů, pak nemusí být úprava hrubého rozpětí vhodná.

V jakékoliv z výše popsaných situacích by mohlo být vhodné doplnit metodu nákladů a přirážky a metodu ceny při opětovném prodeji posouzením výsledků získaných z aplikace jiných metod (viz Odstavec 2.12).

2.52 Dalším důležitým aspektem srovnatelnosti je konzistentnost účetnictví. Pokud se liší účetní postupy v závislých transakcích a nezávislých transakcích, měly by se pro zajištění konzistentnosti provést přiměřené úpravy údajů, aby se zajistilo, že v každém z případů je použit stejný typ nákladů. Hrubá zisková přirážka musí být měřena mezi spojenými podniky a nezávislými podniky shodně. Navíc mohou existovat u podniků rozdíly v přístupu k nákladům ovlivňujícím hrubou ziskovou přirážku, které bude třeba pro dosažení spolehlivé srovnatelnosti zohlednit. V některých případech bude možná nutné vzít v úvahu určité provozní náklady, aby se dosáhlo konzistentnosti a srovnatelnosti; v takových situacích se metoda nákladů a přirážky začíná blížit spíše analýze čistého rozpětí než hrubého rozpětí. Bere-li analýza v úvahu provozní náklady, může být její spolehlivost nepříznivě dotčena z důvodů popsaných v Odstavcích 2.70 až 2.73. Proto mohou být pro stanovení spolehlivosti takové analýzy relevantní pojistky popsané v Odstavcích 2.74 až 2.81.

2.53 Zatímco se přesné účetní standardy a podmínky mohou lišit, obecně se náklady a výdaje podniku dělí do třech širších kategorií. První kategorii tvoří přímé náklady na výrobu výrobku nebo služby, jako například náklady na suroviny. Do druhé kategorie patří nepřímé náklady výroby, které – ačkoliv blízce souvisí s výrobním procesem – mohou být společné více výrobkům nebo službám (např. náklady oddělení oprav, které provádí servis zařízení používaného na výrobu více výrobků). Konečně jsou to provozní náklady podniku jako celku, jako jsou kontrolní, všeobecné a administrativní náklady.

2.54 Rozdíl mezi analýzou čistého a hrubého zisku může být chápán následovně. Metoda nákladů a přirážky bude obecně používat přirážky vypočítané po přímých a nepřímých nákladech výroby, zatímco metoda čistého rozpětí bude používat zisky vypočítané po provozních nákladech podniku. Je třeba si

uvědomit, že kvůli rozdílům v praxi různých zemí je těžké stanovit nějakou pevnou hranici mezi třemi výše uvedenými kategoriemi. Takže například použití metody nákladů a přirážky může v určitém případě znamenat posouzení určitých nákladů, které mohou být považovány za provozní náklady – viz ustanovení Odstavce 2.52. Nicméně problém s nastavením hranic mezi těmito třemi kategoriemi s matematickou přesností nemění nic na základním praktickém rozdílu mezi přístupem užívajícím čisté rozpětí a přístupem užívajícím hrubé rozpětí.

2.55 V zásadě by měly být jednotlivým jednotkám výroby přiřazeny pořizovací náklady, ačkoliv je pravda, že metoda nákladů a přirážky může klást až příliš velký důraz na pořizovací náklady. Některé náklady, například náklady na materiál, práci a dopravu, se budou během určitého období lišit a v takovém případě může být vhodné náklady na toto období zprůměrovat. Zprůměrování může být rovněž vhodné u skupin výrobků nebo u určité řady výrobků. Dále může být zprůměrování vhodné u nákladů na fixní aktiva, kdy produkce nebo zpracování různých výrobků je vykonáváno současně a objem činností kolísá. Náklady, jako jsou reprodukční a marginální náklady, je rovněž možné zvážit tam, kde je lze měřit a povedou k přesnějšímu odhadu odpovídajícího zisku.

2.56 Náklady, které mohou být při použití metody nákladů a přirážky posuzovány, se omezují na náklady dodavatele zboží nebo služeb. Toto omezení může vyvolat problém, jak rozdělit některé náklady mezi dodavatele a kupujícího. Existuje možnost, že některé náklady ponese kupující, aby snížil nákladovou základnu dodavatele, z níž bude přirážka vypočítána. V praxi toho může být dosaženo tak, že dodavateli nebude přidělen příslušný díl režijních a ostatních nákladů, které ve prospěch dodavatele (často dceřiná společnost) nese kupující (často mateřská společnost). Rozdělení by se mělo provádět na základě analýzy funkcí vykonávaných příslušnými stranami transakce (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika), jak je to popsáno v Kapitole I. Souvisejícím problémem je to, jak by měly být rozděleny režijní náklady, zda odkazem na obrat, na počet zaměstnanců nebo na náklady na zaměstnance, případně odkazem na jiné kritérium. Otázka rozdělení nákladů bude rovněž dále projednána v Kapitole VIII týkající se ujednání o podílení se na nákladech.

2.57 V některých případech může být odůvodněné použít pouze variabilní nebo přírůstkové (např. marginální) náklady z toho důvodu, že transakce představují prodej okrajové produkce. Takový požadavek může být oprávněný, pokud nelze zboží prodat na relevantním zahraničním trhu za vyšší cenu (viz též diskuse o pronikání na trh v Kapitole I). Mezi faktory, které lze brát v úvahu při posuzování takového požadavku, patří informace, zda daňový poplatník provádí na daném zahraničním trhu jiné obchody se stejnými nebo obdobnými produkty; procentní podíl produkce daňového poplatníka (z hlediska objemu i hodnoty), který představuje udávanou „okrajovou produkci"; podmínky ujednání; a podrobnosti marketingové analýzy provedené daňovým poplatníkem nebo skupinou nadnárodních podniků, která vedla k závěru, že zboží nelze na tomto zahraničním trhu prodat za vyšší cenu.

2.58 Nelze stanovit žádné obecné pravidlo, které by platilo pro všechny případy. Různé metody stanovení nákladů by měly být použity shodně jak u závislých, tak u nezávislých transakcí, přičemž by rovněž měly být konzistentní ve vztahu k daným podnikům v čase. Například při stanovení příslušné přirážky k nákladům může být nezbytné vzít v úvahu, zda produkty mohou být dodávány z různých zdrojů s velice rozdílnými náklady. Spojené podniky se mohou rozhodnout počítat svou nákladovou bázi na standardizovaném základě. Nezávislá strana by pravděpodobně nesouhlasila s tím, aby zaplatila vyšší cenu, která pramení z neefektivnosti druhé strany. Naopak, je-li druhá strana efektivnější, lze za normálních okolností očekávat, že tato druhá strana bude mít z této přednosti nějaký přínos. Spojený podnik se může předem dohodnout, které náklady budou jako základna pro metodu nákladů a přirážky přijatelné.

D.2 Příklady použití metody nákladů a přirážky

2.59 A je domácí výrobce časovacích mechanismů pro masový trh hodin. A prodává tento výrobek své zahraniční dceřiné společnosti B. A získá na svých výrobních operacích pětiprocentní hrubou ziskovou přirážku. X, Y a Z jsou nezávislí domácí výrobci časovacích mechanismů pro masový trh náramkových hodinek. X, Y a Z prodávají své výrobky nezávislým zahraničním kupcům. X, Y a Z mají ze svých výrobních operací hrubé ziskové přirážky v rozpětí od 3 % do 5 %. A zahrnuje do provozních nákladů

kontrolní, všeobecné a administrativní náklady, a proto tyto náklady nejsou zahrnuty v nákladech na prodané zboží. Hrubé ziskové přirážky X, Y a Z však zahrnují kontrolní, všeobecné a administrativní náklady do nákladů na prodané zboží. Proto hrubé ziskové přirážky X, Y a Z musí být upraveny, aby byl zajištěn účetní soulad.

2.60 Společnost C v zemi D je stoprocentní dceřinou společností společnosti E nacházející se v zemi F. Ve srovnání se zemí F jsou mzdy v zemi D velmi nízké. Montáž televizí provádí společnost C, a to na účet a riziko společnosti E. Všechny nezbytné součástky, know-how, atd. jsou poskytovány společností E. V případě, že televize nesplní určitou úroveň kvality, je koupě smontovaného výrobku garantována společností E. Po kontrole kvality jsou televize – na účet a riziko společnosti E – předány do distribučních středisek společnosti E v několika zemích. Funkce společnosti C může být popsána jako čistě výrobní funkce. Rizika, která by společnost C mohla nést, jsou eventuální rozdíly v dohodnuté kvalitě a množství. Základna pro uplatnění metody nákladů a přirážky bude tvořena všemi náklady souvisejícími s montáží.

2.61 Společnost A ze skupiny nadnárodních podniků se dohodne se společností B z téže skupiny, že pro ni bude vykonávat smluvní výzkum. Veškerá rizika spojená s neúspěchem výzkumu nese společnost B. Tato společnost rovněž vlastní veškerý nehmotný majetek vyvinutý v rámci výzkumu, a proto má i vyhlídky na zisk z tohoto výzkumu. Toto je typická situace pro uplatnění metody nákladů a přirážky. Veškeré náklady na výzkum, na kterých se spojené strany dohodly, musí být kompenzovány. Dodatečné náklady a přirážka mohou odrážet to, jak je prováděný výzkum novátorský a složitý.

Část III: Transakční ziskové metody

A. Úvod

2.62 Tato část pojednává o transakčních ziskových metodách, které mohou být používány pro přiblížení obvyklých podmínek v případech, kdy jsou takovéto metody nejvhodnější pro okolnosti konkrétního případu – viz Odstavce 2.1 až 2.12. Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých transakcí mezi spojenými podniky. Jedinými ziskovými metodami, které jsou v souladu principem tržního odstupu, jsou ty, které jsou v souladu s Článkem 9 Modelové smlouvy OECD a splňují požadavek srovnávací analýzy dle ustanovení této Směrnice. Především takzvané „metody srovnatelných zisků" nebo „upravené metody nákladů a přirážky/ceny při opětovném prodeji" jsou přijatelné pouze v rozsahu, ve kterém odpovídají této Směrnici.

2.63 Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých závislých transakcí. Pro účely této Směrnice zahrnují transakční ziskové metody transakční metodu rozdělení zisku a transakční metodu čistého rozpětí. Zisky vznikající v rámci závislé transakce mohou být relevantním ukazatelem toho, zda byla daná transakce ovlivněna podmínkami odlišnými od podmínek, které by byly za jinak srovnatelných okolností dohodnuty mezi nezávislými podniky.

B. Transakční metoda čistého rozpětí

B.1 Obecně

2.64 Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým poplatníkem v rámci závislé transakce (nebo transakcí, které je vhodné agregovat dle principů Odstavců 3.9 až 3.12) poměrně k vhodné základně (např. k nákladům, tržbám, aktivům). Transakční metoda čistého rozpětí tedy funguje způsobem podobným metodě nákladů a přirážky a metodě ceny při opětovném prodeji. Tato podobnost znamená: aby byla metoda použita spolehlivě, musí být aplikována ve shodě se způsobem, jakým jsou aplikovány metoda nákladů a přirážky a metoda ceny při opětovném prodeji. To zvláště znamená, že ukazatel čistého zisku daňového poplatníka ze závislé transakce (nebo transakcí, které je vhodné agregovat dle principů Odstavců 3.9 až 3.12) by měl být v ideálním případě stanoven odkazem na ukazatele čistého zisku, kterého dosáhne tentýž daňový poplatník ve srovnatelných nezávislých transakcích, tj. odkazem na „interní srovnatelné údaje" (viz Odstavce 3.27 až 3.28). Pokud to není možné, pak může posloužit jako vodítko čisté rozpětí, kterého by dosáhl nezávislý podnik ve srovnatelných transakcích (viz Odstavce 3.29 až 3.35). Je třeba provést funkční analýzu závislých a nezávislých transakcí, aby se stanovilo, zda jsou tyto transakce srovnatelné a jaké úpravy je třeba provést, aby bylo dosaženo spolehlivých výsledků. Dále musí být aplikovány ostatní požadavky srovnatelnosti, především pak požadavky uvedené v Odstavcích 2.74 až 2.81.

2.65 Transakční metoda čistého rozpětí pravděpodobně nebude spolehlivá, pokud má každá strana transakce hodnotný a unikátní přínos – viz Odstavec 2.4. V takovémto případě bude obecně nejvhodnější metodou transakční metoda rozdělení zisku – viz Odstavec 2.115. Avšak jednostranné metody (tradiční transakční metodu nebo transakční metodu čistého rozpětí) lze aplikovat v případech, kdy všechny jedinečné a hodnotné přínosy v rámci závislé transakce plynou od jedné strany, zatímco druhá strana nemá žádný jedinečný a hodnotný přínos. V takovémto případě by měla být zkoumání podrobena méně komplexní smluvní strana. Informace o testované straně – viz Odstavce 3.18 až 3.19.

2.66 Existuje rovněž mnoho případů, kdy má smluvní strana transakce přínosy, které nejsou unikátní - např. nejedinečná nehmotná aktiva, jako jsou nejedinečné podnikatelské procesy nebo nejedinečné znalosti trhu. V takovýchto případech mohou být splněny požadavky srovnatelnosti pro aplikaci tradiční transakční metody nebo transakční metody čistého rozpětí, protože se dá očekávat, že srovnatelné transakce budou rovněž zahrnovat srovnatelný soubor nejedinečných přínosů.

2.67 Konečně pak absence hodnotných a jedinečných přínosů v rámci určité transakce automaticky neimplikuje, že nejvhodnější metodou je transakční metoda čistého rozpětí.

B.2 Silné a slabé stránky[1]

2.68 Jednou ze silných stránek transakční metody čistého rozpětí je, že ukazatele čistého zisku (např. návratnost aktiv, provozní zisk z tržeb a případně další měřítka čistého zisku) jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích, než je tomu u ceny, která se používá u metody CUP. Ukazatele čistého zisku mohou rovněž být odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi závislými a nezávislými transakcemi, než je tomu u hrubých ziskových marží. Rozdíly ve vykonávaných funkcích mezi podniky se často odrážejí v rozdílech v provozních nákladech. V důsledku toho mohou mít podniky široký rozsah hrubých ziskových marží, avšak přesto dosáhnou zhruba obdobné výše ukazatelů čistého provozního zisku. Navíc v některých zemích může nejasnost veřejných údajů týkajících se klasifikace nákladů v rámci hrubých či provozních zisků ztěžovat hodnocení srovnatelnosti hrubých marží, zatímco při využití ukazatelů čistého zisku tento problém mizí.

2.69 Další praktickou silnou stránkou transakční metody čistého rozpětí je – stejně jako u všech jednostranných metod – že je nutné stanovit finanční ukazatel pouze pro jeden ze spojených podniků (tj. pro „testovanou" stranu). Obdobně pak není často nezbytné vést účetní záznamy všech účastníků podnikání na stejném základě nebo alokovat náklady na všechny účastníky, jako je tomu u transakční metody rozdělení zisku. To může být prakticky výhodné tam, kde je jedna ze stran transakce komplexní a má mnoho vzájemně souvisejících činností, nebo tam, kde je obtížné získat spolehlivé informace o jedné ze stran. Avšak vždy je nutné provést srovnávací analýzu (včetně funkční analýzy), aby byla vhodně charakterizována transakce mezi stranami a zvolena nejvhodnější metoda pro stanovení převodních cen. Pro účely této analýzy je obecně nezbytné, aby byly v souvislosti se závislou transakcí shromážděny určité informace o pěti faktorech srovnatelnosti – a to pro testované i netestované strany. Viz Odstavce 3.20 až 3.23.

2.70 Transakční metoda čistého rozpětí má rovněž řadu slabých stránek. Ukazatel čistého zisku daňového poplatníka může být ovlivněn některými faktory, které by neměly žádný vliv nebo měly méně významný či méně přímý vliv na cenu nebo na hrubé marže mezi nezávislými stranami. Tyto aspekty způsobují, že určení přesných a spolehlivých ukazatelů čistého zisku v souladu s principem tržního odstupu je složité. Proto je nutné stanovit určité podrobné pokyny pro určení srovnatelnosti pro transakční metodu čistého rozpětí – viz ustanovení Odstavců 2.74 až 2.81.

2.71 Použití jakékoliv metody založené na principu tržního odstupu vyžaduje informace o nezávislých transakcích, které nemusí být k dispozici v momentě, kdy je závislá transakce uskutečňována. Zvláště to může být obtížné pro daňové poplatníky, kteří se snaží použít transakční metodu čistého rozpětí v čase závislé transakce (i když použití údajů z několika let, jak je o tom pojednáno v Odstavcích 3.75 až 3.79 může tuto obavu zmírnit). Vedle toho nemusí mít daňoví poplatníci přístup k dostatečnému množství konkrétních informací o ziscích v rámci srovnatelných nezávislých transakcí tak, aby aplikace této metody byla přesvědčivá. Rovněž může být obtížné zjistit pro stanovení ukazatele čistého zisku, použitého jako měřítko zisku z transakcí, příjmy a provozní náklady týkající se závislých transakcí. Daňové správy mohou mít k dispozici více informací z kontrol jiných daňových poplatníků. O informacích dostupných daňovým správám, které však nemusí být poskytnuty daňovým poplatníkům – viz Odstavec 3.36. Informace o problémech správného načasování viz Odstavce 3.67-3.79.

2.72 Stejně jako metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přirážky je transakční metoda čistého rozpětí aplikována na pouze jeden ze spojených podniků. Skutečnost, že mnoho faktorů, které se netýkají převodních cen, může ovlivnit čisté zisky, ve spojitosti s jednostrannou povahou analýzy v rámci této metody, může ovlivnit celkovou spolehlivost transakční metody čistého rozpětí, pokud je aplikován

[1]Příklad, který dokresluje citlivost ukazatelů hrubé a čisté ziskovosti, je uveden v Příloze I ke Kapitole II.

nedostatečný standard srovnatelnosti. Detailní pokyny o určení srovnatelnosti v rámci transakční metody čistého rozpětí jsou uvedeny v Oddíle B.3.1.

2.73 Při aplikaci transakční metody čistého rozpětí mohou také nastat obtíže při určení vhodné následné úpravy, především pokud není možné dopracovat se zpět k převodní ceně. Například to může být případ, kdy daňový poplatník obchoduje se spojeným podnikem jak na straně kupujícího, tak na straně prodávajícího v rámci závislé transakce. Pokud v takovém případě transakční metoda čistého rozpětí naznačuje, že by zisk daňového poplatníka měl být upraven nahoru, může nastat určitá nejistota v tom, který ze zisků spojených podniků by měl být snížen.

B.3 Jak ji používat

B.3.1 Míra srovnatelnosti, kterou je třeba aplikovat na transakční metodu čistého rozpětí

2.74 Za účelem volby a aplikace nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen je vždy nezbytné provést srovnávací analýzu, přičemž proces pro volbu a aplikaci transakční metody čistého rozpětí by neměl být méně spolehlivý než u jiných metod. V rámci dobré praxe je nezbytné při aplikaci transakční metody čistého rozpětí (stejně jako u jakékoliv jiné metody) jednat dle standardního procesu pro identifikaci srovnatelných transakcí a pro aplikaci takto získaných údajů, který je popsán v Odstavci 3.4, nebo dle jiného ekvivalentního procesu, který má zajistit důkladnost předmětné analýzy. Ve světle tohoto tvrzení se uznává, že v praxi je úroveň dostupných informací o faktorech ovlivňujících externí srovnatelné transakce často omezená. Určení spolehlivého odhadu tržního výsledku vyžaduje flexibilitu a uplatnění správného úsudku. Viz Odstavec 1.13.

2.75 Ceny budou pravděpodobně ovlivněny rozdíly v produktech a hrubá rozpětí budou pravděpodobně ovlivněna rozdíly ve funkcích. Takovéto rozdíly však již méně negativně ovlivní ukazatele čistého zisku. To však stejně jako u metody ceny při opětovném prodeji a metody nákladů a přirážky, které transakční metoda čistého rozpětí připomíná, neznamená, že pouhá podobnost funkcí mezi dvěma podniky povede nutně ke spolehlivým srovnáním. I za předpokladu, že lze pro aplikaci dané metody v rámci celé řady funkcí, které podniky vykonávají, izolovat podobné funkce, nemusí být ukazatele čistého zisku týkající se těchto funkcí automaticky srovnatelné, pokud například dané podniky vykonávají tyto funkce v rozdílných ekonomických odvětvích nebo na trzích s rozdílnými úrovněmi ziskovosti. Jestliže použité srovnatelné nezávislé transakce jsou transakce nezávislého podniku, je pro srovnatelnost závislých transakcí vyžadován vysoký stupeň podobnosti v řadě aspektů v transakcích spojeného a nezávislého podniku. Kromě produktů a funkcí existuje celá řada jiných faktorů, které mohou významně ovlivnit ukazatele čistého zisku.

2.76 Užití ukazatelů čistého zisku může potenciálně vnést větší stupeň volatility do stanovení převodních cen, a to ze dvou důvodů. Za prvé, ukazatele čistého zisku mohou být ovlivněny některými faktory, které nemají dopad (nebo mají méně významný či přímý dopad) na hrubé marže a ceny, z důvodu možných variací provozních nákladů u různých podniků. Za druhé, ukazatele čistého zisku mohou být ovlivněny některými shodnými faktory, jako je konkurenční postavení, které může ovlivnit cenu a hrubé marže, ale dopady takových faktorů nemohou být tak snadno odstraněny. V tradičních transakčních metodách mohou být dopady těchto faktorů přirozeně odstraněny v důsledku toho, že se u nich trvá na větší podobnosti produktu a funkcí. V závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu, a především na dopadech funkčních rozdílů na nákladovou strukturu a příjmy potenciálních srovnatelných transakcí, mohou být ukazatele čistého zisku ve srovnání s hrubými maržemi méně citlivé na rozdíly v rozsahu a komplexnosti funkcí a na rozdíly v úrovni rizik (za předpokladu smluvní alokace rizik v souladu s principem tržního odstupu dle Oddílu D.1.2.1 Kapitoly I). Na druhé straně pak v závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu a především na podílu fixních a variabilních nákladů může být transakční metoda čistého rozpětí v porovnání s metodou ceny při opětovném prodeji citlivější na rozdíly ve využití kapacity, protože rozdíly v úrovních absorpce nepřímých fixních nákladů (např. fixních výrobních nákladů nebo fixních distribučních nákladů) by ovlivnily ukazatele čistého zisku, avšak nemusí

ovlivnit hrubou marži nebo hrubou přirážku k nákladům, pokud se neodráží v cenových rozdílech. Viz Příloha I ke Kapitole II nazvaná „Citlivost ukazatelů hrubého a čistého zisku".

2.77 Ukazatele čistého zisku mohou být přímo ovlivněny následujícími silami fungujícími v odvětví: hrozba nových podniků, konkurenční postavení, efektivnost managementu a individuální strategie, hrozba substitučních produktů, lišící se struktury nákladů (jak se odrážejí např. ve stáří továrny či zařízení), rozdíly v kapitálových nákladech (např. financování z vlastních zdrojů nebo půjčování) a stupeň podnikatelských zkušeností (např. zda je podnikání ve fázi zahájení nebo je rozvinuté). Naopak každý z těchto faktorů může být ovlivněn řadou dalších prvků. Například stupeň hrozby nových podnikatelů bude určován takovými prvky jako diferenciace produktů, požadavky na kapitál a vládní podpory či regulace. Některé z těchto prvků mohou mít rovněž dopad na aplikaci tradičních transakčních metod.

2.78 Předpokládejme například, že daňový poplatník prodává audio přehrávače nejvyšší kvality spojenému podniku, a jediná informace o zisku, která je k dispozici ze srovnatelných podnikatelských činností, je informace o prodejích audio přehrávačů střední kvality. Předpokládejme, že trh s audio přehrávači nejvyšší kvality roste co do tržeb, má vysoké překážky pro vstup, malý počet konkurentů a nabízí široké možnosti diferenciace produktu. Všechny rozdíly mají s velkou pravděpodobností podstatný dopad na ziskovost zkoumaných a srovnávaných činností, přičemž v takovém případě by byla potřebná úprava. Stejně jako u jiných metod ovlivní spolehlivost nezbytných úprav spolehlivost analýzy. Je třeba poznamenat, že i když se dva podniky pohybují přesně ve stejném odvětví, může se ziskovost lišit v závislosti na jejich podílu na trhu, konkurenčním postavení atd.

2.79 Lze namítnout, že potenciální nepřesnosti vyplývající z výše uvedených faktorů mohou být reflektovány ve velikosti rozpětí, které je v souladu s principem tržního odstupu. Použití rozpětí může do určité míry zmírnit úroveň nepřesnosti, ale nemusí zohlednit situace, kdy se zisky daňového poplatníka zvyšují či snižují v důsledku faktoru jedinečného pro daného daňového poplatníka. V takovém případě nemusí rozpětí zahrnovat body představující zisky nezávislých podniků, které jsou obdobným způsobem ovlivněny určitým jedinečným faktorem. Užití rozpětí proto nemusí vždy vyřešit výše uvedené problémy. Informace o rozpětí v souladu s principem tržního odstupu viz Odstavce 3.55 až 3.66.

2.80 Transakční metoda čistého rozpětí může nabídnout praktické řešení jinak neřešitelných problémů převodních cen, pokud je použita citlivě a s přiměřenými úpravami, které by zohlednily rozdíly výše uvedeného druhu. Transakční metoda čistého rozpětí by neměla být užita, pokud nejsou určeny ukazatele čistého zisku z nezávislých transakcí téhož daňového poplatníka ve srovnatelných situacích nebo v případech, kdy srovnatelné nezávislé transakce jsou transakce nezávislého podniku – pokud nejsou přiměřeně brány v úvahu rozdíly mezi spojenými a nezávislými podniky s podstatným dopadem na použité ukazatele čistého zisku. Mnoho zemí se obává, že záruky stanovené pro tradiční transakční metody mohou být při aplikaci transakční metody čistého rozpětí přehlíženy. Pokud tedy rozdíly v charakteristice srovnávaných podniků mají podstatný dopad na použité ukazatele čistého zisku, nebylo by vhodné použít transakční metodu čistého rozpětí bez úprav zohledňujících tyto rozdíly. Rozsah a spolehlivost těchto úprav ovlivní relativní spolehlivost analýzy podle transakční metody čistého rozpětí. Informace o úpravách srovnatelnosti viz Odstavce 3.47 až 3.54

2.81 Dalším důležitým aspektem srovnatelnosti je konzistentnost měření. Ukazatele čistého zisku musí být u spojených a nezávislých podniků měřeny konzistentně. Navíc mohou existovat rozdíly v tom, jak podniky nakládají s provozními a neprovozními náklady, které ovlivňují čisté zisky. Jedná se například o odpisy a rezervy nebo opravné položky. Tyto položky je nezbytné brát v úvahu pro dosažení spolehlivé srovnatelnosti.

B.3.2 Volba ukazatele čistého zisku

2.82 Při aplikaci transakční metody čistého rozpětí by měla volba nejvhodnějšího ukazatele čistého zisku být v souladu s pokyny Odstavců 2.2 a 2.8 s ohledem na volbu nejvhodnější metody dle okolností konkrétního případu. V úvahu je nezbytné vzít příslušné silné a slabé stránky různých ukazatelů; vhodnost uvažovaného ukazatele ve světle povahy závislé transakce, a to především na základě funkční analýzy;

dostupnost spolehlivých informací (především o nezávislých srovnatelných transakcích) nezbytných pro aplikaci transakční metody čistého rozpětí na základě daného ukazatele; a míru srovnatelnosti mezi závislými a nezávislými transakcemi, včetně spolehlivosti úprav srovnatelnosti, které mohou být nezbytné pro eliminaci rozdílů mezi danými transakcemi v rámci aplikace transakční metody čistého rozpětí na základě příslušného ukazatele. Tyto faktory jsou projednány níže v souvislosti se stanovením čistého zisku i jeho váhou.

B.3.3 Stanovení čistého zisku

2.83 V zásadě by měly být při stanovení ukazatele čistého zisku pro aplikaci transakční metody čistého rozpětí brány pouze ty položky, které (a) se přímo či nepřímo týkají příslušné závislé transakce; a (b) mají provozní povahu.

2.84 Náklady a výnosy, které se netýkají zkoumané závislé transakce, by měly být vyloučeny, pokud podstatně ovlivňují srovnatelnost s nezávislými transakcemi. Pro stanovení nebo testování čistého zisku, který daňový poplatník získá ze závislé transakce (nebo z transakcí, které jsou vhodně agregovány dle pokynů uvedených v Odstavcích 3.9 až 3.12), je nezbytná přiměřená úroveň segmentace finančních údajů daňového poplatníka. Proto by bylo nevhodné aplikovat transakční metodu čistého rozpětí v rámci celé společnosti, pokud určitá společnost realizuje celou řadu různých závislých transakcí, které nelze na agregované bázi vhodně srovnávat s transakcemi nezávislého podniku.

2.85 Podobně by pak v rámci analýzy transakcí mezi nezávislými podniky v potřebném rozsahu měly být ze srovnání vyloučeny zisky daných transakcí, které nejsou podobné zkoumaným závislým transakcím. V poslední řadě, pokud jsou používány ukazatele čistého zisku nezávislého podniku, nesmí být zisky alokované na transakce nezávislého podniku narušeny závislými transakcemi daného podniku. Viz Odstavce 3.9 až 3.12 pro hodnocení oddělených a souhrnných transakcí daňového poplatníka a Odstavec 3.37 o používání netransakčních údajů třetích stran.

2.86 Neprovozní položky, jako jsou úrokové příjmy a výdaje a daně z příjmů, by měly být ze stanovení ukazatele čistého zisku vyloučeny. Výjimečné a mimořádné položky, které se neopakují, by rovněž měly být obecně vyloučeny. Není tomu však vždy, neboť mohou existovat situace, kdy by bylo vhodné tyto položky zahrnout, a to v závislosti na okolnostech konkrétního případu a realizovaných funkcích a nesených rizicích testované strany. I v případě, že výjimečné a mimořádné položky nejsou brány v úvahu pro stanovení ukazatele čistého zisku, může být vhodné tyto položky přezkoumat, neboť mohou být zdrojem hodnotných informací pro účely srovnávací analýzy (například mohou vypovídat o tom, že testovaná strana nese určité riziko).

2.87 V těch případech, kdy existuje korelace mezi platebními podmínkami a prodejními cenami, by mohlo být vhodné zahrnout do výpočtu ukazatele čistého zisku úrokové příjmy v souvislosti s krátkodobým pracovním kapitálem a/nebo pokračovat úpravami pracovního kapitálu – viz Odstavce 3.47 až 3.54. Příkladem je situace, kdy velký maloobchodní podnik profituje z dlouhodobých podmínek splatnosti svých dodavatelů a krátkodobých podmínek splatnosti svých zákazníků. Toto mu umožňuje získávat hotovost, což následně umožňuje poskytovat zákazníkům nižší prodejní ceny, než pokud by takovéto příznivé podmínky splatnosti neexistovaly.

2.88 Otázka toho, zda by měly být kurzové zisky a ztráty zahrnuty či vyloučeny ze stanovení ukazatele čistého zisku, vzbuzuje několik obtížných problémů v otázce srovnatelnosti. Nejprve je nezbytné zvážit, zda mají kurzové zisky/ztráty obchodní povahu (např. kurzové zisky/ztráty u pohledávek či závazků z obchodního styku), a zda za ně zkoumaná strana odpovídá či nikoliv. Dále je nezbytné zvážit jakékoliv zajištění cizí měny vycházející z pohledávek a závazků z obchodního styku, přičemž je nezbytné zacházet s ním při stanovování čistého zisku stejným způsobem. Pokud je tedy ve skutečnosti na transakci, ve které nese kurzové riziko zkoumaná strana, aplikována transakční metoda čistého rozpětí, je nezbytné kurzové zisky/ztráty konzistentně zohlednit (a to v rámci výpočtu ukazatele čistého zisku nebo zvlášť).

2.89 U finančních činností, kdy jsou v rámci běžného podnikání daňového poplatníka poskytovány či přijímány půjčky, bude všeobecně vhodné zvážit dopad úroků a jiných částek podobné povahy při stanovování ukazatele čistého zisku.

2.90 Obtížný problém v otázce srovnatelnosti může vyvstat, pokud je účetní režim pro některé položky u potenciálních srovnatelných transakcí třetích stran nejasný nebo pokud neumožňuje spolehlivé měření či úpravy (viz Odstavec 2.81). Tato situace může nastat především v případě odpisů, amortizace, akciových opcí nebo penzijních nákladů. Rozhodnutí o tom, zda zahrnout tyto položky v rámci stanovení ukazatele čistého zisku pro aplikaci transakční metody čistého rozpětí, bude záviset na váze jejich očekávaných dopadů na vhodnost ukazatele čistého zisku v rámci okolností transakce a na spolehlivost srovnání (viz Odstavec 3.50).

2.91 To, zda by měly být do stanovení ukazatele čistého zisku zahrnuty náklady na zahájení a na ukončení činnosti, závisí na skutečnostech a okolnostech daného případu a rovněž na tom, zda by se za srovnatelných okolností nezávislé podniky dohodly buď, že startovací náklady a případné náklady na ukončení činnosti ponese strana vykonávající dané funkce; nebo že tyto náklady budou zcela či částečně přefakturovány bez přirážky – například zákazníkovi či principálovi; nebo tyto náklady budou zcela či částečně přefakturovány s přirážkou - např. zahrnutím těchto nákladů do výpočtu ukazatele čistého zisku strany vykonávající dané funkce. Informace o nákladech na ukončení činnosti v souvislosti s podnikovou restrukturalizací viz Kapitola IX, Část I, Oddíl F.

B.3.4 Poměřování čistého zisku

2.92 Volba jmenovatele by měla být v souladu se srovnávací analýzou (včetně funkční analýzy) závislé transakce, a především by měla odrážet alokaci rizik mezi strany transakce (za předpokladu, že je tato alokace rizik v souladu s principem tržního odstupu – viz Oddíl D.1.2.1 Kapitoly I). Například kapitálově náročné činnosti, jako jsou určité výrobní činnosti, mohou zahrnovat významné investiční riziko, a to i v případech, kdy jsou provozní rizika (jako jsou tržní rizika nebo rizika skladových zásob) omezená. Pokud je na takovéto případy aplikována transakční metoda čistého rozpětí, bude ukazatelem čistého zisku reflektujícím rizika související s investicemi návratnost investice (např. návratnost aktiv – ROA nebo pracovního kapitálu – ROCE). Takovýto ukazatel může vyžadovat určité úpravy (nebo výběr jiného ukazatele čistého zisku) v závislosti na tom, která strana závislé transakce nese toto riziko, i na rozsahu rozdílů v riziku, které mohou být mezi závislou transakcí daňového poplatníka a srovnatelnými údaji. Informace o úpravách srovnatelnosti viz Odstavce 3.47 až 3.54.

2.93 Jmenovatel by měl být zaměřen na relevantní ukazatele hodnoty funkcí realizovaných testovanou stranou v rámci posuzované transakce, a to při zvážení použitých aktiv a nesených rizik dané strany transakce. V souladu s hodnocením skutečností a okolností konkrétního případu mohou zpravidla být vhodným základem pro distribuční činnosti tržby nebo distribuční provozní náklady. Úplné náklady či provozní náklady mohou být vhodným základem pro služby či výrobní činnost, zatímco provozní aktiva mohou být vhodným základem pro kapitálově náročné činnosti - např. určité výrobní činnosti či služby. V závislosti na okolnostech daného případu mohou být vhodné i jiné základny.

2.94 Jmenovatel by měl být přiměřeně nezávislý na závislých transakcích, jinak by neexistovalo žádné objektivní východisko. Například při analýze transakce zahrnující nákup zboží distributorem od spojeného podniku za účelem dalšího prodeje nezávislým zákazníkům není možné dát do poměru ukazatele čistého zisku k nákladům na prodané zboží, neboť tyto náklady představují řízené náklady, pro které je testován soulad s principem tržního odstupu. Podobně pak u závislé transakce, která zahrnuje poskytování služeb spojenému podniku, nelze vážit ukazatele čistého zisku oproti příjmům z prodeje služeb, protože se jedná o řízené prodeje, jejichž soulad s principem tržního odstupu je testován. Pokud je jmenovatel významně ovlivněn náklady závislé transakce, které nejsou předmětem testování (například poplatky centrály, nájemné nebo licenční poplatky hrazené spojenému podniku), je nezbytné postupovat obezřetně, aby bylo zajištěno, že uvedené náklady závislé transakce významně nezkreslují analýzu, a především že jsou v souladu s principem tržního odstupu.

2.95 Jmenovatel by měl být zvolen tak, aby bylo možné jej měřit spolehlivě a konzistentně na úrovni závislých transakcí daňového poplatníka. Kromě toho je vhodná základna ta, kterou lze spolehlivě a konzistentně měřit na úrovni srovnatelných nezávislých transakcí. To v praxi omezuje schopnost používat určité ukazatele – viz Odstavec 2.105. Dále by alokace nepřímých nákladů daňového poplatníka na zkoumanou transakci měla být přiměřená a konzistentní v čase.

B.3.4.1 Případy, kdy je čistý zisk poměřován tržbami

2.96 Pro účely stanovení ceny nákupů v souladu s principem tržního odstupu od spojeného podniku za účelem dalšího prodeje nezávislým zákazníkům se často používá ukazatel čistého zisku, který představuje čistý zisk poměrně k tržbám nebo čistá zisková marže. V takovýchto případech by měl údaj o tržbách ve jmenovateli odpovídat tržbám z následných prodejů předmětů nakoupených v rámci zkoumané závislé transakce. Tržby, které jsou odvozeny od nezávislých činností (nákup od nezávislých stran za účelem dalšího prodeje nezávislým stranám), by neměly být do stanovení či testování odměny za závislé transakce zahrnuty, pokud nezávislé transakce nejsou takové povahy, která by srovnání významně neovlivňovala; a/nebo jsou závislé a nezávislé transakce tak úzce spjaty, že je není možné adekvátně zhodnotit odděleně. K druhé situaci může někdy dojít v souvislosti s nezávislými poprodejními službami nebo při prodeji náhradních dílů poskytovaných distributorem nezávislým konečným zákazníkům, pokud jsou takovéto transakce úzce spjaty se závislými nákupními transakcemi distributora za účelem dalšího prodeje stejným nezávislým konečným zákazníkům – například z toho důvodu, že servisní činnost je prováděna za použití práv nebo jiných aktiv, která jsou poskytnuta v rámci distribučního ujednání. Informace o portfolio přístupu viz rovněž Odstavec 3.10.

2.97 Jednou z otázek, které vyvstávají v případech, kdy je ukazatel čistého zisku vztažen k tržbám, je, jakým způsobem naložit se slevami a rabaty, které mohou být poskytnuty zákazníkům ze strany daňového poplatníka nebo v rámci srovnatelných transakcí. V závislosti na účetních standardech lze s rabaty a slevami zacházet jako se snížením tržeb nebo jako s náklady. Podobné těžkosti mohou vzniknout i v souvislosti s kurzovými zisky/ztrátami. V případě, že takovéto položky významně ovlivňují srovnání, je zásadní srovnat spolu stejné položky a postupovat dle stejných účetních zásad v případě daňového poplatníka i srovnávaných údajů.

B.3.4.2 Případy, kdy je čistý zisk poměřován náklady

2.98 Ukazatele založené na nákladech by měly být používány pouze v těch případech, kdy náklady představují relevantní ukazatel hodnoty vykonaných funkcí, použitých aktiv a rizik nesených testovanou stranou. Navíc by určení toho, jaké náklady by měly být zahrnuty do nákladové základny, mělo vycházet z pečlivého zhodnocení skutečností a okolností daného případu. Pokud je ukazatel čistého zisku poměřován náklady, v úvahu by měly být brány pouze ty náklady, které se přímo či nepřímo týkají zkoumané závislé transakce (nebo transakcí agregovaných v souladu se zásadami Odstavců 3.9 až 3.12). Obdobně je nezbytná přiměřená úroveň segmentace účetnictví daňového poplatníka, aby bylo možné ze jmenovatele vyloučit náklady, které se týkají jiných činností nebo transakcí, a které významným způsobem ovlivňují srovnatelnost s nezávislými transakcemi. Navíc by ve většině případů měly být do jmenovatele zahrnuty pouze ty náklady, které mají provozní povahu. Pojednání v rámci Odstavců 2.86 až 2.91 se rovněž týká nákladů ve jmenovateli.

2.99 Při aplikaci transakční metody čistého rozpětí založené na nákladech jsou často používány úplné náklady, včetně všech přímých a nepřímých nákladů týkajících se dané činnosti či transakce, spolu s vhodnou alokací režijních nákladů podnikatelské činnosti. Může vyvstat otázka, zda a do jaké míry je přijatelné v souladu s principem tržního odstupu nakládat s významnou částí nákladů daňového poplatníka jako s přefakturovanými náklady, na něž není alokována žádná část zisku (tj. náklady, které lze potenciálně vyloučit ze jmenovatele ukazatele čistého zisku). Toto závisí na rozsahu, ve kterém by se nezávislá strana při srovnatelných okolnostech dobrovolně vzdala přirážky u části svých nákladů. Odpověď by neměla být založena na klasifikaci nákladů jako "interních" a „externích" nákladů, ale spíše na srovnávací analýze (včetně funkční analýzy). Viz Odstavec 7.34.

2.100 Pokud je posouzení nákladů coby přefakturovaných nákladů v souladu s principem tržního odstupu, vyvstává druhá otázka v souvislosti s dopady na srovnatelnost a na určení rozpětí v souladu s principem tržního odstupu. Vzhledem k tomu, že je nezbytné srovnávat stejné položky, pokud jsou přefakturované náklady vyloučeny ze jmenovatele ukazatele čistého zisku daňového poplatníka, měly by být srovnatelné náklady rovněž vyloučeny ze jmenovatele srovnatelného ukazatele čistého zisku. V praxi se pak mohou v případech, kdy jsou k dispozici omezené informace o rozdělení nákladů v rámci srovnatelných údajů, objevit problémy v otázce srovnatelnosti.

2.101 V závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu může být vhodné použít jako nákladovou základnu skutečné náklady nebo standardní či rozpočtované náklady. Použití skutečných nákladů může způsobit problém, protože testovaná strana nemusí mít motivaci pečlivě monitorovat náklady. V ujednáních mezi nezávislými stranami není neobvyklé, že do metody odměňování jsou zahrnuty úspory nákladů. V rámci výrobních ujednání mezi nezávislými stranami může rovněž dojít k tomu, že ceny jsou stanoveny na základě standardních nákladů, přičemž jakékoliv snížení či zvýšení skutečných nákladů ve srovnání se standardními náklady je alokováno na výrobce. Stejné mechanismy by mohly být brány v úvahu při aplikaci transakční metody čistého rozpětí založené na nákladech, pokud tyto mechanismy odrážejí ujednání, která by byla uzavřena mezi nezávislými stranami. Informace o stejném problému v souvislosti s metodou nákladů a přirážky viz Odstavec 2.58.

2.102 Použití rozpočtovaných nákladů může rovněž způsobit několik problémů, pokud dochází k velkým rozdílům mezi skutečnými a plánovanými náklady. Nezávislé strany pravděpodobně nebudou nastavovat ceny na základě plánovaných nákladů bez toho, aby se dohodly, jaké faktory budou brány v úvahu při stanovení rozpočtu, bez toho, aby věděly, jak se plánované náklady srovnávají se skutečnými náklady z předchozích let, a bez toho, aby se zabývaly tím, jak budou řešeny nepředvídané okolnosti.

B.3.4.3 Případy, kdy je čistý zisk poměřován aktivy

2.103 Návratnost aktiv (nebo kapitálu) může být vhodnou základnou v případech, kdy jsou aktiva (spíše než náklady či tržby) lepším ukazatelem přidané hodnoty u testované strany, např. v rámci určitých výrobních činností či jiných činností náročných na aktiva nebo v rámci kapitálově náročných finančních činností. Pokud je v rámci ukazatele poměřován čistý zisk aktivy, měla by být použita pouze provozní aktiva. Provozní aktiva zahrnují hmotná provozní dlouhodobá aktiva, včetně budov a pozemků, strojů a zařízení, provozní nehmotná aktiva užívaná v podnikání, jako jsou patenty a know-how, a pracovní kapitálová aktiva, jako jsou zásoby a pohledávky z obchodního styku (bez závazků z obchodního styku). Investice a hotovostní zůstatky nejsou mimo finanční sektor všeobecně považovány za provozní aktiva.

2.104 V případech, kdy je čistý zisk poměřován aktivy, vyvstává otázka, jak daná aktiva ocenit - např. na základě účetní hodnoty nebo tržní hodnoty. Použití účetní hodnoty by mohlo srovnání zkreslit například mezi těmi podniky, které svá aktiva odepsaly, a těmi, které mají modernější a stále odepisovaná aktiva, případně mezi podniky, které používají nakoupená nehmotná aktiva, a ostatními podniky, které používají interně vytvořená nehmotná aktiva. Použití tržní hodnoty by mohlo tento problém případně zmírnit, ačkoliv tato situace může vést k jiným problémům v oblasti spolehlivosti, pokud je oceňování aktiv nejisté. Tento přístup může rovněž být extrémně nákladný a náročný, především u nehmotných aktiv. V závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu lze případně provést úpravy, které by zlepšily spolehlivost srovnání. Je nezbytné vybrat mezi účetní hodnotou, upravenou účetní hodnotou, tržní hodnotou a případně jinou alternativou s cílem nalézt nejspolehlivější měřítko, a to při zvážení velikosti a komplexnosti dané transakce, i nákladů a náročnosti, viz Kapitola III, Oddíl C.

B.3.4.4 Ostatní možné ukazatele čistého zisku

2.105 V závislosti na skutečnostech a okolnostech daných transakcí mohou být vhodné i jiné ukazatele čistého zisku. Například v závislosti na odvětví a zkoumané závislé transakci může být užitečné zvážit jiné jmenovatele, pokud existují nezávislé údaje, jako jsou například: podlahová plocha nájemních jednotek, váha přepravovaných výrobků, počet zaměstnanců, čas, vzdálenost, atd. Ačkoliv není důvod vyloučit užití

takovýchto základen, pokud poskytují přiměřené údaje o přidané hodnotě testované strany v rámci závislé transakce, měly by být užívány pouze v případech, kdy je možné získat spolehlivé srovnatelné informace podporující užití dané metody na základě příslušného ukazatele čistého zisku.

B.3.5 Berryho koeficienty

2.106 „Berryho koeficienty" jsou definovány jako koeficienty hrubého zisku k provozním nákladům. Úrokové a vedlejší příjmy jsou při stanovení hrubého zisku obecně vyloučeny; v rámci provozních nákladů mohou a nemusí být zahrnuty odpisy a amortizace, a to především v závislosti na možné nejistotě, ke které mohou vést v souvislosti s oceňováním a srovnatelností.

2.107 Volba vhodného finančního ukazatele závisí na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu – viz Odstavec 2.82. Objevily se obavy, že Berryho koeficienty jsou někdy používány v případech, kdy nejsou vhodné, a to bez obezřetnosti, která je nezbytná při volbě a určení jakékoliv metody pro stanovení převodních cen a jakéhokoliv finančního ukazatele. V souvislosti s obecným užíváním ukazatelů založených na nákladech viz Odstavec 2.98. Jedním z častých problémů při stanovování Berryho koeficientů je skutečnost, že tyto koeficienty jsou velmi citlivé na případnou klasifikaci nákladů jako provozních nákladů – mohou tedy představovat problémy v otázce srovnatelnosti. Navíc se problémy, které jsou uvedeny výše v Odstavcích 2.99 až 2.100 pro přefakturované náklady, rovněž objevují při aplikaci Berryho koeficientů. Aby byl Berryho koeficient vhodný pro posouzení odměny v rámci závislé transakce (např. zahrnující distribuci výrobků), je nezbytné, aby:

- Hodnota funkcí vykonaných v rámci závislé transakce (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika) byla úměrná k provozním nákladům;
- Hodnota funkcí vykonaných v rámci závislé transakce (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika) nebyla zásadně ovlivněna hodnotou distribuovaných výrobků, tj. aby nebyla úměrná tržbám; a
- Daňový poplatník v rámci závislých transakcí nerealizoval žádné další významné funkce (např. výrobní funkci), jejichž odměna by měla být počítána dle jiné metody či finančního ukazatele.

2.108 Situace, kdy mohou být Berryho koeficienty užitečné, zahrnují zprostředkovatelské činnosti, v rámci kterých daňový poplatník nakoupí zboží od spojeného podniku a prodá je dále jiným spojeným podnikům. V takovýchto případech nemusí být použitelná metoda ceny při opětovném prodeji, a to především v důsledku absence nezávislých prodejů/tržeb. Ani metoda nákladů a přirážky, dle které by byla stanovena přirážka k nákladům na prodané zboží, nemusí být použitelná, pokud by náklady na prodané zboží sestávaly z řízených nákupů. Na druhou stranu pak provozní náklady mohou být v případě prostředníka přiměřeně nezávislé od formulace převodních cen, pokud nejsou významně ovlivněny náklady závislých transakcí, jako jsou poplatky centrále, nájemné nebo licenční poplatky hrazené spojenému podniku. V závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu a v souladu s výše uvedenými poznámkami může tedy být vhodným ukazatelem Berryho koeficient.

B.3.6 Ostatní pokyny

2.109 Ačkoliv se otázka užívání netransakčních údajů třetích stran netýká výhradně transakční metody čistého rozpětí, je v praxi kritická právě při aplikaci této metody, a to především v důsledku významného používání externích srovnatelných údajů. Tento problém vzniká z toho důvodu, že často nejsou k dispozici dostatečné veřejné údaje, které by umožnily stanovit externí ukazatele čistého zisku na transakční úrovni. Právě proto musí existovat dostatečná srovnatelnost mezi závislou transakcí a srovnatelnými nezávislými transakcemi. Vzhledem k tomu, že jedinými dostupnými údaji za třetí strany jsou často údaje za celou společnost, je nezbytné pečlivě srovnat funkce vykonávané třetí stranou v rámci její celkové činnosti s funkcemi vykonávanými testovanou stranou v souvislosti s jejími závislými transakcemi, aby bylo možné použít údaje třetí strany pro určení výsledku testované strany v souladu s principem tržního odstupu. Obecným cílem je stanovit úroveň segmentace, která poskytuje spolehlivé srovnatelné transakce pro závislou transakci, a to na základě skutečností a okolností konkrétního případu. I pokud není v praxi možné

dosáhnout transakční úrovně, která je v rámci této Směrnice stanovena jako ideální, je stále důležité pokusit se nalézt nejspolehlivější srovnatelné transakce (viz ustanovení Odstavce 3.2), a to pomocí vhodných úprav založených na dostupných údajích.

2.110 Pro pokyny o testované straně především Odstavce 3.18 až 3.19; pro pokyny o rozpětí v souladu s principem tržního odstupu viz Odstavce 3.55 až 3.66; a pro pokyny o údajích za několik období viz Odstavce 3.75 až 3.79.

B.4 Příklady použití transakční metody čistého rozpětí

2.111 Příklad metody nákladů a přirážky uvedený v Odstavci 2.59 názorně demonstruje potřebu upravit hrubou přirážku vyplývající z transakce, aby se dosáhlo konzistentního a spolehlivého srovnání. Takové úpravy mohou být prováděny bez obtíží tam, kde mohou být snadno analyzovány relevantní náklady. Je-li však známo, že úprava je potřebná, ale není možné identifikovat příslušné náklady, pro něž je tato úprava nutná, může být nicméně možné identifikovat čistý zisk vyplývající z transakce, a zajistit tak použití konzistentního měřítka. Například, jestliže nemohou být identifikovány u nezávislých podniků X, Y a Z kontrolní, všeobecné a administrativní výdaje, které jsou součástí prodejních nákladů zboží, aby bylo možné upravit hrubou přirážku pro spolehlivé uplatnění metody nákladů a přirážky, může být při absenci spolehlivějších srovnání nezbytné zkoumat ukazatele čistého zisku.

2.112 Podobný postup může být vyžadován, pokud existují rozdíly ve funkcích vykonaných srovnávanými stranami. Předpokládejme, že skutečnosti jsou stejné jako v příkladu v Odstavci 2.44 vyjma toho, že dodatečné funkce technické podpory vykonávají nezávislé podniky, a nikoliv spojené podniky, a že tyto náklady jsou zahrnuty do prodejních nákladů zboží, avšak nemohou být odděleně identifikovány. Z důvodu rozdílů v produktu a v trzích není možné nalézt srovnatelnou nezávislou cenu a metoda ceny při opětovném prodeji by byla nespolehlivá, neboť hrubá marže nezávislých podniků by měla být vyšší než u spojených podniků z důvodu dodatečné funkce a pokrytí neznámých dodatečných nákladů. V tomto příkladu by bylo spolehlivější zkoumat čisté marže, aby se stanovil rozdíl v převodní ceně, který by odrážel rozdíly ve funkcích. Užití čistých marží v takovém případě musí zohledňovat srovnatelnost a nemusí být spolehlivé, pokud dodatečné funkce nebo rozdílné trhy mají na čisté marže podstatný dopad.

2.113 Fakta jsou shodná jako v Odstavci 2.42. Výši záručních nákladů vynaložených distributorem A však nelze určit, není tedy možné spolehlivě upravit hrubý zisk distributora A tak, aby bylo řádně srovnatelné s hrubou ziskovou marží distributora B. Pokud však neexistují další podstatné funkční rozdíly mezi A a B a čistý zisk A ve vztahu k jeho tržbám je známý, mohlo by být možné uplatnit transakční metodu čistého rozpětí na B porovnáním marží ve vztahu k tržbám distributora A s čistými zisky na jedné straně s marží distributora B vypočítanou na stejném základě.

C. Transakční metoda rozdělení zisku

Pokyny obsažené v tomto Oddíle a v Přílohách II a III Kapitoly II by měly být revidovány tak, aby obsahovaly závěry probíhající činnosti Pracovní skupiny č. 6 o uplatňování metody rozdělení zisku. Tato činnost, pověřená Akcí 10 Akčního plánu BEPS, má za cíl objasnit uplatňování metod převodních cen, zejména transakční metody rozdělení zisku v kontextu globálních hodnotových řetězců.

C.1 Obecně

2.114 Transakční metoda rozdělení zisku se snaží eliminovat dopady zvláštních podmínek stanovených či určených v rámci závislé transakce (nebo v rámci závislých transakcí, které je vhodné agregovat dle principů Odstavců 3.9 až 3.12) na zisk, a to stanovením rozdělení zisků, které by se daly očekávat u nezávislých podniků, a jejich účasti na dané transakci nebo transakcích. Transakční metoda rozdělení zisku nejprve identifikuje rozdělované zisky pro spojené podniky ze závislých transakcí, kterých se spojené podniky účastní (dále jen „kombinované zisky"). Odkazy na „zisky" by rovněž měly být chápány jako

odkazy na ztráty. Informace o měření rozdělovaného zisku viz Odstavce 2.130 až 2.137. Následně dochází k rozdělení kombinovaných zisků mezi spojené podniky na ekonomicky platné bázi, která se blíží rozdělení zisků, jež by se dalo očekávat u dohody uzavřené v souladu s principem tržního odstupu a které by takovouto smlouvu odráželo. Informace o tom, jak rozdělit spojené zisky, viz Odstavce 2.138 až 2.151.

C.2 Silné a slabé stránky

2.115 Hlavní silnou stránkou transakční metody rozdělení zisku je skutečnost, že nabízí řešení pro vysoce integrované činnosti, pro něž by jednostranné metody nebyly vhodné. Například viz pojednání o vhodnosti a aplikaci metod rozdělení zisku na globální obchodování s finančními nástroji mezi spojenými podniky v Části III, Oddílu C Zprávy o přisuzování zisků stálým provozovnám.[2] Transakční metoda rozdělení zisku může rovněž být nejvhodnější metodou v případech, kdy obě strany transakce mají pro transakci jedinečný a hodnotný přínos (např. poskytují jedinečná nehmotná aktiva), protože v takovémto případě by mohly nezávislé strany chtít sdílet zisky z dané transakce v poměru svých příslušných zásluh a dvoustranná metoda by mohla být v takovéto situaci vhodnější než jednostranná metoda. Kromě toho by v případech, kdy existují jedinečné a hodnotné zásluhy, mohly být spolehlivé informace o srovnatelných transakcích pro aplikaci jiné metody nedostatečné. Na druhé straně by transakční metoda rozdělení zisku běžně nebyla použita v případech, kdy jedna strana transakce provádí pouze jednoduché funkce a nemá žádný významný jedinečný přínos (např. smluvní výrobce nebo smluvní servisní činnosti za relevantních okolností), protože v takovýchto případech by transakční metoda rozdělení zisku zpravidla nebyla vhodná ve světle funkční analýzy dané strany. Informace o omezeních u dostupnosti srovnatelných údajů viz Odstavce 3.38 až 3.39.

2.116 V případě, že jsou dostupné srovnatelné údaje, mohou být relevantní v rámci analýzy rozdělení zisku, a to na podporu rozdělení zisků, které by ve srovnatelné situaci realizovaly nezávislé strany. Srovnatelné údaje mohou být v rámci analýzy rozdělení zisku rovněž relevantní pro zjištění hodnoty zásluh jednotlivých spojených podniků v rámci daných transakcí. Ve skutečnosti se předpokládá, že nezávislé strany by si kombinované zisky rozdělily v poměru k hodnotě jejich příslušných zásluh pro realizaci zisků v rámci transakce. Na druhé straně budou externí tržní údaje posuzované při oceňování zásluh jednotlivých spojených podniků v rámci závislých transakcí méně úzce spjaty s danými transakcemi než v případě jiných dostupných metod.

2.117 Avšak v případech, kdy neexistuje více údajů o tom, jak by si zisk za srovnatelných okolností a v rámci srovnatelných transakcí rozdělily nezávislé strany, může alokace zisků vycházet z rozdělení funkcí (přičemž se berou v úvahu použitá aktiva a nesená rizika) mezi samotnými spojenými podniky.

2.118 Další silnou stránkou transakční metody rozdělení zisku je, že v sobě skýtá flexibilitu, neboť bere v úvahu specifické a eventuálně jedinečné skutečnosti a okolnosti spojených podniků, které se nevyskytují u nezávislých podniků, přičemž stále představuje přístup založený na principu tržního odstupu v rozsahu, ve kterém odráží to, co by v podobných situacích přiměřeně učinily nezávislé podniky.

2.119 Další silnou stránkou transakční metody rozdělení zisku je nižší pravděpodobnost, že některá ze stran závislé transakce získá extrémní a nepravděpodobný zisk, neboť jsou hodnoceny obě strany transakce. Tento aspekt může být obzvláště důležitý při analýze zásluh stran v souvislosti s nehmotným majetkem užívaným v rámci závislých transakcí. Tento dvoustranný přístup může být využit pro rozdělení zisků v rámci úspor z rozsahu nebo jiných společných hospodárností, přičemž je vyhovující pro daňové poplatníky i pro daňové správy.

---

[2]Viz Zpráva o přisuzování zisků stálým provozovnám, která byla ke zveřejnění schválena Výborem pro fiskální záležitosti dne 24. června 2008 a Radou OECD dne 17. července 2008, a dále Upravenou verzi (2010) Zprávy o přisuzování zisků stálým provozovnám, která byla ke zveřejnění schválena Výborem pro fiskální záležitosti dne 22. června 2010 a Radou OECD dne 22. července 2010.

2.120 Slabá stránka transakční metody rozdělení zisku se týká problémů při její aplikaci. Při prvním hodnocení se může zdát, že transakční metoda rozdělení zisku je ihned přístupná pro daňové poplatníky i daňové správy, neboť zde existuje sklon spoléhat se méně na informace o nezávislých podnicích. Avšak spojené podniky i daňové správy mohou mít problém při získávání informací od zahraničních poboček. Navíc může být obtížné měřit kombinované výnosy a náklady pro všechny spojené podniky účastnící se závislých transakcí, neboť to vyžaduje vedení účetních záznamů na stejném základě a provádění úprav účetních postupů a měn. Dále pokud je transakční metoda rozdělení zisku aplikována na provozní zisk, může být obtížné identifikovat vhodné provozní výdaje související s danými transakcemi a alokovat náklady mezi dané transakce a jiné činnosti spojených podniků.

C.3 Jak ji používat

C.3.1 Obecně

2.121 Směrnice se nesnaží přijít s vyčerpávajícím katalogem situací, ve kterých lze aplikovat transakční metodu rozdělení zisku. Aplikace dané metody bude záviset na okolnostech konkrétního případu a na dostupných informacích, avšak prvořadým cílem by mělo být přiblížit se co nejvíce rozdělení zisků, které by bylo realizováno, pokud by strany byly nezávislými podniky.

2.122 V rámci transakční metody rozdělení zisku mají být kombinované zisky rozděleny mezi spojené podniky na ekonomickém základě, který se blíží rozdělení zisků, které by se dalo očekávat u smlouvy uzavřené v souladu s principem tržního odstupu a které by takovouto smlouvu odráželo. Obecně by mělo stanovení kombinovaných zisků a faktorů k rozdělení:

- Být v souladu s funkční analýzou zkoumané závislé transakce, přičemž by mělo především odrážet alokaci rizik mezi stranami;
- Být v souladu se stanovením kombinovaných zisků a faktorů k rozdělení, které by byly dohodnuty mezi nezávislými stranami;
- Být v souladu s daným typem přístupu rozdělení zisku (např. analýza přínosů, zbytková analýza, nebo jiný; *ex-ante* nebo *ex-post* přístup – viz níže uvedené Odstavce 2.124 až 2.151); a
- Být spolehlivě měřitelné.

2.123 Navíc:

- Pokud je transakční metoda rozdělení zisku použita pro nastavení převodních cen v rámci závislých transakcí (přístup *ex-ante*), dá se důvodně předpokládat, že doba trvání daného ujednání a kritéria nebo alokační klíče budou dohodnuty před samotnou transakcí;
- Osoba aplikující transakční metodu rozdělení zisku (daňový poplatník nebo daňová správa) by měla být připravena vysvětlit, proč je tato metoda považována za nejvhodnější metodu z hlediska okolností daného případu, a dále vysvětlit způsob implementace, a to především kritéria nebo alokační klíče aplikované na rozdělení spojených zisků; a
- Stanovení kombinovaných zisků určených k rozdělení a faktorů pro rozdělení by obecně mělo být po dobu trvání daného ujednání používáno konzistentně, včetně ztrátových období, s výjimkou případů, kdy by se nezávislé strany při srovnatelných okolnostech dohodly jinak a jsou zdokumentovány logické úvahy pro užití různých kritérií nebo alokačních klíčů, případně pokud by specifické okolnosti ospravedlnily opětovné vyjednávání mezi nezávislými stranami.

C.3.2 Různé přístupy pro rozdělení zisku

2.124 Existuje několik přístupů pro stanovení rozdělení zisků, a to na základě plánovaných, případně skutečných zisků, na kterých by se dohodly nezávislé podniky. Dva z těchto přístupů jsou rozebrány v

následujících Odstavcích. Tyto přístupy - tj. analýza zásluh a zbytková analýza – nejsou nezbytně vyčerpávající nebo vzájemně se vylučující.

C.3.2.1 Analýza zásluh

2.125 V rámci analýzy zásluh by byly kombinované zisky, které odpovídají celkovým ziskům ze zkoumaných závislých transakcí, rozděleny mezi spojené podniky tak, aby se rozdělení zisků přiměřeně blížilo tomu, co by z podobných transakcí očekávaly nezávislé podniky. Toto rozdělení může být podpořeno srovnatelnými údaji, pokud jsou takovéto údaje k dispozici. V případě, že dané údaje chybí, je rozdělení často založeno na relativní hodnotě funkcí vykonávaných jednotlivými spojenými podniky účastnícími se závislých transakcí, a to při zvážení použitých aktiv a nesených rizik. V případech, kdy lze relativní hodnotu přínosů měřit přímo, nemusí být nutné odhadovat skutečnou tržní hodnotu přínosů jednotlivých účastníků.

2.126 Může být obtížné stanovit relativní hodnotu, kterou jednotlivé spojené podniky přispívají v rámci závislých transakcí, přičemž daný přístup bude často záležet na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu. Stanovení může být provedeno na základě srovnání povahy a rozsahu různých druhů přínosů jednotlivých stran (například poskytování služeb, vynaložené náklady na vývoj, investovaný kapitál) a přiřazení procenta na základě relativního srovnání a externích tržních údajů. Informace o tom, jak rozdělovat kombinované zisky, viz Odstavce 2.138 až 2.151.

C.3.2.2 Zbytkové analýzy[3]

2.127 Zbytková analýza rozděluje kombinované zisky ze zkoumaných závislých transakcí ve dvou fázích. V rámci první fáze je každému účastníkovi přiřazena odměna stanovená v souladu s principem tržního odstupu za jeho nejedinečné přínosy v souvislosti se závislými transakcemi, kterých se účastnil. Tato počáteční odměna by zpravidla byla určena na základě aplikace jedné z tradičních transakčních metod nebo transakční metody čistého rozpětí s odkazem na odměnu v rámci srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky. Tato fáze by obecně nebrala v úvahu výnos, který by plynul z jedinečného a hodnotného přínosu účastníků. V druhé fázi by mezi strany byl alokován zbytkový zisk (nebo ztráta), který by zbyl po rozdělení v rámci první fáze, a to na základě analýzy konkrétních skutečností a okolností dle pokynů stanovených v Odstavcích 2.138 až 2.151 pro rozdělení kombinovaných zisků.

2.128 Alternativním přístupem pro aplikaci zbytkové analýzy by mohla být snaha o kopírování výsledku vyjednávání mezi nezávislými podniky na volném trhu. V tomto kontextu by pak v rámci první fáze počáteční odměna poskytnutá každému z účastníků odpovídala nejnižší ceně, kterou by nezávislý prodávající za daných okolností přiměřeně přijal, a nejvyšší ceně, kterou by byl kupující ochoten přiměřeně zaplatit. Jakékoliv nesrovnalosti mezi těmito dvěma hodnotami by mohly mít za následek zbytkový zisk, který by byl předmětem vyjednávání nezávislých podniků. V druhé fázi by tedy v rámci zbytkové analýzy mohlo dojít k rozdělení tohoto zisku na základě analýzy jakýchkoliv faktorů relevantních pro spojené podniky, které by indikovaly, jakým způsobem by si rozdíl mezi minimální cenou prodávajícího a maximální cenou kupujícího rozdělily nezávislé podniky.

2.129 V některých případech by mohla být provedena analýza – pravděpodobně jako součást rozdělení zbytkového zisku nebo jako samostatná metoda pro rozdělení zisků – a to na základě diskontovaných peněžních toků ve prospěch stran závislých transakcí během předpokládané doby trvání podnikání. Jednou ze situací, ve kterých by se mohlo jednat o efektivní metodu, je zahájení podnikání – odhady hotovostních toků byly provedeny jako součást hodnocení životaschopnosti projektu a kapitálové investice a prodeje lze odhadnout s přiměřenou mírou jistoty. Avšak spolehlivost takovéhoto přístupu bude záviset na užití vhodné diskontní sazby, která by měla vycházet z tržních standardů. V tomto ohledu je nezbytné poznamenat, že celoodvětvové rizikové prémie užívané pro výpočet diskontu se neliší mezi jednotlivými podniky, natož

[3]Příklad, který dokresluje aplikaci rozdělení zbytkového zisku, je uveden v Příloze II ke Kapitole II.

mezi podnikatelskými segmenty, a že odhady relativního načasování příjmů mohou být problematické. Takovýto přístup by tedy vyžadoval značnou obezřetnost a měl by být doplněn informacemi získanými z jiných metod, pokud je to možné.

C.3.3 Stanovení kombinovaných zisků, které mají být rozděleny

2.130 Kombinované zisky, které mají být rozděleny v rámci transakční metody rozdělení zisku, jsou zisky spojených podniků ze závislých transakcí realizovaných spojenými podniky. Kombinované zisky k rozdělení by měly zahrnovat pouze ty zisky, které vznikají ze zkoumaných závislých transakcí. Při stanovování těchto zisků je zásadní nejprve identifikovat relevantní transakce, kterých se má transakční rozdělení zisku týkat. Dále je důležité identifikovat úroveň agregace, viz Odstavce 3.9 až -3.12. Pokud daňový poplatník realizuje závislé transakce s jedním či několika spojenými podniky, je rovněž nezbytné identifikovat strany těchto transakcí a zisky, které mezi ně mají být rozděleny.

2.131 Za účelem stanovení kombinovaných zisků k rozdělení je nezbytné převést účetnictví stran dané transakce, na kterou je aplikováno transakční rozdělení zisku, na stejný základ z hlediska účetních postupů a měny, a následně tyto účetní záznamy sdružit. Protože účetní standardy mohou mít významný vliv na stanovení zisků k rozdělení, je nezbytné je zvolit před samotnou aplikací dané metody a aplikovat konzistentně po celou dobu trvání daného ujednání. Pro obecné pokyny týkající se konzistentnosti stanovení kombinovaných zisků k rozdělení viz Odstavce 2.121 až 2.123.

2.132 Finanční účetnictví může být v případě absence harmonizovaných daňových a účetních standardů výchozím bodem pro stanovení zisku k rozdělení. Použití ostatních finančních údajů (např. z nákladového účetnictví) by mělo být povoleno v případech, kdy takovéto záznamy existují, jsou spolehlivé, ověřitelné a dostatečně transakční. V tomto kontextu mohou být z hlediska účetnictví nejužitečnější výkazy o příjmech za jednotlivé produktové řady nebo divizní účetní záznamy.

C.3.3.1 Skutečné nebo plánované zisky

2.133 Pokud by pro nastavení převodních cen v rámci závislých transakcí (tj. přístup *ex-ante*) měla být použita metoda rozdělení zisku, potom by se každý spojený podnik snažil dosáhnout rozdělení zisků, které by z účasti na srovnatelných transakcích očekávaly nezávislé podniky. V závislosti na skutečnostech a okolnostech jsou v praxi používány metody rozdělení zisků na základě skutečných či plánovaných zisků.

2.134 Pokud daňová správa prověřuje aplikaci metody použité *ex-ante*, aby zhodnotila, zda se daná metoda spolehlivě přiblížila převodním cenám v souladu s principem tržního odstupu, je rozhodující, aby daňová správa připustila, že daňový poplatník nemohl v době stanovení podmínek závislé transakce vědět, jaký bude skutečný zisk z dané podnikatelské činnosti. Bez takovéhoto přístupu by mohlo v souvislosti s aplikací transakční metody rozdělení zisku dojít k penalizaci či odměně daňového poplatníka na základě okolností, které tento daňový poplatník nemohl důvodně předvídat. Takováto aplikace by byla v rozporu s principem tržního odstupu, protože nezávislé podniky by v podobných situacích vycházely pouze z plánů a nemohly by znát skutečné zisky. Rovněž viz Odstavec 3.74.

2.135 Při užití transakční metody rozdělení zisku za účelem stanovení podmínek závislých transakcí by se spojené podniky snažily o rozdělení zisku, kterého by dosáhly nezávislé podniky. Hodnocení podmínek závislých transakcí spojených podniků pomocí transakční metody rozdělení zisku bude pro daňovou správu nejjednodušší v případech, kdy si spojené podniky tyto podmínky původně dohodly na stejném základě. Hodnocení tak může začít na stejném základě a může ověřit, zda je rozdělení skutečných zisků v souladu s principem tržního odstupu.

2.136 Pokud si spojené podniky určily podmínky pro své závislé transakce na jiném základě, než je transakční metoda rozdělení zisku, bude daňová správa hodnotit takovéto podmínky na základě skutečného zisku podniku. Avšak je nezbytné postupovat obezřetně, aby bylo zajištěno, že aplikace transakční metody rozdělení zisku je provedena v kontextu, který je podobný praxi spojených podniků - tj. na základě

informací, které spojené podniky v době uzavření transakcí znají nebo které jsou přiměřeně předvídatelné, aby nedocházelo k využívání zpětného pohledu. Viz Odstavce 2.12 a 3.74.

C.3.3.2 Různá měření zisků[4]

2.137 Obecně představují kombinované zisky, které mají být rozděleny v rámci transakční metody rozdělení zisku, provozní zisky. Tento způsob aplikace transakčního rozdělení zisku zajišťuje, že příjmy a výdaje nadnárodního podniku jsou alokovány na příslušné spojené podniky na konzistentní bázi. Někdy však může být vhodné provést rozdělení hrubých zisků a následně odečíst výdaje vynaložené jednotlivými podniky nebo přiřaditelné jednotlivým podnikům (s vyloučením nákladů, které byly vzaty v úvahu při výpočtu hrubých zisků). V takovýchto případech, kdy jsou za účelem rozdělení hrubých příjmů a odpočtů nadnárodního podniku mezi spojené podniky používány různé analýzy, je nezbytné postupovat s náležitou opatrností, aby bylo zajištěno, že výdaje vynaložené v rámci jednotlivých podniků a výdaje přiřaditelné jednotlivým podnikům jsou konzistentní s činnostmi a riziky těchto podniků, a že i alokace hrubých zisků je konzistentní s alokací činností a rizik. Například v případě nadnárodního podniku zabývajícího se vysoce integrovanými globálními obchodními činnostmi, které zahrnují různé druhy majetku, je možné určit podniky, ve kterých jsou vynakládány výdaje (nebo kterým jsou tyto výdaje přiřaditelné), avšak již nelze přesně určit konkrétní obchodní činnosti, kterých se dané výdaje týkají. V takovémto případě může být vhodné rozdělit hrubé zisky z jednotlivých obchodních činností a následně od výsledných hrubých zisků odečíst výdaje vynaložené v rámci jednotlivých podniků nebo výdaje přiřaditelné jednotlivým podnikům, přičemž je nezbytné mít na paměti výše uvedené varování.

C.3.4 Jak rozdělit kombinované zisky

C.3.4.1 Obecně

2.138 Relevantnost srovnatelných nezávislých transakcí nebo interních údajů a kritéria používaná pro dosažení rozdělení zisků v souladu s principem tržního odstupu závisejí na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu. Není tedy vhodné stanovit normativní seznam kritérií či alokačních klíčů. Pro obecné pokyny o konzistentnosti určení faktorů pro rozdělení viz Odstavce 2.121 až 2.123. Kromě toho by kritéria nebo alokační klíče užívané pro rozdělení zisku měly:

- Být přiměřeně nezávislé na formulaci politiky převodních cen - tj. měly by být založeny na objektivních údajích (např. na prodejích nezávislým stranám), ne na údajích týkajících se závislých transakcí (např. na prodejích spojeným podnikům), a
- Být podpořeny srovnatelnými údaji, interními údaji nebo oběma druhy údajů.

C.3.4.2 Důvěra v údaje ze srovnatelných nezávislých transakcí

2.139 Jedním možným přístupem je rozdělit kombinované zisky na základě rozdělení zisků, které jsou skutečně výsledkem srovnatelných nezávislých transakcí. Příklady možných zdrojů informací o nezávislých transakcích, které mohou být užitečné při určení kritérií pro rozdělení zisků v závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu, zahrnují ujednání o společném podniku mezi nezávislými stranami, dle kterých jsou sdíleny zisky, např. vývojové projekty v ropném či plynovém průmyslu; dohoda o farmaceutické spolupráci, společném marketingu nebo propagaci; ujednání mezi hudebními vydavatelstvími a umělci; nezávislá ujednání v rámci sektoru finančních služeb; atd.

[4]Příklad, který dokresluje různá měřítka zisků při aplikaci transakční metody rozdělení zisku, je uveden v Příloze III ke Kapitole II.

C.3.4.3 Alokační klíče

2.140 V praxi je rozdělení kombinovaných zisků dle transakční metody rozdělení zisku obecně realizováno pomocí jednoho či několika alokačních klíčů. V závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu může být alokačním klíčem určitá hodnota (např. rozdělení 30 % ku 70 % na základě údajů o podobném rozdělení mezi nezávislými stranami v rámci srovnatelných transakcí) nebo proměnná (např. relativní hodnota marketingových výdajů účastníků nebo jiné možné klíče – viz níže). Pokud je používáno několik alokačních klíčů, bude rovněž nezbytné stanovit váhu jednotlivých klíčů za účelem určení relativního přínosu, který každý alokační klíč představuje pro získání kombinovaných zisků.

2.141 V praxi se často používají alokační klíče, které vycházejí z aktiv/kapitálu (tj. z provozních aktiv, dlouhodobých aktiv, nehmotných aktiv, použitého kapitálu) nebo z nákladů (tj. z relativních výdajů a/nebo investic v klíčových oblastech, jako jsou výzkum a vývoj, strojírenství, marketing). V závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétních transakcí mohou být vhodné jiné alokační klíče založené například na přírůstkových prodejích, počtu zaměstnanců (tj. na počtu osob, které jsou zapojeny do klíčových funkcí generujících hodnotu v rámci transakce), době strávené určitou skupinou zaměstnanců, pokud existuje silná korelace mezi strávenou dobou a tvorbou kombinovaných zisků, na počtu serverů, paměťových úložištích, podlahové ploše nájemních jednotek atd.

Alokační klíče založené na aktivech

2.142 Alokační klíče založené na aktivech či kapitálu mohou být použity v případech, kdy v kontextu závislé transakce existuje silná korelace mezi užitými hmotnými nebo nehmotnými aktivy či kapitálem a tvorbou hodnoty. Pro stručné informace o rozdělení kombinovaných zisků odkazem na použitý kapitál viz Odstavec 2.151. Aby byl alokační klíč smysluplný, měl by být konzistentně aplikován na všechny strany dané transakce. Informace o problémech týkajících se srovnatelnosti v souvislosti s oceňováním aktiv v kontextu transakční metody čistého rozpětí, které jsou rovněž platné v kontextu transakční metody rozdělení zisku, viz Odstavec 2.104.

2.143 Jednou konkrétní situací, kdy může být transakční metoda rozdělení zisku nejvhodnější metodou, je případ, kdy každá strana transakce přispívá hodnotnými a jedinečnými nehmotnými aktivy. Nehmotná aktiva představují složitou otázku, a to z hlediska jejich identifikace i oceňování. Identifikace nehmotných aktiv může být obtížná, neboť ne všechna cenná nehmotná aktiva jsou chráněna zákonem a registrována, a ne všechna cenná nehmotná aktiva jsou zaznamenána v účetnictví. Zásadní částí transakční analýzy rozdělení zisku je identifikovat, jakými nehmotnými aktivy přispívají jednotlivé spojené podniky do závislé transakce, a určit relativní hodnotu těchto aktiv. Pokyny týkající se nehmotného majetku jsou uvedeny v Kapitole VI této Směrnice. Rovněž viz Příklady v Příloze ke Kapitole VI „Příklady ilustrující přístup k nehmotným aktivům“.

Alokační klíče založené na nákladech

2.144 Alokační klíč založený na nákladech může být vhodný v případech, kdy je možné identifikovat silnou korelaci mezi vynaloženými relativními náklady a relativní přidanou hodnotou. Například marketingové náklady mohou být vhodným klíčem pro distributory-prodejce, pokud reklama generuje podstatná marketingová nehmotná aktiva, např. u spotřebního zboží, kde hodnotu marketingových nehmotných aktiv ovlivňuje reklama. Náklady na výzkum a vývoj mohou být vhodné pro výrobce, pokud se týkají vývoje významných obchodních nehmotných aktiv, jako jsou patenty. Avšak pokud například každá ze stran přispívá různými hodnotnými nehmotnými aktivy, potom není vhodné používat alokační klíče založené na nákladech, s výjimkou případů, kdy jsou náklady spolehlivým měřítkem relativní hodnoty takovýchto nehmotných aktiv. V situacích, kdy je primárním faktorem pro realizaci kombinovaných zisků lidská činnost, jsou často používány mzdové náklady.

2.145 Výhoda alokačních klíčů založených na nákladech spočívá v jejich jednoduchosti. Avšak ne vždy existuje silná korelace mezi relativními náklady a relativní hodnotou, jak je uvedeno v Odstavci 6.142. Jedním z možných problémů alokačních klíčů založených na nákladech je, že mohou být velmi citlivé na účetní klasifikaci nákladů. Je tedy nezbytné předem jasně identifikovat, jaké náklady budou brány v úvahu

při stanovení daného alokačního klíče, přičemž je rovněž nezbytné stanovit alokační klíč konzistentně pro všechny strany.

Otázka načasování

2.146 Další důležitou otázkou je stanovení relevantního časového období, za které by měly být brány v úvahu činitele pro určení alokačního klíče (např. aktiva, náklady nebo jiné činitele). Problémy vznikají z toho důvodu, že může existovat prodleva mezi dobou, kdy jsou náklady vynaloženy, a dobou, kdy je vytvořena hodnota. Někdy je pak obtížné rozhodnout, ze kterého období mají být použity náklady. Například v případě alokačního klíče založeného na nákladech může být v některých případech vhodné použít náklady za jednotlivé roky, zatímco v jiných případech může být vhodnější používat kumulované náklady (bez odpisů a amortizace, pokud je to za daných okolností vhodné) vynaložené v předchozích letech i v běžném roce. V závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu může toto určení mít podstatný dopad na alokaci zisků mezi strany transakce. Jak je uvedeno v Odstavcích 2.122 až 2.123, volba alokačního klíče by měla brát v úvahu konkrétní okolnosti daného případu, přičemž rozdělení zisků by se mělo spolehlivě blížit situaci, která by byla dohodnuta mezi nezávislými stranami.

C.3.4.4 Použití údajů z vlastní činnosti daňového poplatníka („interní údaje")

2.147 V případě, že srovnatelné nezávislé transakce dostatečné spolehlivosti nepodporují rozdělení kombinovaných zisků, je nezbytné zvážit interní údaje, které mohou poskytovat spolehlivé možnosti pro stanovení či zkoumání tržní povahy rozdělení zisku. Druhy těchto interních údajů, které jsou relevantní, budou záviset na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu, přičemž by měly splňovat podmínky uvedené v tomto Oddíle, a především v Odstavcích 2.122, 2.123 a 2.138. Tyto údaje budou často získávány z nákladového či finančního účetnictví daňového poplatníka.

2.148 Například pokud se používá alokační klíč založený na aktivech, může proces vycházet z údajů získaných z rozvah jednotlivých stran transakce. Často dojde k situaci, kdy se ne všechna aktiva daňových poplatníků týkají příslušné transakce a jsou tedy nutné určité analytické činnosti, aby daňový poplatník mohl sestavit „transakční" rozvahu, která bude použita pro aplikaci transakční metody rozdělení zisku. Obdobně pak v případech, kdy se používají alokační klíče založené na nákladech vycházejících z údajů výkazu zisků a ztrát daňových poplatníků, může být nezbytné sestavit transakční účty, které identifikují náklady týkající se předmětné závislé transakce, a ty, které by měly být ze stanovení alokačního klíče vyloučeny. Druh nákladů, který je vzat v úvahu (např. platy, odpisy atd.), i kritéria použitá pro určení toho, zda se určitý náklad týká předmětné transakce nebo zda se spíše týká ostatních transakcí daňového poplatníka (např. ostatních produktových řad, které nejsou předmětem rozdělení zisku), by měly být aplikovány konzistentně na všechny strany dané transakce. Rovněž viz Odstavec 2.104 Informace o oceňování aktiv v kontextu transakční metody čistého rozpětí, kdy je čistý zisk poměřován aktivy. Tato ustanovení jsou rovněž relevantní pro oceňování aktiv v kontextu transakční metody rozdělení zisku v případech, kdy se používá alokační klíč založený na aktivech.

2.149 Interní údaje mohou rovněž být užitečné v případech, kdy je alokační klíč založen na systému nákladového účetnictví, např. počet zaměstnanců zapojených v některých aspektech transakce, počet serverů, paměťová úložiště, podlahová plocha nájemních jednotek atd.

2.150 Interní údaje jsou zásadní pro stanovení hodnoty příslušných zásluh stran v rámci závislé transakce. Stanovení těchto hodnot by mělo vycházet z funkční analýzy, která bere v úvahu všechny ekonomicky významné funkce, aktiva a rizika jednotlivých stran závislé transakce. V těch případech, kdy je zisk rozdělen na základě hodnocení relativního významu funkcí, majetku a rizik pro hodnotu přidanou k závislé transakci, by mělo být toto hodnocení podpořeno spolehlivými objektivními údaji, aby byla omezena subjektivita. Zvláštní pozornost je nezbytné věnovat identifikaci příslušných přínosů hodnotných nehmotných aktiv a přijetí významných rizik, a dále významnosti, relevantnosti a měření faktorů, které tato hodnotná nehmotná aktiva a významná rizika vyvolaly.

2.151 Jedním možným přístupem, který není projednán výše, je rozdělit kombinované zisky tak, že každý ze spojených podniků účastnících se závislých transakcí získá stejnou míru návratnosti kapitálu použitého v rámci daných transakcí. Tato metoda předpokládá, že kapitálové investice každého účastníka v rámci transakce jsou spojené s podobnou úrovní rizika. Je tedy možné očekávat, že účastníci získají podobnou míru návratnosti jako v případě podnikání na volném trhu. Avšak tento odhad nemusí být realistický. Například by nebral v úvahu podmínky na kapitálových trzích a mohl by ignorovat relevantní aspekty, které by odhalila funkční analýza a které by měly být vzaty v úvahu v rámci transakčního rozdělení zisků.

D. Závěry pro transakční ziskové metody

2.152 Odstavce 2.1 až 2.12 popisují volbu nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností konkrétního případu.

2.153 Jak je uvedeno v této Směrnici, existují určité problémy týkající se použití transakční metody čistého rozpětí. Jedná se především o skutečnost, že tato metoda je někdy aplikována bez toho, aby adekvátně vzala v úvahu relevantní rozdíly mezi srovnávanými závislými a nezávislými transakcemi. Mnoho zemí se obává, že záruky stanovené pro tradiční transakční metody mohou být při aplikaci transakční metody čistého rozpětí přehlíženy. Pokud tedy rozdíly ve vlastnostech srovnávaných transakcí mají podstatný dopad na použité ukazatele čistého zisku, nebylo by vhodné použít transakční metodu čistého rozpětí bez úprav zohledňujících tyto rozdíly. Viz Odstavce 2.74 až 2.81 (standard srovnatelnosti, který by měl být aplikován na transakční metodu čistého rozpětí).

2.154 Rozpoznání toho, že může být nezbytné použít transakční ziskové metody, neznamená, že by tyto metody využily nezávislé podniky pro stanovení cen. Stejně jako u jakékoliv jiné metody je důležité, že lze při užití transakčních ziskových metod vypočítat vhodné následné úpravy, přičemž v některých případech je nezbytné stanovit následné úpravy na agregované bázi v souladu se zásadami agregace uvedenými v Odstavcích 3.9 až 3.12.

2.155 Ve všech případech je však nezbytné postupovat obezřetně při určení toho, zda může transakční zisková metoda aplikovaná na určitý aspekt případu dát výsledek, který je v souladu s principem tržního odstupu – a to buď ve spojitosti s tradiční transakční metodou, nebo samostatně. Tuto otázku lze v konečném důsledku vyřešit pouze případ od případu, a to při zvážení výše uvedených silných a slabých stránek definovaných pro konkrétní transakční ziskové metody, na základě srovnávací analýzy (včetně funkční analýzy) stran transakce a na základě dostupnosti a spolehlivosti srovnatelných údajů. Navíc tyto závěry předpokládají, že aplikaci těchto metod bude předcházet určitá úroveň sofistikace vlastních daňových systémů jednotlivých zemí.

Kapitola III

Srovnávací analýza

A. Provádění srovnávací analýzy

3.1 Všeobecný návod ke srovnatelnosti je uveden v Oddílu D Kapitoly I. Na základě definice srovnání implikuje zkoumání dvou podmínek: zkoumaných závislých transakcí a nezávislých transakcí, které jsou považovány za potenciálně srovnatelné. Vyhledávání srovnatelných údajů je pouze jednou součástí srovnávací analýzy. Tato činnost by neměla být se srovnávací analýzou zaměňována, ani by od ní neměla být oddělována. Vyhledávání informací o potenciálně srovnatelných nezávislých transakcích a proces identifikace srovnatelných údajů závisí na předchozí analýze závislých transakcí daňového poplatníka a příslušných faktorů srovnatelnosti (viz Oddíl D.1 Kapitoly I). Metodický, konzistentní přístup by měl poskytnout určitou kontinuitu či vazby v rámci celého analytického procesu – měly by tedy být udrženy konstantní vztahy mezi různými kroky: od předběžné analýzy podmínek závislé transakce po volbu metody pro stanovení převodních cen, přes identifikaci potenciálních srovnatelných údajů, a nakonec k závěru o tom, zda jsou zkoumané závislé transakce v souladu s principem tržního odstupu popsaným v Odstavci 1 Článku 9 Modelové smlouvy OECD.

3.2 Srovnávací analýza, která je součástí procesu volby nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen (viz Odstavec 2.2) a její aplikace, má vždy za cíl nalézt nejspolehlivější srovnatelné údaje. Pokud je tedy možné stanovit, že některé nezávislé transakce mají nižší míru srovnatelnosti než transakce jiné, měly by být eliminovány (rovněž viz Odstavec 3.56). To však neznamená, že je stanoven požadavek na vyčerpávající hledání všech možných zdrojů srovnatelných údajů, neboť se uznává, že existují omezení z hlediska dostupnosti informací a že vyhledávání srovnatelných údajů může být náročné. Viz rovněž pojednání o otázkách dodržování předpisů v Odstavcích 3.80 až 3.83.

3.3 Za účelem transparentnosti daného procesu je vhodné, aby daňoví poplatníci, kteří používají srovnatelné údaje na podporu svých převodních cen, nebo daňové správy, které používají srovnatelné údaje na podporu úprav převodních cen, poskytli vhodné podpůrné informace ostatním zainteresovaným stranám (tj. daňovým kontrolorům, daňovým poplatníkům nebo zahraničním kompetentním orgánům) za účelem případného posouzení spolehlivosti použitých srovnatelných transakcí. O informacích dostupných daňovým správám, které nejsou poskytnuty daňovým poplatníkům, viz Odstavec 3.36. Obecné pokyny k požadavkům na dokumentaci jsou uvedeny v Kapitole V této Směrnice. Viz rovněž Příloha ke Kapitole IV „Pokyny pro provádění předběžných cenových ujednání při řešení případů dohodou" („MAP APAs").

A.1 Typický proces

3.4 Níže je popsán typický proces, který lze dodržovat při provádění srovnávací analýzy. Tento proces se považuje za přijatou správnou praxi, avšak nejedná se o povinný proces. Rovněž přípustný může být jakýkoliv jiný proces, který povede k identifikaci spolehlivých srovnatelných údajů, neboť spolehlivost výsledku je důležitější než samotný proces (tj. dodržování procesu v žádném případě negarantuje, že výsledek bude v souladu s principem tržního odstupu, zatímco nedodržení procesu neimplikuje, že výsledek nebude v souladu s principem tržního odstupu).

Krok 1: Určení období (let), kterých se má analýza týkat.

Krok 2: Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka.

Krok 3: Pochopení zkoumaných závislých transakcí, a to především na základě funkční analýzy, za účelem volby testované strany (v případě potřeby), nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností daného případu, finančního ukazatele, který

bude testován (v případě transakční ziskové metody), a za účelem identifikace významných faktorů srovnatelnosti, které by měly být vzaty v úvahu.

Krok 4: Zhodnocení případných stávajících interních srovnatelných údajů.

Krok 5: Určení dostupných zdrojů informací externích srovnatelných údajů, pokud jsou takovéto externí srovnatelné údaje nezbytné ve světle jejich relativní spolehlivosti.

Krok 6: Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen a – v závislosti na dané metodě – stanovení relevantního finančního ukazatele (např. stanovení relevantního ukazatele čistého zisku v případě transakční metody čistého rozpětí).

Krok 7: Identifikace potenciálně srovnatelných údajů: určení klíčových vlastností, které mají být dodrženy ze strany jakékoliv nezávislé transakce, aby mohla být považována za potenciálně srovnatelnou, a to na základě relevantních faktorů identifikovaných v rámci kroku 3 a v souladu s faktory srovnatelnosti stanovenými v Oddíle D.1 Kapitoly I.

Krok 8: Určení úprav srovnatelnosti a jejich provedení (v případě potřeby).

Krok 9: Interpretace a použití shromážděných údajů, určení odměny v souladu s principem tržního odstupu.

3.5 V praxi není tento proces lineární. Především kroky 5 až 7 mohou být vyžadovány opakovaně až do doby, než je dosaženo vyhovujícího závěru (tj. volba nejvhodnější metody), především z toho důvodu, že zkoumání dostupných zdrojů informací může v některých případech ovlivnit volbu metody pro stanovení převodních cen. Například v případech, kdy není možné nalézt informace o srovnatelných transakcích (krok 7) a/nebo provést přiměřeně přesné úpravy (krok 8), si daňoví poplatníci mohou zvolit jinou metodu pro stanovení převodních cen a opakovat proces od kroku 4.

3.6 Informace o procesu stanovení, monitorování a hodnocení převodních cen viz Odstavec 3.82.

A.2 Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka

3.7 „Obsáhlá analýza" je podstatným krokem v rámci srovnávací analýzy. Tento krok lze definovat jako analýzu odvětví, konkurence, ekonomických a regulačních faktorů a jiných prvků, které mají vliv na daňového poplatníka a jeho prostředí, avšak prozatím nikoliv v kontextu specifické transakce. Tento krok pomáhá pochopit podmínky závislé transakce daňového poplatníka i podmínky nezávislých transakcí, které mají být předmětem srovnání, především pak ekonomické okolnosti transakce (viz Odstavce 1.110 až 1.113).

A.3 Zhodnocení závislé transakce a volba testované strany

3.8 Zhodnocení zkoumaných závislých transakcí má za cíl identifikovat relevantní faktory, které ovlivní volbu testované strany (v případě potřeby), volbu a aplikaci nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností daného případu, finančního ukazatele, který bude testován (v případě transakční ziskové metody) a také volbu srovnatelných údajů, případně určení úprav srovnatelnosti.

A.3.1 Hodnocení samostatných a kombinovaných transakcí daňového poplatníka

3.9 Abychom se co nejvíce přiblížili obvyklým podmínkám, je v ideálním případě nezbytné aplikovat princip tržního odstupu na jednotlivé transakce postupně. Často však dochází k situacím, kdy jsou samostatné transakce tak úzce spjaty nebo spojeny, že nemohou být samostatně adekvátně posouzeny. Může se jednat o následující příklady: a) Některé dlouhodobé smlouvy na dodávku komodit či služeb; b) Práva na užívání nehmotného majetku; c) Stanovení cen pro řadu úzce spjatých výrobků (např. v rámci jedné produktové řady), pokud není praktické stanovit ceny pro každý jednotlivý produkt nebo transakci.

Jiným příkladem by mohlo být poskytnutí licence na výrobní know-how a dodávky zásadních komponent spojenému podniku; může být vhodnější zhodnotit obvyklé podmínky pro oba předměty společně spíše než odděleně. Takové transakce by měly být zhodnoceny společně za použití nejvhodnější metody v souladu s principem tržního odstupu. Dalším příkladem by bylo směřování transakce prostřednictvím jiného spojeného podniku; může být vhodnější zvážit transakci, jejíž směřování je součástí celku, spíše než zvažovat jednotlivé transakce samostatně. Viz Příklad 26 Přílohy ke Kapitole VI.

3.10 Další příklad, kdy mohou být transakce daňového poplatníka sdružovány, se týká portfolio přístupů. Portfolio přístup představuje podnikatelskou strategii zahrnující sdružení určitých transakcí ze strany daňového poplatníka za účelem získání řádného výnosu pro celé portfolio namísto jednotlivých produktů v rámci tohoto portfolia. Například některé produkty mohou být daňovým poplatníkem prodávány s nízkým ziskem nebo dokonce se ztrátou, protože vytvářejí poptávku po ostatních produktech a/nebo souvisejících službách stejného daňového poplatníka, které jsou následně prodány nebo poskytnuty s vyššími zisky (např. určité zařízení a související spotřební předměty, jako jsou kávovary a kávové kapsle, případně tiskárny a náplně). Podobné přístupy lze vysledovat v nejrůznějších odvětvích. Portfolio přístupy jsou příkladem podnikatelské strategie, kterou může být nezbytné zvážit v rámci srovnávací analýzy i při posuzování spolehlivosti srovnatelných údajů. Viz Odstavce 1.114 až 1.118 o podnikatelských strategiích. Avšak jak je uvedeno v Odstavcích 1.129 až 1.131, tyto úvahy nevysvětlí trvalé celkové ztráty nebo špatnou výkonnost v čase. Navíc aby byly portfolio přístupy přípustné, musí být přiměřeně zacíleny, neboť by neměly být používány pro aplikaci určité metody pro stanovení převodních cen na úrovni celé společnosti daňového poplatníka v těch případech, kdy rozdílné transakce mají rozdílnou ekonomickou povahu a je nezbytné je segmentovat. Viz Odstavce 2.84 až 2.85. Konečně by pak neměly být výše uvedené poznámky nesprávně pochopeny jako implikace toho, že je přípustné, aby jeden subjekt v rámci skupiny nadnárodních podniků obdržel výnos pod úrovní tržního výnosu za účelem poskytnutí užitků jinému subjektu v rámci skupiny nadnárodních podniků, viz především Odstavec 1.130.

3.11 Zatímco může být nezbytné posoudit některé odděleně dohodnuté transakce mezi spojenými podniky společně za účelem určení, zda jsou dané podmínky v souladu s principem tržního odstupu, jiné transakce dohodnuté mezi danými podniky v rámci balíčku může být nezbytné posuzovat samostatně. Skupina nadnárodních podniků může do jedné transakce/v rámci jedné ceny zahrnout několik různých užitků, jako jsou licence na patenty, know-how a obchodní značky, poskytování technických/administrativních služeb a pronájem výrobních zařízení. Tento typ ujednání je často označován jako souhrnná transakce (balíček). Tyto komplexní balíčky však pravděpodobně nebudou zahrnovat prodeje zboží, ačkoliv cena účtovaná za prodej zboží může zahrnovat některé doprovodné služby. V některých případech nemusí být možné hodnotit balíček jako celek a bude nutné rozdělit tento balíček na jednotlivé části. V takovýchto případech by se daňová správa po stanovení samostatných převodních cen pro jednotlivé součásti měla nicméně zabývat tím, zda je celková převodní cena pro celý balíček v souladu s principem tržního odstupu.

3.12 Dokonce i v rámci nezávislých transakcí mohou souhrnné transakce (balíčky) zahrnovat jednotlivé složky, které v rámci vnitrostátního práva nebo smlouvy o zamezení dvojímu zdanění podléhají rozdílným daňovým režimům. Například licenční poplatky mohou podléhat srážkové dani, avšak platby nájemného mohou být předmětem čistého zdanění. V takovýchto situacích může být vhodné stanovit převodní ceny pro celý balíček, přičemž daňová správa by následně mohla určit, zda je pro jiné daňové účely nezbytné alokovat cenu na jednotlivé součásti balíčku. V rámci této úvahy by měly daňové správy posoudit souhrnnou transakci mezi spojenými podniky stejným způsobem, jakým by analyzovaly podobné transakce mezi nezávislými podniky. Daňoví poplatníci by měli být připraveni prokázat, že souhrnná transakce odráží vhodné převodní ceny.

A.3.2 Úmyslné vzájemné kompenzace

3.13 Úmyslná kompenzace je ta kompenzace, kterou spojené podniky vědomě zahrnou do podmínek závislé transakce. K této situaci dochází, když jeden spojený podnik poskytl užitek jinému spojenému podniku v rámci skupiny, který je následně do určité míry kompenzován jiným užitkem obdrženým od daného podniku. Tyto podniky mohou uvést, že užitky, které vzájemně obdržely, by měly být započítány

vůči užitkům, které poskytly, a to jako úplná nebo částečná úhrada za dané užitky. Pro účely stanovení daňových povinností je tedy nezbytné posoudit pouze případný čistý zisk/čistou ztrátu daných transakcí. Například podnik může jinému podniku poskytnout licenci na užívání patentu výměnou za poskytnutí know-how v jiné souvislosti, přičemž uvede, že daná transakce nemá za následek zisk či ztrátu ani jedné ze stran transakce. Takováto ujednání mohou být někdy uzavřena i mezi nezávislými podniky, přičemž by měla být hodnocena v souladu s principem tržního odstupu, aby byla kvantifikována hodnota příslušných užitků prezentovaných jako vzájemné kompenzace.

3.14 Úmyslné vzájemné kompenzace se mohou lišit z hlediska velikosti i komplexnosti. Takovéto kompenzace se mohou vyskytovat v různých formách, od jednoduchého salda dvou transakcí (například výhodná prodejní cena za vyrobené zboží výměnou za výhodnou kupní cenu za suroviny používané při výrobě daného zboží) po ujednání o všeobecném vyrovnání, které bude zahrnovat všechny užitky obou stran v rámci určitého období. Je velmi nepravděpodobné, že by nezávislé podniky přemýšlely o druhém typu ujednání, pokud by nebylo možné příslušné užitky dostatečně přesně kvantifikovat a pokud by nebyla smlouva vytvořena předem. V ostatních případech by nezávislé podniky zpravidla preferovaly vzájemně nezávislý tok svých příjmů a výdajů a případný zisk/ztrátu jako výsledek běžné obchodní činnosti.

3.15 Rozpoznání úmyslných vzájemných kompenzací nemění základní požadavek, že převodní ceny musí být pro daňové účely v souladu s principem tržního odstupu. Bylo by vhodné, pokud by daňoví poplatníci zveřejnili existenci vzájemných kompenzací úmyslně zabudovaných do dvou a více transakcí mezi spojenými podniky a prokázali (případně potvrdili, že mají příslušné podpůrné informace a provedli dostatečnou analýzu za účelem prokázání toho), že po zvážení vzájemných kompenzací jsou podmínky upravující dané transakce v souladu s principem tržního odstupu.

3.16 Může být nezbytné posoudit transakce samostatně, aby bylo zjištěno, zda jsou v souladu s principem tržního odstupu. Pokud mají být dané transakce analyzovány společně, je nezbytné pečlivě volit srovnatelné transakce a mít na paměti ustanovení Odstavců 3.9 až 3.12. Podmínky vzájemných kompenzací týkající se mezinárodních transakcí mezi spojenými podniky nemusí být zcela v souladu s podmínkami, které se týkají pouze domácích transakcí mezi nezávislými podniky, a to v důsledku rozdílů v daňových režimech pro vzájemné kompenzace v rámci různých národních daňových systémů nebo v důsledku rozdílů v režimech pro dané platby v rámci smluv o zamezení dvojího zdanění. Například srážková daň by komplikovala uznání licenčních poplatků oproti tržbám.

3.17 Daňový poplatník může v rámci šetření usilovat o snížení úpravy převodních cen, a to na základě neúmyslného vykázání vyššího zdanitelného příjmu. Daňové správy dle svého uvážení mohou, ale nemusí takovémuto požadavku vyhovět. Daňové správy mohou takovéto požadavky rovněž zvážit v kontextu procedur řešení případů smlouvou a následných úprav (viz Kapitola IV).

A.3.3 Volba testované strany

3.18 Při aplikaci metody nákladů a přirážky, metody ceny při opětovném prodeji nebo transakční metody čistého rozpětí (viz Kapitola II) je nezbytné zvolit stranu transakce, pro kterou je daný finanční ukazatel (přirážka k nákladům, hrubá marže nebo ukazatel čistého zisku) testován. Volba testované strany by měla být v souladu s funkční analýzou transakce. Obecně je testovanou stranou ta, na kterou lze určitou metodu pro stanovení převodních cen aplikovat nejspolehlivěji, a pro kterou lze nalézt nejspolehlivější srovnatelné transakce, tj. nejčastěji se bude jednat o tu stranu, která má méně komplexní funkční analýzu.

3.19 Toto lze dokreslit následujícím příkladem. Předpokládejme, že společnost A vyrábí dva druhy výrobků – P1 a P2 – které prodává společnosti B. Společnost B je spojeným podnikem v jiné zemi. Předpokládejme, že společnost A vyrábí výrobky P1 pomocí hodnotných a jedinečných nehmotných aktiv, která patří společnosti B, a v souladu s technickými specifikacemi stanovenými společností B. Předpokládejme, že v rámci této transakce P1 společnost A vykonává pouze jednoduché funkce a v souvislosti s danou transakcí nemá žádný hodnotný/jedinečný přínos. Z hlediska transakce P1 by nejčastěji byla testovanou stranou společnost A. Nyní předpokládejme, že společnost A rovněž vyrábí výrobky P2, pro které vlastní a používá hodnotná/jedinečná nehmotná aktiva, jako jsou hodnotné patenty a obchodní

značky, a pro které společnost B vystupuje jako distributor. Předpokládejme, že v rámci této transakce P2 společnost B vykonává pouze jednoduché funkce a v souvislosti s danou transakcí nemá žádný hodnotný/jedinečný přínos. Z hlediska transakce P2 by nejčastěji byla testovanou stranou společnost B.

A.3.4 Informace o závislé transakci

3.20 Za účelem výběru a aplikace nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností konkrétního případu jsou nezbytné informace o faktorech srovnatelnosti v souvislosti se zkoumanou závislou transakcí, a především o funkcích, aktivech a rizicích všech stran závislé transakce, včetně spojených zahraničních podniků. Konkrétně to znamená, že ačkoliv jednostranné metody (např. metoda nákladů a přirážky, metoda ceny při opětovném prodeji nebo transakční metoda čistého rozpětí – viz detailně v Kapitole II) vyžadují posouzení určitého finančního ukazatele nebo ukazatele úrovně zisku pro jednu ze stran příslušné transakce (tj. „testovaná strana" – viz Odstavec 3.18–3.19), jsou pro správnou charakteristiku závislé transakce a pro volbu nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen rovněž nezbytné některé informace o faktorech srovnatelnosti závislé transakce, a to především o funkční analýze netestované strany.

3.21 Pokud je z hlediska okolností daného případu nejvhodnější metodou pro stanovení převodních cen (v souladu s pokyny uvedenými v Odstavcích 2.1 až 2.12) transakční metoda rozdělení zisku, jsou nezbytné finanční informace o všech stranách transakce – domácích i zahraničních. Vzhledem ke dvoustranné povaze této metody vyžaduje aplikace transakční metody rozdělení zisku obzvláště detailní informace o zahraničním spojeném podniku, který vystupuje jako strana transakce. Toto zahrnuje informace o pěti faktorech srovnatelnosti za účelem řádného určení charakteristiky vztahů mezi stranami transakce a za účelem prokázání vhodnosti transakční metody rozdělení zisku, i finanční informace (stanovení kombinovaných zisků, které mají být rozděleny, i rozdělení těchto zisků vychází z finančních informací všech stran transakce, včetně případného spojeného zahraničního podniku). Obdobně pak v případech, kdy je vzhledem k okolnostem daného případu nejvhodnější metodou pro stanovení převodních cen transakční metoda rozdělení zisku, se dá důvodně očekávat, že daňoví poplatníci budou připraveni poskytnout daňovým správám nezbytné informace o spojených zahraničních podnicích vystupujících v rámci transakce, včetně finančních údajů nezbytných pro výpočet rozdělení zisku. Viz Kapitola V.

3.22 Pokud je z hlediska okolností daného případu nejvhodnější metodou pro stanovení převodních cen (v souladu s pokyny uvedenými v Odstavcích 2.1 až 2.12) jednostranná metoda, jsou kromě informací uvedených v Odstavci 3.20 nezbytné i finanční informace o testované straně – a to bez ohledu na to, zda je testovanou stranou domácí či zahraniční subjekt. Pokud je tedy nejvhodnější metodou metoda nákladů a přirážky, metoda ceny při opětovném prodeji nebo transakční metoda čistého rozpětí a testovanou stranou je zahraniční subjekt, jsou nezbytné dostatečné informace pro spolehlivou aplikaci zvolené metody na testovanou zahraniční stranu a pro zhodnocení aplikace dané metody na příslušnou testovanou zahraniční stranu ze strany daňové správy země netestované strany. Na druhou stranu, jakmile je jako nejvhodnější metoda zvolena jednostranná metoda a testovanou stranou je domácí daňový poplatník, nemá zpravidla daňová správa žádný důvod dále vyžadovat finanční údaje zahraničního spojeného podniku, mimo těch, které jsou požadovány v rámci CbCR nebo Master File (viz Kapitola V).

3.23 Jak je vysvětleno výše, analýza převodních cen vyžaduje, aby byly k dispozici určité informace o spojených zahraničních podnicích. Povaha a rozsah těchto informací závisí především na použité metodě pro stanovení převodních cen. Ačkoli sběr takovýchto informací může pro daňového poplatníka představovat problémy, se kterými se při předkládání svých vlastních informací nepotýká. Tyto obtíže by měly být brány v úvahu při tvorbě pravidel a/nebo postupů pro dokumentaci.

A.4 Srovnatelné nezávislé transakce

A.4.1 Obecně

3.24 Srovnatelná nezávislá transakce představuje transakci mezi dvěma nezávislými stranami, která je srovnatelná se zkoumanou závislou transakcí. Může se jednat o srovnatelnou transakci mezi jednou ze stran

závislé transakce a nezávislou stranou („interní srovnatelná transakce") nebo o transakci mezi dvěma nezávislými stranami, které nejsou stranami závislé transakce („externí srovnatelná transakce").

3.25 Srovnání závislých transakcí daňového poplatníka s ostatními závislými transakcemi realizovanými ze strany stejné či odlišné skupiny nadnárodních podniků jsou pro aplikaci principu tržního odstupu irelevantní, a proto by neměla být používána ze strany daňové správy jako základ pro úpravu převodních cen nebo ze strany daňového poplatníka na podporu jeho politiky v oblasti převodních cen.

3.26 Jedním z faktorů, který může způsobit to, že výsledky závislých transakcí daňového poplatníka mají blíže k výsledkům v souladu s principem tržního odstupu, je existence minoritních akcionářů. Tento faktor však sám o sobě není určující. Vliv minoritních akcionářů závisí na několika faktorech, včetně toho, zda příslušný minoritní akcionář má majetkovou účast na kapitálu mateřské společnosti nebo na kapitálu dceřiné společnosti, nebo zda má určitý vliv na ceny vnitroskupinových transakcí a tento vliv skutečně uplatňuje.

A.4.2 Interní srovnatelné transakce

3.27 Krok 4 typického procesu popsaného v Odstavci 3.4 zahrnuje zhodnocení případných stávajících interních srovnatelných údajů. Interní srovnatelné údaje mohou mít přímější a bližší vztah ke zkoumané transakci než externí srovnatelné údaje. Finanční analýza může být snadnější a spolehlivější, neboť bude pravděpodobně vycházet ze stejných účetních standardů a předpisů pro interní srovnatelné údaje i pro závislé transakce. Navíc může být přístup k informacím o interních srovnatelných údajích úplnější i méně nákladný.

3.28 Na druhou stranu však interní srovnatelné údaje nejsou vždy spolehlivější, přičemž ne každá transakce mezi daňovým poplatníkem a nezávislou stranou může být považována za spolehlivou srovnatelnou transakci pro závislou transakci realizovanou stejným daňovým poplatníkem. Pokud interní srovnatelné údaje existují, musí splňovat pět faktorů srovnatelnosti stejným způsobem jako externí srovnatelné údaje, viz Odstavce 1.33 až 1.118. Pokyny o úpravách srovnatelnosti rovněž platí pro interní srovnatelné údaje, viz Odstavce 3.47 až 3.54. Předpokládejme například, že daňový poplatník vyrábí určitý produkt. Významné objemy tohoto produktu prodává spojenému zahraničnímu prodejci, zatímco marginální množství stejného produktu je prodáváno nezávislé straně. V takovémto případě objemy prodejů velmi pravděpodobně významně ovlivní srovnatelnost těchto dvou transakcí. Pokud není možné provést přiměřeně přesné úpravy za účelem eliminace těchto rozdílů, není pravděpodobné, že by transakce mezi daňovým poplatníkem a jeho nezávislým zákazníkem byla spolehlivě srovnatelná.

A.4.3 Externí srovnatelné transakce a zdroje informací

3.29 Existují různé zdroje informací, které lze využít pro účely identifikace potenciálních externích srovnatelných údajů. Tento Oddíl pojednává o konkrétních otázkách, které vyvstávají v souvislosti s komerčními databázemi, zahraničními srovnatelnými transakcemi a informacemi neposkytnutými daňovým poplatníkům. Navíc pokud existují spolehlivé interní srovnatelné údaje, může být zbytečné hledat externí – viz Odstavce 3.27 až 3.28.

A.4.3.1 Databáze

3.30 Častým zdrojem informací jsou komerční databáze vytvořené editory, kteří shromažďují účetní informace předkládané společnostmi příslušným orgánům a prezentují je v elektronickém formátu vhodném pro vyhledávání a statistické analýzy. Může se jednat o praktický a někdy i cenově dostupný způsob identifikace externích srovnatelných údajů, přičemž v závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu se může jednat o nejspolehlivější zdroj informací.

3.31 Často je identifikováno několik omezení komerčních databází. Protože tyto komerční databáze vycházejí z veřejně dostupných informací, nejsou k dispozici ve všech zemích, neboť ne všechny země nabízejí stejné množství veřejně dostupných informací o svých společnostech. Navíc v případě, že jsou tyto

informace k dispozici, nemusejí zahrnovat stejný druh informací pro všechny společnosti podnikající v dané zemi, neboť požadavky na zveřejňování a předkládání informací se mohou lišit v závislosti na právní formě společnosti nebo na tom, zda se jedná o společnost obchodovanou na burze. Je rovněž nezbytné postupovat obezřetně z hlediska toho, zda a jak mají být tyto databáze používány, neboť slouží pro jiné než účely převodních cen. Komerční databáze ne vždy poskytují informace, které by byly dostatečně detailní a mohly by sloužit jako podklady pro zvolenou metodu pro stanovení převodních cen. Ne všechny databáze zahrnují stejně detailní informace a mohou být používány s podobnou úrovní jistoty. Důležitým faktorem je skutečnost, že v mnoha zemích je praxe taková, že komerční databáze slouží pro srovnávání výsledků společností spíše než transakcí, neboť informace o transakcích třetích stran jsou k dispozici jen výjimečně. Informace o používání netransakčních údajů třetích stran viz Odstavec 3.37.

3.32 Pokud jsou dostupné spolehlivé informace z jiných zdrojů, např. interní srovnatelné údaje, může být zbytečné používat komerční databáze. Pokud již jsou komerční databáze využívány, měly by být používány objektivně, přičemž je nezbytné se vždy snažit o identifikaci spolehlivých srovnatelných informací.

3.33 Používání komerčních databází by nemělo vést k převládání kvantity nad kvalitou. V praxi může provádění srovnávací analýzy pouze na základě komerčních databází vzbudit obavy týkající se spolehlivosti dané analýzy, a to především díky kvalitě informací relevantních pro zhodnocení srovnatelnosti, které jsou z databází zpravidla dostupné. Ve světle těchto obav může být nezbytné doplnit informace z databází o jiné veřejně dostupné informace, a to v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech. Takovéto doplnění databázových informací o jiné zdroje informací má podpořit kvalitu před standardizovanými přístupy, přičemž platí pro informace získané z databází ze strany daňových poplatníků/odborníků i ze strany daňových správ. Toto je nezbytné chápat v souvislosti s diskusí o nákladech a nárocích na dodržování předpisů pro daňové poplatníky, viz Odstavce 3.80 až 3.83.

3.34 Existují rovněž autorské databáze, které jsou vytvořeny a vedeny některými poradenskými společnostmi. Kromě otázek, které byly vzneseny v souvislosti s více využívanými komerčními databázemi, vyvstává v případě autorských databází další otázka týkající se jejich pokrytí údajů, pokud jsou ve srovnání s komerčními databázemi založeny na omezenější části trhu. Pokud daňový poplatník využil za účelem doložení svých převodních cen autorské databáze, může si daňová správa ze zřejmých důvodů transparentnosti vyžádat přístup do dané databáze, aby přezkoumala výsledky daňového poplatníka.

A.4.3.2 Zahraniční nebo netuzemské srovnatelné údaje

3.35 Daňoví poplatníci ne vždy vyhledávají srovnatelné údaje v dané zemi, například v případech, kdy jsou na národní úrovni k dispozici nedostatečné údaje a/nebo za účelem snížení nákladů spojené s touto oblastí, pokud má několik subjektů skupiny nadnárodních podniků srovnatelné funkční analýzy. Netuzemské srovnatelné údaje by neměly být automaticky odmítány pouze z toho důvodu, že nejsou tuzemské. To, zda jsou netuzemské srovnatelné údaje spolehlivé, je nezbytné určit případ od případu a odkazem na rozsah, ve kterém takovéto transakce splňují pět faktorů srovnatelnosti. Zda je možné spolehlivě použít jedno vyhledávání srovnatelných údajů provedené na regionální úrovni pro několik dceřiných společností skupiny nadnárodních podniků podnikajících v daných regionech, závisí především na okolnostech, při kterých jednotlivé dceřiné společnosti podnikají. Viz Odstavce 1.112 až 1.113 o tržních rozdílech a analýzách pro několik zemí. Rovněž mohou vyvstat problémy v souvislosti s různými účetními standardy.

A.4.3.3 Informace neposkytované daňovým poplatníkům

3.36 Daňové správy mohou v souvislosti s šetřením u jiných daňových poplatníků nebo z jiných zdrojů disponovat informacemi, které nemusí být poskytnuty příslušnému daňovému poplatníkovi. Bylo by však nespravedlivé aplikovat na základě takovýchto údajů metodu pro stanovení převodních cen, pokud daňová správa takovéto údaje v rámci národních požadavků na mlčenlivost nezpřístupní daňovému poplatníkovi, aby měl možnost obhájit svůj vlastní postoj a zajistit si efektivní soudní kontrolu ze strany soudů.

A.4.4 Používání netransakčních údajů třetích stran

3.37 Transakční zaměření metod pro stanovení převodních cen a otázka možné agregace závislých transakcí daňového poplatníka jsou diskutovány v Odstavcích 3.9 až 3.12. Jinou otázkou je, zda mohou netransakční údaje třetích stran poskytnout spolehlivé srovnatelné údaje k závislým transakcím daňového poplatníka (nebo k souboru transakcí agregovaných v souladu s pokyny stanovenými v Odstavcích 3.9 až 3.12). V praxi jsou dostupné údaje třetích stran často ve formě agregovaných údajů, na úrovni celé společnosti nebo segmentu, a to v závislosti na příslušných účetních standardech. To, zda mohou takovéto netransakční údaje třetích stran poskytnout spolehlivé srovnatelné údaje k závislým transakcím daňového poplatníka (nebo k souboru transakcí agregovaných v souladu s pokyny stanovenými v Odstavcích 3.9 až 3.12), záleží především na tom, jestli třetí strana provádí řadu výrazně odlišných transakcí. Pokud jsou k dispozici segmentovaná data, mohou poskytovat lepší srovnatelné údaje než údaje za celou společnost či nesegmentovaná data, neboť jsou více transakčně zaměřeny. Rovněž však platí, že segmentovaná data mohou vést k problémům v souvislosti s alokací nákladů na různé segmenty. Obdobně pak mohou v určitých situacích externí údaje na úrovni celé společnosti nabídnout lepší srovnatelné údaje než externí segmentované údaje, například pokud činnosti vyjádřené v daných srovnatelných údajích odpovídají souboru závislých transakcí daňového poplatníka.

A.4.5 Omezení dostupných srovnatelných údajů

3.38 Identifikace možných srovnatelných údajů musí být provedena s cílem nalézt nejspolehlivější údaje, přičemž je potřeba mít na paměti, že tyto údaje nebudou vždy dokonalé. Například nezávislé transakce mohou být na určitých trzích/v rámci určitých odvětví vzácné. Může být nezbytné sáhnout po určitém pragmatickém řešení pro jednotlivé případy, např. rozšířením hledání o nezávislé transakce (a použitím informací o nezávislých transakcích), ke kterým dojde v rámci stejného odvětví a na srovnatelném geografickém trhu, ale které jsou realizovány stranami s odlišnými podnikatelskými strategiemi, modely podnikání nebo jiné mírně odlišné ekonomické okolnosti; o informace o nezávislých transakcích, ke kterým dojde v rámci stejného odvětví, ale na jiném geografickém trhu; nebo o informace o nezávislých transakcích, ke kterým dojde na stejném geografickém trhu, ale v rámci jiných odvětví. Volba mezi jednotlivými alternativami bude záviset na skutečnostech a okolnostech daného případu, a to především na významnosti očekávaných dopadů poruch srovnatelnosti na spolehlivost analýzy.

3.39 Transakční metoda rozdělení zisku může být za vhodných okolností použita i bez srovnatelných údajů, např. pokud je nedostatek srovnatelných údajů způsoben existencí hodnotných a jedinečných nehmotných aktiv, kterými jednotlivé strany v rámci transakce přispívají (viz Odstavec 2.115). Avšak i v případech, kdy jsou srovnatelné údaje vzácné a nedokonalé, musí být volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen v souladu s funkční analýzou stran, viz Odstavec 2.2.

A.5 Přijetí či odmítnutí potenciálních srovnatelných údajů

3.40 V zásadě existují dva způsoby, kterými lze provádět identifikaci potenciálně srovnatelných údajů třetích stran.

3.41 První způsob, který lze kvalifikovat jako „aditivní" (přídavný) přístup, spočívá v tom, že osoba, která vyhledávání provádí, sestaví seznam třetích stran, které by měly realizovat potenciálně srovnatelné transakce. Následně jsou shromážděny informace o transakcích realizovaných těmito třetími stranami, aby bylo potvrzeno, že se skutečně jedná o přijatelné srovnatelné údaje, a to na základě předem určených kritérií srovnatelnosti. Tento přístup pravděpodobně poskytuje správně zaměřené výsledky – všechny transakce uvedené v rámci analýzy jsou realizovány dobře známými aktéry v rámci trhu daňového poplatníka. Jak je uvedeno výše, pro zajištění dostatečné míry objektivity je důležité, aby byl příslušný proces transparentní, systematický a ověřitelný. „Aditivní" přístup může být aplikován jako jediný přístup, kdy osoba, která vyhledávání provádí, ví o několika třetích stranách zabývajících se transakcemi, které jsou srovnatelné se zkoumanými závislými transakcemi. Je rovněž dobré poznamenat, že „aditivní" přístup má určité podobnosti s procesem v rámci identifikace interních srovnatelných údajů. V praxi může „aditivní" přístup zahrnovat interní i externí srovnatelné údaje.

3.42 Druhý způsob - „deduktivní" (zužující) přístup – vychází ze širokého souboru společností, které podnikají ve stejném sektoru, vykonávají obecně podobné funkce a nepředstavují ekonomické vlastnosti, které jsou jasně odlišné. Seznam je následně zúžen pomocí výběrových kritérií a veřejně dostupných informací (např. z databází, webových stránek nebo informací o známých konkurentech daňového poplatníka). V praxi pak „deduktivní" přístup zpravidla začíná vyhledáváním v databázi. Je tedy důležité postupovat v souladu s pokyny pro interní srovnatelné údaje a pro zdroje informací o externích srovnatelných údajích, viz Odstavce 3.24-3.39. „Deduktivní" přístup navíc není vhodný pro všechny případy a všechny metody. Informace v této části by tedy neměly být interpretovány tak, že ovlivňují kritéria pro volbu vhodné metody pro stanovení převodních cen stanovená v Odstavcích 2.1 až 2.12.

3.43 V praxi se pro přijetí či odmítnutí potenciálních srovnatelných údajů používají kvantitativní i kvalitativní kritéria. Příklady kvalitativních kritérií se objevují v rámci portfolia výrobků a podnikatelských strategií. Nejčastěji se vyskytujícími kvantitativními kritérii jsou:

- Kritéria velikosti z hlediska tržeb, aktiv nebo počtu zaměstnanců. Velikost transakce vyjádřená absolutní hodnotou nebo poměrně k určitým činnostem stran může ovlivňovat relativní konkurenční postavení kupujícího a prodávajícího, a tedy i srovnatelnost.

- Kritéria týkající se nehmotných aktiv, jako je podíl čisté hodnoty nehmotných aktiv / celkové čisté hodnotě aktiv nebo podíl výzkumu a vývoje („R&D") / tržbám; tyto koeficienty mohou sloužit pro vyloučení společností s hodnotnými nehmotnými aktivy nebo významnými činnostmi v oblasti R&D, pokud testovaná strana nepoužívá hodnotná nehmotná aktiva, případně nerealizuje významné činnosti v oblasti R&D.

- Kritéria týkající se důležitosti exportních prodejů (zahraniční tržby/celkové tržby), pokud jsou takováto kritéria relevantní.

- Kritéria týkající se zásob v relativní či absolutní hodnotě, pokud jsou takováto kritéria relevantní.

- Ostatní kritéria za účelem vyloučení třetích stran, které jsou v mimořádně zvláštní situaci - např. začínající společnosti, společnosti v likvidaci atd., kdy takovéto zvláštní situace jasně nejsou vhodné pro dané srovnání.

Volba a aplikace výběrových kritérií závisí na skutečnostech a okolnostech každého konkrétního případu, přičemž výše uvedený seznam není restriktivní ani normativní.

3.44 Jednou výhodou „deduktivního" přístupu je, že je reprodukovatelnější a transparentnější než „aditivní" přístup. Zároveň se snadněji ověřuje, neboť se hodnocení soustředí na proces a na relevantnost výběrových kritérií. Na druhé straně se uvádí, že kvalita výsledku „deduktivního" přístupu závisí na kvalitě vyhledávacích nástrojů, na které se spoléhá (např. na kvalitě databází, pokud je používána právě databáze, a na možnosti získat dostatečně detailní informace). V některých zemích, kde je spolehlivost a užitečnost databází v rámci srovnávacích analýz sporná, se může jednat o praktické omezení.

3.45 Nebylo by vhodné systematicky preferovat jeden přístup před druhým, protože v závislosti na okolnostech konkrétního případu může být hodnotný „aditivní" nebo „deduktivní" přístup, případně kombinace obou přístupů. „Aditivní" a „deduktivní" přístupy často nejsou používány výlučně. V rámci typického „deduktivního" přístupu jsou často kromě prohledávání veřejných databází zahrnuty třetí strany, například známí konkurenti (nebo třetí strany, o kterých se ví, že realizují potenciálně srovnatelné transakce jako daňový poplatník), k čemuž v případě čistě deduktivního přístupu nedochází - např. z toho důvodu, že tito konkurenti mohou být klasifikováni v rámci odlišného odvětvového kódu. V takovýchto případech slouží „aditivní" přístup jako nástroj zpřesnění vyhledávání založeného na „deduktivním " přístupu.

3.46 Proces aplikovaný za účelem identifikace potenciálních srovnatelných údajů představuje jeden z nejkritičtějších aspektů srovnávací analýzy. Měl by tedy být transparentní, systematický a ověřitelný. Především volba výběrových kritérií má významný vliv na výsledek analýzy, měla by tedy odrážet smysluplné ekonomické vlastnosti srovnávaných transakcí. Úplná eliminace subjektivních soudů v rámci

volby srovnatelných údajů není možná, avšak lze provést celou řadu věcí pro zvýšení objektivity a transparentnosti při aplikaci subjektivních soudů. Zajištění transparentnosti daného procesu může záviset na rozsahu, ve kterém lze kritéria, jenž mají být použita pro volbu potenciálních srovnatelných údajů, zveřejnit a vysvětlit důvody pro vyloučení některých potenciálně srovnatelných údajů. Zvýšení objektivity a zajištění transparentnosti procesu může rovněž záviset na rozsahu, ve kterém má osoba posuzující daný proces (daňový poplatník nebo daňová správa) přístup k informacím týkajícím se daného procesu a ke stejným zdrojům údajů. Problematika dokumentace procesu identifikace srovnatelných transakcí je uvedena v Kapitole V.

A.6 Úpravy z hlediska srovnatelnosti

3.47 Potřeba upravit srovnatelné údaje a požadavek na přesnost a spolehlivost jsou ve Směrnici zdůrazněny několikrát, a to v souvislosti s obecnou aplikací principu tržního odstupu i konkrétněji v kontextu jednotlivých metod. Být srovnatelný znamená, že žádné (případné) rozdíly mezi srovnávanými situacemi nemohou podstatně ovlivnit zkoumané podmínky, nebo lze provést přiměřeně přesné úpravy, které by eliminovaly dopady takovýchto rozdílů. To, zda by měly být úpravy srovnatelnosti v konkrétním případě provedeny (a pokud ano, jaké úpravy by měly být provedeny), je otázkou úsudku, který by měl být posouzen ve světle pojednání o nákladech a nárocích spojených s dodržováním předpisů v rámci Oddílu C.

A.6.1 Různé druhy úprav srovnatelnosti

3.48 Příklady úprav srovnatelnosti zahrnují úpravy z hlediska konzistentnosti účetnictví s cílem eliminovat rozdíly, které mohou vzniknout v důsledku odlišné účetní praxe mezi závislými a nezávislými transakcemi; z hlediska segmentace finančních údajů s cílem eliminovat významné nesrovnatelné transakce; úpravy z hlediska rozdílů v kapitálu, funkcích, aktivech nebo rizicích.

3.49 Příklad úpravy pracovního kapitálu za účelem vyjádření různých úrovní pohledávek, závazků a zásob je uveden v Příloze ke Kapitole III. Skutečnost, že takovéto úpravy existují v praxi, neznamená, že by měly být prováděny rutinně či povinně. V souvislosti s navržením těchto druhů změn by mělo spíše být prokázáno zlepšení srovnatelnosti (což platí pro každý typ úpravy). Značně odlišná úroveň relativního pracovního kapitálu mezi závislými a nezávislými stranami transakce může rovněž vést k dalšímu šetření ve věci charakteristik srovnatelnosti potenciálně srovnatelného údaje.

A.6.2 Účel úprav srovnatelnosti

3.50 Úpravy srovnatelnosti by měly být zváženy, pokud (a pouze pokud) se očekává, že zvýší spolehlivost výsledků. Relevantní úvahy v této souvislosti zahrnují závažnost rozdílu, u kterého se přemýšlí o úpravě, kvalitu údajů, které jsou předmětem úpravy, účel úpravy a spolehlivost přístupu aplikovaného pro provedení dané úpravy.

3.51 Je nezbytné zdůraznit, že úpravy srovnatelnosti jsou vhodné pouze u rozdílů, které budou mít podstatný dopad na srovnání. Některé rozdíly mezi závislými transakcemi daňového poplatníka a srovnatelnými údaji třetích stran budou existovat vždy. Srovnání může být vhodné i přes neupravený rozdíl, za předpokladu, že takovýto rozdíl nemá podstatný vliv na spolehlivost srovnání. Na druhou stranu potřeba provést četné či významné úpravy v souvislosti s klíčovými faktory srovnatelnosti může indikovat, že transakce třetích stran ve skutečnosti nejsou dostatečně srovnatelné.

3.52 Úpravy nejsou vždy oprávněné. Například úprava rozdílů u pohledávek nemusí být zvláště užitečná, pokud rovněž existovaly významné rozdíly v účetních standardech, které však nelze odstranit. Podobně jsou pak někdy aplikovány sofistikované úpravy, aby vzbudily mylný dojem, že výsledek vyhledávání srovnatelných údajů je „vědecký", spolehlivý a přesný.

A.6.3 Spolehlivost provedené úpravy

3.53 Není vhodné vnímat některé úpravy srovnatelnosti, jako jsou úpravy rozdílů v úrovních pracovního kapitálu, jako „rutinní" a nekontroverzní, případně vnímat jiné úpravy, jako jsou rizika

jednotlivých zemí, za subjektivnější, a tedy podléhající dalším požadavkům na prokazování a spolehlivost. Jediné úpravy, které by měly být provedeny, jsou ty, u nichž se očekává zlepšení srovnatelnosti.

A.6.4 Dokumentování a testování úprav srovnatelnosti

3.54 Zajištění nezbytné úrovně transparentnosti úprav srovnatelnosti může záviset na dostupnosti vysvětlení jakýchkoliv provedených úprav, důvodů, pro které jsou dané úpravy považovány za vhodné, způsobů výpočtů, toho, jak změnily výsledky jednotlivých srovnatelných údajů a jak úpravy zlepšují srovnatelnost. Problematika dokumentace úprav srovnatelnosti je uvedena v Kapitole V.

A.7 Tržní rozpětí

A.7.1 Obecně

3.55 V některých případech bude možné aplikovat princip tržního odstupu a získat tak jedinou hodnotu (např. cenu nebo marži), která bude nejspolehlivější pro určení toho, zda jsou podmínky určité transakce v souladu s principem tržního odstupu. Avšak vzhledem k tomu, že převodní ceny nepředstavují exaktní vědu, bude rovněž mnoho situací, kdy aplikace nejvhodnější metody či metod povede k rozpětí hodnot, přičemž všechny tyto hodnoty budou relativně stejně spolehlivé. V takovýchto případech mohou být rozdíly v hodnotách, které tvoří dané rozpětí, způsobeny skutečností, že aplikace principu tržního odstupu obecně vede pouze k přiblížení se podmínkám, které by byly sjednány mezi nezávislými stranami. Je rovněž možné, že různé body rozpětí představují skutečnost, že nezávislé strany provádějící srovnatelné transakce za srovnatelných okolností nemusí pro danou transakci stanovit úplně stejnou cenu.

3.56 V některých případech pak některé zkoumané srovnatelné transakce nebudou mít relativně stejnou úroveň srovnatelnosti. Pokud je možné stanovit, že některé nezávislé transakce mají nižší úroveň srovnatelnosti než jiné, měly by být eliminovány.

3.57 Rovněž může dojít k situaci, kdy přes veškerou snahu vyloučit body s nižší mírou srovnatelnosti dostaneme řadu hodnot, u které se – vzhledem k procesu použitému pro volbu srovnatelných údajů a vzhledem k omezením v souvislosti s dostupnými informacemi o srovnatelných údajích – domníváme, že přetrvávají určité vady srovnatelnosti, které nelze identifikovat a/nebo kvantifikovat, a nelze je tedy ani upravit. Pokud v takovýchto případech rozpětí zahrnuje značný počet pozorování, mohou ke zvýšení spolehlivosti analýzy přispět statistické nástroje, které berou v úvahu střední trend za účelem zmenšení rozpětí (např. mezikvartilové rozpětí nebo jiné percentily).

3.58 Rozpětí hodnot může rovněž vzniknout v situaci, kdy je za účelem hodnocení závislé transakce aplikována více než jedna metoda. Pro posouzení tržní povahy závislé transakce mohou být například použity dvě metody, které vedou k podobné míře srovnatelnosti. Každá metoda může vést k výsledku nebo rozpětí výsledků, které se od sebe liší, a to v důsledku rozdílů v povaze metod a údajů relevantních pro aplikaci konkrétní metody. Nicméně každé samostatné rozpětí by mohlo být potenciálně použito pro definici přijatelného rozpětí hodnot v souladu s principem tržního odstupu. Údaje z těchto rozpětí mohou být užitečné pro účely přesného definování tržního rozpětí, například pokud se rozpětí překrývají, nebo pro účely přezkoumání přesnosti použitých metod, pokud se rozpětí nepřekrývají. V souvislosti s používáním rozpětí odvozených od aplikace několika metod nelze stanovit žádné všeobecné pravidlo, protože závěry, které by měly být učiněny z jejich užití, budou záviset na relativní spolehlivosti příslušných metod použitých pro stanovení rozpětí a na kvalitě informací použitých v rámci aplikace různých metod.

3.59 Pokud aplikace nejvhodnější metody (nebo několika metod v relevantních situacích – viz Odstavec 2.12) vede k rozpětí hodnot, může značná odchylka mezi body v daném rozpětí naznačovat, že údaje použité pro určení některých bodů nemusí být tak spolehlivé jako údaje použité pro určení jiných bodů rozpětí, případně že odchylka může být důsledkem vlastností srovnatelných údajů, které vyžadují úpravy. V takovýchto případech může být nezbytná další analýza příslušných bodů za účelem posouzení jejich vhodnosti pro zahrnutí v rámci tržního rozpětí.

A.7.2 Volba nejvhodnějšího bodu v rozpětí

3.60 Pokud relevantní podmínka závislé transakce (např. cena nebo marže) spadá do tržního rozpětí, neměly by být prováděny žádné úpravy.

3.61 Pokud je relevantní podmínka závislé transakce (např. cena nebo marže) mimo tržní rozpětí stanovené daňovou správou, měl by mít daňový poplatník možnost prezentovat argumenty o tom, že podmínky závislé transakce jsou v souladu s principem tržního odstupu a výsledky spadají do tržního rozpětí (např. že tržní rozpětí je odlišné od výpočtu daňové správy). Pokud daňový poplatník tuto skutečnost neprokáže, musí daňová správa určit bod v rámci tržního rozpětí, dle kterého upraví podmínku závislé transakce.

3.62 Při určení tohoto bodu by se v případě, že rozpětí zahrnuje výsledky s relativně stejnou a vysokou spolehlivostí, dalo argumentovat, že jakýkoliv bod v daném rozpětí je v souladu s principem tržního odstupu. Pokud přetrvávají vady srovnatelnosti – viz Odstavec 3.57 – může být vhodné použít pro určení daného bodu měřítka středního trendu (například medián, aritmetický průměr nebo vážené průměry atd., a to v závislosti na konkrétních charakteristikách souboru dat) za účelem minimalizace rizika chyby v důsledku přetrvávajících neznámých či nekvantifikovatelných poruch srovnatelnosti.

A.7.3 Extrémní výsledky: aspekty srovnatelnosti

3.63 Extrémní výsledky mohou zahrnovat ztráty nebo neobvykle vysoké zisky. Extrémní výsledky mohou ovlivnit finanční ukazatele, které jsou v rámci zvolené metody posuzovány (např. hrubá marže v případě aplikace metody ceny při opětovném prodeji, případně ukazatel čistého zisku v případě transakční metody čistého rozpětí). Mohou rovněž ovlivnit další položky, např. výjimečné položky, které mohou reflektovat výjimečné okolnosti. Pokud vede jeden či několik potenciálních srovnatelných údajů k extrémním výsledkům, bylo by pro pochopení důvodů těchto výsledků nezbytné další šetření. Důvodem může být porucha srovnatelnosti, případně výjimečné okolnosti u jinak srovnatelné třetí strany. Extrémní výsledek může být vyloučen na základě toho, že byly objasněny dříve přehlížené podstatné poruchy srovnatelnosti, nikoliv pouze na základě toho, že výsledky plynoucí z navrhovaného „srovnatelného údaje" se jen zdají být velmi odlišné od výsledků plynoucích z jiného navrhovaného „srovnatelného údaje".

3.64 Nezávislý podnik by nepokračoval ve ztrátových činnostech, pokud by neměl důvodná očekávání budoucích zisků. Viz Odstavce 1.129 až 1.131. Neočekává se, že především jednoduché či nízkorizikové funkce budou dlouhodobě generovat ztráty. To však neznamená, že ztrátové transakce nemohou být nikdy srovnatelné. Obecně by měly být použity všechny relevantní informace a nemělo by existovat žádné nezvratné pravidlo o zahrnutí či vyloučení ztrátových srovnatelných údajů. Status srovnatelného údaje by opravdu měly určovat skutečnosti a okolnosti týkající se předmětné společnosti, nikoliv její finanční výsledky.

3.65 Obecně řečeno by měly ztrátové nezávislé transakce spustit další šetření, aby bylo možné určit, zda mohou být použity jako srovnatelné či nikoliv. Okolnosti, za kterých by měly být ztrátové transakce/podniky vyloučeny ze seznamu srovnatelných údajů, zahrnují případy, kdy ztráty neodrážejí běžné podnikatelské podmínky nebo kdy ztráty třetích stran odrážejí úroveň rizika, která není srovnatelná s úrovní rizika daňového poplatníka v rámci jeho závislých transakcí. Ztrátové srovnatelné údaje, které vyhovují srovnávací analýze, by neměly být vyloučeny pouze z toho důvodu, že vykazují ztrátu.

3.66 Podobné šetření by mělo být provedeno pro potenciální srovnatelné údaje, u kterých jsou ve srovnání s ostatními potenciálně srovnatelnými údaji vykázány neobvykle vysoké zisky.

B. Problematika načasování v rámci srovnatelnosti

3.67 V souvislosti se srovnatelností existují otázky související s načasováním, a to s ohledem na čas původu, sběru a předložení informací o faktorech srovnatelnosti a srovnatelných nezávislých transakcích,

které se používají v rámci srovnávací analýzy. Viz Odstavce 5.27 až 5.36 Kapitoly V pro informace o problematice načasování v kontextu požadavků na dokumentaci z hlediska převodních cen.

B.1 Čas původu

3.68 V zásadě se očekává, že informace týkající se podmínek srovnatelných nezávislých transakcí realizovaných nebo prováděných během stejného časového období jako závislá transakce („souběžné nezávislé transakce") budou představovat nejspolehlivější informace pro užití v rámci srovnávací analýzy, neboť vyjadřují, jakým způsobem se nezávislé strany chovaly v rámci ekonomického prostředí, které je stejné jako ekonomické prostředí pro závislou transakci daňového poplatníka. Dostupnost informací o souběžných nezávislých transakcích však může být v praxi omezená, a to v závislosti na času sběru.

B.2 Čas sběru

3.69 V některých případech vytvářejí daňoví poplatníci dokumentaci o převodních cenách, aby prokázali, že měli v době realizace vnitroskupinových transakcí přiměřenou snahu jednat v souladu s principem tržního odstupu, tj. na bázi ex-ante (dále jen přístup „nastavování cen v souladu s principem tržního odstupu"), a to na základě informací, které měli v dané době přiměřeně k dispozici. Takovéto informace nezahrnují pouze informace o srovnatelných transakcích z minulých let, ale také informace o ekonomických a tržních změnách, ke kterým mohlo dojít mezi těmito uplynulými roky a rokem závislé transakce. Ve skutečnosti by nezávislé strany za srovnatelných okolností při svých cenových rozhodnutích nevycházely pouze z historických údajů.

3.70 V jiných případech mohou daňoví poplatníci testovat skutečný výsledek svých závislých transakcí, aby prokázali, že podmínky těchto transakcí byly v souladu s principem tržního odstupu, tj. na bázi ex-post (dále jen přístup „testování výsledku v souladu s principem tržního odstupu"). Takovýto test zpravidla probíhá v rámci procesu vytváření daňového přiznání na konci roku.

3.71 Jak přístup nastavování cen v souladu s principem tržního odstupu, tak přístup testování výsledku v souladu s principem tržního odstupu, tak i kombinace těchto dvou přístupů se v členských zemích OECD objevují. Otázka dvojího zdanění může vyvstat v případě, že je mezi dvěma spojenými podniky realizována závislá transakce, přičemž byly aplikovány různé přístupy s různými výsledky – například z důvodu nesrovnalosti mezi tržními očekáváními, která jsou brána v úvahu v rámci přístupu nastavování cen v souladu s principem tržního odstupu, a skutečnými výsledky, které jsou sledovány v rámci přístupu testování výsledku v souladu s principem tržního odstupu. Viz Odstavce 4.38 a 4.39. Příslušné orgány by měly vynaložit maximální úsilí, aby vyřešily jakékoliv otázky týkající se dvojího zdanění, které mohou vzniknout z různých přístupů v jednotlivých zemích v souvislosti s úpravami na konci roku. Tyto otázky mohou být příslušným orgánům předloženy v rámci MAP (Článek 25 Modelové smlouvy OECD).

B.3 Počáteční vysoce nejisté ocenění a nepředvídatelné události

3.72 Vyvstává otázka, zda a – pokud ano – jakým způsobem zahrnout do analýzy převodních cen budoucí události, které byly v době testování závislé transakce nepředvídatelné, především pokud bylo ocenění v dané době vysoce nejisté. Tato otázka by měla být ze strany daňových poplatníků i daňových správ řešena odkazem na to, co by za srovnatelných okolností udělaly nezávislé podniky, aby vzaly v úvahu oceňovací nejistotu v rámci cenotvorby dané transakce.

3.73 Zdůvodnění uvedené v Odstavcích 6.181–6.185 poskytující pokyny ve věci uplatňování principu tržního odstupu v rámci transakcí zahrnující nehmotná aktiva, pro která je ocenění v době transakce vysoce nejisté, platí analogicky i pro jiné typy transakcí s nejistým oceněním. Hlavní je určit, zda bylo oceňování dostatečně nejisté již na počátku, aby strany v souladu s principem tržního odstupu vyžadovaly mechanismus pro úpravu ceny, nebo zda změna hodnoty byla natolik zásadní, že by vedla k opětovnému sjednání transakce. V takovémto případě by měla daňová správa právo stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu pro danou transakci na základě klauzule o úpravě nebo na základě opětovného sjednání, k čemuž by v souladu s principem tržního odstupu došlo v případě srovnatelné nezávislé transakce. V

ostatních situacích, kdy není důvod považovat ocenění za dostatečně nejisté již na počátku, aby strany vyžadovaly mechanismus pro úpravu ceny nebo přejednání podmínek smlouvy, nemusí daňová správa takovouto úpravu provést, neboť by se jednalo o nepřiměřené užití zpětného pohledu. Pouhá existence nejistoty by neměla vyžadovat ex-post úpravu bez zvážení toho, co by učinily nezávislé podniky nebo co by si nezávislé podniky mezi sebou dohodly.

B.4 Údaje z let následujících po roku transakce

3.74 Údaje z let následujících po roku transakce mohou rovněž být pro analýzu převodních cen relevantní, avšak je nezbytné postupovat opatrně, aby nebyl aplikován zpětný pohled. Například údaje z pozdějších let mohou být užitečné při srovnávání životních cyklů výrobků v rámci závislých a nezávislých transakcí, aby bylo možné určit, zda je nezávislá transakce vhodnou srovnatelnou transakcí pro aplikaci určité metody. Skutečné chování zainteresovaných stran v letech následujících po uskutečnění transakce je rovněž relevantní pro přesné vymezení skutečné transakce.

B.5 Data za více let

3.75 V praxi je často užitečné zkoumat v rámci srovnávací analýzy data za více let, avšak nejedná se o systematický požadavek. Data za více let by měla být použita, pokud zvyšují hodnotu analýzy převodních cen. Nebylo by vhodné stanovit normativní pokyny s ohledem na počet let, kterých se má víceletá analýza týkat.

3.76 Abychom zcela pochopili skutečnosti a okolnosti závislé transakce, může být všeobecně užitečné přezkoumat údaje z předmětného roku i z let předcházejících. Analýza takovýchto informací může přinést skutečnosti, které mohly ovlivnit (nebo měly ovlivnit) stanovení převodních cen. Například užití dat z minulých let objasní, zda je vykázaná ztráta daňového poplatníka z určité transakce součástí celé řady ztrát u podobných transakcí, důsledkem konkrétních ekonomických podmínek v předcházejícím roce, které zvýšily náklady v následujícím roce, nebo odrazem skutečnosti, že výrobek je na konci svého životního cyklu. Takováto analýza může být obzvláště užitečná při aplikaci transakční ziskové metody. Viz Odstavec 1.131 o důležitosti údajů za několik období při zkoumání ztrátových situací. Údaje za několik let mohou rovněž zlepšit chápání dlouhodobých ujednání.

3.77 Data za více let budou rovněž užitečné při poskytování informací o relevantních životních cyklech podniku a výrobku v rámci srovnatelných transakcí. Rozdíly v životních cyklech podniku nebo výrobku mohou mít podstatný dopad na podmínky převodních cen, přičemž tento dopad je nezbytné zhodnotit při určení srovnatelnosti. Údaje z dřívějších let mohou objasnit, zda nezávislý podnik, který se účastnil srovnatelné transakce, postihly srovnatelné ekonomické podmínky srovnatelně, nebo zda odlišné podmínky v dřívějším roce podstatně ovlivnily jeho cenu či zisk, díky čemuž neměl být tento podnik pro účely srovnání použit.

3.78 Data za více let mohou rovněž zlepšit proces výběru externích srovnatelných údajů, např. na základě identifikace výsledků, které mohou indikovat významnou odchylku od výchozích charakteristik srovnatelnosti zkoumaných závislých transakcí, což by v některých případech vedlo k odmítnutí daného srovnatelného údaje, nebo které mohou detekovat anomálie v informacích třetích stran.

3.79 Použití dat za více let nemusí nutně implikovat použití víceletých průměrů. Data za více let i víceleté průměry však mohou být za určitých okolností použity pro zlepšení spolehlivosti rozpětí. Viz Odstavce 3.57 až 3.62 informace o statistických nástrojích.

C. Otázky dodržování předpisů

3.80 Jedna otázka, která vyvstává s potřebou srovnávacích analýz, se týká rozsahu zátěže a nákladů na straně daňových poplatníků při identifikaci možných srovnatelných údajů a při získávání detailních informací o těchto údajích. Panuje shoda, že náklady na získávání informací mohou být skutečným

problémem, především pro malé a střední podniky, ale také pro ty skupiny nadnárodních podniků, které realizují velké množství závislých transakcí v mnoha zemích. Odstavce 4.28 a Kapitola V obsahují výslovné rozpoznání potřeby racionální aplikace požadavku na dokumentaci srovnatelnosti.

3.81 Při provádění srovnávací analýzy neexistuje požadavek na vyčerpávající prohledávání všech možných relevantních zdrojů informací. Daňoví poplatníci a daňové správy by měly uplatnit vlastí úsudek, aby určily, zda jsou konkrétní srovnatelné údaje spolehlivé.

3.82 Je vhodné, aby si daňoví poplatníci zaváděli proces za účelem stanovení, monitorování a hodnocení svých převodních cen, a to ve světle velikosti transakcí, jejich komplexnosti, úrovně rizika a toho, zda jsou tyto transakce realizovány ve stabilním nebo měnícím se prostředí. Takovýto praktický přístup by byl v souladu s pragmatickou strategií hodnocení rizika nebo s principem opatrnosti v rámci řízení podniku. V praxi to znamená, že může být vhodné, aby daňový poplatník věnoval méně úsilí vyhledávání informací o srovnatelných údajích na podporu méně významných či méně závažných závislých transakcí. Pro jednoduché transakce, které jsou prováděny ve stabilním prostředí a jejichž charakteristiky jsou stejné či podobné, nemusí být každý rok nezbytná detailní srovnávací analýza (včetně funkční analýzy).

3.83 Do oblasti převodních cen vstupují malé až střední podniky a počet přeshraničních transakcí stále roste. Ačkoliv se princip tržního odstupu aplikuje stejně na malé a střední podniky i transakce, pro nalezení vhodné odpovědi na každý případ v oblasti převodních cen mohou být vhodná pragmatická řešení.

Kapitola IV

Přístupy v daňové správě, jak zabránit sporům v oblasti převodních cen a jak je řešit

A. Úvod

4.1 Tato Kapitola zkoumá různé správní postupy, které lze použít na minimalizování sporů v oblasti převodních cen, jež vzniknou mezi daňovými poplatníky a daňovými správami, nebo mezi různými daňovými správami, a které mohou pomoci je řešit. Takové spory mohou vzniknout, přestože návody v této Směrnici jsou doprovázeny svědomitou snahou použít principu tržního odstupu. Je možné, že daňoví poplatníci a daňové správy dospějí k rozdílnému určení obvyklých podmínek pro zkoumané závislé transakce z důvodu složitosti některých otázek převodních cen a z důvodů obtíží v interpretaci a vyhodnocování okolností individuálních případů.

4.2 Jestliže dvě nebo více daňových správ zaujmou při určení obvyklých podmínek rozdílná stanoviska, může nastat dvojí zdanění. Dvojí zdanění znamená, že stejný příjem je zahrnut do daňového základu více než jednou daňovou správou, a to, když je příjem buď v rukou různých daňových poplatníků (ekonomické dvojí zdanění, v případě spojených podniků), nebo když je příjem v rukou stejného právního subjektu (právní dvojí zdanění, v případě stálých provozoven). Dvojí zdanění je nežádoucí a mělo by být vyloučeno, jak jen to je možné, neboť vytváří potenciální bariéru rozvoje mezinárodního obchodu a pohybu investic. Dvojí zahrnutí příjmu do daňového základu více než jedné jurisdikce vždy neznamená, že příjem bude ve skutečnosti zdaněn dvakrát.

4.3 V této Kapitole se diskutuje o několika správních přístupech k řešení sporů způsobených úpravami převodních cen a o přístupech k zabránění dvojímu zdanění. Oddíl B se zabývá praktikami daňových správ v oblasti dodržování pravidel převodních cen, zvláště kontrolními postupy, důkazním břemenem a pokutami a penále. V Oddílu C se diskutuje o následných úpravách (Odstavec 2 Článku 9 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku) a o řešení případů dohodou (Článek 25). Oddíl D popisuje užití simultánních daňových kontrol dvěma (nebo více) daňovými správami, aby se urychlila identifikace, zpracování a vyřešení problémů převodních cen (a jiných otázek mezinárodního zdanění). Oddíly E a F popisují některé možnosti minimalizování sporů mezi daňovými poplatníky a daňovými správami v oblasti převodních cen. Oddíl E se zaměřuje na možnosti rozvoje režimů "bezpečných přístavišť" (safe harbours) pro určité daňové poplatníky, a Oddíl F se zabývá předběžnými cenovými ujednáními, které dávají možnost předem určit metodiku převodních cen nebo určit podmínky, jež by daňový poplatník aplikoval na specifické závislé transakce. Oddíl G pojednává krátce o užití arbitrážního řízení k řešení sporů mezi zeměmi v oblasti převodních cen.

B. Praktiky dodržování pravidel v oblasti převodních cen

4.4 Postupy dodržování daňových předpisů jsou v každé členské zemi vyvinuty a zavedeny v souladu s její vlastní domácí legislativou a správními postupy. Mnoho vnitrostátních praktik dodržování daňových předpisů má tři hlavní prvky: a) snížit příležitosti k nedodržování předpisů (např. prostřednictvím srážkové daně a nahlašování informací); b) poskytnout pozitivní podporu dodržování předpisů (např. vzděláváním a publikováním návodů); a c) poskytnout zábrany pro nedodržování předpisů. Praktiky dodržování daňových předpisů zůstávají v působnosti každé země jako záležitost vnitrostátní suverenity a za účelem přizpůsobení se zvláštnostem široce se lišících daňových systémů. Nicméně uspokojivá aplikace principu tržního odstupu vyžaduje jasná procesní pravidla, aby byla zajištěna přiměřená ochrana daňového poplatníka a aby se zaručilo, že příjem z daní není přesouván do zemí s příliš tvrdými procesními pravidly. Je-li však kontrolovaný daňový poplatník v jedné zemi členem skupiny nadnárodních podniků, je možné, že vnitrostátní postupy dodržování daňových předpisů v zemi provádějící kontrolu daňového poplatníka

budou mít dopady v jiné daňové jurisdikci. Může jít zvláště o případ mezinárodních záležitostí převodních cen, neboť převodní ceny mají souvislost s daní vybranou v daňových jurisdikcích spojených podniků, které jsou zapojeny do dané závislé transakce. Nejsou-li ve druhé daňové jurisdikci akceptovány stejné převodní ceny, může být skupina nadnárodních podniků vystavena dvojímu zdanění, jak je to vysvětleno v Odstavci 4.2. Proto by si daňové správy při aplikaci svých vnitrostátních praktik dodržování daňových předpisů měly být vědomy principu tržního odstupu a možných dopadů jejich pravidel v oblasti převodních cen na jiné daňové jurisdikce, a měly by se snažit napomáhat jak spravedlivému rozdělení daní mezi jurisdikce, tak zabránění dvojímu zdanění daňových poplatníků.

4.5 Tento Oddíl popisuje tři aspekty dodržování předpisů v oblasti převodních cen, kterým by měla být věnována zvláštní pozornost, aby pomohly daňovým jurisdikcím spravovat svá pravidla převodních cen způsobem, který je přijatelný pro daňové poplatníky i pro jiné jurisdikce. Zatímco jiné praktiky dodržování daňových předpisů jsou v členských zemích OECD běžně používány – např. vedení soudních sporů a použití průkazných sankcí v případech, kdy daňové správy usilují o získání informací, avšak ty jim nejsou poskytnuty – tyto tři aspekty často ovlivní způsob, jakým budou daňové správy v jiných jurisdikcích přistupovat k řešení případů dohodou, a jak budou reagovat v oblasti správy, aby zajistily dodržování svých vlastních pravidel v oblasti převodních cen. Těmito třemi aspekty jsou: kontrolní praktiky, důkazní břemeno a systém pokut a penále. Posouzení těchto tří aspektů se bude nutně lišit v závislosti na charakteristice daného daňového systému, a proto není možné popsat jednotný soubor standardů nebo otázek, které by byly relevantní ve všech případech. Namísto toho se tento Oddíl snaží poskytnout obecný návod k typům problémů, které mohou vzniknout, a vhodné přístupy k dosažení rovnováhy zájmů daňových poplatníků a daňových správ zúčastněných na kontrole převodních cen.

B.1 Kontrolní praktiky

4.6 Kontrolní praktiky se mezi členskými státy OECD široce liší. O rozdílech v postupech mohou napovídat takové faktory, jako je systém a struktura daňové správy, geografická rozloha a populace země, úroveň domácího a zahraničního obchodu a kulturní a historické vlivy.

4.7 Případy převodních cen mohou klást zvláštní nároky na běžné kontrolní praktiky jak pro daňové správy, tak pro daňové poplatníky. Případy převodních cen jsou bohaté na fakta a mohou zahrnovat obtížné vyhodnocování srovnatelnosti trhů a finančních informací nebo informací z jiných odvětví. Proto má řada daňových správ inspektory specializující se na převodní ceny, a kontroly převodních cen samotné mohou trvat déle než jiné kontroly a mohou probíhat podle odlišných procedur.

4.8 Protože oblast převodních cen není exaktní vědou, nebude vždy možné určit jedinou správnou cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu; spíše, jak o tom pojednává Kapitola III, bude muset být správná cena odhadnuta v rámci rozmezí přijatelných čísel. Rovněž výběr metody pro stanovení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu nebude často jednoznačně jasný. Daňoví poplatníci se mohou setkat se zvláštními obtížemi v případech, kdy daňové správy navrhnou použít určitou metodu, například transakční ziskovou metodu, která nebude shodná s tou, kterou použil daňový poplatník.

4.9 V obtížných případech převodních cen může i ten nejlépe smýšlející daňový poplatník udělat neúmyslnou chybu z důvodu složitosti faktů, které je třeba vyhodnotit. Navíc i nejlépe smýšlející daňový kontrolor může z faktů vyvodit špatné závěry. Daňovým správám se doporučuje, aby braly při vedení svých kontrol převodních cen toto zjištění v potaz. To zahrnuje dvě hlediska. První, daňovým kontrolorům se doporučuje, aby byli ve svém přístupu flexibilní a aby nevyžadovali od daňových poplatníků přesnost v převodních cenách, která je za všech daných skutečností a okolností nereálná. Druhé, doporučuje se daňovým kontrolorům, aby brali v úvahu komerční posouzení aplikace principu tržního odstupu daňovým poplatníkem tak, aby analýza převodních cen byla svázána s podnikatelskou realitou. Proto by daňoví kontroloři měli začínat své analýzy převodních cen z pohledu metody, kterou si při stanovení svých cen vybral daňový poplatník. V tomto ohledu může rovněž pomoci návod poskytnutý v Kapitole II, v Části I zabývající se výběrem nejvhodnějších metod převodních cen.

4.10 Daňová správa by měla při přípravě na kontrolu mít na paměti, jak stanovuje ceny daňový poplatník, např. zda skupina nadnárodních podniků funguje na základě ziskových středisek. Viz Odstavec 1.5.

B.2 Důkazní břemeno

4.11 Stejně jako kontrolní praktiky se mezi členskými zeměmi OECD liší i pravidla pro důkazní břemeno pro daňové účely. Ve většině jurisdikcí nese důkazní břemeno daňová správa jak ve svých interních jednáních s daňovým poplatníkem (např. vyměření daně a odvolání), tak v soudních sporech. V některých z těchto zemí může být důkazní břemeno přeneseno na daňového poplatníka tak, že dovoluje daňové správě odhadnout zdanitelný příjem, zjistí-li se, že daňový poplatník nejednal v dobré víře, např. nespolupracoval, nebo nepředložil dostatečnou dokumentaci nebo vyplnil nepravdivé či klamné daňové přiznání. V jiných zemích je důkazní břemeno na straně daňového poplatníka. V tomto ohledu je však třeba zmínit závěry z Odstavců 4.16 a 4.17.

4.12 Pro chování daňové správy a daňového poplatníka by se měly brát v úvahu důsledky pravidel, jimiž se řídí důkazní břemeno. Například, leží-li podle vnitrostátního práva důkazní břemeno na daňové správě, daňový poplatník nemůže mít žádné právní povinnosti dokazovat správnost svých převodních cen, ledaže by daňová správa podala předběžné důkazy, že převodní ceny nejsou v souladu s principem tržního odstupu. I v takovém případě může samozřejmě daňová správa přiměřeně zavázat daňového poplatníka, aby předložil své záznamy, které by daňové správě umožnily provést své šetření. V některých zemích mají daňoví poplatníci ze zákona povinnost spolupracovat s daňovou správou. V případě, že daňový poplatník odmítne spolupracovat, může být daňové správě udělena pravomoc odhadnout příjem daňového poplatníka a předpokládat relevantní skutečnosti vycházející ze zkušeností. V takových případech by daňové správy neměly usilovat o to, aby si vynucovaly tak vysokou úroveň spolupráce, že by bylo obtížné pro rozumné daňové poplatníky ji dodržet.

4.13 V jurisdikcích, kde nese důkazní břemeno daňový poplatník, nemají obecně daňové správy volnost vyměřit daňovým poplatníkům daň, která nevychází řádně ze zákona. Daňová správa v členské zemi OECD, kde platí princip tržního odstupu, například nemůže vyměřit daň na základě zdanitelného příjmu vypočítaného jako pevný procentuální podíl na obratu zboží a jednoduše ignorovat princip tržního odstupu. V kontextu soudních sporů v zemích, kde důkazní břemeno leží na daňovém poplatníkovi, je důkazní břemeno často nazíráno jako "posuvné". Jestliže daňový poplatník předloží soudu logický argument a důkazy, které svědčí o tom, že jeho převodní ceny byly v souladu s principem tržního odstupu, může se důkazní břemeno legálně nebo de facto přesunout na daňovou správu, aby napadla pozici daňového poplatníka a předložila argumenty a důkazy, proč převodní ceny daňového poplatníka nebyly v souladu s principem tržního odstupu a proč je vyměření daně správné. Na druhou stranu, pokud daňový poplatník vynaloží málo úsilí na prokázání, že jeho převodní ceny byly v souladu s principem tržního odstupu, důkazní břemeno uvalené na poplatníka není odstraněno, jestliže daňová správa vyměřila daň, vycházejíc řádně ze zákona.

4.14 Jde-li o otázky převodních cen, budou rozdílná pravidla pro důkazní břemeno v členských státech OECD představovat vážné problémy, jsou-li přísná zákonná práva vycházející z těchto pravidel užita jako vodítko přiměřeného jednání. Například, uvažujme o případu, kdy se zkoumaná závislá transakce týká jedné jurisdikce, kde důkazní břemeno leží na daňovém poplatníkovi, a druhé jurisdikce, kde důkazní břemeno leží na daňové správě. Řídí-li důkazní břemeno jednání daňové správy v první jurisdikci, mohla by učinit neopodstatněné tvrzení o převodních cenách, které by daňový poplatník mohl akceptovat, a na daňové správě ve druhé jurisdikci by bylo, aby prokázala nesprávnost těchto cen. Mohlo by se stát, že se ani daňový poplatník ve druhé jurisdikci, ani daňová správa v první jurisdikci nebudou snažit stanovit přijatelnou cenu v souladu s principem tržního odstupu. Tento typ jednání by připravil prostor pro význačný konflikt stejně jako pro dvojí zdanění.

4.15 Předpokládejme stejné skutečnosti jako v příkladu v předchozím Odstavci. Řídí-li důkazní břemeno jednání daňový poplatník v první jurisdikci, který je dceřinou společností daňového poplatníka ve

druhé jurisdikci (bez ohledu na důkazní břemeno a tuto Směrnici), bude neschopen nebo neochoten prokázat, že jeho převodní ceny jsou v souladu s principem tržního odstupu. Daňová správa v první jurisdikci učiní po kontrole v dobré víře úpravu, vycházejíc z informací, které má k dispozici. Mateřská společnost ve druhé jurisdikci není povinna poskytnout své daňové správě jakoukoliv informaci, aby prokázala, že její převodní ceny jsou v souladu s principem tržního odstupu, neboť důkazní břemeno leží na daňové správě. Tato situace způsobí, že bude pro obě daňové správy obtížné dosáhnout dohody v rámci jednání příslušných orgánů.

4.16 V praxi by ani státy ani daňoví poplatníci neměli zneužívat důkazní břemeno způsobem popsaným výše. Z důvodů těžkostí spojených s analýzami převodních cen by bylo vhodné jak pro daňové poplatníky, tak pro daňové správy, věnovat této otázce zvláštní péči a používat v průběhu kontroly určitého případu převodní ceny zdrženlivosti při spoléhání se na důkazní břemeno. A zvláště v rámci dobrých praktik, by nemělo být důkazní břemeno zneužíváno daňovými správami nebo poplatníky jako ospravedlnění pro učinění nezdůvodněných a neověřitelných tvrzení o převodních cenách. Daňová správa by měla být ochotna v dobré víře prokázat, že její určení převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu i tehdy, kdy důkazní břemeno leží na daňovém poplatníkovi, a podobně poplatníci by měli být ochotni v dobré víře prokázat, že jejich určení převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu, bez ohledu na to, na kom leží důkazní břemeno.

4.17 Komentář k Odstavci 2 Článku 9 Modelové smlouvy OECD vyjadřuje jasně, že stát, od kterého je požadována následná úprava, by měl vyhovět tomuto požadavku pouze tehdy, jestliže "považuje částku upravených zisků za částku, která správně odráží zisky, kterých by bylo dosaženo, kdyby transakce proběhla jako nezávislá". To znamená, že v jednáních příslušných orgánů nese stát, který navrhl primární úpravu, břemeno prokazování druhému státu, že tato úprava "je oprávněná jak v principech, tak co se týče částky". Očekává se od obou příslušných orgánů, že při řešení případů vzájemné dohody budou mít kooperativní přístup.

B.3 Penále, pokuty

4.18 Penále a pokuty se nejčastěji zaměřují na to, aby byly zábranou pro nedodržování předpisů, ať už se týkají procesních požadavků, jako je například poskytnutí nezbytných informací nebo podání daňových přiznání, nebo samotného stanovení daňové povinnosti. Penále a pokuty jsou obecně zamýšleny k tomu, aby placení nižších daní a jiné typy nedodržování předpisů byly mnohem nákladnější než jejich dodržování. Výbor pro fiskální záležitosti dala najevo, že podpora dodržování předpisů by měla být primárním cílem civilních daňových pokut a penále. Zpráva OECD Práva a povinnosti daňových poplatníků (1990). Jestliže vzájemná dohoda vyústí v zrušení nebo snížení úpravy, je důležité, aby existovala možnost zrušit nebo zmírnit penále či pokutu uloženou daňovou správou.

4.19 Srovnávání rozdílných národních praktik a politik v oblasti penalizace by se mělo provádět s pečlivostí. Za prvé, jakékoliv srovnání musí brát v úvahu, že mohou být v různých zemích používány pro stejné účely rozdílné názvy pro penále a pokuty. Za druhé by se měla zohlednit celková opatření k dodržování zákonů určité členské země OECD. Jak je naznačeno výše, závisejí národní praktiky dodržování předpisů na celkovém daňovém systému v zemi a jsou navrženy na základě vnitrostátní potřeby a rovnováhy, jako je volba mezi užitím daňových opatření, která odstraňují či omezují příležitosti k nedodržování předpisů (např. uložení povinnosti daňovým poplatníkům spolupracovat s daňovou správou nebo přesunutí důkazního břemene v situacích, kdy se zjistí, že daňový poplatník nejednal v dobré víře) a mezi užitím peněžních odrazujících prostředků (např. dodatečná daň uložená navíc k částce, která je nedoplatkem, jako důsledek nedoplatku daně). Povaha daňových penále a pokut může být rovněž ovlivněna soudním systémem země. Většina zemí neuplatňuje penále a pokuty v případě neúmyslné chyby; v některých zemích by například uložení penále v případě neúmyslné chyby bylo proti základním principům jejich právního systému.

4.20 Daňové jurisdikce přijaly řadu různých typů penále a pokut. Penále a pokuty mohou zahrnovat buď občanské, nebo trestní sankce – trestní pokuty jsou fakticky vždy vyhrazeny pro případy velmi význačných podvodů a většinou s sebou nesou velice přísné důkazní břemeno pro stranu, která prosazuje

pokutu (tj. pro daňovou správu). Trestní pokuty nejsou v žádné z členských zemí OECD zásadním prostředkem pro podporu dodržování předpisů. Občanské (nebo správní) pokuty a penále jsou běžnější a typicky zahrnují peněžní sankce (ačkoliv, jak je pojednáno výše, mohou existovat i nepeněžní sankce jako přesun důkazního břemene, např. nejsou-li splněny procesní požadavky nebo daňový poplatník je nekooperativní a skutečná penále je výsledkem úpravy dle volného uvážení).

4.21 Některé občanské pokuty a penále jsou zaměřeny na dodržování procesních předpisů, jako je včasné podání daňového přiznání a podávání informací. Částka takových pokut a penále je většinou malá a vychází z pevné částky, která může být vyměřena pro každý den, ve kterém např. trvá nedodržení podání daňového přiznání. Významnější občanské pokuty a penále jsou zaměřené na nahlášení nižší daňové povinnosti.

4.22 Ačkoliv některé země mohou používat název "penále nebo pokuty", stejné nebo obdobné uložení v jiné zemi může být klasifikováno jako "úrok". Režim pokut a penále může proto v některých zemích zahrnovat "dodatečnou daň" nebo "úrok" pro nahlášení nižší daňové povinnosti, která má za následek pozdní zaplacení daně po datu splatnosti. Ty jsou většinou zaměřeny na to, aby státní rozpočet zajistil zpět alespoň skutečnou hodnotu nevybraných peněz (daní).

4.23 Impulsem k občanské peněžní pokutě či penále v případě nahlášení nižších daní je většinou jedna nebo více následujících skutečností: nahlášení nižší daňové povinnosti přesahující prahovou částku, nedbalost daňového poplatníka nebo úmyslný záměr uniknout dani (a rovněž podvod, ačkoliv podvod může vyvolat mnohem váženější trestní pokuty). Mnoho členských zemí OECD ukládá občanské peněžní pokuty a penále pro zanedbání nebo úmyslný záměr, zatímco málo zemí penalizuje "neúmyslné" nahlášení nižší daňové povinnosti.

4.24 Je obtížné teoreticky zhodnotit, zda částka občanské peněžní pokuty je nadměrná. V členských zemích OECD jsou občanské peněžní pokuty za nižší nahlášení daně běžně počítány jako procento daňového nedoplatku, přičemž se toto procento nejčastěji pohybuje od 10 % do 200 %. Ve většině členských zemí OECD výše pokuty či penále roste, jestliže přibývají podmínky pro jejich uložení. Například vyšší míra penále či pokuty může být často uložena pouze tehdy, prokáže-li se, že daňový poplatník dosáhl vyššího stupně zavinění, jako je např. úmyslný záměr vyhnout se dani. Penále a pokuty za "neúmyslné" jednání, jsou-li uplatňovány, mají tendenci být nižší než ty, které jsou způsobeny poplatníkovým zaviněním (viz Odstavec 4.28).

4.25 V zájmu některých členských zemí OECD je zlepšení dodržování předpisů v oblasti převodních cen, a vhodné užití penále a pokut může hrát roli při řešení tohoto problému. Avšak v důsledku povahy problémů převodních cen by měla být věnována pozornost tomu, aby správa penalizačního systému byla v takových případech aplikována uspokojivě, a nikoliv nadmíru tíživě pro poplatníky.

4.26 Protože otázky mezinárodních převodních cen se týkají daňových základů dvou jurisdikcí, může celkově tvrdý penalizační systém v jedné jurisdikci dávat poplatníkům popud, aby v této jurisdikci nahlásili vyšší zdanitelný příjem, což by bylo v rozporu s Článkem 9. Nastane-li tato situace, pak penalizační systém selhává ve svém primárním cíli, čímž je podpora dodržování předpisů, a místo toho vede k nedodržování předpisů různého druhu – nedodržování principu tržního odstupu a nahlášení nižších příjmů ve druhé jurisdikci. Každá z členských zemí OECD by měla zajistit, že její praktiky dodržování předpisů v oblasti převodních cen nejsou vymáhány způsobem, který je v rozporu s cíli Modelové smlouvy OECD, a že zabraňuje zkreslením zmíněným výše.

4.27 Obecně je členskými státy OECD uznáváno, že přiměřenost penalizačního systému by měla být zvažována s ohledem na to, zda penále a pokuty jsou úměrné přestupku. To by znamenalo, například, že přísnost penále či pokuty bude v rovnováze s podmínkami, za kterých se ukládá, a že čím tvrdší bude penále či pokuta, tím omezenější budou podmínky, za nichž se aplikují.

4.28 Protože penále a pokuty jsou pouze jedním z mnoha správních a procesních aspektů daňového systému, je těžké uzavřít bez zvážení ostatních aspektů daňového systému, zda určitá pokuta či penále jsou přiměřené či nikoliv. Nicméně členské státy OECD se dohodly, že bez ohledu na ostatní aspekty daňového

systému platného v určité zemi mohou být vyvozeny následující závěry. Za prvé, uložení nadmíru velké pokuty či penále za "neúmyslné jednání" založené na pouhé existenci nahlášení nižší částky by bylo nepatřičně tvrdé, vzniklo-li spíše z důvodu chyby v dobré víře než zanedbáním nebo skutečným úmyslem vyhnout se dani. Za druhé, by bylo nesprávné uložit nadměrné penále či pokutu poplatníkům, kteří vynaložili přiměřené úsilí v dobré víře stanovit podmínky svých transakcí se spojenými podniky způsobem, který je v souladu s principem tržního odstupu. A zvláště by bylo nepřiměřené uložit penále či pokutu za převodní ceny daňovému poplatníku, který nezvážil údaje, ke kterým neměl přístup, nebo který nepoužil metodu převodní ceny, jež vyžadovala údaje, které neměl k dispozici. Doporučuje se daňovým správám, aby při uplatňování svých ustanovení o penále a pokutách zohlednily tyto úvahy.

C. Následné úpravy a řešení případu dohodou: Články 9 a 25 Modelové smlouvy OECD[1]

C.1 Řešení případu dohodou (dále také MAP)

4.29 MAP je dobře zavedeným prostředkem, prostřednictvím něhož spolu daňové správy konzultují za účelem vyřešení sporů týkajících se aplikace smluv o zamezení dvojímu zdanění. Tento postup, popsaný a povolený Článkem 25 Modelové smlouvy OECD, lze užít pro vyloučení dvojího zdanění, které by mohlo vyústit z úprav převodních cen.

4.30 Článek 25 vymezuje tři rozdílné oblasti, které jsou při MAP obecně používány. První oblast zahrnuje situace "zdanění, které není v souladu s ustanoveními Modelové smlouvy" a vztahují se na ni Odstavce 1 a 2 tohoto Článku. Postupy v této oblasti jsou typicky iniciovány daňovým poplatníkem. Dvěma ostatními oblastmi, které nezbytně nezahrnují daňového poplatníka, se zabývá Odstavec 3 a zahrnují otázky "interpretace nebo aplikace smlouvy" a vyloučení dvojího zdanění v případech, které nejsou jinak pokryty smlouvou. Odstavec 10 Komentáře k Článku 25 objasňuje, že Článek 25 je určen pro užití příslušnými orgány při řešení právního a ekonomického dvojího zdanění, které vzniká z úprav převodních cen provedených podle Odstavce 1 Článku 9.

4.31 Odstavec 5 Článku 25, který je součástí Modelové smlouvy OECD od roku 2008, stanoví, že v případech MAP, kdy příslušné orgány nejsou schopny dojít k dohodě do dvou let od započetí procesu dle Odstavce 1 Článku 25, budou nedořešené otázky na žádost osoby, která případ zahájila, rozhodnuty arbitráží. Toto rozšíření procesu MAP zajišťuje, aby případy, v rámci kterých se příslušné orgány nejsou schopny dohodnout na jednom či více bodech, které brání dořešení případu, bylo možné vyřešit předáním problémových bodů k arbitráži. Pokud byl jeden či více sporných bodů postoupeno k arbitrážnímu řízení

[1]Členské země Společného rámce pro řešení rozmělňování daňového základu a přesouvání zisků (Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) se dohodly na minimálních standardech pro řešení sporů případů dle smlouvy. Tento Oddíl C Kapitoly IV nemá být vysvětlením těchto minimálních standardů, a tedy netvrdíme, že všechny členské země Společného rámce BEPS souhlasí se zněním tohoto Oddílu, kromě případů, kdy jsou uvedená tvrzení výslovně označená jako převzatá z uvedených standardů. Minimální standardy mají tři obecné cíle: (1) státy by měly zajistit, aby povinnosti dané mezinárodními smlouvami ve věci procesu MAP byly v plném rozsahu a v dobré víře dodržovány a aby byly případy podléhající procesu MAP řešeny včas; (2) státy by měly zajistit, aby administrativní procesy napomáhaly prevenci nebo alespoň včasnému řešení sporů souvisejících s mezinárodními smlouvami; a (3) státy by měly zajistit, aby daňoví poplatníci splňující požadavky Odstavce 1 Článku 25 měli možnost řešit spory prostřednictvím procesu MAP. Podrobně jsou tyto minimální standardy řešeny v publikaci OECD Zvyšování efektivity mechanismů pro řešení sporů, Akce 14 – Zpráva za rok 2015 (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14–2015 Report), která je součástí projektu OECD a G20 o BEPS; vydáno nakladatelstvím OECD v Paříži. Minimální standardy jsou doplněny sadou praktických doporučení (bestpractice) (k nimž však ne všechny členské země Společného rámce BEPS závazně přistoupily); tato doporučení reagují na možné problematické body řešení smluvních sporů pomocí procesu MAP. Dále také v současné době není mezi zeměmi Společného rámce jednomyslná shoda týkající se přijetí povinného a závazného arbitrážního řízení jakožto mechanismu pro zajištění včasného řešení sporů prostřednictvím procesu MAP; přesto se však podstatná podskupina těchto zemí již zavázala povinné a závazné arbitrážní řízení zavést.

podle tohoto ustanovení, a pokud některý ze subjektů přímo dotčených případem neodmítá vzájemnou dohodu, která provádí arbitrážní rozhodnutí, je rozhodnutí závazné pro oba státy, zdanění všech přímo dotčených osob se řídí rozhodnutím arbitra v daných bodech, a rozhodnutí arbitra jsou součástí vzájemné dohody mezi těmito osobami. Pokud daná smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahuje ustanovení týkající se arbitráže podobná Odstavci 5 Článku 25, nemají příslušné orgány povinnost dojít k řešení sporu; Odstavec 2 Článku 25 pouze požaduje, aby se správní orgány „vynasnažily" vyřešit případ vzájemnou dohodou. Dohoda mezi příslušnými orgány může být znemožněna konfliktem vnitrostátních zákonů nebo omezeními v pravomocích daňové správy dosahovat kompromisu zakotvených ve vnitrostátním právu. I pokud ale v dané smlouvě o zamezení dvojího zdanění neexistuje ustanovení o povinné a závazné arbitráži ve smyslu Odstavce 5 Článku 25, mohou příslušné orgány smluvních států vzájemnou dohodou zřídit postup pro závazné arbitrážní řízení pro obecné použití nebo pro řešení konkrétních případů (viz Odstavec 69 Komentáře k Článku 25 Modelové smlouvy OECD). Je také nutno poznamenat, že členské státy Evropského společenství uzavřely k 23. 7. 1990 mnohostrannou Dohodu o zamezení dvojímu zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků[2] (dále jen „Dohoda o arbitráži"); tato dohoda vstoupila v platnost k 1. 1. 1995 a stanovuje mechanismus provedení arbitrážního řízení k řešení sporů ve věci převodních cen mezi členskými zeměmi Evropské unie.

C.2 Následné úpravy: Odstavec 2 Článku 9

4.32 Aby se vyloučilo dvojí zdanění v případech převodních cen, mohou daňové správy zvážit požadavek na následné úpravy, jak je to popsáno Odstavci 2 Článku 9. Následná úprava, která může být v praxi provedena jako součást procesu MAP, může zmírnit nebo vyloučit dvojí zdanění v případech, kdy jedna daňová správa zvýší zdanitelné příjmy společnosti (tj. učiní primární úpravu) v důsledku použití principu tržního odstupu na transakce zahrnující spojený podnik ve druhé daňové jurisdikci. Následná úprava v takovém případě je úprava daňové povinnosti tohoto spojeného podniku směrem dolů, provedená daňovou správou druhé daňové jurisdikce tak, že rozdělení zisků mezi tyto dvě jurisdikce je v souladu s primární úpravou a nenastává žádné dvojí zdanění. Je rovněž možné, že první daňová správa bude v rámci konzultací s druhou daňovou správou souhlasit s tím, že sníží (nebo vyloučí) primární úpravu, a v tom případě by následná úprava byla menší (nebo možná nebyla vůbec nutná). Je třeba poznamenat, že následná úprava není zamýšlena pro to, aby poskytovala skupině nadnárodních podniků větší výhodu, než by tomu bylo v případě, kdy by závislé transakce byly prováděny původně za obvyklých podmínek.

4.33 Odstavec 2 Článku 9 výslovně stanovuje, aby příslušné orgány vzájemně spolupracovali při určování vhodných následných úprav, jsou-li nutné. To potvrzuje, že proces MAP dle Článku 25 lze použít pro řešení požadavků na následnou úpravu. Viz Odstavec 10 Komentáře k Článku 25 Modelové smlouvy OECD. („… následné úpravy činěné dle Odstavce 2 [Článku 9] … spadají do rozsahu procesu MAP, jak z hlediska posouzení oprávněnosti, tak z hlediska stanovení částky.") Avšak přesah obou Článků přiměl členské země OECD, aby zvážily, zda může být MAP použit k dosažení následných úprav v případech, kdy smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma smluvními státy neobsahuje ustanovení srovnatelné s Odstavcem 2 Článku 9. Odstavce 11 a 12 Komentáře k Článku 25 Modelové smlouvy OECD výslovně uvádí, že většina členských zemí OECD je toho názoru, že proces MAP se vztahuje na případy zahrnující úpravy převodních cen, včetně problematiky rozhodnutí o tom, zda daná úprava má být provedena, a to i přes chybějící ustanovení podobné Odstavci 2 Článku 9. Odstavec 12 uvádí, že země, které se s tímto názorem neztotožňují, v praxi řeší dvojí zdanění *bona fide* společností zpravidla použitím ustanovení dostupných ve vnitrostátním právu.

4.34 Podle Odstavce 2 Článku 9 může být následná úprava provedena smluvním státem buď tak, že přepočítá zisky podléhající dani u spojeného podniku v této zemi s použitím relevantní revidované ceny, nebo tak, že nechá tento výpočet a poskytne spojenému podniku úlevu vůči vlastní splatné dani v tomto státě za dodatečnou daň uloženou spojenému podniku v důsledku revidované převodní ceny státem, který upravil ceny. První metoda je v členských státech OECD mnohem běžnější.

---

[2] Dohoda č. 90/436/EEC.

4.35 Není-li dostupné rozhodnutí arbitráže získané postupem srovnatelným s postupem dle Odstavce 5 Článku 25 týkající se odpovídajících následných úprav, nejsou odpovídající následné úpravy povinné, to odpovídá pravidlu, že daňové správy nejsou povinné dojít k dohodě v rámci procesu MAP. Podle Odstavce 2 Článku 9 by daňová správa měla provést následnou úpravu pouze tehdy, považuje-li primární úpravu za oprávněnou jak v principu, tak co se týče částky. Nezávazná povaha následné úpravy je nezbytná, aby jedna daňová správa nebyla nucena přijmout důsledky svévolné a rozmarné úpravy druhým státem. Je rovněž důležitá pro udržení fiskální suverenity každé členské země OECD.

4.36 Jakmile daňová správa souhlasí s provedením následné úpravy, je potřeba stanovit, zda úprava má být připsána roku, v němž se závislé transakce související s úpravou uskutečnily, nebo alternativnímu roku, třeba takovému, v němž byla stanovena primární úprava. Tento problém často staví otázku nároku daňového poplatníka na úrok z přeplatku daně v jurisdikci, která souhlasila s provedením následné úpravy (zabývají se tím Odstavce 4.65–4.67). První přístup je vhodnější, protože dosahuje odpovídajícího přiřazení příjmů a výdajů a lépe vystihuje ekonomickou situaci, jak by tomu bylo v případě, kdy by závislé transakce byly uskutečněny za obvyklých podmínek. Avšak v případech, kdy se jedná o zdlouhavá zdržení mezi rokem, jehož se úprava týká, a rokem, kdy je tato úprava akceptována daňovým poplatníkem nebo rokem konečného soudního rozhodnutí, by měly daňové správy být flexibilní souhlasit s následnou úpravou pro rok, kdy byla akceptována primární úprava nebo učiněno rozhodnutí o ní. Uplatnění tohoto přístupu by záleželo na vnitrostátním právu. Zatímco tento přístup není běžně preferován, mohl by být vhodný ve výjimečných případech jako spravedlivé opatření, které by usnadnilo realizaci úpravy a vyhnulo se omezením vyplývajícím ze lhůt.

4.37 Následné úpravy mohou být velice účinným prostředkem získání úlevy z dvojího zdanění vyplývajícího z úpravy převodních cen. Členské země OECD obecně usilují v dobré víře o dosažení dohody, kdykoli je uplatněn MAP. Prostřednictvím MAP mohou daňové správy řešit problémy nezaujatým jednáním a často dosáhnou sjednané dohody v zájmu všech stran. Rovněž to umožňuje daňovým správám vzít v úvahu i jiné otázky daňových práv, jako jsou třeba srážkové daně.

4.38 Přinejmenším jedna z členských zemí OECD má postup, který může snížit potřebu primárních úprav tím, že dovolí daňovému poplatníkovi nahlásit převodní cenu pro daňové účely, která je podle názoru poplatníka jeho cenou v souladu s principem tržního odstupu pro závislou transakci, i když se tato cena liší od částky ve skutečnosti účtované mezi spojenými podniky. Tato úprava, často známá jako "kompenzační úprava", by byla učiněna před podáním daňového přiznání. Kompenzační úpravy mohou usnadnit nahlášení zdanitelného příjmu daňovým poplatníkem v souladu s principem tržního odstupu, uvážíme-li, že informace o srovnatelných nezávislých transakcích nemusí být dostupné v době, kdy spojené podniky stanovují ceny pro své závislé transakce. Proto pro účely správného vyplnění daňového přiznání by bylo daňovému poplatníkovi umožněno provést kompenzační úpravu, která by zaznamenala rozdíl mezi cenou stanovenou v souladu s principem tržního odstupu a skutečnou cenou zaúčtovanou v účetnictví.

4.39 Kompenzační úpravy však nejsou uznávány většinou členských států OECD z toho důvodu, že daňové přiznání by mělo odrážet skutečné transakce. Jsou-li kompenzační úpravy v zemi jednoho spojeného podniku povolovány, ale v zemi druhého spojeného podniku nikoliv, může vzniknout dvojí zdanění, neboť nemůže být dostupná následná úprava, nebyla-li provedena primární úprava. Pro řešení problémů kompenzačních úprav může být použit MAP, a příslušné orgány jsou vyzývány, aby vynaložily maximální úsilí k vyřešení případného dvojího zdanění, které může vzniknout v důsledku různých přístupů jednotlivých zemí k takovýmto úpravám na konci roku.

C.3 Obavy spojené s postupy

4.40 Zatímco následná úprava a postupy MAP jsou schopny vyřešit většinu konfliktů v oblasti převodních cen, daňoví poplatníci vyjádřili vážné obavy. Například, protože problémy převodních cen jsou složité, daňoví poplatníci mají obavy, že v postupech nemusí být dostatečné záruky proti dvojímu zdanění. Tento problém je primárně řešen zavedením nového Odstavce 5 v Článku 25 Modelové smlouvy OECD od verze z roku 2008, který zavádí mechanismus umožňující daňovým poplatníkům požádat o arbitráž

nevyřešených otázek bránících příslušným orgánům dojít k vzájemné dohodě v časovém období dvou let. V Komentáři k Článku 25 jsou rovněž uvedena doporučení, jakým alternativním způsobem mimo arbitráž lze řešit spory, mimo jiné např. zprostředkováním a doporučením reálných sporů nestranným odborníkům.

4.41 Daňoví poplatníci rovněž vyjádřili obavy, že jejich případy by mohly být řešeny nikoliv na základě jejich individuální podstaty, nýbrž ve vztahu k rovnováze výsledků ostatních případů. Zavedeným osvědčeným postupem je, aby v rozhodování případů MAP jednal příslušný orgán s jinými příslušnými orgány poctivě, spravedlivě a objektivně, a aby se jednotlivé případy rozhodovaly na základě jejich vlastních specifik, a nikoliv s odkazem na bilanci výsledků jiných případů. V rozsahu, ve kterém jsou použity, jsou tato Směrnice a návrhy popsané ve Zprávě o Akci BEPS 14 (s připomenutím rozdílu mezi minimálními standardy a doporučenými postupy) dobrým základem vhodného přístupu k dané problematice. Obdobně může existovat obava z odvetných opatření nebo kompenzace úprav od země, od které byla následná úprava požadována. Není to v úmyslu daňových správ, aby prováděly odvetné akce; obavy daňových poplatníků mohou být výsledkem neadekvátní komunikace této skutečnosti. Daňové správy by měly podnikat takové kroky, aby ujistily daňové poplatníky, že se nemusí obávat odvetných akcí a že v souladu s principem tržního odstupu bude každý případ řešen na základě jeho podstaty. Daňoví poplatníci by neměli být odrazováni od iniciování MAP tam, kde lze Článek 25 použít.

4.42 Vyjádřené potenciální obavy v souvislosti s postupem MAP týkajícím se nutnosti provedení odpovídajících následných úprav jsou podrobněji diskutovány v následujících Oddílech; konkrétně:

1. Daňovým poplatníkům může být v řízeních týkajících se převodních cen znemožněno využití procesu MAP;
2. Lhůty vnitrostátního práva pro možnou úpravu vyměření daně mohou v praxi znemožnit provedení odpovídajících následných úprav, pokud příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění tyto lhůty nepozastavuje;
3. Případy řešené postupem MAP mohou být časově náročné;
4. Účast daňového poplatníka může být omezena;
5. Uveřejněné pokyny vysvětlující daňovým poplatníkům použití postupu MAP nemusí být snadno dostupné;
6. Nemusí existovat žádné postupy, které by odložily výběr daňových nedoplatků nebo přírůstku úroků dosud projednávaného řešení v rámci MAP.

C.4 Pokyny, kroky a činnosti, které mohou být podniknuty k řešení problémů spojených s procesem MAP

C.4.1 Odepření možnosti použití procesu MAP v řízeních týkajících se převodních cen

4.43 Jednou z klíčových obav ve věci použití procesu MAP ve věci následných úprav je možnost, že nebude umožněno řešit prostřednictvím tohoto mechanismu případy zahrnující problematiku převodních cen. Závazek řešit vzájemnou dohodou případy zdanění, které Modelová smlouva nepokrývá, je neoddělitelnou součástí závazků, které státy přistoupivší k smlouvě přijímají, a je nutné tento závazek vykonávat v dobré víře. Odmítnutí přístupu k procesu MAP v případě následné úpravy převodních cen dotýkající se smluvního státu může mařit primární cíle smluv o zamezení dvojího zdanění. Práce na Akci 14 v rámci Akčního plánu BEPS přímo směřovala k řešení problémů souvisejících s odepřením přístupu k procesu MAP ve věcech následných úprav převodních cen prováděných smluvním státem; výsledkem je bod 1.1 minimálních standardů Akce 14 BEPS, který zakládá povinnost umožnit řešení sporů využitím procesu MAP v případech zahrnujících převodní ceny.

4.44 Minimální standardy dle Akce 14 BEPS dále obsahují několik dalších prvků, jejichž cílem je obecněji řešit problémy související s odepřením možnosti využití procesu MAP. Jedná se o: závazek umožnit proces MAP v případech, kdy se daňový poplatník a daňová správa upravující převodní cenu neshodují na tom, zda jsou či nejsou splněny podmínky ustanovení institutu zneužití práva uvedené v mezinárodních smlouvách, případně zda použití ustanovení týkající se institutu zneužití práva uvedeného v rámci vnitrostátního práva je či není v konfliktu s ustanoveními mezinárodních smluv (bod 1.2); závazek publikovat pravidla, pokyny a postupy týkající se procesu MAP (bod 2.1) a v těchto pokynech označit specifické informace a dokumenty, které musí daňový poplatník dodat jako součást žádosti o spolupráci v rámci procesu MAP (bod 3.2); dále závazek vyjasnit, že dohody uzavřené v rámci prováděné kontroly mezi daňovým poplatníkem a daňovou správou neznemožňují možnost použití procesu MAP (bod 2.6); a také závazek zajistit, aby příslušné orgány na obou stranách byly informovány o možnosti využití žádostí o MAP, a to buďto (i) dodatkem k Článku 25(1) umožňujícím podat žádost o MAP příslušnému orgánu kterékoliv ze zúčastněných zemí; nebo (ii) implementací dvoustranného postupu pro oznámení či konzultace případů, v rámci kterých příslušný orgán, kterému je případ předkládán, nepovažuje výhrady daňového poplatníka za opodstatněné (bod 3.1).

C.4.2 Lhůty

4.45 Výhoda podle Článku 9 Odstavce 2 nemusí být k dispozici, pokud lhůta pro provedení následné úpravy ve smlouvě nebo vnitrostátním právu vypršela. Odstavec 2 Článku 9 nespecifikuje, zda by měla existovat lhůta, po níž by neměla být provedena následná úprava. Některé země dávají přednost časově neomezenému přístupu, takže dvojí zdanění může být zmírňováno. Jiné země považují časově neomezený přístup za nevhodný ze správních důvodů. Výhoda tedy může záviset na tom, zda platná smlouva převažuje nad lhůtami ve vnitrostátním právu, zda stanovuje jiné lhůty, nebo zda implementaci těchto výhod váže na lhůty stanovené vnitrostátním právem.

4.46 Lhůty pro stanovení daňové povinnosti daňového poplatníka jsou nezbytné k zajištění jistoty pro daňové poplatníky a daňové správy. V případě převodních cen může být země podle svého vnitrostátního práva právně neschopna provést následnou úpravu, pokud uplynula lhůta pro stanovení daňové povinnosti příslušného spojeného podniku. Aby se zabránilo dvojímu zdanění, je třeba vzít v úvahu existenci takových lhůt a skutečnost, že se v jednotlivých zemích liší.

4.47 V rámci Odstavce 2 Článku 25 Modelové smlouvy OECD je vyřešen problém lhůt tím, že je požadováno, že jakákoli dohoda mezi příslušnými orgány vyplývající z procesu MAP musí být implementována bez ohledu na lhůty, které stanovuje vnitrostátní právo smluvních zemí. Odstavec 29 Komentáře k Článku 25 potvrzuje, že poslední věta Článku 25(2) jednoznačně stanovuje, že implementace takovýchto dohod je povinná (a poznamenává, že případné překážky implementace existující v době uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění, by obecně měly být součástí podmínek dohody jako takové). Lhůty proto nebrání provádění následných úprav, jestliže smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje toto ustanovení. Některé státy však nemusí být ochotny nebo schopny potlačit své vnitrostátní lhůty tímto způsobem, a proto vznesly k tomuto bodu výslovnou výhradu. Členským státům OECD se proto doporučuje rozšířit vnitrostátní lhůty pro účely provádění následných úprav, jak jen je to možné, jsou-li uplatněny MAP.

4.48 Jestliže smlouva o zamezení dvojího zdanění nemá přednost před vnitrostátními lhůtami pro účely MAP, daňové správy by měly být ochotny pohotově zahájit diskuse na požádání daňového poplatníka, a to dostatečně včas před vypršením jakýchkoliv lhůt, které by zabraňovaly provedení úpravy. Členským státům OECD se navíc doporučuje přijmout vnitrostátní zákony, které by dovolovaly odvolání lhůt pro stanovení daňové povinnosti, dokud nebudou ukončeny diskuse.

4.49 Zpracování Akce 14 Akčního plánu BEPS přímo řeší překážky, které mohou lhůty vnitrostátního práva představovat pro efektivní průběh procesu MAP. Bod 3.3 minimálních standardů z Akce 14 doporučuje, aby státy zahrnuly do svých smluv o zamezení dvojího zdanění druhou větu Odstavce 2

Článku 25 a tak zajistily, aby lhůty vnitrostátního práva (1) nebránily implementaci vzájemných dohod příslušných orgánů, a (2) tedy nemarnily snahu řešit případy zdanění, které nejsou v souladu se Smlouvou.

4.50 Pokud daný stát nemůže zahrnout druhou větu Odstavce 2 Článku 25 do svých smluv o zamezení dvojího zdanění, bod 3.3 minimálních standardů dle Akce 14 BEPS uvádí, že by tento stát měl být ochoten přijmout alternativní smluvní ustanovení omezující dobu, po kterou mohou smluvní státy provádět následné úpravy dle Článku 9(1), tak aby bylo zamezeno pozdě navrženým úpravám převodních cen, které nebude možné řešit prostřednictvím procesu MAP. K naplnění minimálních standardů je nutné, aby takové alternativní ustanovení reflektovalo lhůty pro následné úpravy stanovené vnitrostátním právem. Modelový text alternativního ustanovení dle Zprávy BEPS k Akci 14 zní:

(Z Článku 9):

3. Stát účastný dohody nezahrne do zisku podniku a podle toho nezdaní zisky, které by byly jinak podniku vznikly, avšak z důvodu podmínek uvedených v Odstavci 1 nevznikly, později než [dvoustranně dohodnutá lhůta] od konce zdaňovacího roku, ve kterém by zisky byly podniku vznikly. Ustanovení tohoto Odstavce neplatí pro případ podvodu, hrubé nedbalosti nebo úmyslného nedodržení závazku.

Bod 3.3 minimálních standardů uvedených v Akci 14 BEPS rovněž doporučuje daným zemím přijmout podobné alternativní ustanovení dle Článku 7 týkající se úpravy zisků přidělených stálým provozovnám.

4.51 Ačkoliv nelze doporučit obecnou délku lhůty pro prvotní vyměření daně, daňovým správám doporučujeme, aby vyměření prováděly v rámci vnitrostátních lhůt bez jejich prodlužování. Pokud složitost případu nebo nedostatečná spolupráce daňového poplatníka vyžadují prodloužení lhůty, mělo by být co nejkratší a přesně stanovené. Dále v případech, kdy vnitrostátní právo umožňuje danou lhůtu prodloužit se souhlasem poplatníka, mělo by takové prodloužení být uskutečněno pouze v případech, kdy souhlas daňového poplatníka je skutečně dobrovolný. Daňoví kontroloři by měli co nejdříve během daňového řízení vyrozumět poplatníka o úmyslu doměřit daň ve věci přeshraničních převodních cen, tak aby tento poplatník mohl, v případě zájmu, kontaktovat daňovou správu v druhém dotčeném státě, který následně může zhodnotit relevantnost případu z pohledu možného procesu MAP.

4.52 Další lhůtou, kterou je třeba brát v úvahu, je tříletá lhůta, v jejímž průběhu musí daňový poplatník uplatnit MAP podle Článku 25 Modelové smlouvy OECD. Tříletá lhůta začíná běžet od okamžiku, kdy je poprvé oznámeno opatření vedoucí ke zdanění, které není v souladu s ustanoveními Modelové smlouvy OECD, a tento okamžik může nastat, když daňová správa poprvé oznámí daňovému poplatníkovi návrh na úpravu, popsaný jako "úkon k úpravě" nebo "předmět zdanění", nebo dřívější datum, jak je popsáno v Odstavcích 21–24 Komentáře k Článku 25. Ačkoliv některé země považují tříletou lhůtu za příliš krátkou pro dovolání se postupu, některé ji považují za příliš dlouhou a k tomuto bodu vznesly výhradu. Komentář k Článku 25 uvádí, že tato lhůta "musí být považována za minimální, takže smluvním státům nic nebrání, aby se ve svých smlouvách o zamezení dvojího zdanění dohodly na delším období ve prospěch daňových poplatníků". Zde je nutné poznamenat, že bod 1.1 minimálních standardů dle Akce 14 BEPS doporučuje, aby země zapracovaly do svých smluv o zamezení dvojího zdanění text Odstavců 1 až 3 Článku 25 v interpretaci dle Komentáře.

4.53 U tříleté lhůty se nabízí otázka stanovení jejího počátečního data, která je řešena v rámci Odstavce 21 až 24 Komentáře k Článku 25. Konkrétně je v Odstavci 21 uvedeno, že tato lhůta "by měla být interpretována způsobem nejvýhodnějším pro daňového poplatníka". Odstavec 22 poskytuje doporučení ke stanovení data zdanitelného plnění. Odstavec 23 řeší případy vlastní žádosti o doměření daně. Odstavec 24 uvádí, že v případech, "kdy zdanění neodpovídající principům uvedeným v Modelové smlouvě OECD je způsobeno kombinací rozhodnutí či kroků podniknutých v obou smluvních státech, počíná lhůta běžet dnem prvního vyrozumění o posledním z těchto rozhodnutí či kroků".

4.54 Aby se minimalizovala možnost, že by lhůty zabraňovaly postupu dle MAP účinně zajistit úlevu z dvojího zdanění nebo zabránit dvojímu zdanění, mělo by být daňovým poplatníkům povoleno použít postup v nejranějším možném stádiu, což nastává, jakmile se úprava zdá pravděpodobná. Včasná konzultace mezi příslušnými orgány, před tím, než kterákoliv daňová správa přistoupí k nezvratným

krokům, může minimalizovat množství procesních překážek k dosažení vzájemně přijatelného výsledku diskuse. Některé příslušné orgány nemusí mít zájem zapojit se již v tak raném stádiu, neboť navrhovaná úprava nemusí vyústit v konečný úkon, nebo nemusí vyvolat nárok na následnou úpravu. V důsledku toho velmi brzké uplatnění procesu MAP může vytvořit zbytečnou práci.

C.4.3 Doba trvání jednání MAP

4.55 Jakmile diskuse v rámci procesu MAP byly zahájeny, jednání může být velice zdlouhavé. Složitost případů převodních cen může způsobit, že je obtížné pro příslušné orgány dosáhnout okamžitého řešení. Vzdálenost může činit obtížným pravidelně se setkávat a korespondence je často neuspokojivou náhradou osobních diskusí. Obtíže rovněž vyplývají z rozdílů v jazyce, v postupech a v právních a účetních systémech, a ty mohou prodloužit trvání procesu. Proces může být též prodlužován, zdržuje-li daňový poplatník poskytování veškerých informací, které příslušné orgány vyžadují pro plné pochopení problematiky převodních cen.

4.56 Trvání procesu MAP může být různé dle složitosti řešeného případu; většina příslušných orgánů se však snaží dosáhnout dvoustranné dohody vyúsťující ve vyřešení případu MAP do 24 měsíců. V zájmu zajištění včasného a efektivního řešení sporů na základě mezinárodních dohod zahrnují minimální standardy uvedené v Akci 14 Akčního plánu BEPS závazek zasadit se o vyřešení případů MAP v průměrném časovém rámci 24 měsíců (bod 1.3). Vývoj v postupu zúčastněných států k dosažení tohoto cíle bude periodicky revidován v rámci dohodnutého rámce hlášení statistik procesů MAP[3], jejichž cílem je poskytnout hmatatelný způsob zhodnocení dopadů implementace minimálních standardů dle Akce 14 (viz body 1.5 a 1.6). Minimální standardy dle Akce 14 dále obsahují principy týkající se rozsahu pravomocí kolektivu pověřeného vedením procesu MAP (bod 2.3), ukazatelů výkonnosti jednotlivých funkčních jednotek příslušných orgánů (bod 2.4) a adekvátního vybavení příslušných orgánů (bod 2.5), od nichž je rovněž očekáváno včasné řešení případů MAP.

4.57 Podstatnějším než výše uvedené by mělo být to, že zahrnutí ustanovení o povinné a závazné arbitráži podle Odstavce 5 Článku 25 k rozhodnutí v případech, kdy se příslušné orgány nebyly schopny dohodnout na shodě do dvou let, by mělo výrazně snížit riziko zdlouhavých procesů MAP. Viz Odstavce 4.177 až 4.179 níže.

C.4.4 Účast daňového poplatníka

4.58 Odstavec 1 Článku 25 Modelové smlouvy OECD dává daňovým poplatníkům právo předložit požadavek, aby byl zahájen proces MAP. Ačkoli však daňový poplatník má právo iniciovat postup, nemá žádné specifické právo účastnit se procesu. Existují argumenty, že daňový poplatník by měl rovněž mít právo účastnit se procesu MAP, alespoň včetně práva předložit svůj případ oběma příslušným orgánům a být informován o pokroku v diskuzích. Je třeba v tomto ohledu poznamenat, že provedení MAP v praxi podléhá souhlasu daňového poplatníka. Někteří představitelé daňových poplatníků navrhují, aby daňoví poplatníci měli rovněž právo účastnit se osobních diskuzí mezi příslušnými orgány. Účelem by bylo zajistit, že nedojde ze strany příslušných orgánů k nepochopení skutečností a argumentů, které jsou k případu daňového poplatníka relevantní.

4.59 Proces MAP, představený v Článku 25 Modelové smlouvy OECD a přijatý v mnoha smlouvách o zamezení dvojího zdanění, není procesem soudních sporů. Ačkoliv může v některých případech být účast daňového poplatníka pro proces prospěšná, obecně je MAP mezivládní proces a případná účast poplatníka na něm je na uvážení a vzájemné dohodě zúčastněných orgánů.

4.60 Mimo kontext skutečných diskusí mezi příslušnými orgány je pro daňového poplatníka podstatné, aby poskytl včas příslušným orgánům všechny informace, jež jsou k případu relevantní. Příslušné orgány

[3] Viz publikace OECD Akce 14 BEPS o účinnějších mechanismech řešení sporů – dokumenty k revizi partnerům (BEPS Action 14 on More EffectiveDisputeResolutionMechanisms – Peer ReviewDocuments), projekt OECD a G20 k problematice rozmělňování daňového základu a přesouvání zisků, vydáno nakladatelstvím OECD v Paříži, 2016, k dispozici online na adrese: www.oecd.org/tax/dispute/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf

disponují jen omezenými zdroji a daňoví poplatníci by se měli snažit o usnadnění celého procesu, zejména ve složitých, na fakta náročných případech převodních cen, v rámci kterých může být pro kompetentní orgán náročné získat úplný a přesný přehled o činnostech spojených podniků. Dále, protože MAP je v podstatě navržen jako prostředek poskytnutí pomoci daňovému poplatníkovi, měly by příslušné orgány dovolit daňovým poplatníkům každou vhodnou příležitost předložit jim relevantní fakta a argumenty, aby se nejlépe zajistilo, že záležitost není špatně pochopena.

4.61 Příslušné orgány mnoha členských států OECD v praxi dávají rutinně daňovým poplatníkům takové možnosti, stále je informují o pokroku v diskusích, a často se jich během diskusí dotazují, zda mohou akceptovat dohody uvažované příslušnými orgány. Tyto praktiky, téměř standardní ve většině zemí, by měly být přijaty v co největší šíři. Tyto praktiky jsou uvedeny rovněž v Příručce OECD k efektivnímu procesu MAP (Manual for Effective Mutual Agreement Procedures).

C.4.5 Zveřejnění pravidel užití MAP

4.62 Účast daňových poplatníků v rámci procesu MAP je samozřejmě snazší, jsou-li snadno dostupná oficiální doporučení k relevantním postupům. Akce 14 Akčního plánu BEPS bere význam dostupnosti takových doporučení v úvahu. Bod 2.1 minimálních standardů uvedených v Akci 14 BEPS doporučuje státům vytvořit a publikovat pravidla, pokyny a postupy k procesu MAP a přiměřeně se zasadit o dostupnost těchto informací pro daňové poplatníky. Tyto pokyny by měly zahrnovat informace o tom, jakým způsobem může daňový poplatník požádat příslušný orgán o podporu. Pokyny by měly být psané jasným a jednoduchým jazykem a měly by být snadno dostupné veřejnosti. Zpráva o Akci 14 BEPS rovněž uvádí, že tyto informace mohou být zvláště relevantní při úpravě týkající se případů ošetřených konkrétní mezinárodní smlouvou, například pokud je upravována převodní cena závislé transakce se spojeným podnikem v jurisdikci smluvního státu, měl by daný stát přiměřeným způsobem zajistit, aby informace o pravidlech užití MAP byly dostupné daňovým poplatníkům nacházejícím se v těchto situacích. V zájmu podpory transparentnosti a rozšíření předmětných publikovaných pravidel požaduje bod 2.2 minimálních standardů uvedených v Akci 14 BEPS publikování informací o nastavení politiky dané země v rámci procesu MAP na sdílené veřejné platformě a tím zajištění dostatečné dostupnosti kontaktních údajů příslušných orgánů, spojitostí s relevantními vnitrostátními pravidly a dalších užitečných lokálně významných informací. Takovéto profily pro jednotlivé země jsou dostupné na internetových stránkách OECD[4]; aktuálně jde o profily připravené členskými státy Společného rámce BEPS[5] jako součást společného rámce pro hlášení informací vytvořeného pro tento účel.

4.63 Akce 14 rovněž řeší následující otázky týkající se obsahu pravidel užití MAP:

- Bod 3.2 minimálních standardů uvedených v Akci 14 BEPS uvádí, že jednotlivé země by měly v rámci svých pravidel užití procesu MAP uvést seznam konkrétních informací a dokumentů, které musí daňoví poplatníci podat společně s žádostí o asistenci příslušného orgánu. Bod 3.2 dále stanoví, že pokud poplatník dodá informace a dokumenty v souladu s takovým seznamem, neměla by mu daná země odepřít možnost procesu MAP na základě argumentu, že nedodal dostatek informací.

- V rámci bodu 2.6 minimálních standardů dle Akce 14 BEPS je uvedeno, že jednotlivé země by měly ve svých pravidlech užití procesu MAP výslovně uvést, že vypořádání kontrolního výsledku mezi daňovou správou a daňovým poplatníkem není důvodem k neumožnění řešení případu v rámci procesu MAP.

[4]Viz www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership.

[5]Viz www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.htm.

- Některá nezávazná praktická doporučení Akce 14 BEPS k obsahu pravidel užití procesu MAP jsou například: vysvětlení vztahu mezi procesem MAP a vnitrostátními správními a soudními opravnými prostředky (doporučení 8); informace o zohlednění úroků a pokut v rámci procesu MAP (doporučení 10); a také informace o mnohostranných procesech MAP a předběžných cenových ujednáních (APA) (doporučení 11). Doporučení 9 uvádí, aby v rámci daných pokynů byla uvedena možnost daňových poplatníků přistoupit k řešení sporů prostřednictvím procesu MAP v případech, kdy tento postup umožní příslušným orgánům řešit konzultací dvojí zdanění vzniklé zahraničními úpravami iniciovanými daňovým poplatníkem v dobré víře.

4.64 Není nutné, aby příslušné orgány v jednotlivých zemích souhlasily s pokyny týkajícími se procesu MAP, jelikož pravidla stanovená v rámci pokynu se týkají pouze vztahu mezi vydávajícím příslušným orgánem a daňovými poplatníky, kteří budou o možnost zahájení procesu MAP žádat tento příslušný orgán. Příslušné orgány by však tato jednostranná pravidla a směrnice měly rutinně sdělovat příslušným orgánům svých smluvních partnerů, a také zajistit, aby tento informační profil dané země týkající se procesu MAP (viz Odstavec 4.62 výše) byl vždy aktuální.

C.4.6 Problémy týkající se vybírání daňových nedoplatků a přírůstku úroků

4.65 Proces získání úlevy z dvojího zdanění prostřednictvím následné úpravy může být zkomplikován problémy souvisejícími s vybíráním daňových nedoplatků a s vyměřením úroku z těchto nedoplatků nebo přeplatků. Prvním problémem je, že daňový nedoplatek může být vybrán dříve, než je dokončeno jednání o následné úpravě, z toho důvodu, že neexistují vnitrostátní postupy dovolující odložit vybrání daně. To může způsobit, že skupina nadnárodních podniků zaplatí tutéž daň dvakrát, než budou problémy vyřešeny. Tento problém vzniká nejenom v kontextu MAP, nýbrž i u vnitrostátních odvolání. Akce 14 Akčního plánu BEPS bere v úvahu, že situace, v rámci níž jsou daně vybrány v obou smluvních státech zároveň a to až do doby vyřešení řízení prostřednictvím procesu MAP, může podstatně ovlivnit podnikání daňového poplatníka (např. může vést k problémům s cash-flow). Tento způsob výběru daní také může zhoršit schopnost příslušného orgánu jednat v dobré víře v rámci procesu MAP, jelikož výsledkem procesu by v tomto případě mohla být povinnost vrátit již vybrané daně. Ve Zprávě o Akci 14 BEPS je z toho důvodu uvedeno praktické doporučení 6, aby jednotlivé země podnikly přiměřené kroky k odložení výběru daně po dobu průběhu procesu MAP; odložení výběru daně by mělo být dostupné minimálně za stejných podmínek, které platí pro subjekty domáhající se vnitrostátní správní nebo soudní nápravy. V této souvislosti je nutné poznamenat, že informační profily jednotlivých zemí ve vazbě na proces MAP připravované dle bodu 2.2 minimálních standardů Akce 14 BEPS (viz Odstavec 4.62 výše) by měly obsahovat informace o dostupnosti opatření k odložení výběru daně v konkrétních zemích.

4.66 Ať už je vybrání daně odloženo nebo částečně odloženo či nikoliv, mohou nastat i jiné komplikace. Z důvodu zdlouhavých období nutných na zpracování případů převodních cen, může úrok z daňového nedoplatku, nebo je-li povolena následná úprava, z přeplatku daně ve druhé zemi, dosáhnout částky rovnající se vlastní dani, nebo ji přesahující. Jednotlivé země by ve svých pravidlech týkajících se procesu MAP měly vzít v úvahu, že nekonzistentní přístup k úrokům ve dvou jurisdikcích může vyústit v dodatečné náklady pro skupinu nadnárodních podniků, nebo v jiných případech mohou poskytnout skupině nadnárodních podniků prospěch (např. tam, kde úrok placený v zemi provádějící následnou úpravu přesahuje úrok uložený v zemi provádějící primární úpravu), který by neměla k dispozici, kdyby závislé transakce byly původně podniknuty na tržním základě. Jak je uvedeno výše, Zpráva o Akci 14 BEPS obsahuje doporučení 10, aby pokyny k procesu MAP vydané v jednotlivých zemích obsahovaly informace o přístupu k úrokům v rámci procesu MAP. Informační profily jednotlivých zemí k procesu MAP připravované dle bodu 2.2 minimálních standardů Akce 14 BEPS by také měly obsahovat informace o řešení problematiky úroků a pokut v rámci konkrétních zemí.

4.67 Částka úroku (na rozdíl od sazby, kterou je vypočítán) může mít také více co do činění s rokem, jemuž jurisdikce provádějící následnou úpravu přiřazuje tuto následnou úpravu. Jurisdikce provádějící následnou úpravu se může rozhodnout, že tuto úpravu provede v roce, v němž byla stanovena primární

úprava, což v takovém případě znamená, že bude pravděpodobně placen relativně malý úrok (bez ohledu na sazbu úroku), zatímco jurisdikce provádějící primární úpravu může usilovat o uložení úroku z nenahlášené a nezaplacené daňové povinnosti vztahující se k roku, v němž závislé transakce proběhly (bez ohledu na to, že může být uložena relativně nízká sazba úroku). O otázce toho, ve kterém roce má být provedena následná úprava, se pojednává v Odstavci 4.36. Proto může být v určitých případech pro oba příslušné orgány vhodné dohodnout se na tom, že daňovému poplatníkovi nebude vyměřen ani vyplacen úrok v souvislosti s danou úpravou, avšak toto nemusí být možné, neexistuje-li v relevantní smlouvě o zamezení dvojího zdanění specifické ustanovení týkající se této otázky. Tento přístup by rovněž omezil administrativní složitosti. Avšak protože úrok z nedoplatků a úrok z přeplatků se připisují různým daňovým poplatníkům v různých jurisdikcích, nebyla by v rámci tohoto přístupu žádná záruka, že bude dosaženo správného ekonomického výsledku.

C.5 Sekundární úpravy

4.68 Následné úpravy nejsou jedinými úpravami, jež mohou být zapříčiněny primární úpravou převodních cen. Primární úpravy převodních cen a jejich následné úpravy přerozdělí zdanitelný příjem skupiny nadnárodních podniků pro daňové účely, ale nezmění skutečnost, že vyšší zisky reprezentované úpravou nejsou v souladu s výsledkem, kterého by bylo dosaženo, kdyby závislé transakce byly uskutečněny na tržním základě. Aby bylo skutečné rozdělení zisků v souladu s primární úpravou převodních cen, uplatní podle vnitrostátního práva některé země navrhující úpravu převodních cen konstruktivní (hypotetickou) transakci (sekundární transakci), kdy se má za to, že vyšší zisky vyplývající z primární úpravy byly převedeny v nějaké jiné formě a následně tak zdaněny. Sekundární transakce budou běžně nabývat podoby (konstruktivní) dividendy, (konstruktivního) navýšení vlastního kapitálu nebo (konstruktivní) půjčky. Například země provádějící primární úpravu příjmu u dceřiné společnosti zahraniční mateřské společnosti může zacházet s přesahujícím ziskem v rukou zahraniční mateřské společnosti jako s vyplacenou dividendou, přičemž by se v takovém případě uplatnila srážková daň. Mohlo se jednat o takový případ, kdy dceřiná společnost zaplatila větší převodní cenu zahraniční mateřské společnosti, aby se vyhnula právě placení srážkové daně. Takže sekundární úpravy se snaží zohlednit rozdíly mezi znovu stanovenými zdanitelnými zisky a původně zaúčtovanými zisky. Tím, že sekundární transakce podléhá dani, způsobuje tak sekundární úpravu převodních cen (sekundární úprava). Sekundární úpravy mohou tedy sloužit jako ochrana před vyhýbáním se daním. Přesná podoba, kterou na sebe bere sekundární transakce a následná sekundární úprava, bude záviset na skutečnostech daného případu a na daňových zákonech země, která sekundární úpravu stanovuje.

4.69 Dalším příkladem, kdy daňová správa usiluje o stanovení sekundární transakce, je případ, kdy daňová správa provádějící primární úpravu zachází s přesahujícími zisky jako s (konstruktivní) půjčkou od jednoho spojeného podniku druhému spojenému podniku. V takovém případě se má za to, že vzniká povinnost splatit tuto půjčku. Daňová správa provádějící primární úpravu pak může usilovat o uplatnění principu tržního odstupu na tuto sekundární transakci tím, že jí přisoudí úrokovou sazbu v souladu s principem tržního odstupu. Obecně by bylo třeba řešit otázku, jaká úroková sazba má být použita, jaký moment má být přiřazen provedení platby úroku, má-li být nějaký přiřazen, a zda úrok má být kapitalizován. Přístup v podobě (konstruktivní) půjčky by mohl mít dopad nejenom na rok, ke kterému se primární úprava vztahuje, nýbrž na následné roky až do té doby, kdy je (konstruktivní) půjčka daňovou správou stanovující sekundární úpravu považována za splacenou.

4.70 Sekundární úprava může vyústit ve dvojí zdanění, pokud není ve druhé zemi poskytnut odpovídající zápočet nebo některá jiná forma úlevy pro dodatečnou daňovou povinnost, která může ze sekundární úpravy vyplynout. Pokud má sekundární úprava podobu (konstruktivní) dividendy, nemusí být pro srážkovou daň z ní uloženou poskytnuta úleva z toho důvodu, že ve vnitrostátní legislativě druhé země neexistuje pojem fiktivního příjmu.

4.71 Komentář k Odstavci 2 Článku 9 Modelové smlouvy OECD poznamenává, že se Článek nezabývá sekundárními úpravami, a tak ani nezakazuje, ani nevyžaduje po daňových správách, aby prováděly sekundární úpravy. V širším smyslu je účelem smluv o zamezení dvojího zdanění zamezení dvojímu

zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a majetku. Mnoho zemí neprovádí sekundární úpravy buď z praktického důvodu, nebo proto, že jim jejich příslušná vnitrostátní ustanovení nedovolují tak učinit. Některé země mohou odmítnout poskytnutí úlevy vztahující se k sekundární úpravě provedené druhou zemí a opravdu, podle Článku 9 nejsou povinny tak učinit.

4.72 Některé země odmítají sekundární úpravy právě z praktických důvodů, které představují. Například, jestliže je primární úprava provedena mezi sesterskými společnostmi, sekundární úprava může být ve formě hypotetické dividendy vyplacené od jedné z těchto společností směrem nahoru v řetězci společné mateřské společnosti, následovaná (konstruktivním) navýšením vlastního kapitálu směrem dolů po jiném řetězci vlastnictví, aby byla zahrnuta druhá společnost zapojená do transakce. Může tak být vytvořeno mnoho hypotetických transakcí, čímž vznikají otázky, zda mají být impulsem pro daňové důsledky v jiných jurisdikcích vedle těch daňových důsledků, které jsou obsaženy v transakci, u které byla provedena primární úprava. Této situaci by bylo možné se vyhnout, pokud by sekundární transakce byla půjčkou, avšak (konstruktivní) půjčky nejsou většinou zemí pro tyto účely užívány a mají své vlastní komplikace z důvodů problémů týkajících se přisouzeného úroku. Pro menšinu akcionářů, kteří nejsou stranami závislých transakcí a kteří tedy neobdrželi přesahující hotové peníze, by nebylo vhodné, aby byli považováni za příjemce (konstruktivní) dividendy, i když by se mohlo chápat, že nikoliv poměrně spočítaná dividenda není v souladu s požadavky uplatňovaného obchodního práva. V důsledku spolupůsobení zahraničního systému zápočtu daně může navíc sekundární úprava přesmíru snižovat celkové daňové zatížení skupiny nadnárodních podniků.

4.73 Ve světle zmíněných obtíží se daňovým správám v případech, kdy jsou sekundární úpravy považovány za nezbytné, doporučuje strukturovat tyto úpravy takovým způsobem, aby jako důsledek byla minimalizována možnost dvojího zdanění, vyjma případu, kdy by chování daňového poplatníka svědčilo o úmyslu dividendu pro účely vyhnutí se srážkové dani zastřít. Navíc se doporučuje státům, u nichž probíhá proces formulování nebo revidování politiky v této oblasti, aby vzaly v úvahu výše zmíněné obtíže.

4.74 Některé země, které přijaly sekundární úpravy, dávají rovněž daňovému poplatníkovi, u kterého byla provedena primární úprava, další možnost, dovolující mu vyhnout se sekundární úpravě tak, že zajistí u skupiny nadnárodních podniků, jejímž je členem, aby mu byl vrácen přesahující zisk a aby mu tak bylo umožněno mít své účty v souladu s primární úpravou. Repatriace by se mohla uskutečnit vytvořením účetní pohledávky nebo novým klasifikováním jiných plateb, kterými jsou třeba platby dividend, kde úprava nastává mezi mateřskou a dceřinou společností, jako plateb dodatečné převodní ceny (kdy původní cena byla příliš nízká) nebo jako refundace převodní ceny (kdy původní cena byla příliš vysoká).

4.75 Znamená-li repatriace novou klasifikaci platby dividendy, částka dividend (až do výše primární úpravy) by byla vyloučena z hrubých příjmů příjemce (protože už byla zohledněna prostřednictvím primární úpravy). Důsledky by byly takové, že příjemce by ztratil jakoukoliv možnost zápočtu daně (nebo výhodu ve formě osvobození dividendy v režimu osvobození) a zápočet srážkové daně, která se platí z dividendy.

4.76 Jestliže repatriace znamená vytvoření účtu pohledávek, úpravy skutečných peněžních toků budou prováděny časem, ačkoliv vnitrostátní právo může období, v rámci něhož může být účet uhrazen, omezit. Tento přístup je shodný s užitím (konstruktivní) půjčky jako sekundární transakce pro zohlednění přesahujících zisků v rukou jedné ze stran závislé transakce. Avšak přírůstek úroků na účtu by mohl mít své vlastní daňové důsledky, a to by mohlo komplikovat proces v závislosti na tom, kdy podle vnitrostátního práva začíná úrok narůstat (jak o tom pojednává Odstavec 4.69). Některé země mohou být ochotny zříci se platby úroku na těchto účtech jako součást dohody příslušných orgánů.

4.77 Jedná-li se o snahu o repatriaci, vzniká otázka, jak by tyto platby nebo dohody měly být zaznamenány v účetnictví daňového poplatníka vracejícího platbu svému spojenému podniku, aby jak on, tak daňová správa dané země si byli vědomi, že k repatriaci došlo, nebo že byla stanovena. Skutečné zaznamenání repatriace do účetnictví podniku, od kterého je repatriace požadována, bude nakonec záviset na formě repatriace. Například, jestliže příjem dividendy má být považován daňovou správou provádějící primární úpravu a daňovým poplatníkem, který obdrží dividendu, za repatriaci, pak tento typ ujednání

nemusí být do účtů spojeného podniku vyplácejícího dividendy speciálně zaznamenán, protože takové ujednání nemusí mít vliv na částku nebo charakterizaci dividendy v jeho rukou. Na druhé straně, je-li zřízen účet pohledávek, jak daňový poplatník zaznamenávající účet pohledávky, tak daňová správa dané země, budou muset vědět, že účet pohledávky se vztahuje k repatriaci, aby jakékoliv splátky z tohoto účtu nebo splátka úroku z nezaplaceného zůstatku na účtu byly jasně identifikovatelné a bylo s nimi zacházeno v souladu s vnitrostátním právem dané země. Vedle toho mohou vznikat otázky související se zisky a ztrátami měnových kursů.

4.78 Protože většina členských států OECD nemá v této chvíli mnoho zkušeností s užitím repatriace, doporučuje se, aby se o dohodách mezi daňovými poplatníky a daňovými správami o repatriaci diskutovalo v rámci jednání MAP, pokud byla pro příslušnou primární úpravu iniciována. Výbor pro fiskální záležitosti studuje otázku sekundárních úprav a repatriace, což je nezbytné pro vývoj dalších vodítek, která by mohla být v této oblasti daňovým poplatníkům a daňovým správám poskytnuta.

D. Simultánní daňové kontroly

D.1 Definice a z čeho vycházejí

4.79 Simultánní daňová kontrola je formou vzájemné pomoci používané v širokém rozsahu mezinárodních otázek, která dovoluje dvěma nebo více zemím spolupracovat v daňových šetřeních. Simultánní daňové kontroly mohou být zvláště užitečné v případech, kdy informace pocházející ze třetí země jsou klíčem k daňovému šetření, protože obecně vedou ke včasnější a efektivnější výměně informací. Historicky se simultánní daňové kontroly v oblasti převodních cen zaměřovaly na případy, kdy skutečná povaha transakcí byla zastřena použitím daňových rájů. Avšak ve složitých případech převodních cen se předpokládá, že by simultánní kontroly mohly hrát širší roli, protože mohou pro analýzy převodních cen zlepšit adekvátnost údajů dostupných účastnícím se daňovým správám. Rovněž bylo naznačeno, že by simultánní daňové kontroly mohly pomáhat snížit možnosti ekonomického dvojího zdanění, snížit náklady daňových poplatníků na dodržování právních předpisů a urychlit řešení případů. Je-li v rámci simultánní kontroly provedeno nové vyměření daně, měly by se obě zainteresované země snažit dosáhnout výsledku, který se vyvaruje dvojího zdanění skupiny nadnárodních podniků.

4.80 Simultánní daňové kontroly jsou definovány v Části A Modelové smlouvy OECD pro provádění simultánních daňových kontrol. Podle této dohody znamená simultánní daňová kontrola“ujednání mezi dvěma nebo více stranami, provádět, každá na svém území, simultánně a nezávisle kontrolu daňových záležitostí daňového poplatníka (poplatníků), na němž mají společný nebo příbuzný zájem, s cílem vyměnit si jakékoliv relevantní informace, které tak získají". Tato forma vzájemné pomoci není zamýšlena jako náhrada MAP. Jakákoliv výměna informací, která je výsledkem simultánní daňové kontroly, je stále prováděna prostřednictvím příslušných orgánů se všemi zárukami, které jsou nedílnou součástí těchto výměn. Praktické informace o simultánních daňových kontrolách jsou k dispozici v příslušném modulu Návodu k výměně informací, který byl přijat Výborem pro fiskální záležitosti 23. ledna 2006 (viz. http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

4.81 Zatímco ustanovení podle Článku 26 Modelové smlouvy OECD mohou poskytnout právní základ pro vedení simultánních kontrol, příslušné orgány často uzavírají pracovní ujednání, která stanoví cíle programů simultánních daňových kontrol a praktické postupy spojené s těmito kontrolami a výměnou informací. Jakmile bylo dosaženo takové dohody na všeobecné linii a byly vybrány specifické případy, daňoví kontroloři a inspektoři každého státu provádí svá vyšetřování odděleně v rámci své vlastní jurisdikce a podle svých vnitrostátních zákonů a správní praxe.

D.2 Právní základ pro simultánní daňové kontroly

4.82 Simultánní daňové kontroly spadají do rámce ustanovení o výměně informací vycházejícího z Článku 26 Modelové smlouvy OECD. Článek 26 zajišťuje spolupráci mezi příslušnými orgány smluvních

států v podobě výměny informací nezbytných pro provádění ustanovení smlouvy nebo vnitrostátních zákonů vztahujících se k daním, jichž se smlouva týká. Článek 26 a Komentář neomezují možnosti spolupráce na tři metody výměny informací zmíněné v Komentáři (výměna na žádost, spontánní výměna a automatická výměna).

4.83 Simultánní daňové kontroly mohou být povoleny mimo kontext smluv o zamezení dvojího zdanění. Například Článek 12 Severské smlouvy o vzájemné spolupráci v daňových záležitostech řídí výměnu informací a pomoc ve vybírání daní mezi severskými zeměmi a dává možnost simultánních daňových kontrol. Tato smlouva poskytuje společné pokyny pro výběr případů a pro provádění takových kontrol. Článek 8 společné Smlouvy Rady Evropy a OECD o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech rovněž výslovně poskytuje možnost simultánních daňových kontrol.

4.84 Ve všech případech musí být s informacemi, získanými daňovou správou státu, zacházeno podle jeho vnitrostátní legislativy jako s důvěrnými a mohou být použity pouze pro určité daňové účely a zveřejněny pouze určitým osobám a správním orgánům, zapojeným do specificky definovaných daňových záležitostí, jichž se smlouva o zamezení dvojího zdanění nebo dohoda o vzájemné pomoci týká. Dotčení daňoví poplatníci jsou o skutečnosti, že byli vybráni pro simultánní kontrolu, běžně informováni, a v některých zemích mohou mít právo být informováni o tom, že daňové správy uvažují o simultánní daňové kontrole, nebo že o nich bude podána informace v souladu s Článkem 26. V takových případech by měl příslušný orgán informovat svůj protějšek v cizím státě, že dojde k takovému zveřejnění.

D.3 Simultánní daňové kontroly a převodní ceny

4.85 Při výběru případů převodních cen pro simultánní kontroly mohou být velkou překážkou rozdíly v různých zemích ve lhůtách pro vedení kontrol nebo pro stanovení daňového výměru a rozdílná daňová období, která lze kontrolovat. Tyto problémy však mohou být zmírněny včasnou výměnou kontrolního plánu mezi relevantními příslušnými orgány, aby se zjistilo, ve kterých případech se období daňových kontrol překrývají, a aby se synchronizovala budoucí kontrolní období. Zatímco na první pohled by se mohla včasná výměna kontrolního plánu zdát prospěšná, některé země zjistily, že naděje na to, že smluvní partner návrh přijme, jsou mnohem větší, je-li jeden z nich schopen předložit problém mnohem obsáhleji, aby prokázal oprávněnost simultánní kontroly.

4.86 Jakmile je jednou případ pro simultánní kontrolu vybrán, je běžné, že se daňoví inspektoři nebo kontroloři setkávají, plánují, koordinují a zblízka sledují pokrok v simultánní daňové kontrole. Zvláště ve složitých případech se mohou rovněž konat setkání zainteresovaných daňových inspektorů nebo kontrolorů při účasti daňového poplatníka za účelem objasnění některých skutečností. V těch zemích, kde má daňový poplatník právo, aby s ním bylo konzultováno, než dojde k přenosu informací druhé daňové správě, by měl být tento postup rovněž v kontextu simultánních daňových kontrol dodržen. V této situaci by měla taková daňová správa dříve, než je zahájena simultánní kontrola, předem informovat své smluvní partnery, že podléhá tomuto požadavku.

4.87 Simultánní daňové kontroly mohou být užitečným prostředkem pro stanovení správné daňové povinnosti spojených podniků v případech, kdy, například, jsou sdíleny nebo přeúčtovány náklady a kdy zisky jsou rozděleny mezi daňové poplatníky v různých daňových jurisdikcích, nebo obecněji, kdy jde o případy převodních cen. Simultánní daňové kontroly mohou usnadnit výměnu informací o praktikách nadnárodních podniků, o složitých transakcích, o ujednáních o podílení se na nákladech, a o metodách rozdělení zisku ve speciálních oblastech, jako je globální obchodování a novátorské finanční transakce. V důsledku toho mohou daňové správy získat lepší porozumění a pohled do celkových aktivit nadnárodních podniků a rozšířené možnosti srovnání a kontroly mezinárodních transakcí. Simultánní daňové kontroly mohou rovněž podporovat výměnu informací mezi odvětvími, jejímž cílem je rozvíjení znalostí o chování daňových poplatníků, o praktikách a trendech uvnitř jakéhokoliv odvětví, a jiných informací, které mohou být vhodné mimo rámec specifického zkoumaného případu.

4.88 Jedním z cílů simultánních daňových kontrol je podpora dodržování pravidel v oblasti převodních cen. Získání nezbytných informací a určení skutečností a okolností o takových záležitostech, jako jsou

podmínky převodních cen závislých transakcí mezi spojenými podniky ve dvou nebo více daňových jurisdikcích, může být pro daňovou správu složité, zvláště v případech, kdy daňový poplatník v její jurisdikci nespolupracuje nebo neposkytne nezbytné informace včas. Proces simultánní daňové kontroly může daňovým správám pomoci stanovit tyto skutečnosti rychleji, účinněji a hospodárněji.

4.89 Proces může rovněž umožňovat identifikaci potenciálních sporů v oblasti převodních cen v raném stadiu, a tím minimalizovat soudní spory s daňovými poplatníky. Je to díky tomu, že vycházejíce z informací získaných v průběhu simultánní daňové kontroly, mají zainteresovaní daňoví kontroloři nebo inspektoři možnost diskutovat o jakýchkoliv rozdílech v názorech na podmínky převodních cen, které existují mezi spojenými podniky, a jsou schopni tyto sporné otázky urovnat. Je-li takový proces podniknut, měli by zainteresovaní daňoví kontroloři nebo inspektoři, co nejvíce dojít ke shodným konstatováním co se týče určení a vyhodnocení skutečností a okolností závislých transakcí mezi spojenými podniky, a měli by uvést jakékoliv neshody ohledně vyhodnocení skutečností a jakékoliv rozdíly týkající se právního posouzení podmínek převodních cen, existujících mezi spojenými podniky. Taková konstatování pak mohou sloužit jako základ pro následný MAP a mohou snad předejít problémům způsobeným jednou zemí, která kontroluje záležitosti daňového poplatníka dlouho poté, kdy smluvní partner s konečnou platností vyřešil daňovou povinnost relevantního spojeného podniku. Například může takový přístup minimalizovat těžkosti spojené s MAP z důvodu nedostatku relevantních informací.

4.90 V některých případech mohou simultánní daňové kontroly dovolit zainteresovaným daňovým správám dosáhnout dohody o podmínkách převodních cen závislých transakcí mezi spojenými podniky. Je-li dosaženo dohody, mohou být provedeny následné úpravy v raném stádiu, a tím se obejdou překážky ve lhůtách a zamezí se ekonomickému dvojímu zdanění v co největší míře. Je-li navíc dohoda o převodních cenách spojených podniků dosažena se souhlasem daňového poplatníka, může se tím zabránit časově náročným a drahým soudním sporům.

4.91 I když v průběhu simultánní daňové kontroly týkající se převodních cen spojených podniků nemůže být dosaženo dohody mezi daňovými správami, předvídá Modelová smlouva OECD, že jeden ze spojených podniků by mohl být schopen předložit žádost na zahájení MAP, aby se zabránilo ekonomickému dvojímu zdanění, v ranějším stádiu, než by tomu bylo v případě absence simultánní daňové kontroly. Dojde-li k takovému případu, pak mohou simultánní daňové kontroly významně snížit časový rozdíl mezi úpravami daňové správy provedené na daňové povinnosti poplatníka a realizací MAP. Modelová smlouva OECD navíc předvídá, že simultánní daňové kontroly mohou usnadnit procesy MAP, neboť daňové správy budou schopny vypracovat pro ty daňové úpravy, pro něž může být požadován daňovým poplatníkem MAP, kompletnější faktické důkazní materiály. Na základě určení a zhodnocení skutečností a navrhovaného daňového řešení problémů převodních cen v prohlášení daňových správ, jak je to popsáno výše, může se praktické fungování MAP významně zlepšit tím, že dovolí příslušným orgánům dosáhnout dohody mnohem snadněji.

4.92 Spojené podniky mohou mít rovněž prospěch ze simultánních daňových kontrol tím, že se ušetří čas a zdroje díky koordinaci prošetřování ze strany zainteresovaných daňových správ a díky zabránění duplikacím. Simultánní zapojení dvou nebo více daňových správ do kontroly převodních cen mezi spojenými podniky může navíc poskytnout nadnárodním podnikům možnost převzít mnohem aktivnější roli v řešení problémů převodních cen. Předložením relevantních faktů a argumentů každé ze zúčastněných daňových správ během simultánní daňové kontroly mohou spojené podniky napomoci zabránit nedorozuměním a usnadnit shodné určení a zhodnocení podmínek převodních cen daňovými správami. Takže spojené podniky mohou v raném stadiu získat jistotu týkající se svých převodních cen. Viz Odstavec 4.79.

D.4 Doporučení k užití simultánních daňových kontrol

4.93 V důsledku zvýšeného používání simultánních daňových kontrol v členských zemích OECD se Výbor pro fiskální záležitosti rozhodl, že by bylo užitečné navrhnout pro ty země, které jsou schopny a ochotny se angažovat v tomto typu spolupráce, Modelovou smlouvu OECD. 23. července 1992 Rada

OECD doporučila členským zemím užívat tuto Modelovou smlouvu, která poskytuje návod týkající se právních a praktických aspektů této formy spolupráce.

4.94 S narůstající internacionalizací obchodu a podnikání a s narůstající složitostí transakcí nadnárodních podniků se otázky převodních cen stávají stále důležitějšími. Simultánní daňové kontroly mohou zmírnit obtíže, se kterými se v souvislosti s převodními cenami nadnárodních podniků setkávají jak daňoví poplatníci, tak daňové správy. Doporučuje se proto při prošetřování případů převodních cen a pro usnadnění výměny informací a fungování MAP větší užití simultánních kontrol. Je-li provedeno nové vyměření daně, obě zainteresované země by v simultánní daňové kontrole měly usilovat o dosažení výsledku, který se vyvaruje dvojího zdanění skupiny nadnárodních podniků.

E. Safe harbours ("bezpečná přístaviště")

E.1 Úvod

4.95 Aplikace principu tržního odstupu může být velmi náročný proces na zdroje. Pro daňové poplatníky a daňové správy může představovat značné administrativní břemeno, které může být dále zhoršeno složitými pravidly i souvisejícími požadavky na jejich dodržování. Tyto skutečnosti vedly členské země OECD k úvahám, zda a v jakých situacích je vhodné v oblasti převodních cen aplikovat pravidla safe harbour.

4.96 Když byla v roce 1995 tato Směrnice schvalována, názory na safe harbour pravidla byly, obecně vzato, negativní. Mělo se za to, že ačkoliv pravidla safe harbours mohou zjednodušit administrativu a požadavky na dodržování pravidel v oblasti převodních cen, tato pravidla by také mohla vést k fundamentálním problémům, jejichž důsledkem může být zkreslování cenové politiky podniků uskutečňujících závislé transakce. Bylo poukázáno na to, že jednostranně aplikovaná pravidla safe harbours mohou mít negativní dopad na daňové příjmy země, která je aplikuje, jakož i na daňové příjmy zemí, ve kterých se nachází spojené podniky účastnící se závislých transakcí s daňovými poplatníky, kteří aplikují pravidla safe harbour. Dále bylo poukázáno na skutečnost, že pravidla safe harbour nemusí být vždy v souladu s principem tržního odstupu. Na základě uvedených důvodů se dospělo k závěru, že využití pravidel safe harbours v oblasti převodních cen nelze obecně považovat za vhodné, a jeho aplikace se nedoporučuje.

4.97 Navzdory těmto v zásadě negativním závěrům několik zemí pravidla safe harbour přijalo. Tato pravidla se obecně uplatňují na menší daňové poplatníky a/nebo méně složité transakce. Obecně jsou hodnoceny pozitivně jak daňovými správami, tak i daňovými poplatníky, kteří uvádí, že přínosy režimu safe harbour převažují nad souvisejícími problémy, za podmínky, že jsou tato pravidla pečlivě plánována a definována, a že je vyvinuto patřičné úsilí o vyhnutí se potenciálním problémům souvisejícím s chybně posouzenými režimy safe harbour.

4.98 Nejvhodnější je aplikovat pravidla safe harbour v případě daňových poplatníků a/nebo transakcí, s nízkým rizikem v oblasti převodních cen, a v případě, že jsou aplikována bilaterálně nebo multilaterálně. Je třeba mít na paměti, že opatření safe harbour nijak neomezuje ani nezavazuje jiné daňové správy než ty, které taková opatření výslovně přijaly.

4.99 Ačkoliv safe harbour je primárně výhodný pro daňové poplatníky, jelikož jim umožňuje optimálnější využití zdrojů, může být výhodný i pro daňovou správu. Daňové správy mohou přesunout své kontrolní a vyhledávací kapacity od menších poplatníků a méně složitých transakcí (které lze v praxi zpravidla řešit konzistentně z hlediska metodiky převodních cen i skutečných výsledků) ke komplexnějším a rizikovějším případům. Současně mohou daňoví poplatníci určovat ceny předmětných transakcí a podávat svá daňová přiznání s vyšší mírou jistoty a s nižším zatížením ve vztahu k dodržování předpisů. Nicméně návrh pravidel safe harbour vyžaduje pečlivé zhodnocení míry odhadu cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu do pravidel safe harbour v případě, že je dotčeným daňovým poplatníkům umožněno jejich využití při stanovení převodních cen, dále zhodnocení potenciálu vzniku možnosti

nevhodného daňového plánování, včetně dvojího nezdanění příjmů. Pozornost je třeba také věnovat stejnému přístupu k různým daňovým poplatníkům v navzájem si podobných situacích, a také potenciálu vzniku dvojího zdanění v důsledku možného nesouladu daného režimu safe harbour s principem tržního odstupu nebo s postupy jiných zemí.

4.100 Níže uvedená diskuse se zabývá přínosy a potenciálními problémy souvisejícími s opatřeními safe harbour a poskytuje pokyny týkající se okolností, za kterých může být safe harbour aplikován v systému převodních cen v souladu s principem tržního odstupu.

E.2 Definice a pojetí safe harbours

4.101 Některým obtížím souvisejícím s aplikací principu tržního odstupu lze předejít vytvořením podmínek, za nichž si mohou dotčení daňoví poplatníci zvolit následování jednoduchého souboru předepsaných pravidel v oblasti převodních cen pro jasně a pečlivě definovanou skupinu transakcí, nebo ve kterém lze dotčené daňové poplatníky vyjmout z povinnosti aplikace obecných pravidel převodních cen. V prvním zmíněném případě daňové správy, které výslovně přijali takové pravidlo, automaticky přijímají ceny stanovené v souladu s tímto pravidlem. Tato dobrovolná ustanovení se obvykle označují termínem safe harbour.

4.102 Režim safe harbour v kontextu převodních cen je opatření, které se vztahuje na určitou kategorii daňových poplatníků nebo transakcí, a které dotčené daňové poplatníky nebo transakce osvobozuje od určitých povinností, které by jim jinak byly ukládány obecnými pravidly stanovení převodních cen platnými v dané zemi. Safe harbour nahrazuje obecné povinnosti vyplývající z pravidel převodních cen v daných zemích pravidly jednoduššími. Takové opatření například může umožnit daňovým poplatníkům stanovit převodní ceny zvláštním způsobem, např. použitím zjednodušené metody stanovení převodních cen povolené daňovou správou. Další možností je, že pravidlo safe harbour osvobodí jasně definovanou kategorii daňových poplatníků nebo transakcí od nutnosti aplikovat část nebo veškerá obecná pravidla stanovení převodních cen. Poplatníci fungující v režimu safe harbour jsou tedy často osvobozeni od tíživých administrativních povinností, včetně veškerých nebo dílčích požadavků na dokumentaci k převodním cenám.

4.103 Pro účely diskuse v tomto Oddíle definice safe harbour nezahrnuje opatření zjednodušující administrativu, která se přímo netýkají určení cen v souladu s principem tržního odstupu, tedy např. zjednodušení či úplné prominutí dokumentačních požadavků (tam, kde nejde o stanovení ceny) nebo postup, kdy se daňová správa a daňový poplatník předem dohodnou na nastavení převodních cen závislé transakce (APA), které jsou diskutovány v Oddíle F této Kapitoly. Diskuse v tomto Oddíle se také netýká daňových ustanovení, jejichž cílem je zabránit „nadměrnému“ zadlužení v zahraniční dceřiné společnosti (pravidlo „nízké kapitalizace“).

4.104 Může se stát, že některé země přijmou jiná administrativně zjednodušující pravidla, která zcela nesplňují výše uvedenou definici safe harbour, ale jejichž cílem je dosáhnout podobných přínosů na základě principu presumpce. Například daňová správa může zavést povinné cenové cíle a daňový poplatník má možnost dle těchto cílů nepostupovat, prokáže-li, že jím uplatněné nastavení převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu. V takovém systému je klíčové, aby rozsah, ve kterém musí daňový poplatník prokázat soulad převodních cen s principem tržního odstupu, pro něho nepředstavoval větší zátěž, než kdyby takový systém neexistoval. V takovém systému je vždy nutné umožnit řešení případů dvojího zdanění vzniklých z použití dané presumpce skrze MAP.

E.3 Přínosy režimu safe harbour

4.105 Základní přínosy režimu safe harbour jsou tyto:

1. Zjednodušení dodržování předpisů a snížení souvisejících nákladů pro daňové poplatníky splňující daná kritéria, a to ve věcech stanovení a dokumentace vhodných podmínek pro relevantní závislé transakce.

2. Poskytnutí jistoty daňovým poplatníkům, že cena účtovaná nebo zaplacená v transakci splňující dané podmínky bude daňovou správou, která používá režim safe harbour, přijata s minimální nebo žádnou kontrolou nad rámec prověření, zda daný daňový poplatník splňuje podmínky a dodržuje pravidla daného ustanovení safe harbour.

3. Umožnění přesměrování kapacitních zdrojů daňové správy z prověřování nízkorizikových transakcí na kontroly komplexnějších či rizikovějších transakcí a poplatníků.

E.3.1 Snížení administrativního břemene

4.106 Aplikace principu tržního odstupu může vyžadovat sběr a analýzu dat, které může být náročné či nákladné získat a/nebo vyhodnotit. V některých případech mohou tato administrativní břemena být v nepoměru k velikosti daňového poplatníka, vykonávaných funkcí a významnosti rizika převodních cen v rámci dotčených závislých transakcí.

4.107 Vhodně navržený systém safe harbour může významným způsobem ulehčit dodržování předpisů tím, že odstraní požadavky na sběr dat a tvorbu dokumentace, výměnou za to, že daňový poplatník stanoví ceny vhodných transakcí podle parametrů režimu safe harbour. Takové řešení může být výhodné pro daňového poplatníka i daňové správy, zejména tam, kde riziko převodních cen je malé a související břemeno dodržování předpisů a dokumentace je nepoměrné k expozici převodních cen. V režimu safe harbour mohou být převodní ceny daňovým poplatníkem stanoveny, aniž by musel vyhledávat srovnatelné transakce nebo jinak vynakládat své zdroje k prokázání dodržení předpisů týkajících se převodních cen a daňová správa takto stanovené ceny nebude rozporovat.

E.3.2 Jistota

4.108 Další výhodou režimu safe harbour je jistota daňového poplatníka, že daňová správa bude akceptovat jím stanovené převodní ceny, budou-li splněny dané podmínky, a budou-li v souladu s ustanoveními režimu safe harbour. Lze konstatovat, že převodní ceny stanovené v režimu safe harbour by byly předmětem minimální či nulové kontroly ze strany daňové správy. Daňovým poplatníkům může být poskytnut souhrn parametrů, na základě kterých budou převodní ceny stanovené v rámci předmětných transakcí považovány ze strany daňové správy za odpovídající.

E.3.3 Zjednodušení administrativy

4.109 Režim safe harbour vede ke zjednodušení administrativy z pohledu daňové správy. Ačkoliv je potřeba pečlivě vyhodnotit, zda je daný daňový poplatník nebo transakce vhodná pro aplikaci režimu safe harbour, nemusí být tato kontrola, a to v závislosti na konkrétních specifikách jednotlivých ustanoveních safe harbour, prováděna kontrolorem – odborníkem na převodní ceny. Daňový poplatník splňující požadavky pro aplikaci režimu safe harbour, vyžaduje pouze minimální kontrolu cen závislých transakcí stanovených v režimu safe harbour. To umožní daňové správě zajistit v nízkorizikových případech výběr daní s použitím minimálních administrativních zdrojů, které mohou být použity ke kontrole složitějších anebo rizikovějších transakcí a daňových poplatníků. Možnost použít režim safe harbour také může zvýšit míru dodržování předpisů mezi menšími daňovými poplatníky, kteří by v případě jeho absence mohli sázet na to, že jejich případné neregulérní praktiky při stanovení převodních cen uniknou pozornosti daňové správy.

E.4 Potenciální problémy režimu safe harbour

4.110 Dostupnost režimu safe harbour pro danou kategorii daňových poplatníků či transakcí může mít nepříznivé důsledky. Ty vycházejí z toho, že:

1. Implementace režimu safe harbour může vést k tomu, že přiznávané zdanitelné příjmy nejsou stanoveny v souladu s principem tržního odstupu.

2. Existence režimu safe harbour může zvýšit riziko dvojího zdanění nebo dvojího nezdanění, je-li režim aplikován unilaterálně.

3. Existence režimu safe harbour může otevřít cestu nevhodnému daňovému plánování.

4. Režim safe harbour může vést k problémům s rovným a jednotným přístupem.

E.4.1 Odklon od principu tržního odstupu

4.111 V případech, kde režim safe harbour poskytuje zjednodušenou metodu stanovení převodních cen, nemusí tato metoda vždy odpovídat nejvhodnější metodě vycházející z daných skutečností a okolností z obecných pravidel pro stanovení převodní ceny. Režim safe harbour může například vyžadovat použití jisté metody, i pokud by daňový poplatník jinak došel k závěru, že nejvhodnější za daných okolností a skutečností je metoda jiná. Tento případ by byl považován za nekonzistentní s principem tržního odstupu, který vyžaduje použití nejvhodnější metody stanovení převodních cen.

4.112 Podstatou režimu safe harbour je rovnováha mezi striktním vyhověním principu tržního odstupu a administrativní zátěží. Tyto režimy nejsou nastaveny tak, aby přesně odpovídaly různorodým skutečnostem a okolnostem vztahujícím se na jednotlivé daňové poplatníky a transakce. Míru souladu cen stanovených dle pravidel safe harbour s cenami stanovenými v souladu s principem tržního odstupu lze zvýšit sběrem, zpracováním a pravidelnou aktualizací souboru informací o cenách a vývoji cen stanovených u relevantních transakcí mezi nezávislými stranami v rámci dané kategorie daňových poplatníků. Na druhou stranu, takovéto snahy o vyšší soulad pravidel režimu safe harbour s principem tržního odstupu mohou vést k zvýšení administrativní zátěže, jejíž eliminace je jedním z cílů aplikace režimu safe harbour.

4.113 Potenciální nevýhody na straně daňového poplatníka spojené s využitím režimu safe harbour lze eliminovat tím, že je daňovým poplatníkům umožněno zvolit si mezi použitím pravidla safe harbour a principem tržního odstupu. V takové koncepci daňoví poplatníci, kteří dojdou k závěru, že použití pravidla safe harbour by vedlo k přiznání vyšších příjmů, než které by přiznali v souladu s principem tržního odstupu, mohou použít obecná pravidla pro stanovení převodních cen. Na jednu stranu tento přístup omezí nesoulad cen v režimu safe harbour od cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu; na druhou stranu, podobně omezí i administrativní přínosy režimu safe harbour pro daňovou správu. Kromě toho by daňové správy musely počítat s potenciálním poklesem daňových příjmů v důsledku toho, že daňoví poplatníci by platili vždy tu menší z částek daně určených dle pravidla safe harbour a v souladu s principem tržního odstupu. Jednotlivé země mohou považovat za problematické to, že daňoví poplatníci by v tomto případě mohli do režimu safe harbour opakovaně vstupovat a z něj vystupovat podle toho, co je pro ně výhodnější v daném roce. Toto riziko mohou jednotlivé země omezit úpravou podmínek pro využití pravidla safe harbour, například tak, že daňoví poplatníci musí daňovou správu o využití režimu safe harbour vyrozumět předem, nebo že v režimu safe harbour musí setrvat určitý počet let.

E.4.2 Riziko dvojího zdanění a dvojího nezdanění, a obavy z MAP

4.114 Jedním ze zásadních úskalí režimů safe harbour je možné zvýšení rizika dvojího zdanění. Pokud daňová správa nastaví parametry režimu safe harbour buďto nad nebo pod cenami v souladu s principem tržního odstupu s cílem zvýšit zisky přiznávané ve své zemi, může to vést daňové poplatníky ke změně cen, které by jinak účtovali nebo platili závislým stranám transakce, za účelem vyhnutí se podrobnějšímu zkoumání svých převodních cen v zemi umožňující režim safe harbour. Riziko nadhodnocování zdanitelných příjmů při využití režimu safe harbour je vyšší v zemi, která významně penalizuje neúplné přiznání daně nebo nedostatečnou dokumentaci, což zvyšuje motivaci daňového poplatníka usilovat o přijetí jím nastavených převodních cen v dané zemi bez dalšího přezkoumávání.

4.115 Pokud existence režimu safe harbour způsobí přiznávání příjmů vyšších, než které by byly poplatníky stanoveny v souladu s principem tržního odstupu, je poskytování režimu safe harbour ve prospěch daňové správy poskytující tento režim, jelikož by lokální daňoví poplatníci postupující dle tohoto režimu safe harbour přiznávali vyšší daňový příjem. Na druhé straně by výše uvedené vedlo k přiznávání nižších příjmů v jurisdikci zahraničního spojeného podniku, protistrany transakce. Daňové správy v této

zahraniční jurisdikci by mohly napadnout ceny stanovené dle pravidla safe harbour a daňový poplatník by tak čelil možnosti dvojího zdanění. V souladu s tím veškeré přínosy získané daňovou správou v zemi s režimem safe harbour by tedy šly potenciálně na úkor jiných zemí, které by v zájmu ochrany vlastní daňové základny musely systematicky rozhodnout o tom, zda ceny či výsledky umožněné pravidlem safe harbour jsou konzistentní se situací, která by vznikla použitím jejich vlastních pravidel pro stanovení převodních cen. Administrativní břemeno zmírněné v zemi s režimem safe harbour by se tedy pouze přeneslo do jiných zemí.

4.116 V případě menších daňových poplatníků nebo méně složitých transakcí, mohou přínosy režimu safe harbour převážit nad souvisejícími problémy. Je-li režim safe harbour dobrovolný, mohou daňoví poplatníci dojít k závěru, že jistá míra dvojího zdanění potenciálně vzniklá z použití tohoto režimu je únosná a představuje přiměřenou cenu za to, že se daňový poplatník vyhne řešení složitých pravidel pro stanovení převodních cen. Je možné se domnívat, že daňoví poplatníci jsou schopni činit vlastní rozhodnutí ve volbě režimu safe harbour, a zda možnost dvojího zdanění je pro ně přijatelná nebo ne.

4.117 Je-li režim safe harbour přijat jednostranně, měly by být jeho parametry pečlivě nastaveny tak, aby se dvojímu zdanění, pokud možno zamezilo, a země zavádějící režim safe harbour by obecně v zájmu zamezení dvojímu zdanění měly počítat v individuálních případech s možností úpravy výsledku transakce podléhající tomuto režimu provedené na základě postupu MAP. Minimálně z důvodu plné informovanosti daňových poplatníků při jejich rozhodování, je nutné, aby země s režimem safe harbour předem jednoznačně vyhlásila, zda bude či nebude v případě vzniku dvojího zdanění v důsledku využití tohoto režimu usilovat o nápravu situace. Je zjevné, že pokud by režim safe harbour nebyl dobrovolný a daná země navíc odmítla řešit případné dvojí zdanění, bylo by riziko dvojího zdanění v důsledku režimu safe harbour nepřijatelně vysoké, a navíc v rozporu s běžnými ustanoveními o zamezení dvojímu zdanění v mezinárodních dohodách.

4.118 Na druhou stranu, umožňuje-li existence jednostranného režimu safe harbour daňovým poplatníkům v dané zemi přiznávat příjmy nižší, než jaké by přiznávali v souladu s principem tržního odstupu, bude to pro tyto daňové poplatníky motivace ke zvolení tohoto režimu. V tom případě ale neexistuje žádná záruka toho, že daný daňový poplatník by dle režimu safe harbour v zemích protistrany transakce konzistentně přiznával příjmy na stejné úrovni nebo příjmy vyšší než ty stanovené v souladu s principem tržního odstupu. Je též nepravděpodobné, že daňové správy v těchto zemích by měli pravomoc vyžadovat přiznání vyšších příjmů než těch stanovených v souladu s principem tržního odstupu. Břemeno nedostatečného zdanění by tak zcela dopadlo na zemi umožňující aplikaci režimu safe harbour a současně by nebyla nijak ovlivněna schopnost ostatních zemí, účastnících se dané transakce, zdaňovat příjmy stanovené v souladu s principem tržního odstupu. Dvojí nezdanění by tak bylo nevyhnutelné, a mohlo by vést k distorzím v oblasti investic a mezinárodního obchodu.

4.119 Je důležité poznamenat, že problémy pramenící z nesouladu s principem tržního odstupu a s potenciálním dvojím zdaněním a dvojím nezdaněním, které mohou být důsledkem aplikace režimu safe harbour, lze z větší části eliminovat bilaterálními či multilaterálními dohodami o akceptaci režimu safe harbour mezi příslušnými orgány daných zemí. V takovém případě by dvě či více zemí mohlo na základě dohody definovat kategorii daňových poplatníků a/nebo transakcí, na něž by se vztahoval režim safe harbour, a rovněž na základě dohody stanovit parametry převodních cen, které by všechny zúčastněné země přijaly, za předpokladu, že by tato pravidla byla aplikována konzistentně v každé zúčastněné zemi. Takovou dohodu lze uzavřít a publikovat předem, a daňoví poplatníci následně mohou podávat svá daňová přiznání ve všech zúčastněných zemích v souladu s touto dohodou.

4.120 Potřeba shody na parametrech režimu safe harbour mezi dvěma či více zeměmi s potenciálně různými zájmy by také měla alespoň částečně omezit volnost, která může charakterizovat jednostranné režimy safe harbour; a rovněž by měla eliminovat problémy s dvojím zdaněním a dvojím nezdaněním v důsledku aplikace režimu safe harbour. Zejména pro některé menší daňové poplatníky a/nebo méně složité transakce může vytvoření bilaterálních nebo multilaterálních režimů safe harbour na základě dohody mezi příslušnými orgány představovat smysluplný přístup ke zjednodušení nastavování převodních cen, který netrpí některými nedostatky unilaterálních režimů safe harbour.

4.121 Příloha I Kapitoly IV této Směrnice uvádí příklady dohod, které mohou příslušné orgány použít k založení bilaterálních nebo multilaterálních režimů safe harbour pro běžné případy nastavení převodních cen. Použití těchto vzorových dohod není při zakládání bilaterálních a multilaterálních režimů safe harbour povinné ani nařizující; mají sloužit pouze jako návrh rámce, který si dotčené daňové správy přizpůsobí svým potřebám.

E.4.3 Příležitosti k novým způsobům daňového plánování

4.122 Systém safe harbour také může daňovým poplatníkům poskytnout příležitost k daňovému plánování. Podniky mohou být motivovány k úpravě převodních cen za účelem přesunutí zdanitelného příjmu do jiných jurisdikcí. To může potenciálně vést i ke krácení daně, v důsledku vzniku umělých ujednání za účelem využití režimu safe harbour. Například existuje-li režim safe harbour pro „jednoduché" či „malé" transakce, poplatníci mohou mít zájem rozdělit své transakce na části, které se jako jednoduché či malé budou jevit.

4.123 Pokud je nastavení režimu safe harbour založeno na odvětvovém průměru, mohou pro daňové poplatníky s vyšší než průměrnou ziskovostí existovat příležitosti daňového plánování. Například nákladově efektivní společnost prodává při tržní ceně v závislých transakcích s marží 15 %. Pokud daná země zavede režim safe harbour vyžadující marži 10 %, firma může mít zájem využít režim safe harbour a zbylých 5 % přesunout do jurisdikce s nižším daňovým zatížením. To by vedlo k vyvádění zdanitelných příjmů ze země a v dostatečně velkém měřítku by takové chování mohlo být pro zemi umožňující aplikaci režimu safe harbour zdrojem značných ztrát příjmů.

4.124 Tomuto problému se lze z větší části vyhnout řešením uvedeným v Odstavci 4.119, tedy zaváděním režimů safe harbour bilaterálně nebo multilaterálně, což omezí aplikaci režimu safe harbour pro transakce v zemích s navzájem podobnou situací v rámci problematiky převodních cen. Daňové správy by si při zavedení bilaterálních nebo multilaterálních režimů safe harbour v daných zemích měli být vědomi toho, že vznik rozsáhlých sítí daných dohod může vést k záměrnému preferování výhodných safe harbour režimů, tedy že podniky mohou vést své transakce skrze země, jejichž podmínky safe harbour jsou pro ně výhodnější; daňové správy by tedy měly podniknout vhodné kroky k zamezení této činnosti. Podobně země uzavírající bilaterální dohody o režimu safe harbour by měly cílit na poměrně dosti úzký rozsah případů, které označí za přijatelné, a dále vyžadovat konzistentní přiznávání příjmů napříč členskými zeměmi účastnícími se předmětné dohody. Je-li to nutné, dohoda může obsahovat ujednání o výměně informací, která členským zemím umožní ověřovat konzistenci přiznávaných příjmů v rámci bilaterálního režimu safe harbour.

4.125 Je na každé zemi rozhodnout se, zda a do jaké míry je připravena přijmout případné rozmělňování svého daňového základu související se zavedením režimu safe harbour. Základní parametry tohoto rozhodnutí jsou na jedné straně vyšší jistota a administrativní jednoduchost režimu safe harbour pro daňové správy i daňové poplatníky a na straně druhé riziko rozmělňování příjmů z daní.

E.4.4 Otázky rovného a jednotného přístupu

4.126 Režim safe harbour může vést k problémům v rovnosti a jednotnosti řešení případů. Zavedením režimu safe harbour vytvoří daná země dva různé soubory pravidel pro stanovení převodních ceny. Jasně a pečlivě specifikovaná kritéria jsou podstatným předpokladem rozlišení toho, kteří daňoví poplatníci a transakce spadají do režimu safe harbour, a kteří nikoliv; to je důležité pro minimalizaci rizika, že obdobní a potenciálně konkurenční daňoví poplatníci skončí na opačných stranách hranice režimu safe harbour, stejně tak je to důležité pro eliminaci rizika, že režim safe harbour bude dostupný daňovým poplatníkům a transakcím, pro něž nebyl zamýšlen. Nedostatečně přesná kritéria mohou vést k odlišnému daňovému prostředí pro podobné daňové poplatníky: jednomu daňovému poplatníkovi může být umožněno využít režimu safe harbour a byl by tedy zproštěn povinnosti jednat v souladu s běžnými ustanoveními o dodržování předpisů souvisejících s převodními cenami, zatímco druhý daňový poplatník bude muset stanovit ceny transakcí v souladu s těmito ustanoveními. Preferenční přístup k specifické kategorii daňových poplatníků v rámci režimu safe harbour může vést k diskriminaci a pokřivení konkurence.

Zavedení bilaterálních nebo multilaterálních systémů safe harbour může za jistých okolností zvýšit riziko rozdílnosti daňového zacházení nejen pro podobné daňové poplatníky, ale i pro podobné transakce téhož daňového poplatníka, kde protistranami jsou spojené podniky v různých daňových jurisdikcích.

E.5 Doporučení pro použití režimu safe harbour

4.127 Dodržování předpisů pro stanovení převodních cen a související administrativa jsou často složité, časově náročné a nákladné úkony. Dobře navržené a vhodně aplikované režimy safe harbour mohou snížit toto břemeno a poskytnout daňovým poplatníkům větší míru jistoty.

4.128 Existence režimu safe harbour může vést k problémům jako je například zvrácené účinky cenových rozhodnutí podniků zapojených do závislých transakcí. Dále také negativní dopad na daňové příjmy země, která umožňuje využití režimu safe harbour a stejně tak na daňové příjmy zemí, jejichž spojené podniky jsou zapojeny do závislých transakcí s podniky, které využily režimu safe harbour. Jednostranné režimy safe harbour navíc mohou vést ke dvojímu zdanění nebo dvojímu nezdanění.

4.129 Nicméně v případech malých daňových poplatníků nebo méně složitých transakcí mohou přínosy režimu safe harbour převážit nad výše zmíněnými problémy. Pokud je režim safe harbour pro daňové poplatníky dobrovolný, může být odchylka od cen stanovených v souladu principem tržního odstupu dále zmenšena. Pokud se daná země rozhodne pro přijetí systému safe harbour, je vhodné, aby v zájmu zamezení dvojímu zdanění, byla ochotna upravovat výsledné ceny stanovené v tomto režimu prostřednictvím procesů MAP.

4.130 Vyjednáním bilaterálního či multilaterálního řešení systému safe harbour, je-li to možné, jsou zpravidla získány výhody snížené administrativní náročnosti a minimalizovaného břemene dodržování předpisů, a to bez rizika vzniku dvojího zdanění či dvojího nezdanění. Použití bilaterálních nebo multilaterálních dohod je tedy při zvažování režimu safe harbour, je-li k tomu situace vhodná, žádoucí.

4.131 Je nutno konstatovat, že režim safe harbour, ať již unilaterální nebo bilaterální, není ani závazný, ani nepředstavuje precedens pro země, které k němu aktivně nepřistoupily.

4.132 U složitých, případně rizikových případů stanovení převodních cen je nepravděpodobné, že by zde režim safe harbour představoval použitelnou alternativu pečlivé aplikace principu tržního odstupu případ od případu a v souladu s touto Směrnicí.

4.133 Daňové správy by měly pečlivě zvážit přínosy a problémy režimu safe harbour a tyto režimy zavádět tam, kde to sami uznají za vhodné.

F. Předběžná cenová ujednání[6]

F.1 Definice a pojetí předběžných cenových ujednání

4.134 Předběžné cenové ujednání ("APA") je dohoda, která určuje před uskutečněním závislých transakcí vhodný soubor kritérií (např. metodu, srovnatelné transakce a přiměřené úpravy k nim, kritické odhady týkající se budoucích událostí) pro určení převodních cen u těchto transakcí během pevného časového období. APA je formálně iniciována daňovým poplatníkem a vyžaduje jednání mezi poplatníkem, jedním nebo více spojenými podniky, a jednou nebo více daňovými správami. Záměrem APA je doplnit tradiční správní, soudní a smluvní mechanismy pro řešení problémů převodních cen. APA mohou být nejužitečnější v situacích, kdy selžou tradiční mechanismy, nebo je obtížné je aplikovat. Detailní pokyny pro použití předběžných cenových ujednání v rámci MAP byly přijaty v říjnu 1999 a tvoří Přílohu této Kapitoly. Činnosti dle Akce 14 projektu BEPS ve věci zajištění včasného, efektivního a účinného řešení

[6]Další pokyny pro provádění APA v rámci MAP jsou uvedeny v Příloze II ke Kapitole IV.

smluvních sporů doporučují zemím jako nezávazný nejlepší postup 4 implementaci dvoustranných APA ihned jakmile jsou schopny takto učinit, a to vzhledem k tomu že APA poskytují větší stupeň jistoty u obou smluvních jurisdikcí, snižují tím pravděpodobnost dvojího zdanění a mohou proaktivně zabránit sporům v oblasti převodních cen. V tomto ohledu je nutné uvést, že profily jednotlivých zemí v rámci provádění MAP připravené na základě bodu 2.2 minimálních standardů Akce 14 obsahují informace týkající se programů dvoustranných APA.

4.135 Jedním z klíčových bodů v pojetí APA je, jak přesné mohou být při předepisování převodních cen daňového poplatníka během období několika let, například, zda může být stanovena pouze metodika převodních cen nebo v daném případě přesnější výsledky. Jde-li APA za hranici metodiky, je obecně třeba věnovat velkou pozornost způsobu, jakým bude použita, a kritickým odhadům, neboť přesněji stanovené závěry závisí na předpovědích o budoucích událostech.

4.136 Spolehlivost jakékoliv předpovědi použité v APA závisí jak na povaze předpovědi, tak na kritických odhadech, z nichž tato předpověď vychází. Například by nebylo rozumné stanovit, že sazba v souladu s principem tržního odstupu krátkodobé půjčky pro určitou korporaci u půjček uvnitř skupiny zůstane během celých nadcházejících tří let šest procent. Schůdnější by bylo předpovědět, že sazba bude LIBOR plus pevné procento. Předpověď bude dokonce spolehlivější, bude-li doplněna vhodným kritickým odhadem vztahujícím se ke credit ratingu společnosti (např. dodatek k LIBOR se změní, změní-li se credit rating).

4.137 Dále by například nebylo vhodné určit vzorec pro rozdělení zisku mezi spojené podniky, očekává-li se, že rozdělení funkcí mezi podniky bude nestálé. Bylo by však možné předepsat vzorec pro rozdělení zisků, jestliže role každého z podniků byly vyjádřeny v kritických odhadech. V určitých případech by dokonce bylo možné učinit rozumný odhad ohledně přiměřenosti skutečného koeficientu rozdělení zisku, bylo-li poskytnuto dostatek odhadů.

4.138 Při rozhodování, jak specifická může být APA v daném případě, by daňové správy měly uznávat, že předpovědi absolutních budoucích zisků se zdají nejméně reálné. Mohlo by být možné užít jako srovnatelný údaj ziskový koeficient nezávislých podniků, avšak ty jsou rovněž často pohyblivé a těžko předvídatelné. Užití vhodných kritických odhadů a užití rozmezí cen může zlepšit spolehlivost předpovědí. Historické údaje v daném odvětví mohou být rovněž vodítkem.

4.139 Shrneme-li vše, spolehlivost předpovědi závisí na skutečnostech a okolnostech každého skutečného případu. Daňoví poplatníci a daňové správy musí při zvažování rozsahu APA věnovat velkou pozornost spolehlivosti předpovědí. Nespolehlivé předpovědi by neměly být do APA zahrnuty. S větší spolehlivostí než budoucí výsledky (výše ceny nebo zisku) lze obvykle odhadnout vhodnost metody a její užití a lze učinit relevantní kritické odhady.

4.140 Některé země povolují jednostranné dohody, kdy daňová správa a daňový poplatník ve své jurisdikci uzavřou dohodu bez zapojení jiných zainteresovaných daňových správ. Avšak jednostranná APA může ovlivnit daňovou povinnost spojených podniků v jiných daňových jurisdikcích. Jsou-li povolovány jednostranné APA, příslušné orgány jiných zainteresovaných jurisdikcí by o takovém postupu měly být co nejdříve informovány, aby stanovily, zda jsou ochotny a schopny uvažovat o dvoustranné dohodě v rámci MAP. V každém případě by státy neměly do jednostranných APA zahrnovat podmínku, v rámci které se daňový poplatník, v případě, že vznikne spor týkající se převodních cen a druhá země vyvolá úpravu převodních cen týkající se předmětné transakce zahrnuté v rámci jednostranné APA, vzdává možnosti aplikace MAP. První země je v takových případech vyzvána ke zhodnocení přiměřenosti odpovídající úpravy a na jednostrannou APA není pohlíženo jako na nezvratné ujednání.

4.141 Z důvodů obav před dvojím zdaněním dává většina zemí přednost dvoustranným nebo mnohostranným APA (tj. dohoda, kterou sdílejí dvě nebo více zemí), a některé země opravdu neudělí daňovým poplatníkům ve své jurisdikci jednostrannou APA (tj. dohoda mezi daňovým poplatníkem a jednou daňovou správou). Dvoustranný (nebo mnohostranný) přístup mnohem pravděpodobněji zajistí, že dohody sníží riziko dvojího zdanění, že budou spravedlivé ke všem zainteresovaným daňovým správám a

poplatníkům a že poskytnou poplatníkům větší jistotu. V některých zemích je tomu tak, že vnitrostátní ustanovení nedovolují daňovým správám vstoupit do závazné dohody přímo s daňovými poplatníky, takže APA mohou být uzavřeny s příslušným orgánem smluvního partnera pouze v rámci MAP. Pro účely diskuse v této části nezahrnuje APA jednostrannou dohodu vyjma případů, kdy je specificky zmíněna.

4.142 Daňové správy mohou shledávat APA zvláště užitečnými v otázkách rozdělení zisků nebo přidělení příjmů vyvstávajících v kontextu operací globálního obchodování s cennými papíry nebo s komoditami, a rovněž při zpracování mnohostranných ujednání o podílení se na nákladech. Koncept APA může být rovněž užitečný při řešení otázek zmíněných v rámci Článku 7 Modelové smlouvy OECD, týkajících se problémů rozdělení zisků, stálých provozoven a činností poboček.

4.143 APA, včetně těch jednostranných, se liší v určitých směrech od více tradičních, individuálních rozhodnutí, která jsou některými daňovými správami poplatníkům vydávána. APA obecně pojednává o faktických otázkách, zatímco více tradiční, soukromá rozhodnutí mají tendenci omezit se na adresné otázky právní povahy založené na faktech předložených daňovým poplatníkem. Fakta, na nichž je založena žádost o soukromé rozhodnutí, nemohou být daňovou správou zpochybněna, zatímco u APA je pravděpodobné, že fakta budou zevrubně analyzována a zkoumána. APA navíc obvykle pokrývá několik transakcí, několik typů transakcí na kontinuálním základě, nebo všechny mezinárodní transakce daňového poplatníka v daném časovém období. Naproti tomu žádost o soukromé rozhodnutí je obvykle závazná pouze pro určitou transakci.

4.144 Spolupráce spojených podniků je pro úspěšné jednání o APA životně důležitá. Například, lze běžně očekávat, že spojené podniky poskytnou daňovým správám metodiku, kterou považují za daných skutečností a okolností za nejvhodnější. Spojené podniky by rovněž měly předložit dokumentaci podporující přiměřenost jejich návrhů, která by zahrnovala například údaje vztahující se k odvětví, trhům, a zemím, které má dohoda pokrývat. Spojené podniky mohou navíc identifikovat nezávislé podniky, které jsou srovnatelné nebo podobné jejich podnikání ve smyslu uskutečňovaných ekonomických aktivit a ve smyslu podmínek převodních cen, např. ekonomické náklady a nesená rizika atd., a mohou uskutečnit funkční analýzu, jak je to popsáno v Kapitole I této Směrnice.

4.145 Typicky je spojeným podnikům dovoleno, aby se účastnily procesu získání APA předložením případu daným daňovým správám a jednáním s nimi, poskytnutím nezbytných informací a dosažením dohody o otázkách převodních cen. Z pohledu spojených podniků může být tato schopnost účastnit se procesu považována za přednost proti konvenčnímu MAP.

4.146 Na závěr procesu APA by daňové správy měly poskytnout spojeným podnikům ve svých jurisdikcích ujištění, že neprovedou žádné úpravy převodních cen, pokud se daňový poplatník bude řídit podmínkami dohody. V APA by rovněž mělo být ustanovení (možná odkazem na rozsah), které by umožňovalo možnou opravu nebo zrušení dohody v budoucích letech, pokud se podnikatelské operace významně změní, nebo pokud nekontrolované ekonomické okolnosti (např. významné změny v měnových kursech) kriticky ovlivní spolehlivost metodiky tak, že by je nezávislé podniky považovaly pro účely svých převodních cen za významné.

4.147 APA může pokrývat všechny otázky převodních cen daňového poplatníka (jak je to preferováno některými zeměmi), nebo může poskytovat daňovému poplatníkovi flexibilitu v tom, že omezí požadavek na APA na určené pobočky a vnitropodnikové transakce. APA může být aplikována na budoucí léta a transakce a skutečný termín může záviset na odvětví, produktech nebo transakcích. Spojené podniky mohou omezit svůj požadavek na určité budoucí zdaňovací období. APA může poskytovat možnost aplikovat dohodnutou metodiku převodních cen na řešení obdobných otázek převodních cen v dostupných předchozích letech. Tato aplikace by však vyžadovala souhlas daňové správy, daňového poplatníka a, je-li to vhodné, smluvního partnera. Bod 2.7 minimálních standardů Akce 14 uvádí, že země s programem dvoustranných APA by měly zajišťovat zpětnou platnost vybraných APA (na období, která předcházejí předmětným zdaňovacím obdobím, která nebyla zahrnuta v původním rozsahu APA) ve vhodných případech, v rámci kterých jsou relevantní fakta a okolnosti v předchozích zdaňovacích obdobích stejné za

podmínky ověření daných faktů a skutečností v rámci kontroly a pokud to lhůty (jako např. vnitrostátními právními předpisy upravující lhůtu pro rozhodnutí) umožňují.

4.148 Každá z daňových správ zapojená do APA si bude přirozeně přát sledovat dodržování APA daňovými poplatníky ve své jurisdikci, a to se provádí obecně dvěma způsoby. Za prvé, může požadovat na daňovém poplatníkovi, který uzavřel APA, aby odevzdával roční zprávy, ve kterých by prokázal rozsah dodržování podmínek APA, a dále, že kritické odhady zůstávají relevantní. Za druhé, daňová správa může pokračovat v prověřování daňového poplatníka v rámci pravidelného kontrolního cyklu, avšak bez nového vyhodnocování metodiky. Namísto toho může daňová správa omezit prověřování převodních cen na ověření počátečních údajů relevantních k návrhu APA a na určení, zda daňový poplatník dodržel podmínky APA, či nikoliv. S ohledem na převodní ceny může daňová správa rovněž zkoumat spolehlivost a přesnost vyjádření údajů v APA a ve výročních zprávách a přesnost a konzistentnost, s jakou je daná metodika aplikována. Všechny ostatní otázky nesouvisející s APA spadají do pravidelné kontrolní kompetence.

4.149 APA by měla podléhat zrušení, i retroaktivně, v případě podvodu nebo zkreslení informací během jednání o APA, nebo nedodrží-li daňový poplatník podmínky APA. Je-li navrženo, aby APA byla zrušena nebo odvolána, daňová správa navrhující tento krok by měla oznámit ostatním daňovým správám tento úmysl a důvody k takového postupu.

F.2 Možné přístupy k právním a správním pravidlům upravujícím předběžná cenová ujednání

4.150 APA, do níž je zapojen příslušný orgán smluvního partnera, by měla být zvažována v rámci MAP v souladu s Článkem 25 Modelové smlouvy OECD, i když v něm takové dohody nejsou výslovně zmíněny. Odstavec 3 tohoto Článku stanovuje, že příslušné orgány se budou snažit řešit vzájemnou dohodou jakékoliv těžkosti nebo pochybnosti vyplývající z interpretace nebo aplikace Smlouvy. Ačkoliv Odstavec 32 Komentáře uvádí, že záležitosti pokryté tímto Odstavcem jsou problémy obecné povahy týkající se kategorie daňových poplatníků, výslovně potvrzuje, že problémy mohou vzniknout ve spojení s individuálním případem. V řadě situací vznikají APA z případů, kdy aplikace převodních cen na určitou kategorii daňových poplatníků vyvolává pochybnosti a problémy. Odstavec 3 Článku 25 též udává, že příslušné orgány spolu mohou konzultovat za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech, kterých se Smlouva netýká. Dvoustranné APA by měly spadat do rámce tohoto ustanovení, neboť jedním z jejich cílů je vyhnout se dvojímu zdanění. I když Smlouva umožňuje úpravy převodních cen, nespecifikuje žádné určité metodiky nebo postupy, než je princip tržního odstupu stanovený v Článku 9. Proto lze chápat, že APA jsou povoleny Odstavcem 3 Článku 25, neboť specifické případy převodních cen podléhající APA nejsou jinak Smlouvou pokryty. Ustanovení o výměně informací v Článku 26 by rovněž mohlo usnadnit APA, neboť dává možnost spolupráce mezi příslušnými orgány v podobě výměny informací.

4.151 Daňové správy by mohly navíc spoléhat na obecnou vnitrostátní pravomoc spravovat daně jako na pravomoc uzavírat APA. V některých zemích mohou být daňové správy schopny vydávat specifické správní a procesní směrnice pro daňové poplatníky popisující vhodné daňové řešení transakcí a vhodnou cenovou metodiku. Jak bylo zmíněno výše, daňové zákoníky některých členských zemí OECD obsahují ustanovení, která dovolují daňovým poplatníkům, aby obdrželi zvláštní rozhodnutí pro různé účely. I když tato rozhodnutí nebyla specificky navržena pro APA, mohou být dostatečně široká, aby byla na APA použita.

4.152 Některé země postrádají ve svém domácím právu základ pro uzavírání APA. Avšak obsahuje-li smlouva o zamezení dvojího zdanění klausuli o MAP obdobnou Článku 25 Modelové smlouvy OECD, mělo by být příslušným orgánům obecně dovoleno uzavírat APA, jestliže by jinak případy převodních cen vyústily ve dvojí zdanění, nebo by vyvstaly obtíže či pochybnosti týkající se interpretace nebo aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Taková dohoda by byla právně závazná pro oba státy a vytvořila by práva pro dotčené daňové poplatníky. Pokud mají mezinárodní smlouvy přednost před vnitrostátním právem, nebránila by absence základu pro uzavírání APA ve vnitrostátním právu aplikaci APA na základě MAP.

F.3 Výhody předběžných cenových ujednání

4.153 Program APA může pomáhat daňovým poplatníkům tím, že odstraní nejistotu, a tak zlepší předvídatelnost daňového řešení v mezinárodních transakcích. Za předpokladu, že jsou splněny kritické odhady, může APA poskytnout pro určité časové období dotčeným daňovým poplatníkům jistotu v daňovém řešení otázek převodních cen, jichž se APA týká. V některých případech může APA poskytnout možnost rozšířit časové období, na které se aplikuje. Když vyprší termín APA, může existovat pro relevantní daňové správy a poplatníky možnost znovu o APA jednat. Z důvodu jistoty, kterou APA poskytuje, může mít daňový poplatník lepší pozici pro předvídání své daňové povinnosti, čímž je vytvořeno daňové prostředí příznivé pro investice.

4.154 APA může jak pro daňové správy, tak pro poplatníky poskytnout příležitost konzultovat a spolupracovat v přátelském duchu a prostředí. Příležitost diskutovat o složitých daňových otázkách v méně konfrontační atmosféře, než panuje při kontrole převodních cen, může stimulovat volný tok informací mezi všemi zainteresovanými stranami pro účely dosažení právně korektního a prakticky fungujícího výsledku. Přátelské prostředí může rovněž plodit objektivnější kontrolu předložených údajů a informací, než by tomu mohlo být v méně příznivém kontextu (např. soudní jednání). Úzká konzultace a spolupráce potřebná mezi daňovými správami v APA programu vede rovněž k užším vztahům se smluvními partnery v otázkách převodních cen.

4.155 APA může zabránit nákladným a časově náročným kontrolám a soudním sporům v otázkách převodních cen, které jsou závažné pro daňové poplatníky a daňové správy. Jakmile je APA uzavřena, pro následné kontroly daňového přiznání poplatníka mohou být zapotřebí menší zdroje, neboť je o něm známo více informací. Přesto však může být obtížné kontrolovat používání dohody. Samotný proces APA může rovněž představovat úsporu času jak pro daňové poplatníky, tak pro daňové správy, oproti času, který by byl věnován konvenční kontrole, ačkoliv v součtu se nemusí jednat o čistou úsporu času, například v jurisdikcích, kde neprovádí kontroly a kde existence APA nemusí přímo ovlivnit množství zdrojů věnovaných na dodržování předpisů.

4.156 Dvoustranné a mnohostranné APA podstatně snižují a vylučují možnost právního nebo ekonomického dvojího zdanění nebo nezdanění, neboť do procesu jsou zapojeny všechny relevantní země. Naproti tomu jednostranné APA neposkytují jistotu ve snížení dvojího zdanění, neboť daňové správy dotčené transakcemi, jichž se APA týká, se mohou domnívat, že přijatá metodika nedává výsledek v souladu s principem tržního odstupu. Dvoustranné a mnohostranné APA mohou navíc zlepšit MAP dohodu tím, že významně sníží čas potřebný pro dosažení dohody, neboť příslušné orgány pracují s aktuálními údaji na rozdíl od údajů minulých let, které může být obtížné a časově náročné získat.

4.157 Aspekty zveřejňování a informační v programu APA stejně jako kooperativní postoj, v rámci něhož může být APA sjednávána, mohou napomoci daňovým správám v získání vnitřního pohledu do složitých mezinárodních transakcí, které nadnárodní podniky podnikají. Program APA může zlepšit znalosti a pochopení vysoce technických a faktických okolností v oblastech jako je globální obchodování a zlepšit pochopení daňových otázek s nimi souvisejících. Vývoj dovedností specialistů, kteří se zaměřují na určitá odvětví nebo určité typy transakcí, umožní daňovým správám poskytovat lepší služby ostatním daňovým poplatníkům v obdobných situacích. Prostřednictvím programu APA mají daňové správy v kooperativním prostředí přístup k užitečným odvětvovým údajům a analýzám cenových metod.

F.4 Nevýhody předběžných cenových ujednání

4.158 Jednostranné APA mohou představovat významný problém pro daňové správy i pro daňové poplatníky. Z hlediska ostatních daňových správ vznikají problémy z toho důvodu, že tyto daňové správy nemusí souhlasit se závěry APA. Z pohledu zainteresovaných spojených podniků je jedním z problémů možný dopad na jejich chování. Na rozdíl od dvoustranných nebo mnohostranných APA, užití jednostranných APA nemusí vést ke zvýšené míře jistoty pro daného daňového poplatníka a ke snížení ekonomického a právního dvojího zdanění pro skupinu nadnárodních podniků. Přijme-li daňový poplatník

ujednání, které přerozděluje příjmy do země provádějící APA, aby se vyhnul zdlouhavému a nákladnému prošetřování převodních cen nebo vysokým pokutám, administrativní břemeno se přesouvá ze země poskytující APA do jiných daňových jurisdikcí. Z těchto důvodů by se daňoví poplatníci neměli cítit nuceni vstupovat do APA.

4.159 Dalším problémem jednostranných APA je otázka následných úprav. Flexibilita APA může vést daňového poplatníka a spojenou stranu transakce, aby upravili své ceny dle rozmezí cen povolených v APA. V jednostranné APA je kritické, aby tato flexibilita zachovávala princip tržního odstupu, neboť zahraniční příslušný orgán by pravděpodobně nepovolil následnou úpravu vyplývající z APA, která by podle jeho názoru byla v rozporu s principem tržního odstupu.

4.160 Další možná obtíž by mohla nastat, pokud by APA obsahovala nespolehlivý odhad měnících se tržních podmínek bez adekvátních kritických odhadů, jak je to zmíněno výše. Aby se zabránilo riziku dvojího zdanění, je pro APA program nezbytné, aby zůstal flexibilní, neboť statická APA nemusí uspokojivě odrážet obvyklé podmínky.

4.161 Program APA může zpočátku klást zátěž na kontrolní zdroje v oblasti převodních cen, neboť obecně budou muset daňové správy vzít zdroje původně určené na jiné účely (např. kontroly, poradenství, soudní spory atd.) na program APA. Požadavky na zdroje daňových správ mohou být kladeny daňovými poplatníky, kteří usilují o získání včasného závěru na žádost o APA, majíce na mysli své podnikatelské cíle a časová měřítka, a tak program APA jako celek bude mít tendenci být usměrňován požadavky podnikatelské komunity. Tyto požadavky se nemusí shodovat s plánováním zdrojů u daňových správ, a tak může být obtížné vést účinně jak APA, tak jinou stejně důležitou práci. Obnovení APA je však pravděpodobně méně časově náročné než proces iniciování APA. Proces obnovy se může soustředit na aktualizaci a úpravu faktů, podnikatelských a ekonomických kritérií a na výpočty. V případě dvoustranných ujednání na základě obnovené APA by měla být získána dohoda příslušných orgánů obou smluvních států, aby se zabránilo dvojímu zdanění (nebo nezdanění).

4.162 Další potenciální problém by mohl nastat, pokud jedna daňová správa uzavřela řadu dvoustranných APA, které zahrnovaly pouze určité spojené podniky v rámci skupiny nadnárodních podniků. Může existovat tendence harmonizovat základ pro uzavírání pozdějších APA podobným způsobem jako u dříve uzavřených dohod bez dostatečného ohledu na podmínky existující na jiných trzích. Měla by být proto věnována péče interpretaci výsledků dříve uzavřených APA v tom smyslu, zda jsou reprezentativní na všech trzích.

4.163 Rovněž byly vyjádřeny obavy vyplývající z povahy postupu APA, že o APA se budou zajímat daňoví poplatníci, kteří vždy dobrovolně dodržovali daňové předpisy. Zkušenosti v některých zemích ukázaly, že daňoví poplatníci, kteří se nejčastěji zajímají o APA, jsou velmi velké korporace, které by byly pravidelně kontrolovány, přičemž jejich cenová metodika by byla zkoumána v každém případě. Takže rozdíl v kontrole jejich převodních cen by byl spíše v načasování než v rozsahu. Stejně tak nebylo prokázáno, že by o APA měli výlučně nebo podstatně zájem pouze takoví poplatníci. Opravdu existují počáteční známky toho, že daňoví poplatníci, kteří měli těžkosti s daňovými správami v oblastech převodních cen a nechtějí, aby tyto obtíže pokračovaly, se často zajímají o aplikaci APA. Existuje pak vážné nebezpečí, že zdroje na kontroly a expertízy budou přesunuty na tyto poplatníky, místo aby se prošetřovali poplatníci, kteří méně dodržují předpisy, a tím by tyto zdroje mohly být lépe využity pro snížení rizika daňových ztrát. Může být zvláště obtížné dosáhnout rovnováhy zdrojů na dodržování předpisů, neboť program APA má sklon k potřebě vysoce zkušeného a často specializovaného personálu. Požadavek na APA může být soustředěn do určitých oblastí nebo sektorů, např. globální obchodování, a to by mohlo nadměrně zvyšovat zdroje specialistů, které již byly do těchto oblastí správními orgány přiděleny. Daňové správy potřebují čas na vyškolení odborníků ve speciálních oborech, aby mohly vyhovět nepředvídatelné poptávce daňových poplatníků po APA v těchto oblastech.

4.164 Vedle předešlých obav existuje řada možných obtíží, jak jsou popsány níže, které mohou vyvstat, pokud byl program APA veden nesprávně, a daňové správy používající APA by měly vyvinout velkou snahu, aby vyloučily výskyt těchto problémů, které praxe APA přináší.

4.165 Například by APA mohla usilovat o podrobnější informace o odvětví a poplatníkovi, než by byly požadovány při kontrole převodních cen. V zásadě by k tomu nemělo docházet a dokumentace vyžadovaná pro APA by neměla být více zatěžující než dokumentace pro kontrolu, vyjma skutečnosti, že v APA bude daňová správa potřebovat podrobnosti týkající se předpovědí a výchozí momenty pro tyto předpovědi, což by nemělo být ústřední otázkou při kontrole převodních cen, která se soustřeďuje na dokončené transakce. Ve skutečnosti by se APA měla snažit omezit dokumentaci, jak je o tom diskutováno výše, a soustředit ji více na otázky vztahující se k podnikatelské praxi daňového poplatníka. Daňové správy musí vědět, že:

a) veřejně dostupné informace o konkurentech a srovnatelných údajích jsou omezené;
b) ne všichni daňoví poplatníci mají kapacitu na to, aby podnikli hloubkovou analýzu trhu; a
c) pouze mateřské společnosti mohou mít znalosti o cenové politice skupiny.

4.166 Další možnou obavou je, že APA může dovolit daňové správě v závislosti na faktech a okolnostech provést bližší studii zkoumaných transakcí, než by tomu bylo v kontextu kontroly převodních cen. Daňový poplatník musí poskytnout podrobné informace týkající se jeho převodních cen a vyhovět jakýmkoliv dalším požadavkům, které jsou mu uloženy za účelem ověření dodržování podmínek APA. Zároveň není daňový poplatník ušetřen běžných a rutinních kontrol prováděných daňovou správou v jiných záležitostech. APA rovněž neušetří daňového poplatníka od kontrol jeho aktivit v oblasti převodních cen. Daňový poplatník bude muset přesto prokázat, že v dobré víře dodržel podmínky APA, že relevantní vylíčení záležitostí zůstává platné, že podpůrné údaje použité při aplikaci metodiky byly správné, že kritické odhady, z nichž APA vychází, jsou stále platné a že jsou uplatněny konzistentně, a že metodika je uplatněna konzistentně. Daňové správy by se proto měly snažit zajistit, aby procedury APA nebyly zbytečně těžkopádné a nekladly větší nároky na daňové poplatníky než ty, jež jsou přísně vyžadovány rozsahem žádosti APA.

4.167 Mohou rovněž vzniknout problémy, když daňové správy zneužijí ve svých kontrolních postupech informací získaných v rámci APA. Jestliže se daňový poplatník vzdá svého požadavku na APA, nebo jestliže je jeho žádost po zvážení všech faktů odmítnuta, jakékoliv nefaktické informace poskytnuté poplatníkem v souvislosti s požadavkem na APA, jako je uspokojení nabídek, uvažování, názory a úsudky, nemohou být v žádném ohledu považovány pro kontrolu za relevantní. Navíc skutečnost, že daňový poplatník neúspěšně požádal o APA, by neměla být daňovou správou brána v úvahu při určení, zda by měla být zahájena kontrola tohoto poplatníka.

4.168 Daňové správy by rovněž měly zajistit důvěrnost obchodního tajemství a ostatních citlivých informací a dokumentace předložené jim v průběhu jednání o APA. Proto by měla být aplikována vnitrostátní pravidla o zveřejnění informací. Ve dvoustranné APA by měly být aplikovány požadavky na zachování důvěrnosti ze strany smluvních partnerů, aby se tak zabránilo zveřejnění důvěrných údajů.

4.169 Program APA nemůže být používán všemi daňovými poplatníky, protože postup může být nákladný a časově náročný a malí daňoví poplatníci nemohou být obecně schopni si jej dovolit. To platí zvláště, jsou-li do něj zapojeni nezávislí odborníci. APA proto mohou pomoci pouze při řešení velkých případů převodních cen. Navíc z hlediska zdrojů určených na programy APA může být počet požadavků, jež může daňová správa uspokojit, omezen. Při vyhodnocování APA mohou daňové správy zmírnit tyto potenciální problémy tak, že zajistí, aby množství prošetřovaných případů bylo upraveno podle počtu zainteresovaných mezinárodních transakcí.

F.5 Doporučení

F.5.1 Obecně

4.170 V současné době má pouze několik členských států OECD zkušenosti s APA. Zdá se, že země, které mají nějakou zkušenost, jsou zatím spokojené, že se dá očekávat za vhodných okolností rozšiřování zkušeností s APA. Úspěch programů APA bude záviset na péči věnované určení správného stupně specifičnosti dohody založené na kritických odhadech, správném vedení programu a přítomnosti

odpovídajících záruk vůči obtížím popsaným výše, a navíc flexibilitě a otevřenosti, se kterou všechny strany budou k procesu přistupovat.

4.171 Stále existují některé otázky týkající se formy a rozsahu APA, jako je otázka jednostranných APA, které pro plné vyřešení a dohodu mezi členskými státy vyžadují větší zkušenost. Zatímco je příliš brzy pro konečné doporučení, zda by se rozšíření takových programů mělo podporovat, zdá se pravděpodobné, že za určitých okolností budou pomáhat při řešení sporů v oblasti převodních cen. Výbor pro fiskální záležitosti má v úmyslu pečlivě sledovat jakékoliv rozšiřující se užívání APA a podporovat větší konzistentnost v praxi mezi těmi zeměmi, které se rozhodly je užívat.

F.5.2 Rozsah dohod

4.172 Při zvažování rozsahu APA musí daňoví poplatníci a daňové správy dávat velký pozor na spolehlivost jakýchkoliv předpovědí, aby se vyloučily ty nespolehlivé. Jde-li APA nad rámec metodiky, musí být obecně velká pečlivost věnována jejímu použití a kritickým odhadům. Viz Odstavce 4.134–4.139.

F.5.3 Jednostranné versus dvoustranné (mnohostranné) dohody

4.173 Kdykoliv je to možné, měla by být APA uzavírána na dvoustranném či mnohostranném základě mezi příslušnými orgány prostřednictvím MAP, opírajícího se o příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Dvoustranná APA s sebou nese méně rizika, že by se daňoví poplatníci cítili nuceni vstupovat do APA nebo přijímat dohodu na netržním principu, aby se vyhnuli nákladným a zdlouhavým prošetřováním a možným pokutám. Dvoustranná APA rovněž významně snižuje možnost, aby nějaký zisk buď unikl zdanění vůbec, nebo byl zdaněn dvakrát. Uzavření APA prostřednictvím MAP může být navíc jedinou formou přijatelnou pro daňovou správu, které chybí vnitrostátní legislativa pro uzavírání závazných dohod přímo s daňovým poplatníkem.

F.5.4 Rovný přístup k APA pro všechny daňové poplatníky

4.174 Jak je o tom diskutováno výše, povaha jednání o APA může de facto omezit jejich dostupnost na velké daňové poplatníky. Omezení APA pouze na velké poplatníky může dávat vznik otázkám o spravedlnosti a jednotnosti, neboť s daňovými poplatníky ve shodných situacích by nemělo být zacházeno odlišně. Flexibilní rozdělení kontrolních zdrojů může tyto obavy zmírnit. Daňové správy mohou rovněž zvážit možnost přijetí efektivnějšího přístupu pro malé poplatníky. Daňové správy by měly při vyhodnocování APA věnovat péči přizpůsobení úrovně svého prošetřování velikosti mezinárodních transakcí, jichž se APA týkají.

F.5.5 Vývoj pracovních dohod mezi příslušnými orgány a zlepšených postupů

4.175 Mezi těmi zeměmi, které používají APA, by mohla být větší jednotnost v praxi APA přínosná jak pro daňové správy, tak pro daňové poplatníky. Daňové správy v takových zemích by proto mohly začít uvažovat o pracovních dohodách pro provádění APA s příslušnými orgány. Tyto dohody by mohly stanovit obecné návody a výklady pro dosažení vzájemných dohod v případech, kdy daňový poplatník požádal o APA zahrnující problematiku převodních cen.

4.176 Dvoustranné APA se smluvními partnery by navíc měly vyhovovat určitým požadavkům. Například stejné, nezbytné a relevantní informace by měly být zpřístupněny každé daňové správě ve stejnou dobu a dohodnutá metodika by měla být v souladu s principem tržního odstupu.

G. Arbitrážní řízení

4.177 Jak obchod a investice získávají stále více mezinárodní charakter, daňové spory příležitostně vznikající z takových aktivit se rovněž stávají stále více mezinárodními. A zvláště spory už nezahrnují jednoduše rozpory mezi daňovým poplatníkem a jeho daňovou správou, nýbrž se rovněž týkají neshod mezi samotnými daňovými správami. V mnoha z těchto situací je skupina nadnárodních podniků spíše

nezúčastněnou osobou a skutečnými zájmovými strany jsou zainteresované vlády. Přestože tradiční problémy dvojího zdanění byly vyřešeny prostřednictvím MAP, není možné zaručit úspěch tohoto postupu, pokud daňové správy po vzájemné konzultaci nejsou schopny dosáhnout vzájemné dohody, a pokud neexistuje mechanismus, který by poskytl řešení, např. arbitrážní doložka podobná doložce uvedené v Odstavci 5 Článku 25. Nicméně, v případech, kdy konkrétní smlouva o zamezení dvojího zdanění obsahuje arbitrážní doložku podobnou doložce uvedené v Odstavci 5 Článku 25, umožňuje toto rozšíření MAP vyřešení daného případu díky možnosti předložit jednu nebo více otázek, na jejichž řešení se příslušné orgány nedokázaly shodnout, k arbitráži.

4.178 V rámci aktualizace Modelové smlouvy OECD z roku 2008 byl Článek 25 doplněn novým Odstavcem 5, který stanovuje, že v případech, kdy příslušné orgány nebyly schopny v období dvou let dosáhnout shody, budou na žádost osoby, která případ předložila, nevyjasněné otázky vyřešeny prostřednictvím arbitráže. Díky tomuto rozšíření MAP je stále možné najít řešení v případech, kdy příslušné orgány nedokázaly najít shodu v jedné nebo více otázkách, a to předložením daných otázek k arbitráži. Proces arbitráže dle Odstavce 5 Článku 25 je nedílnou součástí MAP a nepředstavuje alternativní cestu řešení sporů mezi státy. V rámci Odstavců 63 až 85 Komentáře k Článku 25 jsou uvedeny pokyny týkající se procesu arbitráže v rámci MAP.

4.179 Zahrnutí arbitrážní doložky podobné té uvedené v Odstavci 5 Článku 25 do konkrétních smluv o zamezení dvojího zdanění by mělo umožnit efektivnější MAP, a to i v případech, kdy využití procesu arbitráže není nutné. Samotná existence této možnosti by měla podpořit využívání MAP, protože vlády i daňoví poplatníci mají již od počátku jistotu, že čas a úsilí vložené do MAP bude mít pravděpodobně uspokojivý výsledek. Dále existence této možnosti přináší vládám podnět k efektivnímu provádění MAP a pomáhá se vyhnout nezbytným následným dodatečným postupům.

Kapitola V

Dokumentace

A. Úvod

5.1 Tato Kapitola poskytuje obecné návody, které by daňová správa měla zohlednit při tvorbě pravidel a/nebo postupů týkajících se dokumentace, která má být daňovým poplatníkem předložena v souvislosti s šetřením převodních cen nebo posouzením rizik nastavení převodních cen. Dále poskytuje návod napomáhající poplatníkům s identifikací vhodné dokumentace, která nejlépe zachytí skutečnost, že jejich transakce jsou v souladu s principem tržního odstupu, a tím napomůže při řešení aspektů převodních cen a daňových kontrol.

5.2 Při prvním publikování Kapitoly V této Směrnice v roce 1995 měly daňové správy a daňoví poplatníci méně zkušeností s vytvářením a použitím dokumentace převodních cen. Formulace starší verze Kapitoly V zdůrazňovala přiměřenost v rámci dokumentačního procesu z pohledu daňové správy i poplatníka, jakož i potřebu vyšší míry spolupráce mezi daňovými správami a poplatníky v řešení problematiky dokumentace s cílem vyhnout se přílišnému zatížení dokumentační povinností a zároveň zajistit adekvátní informace pro spolehlivou aplikaci principu tržního odstupu. Starší text Kapitoly V nestanovil seznam dokumentů, které mají být obsahem dokumentace převodních cen, ani neposkytoval jasný návod pro zohlednění souvislostí mezi procesem dokumentace převodních cen, administrací postihů a důkazním břemenem.

5.3 Od té doby mnoho zemí přijalo vlastní pravidla pro dokumentaci převodních cen; rozšíření těchto pravidel společně s dramatickým nárůstem objemu a složitosti mezinárodních vnitroskupinových obchodů a se zvýšením pozornosti, kterou nyní daňové správy věnují aspektům převodních cen, vedlo k významnému nárůstu nákladů daňových poplatníků vynaložených na dodržování těchto pravidel. I tak však daňové správy často zjišťují, že dodaná dokumentace převodních cen není dostatečně informativní a že nepostačuje jejich potřebám při vymáhání daní a posuzování rizik.

5.4 Následující diskuse určuje trojici cílů pro pravidla dokumentace převodních cen. Dále také poskytuje pokyny k tvorbě pravidel tak, aby bylo plnění povinností souvisejících s převodními cenami jasnější a konzistentnější mezi jednotlivými zeměmi, dále také v zájmu poskytnutí relevantnějších a užitečnějších informací pro potřeby daňové správy při posuzování rizik a při provádění kontroly převodních cen. Důležitou společnou prioritou pro vývoj těchto pravidel je vyvážení užitečnosti získaných dat pro daňové správy při posuzování rizik převodních cen a pro další účely související s případným nárůstem administrativních povinností daňových poplatníků. V tomto ohledu připomínáme, že jasná a široce přijímaná pravidla pro dokumentace mohou snížit náklady na plnění požadavků, které by jinak mohly vzniknout při případném sporu týkajícím se převodních cen.

B. Cíle požadavků na dokumentaci převodních cen

5.5 Tři hlavní cíle dokumentace převodních cen jsou:

1. zajistit, aby daňoví poplatníci věnovali přiměřenou pozornost požadavkům na převodní ceny při nastavování cen a dalších podmínek transakcí mezi spojenými podniky, a také při vykazování příjmů plynoucích z těchto transakcí v daňových přiznáních;
2. poskytnout daňovým správám informace nezbytné k informovanému posouzení rizik převodních cen; a
3. poskytnout daňovým správám informace, které by mohli využít při provádění přiměřeně podrobných kontrol postupů stanovení převodních cen svých daňových poplatníků, přesto je nutné počítat s tím, že může být potřeba doplnit dokumentaci o další informace v průběhu kontroly.

5.6 Všechny tyto cíle by měly být zohledněny při návrhu vhodných požadavků dané země na dokumentaci převodních cen. Je důležité požadovat po daňových poplatnících, aby před podáním či v době podání daňového přiznání pečlivě zhodnotili, zda jejich postup vyhovuje příslušným pravidlům pro převodní ceny. Je také důležité, aby daňová správa měla přístup k informacím potřebným pro posouzení rizik převodních cen, a mohla následně informovaně rozhodnout o případném provedení kontroly. V neposlední řadě je také důležité, aby daňová správa měla přístup k informacím či si mohla včas vyžádat veškeré dodatečné informace potřebné ke komplexní kontrole, rozhodne-li se ji provést.

B.1 Posouzení dodržování principu tržního odstupu daňovým poplatníkem

5.7 Vyžadování dokumentace k převodním cenám může pomoci k zajištění kultury dodržování pravidel v rámci problematiky převodních cen, a to zejména tím, že budou požadovány jednoznačně přesvědčivé, konzistentní a relevantní argumenty daňových poplatníků v rámci jejich přístupu k převodním cenám. Dobře připravená dokumentace představuje pro daňovou správu ujištění o tom, že daný poplatník analyzoval pozici, kterou vykazuje ve svém daňovém přiznání, zvážil dostupné srovnatelné údaje a dosáhl konzistentní pozice v převodních cenách. Kromě toho mají současné požadavky na dokumentaci pomoci zajistit integritu pozice daňového poplatníka a omezit možnost ospravedlňovat své pozice až *ex post*.

5.8 Tento cíl požadavků na dokumentaci lze podpořit dvěma podstatnými způsoby. Za prvé, daňové správy mohou vyžadovat, aby požadavky na dokumentaci převodních cen byly plněny již v době podání přiznání. To by znamenalo, že dokumentaci by bylo nutné připravovat v okamžiku uskutečnění transakce, nebo rozhodně ne později než při přípravě a podání daňového přiznání za fiskální rok, v němž se transakce uskutečnila. Druhým krokem na podporu dodržování pravidel je vytvoření kárných režimů pro pochybení v převodních cenách nastavených tak, aby odměňovaly včasně a přesně připravenou dokumentaci převodních cen a vytvářely motivaci ke včasnému a pečlivému zvážení pozice poplatníka v otázkách převodních cen. Požadavky na podání a kárná opatření týkající se dokumentace jsou podrobněji popsána v Oddíle D níže.

5.9 V ideálním případě je dokumentace k převodním cenám pro daňového poplatníka příležitostí formulovat dobře promyšlený základ politiky převodních cen, čímž plní důležitý cíl takových požadavků; na druhou stranu náklady, časová omezení, nároky na pozornost příslušných pracovníků a další problémy mohou tyto snahy oslabit. Je tedy důležité, aby jednotlivé země přistupovaly k požadavkům na dokumentace rozumně, a aby byly cíleny na významné transakce a tím věnovaly pozornost nejdůležitějším záležitostem.

B.2 Posouzení rizik převodních cen

5.10 Efektivní identifikace a posouzení rizik je klíčovým prvním krokem v procesu výběru vhodných případů na kontrolu či šetření převodních cen; slouží k zacílení kontrol na nejpodstatnější problémy. Protože zdroje daňové správy jsou omezené, je pro ně důležité přesně vyhodnotit na samém začátku kontrolního procesu, zda nastavení převodních cen použité daným daňovým poplatníkem skutečně vyžaduje podrobné přezkoumání a s tím související vynaložení zdrojů daňové správy. Zejména s ohledem na aspekty převodních cen (které jsou obecně složité a náročné na fakta), se efektivní posouzení rizik stává nezbytným předpokladem správně cílené a nákladově efektivní kontroly. Publikace *Příručka OECD k posouzení rizik převodních cen* („OECD Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment“) může být užitečným nástrojem při posouzení rizik.

5.11 Pro správné posouzení rizik převodních cen se vyžaduje, aby měla daňová správa přístup k dostatečným, relevantním a spolehlivým informacím již od počátku procesu. Zdrojů relevantních informací je potenciálně mnoho, nicméně dokumentace převodních cen je v každém případě jedním z rozhodujících.

5.12 Existuje celá řada nástrojů a zdrojů informací, které lze použít pro identifikaci a posouzení rizik převodních cen z pohledu daňového poplatníka i z pohledu transakce, včetně formulářů k převodním cenám (které se podávají společně s ročním daňovým přiznáním), povinných dotazníků k převodním cenám, které

se zabývají konkrétními okruhy rizik, obecných požadavků na dokumentaci převodních cen, které poskytují podpůrné informace potřebné pro prokázání dodržení principu tržního odstupu poplatníkem, a dále také kooperativní diskuse mezi daňovou správou a poplatníkem. Všechny tyto nástroje a zdroje informací se snaží reagovat na stejný základní problém: daňová správa potřebuje mít již na počátku procesu přístup k relevantním informacím pro přesné a informované posouzení rizik převodních cen. Jedním z podstatných cílů při návrhu pravidel pro dokumentaci převodních cen by mělo být zajištění spolehlivých a relevantních informací, na základě kterých může daňová správa provést efektivní posouzení rizik převodních cen.

B.3 Kontrola převodních cen

5.13 Třetím cílem dokumentace převodních cen je poskytnout daňové správě užitečné informace pro případné provádění důkladné kontroly převodních cen. Kontroly v oblasti převodních cen bývají náročné na objem faktických informací. Často zahrnují náročná posouzení srovnatelnosti různých transakcí a trhů. Mohou vyžadovat podrobné zhodnocení finančních údajů a dalších faktických a jiných informací z daného průmyslového odvětví. Dostupnost adekvátních informací z různých zdrojů v průběhu kontroly je klíčová pro daňovou správu z toho důvodu, aby měla možnost řádně posoudit závislé transakce uskutečněné mezi daným daňovým poplatníkem a spojenými podniky a také pro vymáhání příslušných pravidel převodních cen.

5.14 V případě, že řádné posouzení rizik převodních cen ukáže nezbytnost kontroly jedné či více záležitostí, je zcela zřejmé, že daňová správa musí mít možnost v rozumném čase získat veškeré relevantní dokumenty a informace, které má daňový poplatník k dispozici. To zahrnuje informace o provozu a funkcích poplatníka, relevantní informace o provozu, funkcích a finančních výsledcích spojených podniků, které se účastní závislých transakcí s daňovým poplatníkem, informace o potenciálních srovnatelných transakcích včetně interních srovnatelných transakcí, a dokumenty týkající se provozu a finančních výsledků potenciálně srovnatelných nezávislých transakcí a nespojených subjektů. Pokud jsou takové informace zahrnuty do dokumentace převodních cen, je potenciálně možné se vyhnout přípravě zvláštních informací a tvorbě dokumentů za tímto účelem. Je však třeba vzít na vědomí, že by bylo nepřiměřeně zatěžující a neefektivní požadovat, aby se daňový poplatník v rámci dokumentace převodních cen pokusil předvídat veškeré informace, které by mohly být vyžadovány při plné kontrole. Nelze se proto vyhnout situacím, kdy daňová správa požaduje informace, které nebyly obsažené v dokumentačním balíčku. Tudíž přístup daňové správy k informacím by tedy neměl být omezen pouze dokumentačním balíčkem, který je založen na posouzení rizik převodních cen. Pokud existují v některé jurisdikci konkrétní požadavky na uchovávání informací pro potřeby kontroly převodních cen, měla by být zajištěna rovnováha mezi potřebou informovanosti daňové správy a administrativní zátěží poplatníků.

5.15 Může se stát, že dokumenty a další informace potřebné ke kontrole převodních cen jsou v držení jiných členů skupiny nadnárodních podniků než lokálního subjektu, který je kontrolován. V těchto případech se mohou tyto dokumenty vyskytovat mimo zemi daňové správy, který danou kontrolu provádí. Z toho důvodu je důležité, aby daňová správa mohla získat informace ze zahraničí buďto přímo nebo skrze sdílení informací, jako mechanismy výměny informací.

C. Třístupňový přístup k dokumentaci převodních cen

5.16 V zájmu dosažení cílů popsaných v Oddíle B výše by měly jednotlivé země zavést standardizovaný postup dokumentace převodních cen. Tento Oddíl popisuje třístupňovou strukturu sestávající z: (i) Master File, který obsahuje standardizované informace relevantní pro všechny členy nadnárodní skupiny podniků; (ii) Local File, který popisuje podstatné transakce lokálního daňového poplatníka; a (iii) Zprávy podle jednotlivých zemí (dále také Country-by-Country Report, nebo CbCR), která obsahuje informace ohledně globální alokace příjmů a daní nadnárodní skupiny podniků, společně s ukazateli geografického rozložení hospodářské činnosti v rámci nadnárodní skupiny podniků.

5.17 Tento přístup k dokumentaci převodních cen poskytne daňovým správám relevantní a spolehlivé informace k provedení efektivní a důkladné rizikové analýzy převodních cen. Také poskytne rámec, na jehož základě lze generovat informace potřebné pro kontrolu, a poskytne daňovým poplatníkům prostředky

a podnět ke smysluplnému posouzení a popsání jejich souladu s principem tržního odstupu ve významných transakcích.

C.1 Master File (Základní dokumentace)

5.18 Master File by měl poskytnout přehled o podnikání nadnárodní skupiny podniků, včetně povahy jejích globálních obchodních činností, její obecné politiky převodních cen a její globální alokace příjmů a hospodářské činnosti, s cílem pomoci daňovým správám zhodnotit, zda zde existuje významné riziko převodních cen. Obecným cílem Master File je poskytnout základní přehled, který dává politiku převodních cen nadnárodní skupiny podniků do globálních hospodářských, právních, finančních a daňových souvislostí. Cílem není požadovat vyčerpávající seznamy podrobností (např. seznam všech jednotlivých patentů, které členové skupiny vlastní), jelikož to by bylo nepřiměřeně zatěžující a také nekonzistentní se zamýšleným účelem Master File. Při přípravě Master File, včetně seznamu důležitých dohod, nehmotných aktiv a transakcí, by daňoví poplatníci měli při rozhodnutí o přiměřené míře podrobnosti předkládaných informací postupovat s péčí řádného hospodáře a brát v potaz to, že je cílem Master File poskytnout daňové správě obecný přehled o globálním fungování a postupech nadnárodní společnosti. Je-li možné požadavkům na Master File plně vyhovět odkazem na jiné existující dokumenty, pak by takové odkazy společně s kopiemi příslušných dokumentů měly být považovány za dostatečné splnění příslušného požadavku. Podstatnou informací pro potřeby přípravy Master File je taková informace, jejíž vynechání by ovlivnilo spolehlivost výsledků stanovení převodních cen.

5.19 Informace požadované v Master File představují přehled o nadnárodní skupině podniků; obsahují relevantní informace, které lze rozdělit do pěti kategorií: (a) organizační struktura nadnárodní skupiny podniků; (b) popis podnikání nadnárodní skupiny podniků; (c) nehmotná aktiva nadnárodní skupiny podniků; (d) vnitroskupinové finanční aktivity; a (e) finanční a daňová situace nadnárodní skupiny podniků.

5.20 Master File daňových poplatníků by měl obsahovat informace za nadnárodní skupinu podniků jako celek. Tam, kde je to s ohledem na situaci vhodné, je však možné uspořádat informace podle oblastí podnikání, např. pokud některé části skupiny fungují převážně nezávisle nebo jsou nedávno získané. Je-li použito uspořádání podle oblastí podnikání, je třeba zajistit, aby Master File řádně popisoval centralizované úkony a transakce mezi oblastmi podnikání. Pokud je zvolena prezentace podle oblastí podnikání, měl by být všem dotčeným zemím k dispozici úplný Master File popisující všechny oblasti podnikání, a to pro účely předložení vhodného přehledu o globálním podnikání nadnárodní skupiny podniků.

5.21 Příloha I Kapitoly V této Směrnice stanovuje informace, které mají být zahrnuty do Master File.

C.2 Local File (Specifická dokumentace)

5.22 Zatímco Master File poskytuje obecný přehled, viz Odstavec 5.18 výše, Local File uvádí podrobnější informace o konkrétních vnitroskupinových transakcích. Informace požadované v rámci Local File doplňují Master File a mají zajistit, že daňový poplatník postupoval v podstatných případech stanovení převodních cen v souladu s principem tržního odstupu dle konkrétní jurisdikce. Local File se zaměřuje na informace, které jsou relevantní pro analýzu převodních cen v rámci transakcí mezi lokálním subjektem skupiny a spojenými podniky v jiných zemích, a které jsou podstatné v kontextu daňového systému dané země. Tyto informace zahrnují relevantní finanční údaje ke konkrétním transakcím, analýzu srovnatelnosti a výběr a použití nejvhodnější metody stanovení převodních cen. Je-li možné určitý požadavek na Local File zcela splnit odkazem na informace obsažené v Master File, měl by takový odkaz postačit.

5.23 Příloha II Kapitoly V této Směrnice stanovuje informace, které mají být zahrnuty do Local File.

C.3 Zpráva podle jednotlivých zemí (Country-by-Country Report)

5.24 CbCR požaduje za danou jurisdikci agregované informace o globální alokaci příjmů, zaplacených daních a stanovených ukazatelích o ekonomické činnosti v konkrétních daňových jurisdikcích, v nichž nadnárodní skupina podniků podniká. Zpráva také obsahuje seznam všech dotčených subjektů ve skupině, za něž se oznamují finanční údaje, a to včetně daňové jurisdikce do které subjekt přísluší dle místa založení, je-li jiná než jurisdikce daňové rezidence (podle místa vedení), a dále obsahuje popis povahy hlavních obchodních činností, které dotčený subjekt ve skupině vykonává.

5.25 CbCR je užitečný pro obecné posouzení rizik převodních cen; daňové správy ji také mohou použít pro vyhodnocení dalších rizik dle BEPS a, je-li to vhodné, pro hospodářskou a statistickou analýzu. Informace v CbCR by však neměly být používány jako náhrada podrobné analýzy převodních cen jednotlivých transakcí, která je založená na úplné funkční analýze a úplné analýze srovnatelnosti. Informace obsažené v CbCR samy o sobě nejsou dostatečným důkazem toho, zda převodní ceny jsou či nejsou vhodně stanovené. Daňové správy by tuto zprávu rovněž neměly používat k navrhování úprav převodních cen na základě rozdělení globálního zisku podle vzorce.

5.26 Příloha III Kapitoly V této Směrnice obsahuje modelovou šablonu pro CbCR, včetně doprovodných pokynů.

D. Dodržování pravidel

D.1 Aktuálnost dokumentace

5.27 Převodní ceny by měly být daňovými poplatníky stanoveny pro daňové účely v souladu s principem tržního odstupu na základě informací přiměřeně dostupných v okamžiku uskutečnění transakce. Poplatník by měl obvykle posoudit, zda jím stanovené převodní ceny jsou vhodné pro daňové účely ještě před stanovením této ceny, a měl by potvrdit, že v okamžiku podání jeho daňového přiznání jsou jeho finanční výsledky v souladu s principem tržního odstupu.

5.28 Daňoví poplatníci by neměli být zatěžováni nepřiměřenými náklady a zátěží při přípravě dokumentace. Daňové správy by tedy měly při tvorbě požadavků na dokumentaci vzít v úvahu náklady a administrativní zátěž, které její přípravou poplatníkovi vzniknou. V případě, že daňový poplatník, i s ohledem na principy stanovené touto Směrnicí, s dostatečnou mírou jistoty prokáže, že data o srovnatelných transakcích buďto neexistují nebo by jejich získání bylo nepřiměřeně nákladné v poměru k částce, o níž se jedná, nemělo by být po poplatníkovi požadováno, aby na takové vyhledávání dat vynakládal prostředky.

D.2 Časový rámec

5.29 Přístupy k načasování přípravy dokumentace se mezi jednotlivými zeměmi liší. Některé státy vyžadují, aby informace byly k dispozici nejpozději v okamžiku podání daňového přiznání. Jiné země požadují, aby dokumentace byla k dispozici nejpozději při zahájení kontroly. Liší se také lhůty poskytované daňovou správou daňovým poplatníkům pro reakci na konkrétní požadavky týkající se dokumentace a dalších informací souvisejících s kontrolou. Tato rozdílnost časových požadavků na dodání informací může daňovým poplatníkům působit obtíže při stanovení priorit a při poskytování správných informací požadovaných daňovou správou ve správný čas.

5.30 Doporučeným přístupem je požadování finalizace Local File nejpozději v den podání daňového přiznání za daný fiskální rok. Master File by měl být revidován a v případě potřeby aktualizován nejpozději v den podání daňového přiznání za nejvyšší mateřské entity nadnárodní skupiny podniků. V zemích, kde jsou transakce kontrolovány průběžně v rámci dodržování programů spolupráce, může být nutné poskytnout některé informace ještě před podáním daňového přiznání.

5.31 S ohledem na CbCR je bráno v potaz, že v některých případech konečné finanční výkazy a další finanční údaje potenciálně relevantní pro reportovaná data dle popisu v Příloze III mohou být v různých zemích k dispozici až po uplynutí data podání daňového přiznání za daný fiskální rok. V tom případě je možné prodloužit lhůtu pro dokončení CbCR dle popisu v Příloze III Kapitoly V této Směrnice až o jeden rok od posledního dne fiskálního roku nejvyšší mateřské entity nadnárodní skupiny podniků.

D.3 Významnost transakce

5.32 Některé transakce mezi spojenými podniky nejsou dostatečně významné na to, aby bylo nutno je plně popisovat v Local File. Daňové správy zajímají zejména ty nejdůležitější informace; zároveň je v jejich zájmu, aby nadnárodní skupina podniků nebyla přetěžována administrativou dodržování předpisů, ke kterým by nebylo přihlíženo, a aby popisovala skutečně podstatné transakce. Požadavky na dokumentaci převodních cen v jednotlivých zemích vytvořené dle vzoru Přílohy II Kapitoly V této Směrnice by tedy měly obsahovat konkrétní hraniční hodnoty významnosti s ohledem na velikost a povahu lokální ekonomiky, významnost nadnárodní skupiny podniků v dané lokální ekonomice, velikost a povahu lokálních podniků a také celkovou velikost a povahu nadnárodní skupiny podniků. Měřítka významnosti mohou být relativní (např. transakce od určitého procenta tržeb či nákladů výše) nebo absolutní (např. transakce nad jistou pevně danou částku). Jednotlivé země by měly pro potřeby Local File sestavit vlastní standardy významnosti na základě lokálních podmínek. Tyto standardy by měly být objektivními normami, které jsou běžně používány a přijímány v obchodní praxi. Pro standardy významnosti použitelné v rámci Master File viz Odstavec 5.18.

5.33 Několik zemí zavedlo ve svých pravidlech pro dokumentaci převodních cen zjednodušující podmínky, které vyjímají malé a střední podniky (*small and medium enterprises*, SMEs) z požadavků na dokumentaci převodních cen nebo omezují rozsah informací, které tyto podniky musí dodávat. V zájmu zamezení zatěžování daňových poplatníků náklady a povinnostmi nepřiměřenými situaci je doporučeno nepožadovat po malých a středních podnicích stejné množství dokumentace, které by bylo očekáváno od větších podniků. Na druhou stranu by ale malé a střední podniky měly mít povinnost dodat informace a dokumenty ke svým podstatným přeshraničním transakcím na výslovnou žádost daňové správy v rámci daňové kontroly nebo pro účely posouzení rizika převodních cen.

5.34 Pro účely Přílohy III Kapitoly V této Směrnice by měl CbCR zahrnovat všechny daňové jurisdikce, ve kterých má daňovou rezidenci minimálně jeden subjekt nadnárodní skupiny podniků, bez ohledu na skutečnou velikost obchodních operací v dané jurisdikci.

D.4 Doba uchování dokumentů

5.35 Daňoví poplatníci by neměli mít povinnost uchovávat dokumentaci převodních cen déle než po opodstatněnou dobu v souladu s požadavky vnitrostátního práva na úrovni jak mateřské společnosti, tak i lokálního subjektu. Může se však stát, že materiály a informace povinně obsažené v dokumentárním balíčku (Master File, Local File a CbCR) mohou být relevantní pro šetření ve věci převodních cen v jistém roce, který není promlčen, například tam, kde daňový poplatník tyto záznamy uchovává dobrovolně pro potřeby dlouhodobých smluv nebo v zájmu ověření splnění standardů srovnatelnosti v souvislosti s aplikací metody stanovení převodních cen použité v následujícím roce. Daňové správy by měly mít na paměti, že dohledávat starší dokumenty může být náročné, a měly by omezit žádosti o takové informace na případy, kde je jejich vyžádání s ohledem na zkoumanou transakci odůvodněné.

5.36 Jelikož konečným zájmem daňové správy je získat potřebné dokumenty vyžádané v průběhu šetření včas, měl by způsob uchování těchto informací – na papíře, elektronicky, nebo jinak – být na uvážení daňového poplatníka, pouze s tím, aby bylo možné relevantní informace dodat daňové správě včas a v podobě vyžadované pravidly v dané zemi.

D.5 Četnost aktualizací dokumentace

5.37 Je doporučováno, aby byla dokumentace převodních cen pravidelně revidována s cílem zjistit, zda funkční a ekonomické analýzy jsou stále aktuální a relevantní, a také s cílem ověřit, zda používaná

metodika stanovení převodních cen je i nadále opodstatněná. Obecně by Master File, Local File a CbCR měly být revidovány a aktualizovány ročně. Je však nutno uvést, že v mnoha případech se popisy podnikání, funkční analýzy a popisy srovnatelných transakcí významným způsobem meziročně nemění.

5.38 V zájmu ulehčení nároků na dodržování pravidel kladených na daňové poplatníky může daňová správa dojít k závěru, že pokud provozní podmínky zůstávají beze změn, lze databázové vyhledávání srovnatelných transakcí používané v Local File aktualizovat jednou za tři roky, spíše než každoročně. Finanční údaje srovnatelných transakcí by nicméně měly být aktualizovány každým rokem v zájmu zachování spolehlivé aplikace principu tržního odstupu.

D.6 Jazyk dokumentace

5.39 Potřeba dodávat dokumentaci v jazyce dané země může být komplikací v dodržování pravidel převodních cen v souvislosti s tím, že překlad dokumentů může být časově i finančně nákladný. Jazyk, ve kterém má být dokumentace převodních cen podána, by měl být stanoven vnitrostátním předpisem. Jednotlivým zemím je doporučováno umožnit podání dokumentace převodních cen v běžných světových jazycích, pokud tím nebude omezena použitelnost dokumentů. Je-li daňová správa toho názoru, že je nutno přeložit určitý dokument, měl by si překlad specificky vyžádat a poskytnout dostatečnou lhůtu k jeho dodání s co nejmenším zatížením poplatníka.

D.7 Penalizace

5.40 Mnoho zemí zavedlo v zájmu zajištění efektivního dodržování požadavků na dokumentaci převodních cen sankce s cílem učinit nedodržení těchto požadavků nákladnější než jejich dodržení. Kárné režimy jsou v kompetenci práva dané země a lokální praktiky ve věcech penalizace přestupků v dokumentaci převodních cen se navzájem značně liší. V případě existence rozdílů mezi sankčními režimy v rámci jednotlivých zemí, může dojít k tomu, že někteří daňoví poplatníci budou věnovat dodržování pravidel v daných zemích větší pozornost než v jiných.

5.41 Sankce za nedodržení požadavků na dokumentaci převodních cen, respektive za pozdní dodání požadovaných informací, jsou zpravidla peněžní pokuty občanskoprávní nebo správní povahy. Tyto sankce jsou založeny na fixní sazbě za každý chybějící dokument nebo za každý fiskální rok, který je předmětem posouzení, nebo jsou vypočtené jako procento z výsledného zjištěného daňového nedoplatku nebo jako procento související s úpravou příjmu, nebo například jako procento z objemu nezdokumentovaných přeshraničních transakcí.

5.42 Je nutné zajistit, aby sankce nebyly daňovým poplatníkům stanovovány za nedodání dat, ke kterým nadnárodní skupina podniků neměla přístup. Na druhou stranu, rozhodnutí o nestanovení sankce za nesplnění požadavků na dokumentaci automaticky neznamená, že není možné upravit přiznané příjmy v případech, ve kterých bude zjištěna nekonzistentnost cen s principem tržního odstupu. Skutečnost, že poplatníkův postup je adekvátně zdokumentován, automaticky neznamená, že tento postup je správný. V neposlední řadě tvrzení lokálního subjektu, že zajištění splnění předpisů ve věcech převodních cen je odpovědností jiných členů nadnárodní skupiny podniků, jej neomlouvá v případě, že nedodá požadovanou dokumentaci; rovněž by jej pouze tento argument neměl ochránit před sankcemi za nedodržení pravidel spojených s dokumentací.

5.43 Další možností, jak mohou země podporovat dodržování požadavků na dokumentaci převodních cen daňovými poplatníky, je zavést podněty k jejich plnění, například v podobě ochrany před sankcemi nebo před přesunem důkazního břemene. Pokud daňový poplatník dodá včas dokumentaci dle požadavků, může mu být udělena výjimka, a v případě, že mu bude i přes poskytnutou dokumentaci navržena a potvrzena úprava převodních cen, budou mu odpuštěny sankce, případně bude při výpočtu sankce aplikována nižší sazba. V některých jurisdikcích, kde je důkazní břemeno v oblastech převodních cen neseno daňovým poplatníkem, může být motivací pro plnění požadavků na dokumentaci přesun tohoto břemene na daňovou správu za předpokladu, že poplatník předložil adekvátní dokumentaci ve stanoveném termínu.

D.8 Důvěrnost informací

5.44 Daňové správy by měly podniknout veškeré přiměřené kroky k zamezení úniku důvěrných informací (obchodní tajemství, technická tajemství apod.) a dalších obchodně citlivých informací obsažených v dokumentačním balíčku (Local File, Master File a CbCR). Daňové správy by také měly daňové poplatníky ujistit, že informace předané v rámci dokumentace převodních cen zůstanou důvěrné. V případech, kdy je nutné informace zveřejnit v rámci veřejných soudních řízení a soudních rozhodnutí, je nutné vynaložit veškerou snahu k tomu, aby informace zůstaly v ostatních ohledech důvěrné a byly zveřejněny jen v nezbytně nutném rozsahu.

5.45 Příručka OECD „Keeping It Safe“ (2012) týkající se zachování důvěrnosti při výměně informací pro daňové účely poskytuje pokyny ohledně pravidel a postupů, které je nutno dodržovat v zájmu zachování důvěrnosti daňových informací získaných na základě výměny informací.

D.9 Ostatní aspekty

5.46 Požadavek na použití nejspolehlivějších informací bude obvykle, ale ne vždy, vyžadovat využití takových lokálních srovnatelných dat nad regionálními v případech, kdy jsou lokální srovnatelná data běžně k dispozici. Využití regionálních srovnatelných dat při přípravě dokumentace převodních cen pro země ve stejném zeměpisném regionu v případě, že jsou k dispozici příslušná lokální data, nelze v některých případech považovat za splnění podmínky použití nejspolehlivějších dostupných informací. Zjednodušení v podobě omezení počtu srovnávacích analýz, které musí podnik vytvořit, je zjevným přínosem, a proto je zapotřebí zohlednit významnost transakce a náklady na dodržování předpisů jako relevantní faktory; na druhou stranu by snaha o zjednodušení administrativních úkonů neměla narušovat plnění požadavku na použití nejspolehlivějších dostupných informací. Další podrobnosti o situacích, v rámci kterých jsou preferována lokální srovnatelná data, viz Odstavce 1.112 a 1.113 týkající se rozdílů mezi trhy a analýzy napříč více zeměmi.

5.47 Nedoporučuje se, zejména ve fázi posuzování rizik převodních cen, požadovat, aby dokumentace převodních cen byla ověřena externím auditorem nebo jinou třetí stranou. Stejně tak se nedoporučuje povinnost využití služeb poradenských společností k přípravě dokumentace převodních cen.

E. Implementace

5.48 Je klíčové, aby pokyny uvedené v této Kapitole, zejména ty, které se týkají CbCR, byly implementovány efektivně a konzistentně. Z toho důvodu země participující na projektu BEPS řízeného OECD/G20 „Rozmělňování daňového základu a přesouvání zisků“ (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) vypracovaly následující pokyny týkající se implementace dokumentace převodních cen a CbCR.

E.1 Master File a Local File

5.49 Doporučuje se, aby požadavky na Master File a Local File byly implementovány v souladu s lokálními právními předpisy nebo administrativními postupy, a dále se doporučuje požadovat podání Master File a Local File přímo lokální daňové správě v dané jurisdikci a dle lokálních požadavků. Země participující na projektu BEPS řízeného OECD/G20 souhlasí, s ohledem na Master File a Local File, že je zapotřebí při zavádění těchto prvků do lokálních právních předpisů nebo administrativních postupů brát v úvahu důvěrnost informací a důsledné používaní vzorů obsažených v Příloze I a v Příloze II Kapitoly V této Směrnice.

E.2 Country-by-Country Report

E.2.1 Načasování: Od kdy sestavovat CbCR?

5.50 Doporučuje se, aby první CbCR byly sestaveny nadnárodními společnostmi za fiskální roky začínající 1. 1. 2016 a později. Nicméně se připouští, že některé jurisdikce mohou potřebovat čas, aby

dodržely jejich vnitrostátní legislativní proces a mohly tak provést nezbytné úpravy zákona. S cílem pomoci jednotlivým zemím s včasnou přípravou legislativy byl vytvořen modelový zákon vyžadující od nejvyšší mateřské entity nadnárodních skupin podniků podání CbCR v jurisdikci daňové rezidence, (viz Příloha IV Kapitoly V této Směrnice). Tento modelový zákon si mohou státy přizpůsobit do svého právního systému. S ohledem na doporučení Odstavce 5.31 výše, aby nadnárodním společnostem byla poskytnuta lhůta jednoho roku od konce fiskálního roku, k němuž se CbCR vztahuje, lze očekávat podání prvních zpráv podle CbCR do 31. 12. 2017. Nadnárodní společnosti, jejichž fiskální rok končí jindy než 31. 12., by podávaly první CbCR později, v průběhu roku 2018, vždy dvanáct měsíců po konci fiskálního roku dané nadnárodní společnosti; předmětem těchto zpráv by byl první fiskální rok nadnárodní skupiny podniků začínající po 1. 1.2016. Z tohoto doporučení plyne, že země participující na projektu BEPS řízeného OECD a G20 souhlasí s tím, že nebudou požadovat podávání CbCR podle nového předpisu za fiskální roky nadnárodní společnosti začínající před 1. 1. 2016. Fiskálním rokem nadnárodní společnosti se myslí konsolidované účetní období pro účely sestavení účetní závěrky, nikoliv zdaňovací období nebo účetní období jednotlivých dceřiných společností.

E.2.2 Které nadnárodní skupiny podniků budou povinné sestavovat Country-by-Country Report?

5.51 Doporučuje se, aby byly všechny nadnárodní skupiny podniků povinny podávat CbCR každý rok kromě níže uvedených výjimek.

5.52 Z obecné povinnosti podávat CbCR je navrhováno vyjmout nadnárodní skupiny podniků, jejichž roční konsolidovaný obrat v předchozím fiskálním roce nepřekročil 750 milionů EUR, případně ekvivalent v domácí měně dle kurzu platného k lednu 2015. Pokud například nadnárodní společnost, která vede své účetnictví na základě kalendářního roku a má v konsolidovaném obratu skupiny 625 milionů EUR za kalendářní rok 2015, nemá povinnost podávat CbCR s ohledem na fiskální rok končící 31. prosincem 2016.

5.53 Předpokládá se, že výjimka popsaná v Odstavci 5.52, která stanovuje hranici obratu na 750 milionů EUR, osvobodí od povinnosti podávat CbCR zhruba 85-90 % nadnárodních skupin podniků; přesto skupiny, na které se tato výjimka nevztahuje a které budou CbCR podávat, představují kolem 90 % všech korporátních příjmů. Tato mezní hodnota tedy představuje přiměřenou rovnováhu mezi břemenem splnění ohlašovací povinnosti a přínosem pro daňovou správu.

5.54 Země participující na projektu BEPS řízeného OECD/G20 mají v úmyslu v roce 2020 zrevidovat hranici obratu uvedenou v předchozím Odstavci v rámci plánovaného posouzení implementace tohoto nového standardu. Výše uvedené posouzení se bude rovněž zabývat zhodnocením, zda by se v budoucnosti měly hlásit dodatečné údaje, případně údaje odlišné.

5.55 Doporučuje se neudělovat žádné jiné výjimky pro podání CbCR než ty, které jsou uvedeny v tomto Oddílu. Zejména by neměly být poskytovány žádné zvláštní výjimky pro specifická průmyslová odvětví, žádné obecné výjimky pro investiční fondy, a žádné výjimky pro subjekty, které nejsou právnickými osobami a ani pro právnické osoby veřejně neobchodované. Bez ohledu na výše uvedené se země participující na projektu BEPS řízeného OECD/G20 shodují, že nadnárodní skupiny podniků s příjmy pocházejícími z mezinárodní dopravy nebo vnitrostátní lodní dopravy, na které se vztahují specifická ustanovení mezinárodních smluv, která právo na zdanění těchto příjmů alokují výhradně jedné jurisdikci, by měly požadované informace týkající se daných příjmů hlásit dle šablony CbCR, přičemž tyto příjmy uvede pouze pod hlavičkou jurisdikce, které mezinárodní smlouva přiděluje právo na zdanění.

E.2.3 Nutné podmínky, na kterých je založeno získávání a použití Country-by-Country Reportu

5.56 Země participující na projektu BEPS řízeného OECD/G20 se shodly na následujících podmínkách, které považují za nutný předpoklad pro získávání a použití CbCR.

Důvěrnost informací

5.57 Jurisdikce by měly zavést a prosazovat právní ochranu důvěrnosti vykazovaných informací. Tato ochrana by měla minimálně odpovídat ochraně, která je vyžadována pro informace předané státní správě dle ustanovení Mnohostranné úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*), Dohody o výměně informací v daňových záležitostech (*Tax Information Exchange Agreement*, TIEA), nebo Mezinárodní daňové úmluvy dle mezinárodního standardu pro výměnu informací na žádost stanoveného Globálním fórem pro transparentnost a výměnu informací v daňových záležitostech (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*). Taková ochrana informací zahrnuje omezení způsobu využití poskytnutých informací, pravidla týkající se osob, kterým mohou být informace zpřístupněny, veřejný pořádek (ve smyslu *order public*), atd.

Konzistentnost

5.58 Jednotlivé jurisdikce by měly vynaložit veškeré úsilí k přijmutí právně závazného požadavku, ukládajícího nejvyšším mateřským entitám nadnárodních skupin podniků se sídlem v dané jurisdikci povinnost tvorby a podání CbCR, pokud nejsou vyňaty dle Odstavce 5.52. Dané jurisdikce by měly používat standardní šablonou dle Přílohy III Kapitoly V této Směrnice. Jinak řečeno, v žádné jurisdikci by nemělo být požadováno, aby CbCR obsahoval informace nad rámec šablony uvedené v Příloze III, a naopak budou požadovány právě informace uvedené v Příloze III.

Vhodné použití

5.59 Jurisdikce by měly informace uvedené v CbCR používat náležitým způsobem a v souladu s Odstavcem 5.25. Jurisdikce se především zavazují využívat CbCR k posouzení vysoké míry rizika v oblasti převodních cen. Jurisdikce mohou rovněž využít CbCR k posouzení dalších rizik souvisejících s problematikou BEPS. Jurisdikce by se měly vyvarovat navrhování úprav příjmů daňových poplatníků na základě vzorce pro alokaci příjmů odvozeného z dat obsažených v CbCR. Dále by se měly zavázat, že v případě, že lokální daňová správa na základě CbCR navrhne tyto úpravy, příslušný orgán daňové správy dané jurisdikce tyto úpravy ihned postoupí na jiný příslušný orgán k řešení. To však neznamená, že by jurisdikcím bylo zabráněno v používání údajů z CbCR jako východisko pro další šetření týkající se nastavení převodních cen v dané nadnárodní společnosti nebo pro jiné záležitosti v rámci daňové kontroly.[1]

E.2.4 Rámec pro mechanismy mezivládní výměny zpráv podle jednotlivých zemí a implementační balíček

E.2.4.1 Rámec

5.60 Jurisdikce by měly vyžadovat včasné podání CbCR nejvyšší mateřskou entitou nadnárodní skupiny podniků se sídlem ve své zemi a uvedené v Oddíle E.2.2, a tyto informace automaticky sdílet s jurisdikcemi, v nichž nadnárodní skupina podniků působí a které splňují podmínky uvedené v Oddílu E.2.3. Pokud některá z jurisdikcí nedodá informace do jiné jurisdikce splňující podmínky dle Oddílu E.2.3 výše proto, že (a) nevyžaduje podání CbCR od nejvyšší mateřské entity nadnárodních skupin podniků; (b) žádná dohoda příslušných orgánů týkající se výměny CbCR nebyla v rámci aktuálních mezinárodních dohod dané země podepsána, (c) je prokázáno, že výměna informací s některou jurisdikcí, s níž je dohodnuta, v praxi nefunguje; v tom případě je aplikován vhodný sekundární mechanismus, prostřednictvím podání lokální zprávy nebo prostřednictvím CbCR skrze určeného člena nadnárodní skupiny podniků jednajícího za nejvyšší mateřskou entitu skupiny a následná automatická výměna těchto reportů provedená zemí, kde má tento určený člen sídlo.

[1] Proces mezinárodního dohadovacího řízení (MAP) je možné zahájit v případě, že mezivládní výměna CbCR je uskutečňována na základě bilaterálních smluv. V případech, kdy mezinárodní dohody, na základě kterých výměna CbCR probíhá, neobsahuje ustanovení umožňující využití procesu MAP, by se jednotlivé země měly v rámci budoucích dohod příslušných orgánů zavázat k vyvinutí mechanismu pro řízení procesů dohody příslušných orgánů s cílem diskutovat a vyřešit případy s nežádoucími ekonomickými výsledky, včetně případů týkajících se jednotlivých podniků.

E.2.4.2 Implementační balíček

5.61 Země participující na projektu BEPS řízeného OECD/G20 v této souvislosti vytvořily implementační balíček pro mezivládní výměnu CbCR dle Přílohy IV Kapitoly V této Směrnice.

Konkrétněji:

- Byl vytvořen modelový zákon, který požaduje od nejvyšší mateřské entity nadnárodní skupiny podniků podávání CbCR v jurisdikci své rezidence. Jurisdikce si mohou tento modelový zákon upravit dle potřeb lokálního právního systému, je-li nutno měnit stávající zákony. Rovněž byly vytvořeny klíčové prvky sekundárních mechanismů.
- Byla vytvořena implementační ujednání pro automatickou výměnu CbCR v rámci mezinárodních dohod zahrnující podmínky uvedené v Oddílu E.2.3. Tyto úmluvy zahrnují dohody příslušných orgánů založené na stávajících mezinárodních dohodách (konkrétně Mnohostranné úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a dohody TIEA) a inspirované existujícími modely automatické výměny finančních a účetních informací vytvořenými OECD ve spolupráci se zeměmi skupiny G20.

5.62 Jurisdikce zapojené do této iniciativy budou usilovat o včasné zavedení potřebných vnitrostátních předpisů. Také je jim doporučováno rozšířit odpovídajícím způsobem rozsah svých mezinárodních dohod o výměně informací. Implementace tohoto balíčku bude průběžně sledována a získané poznatky budou zváženy v rámci plánovaného zhodnocení v roce 2020.

Kapitola VI

Zvláštní aspekty týkající se nehmotných aktiv

6.1 Podle článku 9 Modelové smlouvy OECD, pokud se podmínky pro využití nebo převod nehmotného aktiva mezi spojenými podniky odlišují od podmínek, které by byly dohodnuty mezi nezávislými podniky, potom každý zisk, který by, nebýt těchto podmínek, připadl jednomu z podniků, ale kvůli těmto podmínkám mu nepřipadl, může být zahrnut do zisků tohoto podniku a zdaněn odpovídajícím způsobem.

6.2 Účelem Kapitoly VI je poskytnout pokyny speciálně navržené pro stanovování obvyklých podmínek pro transakce zahrnující využití nebo převod nehmotného aktiva. Článek 9 Modelové smlouvy OECD se týká podmínek pro transakce mezi spojenými podniky, nikoli přiřazování určitých označení těmto transakcím. Hlavní otázkou ke zvážení je to, zda transakce převádí ekonomickou hodnotu z jednoho spojeného podniku na druhý, zda se tento prospěch odvozuje z hmotného majetku, nehmotných aktiv, služeb nebo jiných položek a činností. Položka nebo činnost může převádět ekonomickou hodnotu i tehdy, pokud není výslovně zmíněna v Kapitole VI. Pokud položka nebo činnost převádí ekonomickou hodnotu, mělo by při stanovování transakční ceny v souladu s principem tržního odstupu být zohledněno, zda představuje nehmotné aktivum ve smyslu popsaném v Odstavci 6.6.

6.3 Zásady uvedené v Kapitolách I–III této Směrnice mají stejnou platnost pro transakce zahrnující nehmotná aktiva i pro transakce, které je nezahrnují. Podle těchto zásad, jak je tomu i u ostatních otázek v souvislosti s převodními cenami, by měla analýza případů zahrnujících využití nebo převod nehmotného aktiva začít důkladnou identifikací obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky i podmínek a ekonomicky relevantních okolností spojených s těmito vztahy, aby bylo možné přesné vymezení konkrétní transakce zahrnující využití nebo převod nehmotného aktiva. Funkční analýza by měla u každého relevantního člena nadnárodní skupiny podniků identifikovat vykonávané funkce, používaná aktiva a nesená rizika[1]. V případech, kdy dochází k využití nebo převodu nehmotného aktiva, je obzvláště důležité založit funkční analýzu na porozumění globálním obchodním aktivitám skupiny nadnárodních podniků a na způsobu, kterým skupina nadnárodních podniků používá neotná aktiva k přidání nebo vytvoření hodnoty napříč celým dodavatelským řetězcem. Tam, kde je to nezbytné, by analýza měla dle Oddílu D.2 Kapitoly I zohlednit, zda by nezávislé strany také vstoupily do tohoto ujednání a pokud ano, za jakých podmínek.

6.4 Za účelem stanovení obvyklých podmínek pro využití nebo převod nehmotného aktiva je důležité provést analýzu srovnatelnosti a funkční analýzu v souladu s Oddílem D.1 Kapitoly I, založenou na identifikaci nehmotných aktiv a s ním spojených rizik ve smluvních ujednáních, a poté doplnit analýzu průzkumem skutečného jednání stran transakce na základě vykonávaných funkcí, používaných aktiv, nesených rizik, včetně kontroly důležitých funkcí a ekonomicky významných rizik. Z tohoto důvodu poskytuje další Oddíl, Oddíl A, pokyny k identifikaci nehmotných aktiv. Oddíl B zkoumá právní vlastnictví a další smluvní podmínky, spolu s pokyny pro posuzování jednání stran transakce založené na funkcích, aktivech a rizikách. Oddíl C popisuje několik typických situací zahrnujících nehmotná aktiva, a Oddíl D poskytuje návod na stanovení obvyklých podmínek včetně aplikace metod stanovení cen a oceňovacích technik a poskytuje přístup pro stanovení obvyklých podmínek pro konkrétní kategorii těžko ocenitelných nehmotných aktiv. Příklady doplňující tyto pokyny jsou obsaženy v Příloze k této Kapitole.

[1] Nesení rizik odkazuje k určení, který spojený podnik nese určité riziko podle pokynů stanovených v Oddílu D.1.2.1 Kapitoly I, s přihlédnutím ke kontrole, kterou má podnik nad rizikem, a finanční způsobilosti k převzetí rizika. Smluvní převzetí rizika odkazuje k alokaci rizika ve smlouvách mezi stranami transakce.

A. Identifikace nehmotných aktiv

A.1 Obecně

6.5 K obtížím při analýze převodních cen může dojít kvůli definicím termínu „nehmotné aktivum“, které jsou buď příliš úzké, nebo příliš široké. Pokud je použita příliš úzká definice termínu „nehmotné aktivum“, daňoví poplatníci nebo vlády mohou argumentovat, že určité položky již nespadají pod tuto definici a mohou být převáděny nebo používány bez nutnosti zvláštní kompenzace, a to i tehdy, když by u takového použití nebo převodu došlo ke kompenzaci v transakcích mezi nezávislými podniky. Pokud je použita příliš široká definice, daňoví poplatníci nebo vlády mohou argumentovat, že použití nebo převod položky by v transakcích mezi spojenými podniky měl být kompenzován, a to i v případech, kdy by ve stejné situaci v transakcích mezi nezávislými podniky nedošlo ke kompenzaci.

6.6 V této Směrnici se proto termínem „nehmotná aktiva“ označuje to, co není hmotným aktivem nebo finančním aktivem[2], který může být vlastněn nebo ovládán v rámci obchodních činností, a jehož použití nebo převod by byly kompenzovány, pokud by k nim došlo mezi nezávislými stranami transakce za srovnatelných okolností. Spíše než účetní a právní definice by mělo základem analýzy převodních cen v případech zahrnujících nehmotná aktiva být stanovení podmínek, které by byly dohodnuty mezi nezávislými stranami ve srovnatelné transakci.

6.7 Nehmotná aktiva, která jsou důležitá pro účely stanovení převodních cen, nejsou vždy považována za nehmotný majetek z hlediska účetního. Například náklady spojené s interním vývojem nehmotných aktiv prostřednictvím výdajů, jako je výzkum a vývoj nebo reklama, jsou někdy účtovány do nákladů, spíše než kapitalizovány a nehmotná aktiva vyplývající z takových výdajů se tudíž ne vždy odráží v rozvaze. Taková nehmotná aktiva mohou přesto být používána k vytváření významné ekonomické hodnoty a může být zapotřebí je pro účely stanovení převodních cen zohlednit. Navíc zvýšení hodnoty, které může vyplynout z doplňujících vlastností souboru nehmotných aktiv, pokud jsou použita společně, navíc není vždy zohledněno v rozvaze. Rozhodnutí, zda by se daná položka měla považovat za nehmotné aktivum pro účely stanovení převodních cen dle článku 9 Modelové smlouvy OECD, může tedy vycházet z její charakterizace pro účetní účely, avšak nebude určena pouze podle této charakterizace. Rozhodnutí o tom, zda určitá položka bude považována za nehmotné aktivum pro účely stanovení převodních cen, navíc neurčuje ani nevyplývá z charakterizace pro obecné daňové účely, jako například náklady nebo aktiva podléhající odpisům.

6.8 Dostupnost a rozsah právních, smluvních nebo jiných forem ochrany mohou ovlivnit hodnotu položky a také výnosy, které by jí měly být přisouzeny. Existence takové ochrany však není nezbytnou podmínkou pro to, aby byla položka charakterizována jako nehmotné aktivum pro účely stanovení převodních cen. A podobně – zatímco některá nehmotná aktiva mohou být samostatně určena a odděleně převedena, jiná nehmotná aktiva mohou být převedena pouze v kombinaci s jinými obchodními aktivy. Oddělená převoditelnost tedy není nezbytnou podmínkou pro to, aby byla položka charakterizována jako nehmotné aktivum pro účely stanovení převodních cen.

6.9 Je důležité rozlišit nehmotná aktiva od obvyklých podmínek nebo okolností na lokálním trhu. Znaky lokálního trhu, jako je výše disponibilního příjmu domácností na tomto trhu, velikost nebo relativní konkurenceschopnost trhu, nemohou být vlastněny ani ovládány. I když za určitých okolností mohou tyto znaky ovlivnit stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu pro určitou transakci a měly by být zohledněny v analýze srovnatelnosti, pro účely Kapitoly VI nejsou považovány za nehmotná aktiva. Viz Oddíl D.6 Kapitoly I.

---

[2] Podle tohoto Odstavce finančním aktivem rozumíme jakékoliv aktivum, které je hotovostí, kapitálovým nástrojem, smluvním právem nebo závazkem přijímat hotovost nebo jiné finanční aktivum nebo směňovat finanční aktiva, závazky nebo deriváty. Příklady zahrnují dluhopisy, bankovní vklady, akcie, podíly, forwardové kontrakty, termínové smlouvy a swapy.

6.10 Identifikace položky jako nehmotného aktiva je samostatný a odlišný postup oproti stanovování ceny pro účely využití nebo převodu položky na základě skutečností a okolností daného případu. V závislosti na průmyslovém odvětví a dalších skutečnostech týkajících se konkrétního případu může využívání nehmotných aktiv představovat větší nebo menší faktor podílející se na tvorbě hodnoty skupiny nadnárodních podniků. Je nutno zdůraznit, že ne všechna nehmotná aktiva si zaslouží za všech okolností kompenzaci nad rámec platby požadované za zboží nebo služby, a ne všechna nehmotná aktiva vytvářejí za všech okolností tyto dodatečné výnosy. Příkladem může být situace, kdy podnik provádí nějakou službu s použitím nejedinečného know-how, přičemž jiní srovnatelní poskytovatelé této služby mají k dispozici srovnatelné know-how. V takovém případě, ačkoli know-how představuje nehmotné aktivum, může být na základě skutečností a okolností rozhodnuto, že toto know-how nezakládá podniku nárok na dodatečný výnos, tzn. výnos nad rámec obvyklého výnosu, který by vznikl podobným externím poskytovatelům služby využívajícím srovnatelné nejedinečné know-how. Viz Oddíl D.1.3 Kapitoly I. Viz také Odstavec 6.17 k definici „jedinečných“ nehmotných aktiv.

6.11 Tomu, zda a kdy existuje nehmotné aktivum, a zda bylo nehmotné aktivum využito nebo převedeno, je třeba věnovat zvláštní pozornost. Například ne všechny výdaje na výzkum a vývoj přináší nebo zvyšují hodnotu nehmotného aktiva, a ne všechny marketingové aktivity vedou k vytvoření nebo zvýšení hodnoty nehmotného aktiva.

6.12 Při analýze převodních cen zahrnující nehmotná aktiva je důležité určit příslušná nehmotná aktiva s co největší přesností. Funkční analýza by měla identifikovat relevantní nehmotná aktiva, způsob, jakým přispívají k tvorbě hodnoty v přezkoumávaných transakcích, významné vykonané funkce a specifická rizika nesená v souvislosti s jeho tvorbou, zvýšením hodnoty, udržováním, ochranou a užitím nehmotných aktiv (tzv. funkce DEMPE) a také způsob, jakým na sebe vzájemně působí s jinými nehmotnými aktivy, s hmotným majetkem a s obchodními operacemi s cílem vytvářet hodnotu. Zatímco může být v některých případech vhodné sloučit nehmotná aktiva pro účely stanovení obvyklých podmínek pro využití nebo převod nehmotných aktiv, nemělo by být dostačující tvrdit, že nejasně specifikovaná nebo nerozlišená nehmotná aktiva ovlivňují ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu nebo jiné podmínky. Stanovení obvyklých podmínek by mělo být podpořeno důkladnou funkční analýzou, včetně analýzy významu identifikovaných relevantních nehmotných aktiv v globální obchodní činnosti skupiny nadnárodních podniků.

A.2 Význam této Kapitoly pro jiné daňové účely

6.13 Pokyny obsažené v této Kapitole se zabývají výlučně otázkami týkajícími se převodních cen. Neměly by se považovat za relevantní pro jiné daňové účely. Například Komentář k Článku 12 Modelové smlouvy OECD obsahuje podrobný rozbor definice licenčních poplatků v tomto Článku (Odstavce 8 až 19). Definice „licenčních poplatků“ podle Článku 12 není určena jako návod na to, zda a za jakých podmínek by bylo využití nebo převod nehmotných aktiv odměňováno mezi nezávislými stranami. Proto není relevantní pro účely stanovení převodních cen. Způsob, jakým je transakce charakterizována pro účely stanovení převodních cen, navíc nemá žádný význam pro otázku, zda určitá platba představuje licenční poplatek nebo zda může být předmětem srážkové daně podle Článku 12. Pojem nehmotná aktiva pro účely stanovení převodních cen a definice licenčních poplatků pro účely Článku 12 Modelové smlouvy OECD jsou dva odlišné pojmy, které nemusí být v souladu. Může dojít k tomu, že platba uskutečněná mezi spojenými podniky může být považována za platbu, která nepředstavuje licenční poplatek pro účely Článku 12, a přesto je pro účely stanovení převodních cen považována za platbu, na kterou se vztahují zásady uvedené v této Kapitole. Příklady mohou zahrnovat určité platby související s goodwillem nebo hodnotou podniku při pokračování v činnosti. Může také dojít k tomu, že platba považovaná za licenční poplatek podle Článku 12 příslušné Smlouvy nemůže být pro účely této Kapitoly použita jako odměna za nehmotná aktiva. Příklady mohou zahrnovat určité platby za technické služby. Podobně také nejsou pokyny uvedené v této Kapitole určeny pro celní účely.

6.14 Pokyny v této Kapitole také nejsou relevantní pro rozpoznání příjmu, kapitalizaci nákladů na vývoj nehmotných aktiv, odpisy nebo podobné záležitosti. Země se například může rozhodnout, že za stanovených podmínek neuloží daň na převod určitých druhů nehmotných aktiv za stanovených podmínek.

A podobně, země nemusí povolit odpis nákladů některých nabytých položek, které by podle definic v této Kapitole byly považovány za nehmotná aktiva a jejichž převod může v době převodu v zemi převodce podléhat zdanění. Je zřejmé, že rozpornost mezi zákony jednotlivých zemí týkající se těchto záležitostí mohou v některých případech vést ke dvojímu zdanění nebo dvojímu nezdanění.

A.3 Kategorie nehmotných aktiv

6.15 Při diskusích o aspektech převodních cen týkajících se nehmotných aktiv jsou někdy popisovány jejich různé kategorie a označení. Někdy se dělají rozdíly mezi nehmotnými aktivy obchodními a marketingovými, mezi „měkkými“ a „tvrdými“ nehmotnými aktivy, mezi rutinními a nerutinními nehmotnými aktivy a mezi jinými třídami a kategoriemi nehmotných aktiv. Přístup stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu v případech nehmotných aktiv uvedený v této Kapitole s takovouto kategorizací nepracuje. Z tohoto důvodu se tato Směrnice ani nepokouší o přesné vymezení různých tříd nebo kategorií nehmotných aktiv ani o předepisování výsledků, které by se od těchto kategorií odvíjely.

6.16 Některé kategorie nehmotných aktiv jsou však běžně uváděny v diskusích o otázkách týkajících se převodních cen. Pro usnadnění diskuze jsou ve slovníčku uvedeny a v této Směrnici čas od času zmíněny definice dvou takovýchto běžně uváděných pojmů: „marketingová nehmotná aktiva“ a „obchodní nehmotná aktiva“. Je třeba zdůraznit, že obecné odkazy na marketingová nebo obchodní nehmotná aktiva nezbavují daňové poplatníky nebo daňové správy jejich povinnosti v rámci analýzy převodních cen určit relevantní nehmotná aktiva a že použití těchto pojmů nenaznačuje, že by měl být použit jiný přístup pro stanovení obvyklých podmínek pro transakce, které zahrnují buď marketingová, nebo obchodní nehmotná aktiva.

6.17 V některých případech tato Směrnice zmiňuje „jedinečná a hodnotná“ nehmotná aktiva. „Jedinečná a hodnotná“ nehmotná aktiva jsou taková nehmotná aktiva (i), která nejsou srovnatelná s nehmotnými aktivy používanými nebo dostupnými stranám potenciálně srovnatelných transakcí a (ii) od jejichž použití v obchodních operacích (např. výroba, poskytování služeb, marketing, prodej či administrativa) se očekávají větší budoucí ekonomické přínosy, než jaké by bylo možné očekávat v případě absence těchto nehmotných aktiv.

A.4 Příklady

6.18 Tento Oddíl uvádí příklady položek, které jsou posuzovány při analýzách převodních cen zahrnujících nehmotná aktiva. Uvedené příklady mají za cíl vyjasnit ustanovení Oddílu A.1, avšak tento výčet by neměl být používán jako náhrada za podrobnou analýzu. Příklady nejsou zamýšleny jako úplný výčet položek, které mohou nebo nemohou představovat nehmotná aktiva. Mnohé z položek, které nejsou v tomto výčtu zahrnuty, mohou být pro účely stanovení převodních cen považovány za nehmotná aktiva. Příklady uvedené v tomto Oddíle by měly být přizpůsobeny konkrétnímu právnímu a regulačnímu prostředí, které převládá v dané zemi. Navíc by měly být příklady uvedené v tomto Oddíle posuzovány a vyhodnoceny v kontextu srovnávací analýzy (včetně funkční analýzy) závislé transakce s cílem lépe porozumět tomu, jak konkrétní nehmotná aktiva a položky, které nejsou považovány za nehmotná aktiva, přispívají k tvorbě hodnoty v kontextu globální obchodní činnosti skupiny nadnárodních podniků. Je třeba zdůraznit, že obecné odkazy na položky zahrnuté v seznamu příkladů nezbavují daňové poplatníky nebo daňové správy jejich povinnosti v rámci analýzy převodních cen určit relevantní nehmotná aktiva podle pokynů v Oddíle A.1.

A.4.1 Patenty

6.19 Patent je právní nástroj, který vlastníkovi uděluje výhradní právo používat určitý vynález po omezenou dobu v rámci určité zeměpisné oblasti. Patent se může týkat fyzického objektu nebo procesu. Patentovatelné vynálezy jsou často vyvíjeny prostřednictvím rizikových a nákladných výzkumných a vývojových činností. Za určitých okolností však mohou i malé výdaje na výzkum a vývoj vést k vysoce hodnotným patentovatelným vynálezům. Podnikatel, který vyvinul patent, se může pokusit získat zpět prostředky vynaložené na vývoj (získat výnos) prostřednictvím prodeje výrobků, na které se patent

vztahuje, tím, že jiným osobám udělí licenci na využití patentovaného vynálezu nebo přímým prodejem patentu. Exkluzivita udělená patentem může za určitých okolností umožnit vlastníkovi patentu, aby za používání svého vynálezu získal dodatečný výnos. V jiných případech může patentovaný vynález poskytnout vlastníkovi takové nákladové výhody, které nejsou konkurentům k dispozici. V jiných situacích zase patenty nemusí představovat významnou obchodní výhodu. Patenty jsou nehmotná aktiva ve smyslu Oddílu A.1.

A.4.2 Know-how a obchodní tajemství

6.20 Know-how a obchodní tajemství jsou chráněné informace nebo znalosti, které napomáhají obchodní činnosti nebo zlepšují obchodní činnost, ale které nejsou registrovány za účelem ochrany jako patent nebo ochranná známka. Know-how a obchodní tajemství se obvykle skládají z nezveřejněných informací průmyslové, obchodní nebo vědecké povahy vyplývajících z předchozích zkušeností, které mají praktické uplatnění v činnosti podniku. Know-how a obchodní tajemství mohou souviset s výrobou, marketingem, výzkumem a vývojem nebo jakoukoli jinou obchodní činností. Hodnota know-how a obchodních tajemství je často závislá na schopnosti podniku chránit důvěrnost know-how a obchodního tajemství. V některých průmyslových odvětvích by zveřejnění informací nezbytných k získání patentové ochrany mohlo pomoci konkurentům při vývoji alternativních řešení. Z tohoto důvodu se podnik může z rozumných obchodních důvodů rozhodnout, že nezaregistruje patentovatelné know-how, které ale i tak může významně přispět k úspěchu podniku. Důvěrná povaha know-how a obchodních tajemství může být do jisté míry chráněna (i) zákony proti nekalé soutěži nebo podobnými zákony, (ii) pracovními smlouvami a (iii) hospodářskými a technologickými překážkami hospodářské soutěže. Know-how a obchodní tajemství jsou nehmotná aktiva ve smyslu Oddílu A.1.

A.4.3 Ochranné známky, obchodní názvy a značky

6.21 Ochranná známka je jedinečný název, symbol, logo nebo obrázek, který může vlastník použít k odlišení svých výrobků a služeb od výrobků a služeb jiných subjektů. Vlastnická práva k ochranným známkám jsou často potvrzena registračním systémem. Registrovaný vlastník ochranné známky může zabránit ostatním osobám, aby ochrannou známku používaly takovým způsobem, který by na trhu vyvolal zmatek. Registrace ochranné známky může trvat neomezeně, pokud je ochranná známka trvale používána a registrace řádně obnovena. Ochranné známky mohou být registrovány pro zboží nebo služby a mohou se vztahovat na jediný výrobek nebo službu či na celou řadu výrobků nebo služeb. Ochranné známky jsou zřejmě nejvíce rozšířeny na úrovni spotřebitelského trhu, ale pravděpodobně se s nimi lze setkat na všech úrovních trhu. Ochranné známky jsou nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1.

6.22 Obchodní název (často, ale ne vždy, název podniku) může mít stejnou sílu pronikání na trh jako ochranná známka a může být také registrován jako specifická forma ochranné známky. Obchodní názvy některých nadnárodních podniků mohou být snadno rozpoznatelné a mohou být použity pro marketing různých výrobků a služeb. Obchodní názvy jsou nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1.

6.23 Výraz „značka“ je někdy používán zaměnitelně s výrazy „ochranná známka“ a „obchodní název“. V jiných kontextech je značka považována za ochrannou známku nebo obchodní název, která má společenský a obchodní význam. Značka může ve skutečnosti představovat kombinaci nehmotných aktiv a/nebo jiných položek, mimo jiné obchodních značek, obchodních názvů, vztahů se zákazníky, dobré pověsti a goodwill. Někdy může být obtížné nebo nemožné oddělit nebo samostatně převádět jednotlivé položky, které přispívají k hodnotě značky. Značka může sestávat z jediného nehmotného aktiva nebo ze souboru nehmotných aktiv ve smyslu Oddílu A.1.

A.4.4 Práva vyplývající ze smluv a vládních licencí

6.24 Vládní licence a koncese mohou být pro určitý druh podnikání zásadní a mohou pokrývat širokou škálu obchodních vztahů. Mohou zahrnovat mimo jiné udělení práv vládou k využívání konkrétních přírodních zdrojů nebo veřejných statků (např. licence na šířku pásma) nebo k výkonu určité podnikatelské činnosti. Vládní licence a koncese jsou nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1. Nicméně vládní licence

a koncese by se měly odlišit od povinnosti podniků k registraci, která je předpokladem pro umožnění podnikání v určité jurisdikci. Tyto povinnosti nejsou nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1.

6.25 Práva vyplývající ze smluv mohou být rovněž zásadní pro určitý druh podnikání a mohou pokrývat širokou škálu obchodních vztahů. Mohou zahrnovat mimo jiné smlouvy s dodavateli a klíčovými zákazníky nebo dohody o zpřístupnění služeb jednoho nebo více zaměstnanců. Práva vyplývající ze smluv jsou nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1.

A.4.5 Licence a obdobná omezená práva k nehmotným aktivům

6.26 Omezená práva k nehmotným aktivům jsou běžně převáděna ve formě licencí nebo jiných obdobných smluvních ujednání, ať už písemně, ústně nebo implicitně. Taková licencovaná práva mohou být omezena, pokud jde o oblast použití, dobu použití, zeměpisné území či jinými způsoby. Taková omezená práva k nehmotným aktivům jsou sama o sobě nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1.

A.4.6 Goodwill a hodnota podniku při pokračování v činnosti

6.27 V závislosti na kontextu může být pojem „goodwill“ použit jako odkaz na řadu odlišných konceptů. V některých kontextech účetnictví a oceňování podniků goodwill odráží rozdíl mezi souhrnnou hodnotou provozujícího podniku a součtem hodnot všech odděleně určitelných hmotných a nehmotných aktiv. Goodwill je také někdy popisován jako zachycení budoucích ekonomických výhod spojených s obchodními aktivy, která nejsou samostatně určena a odděleně účtována. V jiných kontextech je goodwill popisován jako očekávání budoucího obchodu se stávajícími zákazníky. Pojem hodnota podniku při pokračování v činnosti se někdy označuje jako souhrnná hodnota aktiv vykonávané provozní činnosti přesahující součet hodnot jednotlivých částí aktiv. Je obecně uznáváno, že goodwill a hodnota podniku při pokračování v činnosti nelze oddělit nebo převést samostatně od ostatních obchodních aktiv. Informace o souvisejícím tématu převodu všech prvků hodnoty podniku při pokračování v činnosti ve spojitosti s restrukturalizací podniku jsou uvedeny v Odstavcích 9.68–9.70.

6.28 Pro účely této Kapitoly a stanovení převodních cen není nezbytné stanovit přesnou definici goodwillu nebo hodnoty podniku při pokračování v činnosti ani kdy goodwill nebo hodnota podniku při pokračování v činnosti mohou nebo nemohou představovat nehmotné aktivum. Je však důležité si uvědomit, že důležitá a peněžně významná část kompenzace vyplácená mezi nezávislými podniky, pokud jsou převedena některá nebo všechna aktiva vykonávané provozní činnosti, může představovat kompenzaci za něco, co je uvedeno v jednom nebo více alternativních popisech pojmů goodwill nebo hodnoty podniku při pokračování v činnosti. Pokud dojde k podobným transakcím mezi spojenými podniky, měla by být tato hodnota zohledněna při stanovení ceny transakce v souladu s principem tržního odstupu. Pokud se hodnota dobré pověsti, která se někdy označuje pojmem goodwill, převede na spojený podnik nebo je se spojeným podnikem sdílena v souvislosti s převodem nebo udělením licence na ochrannou známku nebo jiné nehmotné aktivum, měla by být hodnota dobré pověsti zohledněna při stanovení přiměřené kompenzace. Pokud vlastnosti podniku, jako je pověst výrobce vysoce kvalitních výrobků nebo poskytovatele vysoce kvalitních služeb, umožňují podnikům účtovat za zboží nebo služby vyšší ceny než subjekt, který takovou pověstí nedisponuje, a tyto vlastnosti mohou být charakterizovány jako goodwill nebo hodnota podniku při pokračování v činnosti podle některé z definic těchto pojmů, měly by být tyto vlastnosti zohledněny při stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu za prodej zboží nebo poskytování služeb mezi spojenými podniky bez ohledu na to, zda jsou charakterizovány jako goodwill či nikoli. Jinými slovy, označení poskytování hodnoty mezi stranami transakce jako goodwill nebo hodnota podniku při pokračování v činnosti neznamená, že toto poskytnutí není kompenzovatelné. Viz Odstavec 6.2.

6.29 Požadavek, aby byly goodwill a hodnota podniku při pokračování v činnosti zohledněny při stanovení ceny transakce, v žádném případě neznamená, že zbytková hodnota goodwillu odvozená pro některé konkrétní účely účetnictví nebo oceňování podniku je nutně vhodným způsobem stanovení ceny, kterou uhradí nezávislá strana za převod obchodních nebo licenčních práv, která takovýto goodwill nebo hodnotu podniku při pokračování v činnosti zahrnují. Účetní a obchodní ocenění goodwillu a hodnoty podniku při pokračování v činnosti obecně neodpovídají ceně v souladu s principem tržního odstupu za převedený goodwill nebo hodnotu podniku při pokračování v činnosti v rámci analýzy převodních cen. V

závislosti na skutečnostech a okolnostech však účetní ocenění a informace podporující ocenění goodwillu a hodnoty podniku při pokračování v činnosti mohou poskytnout užitečný výchozí bod pro provedení analýzy převodních cen. Z důvodu absence jediné přesné definice pojmu goodwill je zásadní, aby daňoví poplatníci a daňové správy v souvislosti s analýzou převodních cen přesně popsali relevantní nehmotná aktiva a aby zvážili, zda by nezávislé podniky za srovnatelných okolností za takováto nehmotná aktiva poskytly kompenzaci.

A.4.7 Skupinové synergie

6.30 Za určitých okolností přispívají skupinové synergie k výši příjmů získaných skupinou nadnárodních podniků. Tyto skupinové synergie mohou mít mnoho různých forem, včetně efektivního řízení, eliminace nákladných duplicitních činností, integrovaných systémů, kupní nebo výpůjční síly apod. Tyto vlastnosti mohou mít vliv na stanovení obvyklých podmínek pro závislé transakce a měly by být pro účely stanovení převodních cen považovány za faktory srovnatelnosti. Vzhledem k tomu, že nejsou ve vlastnictví podniku ani pod kontrolou podniku, nejsou nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1.Bližší informace o úpravě převodních cen v případě skupinových synergií viz Oddíl D.8 Kapitoly I.

A.4.8 Specifické vlastnosti trhu

6.31 Specifické vlastnosti daného trhu mohou mít vliv na stanovení obvyklých podmínek transakcí prováděných na tomto trhu. Například vysoká kupní síla domácností na určitém trhu může ovlivnit ceny za některé luxusní spotřební zboží. Stejně tak obecně nízké náklady na pracovní sílu, blízkost trhů, příznivé povětrnostní podmínky a podobné faktory mohou ovlivnit ceny za konkrétní zboží a služby na konkrétním trhu. Tyto vlastnosti specifické pro daný trh však nemohou být vlastněny ani kontrolovány, a proto nejsou nehmotnými aktivy ve smyslu Oddílu A.1. a měly by být zohledněny při analýze převodních cen prostřednictvím požadované srovnávací analýzy. Pro informace o úpravě převodních cen v případě existence specifických tržních vlastností viz Oddíl D.6 Kapitoly I.

B. Vlastnictví nehmotných aktiv a transakce zahrnující vytváření, zvyšování hodnoty, udržování, ochranu a využití nehmotných aktiv (funkce DEMPE)

6.32 V případech zahrnujících převodní ceny nehmotných aktiv je rozhodující určení subjektu nebo subjektů v rámci skupiny nadnárodních podniků, které v konečném důsledku mají právo na části výnosů, které skupina získala z využívání příslušných nehmotných aktiv[3]. Související otázkou je, který subjekt nebo subjekty v rámci skupiny v konečném důsledku nesou náklady, investice a další zatížení spojené s funkcemi DEMPE. Ačkoli výnosy z využívání nehmotného aktiva mohou náležet právnímu vlastníkovi nehmotného aktiva, ostatní členové skupiny nadnárodních podniků, do které právní vlastník nehmotného aktiva patří, mohli vykonat funkce[4], použít aktiva nebo nést rizika, u nichž se očekává, že přispěly k hodnotě nehmotného aktiva. Členové skupiny nadnárodních podniků, kteří vykonávají takové funkce, používají taková aktiva a nesou taková rizika, musí být za svůj příspěvek kompenzováni v souladu s principem tržního odstupu. Tento Oddíl B potvrzuje, že konečné rozdělení výnosů získaných skupinou nadnárodních podniků z využívání nehmotných aktiv a konečné rozdělení nákladů a dalšího zatížení souvisejícího s nehmotnými aktivy mezi členy skupiny nadnárodních podniků se uskutečňuje

[3] Podle této Směrnice využívání nehmotného aktiva zahrnuje jak převod nehmotného aktiva a práv k němu, tak jeho použití v obchodních operacích.

[4] Jak je uvedeno v tomto Oddílu B, použití aktiv zahrnuje příspěvek ve formě financí a/nebo kapitálu k funkcím DEMPE. Viz Odstavec 6.59.

prostřednictvím kompenzace členů skupiny nadnárodních podniků za vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika při funkcích DEMPE podle principů uvedených v Kapitolách I–III.

6.33 Použití ustanovení Kapitol I–III k řešení těchto otázek může být z mnoha důvodů velmi náročné. V závislosti na skutečnostech daného případu, který zahrnuje nehmotná aktiva, mohou být problematické mimo jiné následující faktory:

i) Nedostatečná srovnatelnost mezi transakcemi souvisejícími s nehmotnými aktivy probíhajícími mezi spojenými podniky a transakcemi, které lze identifikovat mezi nezávislými podniky;

ii) Nedostatečná srovnatelnost mezi danými nehmotnými aktivy;

iii) Vlastnictví a/nebo používání různých kategorií nehmotných aktiv různými spojenými podniky v rámci skupiny nadnárodních podniků;

iv) Obtížnost oddělit vliv konkrétního nehmotného aktiva na příjmy skupiny nadnárodních podniků;

v) Skutečnost, že různí členové skupiny nadnárodních podniků mohou často vykonávat činnosti týkající se funkcí DEMPE způsobem a stupněm integrace, které nelze identifikovat mezi nezávislými podniky;

vi) Skutečnost, že příspěvky různých členů skupiny nadnárodních podniků k hodnotě nehmotného aktiva mohou být poskytovány v letech, které se liší od let, ve kterých jsou realizovány související výnosy; a

vii) Skutečnost, že struktury daňových poplatníků mohou být založeny na smluvních podmínkách mezi spojenými podniky, které oddělují vlastnictví, nesení rizika a/nebo financování investic týkajících se nehmotných aktiv od výkonu důležitých funkcí, kontroly nad riziky a rozhodnutími týkajícími se investic způsoby, které nelze sledovat v transakcích mezi nezávislými podniky, a které mohou přispět k rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku.

Navzdory těmto možným problematickým bodům může ve většině případů uplatnění principu tržního odstupu a ustanovení Kapitol I – III ve stanoveném rámci zajistit přiměřené rozdělení výnosů dosažených skupinou nadnárodních podniků z využití nehmotných aktiv.

6.34 Rámec pro analýzu transakcí týkajících se nehmotných aktiv mezi spojenými podniky vyžaduje provedení následujících kroků v souladu s pokyny pro určení obchodních nebo finančních vztahů uvedených v Oddílu D.1 Kapitoly I:

i) Přesně určit nehmotná aktiva použitá nebo převedená v rámci transakce a specifická, ekonomicky významná rizika spojená s funkcemi DEMPE;

ii) Určit úplná smluvní ujednání se zvláštním důrazem na určení právního vlastnictví nehmotných aktiv na základě pravidel a podmínek právních ujednání, včetně příslušných registrací, licenčních smluv, jiných příslušných smluv a dalších indicií právního vlastnictví, a smluvních práv a povinností, včetně smluvního převzetí rizik, ve vztazích mezi spojenými podniky;

iii) Určit prostřednictvím funkční analýzy strany transakce, které vykonávají funkce (včetně konkrétních důležitých funkcí popsaných v Odstavci 6.56), používají aktiva a kontrolují rizika spojená s funkcemi DEMPE, a dále zejména ty strany transakce, které kontrolují veškeré externě zajištěné funkce a specifická, ekonomicky významná rizika;

iv) Potvrdit soulad mezi podmínkami příslušných smluvních ujednání a jednáním stran transakce a určit, zda strana, která převzala ekonomicky významná rizika podle bodu 4 (i) Odstavce 1.60, kontroluje rizika a má finanční způsobilost k převzetí takových rizik spojených s funkcemi DEMPE;

v) Vymezit skutečné závislé transakce související s funkcemi DEMPE z hlediska právního vlastnictví nehmotného aktiva, dalších relevantních smluvních vztahů v rámci příslušných registrací a smluv a také

skutečného jednání stran transakce, včetně jejich příslušných příspěvků ve formě funkcí, aktiv a rizik, s přihlédnutím k rámci pro analýzu a alokaci rizik dle Oddílu D.1.2.1 Kapitoly I;

vi) Kde je to možné, určit za tyto transakce ceny v souladu s principem tržního odstupu odpovídající příspěvkům jednotlivých stran transakce za vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika, pokud se nepoužijí pokyny v Oddíle D.2 Kapitoly I.

B.1 Nehmotné vlastnictví a smluvní podmínky týkající se nehmotných aktiv

6.35 Zákonná práva a smluvní ujednání jsou výchozím bodem jakékoli analýzy převodních cen transakcí týkajících se nehmotných aktiv. Podmínky transakce lze nalézt v písemných smlouvách, veřejných záznamech, jako jsou registrace patentů nebo ochranných známek, nebo v korespondenci a/nebo další komunikaci mezi stranami transakce. Smlouvy mohou popisovat role, odpovědnosti a práva spojených podniků ve vztahu k nehmotným aktivům. Mohou uvádět, který subjekt nebo subjekty poskytují finanční prostředky, provádějí výzkum a vývoj, udržují a právně chrání nehmotná aktiva a vykonávají funkce nezbytné pro využívání nehmotných aktiv, jako je výroba, marketing a distribuce. Mohou uvádět, jak mají být rozdělovány příjmy a výdaje skupiny nadnárodních podniků spojené s nehmotnými aktivy, a stanovit formu a výši platby všem členům skupiny za jejich příspěvky. Ceny a další podmínky obsažené v těchto smlouvách mohou nebo nemusí být v souladu s principem tržního odstupu.

6.36 Pokud neexistují žádné písemné podmínky nebo pokud se skutečnosti daného případu, včetně jednání stran transakce, liší od písemných podmínek jakékoli dohody mezi stranami transakce nebo tyto písemné podmínky doplňují, konkrétní transakce musí být odvozena ze zjištěných skutečností, včetně jednání stran transakce (viz Oddíl D.1.1 Kapitoly I). Je proto vhodné, aby spojené podniky zdokumentovaly svá rozhodnutí a záměry týkající se rozdělení významných práv k nehmotným aktivům. Dokumentace takovýchto rozhodnutí a záměrů, včetně písemných smluv, by obecně měla být mezi spojenými osobami pořizována v době uzavření nebo před uzavřením transakcí týkajících se funkcí DEMPE.

6.37 Právo na užívání některých druhů nehmotných aktiv může být chráněno podle zvláštních zákonů o duševním vlastnictví a registračních systémů. Příklady takovýchto nehmotných aktiv jsou patenty, ochranné známky nebo autorská práva. Registrovaný právní vlastník těchto nehmotných aktiv má obecně výlučné zákonné a obchodní právo nehmotná aktiva používat, stejně jako právo zabránit jiným osobám, aby nehmotná aktiva používaly nebo jinak porušovaly s nimi spojená práva duševního vlastnictví. Tato práva mohou být udělena pro určitou zeměpisnou oblast a/nebo pro určité časové období.

6.38 Existují také nehmotná aktiva, která nejsou chráněna v rámci konkrétních systémů registrace duševního vlastnictví, ale která jsou chráněna před neoprávněným přivlastněním nebo napodobením podle právních předpisů o nekalé soutěži či jiných vymahatelných zákonů nebo podle smluvních podmínek. Do této kategorie nehmotných aktiv mohou spadat specifické grafické prvky, obchodní tajemství a know-how.

6.39 Rozsah a povaha dostupné ochrany podle platných právních předpisů se mohou v jednotlivých zemích lišit, stejně jako podmínky, za kterých je tato ochrana poskytována. Tyto rozdíly mohou vyplývat buď z rozdílů v hmotném právu o ochraně duševního vlastnictví mezi jednotlivými zeměmi, nebo z praktických rozdílů v lokálním prosazování těchto zákonů. Například dostupnost právní ochrany některých nehmotných aktiv může být podmíněna jejich pokračujícím komerčním využitím nebo včasným obnovením příslušných registrací. To znamená, že v některých případech nebo jurisdikcích může být stupeň ochrany nehmotných aktiv extrémně omezený, a to buď právními předpisy, nebo praxí.

6.40 Za vlastníka nehmotného aktiva bude pro účely převodních cen považován právní vlastník nehmotného aktiva. Není-li právní vlastník nehmotného aktiva určen podle platných právních předpisů nebo rozhodných smluv, pak bude za právního vlastníka nehmotného aktiva pro účely stanovení převodních cen považován člen skupiny nadnárodních podniků, který na základě skutečností a okolností

řídí rozhodnutí týkající se užívání nehmotného aktiva a má praktickou schopnost omezovat ostatní uživatele v jeho používání.

6.41 Při určování právního vlastníka nehmotných aktiv se pro účely stanovení převodních cen nehmotné aktivum a licence související s tímto nehmotným aktivem považují za odlišná nehmotná aktiva s odlišnými vlastníky. Viz Odstavec 6.26. Například podnik A, právní vlastník ochranné známky, může poskytnout podniku B výlučnou licenci k výrobě, uvedení na trh a prodeji zboží, s použitím dané ochranné známky. Jedno nehmotné aktivum, tj. ochranná známka, je právně vlastněné podnikem A. Druhé nehmotné aktivum, tj. licence k užívání ochranné známky v souvislosti s výrobou, marketingem a distribucí výrobků, které danou ochrannou známku používají, je právně vlastněné podnikem B. V závislosti na skutečnostech a okolnostech mohou marketingové činnosti, které podnik B provede na základě své licence, potenciálně ovlivnit hodnotu základového nehmotného aktiva, které právně vlastní podnik A, hodnotu licence vlastněnou podnikem B nebo hodnotu obou, licence i základového nehmotného aktiva.

6.42 Zatímco určení právního vlastnictví a smluvních ujednání je důležitým prvním krokem v analýze převodních cen, tato zjištění jsou oddělená a odlišná od otázky stanovení kompenzace v souladu s principem tržního odstupu. Pro účely stanovení převodních cen právní vlastnictví nehmotných aktiv samo o sobě neposkytuje žádné právo v konečném důsledku ponechat si výnosy, které skupina nadnárodních podniků získala z využívání nehmotného aktiva, ačkoli takové výnosy mohou původně připadnout právnímu vlastníkovi v důsledku jeho zákonných nebo smluvních práv nehmotné aktivum využívat. Výnos, který si v konečném důsledku ponechá právní vlastník nebo který bude právnímu vlastníkovi přidělen, závisí na funkcích, které vykonává, aktivech, která používá, a rizicích, která nese, a také na příspěvcích ostatních členů skupiny nadnárodních podniků ve formě funkcí, které vykonávají, aktivech, která používají, a rizicích, které nesou. Například v případě interně vytvořeného nehmotného aktiva, pokud právní vlastník neplní žádné příslušné funkce, nepoužívá žádná aktiva ani nenese žádná příslušná rizika, ale jedná pouze jako subjekt držící vlastnický titul k nehmotnému aktivu, potom právní vlastník nebude v konečném důsledku oprávněn získat jakoukoli jinou část výnosu získaného skupinou nadnárodních podniků z využívání tohoto nehmotného aktiva než tržní kompenzaci za jeho vlastnění, pokud vůbec.

6.43 Právní vlastnictví a smluvní vztahy slouží pouze jako referenční body pro určení a analýzu závislých transakcí týkajících se nehmotných aktiv a také pro určení příslušné odměny členům závislé skupiny s ohledem na tyto transakce. Určení právního vlastnictví spolu s určením vykonaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik ze strany přispívajících členů, včetně odměny za předchozí uvedené, poskytuje analytický rámec pro určení cen v souladu s principem tržního odstupu a dalších podmínek transakcí týkajících se nehmotného aktiva. Stejně jako u jiných typů transakcí musí analýza zohlednit všechny relevantní skutečnosti a okolnosti konkrétního případu a stanovení cen musí odrážet realistické alternativy příslušných členů skupiny. Principy uvedené v tomto Odstavci jsou ilustrovány v Příkladech 1 až 6 v Příloze ke Kapitole VI.

6.44 Vzhledem k tomu, že skutečné výsledky a způsob, jakým se rizika spojená s vývojem nebo pořízením nehmotného aktiva časem projeví, nejsou v době, kdy se členové skupiny nadnárodních podniků rozhodují ohledně nehmotných aktiv, s jistotou známy, je důležité rozlišovat mezi (a) očekávanou (nebo *ex ante*) odměnou, která se týká budoucích příjmů, u kterých se v době transakce očekává, že budou získány členem skupiny nadnárodních podniků; a (b) skutečnou (nebo *ex post*) odměnou, která se týká skutečně získaného příjmu z využívání nehmotného aktiva členem skupiny.

6.45 Podmínky kompenzace, která musí být vyplacena členům skupiny nadnárodních podniků, kteří přispívají k funkcím DEMPE, se obecně stanoví *ex ante*. To znamená, že odměna je určena v okamžiku uzavření transakce a před tím, než se projeví rizika spojená s nehmotným aktivem. Forma takové kompenzace může být pevně stanovená nebo podmíněná. Skutečný (*ex post*) zisk nebo ztráta podniku po kompenzaci ostatních členů skupiny nadnárodních podniků se mohou od těchto očekávaných zisků lišit v závislosti na tom, jak se skutečně projevují rizika spojená s nehmotným aktivem nebo jiná rizika související s transakcí nebo ujednáním. Přesně vymezená transakce, jak je stanoveno v Oddíle D.1 Kapitoly I, určí, který spojený subjekt nese daná rizika, a v důsledku toho i ponese související následky (náklady nebo dodatečné výnosy), pokud se rizika projeví jiným způsobem, než jak se předpokládalo (viz Oddíl B.2.4).

6.46 Důležitou otázkou je, jak stanovit vhodnou odměnu v souladu s principem tržního odstupu členům skupiny za jejich funkce, aktiva a rizika v rámci stanoveném smluvními ujednáními daňového poplatníka, právním vlastnictvím nehmotných aktiv a jednáním stran transakce. Oddíl B.2 se zabývá aplikací principu tržního odstupu na situace týkající se nehmotných aktiv. Zaměřuje se na funkce, aktiva a rizika související s nehmotnými aktivy. Pokud není uvedeno jinak, odkazy na výnosy a odměnu v souladu s principem tržního odstupu v Oddíle B.2 se týkají očekávaných (*ex ante*) výnosů a odměn.

B.2 Funkce, aktiva a rizika související s nehmotnými aktivy

6.47 Jak je uvedeno výše, to že je konkrétní člen skupiny právním vlastníkem nehmotného aktiva samo o sobě nemusí naznačovat, že má tento právní vlastník nárok na jakýkoli příjem vytvořený obchodní činností po vyplacení odměn jiným členům nadnárodní skupiny společnosti za jejich příspěvky ve formě vykonaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik.

6.48 Při zjišťování cen v souladu s principem tržního odstupu za transakce mezi spojenými podniky by měly být zohledněny a přiměřeně odměněny příspěvky členů skupiny spojené s tvorbou hodnoty nehmotných aktiv. Princip tržního odstupu a principy v Kapitolách I–III požadují, aby všichni členové skupiny obdrželi odpovídající odměnu za jakékoli vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika ve vazbě na funkce DEMPE. Z toho důvodu je nezbytné určit s využitím funkční a rizikové analýzy, který člen (kteří členové) provádí a řídí funkce DEMPE, který člen (kteří členové) poskytují finance a další aktiva, a který člen (kteří členové) přebírají různá rizika spojená s nehmotnými aktivy. Samozřejmě v každé z těchto oblastí to může, nebo nemusí být právní vlastník nehmotného aktiva. Jak již bylo zmíněno v Odstavci 6.133, je důležité určit odměnu v souladu s principem tržního odstupu za vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika, a to s přihlédnutím k faktorům srovnatelnosti, které mohou přispět k tvorbě hodnoty nebo ke generování výnosů dosažených skupinou nadnárodních podniků z využití nehmotných aktiv při určování cen souvisejících transakcí.

6.49 Význam jednotlivých příspěvků členů skupiny k tvorbě hodnoty nehmotného aktiva prostřednictvím vykonaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik se bude lišit v závislosti na okolnostech. Například, předpokládejme, že plně vytvořené a v současné době využívané nehmotné aktivum je nakoupeno členem skupiny od třetí strany a je užíváno v rámci výrobní a distribuční funkce vykonávané jinými členy skupiny, zatímco je aktivně řízeno a kontrolováno společností, která toto nehmotné aktivum zakoupila. Dále předpokládejme, že není nutné žádným způsobem toto nehmotné aktivum dále vyvíjet, může vyžadovat pouze malou nebo žádnou údržbu či ochranu, a má omezené využití mimo oblast plánovanou v době jeho zakoupení. Riziko spojené s vývojem nehmotného aktiva není v tomto případě žádné, v souvislosti s nehmotným aktivem se nicméně vyskytuje riziko spojené s jeho nabýváním a jeho využíváním. Mezi klíčové funkce vykonávané kupujícím nehmotného aktiva patří funkce nezbytné při výběru nejvhodnějšího aktiva na trhu, analýza jeho potenciálních výhod v případě jeho využití skupinou nadnárodních podniků, a rozhodnutí převzít riziko spojené s příležitostí v podobě pořízení nehmotného aktiva. Použitá klíčová aktiva jsou finance potřebné k nákupu nehmotného aktiva. Pokud je kupující schopen vykonávat a skutečně vykonává veškeré popsané klíčové funkce, včetně kontroly rizik spojených s nabýváním a využíváním nehmotného aktiva, pak je opodstatněným závěrem, po zaplacení odměny v souladu s principem tržního odstupu za výkon výrobní a distribuční funkce jiných spojených podniků, nárok vlastníka na ponechání si nebo přidělení jakéhokoli příjmu či ztráty spojené s využitím nehmotného aktiva po jeho nabytí. Použití zásad uvedených v Kapitolách I–III může být poměrně jednoznačné ve fakticky jednoduchém příkladu, analýza však může být mnohem složitější v situacích, kdy:

i) Nehmotná aktiva jsou interně vytvořená mezinárodní skupinou, zejména pokud jsou nehmotná aktiva převáděná mezi spojenými podniky v době, kdy jsou ještě vyvíjená;

ii) Nabytá či interně vytvořená nehmotná aktiva slouží jako platforma pro další vývoj; nebo

iii) Další aspekty, jako například marketing či výroba jsou velmi důležité pro tvorbu hodnoty nehmotných aktiv.

Níže uvedené obecně použitelné pokyny jsou relevantní a zaměřené zejména na tyto složité případy.

B.2.1 Výkon a kontrola funkcí

6.50 Dle zásad uvedených v Kapitolách I – III by měl každý člen skupiny nadnárodních podniků obdržet za vykonávané funkce odměnu v souladu s principem tržního odstupu. V případech zahrnujících problematiku nehmotných aktiv tato odměna zahrnuje funkce DEMPE. Identita člena nebo členů skupiny vykonávajících funkce DEMPE je jedním z klíčových faktorů při stanovení obvyklých podmínek závislé transakce.

6.51 Je nutné, aby byla zajištěna řádná odměna pro všechny členy nadnárodní skupiny podniků za vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika, a to samo o sobě naznačuje, že pokud právní vlastník nehmotných aktiv má mít nárok ponechat si veškeré výnosy dosažené z využívání nehmotného aktiva, musí také vykonávat všechny funkce, přispívat veškerými použitými aktivy a nést všechna rizika spojená s funkcemi DEMPE. Toto však nenaznačuje, že spojené podniky, které jsou součástí skupiny nadnárodních podniků, musí mít svou činnost nějakým konkrétním způsobem strukturovanou s ohledem na funkce DEMPE. Není nezbytné, aby právní vlastník nehmotného aktiva fyzicky vykonával veškeré funkce DEMPE prostřednictvím svých vlastních lidských zdrojů, s cílem mít nárok si ponechat nebo si přidělit část zisku nadnárodní skupiny podniků generovanou z využití daného nehmotného aktiva. V rámci transakcí mezi nezávislými podniky jsou příležitostně některé funkce zajišťovány externě třetími stranami. Člen nadnárodní skupiny podniků, který je právním vlastníkem nehmotného aktiva, by mohl podobně externě zajistit funkce DEMPE od nezávislých nebo spojených podniků.

6.52 V případě, že spojené podniky jiné než právní vlastník vykonávají příslušné funkce, od kterých se očekává, že přispějí k hodnotě nehmotného aktiva, měly by být za tyto funkce, které vykonaly dle principů definovaných v Kapitolách I–III, odměňovány v souladu s principem tržního odstupu. Pro určení odměny v souladu s principem tržního odstupu za tyto funkce je nutné přihlédnout k dostupnosti srovnatelných nezávislých transakcí, důležitosti vykonávané funkce v souvislosti s přispěním k hodnotě nehmotného aktiva a realisticky dostupné možnosti stran účastných na transakci. Specifické faktory popsané v Odstavcích 6.53 až 6.58 by měly být rovněž zváženy.

6.53 Při externím zajištění transakce mezi nezávislými podniky je obvyklé, že subjekt vykonávající jménem právního vlastníka nehmotného aktiva funkce DEMPE, jedná pod kontrolou tohoto právního vlastníka (jak je popsáno v Odstavci 1.65). Vzhledem k povaze vztahu mezi spojenými podniky, které jsou členy nadnárodní skupiny podniků, se však může stát, že funkce zajišťované externě spojenými podniky budou kontrolované subjektem jiným než právním vlastníkem nehmotného aktiva. V takových případech by měl právní vlastník nehmotného aktiva rovněž odměnit na základě principu tržního odstupu subjekt vykonávající kontrolní funkci spojenou s DEMPE. Při určování, který člen nadnárodní skupiny podniků skutečně řídí výkon příslušných funkcí, se aplikují principy obdobné těm, používaným při určování kontroly nad rizikem v Oddíle D. 1.2.1 Kapitoly I. Posouzení schopnosti určitého subjektu vykonávat kontrolu a skutečně uskutečňovat tyto kontrolní funkce bude důležitou součástí analýzy.

6.54 V případě, že právní vlastník neřídí ani nevykonává funkce DEMPE, nemá tento právní vlastník nárok na jakýkoliv užitek přiřaditelný k externě zajišťovaným funkcím. Odměna stanovená v souladu s principem tržního odstupu, která může být na základě daných skutečností nezbytná a má tak být poskytnutá právním vlastníkem jiným spojeným podnikům vykonávajícím nebo kontrolujícím funkce související s DEMPE, může být stanovena jako jakýkoli podíl z celkových výnosů dosažených využitím nehmotného aktiva. Právní vlastník nevykonávající žádné funkce DEMPE nebude mít nárok na žádný podíl na výnosech souvisejících s výkonem funkcí nebo jejich kontrolou ve vazbě na funkce DEMPE. Tento vlastník má nárok na odměnu v souladu s principem tržního odstupu za jakoukoliv funkci, kterou vykonává, za skutečné použití jakéhokoli svého aktiva a za skutečné nesení jakéhokoli rizika. Viz Oddíl B.2.2 až B.2.3. Pro určení funkce, kterou vykonává, aktiv, která skutečně používá a rizik, které skutečně nese je obzvláště důležitý Oddíl D.1.2 Kapitoly I.

6.55 Relativní hodnota příspěvků na funkce DEMPE se liší závisle na konkrétních skutečnostech případu. Člen(ové) nadnárodní skupiny podniků, kteří významně přispěli v konkrétním případu, by měli

obdržet poměrně vyšší odměnu. Například společnost, která pouze financuje výzkum a vývoj, by měla mít nižší očekávanou návratnost než v případě, že by výzkum a vývoj nejen financovala, ale prováděla nad ním i kontrolu. Za jinak stejných podmínek by ještě vyšší očekávaná návratnost měla být poskytnuta subjektu, který výzkum a vývoj financuje, řídí, a navíc i fyzicky vykonává. Viz také diskuze o financování uvedená v Oddíle B.2.2.

6.56 Při uvažování o odměně v souladu s principem tržního odstupu za funkční příspěvky různých členů nadnárodní skupiny podniků, budou mít jisté důležité funkce zvláštní význam. Povaha těchto důležitých funkcí v jakémkoliv konkrétním případu bude záležet na daných skutečnostech a okolnostech případu. U interně vyvinutých nehmotných aktiv nebo interně vyvinutých či získaných nehmotných aktiv, které slouží jako platforma pro další vývoj, mohou tyto významnější funkce mimo jiné zahrnovat návrh a kontrolu výzkumných a marketingových programů, směr a stanovení priorit pro tvůrčí činnost včetně určení směru základního výzkumu ("blue-sky" výzkumu), kontrolu strategických rozhodnutí týkajících se vývojových programů nehmotných aktiv a také řízení a kontrolu rozpočtů. Pro jakákoliv nehmotná aktiva (tj. pro interně vyvinutá nebo získaná nehmotná aktiva) mohou další důležité funkce zahrnovat i důležitá rozhodnutí týkající se obrany a právní ochrany nehmotných aktiv a průběžnou kontrolu kvality nad funkcemi prováděnými nezávislými nebo spojenými podniky, které mohou mít významný vliv na hodnotu nehmotného aktiva. Tyto důležité funkce obvykle významně přispívají k hodnotě nehmotného aktiva a v případě, že jsou tyto důležité funkce právními vlastníky externě zajištěny spojenými podniky, by výkon těchto funkcí měl být odměněn řádným podílem na výnosech dosažených skupinou nadnárodních podniků z využití nehmotných aktiv.

6.57 Identifikace srovnatelných transakcí zahrnujících externí zajištění zásadních funkcí může být velmi obtížná, a z toho důvodu může být nutné použít pro stanovení odpovídající odměny v souladu s principem tržního odstupu za výkon těchto funkcí metody stanovení převodních cen, které nevycházejí ze srovnatelných transakcí, například transakční metodu rozdělení zisku a *ex ante* oceňovací metodu. Pokud právní vlastník přenese většinu nebo všechny tyto důležité funkce na jiné členy skupiny, měla by být jeho část odměny, tvořená výnosy generovanými využíváním nehmotného aktiva po odečtení odměn ostatních členů skupiny za výkon daných významných funkcí, pečlivě zvážena s ohledem na funkce, které skutečně vykonává, aktiva, která skutečně užívá, a rizika, která skutečně nese dle pokynů uvedených v Oddíle D.1.2 Kapitoly I. Příklady 16 a 17 Přílohy Kapitoly VI ilustrují zásady uvedené v tomto Odstavci.

6.58 Důležité funkce popsané v Odstavci 6.56 jsou často nástrojem pro řízení výkonu různých dalších funkcí, používání aktiv a nesení rizik, a to je klíčové pro úspěšné vykonávání funkcí DEMPE. Z toho důvodu jsou tyto důležité funkce zásadní pro tvorbu hodnoty nehmotného aktiva a je tedy nutné pečlivě vyhodnotit transakce mezi stranami, které dané funkce vykonávají a dalšími spojenými podniky. Zejména důvěryhodnost jednostranné metody stanovení převodních cen bude podstatně snížena, pokud strana nebo strany transakce, které vykonávají významné části důležitých funkcí, budou považovány za testovanou stranu, resp. strany. Viz Příklad 6.

B.2.2 Použití aktiv

6.59 Členové skupiny nadnárodních podniků používající svá aktiva při vykonávání funkcí DEMPE by měli být za tyto činnosti přiměřeně odměňováni. Tato aktiva mohou zahrnovat, bez omezení, nehmotná aktiva využívaná ve výzkumu, vývoji či marketingu (např. know-how, vztahy se zákazníky atd.), fyzická aktiva nebo financování. Některé nebo všechny z funkcí DEMPE mohou být financovány jedním členem nadnárodní skupiny podniků, zatímco jeden nebo více jiných členů vykonává veškeré příslušné funkce. Při stanovování odpovídající návratnosti v dané situaci musí být bráno v potaz, že v případě transakce v souladu s principem tržního odstupu by strana, která poskytuje pouze finanční prostředky, ale nekontroluje rizika ani nevykonává žádné jiné funkce spojené s financovanou činností nebo aktivem, obecně neobdrží takové očekávané výnosy jako jinak srovnatelný investor, který však zároveň vykonává a řídí významné funkce a kontroluje významná rizika spojená s financovanou činností. Povaha a výše odměny, kterou lze přidělit subjektu, který nese náklady spojené s nehmotnými aktivy, musí být stanovena na základě všech relevantních skutečností a měla by být v souladu s podobnými ujednáními o financování uzavřenými mezi nezávislými subjekty, pokud lze tato ujednání identifikovat. Viz pokyny uvedené v

Oddíle D.1.2.1.6 Kapitoly I, a zejména v Příkladu 3 uvedeném v Odstavcích 1.85 a 1.103, který ilustruje situaci, v rámci které strana poskytující finanční prostředky nekontroluje finanční riziko spojené s financováním.

6.60 Financování a nesení rizik je nedílně spjato v tom smyslu, že financování často koliduje s převzetím určitých rizik (např. financující strana smluvně nese riziko ztráty svých finančních prostředků). Povaha a rozsah neseného rizika se však liší v závislosti na ekonomicky relevantních vlastnostech transakce. Riziko bude například nižší, pokud má strana transakce, které jsou finanční prostředky poskytnuté, vysokou bonitu nebo pokud dochází k zástavě aktiv, dále také pokud je financovaná nízkoriziková investice v porovnání s rizikem neseným u méně bonitní protistrany transakce, nebo v případě nezajištěného financování, případně s případem, kdy je financovaná investice vysoce riziková. Mimo to, čím větší je objem poskytnutých finančních prostředků, tím větší je potenciální dopad rizika na jejich poskytovatele.

6.61 Podle zásad uvedených v Oddíle D.1.2 Kapitoly I je prvním krokem analýzy převodních cen týkající se rizik specifická identifikace ekonomicky významných rizik. Při specifickém zjišťování rizik ve vztahu k investici je důležité rozlišovat mezi finančními riziky spojenými s finančními prostředky poskytnutými pro investici a provozními riziky spojenými s provozními aktivitami, pro které je financování využíváno, jako například riziko vývoje při financování vývoje nového nehmotného aktiva. Strana poskytující finanční prostředky a vykonávající kontrolu nad finančním rizikem spojeným s poskytováním financí bez převzetí a provádění kontroly nad jakýmkoli jiným specifickým rizikem může obecně očekávat pouze návratnost, která je přiměřená riziku těchto finančních prostředků.

6.62 Smluvní ujednání obecně určují podmínky finanční transakce, které jsou vyjasněny nebo doplněny ekonomickými vlastnostmi transakce, které se odráží v chování stran transakce[5]. Výnos, který by obecně očekával poskytovatel finančních prostředků, by se měl rovnat výnosu odpovídajícímu míře rizika. Takový výnos lze stanovit například na základě nákladů na kapitál nebo jako výnos realisticky alternativní investice se srovnatelnými ekonomickými vlastnostmi. Při stanovení přiměřeného výnosu financování je důležité zvážit realisticky dostupné možnosti financování pro financovanou stranu. Může existovat rozdíl mezi výnosem očekávaným poskytovatelem *ex ante* a skutečným výnosem obdrženým *ex post*. Například pokud poskytovatel finančních prostředků poskytne půjčku na pevnou částku s fixovanou úrokovou sazbou, rozdíl mezi skutečným a očekávaným výnosem bude odrážet riziko, že dlužník nebude schopný splatit některou nebo všechny splátky.

6.63 Rozsah a forma činností nezbytných k výkonu kontroly nad finančním rizikem spojeným s poskytováním finančních prostředků závisí na rizikovosti investice z pohledu poskytovatele s přihlédnutím k velikosti poskytované finanční částky a k investici, na kterou jsou tyto prostředky použity. V souladu s definicí kontroly uvedené v Odstavcích 1.65 a 1.66 této Směrnice, vyžaduje vykonávání kontroly nad určitým finančním rizikem schopnost činit příslušná rozhodnutí v souvislosti s příležitostí nesoucí v sobě riziko, v tomto případě možnost poskytnout finanční prostředky společně se skutečným výkonem těchto rozhodovacích funkcí. Mimo to strana vykonávající kontrolu nad finančním rizikem musí vykonávat činnosti v souvislosti s každodenními aktivitami vedoucími ke zmírňování těchto rizik, jak je uvedeno v Odstavcích 1.65 a 1.66, v případě že jsou tyto aktivity zajištěny externě a souvisejí s jakoukoli přípravnou prací nezbytnou k usnadnění rozhodování, pokud tyto aktivity nevykonává sama strana transakce.

6.64 V případě, že jsou finanční prostředky poskytovány na vývoj nehmotného aktiva, souvisejí příslušná rozhodnutí týkající se převzetí, dočasného neuvažování nebo odmítnutí rizika nesoucí příležitosti a rozhodnutí o tom, zda a jak reagovat na rizika spojená s touto příležitostí, s poskytováním financování a s podmínkami transakce. V závislosti na skutečnostech a okolnostech mohou tato rozhodnutí záviset na vyhodnocení bonity strany transakce, která obdrží finanční prostředky, na posouzení vlivu rizika spojeného

[5] Další pokyny týkající se ekonomicky relevantních okolností pro stanovení obvyklých podmínek pro finanční transakce, včetně případů, kdy je financování využíváno pro financování projektů, zejména investice do vývoje nehmotných aktiv budou poskytnuty v letech 2016 a 2017.

s projektem vývoje na očekávaný výnos z poskytnutých finančních prostředků nebo na potřebě dodatečného financování. Podmínky poskytnutí financování mohou zahrnovat možnost propojit rozhodnutí o financování s klíčovými rozhodnutími v oblasti vývoje, která mohou mít dopad na návratnost financování. Mezi tyto rozhodnutí může patřit například rozhodnutí o posunutí projektu do další fáze, nebo rozhodnutí o investici do nákladných aktiv. Čím vyšší je riziko vývoje a čím více je finanční riziko spojeno s rizikem vývoje, tím větší možnost vyhodnotit postup vývoje nehmotného majetku a důsledky tohoto progresu pro dosažení očekávaného výnosu financování by měl poskytovatel finančních prostředků mít, a o to více může propojit další poskytování finančních prostředků s klíčovým provozním vývojem, který může ovlivnit jeho finanční riziko. Poskytovatel musí mít schopnost provést vyhodnocení poskytování dalších finančních prostředků a musí toto vyhodnocení skutečně provést a zohlednit ho při skutečném rozhodování o poskytování finančních prostředků.

B.2.3 Nesení rizik

6.65 Zvláštní typy rizik, které mohou mít význam při funkční analýze transakcí zahrnující nehmotná aktiva, zahrnují: (i) rizika související s vývojem nehmotných aktiv, včetně rizika, že se nákladné výzkumné a vývojové nebo marketingové činnosti ukáží jako neúspěšné, a zohlednění načasování investice (například jestli uskutečnění investice v rané fázi, v polovině procesu vývoje nebo v pozdější fázi ovlivní úroveň základního investičního rizika); ii) riziko zastarání produktů, včetně možnosti, že technologický pokrok konkurentů nepříznivě ovlivní hodnotu nehmotných aktiv; iii) riziko porušení předpisů, včetně rizika, že ochrana nehmotných práv nebo obrana proti tvrzením o porušení práv třetích osob může být časově náročná, nákladná a/nebo neúspěšná; (iv) odpovědnost za výrobek a podobná rizika související s produkty a službami založenými na nehmotném majetku; a (v) rizika spojená s užíváním nehmotného aktiva, nejistota výnosů, které mají být generovány nehmotným majetkem. Existence a úroveň těchto rizik závisí na skutečnostech a okolnostech každého jednotlivého případu a povaze daného nehmotného majetku.

6.66 Identifikace člena nebo členů skupiny nesoucích rizika související s funkcemi DEMPE, je jedním z klíčových faktorů při stanovení cen v rámci závislé transakce. Nesení rizika určí, který subjekt nebo subjekty budou odpovědní za dopady rizik, v případě jejich materializace. Z přesného vymezení závislé transakce v souladu s pokyny uvedenými v Oddílu D.1 Kapitoly I může být zjištěno, že rizika přejímá právní vlastník nehmotného aktiva nebo že rizika jsou převzata jinými členy skupiny, tito členové musí být v tomto ohledu za jejich přínosy kompenzováni.

6.67 Při určování, který člen nebo členové skupiny nesou rizika související s nehmotnými aktivy, platí zásady Oddílu D.1.2 Kapitoly I. Při identifikaci strany, která nese rizika spojená s funkcemi DEMPE by mělo být postupováno v souladu s kroky 1 až 5 procesu analýzy rizik v rámci závislé transakce, tak jak je uvedeno v Odstavci 1.60.

6.68 Je obzvláště důležité zajistit, že členové skupiny uplatňující nárok na výnos vzniklý v souvislosti s nesením rizika, skutečně nesou odpovědnost za kroky, které je třeba podniknout, a náklady, které mohou vzniknout, pokud se příslušné riziko materializuje. V případě, že náklady vynakládá nebo dané kroky podniká jiný spojený podnik než ten, který dle rámce pro analýzu rizik uvedeného v Odstavci 1.60 této Směrnice nese dané riziko, měla by být provedena úprava převodních cen, tak aby náklady byly přerozděleny straně, která dané riziko nese a aby další spojené podniky, které vykonávají jakékoli činnosti v souvislosti s materializací rizika, byly přiměřeně odměněny. Tento princip je ilustrován v Příkladu 7 Přílohy ke Kapitole VI.

B.2.4 Skutečné, ex post výnosy

6.69 Je zcela běžné, že skutečná (*ex post*) ziskovost se liší od ziskovosti očekávané (*ex ante*). Příčinou může být materializace rizika odlišným způsobem, než jaký byl očekáván, a to zejména díky nepředvídatelnému vývoji. Může se stát například, že konkurenční produkt bude odstraněn z trhu, na klíčovém trhu nastane přírodní katastrofa, může dojít k selhání klíčového aktiva z nepředvídatelných důvodů, případně může průlomový technologický vývoj konkurence zapříčinit zastarání výroby předmětných produktů na základě daného nehmotného aktiva nebo může učinit produkty méně žádoucí. Může také dojít k tomu, že finanční předpovědi, z nichž vycházely výpočty výnosů *ex ante* a také ujednání

o odměnách, řádně zohlednily rizika a pravděpodobnost vzniku opodstatněně předvídatelných událostí a rozdíly mezi skutečnou a předpokládanou ziskovostí odrážejí vývoj právě těchto rizik. Nakonec může také dojít k situaci, že finanční předpovědi, z nichž vycházejí výpočty výnosů *ex ante* a ujednání o odměnách nezohlednily odpovídajícím způsobem riziko možnosti různých výsledků, a to má za následek nadhodnocení nebo podhodnocení očekávané ziskovosti. Za těchto okolností vzniká otázka, zda a jakým způsobem by měly být zisky nebo ztráty sdíleny mezi členy nadnárodní skupiny podniků, kteří přispěli k vykonávání funkcí DEMPE.

6.70 Řešení této otázky vyžaduje pečlivou analýzu rozpoznání entity nebo subjektu ve skupině nadnárodních podniků, která skutečně nese ekonomicky významná rizika identifikovaná při vymezení konkrétní transakce (viz Oddíl D.1 Kapitoly I). Jak vyplývá z tohoto analytického rámce, strana, která skutečně nese ekonomicky významná rizika, může nebo nemusí být spojeným podnikem, který tato rizika nese smluvně, například právní vlastník nehmotného aktiva může či nemusí být poskytovatelem finančních prostředků na investici. Strana transakce, které nejsou přidělena rizika způsobující odchylku mezi očekávaným a skutečným výsledkem, v souladu se zásadami uvedenými v Oddílech D.1.2.1.4 až D.1.2.1.6 Kapitoly I, nemá nárok na rozdíl mezi skutečnými a očekávanými zisky stejně tak nebude mít povinnost nést ztráty, které by byly způsobeny těmito rozdíly, v případě materializování daného rizika. Výše uvedené platí, pokud daná strana transakce nevykonává důležité funkce uvedené v Odstavci 6.56 nebo pokud nepřispívá ke kontrole ekonomicky významných rizik stanovených v Odstavci 1.105 a pokud není rozhodnuto, že by odměna za tyto funkce zahrnovala prvky sdílení zisku. Mimoto je třeba zvážit, zda odměny ujednané *ex ante* a vyplácené členům nadnárodní skupiny podniků za jejich vykonávané funkce, použitá aktiva a nesená rizika jsou v důsledku v souladu s principem tržního odstupu. Je nutné zjistit, zda skupina ve skutečnosti své předpokládané zisky podcenila nebo nadhodnotila, čímž vznikl některým členům skupiny za jejich přínos nedoplatek nebo naopak přeplatek (stanovený dle *ex ante* přístupu). Transakce, jejíž ocenění je v době jejího uskutečnění vysoce nejisté, je obzvláště snadno ovlivnitelná z hlediska podhodnocení nebo nadhodnocení její hodnoty. Blíže viz Oddíl D.4.

B.2.5 Některé důsledky použití Oddílů B.1 a B.2

6.71 Pokud právní vlastník nehmotného aktiva v podstatě

- vykonává a řídí veškeré funkce DEMPE (včetně důležitých funkcí popsaných v Odstavci 6.56);
- poskytuje veškerá aktiva, včetně financování, potřebná k vykonávání funkcí DEMPE; a
- nese veškerá rizika související s funkcemi DEMPE,

pak má nárok na všechny očekávané, *ex ante*, výnosy dosažené z využití nehmotného aktiva skupinou nadnárodních podniků. V případě, že jeden nebo více členů nadnárodní skupiny podniků jiný, než právní vlastník vykonává funkce, používá aktiva nebo nese rizika související s funkcemi DEMPE, musí být tyto spojené podniky za své přínosy v souladu s principem tržního odstupu kompenzovány. Tato odměna může v závislosti na skutečnostech a okolnostech představovat celou nebo podstatnou část výnosu, který bude dle předpokladu dosažen využitím nehmotného aktiva.

6.72 Nárok jakéhokoli člena nadnárodní skupiny podniků na zisk nebo ztrátu související s rozdíly mezi ziskovostí skutečnou (*ex post*) a řádným odhadem očekávané (*ex ante*) ziskovosti závisí na reálném nesení rizik subjektem nebo subjekty v rámci skupiny nadnárodních podniků, jak bylo identifikováno při vymezení konkrétní transakce (viz Oddíl D.1 Kapitoly I). Bude také záviset na subjektu nebo subjektech, které vykonávají důležité funkce, jak je uvedeno v Odstavci 6.56, nebo přispívají ke kontrole ekonomicky významných rizik, jak je stanoveno v Odstavci 1.105, a jejichž odměna v souladu s principem tržního odstupu za výkon těchto funkcí by zahrnovala prvky sdílení zisku.

B.3 Zjištění a stanovení cen a jiných podmínek pro závislé transakce

6.73 Provedení analýzy popsané v Oddílu D.1 Kapitoly I, jejíž text tato Kapitola doplňuje, by mělo umožnit jednoznačné posouzení právního vlastnictví, funkcí, aktiv a rizik spojených s nehmotným aktivem a přesné určení transakcí, jejichž ceny a jiné podmínky je třeba stanovit. Obecně lze říci, že ceny a jiné podmínky transakcí identifikovaných skupinou nadnárodních podniků v příslušných registrech a smlouvách je třeba stanovit v souladu s principem tržního odstupu. Analýza může odhalit existenci dalších jiných transakcí spojených s nehmotným aktivem než ty, které byly identifikovány skupinou nadnárodních podniků v registrech či smlouvách. V souladu s Oddílem D.1 Kapitoly I, je třeba analyzovat ty transakce (a jejich skutečné podmínky), u kterých bylo zjištěno, že k nim došlo v souladu se skutečným jednáním stran transakce a ostatními relevantními skutečnostmi.

6.74 Ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu a jiné podmínky pro transakce by měly být stanoveny dle pokynů v Kapitolách I – III s ohledem na přínosy vykonávaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik k předpokládané hodnotě nehmotného aktiva v době, kdy jsou tyto funkce vykonávány, aktiva používána nebo rizika nesena, jak je uvedeno v Oddílu B této Kapitoly. V Oddílu D této Kapitoly jsou uvedeny doplňující pokyny k metodě stanovení převodních cen a jiným záležitostem, jež se týkají stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu a jiných podmínek pro transakce zahrnující nehmotná aktiva.

B.4 Uplatňování výše uvedených zásad v konkrétních typových situacích

6.75 Principy uvedené v tomto Oddílu B musí být uplatňovány v řadě situací včetně funkcí DEMPE. Klíčovou zásadou v každém jednotlivém případě je, že spojené podniky, které přispívají k funkcím DEMPE a jejichž právním vlastníkem je jiný člen skupiny, musí obdržet za funkce, které vykonávají, rizika, která nesou a aktiva, která používají odměnu v souladu s principem tržního odstupu. Při posuzování, zda spojené podniky, které vykonávají funkce nebo nesou rizika v souvislosti s funkcemi DEMPE, obdržely odměnu v souladu s principem tržního odstupu, je nezbytné vzít v úvahu (i) úroveň a povahu vykonávané činnosti; a (ii) výši a podobu zaplacené odměny. Při posuzování, zda odměna poskytnutá v rámci závislé transakce je v souladu s principem tržního odstupu, je třeba zkoumat úroveň a povahu činnosti srovnatelných nezávislých subjektů vykonávajících podobné funkce, odměnu, již obdrží srovnatelné nezávislé subjekty vykonávající podobné funkce a předpokládanou hodnotu nehmotných aktiv vytvořenou srovnatelnými nezávislými subjekty vykonávajícími podobné funkce. Tento Oddíl popisuje použití těchto principů v obvyklých situacích, které mohou nastat.

B.4.1 Vytváření a zvyšování hodnoty marketingového nehmotného aktiva

6.76 Obvyklá situace, kdy je nutné tyto zásady uplatnit, vzniká v okamžiku, kdy podnik, který je vůči právnímu vlastníkovi ochranných známek ve vztahu spojeného podniku, vykonává marketingové nebo prodejní funkce, ze kterých má užitek právní vlastník ochranné známky, například prostřednictvím marketingového ujednání nebo prostřednictvím distribučně/propagačního ujednání. V takovém případě je nutné stanovit, jakým způsobem bude podnik propagující výrobek nebo distributor za tuto činnost odměňován. Důležitou otázkou je, zda by podnik propagující výrobek/distributor měl obdržet odměnu pouze za poskytování propagačních a distribučních služeb nebo zda by podnik propagující výrobek/distributor měl obdržet také odměnu za zvýšení hodnoty ochranných známek a jiných marketingových nehmotných aktiv z titulu jím vykonávaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik.

6.77 Analýza této otázky vyžaduje posouzení (i) povinností a práv, jež vyplývají z právních registrací a smluv mezi stranami transakce; (ii) vykonávaných funkcí, použitého majetku a rizik nesených stranami transakce; (iii) předpokládané hodnoty nehmotných aktiv, vytvořené činností podniku propagujícího výrobek/distributora; a (iv) odměny poskytnuté za funkce vykonávané podnikem propagujícím výrobek/distributorem (s ohledem na použitá aktiva a nesená rizika). Poměrně zřejmým případem je situace, kdy distributor jedná pouze jako zprostředkovatel, kterému jsou za tuto propagační činnost hrazeny náklady a jeho činnosti řídí a kontroluje vlastník ochranných známek a jiných marketingových nehmotných aktiv. V takovém případě by distributor měl obvykle nárok pouze na odměnu odpovídající jeho činnosti

zprostředkovatele. Distributor nenese rizika spojená s dalším vývojem ochranné známky a ostatních marketingových nehmotných aktiv, a neměl by tudíž mít v tomto ohledu nárok na další odměnu.

6.78 Jestliže distributor skutečně nese náklady své marketingové činnosti (například neexistuje ujednání, že právní vlastník bude hradit výdaje), analýza by se měla zaměřit na rozsah, v němž se distributor může podílet na případném užitku z jím vykonávaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik v současnosti nebo v budoucnosti. Obecně při tržních transakcích platí, že oprávnění strany, která není právním vlastníkem ochranných známek a jiného marketingového nehmotného aktiva, získat užitek z marketingové činnosti, jenž zvyšuje hodnotu tohoto nehmotného aktiva, bude záviset především na povaze práv této strany. Například distributor může být oprávněn získávat užitek z vykonávaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik při vytváření hodnoty ochranné známky a jiného marketingového nehmotného aktiva, a to podle svého obratu a podílu na trhu, pokud má dlouhodobou smlouvu o výhradních distribučních právech známkou chráněného výrobku. V takové situaci úsilí distributora může zvýšit hodnotu jeho vlastního nehmotného aktiva, např. jeho distribučních práv. V takových případech by měl být podíl distributora na finančním užitku určen na základě odměny, kterou by obdržel nezávislý distributor za srovnatelných okolností. V některých případech může distributor vykonávat funkce, používat aktiva nebo nést rizika převyšující vykonávané funkce, použitá aktiva nebo nesená rizika nezávislého distributora s obdobnými právy jednajícího ve prospěch vlastní distribuční činnosti, tím je distributorem vytvořena hodnota převyšující hodnotu vytvořenou jinými podniky propagujícími výrobek/distributory v podobném postavení. Nezávislý distributor by v takovém případě obvykle od vlastníka ochranné známky nebo jiného nehmotného aktiva požadoval dodatečnou odměnu. Taková odměna s cílem poskytnout distributorovi kompenzaci za jeho funkce, aktiva, rizika a předpokládanou tvorbu hodnoty by mohla mít podobu vyššího zisku z distribuce (vyplývajícího ze snížení kupní ceny výrobku), snížení sazby licenčního poplatku nebo podílu na zisku souvisejícího se zvýšenou hodnotou ochranné známky nebo jiného marketingového nehmotného aktiva. Příklady 8 až 13 v Příloze Kapitoly VI podrobněji ilustrují uplatňování tohoto Oddílu B v souvislosti s marketingovými a distribučními ujednáními.

B.4.2 Ujednání týkající se výzkumu, vývoje a zlepšování procesů

6.79 Zásady uvedené v předchozích Odstavcích lze také uplatnit v situacích, které zahrnují vykonávání funkcí výzkumu a vývoje členem nadnárodní skupiny podniků na základě smluvního ujednání se spojeným podnikem, který je právním vlastníkem případného výsledného nehmotného aktiva. Vhodná odměna za služby výzkumu bude záviset na všech skutečnostech a okolnostech, například, zda má výzkumný tým jedinečné dovednosti a zkušenosti relevantní z hlediska výzkumu, nese rizika (například tam, kde se provádí základní výzkum), používá svá vlastní nehmotná aktiva nebo zda výzkumný tým kontroluje a řídí jiná strana transakce. Odměna založená na úhradě nákladů plus přiměřená přirážka nebude ve všech případech odrážet cenu v souladu s principem tržního dostupu nebo očekávanou hodnotu přínosu výzkumného týmu.

6.80 Zásady uvedené v tomto Oddílu podobně platí v situacích, kdy člen nadnárodní skupiny podniků poskytuje jménem spojeného podniku výrobní služby, které mohou vést ke zlepšení procesů nebo výrobků, spojený podnik následně převezme právní vlastnictví takového zlepšení procesu nebo výrobku. Uplatňování tohoto Oddílu B v souvislosti s ujednáními v oblasti výzkumu a vývoje ilustrují podrobněji Příklady 14 až 17 v Příloze Kapitoly VI.

B.4.3 Platby za používání názvu podniku

6.81 Často vznikají otázky týkající se stanovení odměny v souladu s principem tržního odstupu za používání názvů skupiny, obchodních názvů a podobných nehmotných aktiv. Řešení těchto otázek by mělo být založeno na zásadách uvedených v tomto Oddílu B a na příslušných obchodních a právních faktorech. Platí obecné pravidlo, že pro účely převodních cen by neměla být uznána žádná platba za pouhé členství ve skupině nebo užívání názvu skupiny odrážející pouze členství ve skupině. Viz Odstavec 7.12.

6.82 Je-li jeden z členů skupiny vlastníkem ochranné známky k názvu skupiny nebo jiného nehmotného aktiva týkajícího se tohoto názvu, a pokud používání názvu přináší finanční užitek členům skupiny, kteří nejsou právními vlastníky tohoto nehmotného aktiva, je platba za jeho používání opodstatněným závěrem a

byla by uskutečněna v nezávislých transakcích za obdobných podmínek. Podobně mohou být tyto platby vhodné také v situaci, kdy člen skupiny vlastní goodwill ve vztahu k obchodní činnosti reprezentované nezapsanou ochrannou známkou, užívání této ochranné známky jinou stranou by představovalo uvedení v omyl, a používání ochranné známky poskytuje jednoznačný finanční užitek členovi skupiny, který není vlastníkem goodwillu a nezapsané ochranné známky.

6.83 Při stanovení výše platby ve vztahu k názvu skupiny je důležité vzít v úvahu výši finančního užitku pro uživatele názvu, který lze připsat používání tohoto názvu, náklady a užitky spojené s jinými alternativami a relativní přínosy k hodnotě názvu, jež připadají na právního vlastníka a na subjekt používající název z hlediska vykonávaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik. Je třeba pečlivě posoudit vykonávané funkce, použitá aktiva a rizika nesená uživatelem názvu při vytváření nebo zvyšování hodnoty názvu v jeho jurisdikci. Měly by být zohledněny také faktory, které by byly důležité při poskytování licence k názvu nezávislému podniku za srovnatelných okolností, a to za použití zásad uvedených v Kapitolách I – III.

6.84 Pokud je stávající úspěšný podnik převzat jiným úspěšným podnikem a nabývaný podnik začne používat název, ochrannou známku nebo jiný symbol značky nabývajícího podniku, nemělo by se automaticky předpokládat, že za takové používání má být poskytnuta platba. Existuje-li opodstatněný předpoklad, že nabývaný podnik získá z používání ochranné známky nabývajícího podniku finanční užitek, výše případné platby by měla být určována úrovní tohoto předpokládaného užitku.

6.85 Může také nastat situace, že nabývající podnik posílí stávající postavení nabývaného podniku s cílem rozšířit svou činnost na území, ve kterém nabývaný podnik působí, tím, že v tomto podniku zavede používání své ochranné známky. V tom případě je třeba brát zřetel na to, zda by nabyvatel měl poskytnout platbu nebo jinou odměnu nabývanému podniku za vykonávané funkce, nesená rizika a použitá aktiva (včetně postavení na trhu) ve vztahu k rozšíření použití názvu nabyvatele.

C. Transakce zahrnující použití nebo převod nehmotného aktiva

6.86 Na začátku jakékoli analýzy převodních cen zahrnující nehmotná aktiva je nezbytné, mimo specifického určení daného nehmotného aktiva, které souvisí s konkrétním aspektem převodních cen, a určení vlastníka tohoto nehmotného aktiva, identifikovat a náležitě charakterizovat konkrétní závislou transakci týkající se daného nehmotného aktiva. Při určování a přesném vymezování transakcí týkajících se využití nebo převodu nehmotného aktiva se použijí zásady stanovené v Kapitole I. Kromě pokynů k určení konkrétní transakce (Oddíl D.1 Kapitoly I) a k podnikovým restrukturalizacím (Kapitola IX, zejména Část I), je v Oddílu C této Kapitoly uveden nástin některých typických scénářů, které mohou být užitečné při zjišťování, zda určitá transakce zahrnuje nehmotná aktiva nebo práva k nehmotnému aktivu. Viz Příklad 19. Charakterizace určité transakce pro účely stanovení převodních cen není relevantní pro určování podle článku 12 Modelové smlouvy OECD. Viz např. Odstavce 8 až 19 komentáře k článku 12 Modelové smlouvy OECD.

6.87 Existují dva obecné typy transakcí, u kterých je pro účely stanovení převodních cen relevantní určení a zkoumání nehmotných aktiv. Jde o tyto transakce: (i) transakce zahrnující převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu; a (ii) transakce zahrnující využití nehmotného aktiva v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb.

C.1 Transakce zahrnující převody nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu

C.1.1 Převody nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu

6.88 Práva k nehmotnému aktivu jako taková lze převádět v závislých transakcích. Tyto transakce mohou zahrnovat převod všech práv k dotčenému nehmotnému aktivu (např. prodej nehmotného aktiva

nebo poskytnutí trvalé, výhradní licence k nehmotnému aktivu) nebo pouze omezených práv k tomuto aktivu (např. licence nebo podobný převod omezených práv k užívání nehmotných aktiv, jež mohou být předmětem zeměpisných omezení, omezeného trvání nebo omezení ve vztahu k právu užívání, využívání, reprodukce, dalšímu převodu nebo dalšímu vývoji). Pro transakce zahrnující převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu platí zásady uvedené v Kapitolách I – III. Doplňující pokyny týkající se stanovení obvyklých podmínek pro tyto transakce jsou obsaženy také v Oddílech D.1, D.2 a D.3 této Kapitoly.

6.89 Při transakcích zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům je nezbytné určit specifickou povahu nehmotných aktiv a práv k nehmotným aktivům, jež jsou převáděna mezi spojenými podniky. Jsou-li uložena omezení převáděných práv, je také nezbytné určit povahu těchto omezení a plný rozsah převáděných práv. V této souvislosti je třeba poznamenat, že pro analýzu převodních cen nejsou označení transakcí směrodatná. Například v případě převodu výhradního práva k používání patentu v zemi X rozhodnutí daňového poplatníka charakterizovat transakci buď jako prodej všech patentových práv země X nebo jako trvalou výhradní licenci k části celosvětových patentových práv nemá vliv na stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu, pokud v obou uvedených případech transakce, jejíž cena je stanovována, představuje převod výhradních práv k používání patentu v zemi X po dobu jeho zbývající životnosti. Funkční analýza by tedy měla určit specifickou povahu převáděných práv k nehmotnému aktivu.

6.90 Omezení uložená v licenčních a podobných smlouvách ve vztahu k využívání určitého nehmotného aktiva při dalším vývoji nového nehmotného aktiva nebo nových výrobků využívajících toto nehmotné aktivum mají často při analýze převodních cen značný význam. Při zjišťování povahy převodu práv k nehmotnému aktivu je proto důležité vzít v úvahu, zda nabyvatel získává právo k využívání převedeného nehmotného aktiva pro účely dalšího výzkumu a vývoje. Při transakcích mezi nezávislými podniky se dodržují ujednání, v jejichž rámci si převodce/poskytovatel licence ponechá plné právo k jakémukoli zlepšení licencovaného nehmotného aktiva, jež může být vyvíjeno během doby trvání licence. Mechanismus transakcí mezi nezávislými podniky se také dodržuje v situacích, kdy si nabyvatel/nabyvatel licence ponechá právo k jakémukoli zlepšení, jež může být výsledkem jeho vývoje, a to po dobu trvání jeho licence nebo po neomezenou dobu. Povaha jakýchkoli omezení dalšího vývoje převedeného nehmotného aktiva nebo oprávnění nabyvatele a převodce získat z těchto zlepšení ekonomický užitek může ovlivnit hodnotu převáděných práv a srovnatelnost dvou transakcí zahrnujících jinak totožná nehmotná aktiva nebo nehmotná aktiva úzce srovnatelná. Tato omezení je třeba posuzovat z hlediska písemných podmínek smluv i skutečného jednání dotčených stran transakce.

6.91 Při určování konkrétní povahy transakce zahrnující převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu, povahy veškerých převáděných nehmotných aktiv a veškerých omezení uložených podmínkami převodu ve vztahu k využívání tohoto nehmotného aktiva se použijí ustanovení Oddílu D.1.1 Kapitoly I. Daňová správa například nemusí uznat písemné upřesnění, že je určitá licence nevýhradní nebo že má omezené trvání, pokud takové upřesnění neodpovídá jednání stran transakce. Ustanovení tohoto Odstavce ilustruje Příklad 18 v Příloze Kapitoly VI.

C.1.2 Převody kombinací nehmotných aktiv

6.92 Nehmotná aktiva (včetně omezených práv k nehmotnému aktivu) lze převádět jednotlivě nebo v kombinaci s jiným nehmotným aktivem. Při posuzování transakcí zahrnujících převody kombinací nehmotných aktiv se často setkáváme se dvěma souvisejícími problémy.

6.93 První se týká povahy a ekonomických důsledků interakcí mezi různými nehmotnými aktivy. Může nastat situace, že některé nehmotné aktivum má v kombinaci s jiným nehmotným aktivem vyšší hodnotu než takovéto nehmotné aktivum posuzované samostatně. Je proto důležité určit povahu právních a ekonomických interakcí mezi nehmotnými aktivy, které jsou v rámci kombinace převáděny.

6.94 Například farmaceutický výrobek často bývá spojen se třemi nebo více typy nehmotných aktiv. Farmakologicky účinná látka může být chráněna jedním nebo více patenty. Výrobek bude také podroben procesu testování a státní regulační orgán může na základě tohoto testování vydat souhlas s uvedením

výrobku na daný zeměpisný trh a pro konkrétní schválené léčebné indikace. Výrobek může být uveden na trh pod konkrétní ochrannou známkou. Ve vzájemné kombinaci mohou mít tato nehmotná aktiva mimořádně vysokou hodnotu. Jednotlivě může mít jeden nebo více druhů těchto aktiv mnohem menší hodnotu. Například ochranná známka bez patentu a bez souhlasu regulačních orgánů s uváděním na trh může mít omezenou hodnotu, neboť výrobek bez souhlasu s uvedením na trh nelze prodávat a konkurenty vyrábějící generika nelze bez patentu z trhu vyloučit. Podobně může být hodnota patentu také mnohem vyšší, jakmile se podaří získat souhlas regulačních orgánů s uvedením výrobku na trh než v případě, že by souhlas s uvedením na trh udělen nebyl. Interakce mezi každým z těchto kategorií nehmotných aktiv, jakož i otázka, které strany vykonávaly funkce, nesly rizika a vynaložily náklady spojené se zajištěním nehmotného aktiva, jsou proto při provádění analýzy převodních cen v souvislosti s převodem nehmotných aktiv velice důležité. Pokud práva k využívaným nehmotným aktivům drží různé spojené podniky, je důležité posoudit jejich relativní přínos k tvorbě hodnoty.

6.95 Druhým a souvisejícím problémem je zajištění toho, aby byla veškerá nehmotná aktiva převáděná při konkrétní transakci identifikována. Může například nastat situace, že nehmotná aktiva jsou natolik vzájemně provázána, že není možné z věcných důvodů převést jedno bez převedení druhého. Často také nastane situace, že převod jednoho prvku nehmotného aktiva nutně znamená převod jiného nehmotného aktiva. V takových případech je důležité určit veškerá nehmotná aktiva, která byla nabyvateli v důsledku převodu nehmotných aktiv poskytnuta, a to za použití zásad uvedených v Oddílu D.1 Kapitoly I. Například z převodu práv k užívání ochranné známky na základě licenční smlouvy obvykle také vyplývá poskytnutí licence k hodnotě dobré pověsti, která se někdy označuje jako goodwill, a je s touto ochrannou známkou spojena, pokud je původcem tohoto goodwillu poskytovatel licence. Jakýkoli požadovaný licenční poplatek by měl zohlednit ochrannou známku i hodnotu dobré pověsti s ní spojenou. Zásady uvedené v tomto Odstavci ilustruje Příklad 20 v Příloze Kapitoly VI.

6.96 Je důležité určit situace, ve kterých se daňoví poplatníci nebo daňové správy mohou snažit uměle oddělit nehmotná aktiva, který by nezávislé strany za srovnatelných okolností z věcných důvodů neoddělovaly. Měly by být například identifikovány a kriticky analyzovány pokusy uměle oddělovat ochranné známky nebo obchodní názvy od goodwillu nebo hodnoty dobré pověsti, jež jsou svou věcnou podstatou spojeny s ochrannou známkou nebo obchodním názvem. Zásady uvedené v tomto Odstavci ilustruje Příklad 21 v Příloze Kapitoly VI.

6.97 Mělo by se vzít v úvahu, že proces určování veškerých nehmotných aktiv převáděných v rámci určité transakce představuje postup určování konkrétní uskutečněné transakce na základě písemných smluv a skutečného jednání stran transakce, a to za použití zásad uvedených v Oddílu D.1 Kapitoly I.

C.1.3 Převody nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu v kombinaci s jinými obchodními transakcemi

6.98 V některých situacích lze nehmotná aktiva nebo práva k nehmotnému aktivu převádět v kombinaci s hmotnými obchodními aktivy nebo v kombinaci se službami. V takové situaci je důležité zjistit, zda byla v souvislosti s dotčenou transakcí nehmotná aktiva skutečně převedena. Je také důležité, aby v analýze převodních cen byla určena a zohledněna veškerá nehmotná aktiva převáděná v souvislosti s konkrétní transakcí. Zásady uvedené v tomto Odstavci ilustrují Příklady 23 až 25 v Příloze Kapitoly VI.

6.99 V některých situacích je pro účely provedení analýzy převodních cen přípustné i vhodné oddělit transakce s hmotným zbožím nebo službami od převodů nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu. V těchto situacích by celková cena měla být rozdělena s cílem potvrdit, že každý prvek transakce je v souladu s principem tržního odstupu. V jiných situacích mohou být transakce tak úzce spjaty, že je obtížné oddělit transakce s hmotným zbožím nebo službami od převodů nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu. Důležitým faktorem při posuzování otázky, zda by transakce měly být spojovány nebo oddělovány, je spolehlivost dostupných srovnatelných informací. Důležité je zejména posoudit, zda dostupné srovnatelné informace umožňují přesné vyhodnocení interakcí mezi transakcemi.

6.100 Jednou ze situací, v níž lze transakce zahrnující převody nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu kombinovat s jinými transakcemi, je obchodní franšízové ujednání. V rámci tohoto

ujednání může jeden člen nadnárodní skupiny podniků souhlasit s tím, že spojenému podniku poskytne za jednorázový poplatek kombinaci služeb a nehmotného aktiva. Pokud služby a nehmotná aktiva, jež jsou v rámci takového ujednání poskytovány, jsou natolik jedinečné, že pro celý balíček služeb/nehmotných aktiv nelze zjistit spolehlivé srovnatelné informace, může být nezbytné jednotlivé části balíčku služeb a nehmotných aktiv oddělit a převodní ceny posoudit samostatně. Je třeba mít na paměti, že interakce mezi jednotlivými nehmotnými aktivy a službami mohou hodnotu obou těchto složek zvýšit.

6.101 V jiných situacích může být poskytování služeb a převod jednoho nebo více nehmotných aktiv tak úzce provázáno, že je obtížné dotčené transakce pro účely analýzy převodních cen oddělit. Některé převody práv k softwaru mohou být například spojeny se závazkem převodce poskytovat průběžné služby údržby softwaru, jejichž součástí mohou být pravidelné aktualizace softwaru. V situacích, kdy jsou služby a převod nehmotného aktiva vzájemně provázány, může být nezbytné stanovit ceny v souladu s principem tržního odstupu agregovaně.

6.102 Je třeba zdůraznit, že vymezení určité transakce jako výroba produktu nebo poskytování služeb nebo převod nehmotného aktiva či kombinace obou složek nemusí nutně vyžadovat použití konkrétní metody stanovení převodních cen. Například metoda nákladů a přirážky nebude vhodná pro všechny transakce týkající se služeb, a ne všechny transakce s nehmotným aktivem vyžadují komplexní ocenění nebo použití metody rozdělení zisku. Pro způsob, jímž jsou transakce pro účely stanovení převodních cen kombinovány, vymezovány a analyzovány, jakož i pro výběr nejvhodnější metody stanovení převodních cen v konkrétním případě jsou určující okolnosti a charakter každé konkrétní situace a výsledky požadované funkční analýzy. Konečným cílem je stanovit ceny a jiné relevantní podmínky, které by byly stanoveny mezi nezávislými podniky ve srovnatelných transakcích.

6.103 Kromě toho je třeba také zdůraznit, že v rámci rozhodování o tom, zda by transakce pro účely analýzy měly být agregované nebo oddělené, jsou obvykle konkrétní uskutečněné transakce vymezeny na základě písemných smluv a skutečného jednání stran transakce. Rozhodování týkající se konkrétní provedené transakce je jedním z nezbytných prvků při určování nejvhodnější metody stanovení převodních cen pro konkrétní případ.

C.2 Transakce zahrnující využití nehmotného aktiva v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb

6.104 Nehmotný majetek lze využít v souvislosti se závislými transakcemi v situacích, kdy nedochází k převodu žádného nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu. Nehmotný majetek může například využít jedna strana závislé transakce nebo obě strany této transakce v souvislosti s výrobou produktů prodávaných spojenému podniku, v souvislosti s uváděním zboží nakupovaného od spojeného podniku na trh nebo v souvislosti s poskytováním služeb jménem spojeného podniku. Měla by být jednoznačně specifikována povaha této transakce a případná nehmotná aktiva, využívaná kteroukoli ze stran transakce v souvislosti s takovou závislou transakcí a tento majetek by měl být identifikován a zohledněn ve srovnávací analýze a při uplatnění nejvhodnější metody stanovení převodních cen pro tuto transakci a výběr testované strany. Doplňující pokyny ke stanovení obvyklých podmínek pro transakce zahrnující využití nehmotných aktiv v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb jsou uvedeny v Oddílech D.1 a D.4 této Kapitoly.

6.105 Potřebu posoudit využívání nehmotného aktiva stranou závislé transakce, která zahrnuje prodej zboží lze vysvětlit na následujícím příkladu. Předpokládejme, že výrobce automobilů využívá cenné patenty s chráněnými vlastnickými právy k výrobě automobilů, jež následně prodává distributorům, kteří jsou vůči němu spojeným podnikem. Předpokládejme dále, že tyto patenty významně přispívají k hodnotě automobilů. Patenty a hodnota, kterou přispívají, by měly být identifikovány a zohledněny v rámci srovnávací analýzy a při výběru nejvhodnější metody stanovení převodních cen pro dotčené transakce zahrnující prodej automobilů jejich výrobcem distributorům, kteří jsou vůči výrobci automobilů spojenými podniky a také při volbě testované strany. Distributoři, kteří nakupují automobily, a jsou vůči výrobci automobilů spojenými podniky, však nenabývají žádných práv k patentům výrobce. V takovém případě se patenty využívají při výrobě a mohou ovlivnit hodnotu automobilů, ale jako takové se nepřevádějí.

6.106 Jako další příklad využívání nehmotného aktiva v souvislosti se závislou transakcí předpokládejme, že společnost provádějící průzkumné vrty získala nebo vypracovala cenné geologické údaje a analýzu a vyvinula nejmodernější software a know-how pro průzkumné vrty. Dále předpokládejme, že tato nehmotná aktiva využívá při poskytování služeb v oblasti průzkumných vrtů spojenému podniku. Při výběru nejvhodnější metody stanovení převodních cen pro danou transakci a při výběru testované strany by měla být tato nehmotná aktiva identifikována a zohledněna ve srovnávací analýze k transakci poskytování služeb mezi společností provádějící průzkumné vrty a spojeným podnikem. Za předpokladu, že spojený podnik nezíská žádná práva k nehmotným aktivům společnosti provádějící průzkumné vrty, tato nehmotná aktiva se využívají při poskytování služeb a můžou ovlivnit hodnotu služeb, ale nepřevádí se.

D. Dodatečné pokyny pro stanovení obvyklých podmínek v případech zahrnujících nehmotná aktiva

6.107 Po identifikování relevantních transakcí týkajících se nehmotných aktiv, konkrétně identifikování nehmotných aktiv zahrnutých do daných transakcí a rozpoznání subjektu či subjektů, kteří jsou právními vlastníky nehmotných aktiv a kteří přispívají k hodnotě nehmotných aktiv, by mělo být možné stanovit obvyklé podmínky příslušných transakcí. Při stanovení obvyklých podmínek transakcí zahrnující nehmotná aktiva by měly být využity principy stanovené v Kapitolách I – III této Směrnice. Doporučený postup popsaný v devíti krocích v Odstavci 3.4 může být zejména užitečný při stanovování obvyklých podmínek transakce zahrnující nehmotná aktiva. Principy popsané v rámci Oddílů A, B a C této Kapitoly VI by měly být zohledněny jako zásadní součást uplatňování principů Kapitoly III při provádění srovnávací analýzy dle postupu popsaného v Odstavci 3.4.

6.108 Principy Kapitol I – III se však někdy mohou obtížně uplatňovat v případě závislých transakcí zahrnujících nehmotná aktiva. Možné specifické vlastnosti nehmotných aktiv mohou ztěžovat hledání srovnatelných údajů, v některých případech mohou také komplikovat stanovení ceny v čase uskutečnění transakce. Navíc, a to ze zcela oprávněných obchodních důvodů a vzhledem k jejich vzájemnému vztahu, mohou spojené podniky v některých případech strukturovat transakci zahrnující nehmotná aktiva takovým způsobem, který by nezávislé podniky nezvažovaly. Viz Odstavec 1.11. Využití nebo převod nehmotného aktiva může způsobit obtížné problémy týkající se srovnatelnosti a také problémy spojené s volbou metody stanovení převodních cen nebo obvyklých podmínek transakce. Tento Oddíl D poskytuje dodatečné pokyny pro uplatňování principů Kapitol I – III při stanovení obvyklých podmínek pro závislé transakce týkající se nehmotných aktiv.

6.109 Oddíl D.1 poskytuje obecné dodatečné pokyny pro veškeré transakce týkající se nehmotných aktiv. Oddíl D.2 poskytuje dodatečné pokyny týkající se konkrétně transakcí zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům. Oddíl D.3 poskytuje dodatečné pokyny týkající se převodů nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům, jejichž ohodnocení je v době uskutečnění převodu vysoce nejisté. V Oddílu D.4 je uveden přístup k ohodnocení obtížně ocenitelných nehmotných aktiv. Oddíl D.5 poskytuje dodatečné pokyny aplikovatelné pro transakce zahrnující využití nehmotného aktiva v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb v situacích, kdy nedochází k převodu práv k nehmotným aktivům.

D.1 Obecné principy aplikovatelné pro transakce týkající se nehmotných aktiv

6.110 Oddíly D Kapitoly I a Kapitoly III uvádí principy, které je třeba brát v úvahu, a doporučený postup, který je nutné dodržovat při provádění srovnávací analýzy. Principy popsané v těchto Oddílech Směrnice se vztahují na všechny závislé transakce zahrnující nehmotná aktiva.

6.111 Při uplatňování principů Směrnice týkajících se obsahu a postupu srovnávací analýzy transakcí zahrnující nehmotná aktiva je nutné v rámci analýzy převodních cen zohlednit realisticky dostupné možnosti všech stran transakce.

6.112 Při zvažování realisticky dostupných možností stran transakce je nutné zohlednit perspektivy jednotlivých stran transakce. Srovnávací analýza, která se zaměřuje pouze na jednu stranu transakce, obecně neposkytuje dostatečný podklad pro vyhodnocení transakce zahrnující nehmotná aktiva (včetně situací, kdy je v konečném důsledku zvolena jednostranně zaměřená metoda stanovení převodních cen).

6.113 Ačkoli je při provádění srovnávací analýzy důležité, aby byly zváženy perspektivy obou stran transakce, neměly by specifické obchodní podmínky jedné ze stran transakce ovlivnit výsledek, který by tak byl v rozporu s realisticky dostupnými možnostmi druhé strany transakce. Například nelze od převodce očekávat, že přijme cenu za převod všech nebo části svých práv k nehmotnému aktivu, která je pro převodce méně výhodná než jeho jiné realisticky dostupné možnosti (včetně neuskutečnění převodu), pouze protože daný spojený podnik coby nabyvatel nemá dostatečné prostředky k účinnému využívání převedených práv k nehmotnému aktivu. Stejně tak nelze od nabyvatele očekávat, že přijme cenu za převod práv k jednomu nebo více nehmotným aktivům, která by zapříčinila, že nabyvatel nebude moci v rámci své obchodní činnosti předpokládat dosažení zisku ve spojení s používáním získaných práv k nehmotnému aktivu. Takový výsledek by byl pro nabyvatele méně příznivý než jeho realisticky dostupná možnost daný převod vůbec nerealizovat.

6.114 Často se stává, že cena transakce zahrnující nehmotná aktiva, kterou lze identifikovat, je v souladu s realisticky dostupnými možnostmi jednotlivých stran transakce. Takovéto ceny jsou v souladu s předpokladem, že nadnárodní skupiny podniků usilují o optimalizaci alokace svých zdrojů. V případech, kdy na základě realisticky dostupných možností každé strany transakce minimální cena přijatelná pro převodce přesáhne maximální cenu přijatelnou pro nabyvatele, může být nutné zvážit, zda by konkrétní transakce neměla být ignorována podle kritéria pro neuznání transakce uvedeného v Oddíle D.2 Kapitoly I případně zda by podmínky transakce neměly být upraveny. Podobně v situacích, v rámci kterých existují tvrzení, že současné použití nehmotného aktiva, nebo navržené realisticky dostupné možnosti (tj. alternativní použití nehmotného aktiva) neoptimalizují alokaci zdrojů, může být nutné zvážit, zda jsou taková tvrzení v souladu s reálnými skutečnostmi a okolnostmi daného případu. Tato diskuse zdůrazňuje význam zohlednění všech důležitých skutečností a okolností v rámci přesného vymezení konkrétní transakce zahrnující nehmotná aktiva.

D.2 Dodatečné pokyny týkající se převodů nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům

6.115 Tento Oddíl poskytuje dodatečné pokyny týkající se konkrétních otázek vzniklých v souvislosti s převodem nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům mezi spojenými podniky. Tyto transakce mohou zahrnovat prodej nehmotných aktiv nebo jiné transakce ekonomicky rovnocenné prodeji. Dále se mohou týkat licencí na práva k jednomu nebo více nehmotným aktivům nebo obdobné transakce. Účelem tohoto Oddílu není poskytnutí komplexních pokynů ke stanovení převodních cen pro uvedené transakce zahrnující nehmotná aktiva. Tento Oddíl má spíše doplňovat ostatní použitelná ustanovení Kapitol I – III a pokyny v Oddílech A, B, C a D.1 této Kapitoly v kontextu převodů nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům poskytnutím pokynů týkajících se určitých specifických témat, která se v souvislosti s danými převody běžně vyskytují.

D.2.1 Srovnatelnost nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům

6.116 Při uplatňování ustanovení Kapitol I – III na transakce zahrnující převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům je třeba mít na paměti jedinečné vlastnosti nehmotných aktiv, které v konečném důsledku mohou generovat velice odlišné výnosy a budoucí prospěch. Z toho důvodu je při provádění srovnávací analýzy ve vazbě na převod nehmotných aktiv nezbytné zohlednit tyto jedinečné vlastnosti nehmotných aktiv. To je důležité, zejména pokud je jako nejvhodnější metoda stanovení převodních cen zvažována metoda srovnatelné nezávislé ceny, ale také v případě jiných metod, které vycházejí ze srovnatelných údajů. V případě převodu nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu, které podniku poskytují jedinečnou konkurenční výhodu na trhu, by měla být pečlivě posouzena použitá

srovnatelná nehmotná aktiva a transakce. Je zásadní posoudit, zda potenciální srovnatelné transakce skutečně vykazují podobný ziskový potenciál.

6.117 Níže uvádíme popis některých specifických vlastností nehmotných aktiv, které mohou být důležité při tvorbě srovnávací analýzy ve vazbě na převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům. Následující seznam není vyčerpávající a v konkrétním případě může provádění srovnávací analýzy vyžadovat zohlednění dodatečných nebo odlišných faktorů.

D.2.1.1 Výlučnost

6.118 Výlučnost nebo nevýlučnost práv k nehmotným aktivům vztahujících se ke konkrétní transakci převodu daných nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům může být důležitým faktorem srovnávací analýzy. Některá nehmotná aktiva umožňují svému právnímu vlastníkovi vyloučit ostatní z jeho užívání. Například patent uděluje po dobu několika let výlučné právo užívat vynález, na který se patent vztahuje. Pokud strana, která ovládá práva k nehmotným aktivům, může z trhu vyloučit jiné podniky nebo je vyloučit z užívání nehmotných aktiv poskytujících tržní výhodu, může tato strana dosáhnout vysokého stupně tržní síly nebo významného vlivu na trhu. Strana, která vlastní nevýlučná práva k nehmotným aktivům, nemůže vyloučit všechny konkurenty a obecně nebude mít stejný stupeň tržní síly nebo obdobnou míru vlivu na trhu. Z výše uvedených důvodů je nutné v rámci srovnávací analýzy zohlednit výlučnost a nevýlučnost nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům.

D.2.1.2 Rozsah a trvání právní ochrany

6.119 Rozsah a doba trvání právní ochrany nehmotných aktiv zahrnutých v konkrétním převodu může být důležitým aspektem srovnatelnosti. Právní ochrana spojená s některými nehmotnými aktivy může zabránit konkurentům, aby vstoupili na určitý trh. U jiných nehmotných aktiv, jako jsou know-how nebo obchodní tajemství, může mít dostupná právní ochrana odlišnou povahu a nemusí být tak silná nebo trvalá. Doba trvání právní ochrany u nehmotných aktiv s omezenou dobou použitelnosti může hrát významnou roli z důvodu vlivu doby trvání právní ochrany na očekávaný budoucí prospěch z užívání daného nehmotného aktiva. Například dva jinak srovnatelné patenty nebudou mít stejnou hodnotu, pokud platnost jednoho z nich skončí za jeden rok, zatímco toho druhého za deset let.

D.2.1.3 Geografický rozsah

6.120 Geografický rozsah platnosti nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům je důležitým aspektem srovnatelnosti. V závislosti na povaze výrobku, nehmotného aktiva nebo příslušných trhů může být udělení celosvětových práv k nehmotným aktivům cennější než udělení práv pro oblast jednoho nebo více států.

D.2.1.4 Životnost

6.121 Mnoho nehmotných aktiv má pouze omezenou životnost. Životnost určitého nehmotného aktiva může být ovlivněna povahou a dobou trvání právní ochrany poskytované pro dané nehmotné aktivum, jak je uvedeno výše. Životnost nehmotných aktiv může být rovněž ovlivněna rychlostí technologických změn v odvětví nebo vývojem nových a potenciálně vylepšených výrobků. V některých případech je možné životnost určitých nehmotných aktiv prodloužit.

6.122 Při provádění srovnávací analýzy je proto důležité zvážit předpokládanou životnost příslušných nehmotných aktiv. Obecně za jinak stejných podmínek lze říci, že nehmotná aktiva, u kterých se očekává, že budou poskytovat tržní výhody po delší časové období, budou cennější než obdobná nehmotná aktiva, která takové výhody budou poskytovat po kratší časové období. Při vyhodnocování životnosti nehmotného aktiva je rovněž důležité zvážit jeho konkrétní využití. Životnost nehmotného aktiva, které tvoří základnu pro pokračující výzkum a vývoj, může přesahovat komerční životnost současné výrobkové řady založené na tomto nehmotném aktivu.

D.2.1.5 Fáze vývoje

6.123 V rámci srovnávací analýzy může být důležité zohlednit fáze vývoje konkrétních nehmotných aktiv. Často se stává, že je nehmotné aktivum převedeno v rámci závislé transakce v okamžiku, kdy ještě nebylo zcela prokázáno, že dané nehmotné aktivum podpoří komerčně životaschopné výrobky. Běžným příkladem je situace ve farmaceutickém průmyslu, kde mohou být patentovány chemické sloučeniny, a tyto patenty (nebo práva na užívání patentů) mohou být převedeny v rámci závislých transakcí v dostatečném předstihu před tím, než výzkum, vývoj a testování prokáže, že sloučenina představuje bezpečnou a účinnou léčbu konkrétního zdravotního stavu.

6.124 Obecně platí, že nehmotná aktiva týkající se výrobků s již prokázanou komerční životaschopností jsou cennější než jinak srovnatelná nehmotná aktiva týkající se výrobků, jejichž komerční životaschopnost ještě nebyla zjištěna. Při provádění srovnávací analýzy ve věci částečně vyvinutých nehmotných aktiv je důležité posoudit pravděpodobnost, s jakou další vývoj povede k budoucímu komerčně významnému prospěchu. Za určitých okolností mohou při takovýchto posouzeních být nápomocné údaje z průmyslového odvětví týkající se rizik spojených s dalším vývojem. Vždy je nicméně nutné zohlednit konkrétní okolnosti jednotlivých situací.

D.2.1.6 Práva na zvyšování hodnoty, revize a aktualizace

6.125 Důležitou skutečností při srovnávací analýze týkající se nehmotných aktiv je v řadě případů posouzení práv stran transakce ve věci budoucího zvyšování hodnoty, revizí a aktualizací daných nehmotných aktiv. Výrobky chráněné nehmotnými aktivy mohou v některých případech za předpokladu absence dalšího vývoje a zvyšování hodnoty daných nehmotných aktiv v relativně krátkém časovém období zastarat nebo se stát nekonkurenceschopnými. Ve výsledku možnost provádět aktualizace a zvyšování hodnoty může znamenat rozdíl mezi získáním krátkodobé, nebo dlouhodobé výhody plynoucí z nehmotných aktiv. Proto je nutné z hlediska srovnatelnosti posoudit, zda konkrétní udělení práv k nehmotným aktivům zahrnuje přístup k zvyšování hodnoty, revizím a aktualizacím nehmotných aktiv.

6.126 Velmi podobná otázka, která je často důležitá pro provedení srovnávací analýzy, je posouzení, zda nabyvatel nehmotného aktiva získává spolu s ním i právo užívat nehmotné aktivum v rámci výzkumu zaměřeném na vývoj nových a vylepšených nehmotných aktiv. Například právo používat stávající softwarovou platformu jako základ pro vývoj nových softwarových produktů může urychlit vývoj a může být rozdílem mezi situací, v rámci které podnik uvede nový produkt nebo aplikaci na trh jako první a situací, kdy bude na trh vstupovat s již zavedenými konkurenčními produkty. Srovnávací analýza zahrnující nehmotná aktiva by proto měla zohlednit práva stran transakce na využívání nehmotných aktiv v rámci vývoje nových a vylepšených verzí produktu.

D.2.1.7 Očekávání budoucího prospěchu

6.127 Každá z předchozích otázek týkajících se srovnatelnosti má vliv na očekávání stran ve věci transakcí s ohledem na budoucí prospěch plynoucí z použití nehmotných aktiv. Pokud z jakéhokoli důvodu existuje značná nesrovnalost mezi očekávaným budoucím prospěchem z užívání jednoho nehmotného aktiva v porovnání s druhým, je obtížné obě nehmotná aktiva považovat za dostatečně srovnatelná pro účely analýzy převodních cen založené na srovnatelných údajích bez provedení odpovídajících úprav srovnatelnosti. Konkrétně je důležité zvážit skutečnou a potenciální ziskovost výrobků nebo potenciálních produktů využívajících nehmotná aktiva. Nehmotná aktiva, která poskytují základ pro vysoce ziskové produkty nebo služby pravděpodobně nebudou srovnatelná s nehmotnými aktivy, která podporují výrobky nebo služby s pouze průměrnou odvětvovou ziskovostí. Jakýkoli faktor, který významně ovlivňuje očekávání stran závislé transakce při získávání budoucího prospěchu z užívání nehmotného aktiva, by měl být v rámci srovnávací analýzy zohledněn.

D.2.2 Porovnání rizika v případech převodů nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům

6.128 Při provádění srovnávací analýzy týkající se převodu nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům je nutné zvážit existenci rizik spojených s pravděpodobností získání budoucích ekonomických užitků z převedených nehmotných aktiv a dále je nutné vzít v úvahu rozdělení rizik mezi stranami transakce a analyzovat jej dle rámce uvedeného v Oddíle D.1.2 Kapitoly I. Při posuzování toho, zda jsou převody nehmotných aktiv nebo kombinace nehmotných aktiv srovnatelné a zda jsou samotná nehmotná aktiva srovnatelná, je nutné zohlednit mimo jiné následující druhy rizik.

- Rizika spojená s budoucím vývojem nehmotných aktiv. To zahrnuje posouzení, zda se nehmotná aktiva týkají komerčně životaschopných výrobků a zda mohou v budoucnu podporovat komerčně životaschopné výrobky, očekávané náklady na požadovaný budoucí vývoj a testování, pravděpodobnost úspěšnosti takovéhoto vývoje a testování a podobné faktory. Zohlednění rizika vývoje je zvláště důležité v situacích zahrnujících převody částečně vyvinutých nehmotných aktiv.

- Rizika související se zastaráním a snížením hodnoty nehmotných aktiv. To zahrnuje zhodnocení pravděpodobnosti, že konkurenti v budoucnu představí takové výrobky nebo služby, které by podstatně ovlivnily trh s výrobky závislými na analyzovaných nehmotných aktivech.

- Rizika spojená s porušením práv k nehmotným aktivům. To zahrnuje zhodnocení pravděpodobnosti, že ostatní subjekty mohou úspěšně tvrdit, že výrobky využívající analyzovaná nehmotná aktiva porušují jejich vlastní práva k nehmotným aktivům, a posouzení pravděpodobných nákladů na obhajobu proti takovým tvrzením. Dále je zde zahrnuto zhodnocení pravděpodobnosti, že držitel práv k nehmotným aktivům úspěšně zabrání ostatním subjektům v užívání daných nehmotných aktiv, dále posouzení rizika, že padělané výrobky naruší ziskovost příslušných trhů a také zhodnocení pravděpodobnosti, že v případě porušení může dojít k podstatným škodám.

- Riziko odpovědnosti za výrobek a podobná rizika související s budoucím využitím nehmotných aktiv.

D.2.3 Úpravy srovnatelnosti ve vztahu k převodům nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům

6.129 Principy uvedené v Odstavcích 3.47 až 3.54 týkající se úprav srovnatelnosti se vztahují na transakce zahrnující převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům. Je důležité poznamenat, že rozdíly mezi nehmotnými aktivy mohou mít významné ekonomické důsledky, které může být obtížné spolehlivým způsobem upravit. Zejména v situacích, kdy částka přiřaditelná úpravě srovnatelnosti představuje významné procento kompenzace za nehmotné aktivum, může být možné se domnívat, v závislosti na konkrétních skutečnostech, že výpočet úpravy srovnatelnosti není spolehlivý a že srovnávaná nehmotná aktiva nejsou ve skutečnosti dostatečně srovnatelná k podpoření platné analýzy převodních cen. Pokud není možné provést spolehlivé úpravy srovnatelnosti, může být nezbytné zvolit takovou metodu stanovení převodních cen, která je méně závislá na identifikaci srovnatelných nehmotných aktiv nebo srovnatelných transakcí.

D.2.4 Použití srovnatelných údajů získaných z databází

6.130 Srovnatelnost a možnost provádět úpravy srovnatelnosti jsou zvláště důležité při posuzování potenciálně srovnatelných nehmotných aktiv a souvisejících licenčních poplatků získaných z komerčních databází nebo ze soukromých souborů veřejně dostupných licencí nebo obdobných ujednání. Principy Oddílu A.4.3.1 Kapitoly III se plně vztahují na posouzení použitelnosti údajů získaných z těchto zdrojů. Zejména je důležité posoudit, zda jsou veřejně dostupné údaje získané z komerčních databází a soukromých souborů dostatečně podrobné k vyhodnocení specifických rysů nehmotných aktiv, které mohou být důležité při provádění srovnávací analýzy. Při posuzování srovnatelných licenčních ujednání

zjištěných z databází by se měly v souvislosti s ustanoveními Odstavce 3.38 zohlednit konkrétní skutečnosti případu, včetně použité metodiky.

D.2.5 Výběr nejvhodnější metody stanovení převodních cen v případech zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům

6.131 Principy této Směrnice týkající se výběru nejvhodnější metody stanovení převodních cen vzhledem k okolnostem konkrétního případu jsou popsány v Odstavcích 2.1 až 2.12. Tyto principy se plně vztahují na případy týkající se převodu nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům. Při výběru nejvhodnější metody stanovení převodních cen v případě převodů nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům je nutné věnovat pozornost (i) povaze příslušných nehmotných aktiv, (ii) obtížnosti určení srovnatelných nezávislých transakcí a srovnatelných nehmotných aktiv v mnoha, ne-li ve všech případech, a (iii) obtížnosti použití některých metod stanovení převodních cen popsaných v Kapitole II v případech zahrnující převod nehmotných aktiv. Následující otázky jsou zejména důležité při výběru metody stanovení převodních cen v souladu s touto Směrnicí.

6.132 Při uplatňování principů Odstavců 2.1 až 2.12 v případech zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům je důležité si uvědomit, že různě strukturované transakce mohou mít obdobné ekonomické důsledky. Například poskytování služby využívající nehmotná aktiva může mít velmi obdobné ekonomické důsledky jako transakce zahrnující převod nehmotného aktiva (nebo převod práv k nehmotným aktivům), neboť oboje může převést hodnotu nehmotného aktiva na nabyvatele. Z toho důvodu je nutné při volbě nejvhodnější metody stanovení převodních cen v souvislosti s transakcí zahrnující převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům zohlednit ekonomické důsledky transakce spíše než postupovat dle libovolného označení.

6.133 Tato Kapitola vyjasňuje, že v záležitostech týkajících se převodu nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům je důležité pouze nepředpokládat, že by veškerý zbytkový zisk po vyplacení limitovaného výnosu subjektům vykonávajícím funkce, měl být nezbytně alokován vlastníkovi nehmotných aktiv. Výběr nejvhodnější metody stanovení převodních cen by měl vycházet z provedené funkční analýzy, která jasně porozumí globálním obchodním procesům nadnárodní skupiny podniků a také způsobu, jakým se převedená nehmotná aktiva vzájemně ovlivňují s jinými funkcemi, aktivy a riziky, které utvářejí globální obchodní činnost. Funkční analýza by měla identifikovat všechny faktory přispívající k tvorbě hodnot, mezi tyto faktory mohou patřit nesená rizika, specifické vlastnosti trhu, umístění, obchodní strategie a synergie skupiny nadnárodních podniků. Zvolená metoda stanovení převodních cen a případné úpravy provedené v rámci této metody vycházející ze srovnávací analýzy by měly zohlednit všechny relevantní faktory, které významně přispívají k tvorbě hodnoty, nejen nehmotná aktiva nebo rutinní funkce.

6.134 Principy uvedené v Odstavcích 2.12, 3.58 a 3.59 týkající se použití více než jedné metody stanovení převodních cen se vztahují na záležitosti zahrnující převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům.

6.135 Odstavce 3.9 až 3.12 a Odstavec 3.37 poskytují pokyny týkající se agregace jednotlivých transakcí pro účely analýzy převodních cen. Tyto principy se plně uplatní na případy, které zahrnují převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům, a jsou doplněny pokyny uvedenými v Oddílu C této Kapitoly. Často se stává, že nehmotná aktiva jsou převedena v kombinaci s jinými nehmotnými aktivy nebo v kombinaci s transakcemi zahrnujícími prodej zboží nebo poskytování služeb. V takových situacích se může stát, že nejspolehlivější analýza převodních cen bude ta, která pro zvýšení spolehlivosti analýzy zohlední vzájemně související transakce na agregované bázi.

D.2.6 Dodatečné pokyny k metodám stanovení převodních cen v případech zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům

6.136 V závislosti na konkrétních skutečnostech může kterákoli z pěti OECD metod stanovení převodních cen popsaných v Kapitole II představovat nejvhodnější metodu stanovení převodních cen pro

konkrétní okolnosti případu transakce zahrnující závislý převod jednoho nebo více nehmotných aktiv. Použití jiných alternativ může být také vhodné.

6.137 V případě, že jsou v rámci srovnávací analýzy identifikovány zaručené informace týkající se srovnatelných nezávislých transakcí, mohou být ceny v souladu s principem tržního odstupu za převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům stanoveny na základě daných srovnatelných údajů po provedení vhodných a spolehlivých úprav srovnatelnosti.

6.138 Často však nastane situace, kdy v případech zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům srovnávací analýza (včetně funkční analýzy) odhalí, že neexistují žádné spolehlivé srovnatelné nezávislé transakce, které by mohly být použity k určení ceny v souladu s principem tržního odstupu a dalších podmínek. K tomu může dojít, pokud dotyčná nehmotná aktiva mají jedinečné vlastnosti nebo pokud mají tak zásadní význam, že jsou převáděna pouze mezi spojenými podniky. Tato situace může rovněž nastat z nedostatku dostupných údajů týkajících se potenciálně srovnatelných transakcí nebo z jiných příčin. Bez ohledu na nedostatek spolehlivých srovnatelných údajů je obvykle možné určit cenu v souladu s principem tržního odstupu a další podmínky závislých transakcí.

6.139 Pokud nelze identifikovat informace týkající se spolehlivých srovnatelných nezávislých transakcí, vyžaduje princip tržního odstupu, aby byla pro stanovení ceny, na které by se za obdobných podmínek dohodly nezávislé strany, použita jiná metoda. Při stanovování takových cen je důležité zvážit:

- Funkce, aktiva a rizika jednotlivých stran transakce.
- Obchodní důvody provedení transakce.
- Perspektivy a realisticky dostupné možnosti stran transakce.
- Konkurenční výhody vyplývající z nehmotných aktiv, zahrnující zejména relativní ziskovost výrobků a služeb nebo potenciálních výrobků a služeb souvisejících s nehmotnými aktivy.
- Očekávaný budoucí ekonomický prospěch z transakce.
- Další faktory srovnatelnosti, jako jsou vlastnosti lokálních trhů, úspory v souvislosti s umístěním, pracovní kolektiv a synergie skupiny nadnárodních podniků.

6.140 Při stanovování cen a jiných podmínek, na kterých by se za obdobných okolností dohodly nezávislé podniky, je často důležité pečlivě určit osobité aspekty závislých transakcí, které vznikají na základě vztahu mezi stranami transakce. Není požadováno, aby spojené podniky strukturovaly své transakce přesně stejným způsobem, jakým by je strukturovaly nezávislé podniky. Pokud jsou však mezi spojenými podniky použity transakční struktury, které nejsou typické pro transakce mezi nezávislými stranami, měl by být při posouzení zisků, který by měl podle principu tržního odstupu náležet jednotlivým stranám transakce, zohledněn účinek těchto struktur na ceny a jiné podmínky, na kterých by se za obdobných podmínek dohodly nezávislé strany.

6.141 Při uplatňování některých OECD metod stanovení převodních cen v situacích zahrnujících převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotným aktivům je nutné postupovat obezřetně. Jednostranné metody, včetně metody ceny při opětovném prodeji a transakční metody čistého rozpětí, obecně nelze považovat za spolehlivé metody pro přímé oceňování nehmotných aktiv. Za určitých okolností mohou být tyto mechanismy využity k nepřímému ocenění nehmotných aktiv. S využitím daných metod mohou být stanoveny hodnoty některých funkcí a následně může být odvozena zbytková hodnota nehmotných aktiv. Nicméně při postupování dle tohoto přístupu je nutné dodržovat principy uvedené v Odstavci 6.133 a je nutné postupovat obezřetně při řádné identifikaci a náležitém posouzení všech funkcí, rizik, aktiv a dalších faktorů, které přispívají ke generování příjmů.

6.142 Použití metod stanovení převodních cen, které se snaží odhadnout hodnotu nehmotných aktiv na základě nákladů na vývoj nehmotného aktiva, není obecně doporučováno. Zřídka existuje korelace mezi náklady na vývoj nehmotných aktiv a jejich hodnotou nebo převodní cenou, v době dokončení jejich

vývoje. Metody stanovení převodních cen založené na nákladech vynaložených na vývoj nehmotných aktiv by proto neměly být zpravidla používány.

6.143 V některých omezených případech však mohou být využity metody stanovení převodních cen založené na odhadovaných nákladech na reprodukci nebo nahrazení nehmotného aktiva. Tyto přístupy mohou být vhodné, pokud jde o vývoj nehmotných aktiv používaných pro interní obchodní operace (např. interní softwarové systémy), a to zejména tam, kde dotyčná nehmotná aktiva nejsou jedinečná ani hodnotná. Pokud se však jedná o nehmotná aktiva týkající se výrobků prodávaných na trhu, může použití oceňovací metody založené na nákladech nahrazení nehmotného aktiva vyvolat vážné problémy v otázce srovnatelnosti. Mimo jiné je nutné zhodnotit vliv časových zpoždění spojených s odloženým vývojem na hodnotu nehmotných aktiv. Pro podniky může často dřívější uvedení výrobku na trh představovat významnou konkurenční výhodu. Výrobek (a podpůrná nehmotná aktiva) vyvinutý v budoucích obdobích nebude stejně hodnotný jako identický výrobek (a podpůrná nehmotná aktiva), který je k dispozici už nyní. V takovém případě nebudou odhadované náklady nahrazení platným vodítkem pro stanovení hodnoty převáděného nehmotného aktiva, které je nyní k dispozici. Podobně, pokud nehmotné aktivum nese právní ochranu nebo charakteristiky výlučnosti, nebude v analýze založené na nákladech nahrazení zohledněna hodnota možnosti vyloučit konkurenty z užívání nehmotného aktiva. Oceňovací metody založené na nákladech nejsou zpravidla spolehlivé pro stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu za částečně vyvinutá nehmotná aktiva.

6.144 Ustanovení Odstavce 2.10 vztahující se k použití obecných pravidel pro správné stanovení převodní ceny je platné pro jakoukoli nezávislou transakci, včetně případů zahrnujících využití nebo převod nehmotných aktiv. V souladu s výše uvedeným není možné obecná pravidla použít pro prokázání, že cena nebo rozdělení příjmů je v souladu s tržním odstupem, zejména zahrnující rozdělení příjmů mezi poskytovatelem licence a držitelem licence nehmotného aktiva.

6.145 Metody stanovení převodních cen, u nichž je nejpravděpodobnější, že budou užitečné v případech zahrnujících převod jednoho nebo více nehmotných aktiv, jsou metoda srovnatelné nezávislé ceny a transakční metoda rozdělení zisku. Oceňovací metody mohou být užitečnými nástroji. Dodatečné pokyny k metodám stanovení převodních cen, které lze pro situace zahrnující převod nehmotných aktiv považovat nejpravděpodobněji za nejužitečnější, jsou uvedeny níže.

D.2.6.1 Použití metody srovnatelné nezávislé ceny

6.146 Pokud je možné identifikovat srovnatelné nezávislé transakce, lze pro stanovení obvyklých podmínek převodu nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům použít metodu srovnatelné nezávislé ceny. Obecné principy obsažené v Odstavcích 2.14 až 2.26 se použijí, pokud je metoda srovnatelné nezávislé ceny použita v souvislosti s transakcemi zahrnujícími převod nehmotných aktiv. Pokud je metoda srovnatelné nezávislé ceny použita v souvislosti s převodem nehmotných aktiv, musí být věnována zvláštní pozornost srovnatelnosti nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům převedeným v rámci závislé transakce a v rámci případných srovnatelných nezávislých transakcí. Měly by být zohledněny ekonomicky relevantní vlastnosti a faktory srovnatelnosti popsané v Oddíle D.1 Kapitoly I. Záležitosti popsané v Oddílech D.2.1 až D.2.4 této Kapitoly mají zvláštní význam při hodnocení srovnatelnosti konkrétních převedených nehmotných aktiv a při provádění úprav srovnatelnosti, pokud je to možné. Je třeba uznat, že identifikace spolehlivých srovnatelných údajů může být v mnoha případech týkajících se nehmotných aktiv obtížná nebo dokonce nemožná.

6.147 V některých situacích jsou nehmotná aktiva, která skupina nadnárodních podniků pořídila od nezávislých podniků, převedena na člena skupiny nadnárodních podniků v rámci závislé transakce ihned po pořízení. V takovém případě bude cena zaplacená za pořízená nehmotná aktiva (po provedení vhodných úprav, včetně úpravy pořízených aktiv, která nebyla znovu převedena) často představovat užitečný srovnatelný údaj pro určení ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu závislé transakce podle metody srovnatelné nezávislé ceny. V závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu bude v takových situacích cena pořízení třetí strany relevantní při určování cen v souladu s principem tržního odstupu a jiných podmínek pro závislou transakci, a to i tehdy, pokud jsou nehmotná aktiva pořízena

nepřímo prostřednictvím pořízení akcií nebo pokud cena zaplacená třetí straně za akcie nebo aktiva převyšují účetní hodnotu pořízených aktiv. Principy tohoto Odstavce jsou ilustrovány v Příkladech 23 a 26 Přílohy Kapitoly VI.

D.2.6.2 Použití transakční metody rozdělení zisku[6]

6.148 Za určitých okolností lze transakční metodu rozdělení zisku použít pro stanovení obvyklých podmínek převodu nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům, pokud pro takové převody nelze určit spolehlivé srovnatelné nezávislé transakce. Oddíl C Kapitoly II obsahuje pokyny, které je nutné zohlednit při použití transakčních metod rozdělení zisku. Tyto pokyny se plně uplatní v případech zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům. Při hodnocení spolehlivosti transakčních metod rozdělení zisku by však měla být plně zohledněna dostupnost spolehlivých a přiměřených údajů týkajících se kombinovaných zisků, přiměřeně alokovatelných nákladů a spolehlivosti faktorů používaných k rozdělení kombinovaných příjmů.

6.149 Transakční metody rozdělení zisku mohou mít uplatnění v souvislosti s prodejem plných práv k nehmotným aktivům. Stejně jako u použití této metody v jiných případech je stěžejní kompletní funkční analýza zohledňující vykonané funkce, nesená rizika, a použitá aktiva všemi stranami transakce. Pokud je transakční analýza rozdělení zisku založená na předpokládaných výnosech a výdajích, je nutné vzít v úvahu obavy týkající se přesnosti takových výhledu popsaných v Oddíle D.2.6.4.1.

6.150 V některých situacích je rovněž doporučeno použití analýzy rozdělení zisku v případě transakcí zahrnujících převod částečně vyvinutých nehmotných aktiv. V rámci provedení dané analýzy je v některých případech posuzována relativní hodnota příspěvků k vývoji nehmotných aktiv před a po jejich převodu. Takový přístup může zahrnovat pokus o odepsání příspěvku převodce na částečně vyvinuté nehmotné aktivum během předpokládané životnosti tohoto příspěvku za předpokladu, že nedojde k dalšímu vývoji. Tyto přístupy se obecně zakládají na odhadech peněžních toků a prospěchu, které by měly vzniknout k určitému budoucímu datu po provedení převodu a na předpokládaném úspěšném dokončení dalšího vývoje.

6.151 Při použití přístupů rozdělení zisků ke stanovení odhadovaných příspěvků stran transakce ve věci tvorby příjmů v letech následujících převodu nehmotného aktiva či k určení rozdělení budoucích příjmů v souladu s principem tržního odstupu v případě částečně vyvinutých nehmotných aktiv je nutné postupovat s vysokou opatrností. Příspěvek nebo hodnota práce provedené před převodem nehmotného aktiva nemusí mít spojitost s výší nákladů vynaložených na takovou práci. Například chemická sloučenina s potenciálně komerčně slibnými farmaceutickými indikacemi mohla být vyvinuta v laboratoři s vynaložením relativně nízkých nákladů. Mimo to i řada dalších obtížně vyhodnotitelných faktorů by měla být zohledněna při zpracování analýzy rozdělení zisku. Například relativní rizikovost a hodnota příspěvků k výzkumu před a po převodu, relativní riziko a jeho vliv na hodnotu nehmotného aktiva ostatních činností vývoje prováděných před a po jeho převodu, odpovídající míru amortizace pro různé příspěvky k hodnotě nehmotného aktiva, odhad možného termínu uvedení potenciálních nových produktů na trh a hodnotu ostatních příspěvků vyjma nehmotných aktiv ke konečnému vytváření zisku. Odhady příjmů a peněžních toků v daných situacích mohou být obzvláště spekulativní. Dohromady mohou tyto faktory zpochybnit spolehlivost aplikace analýzy rozdělení zisku. Viz Oddíl D.4 týkající se obtížně ocenitelných nehmotných aktiv.

6.152 Jsou-li omezená práva k plně vyvinutým nehmotným aktivům převedena v rámci licence nebo obdobné transakce a nelze-li určit spolehlivé srovnatelné nezávislé transakce, lze k vyhodnocení příslušných příspěvků stran transakce k dosažení kombinovaného příjmu použít v řadě případů transakční metodu rozdělení zisku. Příspěvky k realizaci zisku ve formě práv k nehmotným aktivům poskytnutých

---

[6] Oddíl D.2.6.2Kapitoly VI bude pravděpodobně revidován s cílem zachytit výsledky provedených činností v rámci problematiky aplikace transakční metody rozdělení zisku dle opatření č. 10 akčního plánu BEPS. Tyto činnosti budou provedeny v letech 2016 a 2017.

poskytovatelem licence nebo jiným převodcem by byl za takových okolností jedním z faktorů přispívajících k realizaci příjmu po převodu nehmotného aktiva. Je však třeba zvážit i další faktory. Zejména by měly být při takové analýze zohledněny vykonávané funkce a nesená rizika držitelem licence/nabyvatelem. Stejně tak by měla být zohledněna jiná nehmotná aktiva, která použil poskytovatel licence/převodce a držitel licence/nabyvatel v jejich jednotlivých obchodních činnostech, stejně jako další relevantní faktory. V rámci dané analýzy by měla být věnována zvláštní pozornost omezením uloženým podmínkami převodu nehmotných aktiv týkající se jejich užívání držitelem licence/nabyvatelem a jeho práv použít daná nehmotná aktiva v rámci dalšího výzkumu a vývoje. Důležité je rovněž posouzení příspěvků držitele licence k navýšení hodnoty licencovaných nehmotných aktiv. Rozdělení příjmů v takové analýze je závislé na zjištěních funkční analýzy, včetně analýzy příslušných nesených rizik. V analýze rozdělení zisku vztahující se k licenčnímu ujednání by nemělo být předpokládáno, že veškerý zbytkový výnos po stanovení funkčních výnosů bude nutně alokován poskytovateli licence/převodci.

D.2.6.3 Použití oceňovacích metod

6.153 V situacích, kdy nelze určit spolehlivé srovnatelné nezávislé transakce týkající se převodu jednoho nebo více nehmotných aktiv, je možné pro odhad cen nehmotných aktiv stanovených v souladu s principem tržního odstupu převedených mezi spojenými podniky použít metody oceňování. Užitečné mohou být zejména oceňovací metody založené na příjmech, pokud jsou správně uplatněny, a to zejména ty, jejichž výpočet vychází z diskontované hodnoty předpokládaných budoucích příjmů nebo peněžních toků v souvislosti s využíváním oceňovaného nehmotného aktiva. V závislosti na skutečnostech a okolnostech mohou daňoví poplatníci a daňové správy použít oceňovací metody jako součást jedné z pěti OECD metod stanovení převodních cen popsaných v Kapitole II nebo jako nástroj použitelný při spolehlivém určování ceny v souladu s principem tržního odstupu.

6.154 Pokud jsou oceňovací metody používány při analýze převodních cen zahrnujících převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům, je nezbytné tyto techniky použít takovým způsobem, který je v souladu s principem tržního odstupu a principy této Směrnice. Zejména je třeba věnovat patřičnou pozornost principům obsaženým v Kapitolách I – III. Principy týkající se realisticky dostupných možností, ekonomicky relevantních vlastností, včetně nesení rizika (viz Oddíl D.1 Kapitoly I) a agregace transakcí (viz Odstavce 3.9 až 3.12) se plně uplatní na situace, ve kterých jsou v rámci analýzy převodních cen použity oceňovací metody. Pravidla uvedená v této Směrnici týkající se výběru vhodné metody stanovení převodních cen budou nadto uplatněny při určování situací, kdy mohou být tyto metody použity (viz Odstavce 2.1 až 2.12). Principy Oddílů A, B, C a D.1 této Kapitoly se rovněž uplatní při zvažování aplikace oceňovacích metod.

6.155 Je nezbytné zvážit odhady a další podněty, které vedou ke konkrétní aplikaci oceňovacích metod. Pro účely vedení spolehlivého účetnictví mohou v některých případech jednotlivé oceňovací odhady odrážet konzervativní přístup v odhadech hodnoty aktiv deklarované v účetní rozvaze společnosti. Tento inherentní konzervatismus může vést k definicím, které jsou příliš úzké pro účely stanovení převodních cen, a přístupům k oceňování, které nemusí být v souladu s principem tržního odstupu. Z toho důvodu by mělo být postupováno s vysokou opatrností při přejímání ocenění vytvořeného pro potřeby účetnictví jako ocenění reflektující ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu a hodnoty pro účely stanovení převodních cen, aniž by bylo provedeno posouzení odhadů, ze kterých tato ocenění vycházejí. Zejména ocenění nehmotných aktiv zahrnutá do alokací pořizovacích cen prováděná pro účetní účely nejsou v rámci stanovení převodních cen určující a při analýze převodních cen by s nimi mělo být nakládáno s opatrností a po pečlivém zhodnocení odhadů, ze kterých tato ocenění vycházejí.

6.156 Účelem této Směrnice není poskytnout úplný přehled oceňovacích metod používaných odborníky v oblasti oceňování. Stejně tak jejím účelem není podpořit nebo zamítnout jeden nebo více souborů zásad oceňování používaných oceňovacími či účetními odborníky ani podrobně popsat nebo konkrétně podpořit jednu nebo více vybraných technik nebo oceňovacích metod a uvést je jako obzvláště vhodné pro použití v rámci analýzy převodních cen. Nicméně v případech, kdy nejsou k dispozici spolehlivé srovnatelné nezávislé transakce a oceňovací metody jsou uplatněny způsobem náležitě zohledňujícím tuto Směrnici, konkrétní skutečnosti případu, řádné principy a postupy oceňování a rovněž s náležitým zvážením platnosti

odhadů, ze kterých tato ocenění vycházejí a s posouzením souladu odhadů s principem tržního odstupu, potom mohou být tyto techniky užitečným nástrojem při analýze převodních cen. Nicméně viz Odstavce 6.142 a 6.143 pro informace o spolehlivosti a uplatnění oceňovacích metod založených na nákladech vynaložených na vývoj nehmotných aktiv.

6.157 Oceňovací metody odhadující diskontovanou hodnotu předpokládaných budoucích peněžních toků získaných z využívání převedených nehmotných aktiv, mohou být obzvláště užitečné, pokud jsou správně použity. Existuje mnoho variant této oceňovací metody. Obecně řečeno tyto metody stanovují hodnotu nehmotného aktiva pomocí odhadu hodnoty budoucích peněžních toků, které nehmotné aktivum může vytvářet po dobu jeho předpokládané zbývající životnosti. Hodnotu nehmotného aktiva lze vypočítat diskontováním očekávaných budoucích peněžních toků na současnou hodnotu[7]. V rámci tohoto přístupu vyžaduje ocenění mimo jiné stanovení realistických a spolehlivých finančních výhledů, tempa růstu, diskontních sazeb, životnosti nehmotného aktiva a daňových dopadů transakce. Tento přístup navíc vyžaduje zvážení konečné hodnoty, pokud je to vhodné. V závislosti na skutečnostech a okolnostech jednotlivých případů by měl být výpočet diskontované hodnoty předpokládaných peněžních toků odvozených z využívání nehmotného aktiva při snaze stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu vyhodnocen z pohledu obou stran transakce. Cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu se bude pohybovat v rozpětí současných hodnot stanovených z pohledu převodce a nabyvatele. Ustanovení tohoto Oddílu jsou ilustrována v Příkladech 27 až 29 Přílohy Kapitoly VI.

D.2.6.4 Specifické oblasti při uplatňování metod založených na diskontované hodnotě předpokládaných peněžních toků

6.158 Při uplatňování oceňovacích metod, včetně oceňovacích metod založených na předpokládaných peněžních tocích, je důležité si uvědomit, že odhady hodnot založené na těchto metodách mohou být proměnlivé. I drobné změny v jednom z odhadů, které jsou základem oceňovacího modelu, nebo v jednom nebo více parametrech oceňování mohou vést k velkým rozdílům v hodnotě nehmotného aktiva stanovené pomocí daného oceňovacího modelu. Drobné procentní změny diskontní sazby nebo tempa růstu podle finančních výhledů nebo drobné změny odhadů týkajících se životnosti nehmotného aktiva mohou mít zásadní vliv na konečnou hodnotu aktiva. Tato proměnlivost se mimo jiné často zvýší, pokud jsou změny provedeny ve více oceňovacích odhadech nebo parametrech současně.

6.159 Spolehlivost stanovení hodnoty nehmotného aktiva pomocí oceňovacího modelu je obzvláště citlivá na spolehlivost předpokladů a odhadů, ze kterých model vychází, a na náležitou péči a správný úsudek při ověřování předpokladů a při odhadu parametrů oceňování.

6.160 Vzhledem k důležitosti daných odhadů a parametrů oceňování by daňoví poplatníci a daňové správy, kteří používají oceňovací metody při stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu pro převody nehmotných aktiv, měli výslovně vysvětlit každý z relevantních odhadů použitých při vytváření modelu oceňování, popsat východiska pro výběr parametrů oceňování a být připraveni obhájit přiměřenost těchto odhadů a parametrů oceňování. Navíc je pro daňové poplatníky využívající oceňovací metody vhodné, aby v rámci své dokumentace převodních cen předložili určitou formu citlivostní analýzy odrážející následnou změnu odhadované hodnoty nehmotného aktiva získané pomocí oceňovacího modelu, pokud by byly přijaty alternativní odhady a parametry oceňování.

---

[7] V případě finančního oceňování založeném na výhledech bude mít analýza v řadě případů základ v odhadech peněžních toků. Stanovení příjmu na akruálním základě, například pro účetní nebo daňové účely, nemusí řádně odrážet načasování peněžních toků, což může vytvářet rozdíl ve výsledku získaném pomocí přístupu založeném na příjmu a přístupu založeném na peněžních tocích. Avšak s ohledem na řadu dosavadních úvah může pro účely stanovení převodních cen poskytnout spolehlivější výsledek spíše použití odhadu příjmu než odhadu peněžních toků. Musí se však věnovat pozornost tomu, aby bylo zajištěno, že jak stanovení příjmu, tak stanovení peněžních toků je uplatňováno konzistentním způsobem a za vhodných okolností. Odkazy na peněžní toky v tomto dokumentu by proto měly být chápány v širším pojetí tak, aby zahrnovaly jak správné stanovení příjmu, tak stanovení peněžních toků.

6.161 Při posuzování spolehlivosti oceňovacího modelu může být relevantní zohlednit účely, pro které bylo ocenění provedeno, a posoudit odhady a parametry oceňování v rámci jiných ocenění, která daňový poplatník provedl pro nedaňové účely. Bylo by rozumné, aby si daňová správa vyžádala vysvětlení případných nesrovnalostí v odhadech použitých v rámci ocenění nehmotného aktiva provedených pro účely stanovení převodních cen a oceněních provedených pro jiné účely. Tyto požadavky daňové správy by byly přiměřené v případech, kdy jsou například v rámci analýzy převodních cen použity vysoké diskontní sazby, ačkoli podnik při oceňování fúzí a akvizicí běžně používá nižší diskontní sazby. Takové požadavky daňové správy jsou rovněž přiměřené, pokud podnik uvádí, že dané nehmotné aktivum má krátkou životnost, přestože výhledy použité v jiných kontextech podnikového plánování ukazují, že toto nehmotné aktivum generuje peněžní toky i po životnosti uvedené pro účely stanovení převodních cen. Ocenění, která skupina nadnárodních podniků používá při přijímání provozních obchodních rozhodnutí, mohou být spolehlivější než ocenění vypracovaná výhradně pro účely stanovení převodních cen.

6.162 Následující Oddíly uvádějí některé ze specifických oblastí, kterým by měla být věnována pozornost při posuzování jednotlivých důležitých odhadů, z nichž vycházejí výpočty provedené v rámci oceňovacích modelů založených na diskontovaných peněžních tocích. Tyto oblasti jsou důležité pro hodnocení spolehlivosti jednotlivých případů aplikace oceňovacích metod. Bez ohledu na různé specifické oblasti výše uvedené a podrobně popsané v následujících Odstavcích a v závislosti na okolnostech může být použití oceňovacích metod, buď jako součást jedné z pěti OECD metod stanovení převodních cen, nebo jako užitečný nástroj, spolehlivější než uplatnění jakékoli jiné metody stanovení převodních cen, a to zejména v případech neexistence spolehlivých srovnatelných nezávislých transakcí.

D.2.6.4.1 Přesnost finančních odhadů

6.163 Spolehlivost ocenění převedených nehmotných aktiv za pomoci použití oceňovacích metod založených na diskontovaných peněžních tocích závisí na přesnosti odhadů budoucích peněžních toků nebo příjmů, na nichž je ocenění založeno. Avšak přesnost finančních odhadů závisí na vývoji trhu, který v okamžiku oceňování není a ani nemůže být znám a v tomto rozsahu jsou odhady spekulativní, proto je pro daňové poplatníky a daňové správy nezbytné pečlivé posouzení předpokladů použitých pro stanovení odhadů budoucích výnosů a výdajů.

6.164 Při hodnocení finančních odhadů může být obzvláště důležitý jejich zdroj a účel. V některých případech daňoví poplatníci pravidelně sestavují finanční výhledy pro účely obchodního plánování. Tyto výhledy může používat vedení podniku při rozhodování týkajícím se podnikání a investic. Obvykle platí, že výhledy sestavené pro účely obchodního plánování, které se netýkají daní, jsou spolehlivější než výhledy sestavené výlučně pro daňové účely nebo pro analýzu převodních cen.

6.165 Stejně tak by při posuzování spolehlivosti výhledů měla být zohledněna délka období, které odhady pokrývají. Čím déle je očekáváno, že dané nehmotné aktivum bude v budoucnu generovat kladné peněžní toky, tím více je nepravděpodobné, že bude příslušný výhled příjmů a nákladů spolehlivý.

6.166 Dalším faktorem, který je nutné zohlednit při posuzování spolehlivosti odhadů, je dostupnost záznamů o finanční výkonnosti nehmotných aktiv a výrobků nebo služeb, kterých se daná nehmotná aktiva týkají. V případech uplatnění předpokladu, že minulá finanční výkonnost je spolehlivým vodítkem pro stanovení budoucí finanční výkonnosti, je nutné postupovat s obezřetností, a to z důvodu existence mnoha souvisejících faktorů, které se v čase mohou změnit. Nicméně minulé provozní výsledky mohou poskytnout užitečnou představu o pravděpodobné budoucí výkonnosti výrobků nebo služeb, které se týkají nehmotných aktiv. Výhledy týkající se výrobků nebo služeb, které ještě nebyly uvedeny na trh nebo které se stále nacházejí ve fázi vývoje, jsou ve své podstatě méně spolehlivé než ty, které vycházejí z existujících záznamů.

6.167 Při rozhodování o zahrnutí nákladů vynaložených na vývoj do odhadů peněžních toků je důležité zvážit povahu převedeného nehmotného aktiva. Některá nehmotná aktiva mohou mít neomezenou životnost a mohou být neustále vyvíjena. V těchto situacích je vhodné do odhadů peněžních toků zahrnout i budoucí náklady na jejich vývoj. Jiná nehmotná aktiva, například patenty, mohou být již plně vyvinuty a

neposkytují platformu pro vývoj dalších nehmotných aktiv. V těchto situacích by do odhadů peněžních toků souvisejících s převedeným nehmotným aktivem neměly být zahrnuty žádné náklady na vývoj.

6.168 Pokud z výše uvedených důvodů nebo z jakéhokoli jiného důvodu existují důvody domnívat se, že výhledy použité pro účely oceňování jsou nespolehlivé nebo spekulativní, je nutné věnovat pozornost pokynům uvedeným v Oddílech D.3 a D.4.

D.2.6.4.2 Odhady týkající se tempa růstu

6.169 Klíčovým prvkem některých odhadů peněžních toků vyžadující pečlivé posouzení je očekávané tempo růstu. Odhady budoucích peněžních toků jsou často založeny na současných peněžních tocích (nebo předpokládaných počátečních peněžních tocích po zavedení výrobku v případě částečně vyvinutých nehmotných aktiv), které jsou navýšeny dle procentuálního tempa růstu. V těchto případech by měl být posouzen základ, z kterého je očekávané tempo růstu odvozeno. Zvláště neobvyklé je, pokud výnosy generované určitým výrobkem rostou stabilně po delší časové období. Z toho důvodu je nutné postupovat se zvýšenou pozorností v případě schvalování jednoduchých modelů zahrnujících lineární tempo růstu, které nejsou odůvodněné buď na základě zkušeností s podobnými výrobky a trhy nebo přiměřeným vyhodnocením očekávaných budoucích podmínek na trhu. Obecně lze předpokládat, že k spolehlivé aplikaci oceňovací metody založené na předpokládaných budoucích peněžních tocích je nutné přezkoumat pravděpodobné vzorce příjmů a výdajů založené na zkušenostech v daném průmyslovém odvětví a na zkušenostech podniku s obdobnými výrobky.

D.2.6.4.3 Diskontní sazby

6.170 Diskontní sazba nebo sazby používané při přepočtu toku předpokládaných peněžních toků na současnou hodnotu jsou kritickým prvkem oceňovacího modelu. Diskontní sazba zohledňuje časovou hodnotu peněz a riziko nebo nejistotu předpokládaných peněžních toků. I malé rozdíly ve vybraných diskontních sazbách mohou způsobit velké rozdíly v hodnotě nehmotných aktiv vypočítané pomocí této techniky, je proto nezbytné, aby daňoví poplatníci a daňové správy věnovali důkladnou pozornost provedené analýze a odhadům použitým při výběru diskontní sazby nebo sazeb používaných v daném oceňovacím modelu.

6.171 Neexistuje jednotná diskontní sazba vhodná pro účely stanovení převodních cen ve všech případech. Ani daňoví poplatníci, ani daňové správy by neměli předpokládat, že diskontní sazba založená na přístupu váženého průměru nákladů kapitálu (WACC) nebo jakémkoli jiném přístupu může být použita při všech analýzách převodních cen, v rámci kterých je nezbytné stanovit vhodnou diskontní sazbu. Specifické podmínky a rizika související se skutečnostmi daného případu a s příslušnými peněžními toky by měly být při stanovení odpovídající diskontní sazby hodnoceny.

6.172 Při stanovování a vyhodnocování diskontních sazeb by mělo být zohledněno, že v některých případech, a to zejména v souvislosti s oceňováním nedokončených nehmotných aktiv, mohou daná nehmotná aktiva představovat jedny z nejvíce rizikových složek podnikání daňových poplatníků. Rovněž by mělo být zohledněno, že některé obory podnikání jsou ze své povahy rizikovější než jiné a že některé peněžní toky jsou ze své podstaty nestálejší než jiné. Například pravděpodobnost, že očekávaná výše výdajů na výzkum a vývoj bude vynaložena, může být vyšší než pravděpodobnost, že bude v konečném důsledku dosažena očekávaná výše výnosů. Diskontní sazba nebo sazby by měly odrážet míru rizika v podnikání jako celku a rovněž očekávanou proměnlivost různých předpokládaných peněžních toků v souladu s okolnostmi každého jednotlivého případu.

6.173 Některá rizika lze zohlednit buď při sestavování finančních výhledů, anebo také při výpočtu diskontní sazby, z toho důvodu je nutné věnovat pozornost tomu, aby nedocházelo ke dvojímu diskontování rizika.

D.2.6.4.4 Životnost nehmotných aktiv a konečná hodnota

6.174 Oceňovací metody jsou v řadě případů založeny za odhadech peněžních toků generovaných využíváním nehmotných aktiv během jejich životnosti. Za těchto okolností je určení skutečné životnosti nehmotného aktiva jedním z kritických předpokladů podporujících zvolený oceňovací model.

6.175 Předpokládaná životnost konkrétních nehmotných aktiv se stanoví na základě všech relevantních skutečností a okolností. Životnost určitého nehmotného aktiva může být ovlivněna povahou a dobou trvání právní ochrany poskytované pro nehmotné aktivum. Životnost nehmotných aktiv může být rovněž ovlivněna rychlostí technologických změn v průmyslovém odvětví a dalšími faktory ovlivňujícími hospodářskou soutěž v příslušném ekonomickém prostředí. Viz Odstavce 6.121 a 6.122.

6.176 Za určitých okolností mohou určitá nehmotná aktiva přispět k vytváření peněžních toků v letech po uplynutí platnosti právní ochrany nebo poté, co výrobky, kterých se tato nehmotná aktiva týkají, přestaly být prodávány na trhu. Tato situace může nastat především v případě, že jedna generace nehmotných aktiv tvoří základ pro vývoj budoucích generací nehmotných aktiv a nových výrobků. V případě existence tohoto efektu následného využití může také nastat situace, že část budoucích peněžních toků generovaných předpokládanými novými výrobky by měla být správně připsána již neexistujícímu nehmotnému aktivu. Je nutné si uvědomit, že ačkoli některá nehmotná aktiva mají v době ocenění neurčitou životnost, sama tato skutečnost neznamená, že takovýmto nehmotným aktivům lze po neomezenou dobu připisovat nerutinní výnosy.

6.177 V tomto ohledu, kdy konkrétní nehmotná aktiva přispívají k budoucím peněžním tokům i mimo období, pro které existují přiměřené finanční výhledy, může být v některých případech vypočtena konečná hodnota peněžních toků souvisejících se předmětnými nehmotnými aktivy. V případě použití konečných hodnot v rámci zvolené oceňovací metody by měly být jasně stanoveny odhady, na nichž je založena kalkulace daných konečných hodnot, a tyto odhady by měly být důkladně posouzeny, zejména předpokládané tempo růstu.

D.2.6.4.5 Odhady týkající se daní

6.178 Pokud je cílem oceňovací metody vyčlenit očekávané peněžní toky spojené s daným nehmotným aktivem, může být nezbytné vyhodnotit a kvantifikovat dopad předpokládaných budoucích daní z příjmů na tyto očekávané peněžní toky. Daňové dopady, které je nutné zvážit, zahrnují: (i) předpokládané daně, které mají být uloženy na budoucí peněžní toky, (ii) případný daňový amortizační prospěch, který bude pravděpodobně k dispozici nabyvateli, a (iii) případné daně, které mají být uloženy převodci v důsledku převodu.

D.2.7 Způsob platby

6.179 Daňoví poplatníci mohou volně volit způsob platby za převedená nehmotná aktiva. Při transakcích mezi nezávislými stranami jsou platby za nehmotná aktiva v podobě jednorázové částky běžným způsobem. Obvyklé jsou také platby za nehmotná aktiva v podobě pravidelných plateb poskytovaných v delším časovém období. Ujednání zahrnující pravidelné platby mohou být strukturována buď jako řada splátek v pevně stanovené výši, nebo jako podmíněné platby, kde jejich výše závisí na dosažené úrovni prodeje výrobků podporovaných příslušným nehmotným aktivem, dále také na dosažené ziskovosti nebo některých jiných faktorech. Při hodnocení dohod daňových poplatníků týkajících se způsobů platby by měly být dodržovány principy Oddílu D.1.1 Kapitoly I.

6.180 V rámci vyhodnocování dohod daňových poplatníků týkajících se způsobu platby je nutné poznamenat, že některé způsoby platby budou pro jednu ze stran transakce představovat větší či menší míru rizika. Například způsob platby podmíněný budoucím prodejem nebo ziskem bude zpravidla pro převodce představovat větší riziko než způsob platby vyžadující jednorázovou platbu v okamžiku převodu nebo řadu pevných splátek, a to z důvodu uvedené podmíněnosti. Zvolený způsob platby musí být v souladu se skutečnostmi a okolnostmi případu, včetně písemných dohod, skutečného chování stran transakce a schopnosti stran transakce nést a řídit příslušná platební rizika. Zejména hodnota daných plateb by měla odrážet příslušnou časovou hodnotu peněz a rizikové prvky zvoleného způsobu platby. Pokud je například

použita oceňovací metoda a jejím výsledkem je výpočet jednorázové současné hodnoty za převedené nehmotné aktivum a pokud daňový poplatník uplatňuje způsob platby podmíněný budoucím prodejem, měla by diskontní sazba použitá při přepočtu jednorázového ocenění na tok podmíněných plateb po dobu životnosti nehmotného aktiva odrážet zvýšené riziko převodce v podobě neuskutečnění daných prodejů a tím neobdržení platby a také časové důsledky ovlivňující hodnotu peněz vyplývající z odložení plateb do budoucích let.

D.3 Stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu u transakcí týkajících se nehmotných aktiv, jejichž ocenění je v okamžiku uskutečnění transakce vysoce nejisté

6.181 Nehmotná aktiva nebo práva k nehmotným aktivům mohou mít specifické rysy, které komplikují identifikaci srovnatelných údajů a které v některých případech zhoršují možnost stanovit hodnotu nehmotného aktiva v okamžiku uskutečnění transakce. Pokud je ocenění nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu v okamžik uskutečnění transakce vysoce nejisté, vyvstává otázka, jakým způsobem určit cenu v souladu s principem tržního odstupu. Tato otázka by měla být ze strany daňových poplatníků i daňových správ řešena odkazem na to, co by za srovnatelných okolností podnikly nezávislé podniky s cílem vypořádat se s nejistotou ocenění v rámci stanovení ceny transakce. K tomuto cíli jsou relevantní pokyny a doporučený postup v Oddíle D Kapitoly I a principy uvedené v Kapitole III doplněné pokyny uvedenými v této Kapitole týkající se provedení srovnávací analýzy.

6.182 V závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu existuje řada mechanismů, které mohou nezávislé podniky přijmout k řešení vysoké nejistoty při oceňování nehmotných aktiv v okamžiku uskutečnění transakce. Jednou z možností je například použití očekávaného prospěchu (s uvážením všech podstatných ekonomických faktorů) jako prostředku pro stanovení ceny při vzniku transakce. Při stanovení očekávaného prospěchu by nezávislé podniky měly vzít v úvahu, do jaké míry je možné v dohledné době předvídat následný vývoj. V některých případech mohou nezávislé podniky zjistit, že následný vývoj je dostatečně předvídatelný a že výhledy očekávaného prospěchu jsou tedy dostatečně spolehlivé pro zafixování cen transakce při jejím vzniku s využitím daných výhledů.

6.183 V jiných případech nemusí nezávislé podniky shledat, že jim stanovení ceny na základě samotného očekávaného prospěchu poskytne přiměřenou ochranu proti rizikům daným vysokou nejistotou při oceňování nehmotného aktiva. V takovýchto případech by nezávislé podniky mohly například přijmout krátkodobá smluvní ujednání, do podmínek těchto dohod začlenit doložky o cenové úpravě nebo přijmout strukturu plateb zahrnující podmíněné platby tak, aby se uchránily před následným nedostatečně předvídatelným vývojem. Pro tyto účely se za smluvní ujednání o podmíněném stanovení cen považuje jakékoli cenové ujednání, v němž je množství a načasování plateb závislé na podmíněných událostech, včetně dosažení předem stanovených finančních hraničních hodnot, jako jsou objemy prodeje nebo zisk, nebo předem stanovené fáze vývoje (např. licenční poplatky nebo pravidelné platby po dosažení mezníku). Například sazba licenčního poplatku by se mohla zvýšit spolu s tím, jak porostou prodeje držitele licence, případně mohou být vyžadovány platby v okamžiku úspěšného dosažení určitého vývojového cíle. V případě převodu nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům v době, kdy nejsou připraveny k obchodnímu využití, ale vyžadují další vývoj, mohou platební podmínky přijaté nezávislými stranami při počátečním převodu zahrnovat stanovení dodatečných podmíněných částek, které by se staly splatné pouze při dosažení stanovených mezníků v dalším vývoji daného nehmotného aktiva.

6.184 Také nezávislé podniky se mohou rozhodnout, že ponesou riziko nepředvídatelného následného vývoje. Výskyt zásadních událostí, vývoje, který strany transakce nepředvídaly v okamžiku uskutečnění transakce, nebo očekávaných událostí a vývoje, u nichž se odhadovalo, že budou mít nízkou pravděpodobnost výskytu, a které mění základní odhady, na jejichž základě byla stanovena cena, může vést k novému ujednání cenových ujednání mezi stranami transakce, pokud je to v jejich vzájemném prospěchu. Například může dojít k novému tržnímu vyjednávání v případě, že se sazba licenčních poplatků vycházející z prodeje určitého patentovaného léčiva ukáže jako vysoce nepřiměřená v důsledku neočekávaného vývoje alternativní nenákladné léčby. Nadměrně vysoké licenční poplatky by mohly snížit motivaci držitele

licence takovéto léčivo vyrábět nebo prodávat a v takovém případě bude mít držitel licence zájem o opětovné vyjednání cenové dohody. Situace může být i taková, že poskytovatel licence má zájem na tom, aby léčivo zůstalo na trhu a aby bylo vyráběno a prodáváno stejným držitelem licence z důvodu jeho dovedností a odborných znalostí nebo z důvodu existence dlouhodobé vzájemné spolupráce. Za těchto okolností mohou strany transakce projednat cenové dohody a upravit některá z nich nebo všechna k jejich vzájemnému užitku a stanovit nižší sazbu licenčního poplatku. V každém případě platí že, uskutečnění nového projednání cenových dohod závisí na všech skutečnostech a okolnostech jednotlivého případu.

6.185 Pokud by se nezávislé podniky za srovnatelných okolností dohodly na zahrnutí mechanismu k řešení vysoké nejistoty při oceňování nehmotného aktiva (např. doložka o úpravě cen), daňové správě by mělo být umožněno stanovit cenu transakce zahrnující nehmotné aktivum nebo práva k nehmotnému aktivu na základě tohoto mechanismu. Podobně, pokud by nezávislé podniky za srovnatelných okolností došly k závěru, že následné události jsou tak zásadní, že by jejich výskyt vedl k budoucímu novému ujednání o ceně transakce, měly by tyto události rovněž vést ke změně ceny transakce mezi spojenými podniky.

D.4 Obtížně ocenitelná nehmotná aktiva (HTVI)

6.186 Daňové správě může připadat obtížné stanovit nebo ověřit, jaký vývoj nebo události se dají považovat za relevantní při stanovení ceny transakcí zahrnujících převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu, a v jakém rozsahu je možné předvídat nebo v jakém rozsahu je přiměřeně předvídatelné v době uzavření transakce, že se daný vývoj nebo události vyskytnou, případně směr, kterým se budou ubírat. Vývoj nebo události, které mohou být relevantní pro ocenění nehmotného aktiva, jsou ve většině případů silně spojeny s obchodním prostředím, v rámci kterého je toto nehmotné aktivum vyvíjeno nebo využíváno. Z toho důvodu jsou specializované znalosti, odbornost a znalost obchodního prostředí, v rámci kterého je dané nehmotné aktivum vyvíjeno nebo využíváno nutné k posouzení relevantnosti vývoje či možných událostí a posouzení, zda mohl být výskyt a směr takového vývoje nebo událostí předvídán nebo byl přiměřeně předvídatelný. Mimoto posouzení, která je vhodné provést při oceňování převodu nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu v rámci nezávislé transakce, nemusí být skupinou nadnárodních podniků považována za nutná nebo užitečná pro jiné účely než stanovení převodní ceny, v případě, že se převod odehrává uvnitř skupiny, což může vést k tomu, že tato posouzení nemusí být komplexní. Podnik může například převést nehmotná aktiva v rané fázi vývoje spojenému podniku, stanovit poplatky za poskytnutí práv ve výši, která neodráží hodnotu nehmotného aktiva v době převodu a později zaujmout pozici, že v době převodu nebylo možné s naprostou jistotou předvídat následný úspěch výrobku či služby. Rozdíl mezi hodnotou nehmotného aktiva *ex ante* a *ex post* by tedy daňový poplatník vysvětloval příznivějším vývojem, než jaký byl očekáván. Obecné zkušenosti daňových správ jsou v těchto situacích takové, že nemají konkrétní obchodní vhled nebo přístup k informacím, aby byly schopny prošetřit tvrzení daňového poplatníka a prokázat, že rozdíl mezi hodnotou nehmotného aktiva *ex ante* a *ex post* je způsoben netržním cenovým odhadem daňového poplatníka. Daňové správy, které se snaží prošetřit tvrzení daňového poplatníka, jsou naopak závislé na znalostech a informacích poskytnutých tímto daňovým poplatníkem. Tyto situace spojené s informační asymetrií mezi daňovými poplatníky a daňovými správami mohou zvýšit riziko při stanovování převodní ceny. Viz Odstavec 6.191.

6.187 V daných situacích zahrnujících převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu mohou *ex post* výsledky poskytnout daňovým správám vodítko týkající se tržní povahy *ex ante* cenová ujednání dojednané spojenými podniky a existenci nejistot v okamžiku uskutečnění transakce. Pokud jsou mezi *ex ante* předpoklady a *ex post* výsledky rozdíly, které nevznikly v důsledku nepředvídatelných vývojů nebo událostí, mohou tyto rozdíly naznačovat, že cenová ujednání přijatá spojenými podniky v okamžiku uskutečnění transakce nemusela adekvátně zohlednit možný vývoj nebo události, u kterých se dalo očekávat, že ovlivní hodnotu daného nehmotného aktiva a přijatých cenových ujednání.

6.188 V reakci na úvahy uvedené výše je v této části popsán přístup odpovídající principu tržního odstupu, který mohou daňové správy využít k posouzení a spolehlivějšímu určení, ve kterých situacích jsou cenová ujednání přijatá daňovým poplatníkem v souladu s principem tržního odstupu a zda jsou založené na vhodném posouzení předvídatelného vývoje nebo událostí relevantních pro ocenění určitých obtížně ocenitelných nehmotných aktiv a ve kterých situacích tomu tak není. Podle tohoto přístupu poskytují *ex*

post důkazy nepřímo prokazující existenci nejistot v okamžiku uskutečnění transakce, vhodnost zohlednění vývoje nebo událostí přiměřeně předvídatelných v okamžiku uskutečnění transakce daňovým poplatníkem a také spolehlivost informací použitých *ex ante* při stanovení převodní ceny převodu těchto nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům. Tyto nepřímé důkazy mohou být vyvráceny, jak je uvedeno v Odstavcích 6.193 a 6.194, v případě, že je možné prokázat, že neovlivňují přesné stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu. Tato situace by měla být odlišena od situace, kdy se při pohledu zpětně použijí pro účely stanovení daně *ex post* výsledky bez posouzení, zda dané informace, na kterých jsou *ex post* výsledky založeny, mohly nebo měly být spojeným podnikům přiměřeně známy a zváženy v okamžiku uskutečnění transakce.

6.189 Termín obtížně ocenitelná nehmotná aktiva (HTVI) zahrnuje nehmotná aktiva nebo práva k nehmotným aktivům, pro která v době jejich převodu mezi spojenými podniky (i) neexistují spolehlivě srovnatelné údaje a (ii) v okamžiku uzavření transakce jsou odhady budoucího cash-flow nebo odhadovaného příjmu generovaného převedeným nehmotným aktivem nebo odhady použité při oceňování nehmotného aktiva vysoce nejisté, a tím ztěžují v okamžiku převodu odhad konečného úspěchu nehmotného aktiva.

6.190 Transakce zahrnující převod nebo užití HTVI v Odstavci 6.189 může mít jeden nebo několik následujících znaků:

- Nehmotné aktivum je v okamžiku převodu jen částečně vytvořené.
- Neočekává se, že nehmotné aktivum bude komerčně užíváno alespoň několik let následujících po transakci.
- Nehmotné aktivum samo o sobě nespadá do definice HTVI v Odstavci 6.189, ale je nedílnou součástí vývoje nebo zvyšování hodnoty jiných nehmotných aktiv spadajících do kategorie HTVI.
- Očekává se, že nehmotné aktivum bude užíváno způsobem, který je v okamžiku převodu neobvyklý a absence záznamů o výsledcích vývoje nebo užívání podobných nehmotných aktiv vede k vysoké nejistotě odhadů.
- Nehmotné aktivum, které splňuje definici HTVI podle Odstavce 6.189, bylo převedeno spojenému podniku za úhrnnou jednorázovou platbu.
- Nehmotné aktivum se používá v souvislosti s CCA nebo jinými ujednáními, nebo se podle nich vyvíjí.

6.191 Pro taková nehmotná aktiva může být, z důvodů popsaných v Odstavci 6.186, informační asymetrie, zahrnující výběr informací zohledněných daňovým poplatníkem při určování ceny transakce, mezi daňovým poplatníkem a daňovou správou kritická a může zhoršovat obtížnou situaci daňové správy při ověřování, zda základ, na němž byla stanovena cena, je určen v souladu s principem tržního odstupu. V důsledku toho a do doby, dokud nejsou známy *ex post* výsledky v letech následujících po převodu nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům, může být pro daňovou správu obtížné provést posouzení rizika pro účely stanovení převodních cen, stejně jako zhodnotit spolehlivost informací, na základě kterých daňový poplatník cenu stanovil, nebo posoudit, zda bylo předmětné nehmotné aktivum nebo práva k nehmotnému aktivu převedeno za cenu vyšší nebo nižší než cena v souladu s principem tržního odstupu.

6.192 Za těchto okolností může daňová správa považovat *ex post* výsledky za nepřímé důkazy přiměřenosti *ex ante* cenových ujednání. Posuzování *ex post* důkazů by však mělo být založeno na rozhodnutí, že takový důkaz je nutné zohlednit pro posouzení spolehlivosti informací, na kterých bylo založeno stanovení ceny *ex ante*. V případě, že je daňová správa schopna potvrdit spolehlivost informací, na kterých byla stanovena cena *ex ante*, úpravy založené na výši zisku *ex post* by neměly být provedeny, a to bez ohledu na přístup popsaný v tomto Oddíle. Při vyhodnocování cenových ujednání *ex ante* je daňová správa oprávněna využít *ex post* důkazy týkající se finančních výsledků, včetně jakýchkoli případných cenových ujednání, která byla uzavřena mezi nezávislými podniky v okamžiku uskutečnění transakce, s

ohledem na pokyny v Odstavci 6.185, a použít je jako informace pro rozhodnutí o ujednání o stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu. V závislosti na skutečnostech a okolnostech případu a s ohledem na pokyny uvedené v Oddíle B.5 Kapitoly III může být pro aplikaci tohoto přístupu vhodné analyzovat informace za více let.

6.193 Tento přístup se nebude vztahovat na transakce zahrnující převod nebo užití HTVI spadajícího pod Odstavec 6.189, pokud platí alespoň jedna z následujících výjimek:

i) Daňový poplatník poskytne:
   1. Podrobnosti o *ex ante* odhadech použitých v okamžiku uskutečnění převodu ke sjednání cenových ujednání, včetně informace o způsobu zohlednění rizika při výpočtu stanovené ceny (např. vážená pravděpodobnost), a o přiměřenosti přihlédnutí k dostatečně předvídatelným událostem a podrobnosti o jiných rizicích a pravděpodobnosti jejich výskytu; a

   2. Spolehlivé důkazy o tom, že jakýkoli významný rozdíl mezi finančními odhady a skutečnými výsledky vznikl z důvodů: a) nepředvídatelného vývoje nebo událostí, které se vyskytly po stanovení ceny a které spojené podniky nemohly předpokládat v okamžiku uskutečnění transakce; nebo b) naplnění pravděpodobnosti výskytu předvídatelných výsledků, a že tyto pravděpodobnosti nebyly v okamžiku uskutečnění transakce výrazně přeceněny nebo naopak podceněny;

ii) Převod HTVI je upraven v rámci dvoustranných nebo mnohostranných předběžných ujednání o cenách platných po předmětné období mezi zeměmi nabyvatele a převodce.

iii) Jakýkoli významný rozdíl mezi finančními odhady a skutečnými výsledky uvedený v i) bod 2 výše není důvodem zvýšení nebo snížení kompenzace za HTVI o více než 20 % původní kompenzace stanovené v okamžiku uskutečnění transakce.

iv) Uplynulo pětileté období uvedení na trh následující po roce, ve kterém HTVI poprvé generovalo nabyvateli příjmy obdržené od nespojené osoby a ve kterém jakýkoli rozdíl mezi finančními odhady a skutečnými výsledky zmíněný v i) bod 2 výše nebyl vyšší než 20 % odhadu na toto období[8].

6.194 První výjimka znamená, že ačkoli *ex post* důkazy o finančních výsledcích poskytují relevantní informace, na základě kterých daňová správa posoudí vhodnost *ex ante* cenových ujednání, za okolností, kdy daňový poplatník může uspokojivě prokázat, jaké skutečnosti byly předvídatelné v okamžiku uzavření transakce a jaké skutečnosti se odrážely v cenových odhadech a že vývoj vedoucí k rozdílu mezi odhady a výsledky vzešel z nepředvídatelných událostí, daňová správa není oprávněna provést úpravy *ex ante* cenových ujednání na základě *ex post* výsledků. Pokud například důkazy v podobě finančních výsledků prokazují, že prodej výrobků nebo služeb využívajících převedená nehmotná aktiva dosáhl 1 000 za rok, ale cenová ujednání byla založena na odhadu o výši prodeje dosahující maximálně 100 za rok, daňová správa by měla posoudit důvody tak významného zvýšení objemu prodejů. V případě, že by bylo dosaženo vyššího objemu prodeje z důvodu například exponenciálně vyšší poptávky po daných výrobcích nebo službách využívajících nehmotná aktiva způsobené přírodní katastrofou nebo jinou neočekávanou událostí, která byla zřejmě nepředvídatelná v okamžiku uskutečnění transakce nebo ji byla správně přiřazena velmi malá pravděpodobnost výskytu, pak by měla *ex ante* cena být považována za cenu v souladu s principem tržního odstupu, pokud neexistuje jiný důkaz než *ex post* finanční výsledky naznačující, že stanovení ceny neproběhlo v souladu s principem tržního odstupu.

6.195 Je vhodné umožnit řešení případů možného dvojího zdanění vznikajícího z aplikace přístupu k HTVI prostřednictvím vzájemné dohody dle příslušné Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

---

[8] V některých obchodních sektorech není neobvyklé, že je nehmotné aktivum převedeno s podmíněnou doložkou týkající se druhého nebo dalšího využití. Vzhledem k typu nehmotných aktiv, u kterých k tomu dochází, začíná časové období znovu spolu s novým uvedením na trh.

D.5 Doplňující pokyny pro transakce zahrnující využití nehmotných aktiv v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb

6.196 Tento Oddíl poskytuje doplňující pokyny pro uplatňování pravidel uvedených v Kapitolách I – III v situacích, kdy jedna nebo obě strany závislé transakce využívají nehmotná aktiva v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb, ale zároveň nedochází k převodu těchto nehmotných aktiv nebo podílů na nich. V případech, ve kterých se vyskytují nehmotná aktiva je nutné pomocí analýzy převodních cen posoudit jejich vliv na cenu a další podmínky dané transakce.

D.5.1 Nehmotný majetek jako faktor srovnatelnosti v rámci transakcí zahrnující použití nehmotných aktiv

6.197 Všeobecná pravidla uvedená v Oddílu D.1 Kapitoly I a v Kapitole III týkající se srovnávací analýzy jsou použitelná i v transakcích zahrnujících použití nehmotných aktiv v souvislosti se závislou transakcí představující prodej zboží nebo poskytování služeb. Přítomnost nehmotných aktiv může nicméně v některých případech vyvolat pochybnosti v otázce srovnatelnosti.

6.198 V případech, kdy je v rámci analýzy převodních cen zvolena jako nejvhodnější metoda převodních cen metoda při opětovném prodeji, metoda nákladů a přirážky nebo transakční metoda čistého rozpětí, je testovanou stranou obvykle zvolena ta ze stran závislé transakce, která vykonává méně komplexní činnost. V mnoha případech může být určena cena nebo úroveň zisku testované strany transakce v souladu s principem tržního odstupu bez nutnosti ocenění nehmotných aktiv použitých v souvislosti s předmětnou transakcí. Výše uvedené by bylo obecně platné v případech využití nehmotného aktiva pouze netestovanou stranou transakce. Ve skutečnosti však může v některých případech použít nehmotná aktiva i testovaná strana, a to bez ohledu na její relativně méně komplexní činnost. Obdobně mohou i strany, které se účastní potenciálně srovnatelných transakcí, využívat nehmotná aktiva. Pokud se jedná o některý z těchto případů, je nutné posoudit nehmotná aktiva používaná testovanými stranami a stranami účastnými v potenciálně srovnatelných nezávislých transakcích jako jeden z faktorů srovnatelnosti v rámci prováděné analýzy.

6.199 Například testovaná strana zabývající se prodejem a distribucí zboží, zakoupeného v rámci závislé transakce, může mít v oblasti svého geografického působení vyvinutá marketingová nehmotná aktiva, zahrnující seznamy zákazníků, vztahy se zákazníky a zákaznická data. Tato strana mohla rovněž vyvinout výhodné logistické know-how nebo software a další nástroje, které používá při výkonu své distribuční činnosti. Při provádění srovnávací analýzy by měl být posouzen vliv těchto nehmotných aktiv na ziskovost testované strany transakce.

6.200 Nicméně je důležité poznamenat, že v mnoha případech, kdy testovaná strana transakce obdobná nehmotná aktiva využívá, budou mít strany srovnatelné nezávislé transakce k dispozici obdobné druhy nehmotných aktiv. V případě distribučních společností je pravděpodobné, že nekontrolovaný subjekt zabývající se poskytováním distribučních služeb v rámci stejného průmyslového odvětví a působící na stejném trhu jako testovaná strana, bude mít pravděpodobně rovněž povědomí o potenciálních zákaznících a příslušné kontakty, bude také sbírat data o zákaznících, případně bude mít své vlastní efektivní logistické systémy a bude vlastnit i v jiných ohledech podobná nehmotná aktiva jako testovaná strana transakce. Pokud platí výše uvedené, je možné považovat úroveň srovnatelnosti za vysokou do takové míry, že je možné se spolehnout na zaplacené ceny nebo obdržené marže potenciálních srovnatelných subjektů a považovat je za vhodné měřítko tržní kompenzace za funkce vykonané testovanou stranou a za nehmotná aktiva jí vlastněná.

6.201 V případě, kdy mají testovaná strana transakce a potenciální srovnatelné subjekty podobná nehmotná aktiva a nejedná se o nehmotná aktiva jedinečná a hodnotná ve smyslu Odstavce 6.17, nejsou požadovány úpravy srovnatelnosti s ohledem na nehmotná aktiva. Potenciální srovnatelné údaje poskytují za daných okolností nejlepší důkaz o příspěvku nehmotných aktiv vlastněných testovanou stranou k dosaženému zisku. Pokud však testovaná strana nebo potenciální srovnatelný subjekt vlastní a používá ve

svém podnikání jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva, může být nutné provést příslušné úpravy srovnatelnosti nebo zvolit jinou z metod stanovení převodních cen. V těchto situacích budou použity principy uvedené v Oddílech D. 2.1 až D. 2.4 týkající se hodnocení srovnatelnosti nehmotných aktiv.

6.202 Je vhodné jak pro daňové poplatníky, tak pro daňové správy, aby při odmítání potenciálně srovnatelných subjektů na základě využívání nehmotných aktiv, a to jak testovanou stranou, tak potenciálně srovnatelným subjektem, zachovávali zdrženlivost. Potenciálně srovnatelné subjekty by obecně neměly být zamítány na základě tvrzení o existenci blíže neurčených nehmotných aktiv nebo na základě tvrzení o významnosti goodwillu. Pokud jsou identifikované transakce nebo společnosti v jiných ohledech srovnatelné, mohou tak poskytnout nejlepší dostupné údaje o cenách v souladu s principem tržního odstupu bez ohledu na to, zda testovaná strana nebo strany účastněné na potenciálně srovnatelné transakci vlastní nebo využívají relativně nevýznamná nehmotná aktiva. Z důvodu existence a využívání nesrovnatelných nehmotných aktiv by měla být potenciálně srovnatelná transakce odmítnutá, pouze pokud jsou předmětná nehmotná aktiva jasně a zřetelně identifikovaná a zároveň se jedná o jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva.

D.5.2 Stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu u transakcí zahrnujících použití nehmotných aktiv v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb

6.203 Principy uvedené v Kapitolách I – III se použijí při stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu u transakcí zahrnujících použití nehmotných aktiv v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb. Mohou nastat dva obecné typy situací. V první řadě případů je během srovnávací analýzy, včetně funkční analýzy, odhalena existence dostatečně spolehlivých srovnatelných údajů, a je tedy možné určit obvyklé podmínky dané transakce na základě metody stanovení převodních cen využívající srovnatelné údaje. V druhé kategorii případů se během srovnávací analýzy, zahrnující funkční analýzu, nepodaří identifikovat spolehlivé srovnatelné nezávislé transakce, často jako přímý důsledek využívání jedinečných a hodnotných nehmotných aktiv jednou nebo oběma stranami zúčastněnými v předmětné transakci. Postupy týkající se stanovení převodních cen v rámci těchto dvou kategorií případů jsou popsány níže.

D.5.2.1 Situace, ve kterých existují srovnatelné údaje

6.204 Ve většině případů, bez ohledu na využití nehmotných aktiv jednou nebo oběma závislými stranami transakce v rámci prodeje zboží nebo poskytování služeb, je možné identifikovat spolehlivé srovnatelné údaje. V závislosti na konkrétních skutečnostech je možné, aby jakákoli z pěti OECD metod stanovení převodních cen popsaných v Kapitole II představovala, při existenci spolehlivých srovnatelných údajů, nejvhodnější metodu stanovení převodních cen transakce zahrnující použití nehmotných aktiv v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb mezi závislými podniky.

6.205 V případech, kdy testovaná strana nevyužívá jedinečná a hodnotná nehmotná aktiva a při možnosti identifikovat spolehlivé srovnatelné údaje, je obecně možné určit ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu na základě jednostranné metody, zahrnující metodu srovnatelné nezávislé ceny, metodu ceny při opětovném prodeji, metodu nákladů a přirážky a transakční metodu čistého rozpětí. Pokyny uvedené v Kapitolách I – III poskytují všeobecně dostatečné vodítko pro stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu v daných situacích bez nutnosti detailněji analyzovat povahu nehmotných aktiv používaných protistranou transakce.

6.206 Principy uvedené v Oddílech D.2.1 až D.2.4 této Kapitoly by měly být použity při určení, zda bude využívání nehmotných aktiv testovanou stranou bránit ve spolehlivosti srovnatelnosti zjištěných nezávislých transakci, případně zda budou nutné úpravy srovnatelnosti. Pouze v případě, kdy jsou nehmotná aktiva používaná testovanou stranou jedinečná a hodnotná, je nutné provést úpravu srovnatelnosti případně zvolit jinou metodu stanovení převodních cen méně závislou na srovnatelných nezávislých transakcích. V případech, kdy nehmotná aktiva používaná testovanou stranou nemají povahu jedinečných a hodnotných nehmotných aktiv, mohou zaplacené nebo přijaté platby, případně marže či

výnosy obdržené stranami srovnatelných nezávislých transakcí poskytnout spolehlivý základ pro stanovení obvyklých podmínek.

6.207 V situacích, kdy vzniká potřeba provést úpravy srovnatelnosti z důvodu existence rozdílů v nehmotných aktivech používaných testovanou stranou v rámci závislé transakce a v nehmotných aktivech používaných stranou v rámci potenciálně srovnatelné nezávislé transakce, se mohou vyskytnout velmi obtížné faktické otázky pro kvantifikaci spolehlivých úprav srovnatelnosti. Tyto otázky vyžadují důkladné posouzení relevantních skutečností a okolností a dostupných údajů týkajících se vlivu nehmotných aktiv na ceny a zisky. V případech, kdy je vliv rozdílné povahy nehmotných aktiv na cenu jednoznačně významný, ale nepodléhá přesnému odhadu, může být nezbytné použít jinou z metod stanovení převodních cen, méně závislou na identifikaci srovnatelných údajů.

6.208 Je třeba také zmínit, že v souvislosti s využitím nehmotných aktiv v rámci kontrolovaného prodeje zboží a poskytování služeb mohou být vyžadovány i jiné úpravy srovnatelnosti zapříčiněné působením odlišných faktorů, než je rozdílná povaha využitých nehmotných aktiv. Požadavek na provedení úpravy srovnatelnosti může vzniknout například v situaci, kdy je možné identifikovat rozdílnosti v předmětných trzích, lokální výhody, obchodní strategie, pracovní kolektiv nebo v podnikové synergii a další podobné faktory. Tyto faktory nemusí být nehmotnými aktivy, jak je uvedeno v Oddíle A. 1 této Kapitoly, mohou však mít významný vliv na ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu tykající se využití nehmotných aktiv.

D.5.2.2 Situace, kdy neexistují spolehlivě srovnatelné údaje

6.209 V případě, že není možné identifikovat spolehlivě nezávislé transakce, může být v rámci transakcí zahrnujících prodej zboží nebo poskytování služeb spolu s využitím nehmotného aktiva použita pro stanovení rozdělení zisku v souladu s principem tržního odstupu transakční metoda rozdělení zisku. Důležitou podmínkou vhodné aplikace transakční metody rozdělení zisku je situace, kdy obě strany transakce přináší jedinečný a hodnotný přínos k uskutečnění transakce.

6.210 Oddíl C v rámci Části III Kapitoly II obsahuje návod, který má být zvážen při aplikaci transakční metody rozdělení zisku. Tyto pokyny jsou plně použitelné v situacích, které se týkají využívání nehmotných aktiv v souvislosti s prodejem zboží nebo poskytováním služeb v závislých transakcích.

6.211 Při použití metody rozdělení zisku v případech zahrnujících nehmotná aktiva by mělo být pečlivě postupováno při identifikaci předmětných nehmotných aktiv a při vyhodnocení způsobu, jakým tato nehmotná aktiva přispívají k vytváření hodnoty a také při posouzení ostatních příjmů generovaných vykonanými funkcemi, nesenými riziky a použitými aktivy. Nekonkrétním tvrzením o existenci a použití blíže neurčených nehmotných aktiv nelze podpořit spolehlivé uplatnění metody rozdělení zisku.

6.212 Metody převodních cen, případně oceňovací metody nezávislé na identifikaci spolehlivě srovnatelné nezávislé transakce mohou být za vhodných okolností také využity k určení obvyklých podmínek u transakcí zahrnujících prodej zboží nebo poskytování služeb, v případě, že jsou v souvislosti s těmito transakcemi využita nehmotná aktiva. Zvolená alternativa by měla odrážet povahu zboží nebo poskytnutých služeb a příspěvek nehmotných aktiv a dalších relevantních faktorů k tvorbě hodnoty.

Kapitola VII

Zvláštní úplata za služby prokazované si v rámci skupiny spojených podniků

A. Úvod

7.1 Tato Kapitola pojednává o otázkách, které vznikají v souvislosti se stanovováním cen za situace, kdy služby byly poskytnuty jedním z členů nadnárodní skupiny podniků dalším členům této skupiny a pokud se tak stalo, jaká jsou pravidla stanovení tržního odstupu pro tyto služby poskytované si navzájem. Až na náhodné situace Kapitola neřeší, zda služby byly poskytnuty v rámci ujednání o podílení se na nákladech, ani zda v takovém případě odpovídají ceně stanovené v souladu s principem tržního odstupu. Ujednání o podílení se na nákladech je předmětem Kapitoly VIII.

7.2 Téměř každá nadnárodní skupina musí zajistit pro své členy celou řadu služeb zvláště správního, technického, finančního a obchodního charakteru. Takové služby mohou zahrnovat řídící, koordinační a kontrolní funkce pro celou skupinu. Náklady na poskytnutí takové služby mohou být zpočátku neseny mateřskou společností, jednou nebo vice speciálně určenými členy skupiny ("skupinové servisní centrum"), nebo jinými členy skupiny. Nezávislý podnik si může v případě potřeby služeb tyto služby zakoupit u poskytovatele služeb, který se specializuje na tento druh služby, nebo si může tuto službu provést sám (tj. vnitropodnikově). Podobně si může člen nadnárodní skupiny podniků v případě potřeby tyto služby zakoupit přímo nebo nepřímo u nezávislých podniků nebo u jednoho či více spojených podniků v téže skupině nadnárodních podniků (tj. vnitroskupinově), nebo si může službu provést sám. Vnitroskupinové služby často zahrnují služby, které jsou typicky dostupné z vnějšku u nezávislých podniků (jako jsou právní a účetní služby) jako doplněk služeb obvykle zajišťovaných uvnitř podniku (tj. samotným podnikem jako je ústřední audit, finanční poradenství nebo zaškolení zaměstnanců). V zájmu skupiny nadnárodních podniků není vynaložit náklady zbytečně a je v zájmu skupiny nadnárodních podniků poskytovat vnitroskupinové služby efektivně. Používání pokynů v této Kapitole by mělo zajistit, že jsou služby adekvátně identifikovány a spojené náklady adekvátně alokovány v rámci skupiny nadnárodních podniků v souladu s principem tržního odstupu.

7.3 Vnitroskupinová ujednání o poskytování služeb jsou někdy spojována s ujednáními o přepravě zboží nebo převodu nehmotných aktiv (nebo o poskytnutí licence na taková aktiva). V některých případech jako jsou smlouvy o know-how, které obsahují prvek o poskytování služeb, může být velmi obtížné určit, kde leží přesná hranice mezi převodem nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům a poskytováním služeb. Pomocné služby jsou často spojovány s převodem technologie. Může být proto nezbytné zvážit principy, jak agregovat a rozdělit transakce obsažené v Kapitole III, pojednávající o smíšeném převodu služeb a majetku.

7.4 Vnitroskupinová činnost při poskytování služeb se může mezi nadnárodními skupinami podniků značně lišit, pokud jde o rozsah, v němž tato činnost zajišťuje prospěch nebo očekávaný užitek jednomu nebo více členům skupiny. Každý případ závisí na vlastních skutečnostech a okolnostech a vnitřním ujednání v rámci skupiny. Například v decentralizované skupině mateřský podnik může omezit svoji činnost uvnitř skupiny na monitorování svých investic u svých dceřiných společností jakožto akcionář. Naproti tomu v centralizované nebo integrované skupině představenstvo a vrcholové vedení mateřské společnosti může činit všechna důležitá rozhodnutí týkající se záležitosti svých dceřiných společností, a mateřská společnost může podpořit implementaci těchto rozhodnutí vykonáváním všeobecných a správních činností pro její dceřiné společnosti stejně jako provozní aktivit jako jsou treasury management, marketing a řízení dodavatelského řetězce.

B. Hlavní problémy

7.5 Při analýze převodních cen u vnitroskupinových služeb existují dva aspekty. První aspekt je, zda služby mezi jednotlivými skupinami byly skutečně poskytnuty či nikoliv. Druhý je, zda účtování za takovou vnitroskupinovou službu jsou z daňového hlediska v souladu s principem tržního odstupu. O každé z těchto otázek je pojednáno níže.

B.1 Určení, zda došlo k poskytnutí vnitroskupinových služeb

B.1.1 Benefit test

7.6 V souladu se principem tržního odstupu by otázka, zda byla poskytnuta vnitroskupinová služba, byla-li činnost vykonávána pro jednoho nebo více členů skupiny jiným členem skupiny, měla by záviset na tom, zda činnost poskytuje příslušný člen skupiny mající hospodářskou nebo obchodní váhu proto, aby zlepšil svoje obchodní postavení. To může být určeno úvahou, zda nezávislý podnik za srovnatelných okolností by byl ochoten zaplatit za takovou činnost, byla-li by mu poskytnuta jiným nezávislým podnikem anebo kdyby si takovou činnost uskutečnil sám pro sebe. Kdyby se jednalo o jednu z takových činností, za níž by nezávislý podnik nebyl ochoten zaplatit nebo by ji neprovedl sám pro sebe, taková činnost by zpravidla nemohla být pokládána za vnitroskupinovou službu podle principu tržního odstupu.

7.7 Výše uvedená analýza zcela jasně závisí na stávajících skutečnostech a okolnostech a není možné abstraktně vypočítat kategoricky činnosti, které představují nebo nepředstavují poskytování služeb uvnitř skupiny podniků. Může být však dán určitý návod, jak by měla být provedena analýza u určitých společných druhů činností, poskytovaných si v rámci nadnárodních skupin podniků.

7.8 Některé vnitroskupinové služby jsou prováděny jedním členem nadnárodní podnikové skupiny, aby vyšly vstříc určité potřebě jednoho nebo několika specifických členů skupiny. V takovém případě lze relativně přímo zjistit, zda došlo k poskytnutí služby. Nezávislý podnik by se za srovnatelné situace zpravidla spokojil s určitou potřebou buď vykonat si činnost sám vnitropodnikově, nebo by si dal provést tuto činnost třetí stranou transakce. Takto by se v daném případě dalo zjistit, že služba uvnitř skupiny byla řádně poskytnuta. Běžně by se například dalo prokázat, že služba uvnitř skupiny podniků byla poskytnuta tam, kde jiný spojený podnik opravuje zařízení užívané při výrobě druhým členem nadnárodní skupiny podniků. Nicméně je klíčové, že je daňové správě poskytnuta spolehlivá dokumentace pro ověření, že náklady byly vynaloženy poskytovatelem služeb.

B.1.2 Činnosti akcionáře

7.9 Komplexnější analýzy je třeba tam, kde jeden spojený podnik vyvíjí činnost, která se dotýká více než jednoho člena skupiny nebo celé skupiny podniků. V úzkém rámci takových případů může být prováděna taková vnitroskupinová činnost vztahující se na členy skupiny, i když tito členové skupiny činnost nevyžadují (a nebyli by ochotni za ni zaplatit, kdyby existovali jako nezávislé podniky). Taková činnost by byla jednou z těch, kterou vykonává člen skupiny (obvykle mateřská společnost nebo regionální holdingová společnost) pouze z důvodu vlastnického zájmu na jednom nebo více členech skupiny, tj. v postavení akcionáře. Tento typ činnosti by nebyl považován za vnitroskupinové služby, a proto není odůvodnitelné jejich účtování ostatním členům skupiny. Místo toho by náklady spojené s tímto typem činnosti měly být neseny a alokovány na úrovni akcionáře. Tento druh aktivity lze charakterizovat jakožto "činnost akcionáře" odlišnou od širšího pojmu správcovské činnosti ("stewardship activity"), použitého v roce 1979 ve Zprávě. Správcovská činnost pokryla řadu činností akcionáře, do nichž lze zahrnout obstarávání služeb pro ostatní členy skupiny, například služby, které by mohly být prováděny koordinačním centrem. Posledně zmíněné druhy neakcionářských činností by mohly zahrnovat podrobné plánovací služby pro zvláštní operace, řízení krizových situací nebo technickou poradní činnost (odstraňování problémů) nebo v některých případech účast na každodenním řízení podniku.

7.10 Níže jsou uvedeny příklady nákladů spojených s činnostmi akcionáře, podle standardů uvedených v Odstavci 7.6:

a) Náklady týkající se samotné právní struktury mateřské společnosti, jako jsou jednání akcionářů mateřské společnosti, emise akcií mateřské společnosti, kotace mateřské společnosti na burze a náklady na dozorčí radu;

b) Náklady týkající se požadavků na vykazování (včetně finančního vykazování a auditu) mateřské společnosti včetně konsolidace zpráv, náklady na audit mateřské společnosti týkající se účtů dceřiných společností vedených výhradně v zájmu mateřské společnosti a náklady týkající se přípravy konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků (nicméně, v praxi náklady vzniklé lokálně dceřinými společnostmi nemusejí být potřeba přenášet na mateřskou nebo holdingovou společnost tam, kde je nepřiměřeně obtížné takové náklady izolovat a identifikovat);

c) Náklady na získání finančních prostředků pro získání vlastních podílů a náklady týkající se vztahu mateřské společnosti s investory jako jsou komunikační strategie s akcionáři mateřské společnosti, finanční analytici, fondy a dalších zúčastněných stran v mateřské společnosti;

d) Náklady spojené s dodržováním příslušných daňových zákonů mateřskou společností;

e) Vedlejší náklady spojené s podnikovým řízením skupiny nadnárodních podniků jako celku.

Naproti tomu, jestliže například mateřská společnost zvýší fondy jménem a ve prospěch jiného člena skupiny, který jich používá proto, aby zakoupil novou společnost, pak lze pohlížet na mateřskou společnost jako na poskytovatele služeb pro člena skupiny. Zpráva z roku 1984 se rovněž zmiňovala o "výdajích za řídící a kontrolní (monitorovací) činnost vztahující se na řízení společnosti a ochranu investic podle představovaných majetkových podílů." Spadá-li tato činnost do rámce definice činnosti akcionáře tak, jak ji definuje tato Směrnice, bude záviset na tom, zda za srovnatelné situace a okolností jde o jednu z činností, kterou by byl ochoten nezávislý podnik zaplatit anebo ji provést sám pro sebe. Tam, kde jsou aktivity jako výše popsané, vykonávány společností skupiny z jiného důvodu než vlastnického podílu, tam tato společnost skupiny nevykonává akcionářské služby, ale měla by být považována za poskytovatele služby pro mateřskou nebo holdingovou společnost, na kterou se vztahují pokyny uvedené v této Kapitole.

B.1.3 Duplicita

7.11 Obecně řečeno žádná vnitroskupinová služba nemůže být pokládána za činnost poskytovanou jedním členem skupiny, který by pouze duplikoval službu, kterou jiný člen skupiny provádí sám pro sebe nebo která je prováděna pro takového dalšího člena skupiny třetí stranou transakce. Výjimka může nastat tam, kde zdvojení služeb je pouze dočasné, například kde nějaká nadnárodní skupina podniků v rámci reorganizace centralizuje své správní (manažérské) funkce. Další výjimkou může být, když ke zdvojení dochází proto, aby bylo sníženo riziko nesprávného obchodního rozhodnutí (např. obstarání druhého právního stanoviska ve věci). Jakékoli posouzení případné duplicity služeb potřebuje podrobně určit povahu služby a důvod, proč se zdá, že společnost duplikuje náklady v rozporu s efektivními praktikami. Skutečnost, že společnost vykonává, například marketingové aktivity vnitropodnikově a také jsou jí účtovány marketingové služby od společnosti skupiny, sama o sobě nesvědčí o duplicitě, jelikož marketing je široký pojem pokrývající mnoho úrovní aktivit. Posouzení informací poskytnutých daňovým poplatníkem může určit, že vnitroskupinové služby jsou jiné, dodatečné nebo doplňující ke službám vykonaným vnitropodnikově. Benefit test by byl potom aplikován na ty prvky vnitroskupinových služeb, které nejsou duplicitní. Některé regulované sektory vyžadují, aby řídící funkce byly vykonávány lokálně i na konsolidovaném základě mateřskou společností; tyto požadavky by neměly vést k odmítnutí z důvodu duplicity.

B.1.4 Náhodný prospěch

7.12 Existují také případy, kde vnitroskupinové služby prováděné členem skupiny, jako je akcionář nebo koordinační centrum, se vztahují pouze na některé členy skupiny, ale náhodně zajistí prospěch jiné skupině členů. Takový příklad dostaneme, když provedeme analýzu, zda reorganizovat skupinu, získat nové členy nebo zrušit divizi. Uvedená činnost by mohla tvořit vnitroskupinovou službu pro zvláštní zainteresovanou skupinu členů, například pro takové členy, kteří budou nakupovat podíly nebo ukončí

činnost jedné z jejich divizí, ale mohou také tvořit ekonomický prospěch pro jiné členy skupiny nepřímo zapojené v potenciálním rozhodnutí, jelikož analýza může poskytnout užitečné informace ohledně jejich vlastních obchodních operací. Náhodný prospěch by neměl mít za následek, že s těmito jinými členy skupiny by mělo být nakládáno tak, jako by obdrželi vnitroskupinovou službu, protože činnost, jejímž výsledkem byl prospěch, resp. užitek, nepatří mezi ty činnosti, za které by nezávislý podnik byl zpravidla ochoten zaplatit.

7.13 Podobně by nemělo být považováno za poskytnutí vnitroskupinové služby u spojeného podniku to, když výše uvedený podnik získá náhodný prospěch přičitatelný pouze skutečnosti, že tvoří část širšího koncernu, a ne z konkrétní prováděné činnosti. Například se nemůže jednat o službu tam, kde spojený podnik z důvodů svého pouhého přičlenění má credit rating vyšší, než by tomu bylo, kdyby nebyl přidružen, avšak o vnitroskupinovou službu by se zpravidla jednalo, kdyby větší credit rating byl dána zárukou jiného člena skupiny nebo kde by podnik profitoval ze záměrného dohodnutého jednání zahrnujícího marketingové činnosti a činnosti opírající se o styk s veřejností (public relations). Z tohoto hlediska by pasivní sdružení mělo být odlišeno od aktivní propagace atributů nadnárodních skupin, které pozitivně zvyšují možnosti tvorby zisku jednotlivých členů skupiny. Každý případ musí být zkoumán na základě jemu daných skutečností a okolností viz část D.8 Kapitoly I ohledně synergií skupiny nadnárodních podniků.

B.1.5 Centralizované služby

7.14 Další činnosti, které se vztahují na skupinu jako celek, jsou ty, které se soustřeďují u mateřské společnosti nebo v jednom či více střediscích skupinových služeb (jako je oblastní sídlo společnosti) a jsou dostupné skupině (nebo jejím mnohonárodním členům). Činnosti, které jsou centralizovány, závisejí na druhu obchodní činnosti a na organizační struktuře skupiny, ale obecně mohou zahrnovat správní služby jako je plánování, koordinace, rozpočtové řízení, finanční poradenství, účetnictví, audit, právní služby, factoring a IT služby. Do finančních služeb patří kontrola peněžní hotovosti a platební způsobilosti, zvýšení kapitálu, úvěrové smlouvy, správa kapitálových účastí a rizik směnných operací a refinancování. Mezi služby na poli výroby přísluší nákupy, distribuce a marketing, do služeb v zaměstnanecké oblasti zařazujeme příjem pracovních sil a jejich zaškolení. Skupinová servisní střediska také často provádějí řízení objednávek, zákaznický servis a call centra, výzkum a vývoj nebo spravují a chrání nehmotná aktiva pro celou skupinu nadnárodních podniků nebo její část. Tento druh činnosti bude obvykle pokládán za vnitroskupinové služby, protože jde o druh činností, za něž by nezávislé podniky byly ochotny zaplatit anebo by byly ochotny si je samy provést.

B.1.6 Podoba odměny

7.15 Při úvaze, zda by za obstarání služeb mezi nezávislými podniky měla být vyžadována úhrada, by bylo také důležité uvážit formu, kterou by měla mít úhrada za provedenou transakci mezi nezávislými podniky jednajícími o správném stanovení ceny. Například, pokud jde o finanční služby, jako jsou půjčky, měnové a zajišťovací služby, může být veškerá odměna zahrnuta do rozpětí a nebylo by vhodné očekávat, že by se v případě takového případu účtoval další poplatek za službu. Stejně tak v některých službách nákupu nebo zajištění vstupů může být v ceně zakoupeného produktu nebo služeb zahrnut prvek provize a samostatný poplatek za služby nemusí být vhodný.

7.16 Další otázka vyvstává u služeb prokazovaných "na zavolání". Je otázkou, zda dostupnost takových služeb je sama osobě speciální službou, za níž by měl být stanoven tržně obvyklý poplatek při jejím ocenění (jako dodatek úplaty za skutečně poskytnuté služby). Mateřská společnost nebo jedno či více středisek služeb pro skupinu podniků by měly být k dispozici poskytovat takové služby jako, jsou služby finanční, manažerské, technické a právní anebo služba daňových poradců a poskytování pomoci členům skupiny v kterékoli době. V tomto případě může být služba poskytnuta spojeným podnikům, aby měly k dispozici potřebný personál, vybavení apod. Vnitroskupinová služba by měla existovat v rozsahu, ve kterém by bylo důvodné očekávat, že nezávislý podnik si za srovnatelné situace vezme na sebe takové náklady, které by mu zajistily dostupnost služeb, pokud by vznikla jejich potřeba. Je všeobecně známo například to, že si nezávislý podnik platí roční "zálohový poplatek" advokátní firmě, aby si zajistil právní služby a zastoupení v

případě vzniklého sporu. Jiným příkladem je smlouva o přednosti při provádění oprav sítě výpočetní techniky v případě jejího výpadku.

7.17 Tyto služby mají být dostupné na zavolání a mohou se lišit, pokud jde o částky tak i jejich rok od roku vzrůstající význam. Je nepravděpodobné, že by nějaký nezávislý podnik vzal na sebe finanční břemeno v případě, kde případná potřeba služeb je vzdálená, kde výhoda spočívající v poskytování služeb "na zavolání" je zanedbatelná nebo kde služby při objednávce by byly poskytnuty pohotově a včas na rozdíl od jiných potřeb bez nutnosti přijímat ujednání o převzetí pevných nákladů. Dříve, než by se určilo, že se jedná o poskytnutí služby mezi skupinou podniků, by měl být zvážen užitek, prokázaný členu skupiny podniků na základě ujednání "na zavolání", spíše z hlediska rozsahu, v němž byly používány služby v průběhu několika let než jen za rok, v němž bylo za služby účtováno.

7.18 Skutečnost, že byla vynaložena platba spojenému podniku pro předpokládané služby, může být užitečná pro určení, zda služby byly ve skutečnosti provedeny, ale pouhý popis platby jako například "poplatky za správu", nemůže být pokládán za hlavní důkaz, že takové služby byly provedeny. Současně nedostatek plateb nebo smluvních ujednání automaticky nevede k závěru, že nebyla poskytnuta žádná z vnitroskupinových služeb.

B.2 Určení tržní hodnoty za poskytnutou službu

B.2.1 Obecně

7.19 Jakmile bylo určeno, že byla poskytnuta vnitroskupinová služba, je nutné s ohledem na další typy vnitroskupinových převodů stanovit, zda částka za úhradu, pokud se k ní došlo, je v souladu s principem tržního odstupu. Máme tím na zřeteli, že úhrada za vnitroskupinové služby by měla být taková, jaká by měla být učiněna a přijata mezi nezávislými podniky za srovnatelných podmínek. Tudíž s takovými transakcemi by nemělo být pro daňové účely zacházeno odlišně od srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky jednoduše jen proto, že se jedná o transakce mezi podniky, které se zdají být spojenými.

B.2.2 Zjištění skutečných ujednání pro vyúčtování služeb, které byly poskytnuty v rámci skupiny podniků

7.20 Má-li se stanovit výše částky, která byla skutečně účtována za prokázané služby, daňový úřad potřebuje znát, jaká ujednání byla přijata mezi spojenými podniky, aby se usnadnilo stanovení úhrady za poskytnutí služeb mezi nimi navzájem.

B.2.2.1 Metody přímé fakturace

7.21 V některých případech mohou být ujednání učiněná za účelem stanovení úhrady za vnitroskupinové služby snadno identifikovatelná. Jde o případy, kde nadnárodní skupina podniků užívá metody přímé fakturace, tj. kde je spojeným podnikům účtováno za specifické služby. Obecně řečeno metoda přímé fakturace je velkou praktickou výhodou pro daňové úřady, protože umožňuje, aby byla jasně identifikována poskytnutá služba a základ pro placení. Takto metoda přímé fakturace usnadňuje určení, zda úhrada odpovídá principu tržního odstupu.

7.22 Nadnárodní skupina podniků by měla být schopna přijmout ujednání o přímé fakturaci zvláště tam, kde služby poskytované spojeným podnikům jsou obdobné službám poskytovaným nezávislým podnikům. Pokud jsou poskytovány zvláštní služby nejenom spojeným podnikům, ale také nezávislým podnikům ve srovnatelné míře a jako významná součást jejich obchodní činnosti, lze dovodit, že nadnárodní skupina podniků má schopnost vykázat oddělený základ pro výpočet úhrady (např. výkazem vykonané práce, poplatky a náklady vynaloženými na plnění svých smluv s třetí stranou transakce). Výsledkem je to, že nadnárodní skupiny podniků jsou v takovém případě podníceny přijmout metodu přímé fakturace ve vztahu ke svým transakcím, které uskutečňují se spojenými podniky. Avšak připouští se, že uvedený přístup nemusí být vždy vhodný, například když služby pro třetí stranu transakce jsou jen příležitostné nebo okrajového charakteru.

B.2.2.2 Metody nepřímé fakturace

7.23 Metoda přímé fakturace pro účtování vnitroskupinových služeb může být obtížně uplatnitelná v praxi. V důsledku toho některé skupiny nadnárodních podniků vyvinuly jiné metody pro účtování služeb poskytnutých mateřskou společnosti nebo servisním centrem. V takových případech nadnárodní skupiny podniků mohou dospět k názoru, že mají několik možností, kromě použití alokace nákladů a metod rozdělení podílem, které vyžadují často určitý stupeň odhadu nebo aproximace jakožto základny pro výpočet ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu podle zásad stanovených v Oddílu B.2.3 níže. Tyto metody jsou obecně označovány jako metody nepřímé fakturace a měly by být přípustné za předpokladu, že bude věnována dostatečná pozornost hodnotě služeb pro příjemce a rozsahu, v němž jsou poskytovány srovnatelné služby mezi nezávislými podniky. Takové metody výpočtu cenového zatížení by neměly být přípustné tam, kde jsou poskytovány specifické služby, jež tvoří hlavní obchodní činnost podniku nejenom spojeným podnikům, ale také nezávislým stranám transakce. Při každém pokusu o spravedlivé zpoplatnění za poskytnuté služby musí být jakékoli zpoplatnění podporováno zjistitelnou výhodou a rozumně předvídatelným přínosem. Jakákoliv nepřímá metoda zatížení by měla být citlivá z hlediska obchodního charakteru individuálního případu (např. alokační klíč za určitých okolností dává smysl), měla by obsahovat záruky proti manipulaci a sledovat zdravé účetní zásady a být schopná ukázat na výlohy nebo rozdělení výdajů, které jsou souměřitelné se stávajícím a důvodně očekávaným prospěchem pro příjemce služeb.

7.24 V některých případech nepřímá metoda zatížení může být nezbytná vzhledem k povaze poskytované služby. Jeden z příkladů je ten, kdy podíl hodnoty poskytovaných služeb různým příslušným jednotkám nemůže být kvantifikován s výjimkou, že se tak děje na základě přibližnosti nebo odhadu. Tento problém může nastat například tam, kde centrálně prováděná propagační prodejní činnost (např. na mezinárodních veletrzích, v mezinárodním tisku nebo pomocí ústřední inzertní kampaně) může ovlivnit množství vyrobeného zboží nebo jeho prodej řadou filiálek. Jiný příklad je ten, kdy oddělená evidence a analýza příslušných služeb vykázaných pro každého příjemce (poživatele) služeb by v sobě zahrnuly takové břemeno správních úkonů, že by to mělo za následek těžkou disproporci ve vztahu k vlastním činnostem. V takovém případě by účtovaná hodnota měla být určena s poukazem na přidělení nákladů, které nemohou být alokovány mezi případné příjemce přímo, tj. jde o výdaje, které nemohou být připsány stávajícím poživatelům různých služeb. Vyhovět principu tržního odstupu pak znamená, že zvolená alokační metoda musí vést k výsledku, který je shodný s tím, co by byly ochotny přijmout srovnatelné nezávislé podniky.

7.25 Alokace by měla být založena na přiměřeném měřítku využití služby, které je zároveň jednoduše ověřitelné, jako například obrat, počet zaměstnanců nebo činnosti založené dle klíče jakým může být počet zpracovaných objednávek. Zda jde o vhodnou alokační metodu, může záviset na povaze a užití služby. Například užití nebo obstarání personální agendy může být více spjato s počtem zaměstnanců než s obratem podniku, zatímco při vyčlenění pevných výdajů na prioritní zálohování výpočetní techniky by se alokace měla uskutečnit v poměru k příslušným výdajům na vybavení výpočetní technikou jednotlivými členy skupiny.

7.26 Když je použito nepřímé metody, pak může být skryt vztah mezi účtovanou cenou a poskytnutou službou a může být těžké ocenit dosažený užitek. Skutečně to může znamenat, že podniku, kterému byla služba účtována, se nespojil si účtované náklady s prokázanou službou. Tudíž je zde vzrůstající riziko dvojího zdanění, protože může být daleko těžší stanovit odpočet za výdaje vzniklé jménem členů skupiny, pokud vyrovnání nemůže být snadno zjistitelné, nebo když příjemce služeb, mající za povinnost zjistit odpočet zaplacené částky, nemůže prokázat, že služba byla poskytnuta.

B.2.2.3 Způsob náhrady

7.27 Náhrada za služby poskytnuté spojenému podniku může být zahrnuta do ceny dalších převodů. Například cena za udělení licence k patentu nebo know-how může zahrnovat platbu za technický servis nebo za služby vykonávané centrálně pro držitele licence nebo za manažérskou poradu, týkající se uvádění na trh

výrobků vyrobených podle licence. V takovém případě daňový úřad a poplatníci by měli zkontrolovat, zda zde není účtovaný za službu žádný dodatečný poplatek a zda zde nedošlo ke dvojímu odpočtu.

7.28 Když chceme zjistit ujednání za účelem zdanění zálohy, poskytnuté za obstarání služeb "na zavolání, " (jak bylo popsáno v Odstavcích 7.16 a 7.17), je nutné přezkoumat podmínky pro stávající používání služeb, neboť tyto mohou obsahovat ustanovení, že za stávající použití není možno stanovit žádnou úplatu, pokud by úroveň použití nepřesáhla předem určenou výši (stupeň).

B.2.3 Výpočet tržní výše kompenzace

7.29 Když se pokoušíme stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu ve vztahu ke službám, které si poskytují skupiny podniků mezi sebou, věc by bylo možné posoudit z hlediska poskytovatele služeb a z hlediska příjemce služeb. V tomto směru příslušné úvahy zahrnují hodnotu služeb pro příjemce a kolik by byl nezávislý podnik připraven zaplatit za služby za srovnatelných podmínek, a rovněž i cenu poskytovateli služby.

7.30 Například z pohledu nezávislého podniku, který se uchází o službu, poskytovatelé služeb na trhu mohou a nemusí být ochotni či schopni poskytnout službu za cenu, kterou je nezávislý podnik ochoten zaplatit. Pokud poskytovatel služby může poskytnout žádanou službu v rámci marže, kterou by byl nezávislý podnik ochoten respektovat, potom se dohoda podaří. Z hlediska pohledu poskytovatele služeb, cena, pod níž by nebyl ochoten tuto službu poskytnout, a náklady na ní, jsou důležité úvahy, které je třeba řešit, ale nepodmiňují v žádném případě výsledek.

B.2.3.1 Metody

7.31 Metoda užívaná pro stanovení ceny na základě tržního odstupu u vnitroskupinových služeb by měla být stanovena podle Směrnice v Kapitolách I, II a III. Často, uplatnění těchto pokynů povede k použití metody CUP nebo metod založených na nákladech (metodě nákladů a přirážky nebo TNMM založené na nákladech) pro stanovení ceny vnitroskupinových služeb. Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP) je zpravidla užívána tam, kde je srovnatelná služba poskytována mezi nezávislými podniky na trhu příjemce nebo spojeným podnikem nezávislému podniku za srovnatelných podmínek. To se například týká účetnictví, finanční kontroly, právních a výpočetních služeb, jsou-li poskytovány. Metoda nákladů je zpravidla vhodná při nedostatku srovnatelné nezávislé ceny, kde povaha činností, o něž jde, použitá aktiva a nesená rizika jsou srovnatelná s těmi, které se vyskytují u nezávislých podniků. Jak bylo uvedeno v Části II Kapitoly II při použití metody nákladů a přirážky, musí zde být shoda mezi závislými a nezávislými transakcemi v kategorii výdajů, které jsou v nich zahrnuty. Ve výjimečných případech, například, tam kde je obtížné použít metodu CUP nebo metody založené na nákladech, může být nápomocné zohlednit více než jednu metodu (viz Odstavec 2.12) k dosažení uspokojivého stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu.

7.32 Může být nezbytné provést funkční analýzu různých členů skupiny a zjistit vztah mezi příslušnými službami a činnostmi jednotlivých členů a jejich provádění. Jako doplněk může být nezbytné zvážit nejenom bezprostřední dopad, který služba vyvolala, ale též její dlouhodobý účinek, majíc přitom na zřeteli, že některé výdaje nepřinesou nikdy prospěch, který byl očekáván, když byly tyto vynaloženy. Například výdaje na přípravu na marketingové operace by se v prvé řadě byly těžko zrodily u některého člena z pohledu jeho běžných zdrojů. Určení, zda vynaložené náklady jsou v takovém případě v souladu se stanovením ceny v souladu s principem tržního odstupu, by vyžadovalo zvážit očekávaný prospěch z operace a možnosti, že velikost výdajů a jejich časové rozložení, pokud byly obsaženy v ujednání o stanovení ceny, budou záviset na výsledcích operace. Poplatník by měl být v takových případech připraven prokázat odůvodněnost výdajů, které vynaložil za služby spojeným podnikům.

7.33 Tam, kde metoda založená na nákladech, je stanovená jako nejvhodnější metoda pro okolnosti daného případu, její analýza bude vyžadovat posouzení, zda náklady vynaložené skupinovým

poskytovatelem služeb potřebují nějakou úpravu pro zajištění spolehlivého porovnání závislé a nezávislé transakce.

7.34 Když jedná spojený podnik pouze jako agent nebo zprostředkovatel při obstarávání služeb, je důležité, aby při aplikaci metod založených na nákladech byl výnos nebo přirážka přiměřené výkonu funkce agentury než výkonu vlastních služeb. V takovém případě by nebylo přiměřené stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu jako přirážku k ceně služeb, ale spíše jako přirážku k nákladům na samotnou funkci agentury. Například spojenému podniku připadnou výdaje za pronájem inzertního prostoru v zastoupení členů skupiny, výdaje, které by členům skupiny vznikly přímo, kdyby byli nezávislí. V takovém případě by bylo vhodné postoupit tyto výdaje příjemcům ze skupiny bez přirážky a přirážku aplikovat pouze na výdaje vzniklé zprostředkovateli při výkonu jeho agenturní funkce.

B.2.3.2 Zvážení zahrnutí prvku ziskovosti

7.35 V závislosti na metodě použité k určení ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu nákladů vynaložených na vnitroskupinové služby vyvstává otázka, zda je nutné, aby výdaj byl takový, že vyústí v zisk pro poskytovatele služby. U tržních transakcí, se nezávislý podnik běžně snaží účtovat za služby takovým způsobem, aby to přineslo nějaký zisk, než poskytovat služby za pouhé náklady. Při stanovení nákladů spojených s určením ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu je třeba též vzít v úvahu ekonomické alternativy dostupné příjemci služeb. Avšak existují okolnosti (např. jak je obsaženo v diskusi o obchodní strategii v Kapitole I), kdy nezávislý podnik nemůže realizovat zisk ze samotného provedení služby, například tam, kde náklady dodavatele (předpokládané nebo současné) přesahují cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu, ale kdy dodavatel souhlasí, že poskytne službu, aby zvýšil svou ziskovost, třeba doplněním rozsahu svých činností. Proto není vždy nutné, aby stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu vyústilo v zisk pro spojený podnik, který provádí vnitroskupinovou službu.

7.36 Například, je možné, že cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu za vnitroskupinové služby není vyšší než náklady vynaložené poskytovatelem služby. To se může stát tam, kde se nejedná o obvyklou nebo opakující se službu poskytovatele služeb, ale služba se nabízí náhodně jako příležitostná pro nadnárodní podnikovou skupinu. Určit, zda vnitroskupinová služba představuje stejnou peněžní hodnotu, jakou by bylo možno získat od nezávislého podniku, by jako relevantní měřítko u těchto transakcí vyžadovalo srovnání funkcí a očekávaného prospěchu. Nadnárodní skupina podniků nicméně může stanovit, že služba bude provedena uvnitř skupiny podniků, spíše než by se použilo služeb třetí strany transakce, a to z řady důvodů. Například z důvodu jiných vnitroskupinových prospěchů (pro něž by přicházela v úvahu kompenzace v souladu s principem tržního odstupu). V takovém případě by nebylo vhodné zvýšit cenu za výše uvedenou službu tím, že by se použilo metody srovnatelné nezávislé ceny, jen aby byla jistota, že spojený podnik dosáhne zisku. Takovýto výsledek by byl v rozporu s principem tržního odstupu. Avšak je důležité zajistit, že byl vzat v úvahu veškerý prospěch plynoucí pro příjemce služby.

7.37 Zatímco by se daňové úřady a daňoví poplatníci měli snažit o správné stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu, nemělo by být přehlíženo, že mohou existovat praktické důvody proč daňový úřad v rámci své pravomoci, v některých případech výslovně požaduje upuštění od výpočtu a zdanění hodnoty, stanovené v rámci tržního odstupu za provedené služby jako odlišnost mající za cíl umožnit poplatníkovi, aby ve vhodné situaci pouze rozvrhl výdaje za provedení těchto služeb. Například, i kdyby analýza prospěšnosti vynaložených nákladů označila dodatečný daňový příjem, který by mohl být vybrán, nemohla by odůvodnit výlohy a správní břemeno spojené se stanovením příslušné výše ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu v některých případech. V těchto případech vyúčtování všech příslušných výdajů, spíše než stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu, může znamenat uspokojivý výsledek pro nadnárodní skupiny podniků a daňové úřady. Je nepravděpodobné, že by tato daňová úleva byla udělena daňovými úřady, pokud je poskytování služeb zásadní činností spojeného podniku, kde ziskový prvek je relativně významný nebo kde přímé daňové zatížení je možné jako základ, z něhož lze stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu.

C. Některé příklady vnitroskupinových služeb

7.38 Tento Oddíl uvádí několik případů aspektů převodních cen při poskytování vnitroskupinových služeb. Příklady jsou uváděny pouze pro ilustraci. Když se jedná o individuální případy, je nutné vyšetřit stávající skutečnosti a okolnosti, aby bylo možno posoudit použitelnost některé z metod stanovení převodních cen.

7.39 Jeden příklad zahrnuje činnost dluhového faktoringu, kde se nadnárodní skupina podniků rozhodne soustředit činnost z ekonomických důvodů. Například může být obezřetné centralizovat aktivity týkající se dluhového faktoringu pro lepší kontrolu rizika likvidity, měny a zadluženosti a zajistit administrativní efektivitu. Ústředí dluhového faktoringu, které na sebe přebírá tuto odpovědnost, vykonává vnitroskupinové služby, za něž by měla být stanovena úplata v souladu s principem tržního odstupu (dále také "tržní úplata"). V tomto případě by bylo vhodné použití metody srovnatelné nezávislé ceny (CUP).

7.40 Dalším příkladem činnosti, které mohou zahrnovat vnitroskupinové služby jsou výrobní nebo montážní operace. Činnosti mohou mít různou podobu, včetně takových, které jsou běžně označovány jako smluvní výroba. V některých případech smluvní výroby může výrobce pracovat na základě rozsáhlých instrukcí protistrany o tom, co má vyrábět, v jakém množství a v jaké kvalitě. V některých případech mohou být výrobci poskytnuty suroviny nebo součástky protistranou. Výrobní společnost si může být jistá, že její celá produkce bude odkoupena za předpokladu, že budou splněny požadavky na kvalitu. V takovém případě by výrobní společnost mohla být pro protistranu považována za poskytovatele nízkorizikových služeb a nejvhodnější metodou převodních cen by mohla být metoda nákladů a přirážky, podle zásad uvedenými v Kapitole II.

7.41 Výzkum je podobný příklad aktivity, který může být zahrnován mezi vnitroskupinové služby. Podmínky takové aktivity mohou být nastaveny v rámci podrobného kontraktu se stranou transakce poskytující tyto služby, běžně známé jako smluvní výzkum. Tato aktivita může zahrnovat vysoce odborný personál a zároveň se významně lišit jak ve své podstatě, tak důležitostí úspěchu dané skupiny podniků. Stávající ujednání mohou mít různost forem počínaje převzetím podrobných programů stanovených hlavní smluvní stranou transakce, rozšířená o ujednání, kde společnost provádějící výzkum je oprávněna pracovat v rámci široce definovaných kategorií. A konečně, dodatečné funkce zjišťování obchodně významných oblastí a odhad rizik neúspěšného výzkumu mohou být kritickým činitelem v tom, jak se skupina jeví jako celek. Vzhledem k tomu je třeba provést detailní funkční analýzu k jasnému a přesnému pochopení povahy výzkumu a toho, jak tyto aktivity společnost provádí, a to nejlépe před posouzením příslušné metodiky převodních cen. Zvážení možností, které jsou dané straně transakce vykonávající výzkum, dostupné, může být také užitečné při výběru nejvhodnější metody stanovení převodních cen. Více v Oddílu B.2 Kapitoly VI.

7.42 Jiným příkladem vnitroskupinových služeb je správa licencí. Správa a vymáhání práv k nehmotným aktivům musí být odlišen od využívání těchto práv k danému účelu. Ochrana licencí může být prováděna skupinovým střediskem služeb, odpovědným za monitorování případného zasahování do licenčních práv a za vymáhání licenčních práv.

D. Vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou

7.43 Tento Oddíl stanovuje konkrétní pokyny týkající se zvláštní kategorie vnitroskupinových služeb označované vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou. Oddíl D.1 obsahuje definici vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou. Oddíl D.2 popisuje dobrovolný, zjednodušený přístup ke stanovení tržní úplaty za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou, včetně zjednodušeného benefit testu. Oddíl D.3 obsahuje pokyny k požadavkům na dokumentaci a vykazování, které by měla každá skupina nadnárodních podniků využívající tento přístup dodržovat. A konečně, Oddíl D.4 se zabývá některými problémy ve spojení s výběrem srážkové daně u plateb za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou. Stručně se dá říci, že zjednodušený přístup zohledňuje úzkou propojenost

ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a odpovídajících nákladů. Tento přístup alokuje náklady na poskytování služeb v rámci každé z těchto kategorií na subjekty mající z těchto služeb užitek, a následně je na všechny kategorie služeb uplatňována stejná přirážka. Skupiny nadnárodních podniků, které si nezvolí zjednodušený přístup popsaný v tomto Oddílu, by měly zvážit aspekty převodních cen týkající se vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou, které jsou popsány v předchozích Oddílech A a B.

D.1 Definice vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou

7.44 Tento Oddíl se zabývá otázkami definice vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou v rámci využití dobrovolného zjednodušeného přístupu popsaného v Oddílu D2. V úvodu jsou uvedeny vlastností, které musí služby splňovat, aby byly považovány za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou a aby na ně mohl být uplatněn dobrovolný zjednodušený přístup. Dále je uvedeno několik činností, které se nepovažují za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou, na které by mohl být uplatněn dobrovolný zjednodušený přístup. V závěru je jmenován seznam příkladů služeb, které by vzhledem ke svým vlastnostem pravděpodobně patřily do skupiny vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou.

7.45 Za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou pro účely zjednodušeného přístupu považujeme takové služby, které jsou poskytovány jedním nebo více členy skupiny nadnárodních podniků ve prospěch jednoho či více dalších členů skupiny, a které

- mají podpůrný charakter,
- nepředstavují hlavní obchodní činnost nadnárodní skupiny podniků (tj. nevytváří ziskové činnosti ani nepřispívají k ekonomicky významným činnostem skupiny nadnárodních podniků),
- nevyžadují použití jedinečných či hodnotných nehmotných aktiv ani nevedou k vytvoření jedinečných nebo hodnotných nehmotných aktiv, a které
- nezahrnují převzetí kontroly nad významným rizikem ze strany poskytovatele služby a ani nejsou příčinou vzniku významných rizik pro poskytovatele služby.

7.46 Pokyny v tomto Oddílu nelze aplikovat na služby, které sice splňují předpoklady pro zařazení mezi vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou, ale jsou poskytovány nespojeným zákazníkům členů skupiny nadnárodních podniků. V takových případech je očekáváno, že existují srovnatelné spolehlivé vnitřní informace, které mohou být použity pro stanovení ceny za vnitroskupinové služby v souladu s principem tržního odstupu.

7.47 Následující činnosti nesplňují předpoklady pro uplatnění zjednodušeného přístupu uvedeného v tomto Oddílu:

- služby představující hlavní obchodní činnost nadnárodní skupiny podniků,
- služby v oblasti výzkumu a vývoje (včetně vývoje softwaru, pokud nespadají do služeb v oblasti informačních technologií uvedených v Odstavci 7.49),
- výrobní služby,
- nákupní činnosti týkající se nákupu surovin nebo dalších materiálů použitých v rámci výrobních procesů,
- prodejní, marketingové a distribuční činnosti,
- finanční transakce,

- těžba, průzkum a zpracování přírodních zdrojů,
- pojištění a zajištění,
- služby vrcholového vedení podniku (mimo kontroly nad řízením služeb, která spadají pod vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou dle definice uvedené v Odstavci 7.45).

7.48 Skutečnost, že určitá činnost nesplňuje vlastnosti nutné pro aplikaci zjednodušeného přístupu, jak je definováno v Odstavci 7.45, by neměla být interpretována tak, že tato činnost přináší vysoké výnosy. Tato činnost může stále přinášet jen nízkou hodnotu a tržní úplaty za tuto službu, pokud existuje, by měla být stanovena v souladu s pokyny uvedenými v Odstavcích 7.1 až 7.42.

7.49 Následující body uvádí příklady služeb, které by pravděpodobně splňovaly podmínky definice služeb s nízkou přidanou hodnotou uvedenou v Odstavci 7.45:

- účetnictví a audit, například shromažďování a přezkoumávání informací pro účely účetní závěrky, vedení účetních záznamů, příprava účetní závěrky, příprava informací a podpora při provozním a finanční auditu, ověřování pravosti a spolehlivosti účetních záznamů a podpora přípravy rozpočtů skrze sestavování dat a shromažďování informací,
- zpracování a správa pohledávek a závazků, například kompilace fakturačních údajů zákazníků a klientů, kontrola a správa pohledávek,
- činnosti v oblasti lidských zdrojů, např.:
  - nábor a najímaní, například přijímání zaměstnanců, podpora při hodnocení žadatelů, výběru a jmenování personálu, uvádění nových zaměstnanců do podniku, hodnocení výkonu a pomoc při definování kariéry, pomoc v řízení o propouštění zaměstnanců, podpora v programech pro nadbytečné pracovníky,
  - vzdělávání a rozvoj zaměstnanců, například analýza potřeb školení, vytvoření interních vzdělávacích a rozvojových programů, vytvoření programů na manažerské dovednosti a kariérní rozvoj,
  - systém odměn, například poradenství nebo stanovení zásad pro zaměstnanecké odměňování a benefity, jako např. zdravotní a životní pojištění, plány akciových opcí, důchodové programy; ověřování a evidence docházky, mzdové služby, včetně zpracování a dodržování daňových předpisů,
  - vývoj a sledování zdravotních procedur personálu, bezpečnostní a environmentální normy související se záležitostmi zaměstnávání,
- sledování a kompilace údajů o předpisech zdravotních, bezpečnostních, týkajících se životního prostřední a jiných standardů regulujících činnost podniku
- služby v oblasti informační technologie, pokud nejsou součástí hlavní podnikatelské činnosti skupiny, například instalace, údržba a update IT systémů využívaných v podnikání; podpora informačního systému (která může zahrnovat informační systémy využívané ve spojitosti s účetnictvím, výrobou, vztahy se zákazníky, lidskými zdroji a mzdovými záležitostmi, nebo emailové systémy); školení na využití informačních systémů či souvisejícího vybavení, které slouží ke shromažďování, zpracování a předkládání informací; rozvoj IT zásad, poskytování telekomunikačních služeb, zavedení asistenční služby pro IT („helpdesk“); implementace a údržba bezpečnostních systémů IT; podpora, údržba a dohled nad sítěmi IT (lokální sítě, dálkové sítě, internet),

- podpora interní nebo externí komunikace a vztahů s veřejností (mimo reklamní a marketingové činnosti nebo vývoj strategií pro tyto činnosti),
- právní služby, například běžné právní služby prováděné vnitropodnikovým právním poradcem, jako např. sestavování a prověřování smluv, dohod a jiných právních dokumentů, právní konzultace a posudky, zastupování společnosti (při soudních řízeních, arbitrážích a správních postupech), právní výzkum, právní a administrativní práce spojená s registrací a ochranou nehmotných aktiv,
- činnosti spojené s daňovými závazky, například shromažďování informací a příprava daňových přiznání (daň z příjmu, daň z prodeje, DPH, daň z nemovitosti, clo a spotřební daň), platby daně, reakce na kontroly daňových správ a poradenství v daňových záležitostech,
- obecné služby v administrativní či úřednické oblasti.

7.50 Následující příklady názorně ukazují jeden z důležitých prvků definice vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou, a to skutečnost, že by tyto služby neměly být součástí hlavní obchodní činnosti skupiny nadnárodních podniků. Služby, které se mohou zdát zdánlivě podobné (v příkladu, analýza rizika úpadku), mohou či nemusí být vnitroskupinovou službou s nízkou přidanou hodnotou v závislosti na konkrétním kontextu a okolnostech daného případu. Příklady také ukazují, že služby nemusí odpovídat definici vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou, pokud v konkrétní situaci vytváří značné riziko nebo jedinečná či hodnotná nehmotná aktiva.

a) Společnost A, umístěná v zemi A, je výrobcem bot a velkoobchodním distributorem bot pro severozápadní region. Dceřiný podnik B v zemi B, stoprocentně vlastněný společností A, je velkoobchodním distributorem bot vyrobených společností A pro jihovýchodní region. Společnost A pravidelně provádí v rámci svých činností analýzu rizika úpadku u svých zákazníků, a to na základě zpráv zakoupených od agentury poskytující informace o credit ratingu. Společnost A provádí s použitím stejných metod a postupů stejnou analýzu také pro podnik B, v rámci které posuzuje riziko úpadku zákazníků podniku B. Za těchto skutečností a okolností lze učinit odůvodněný závěr, že služba poskytovaná společností A ve prospěch společnosti B je vnitroskupinovou službou s nízkou přidanou hodnotou.

b) Podnik X je dceřiná společnost skupiny působící celosvětově v investičním bankovnictví. Podnik X provádí analýzu rizika úpadku u svých potenciálních protistran pro transakce zahrnující smlouvy o finančních derivátech a připravuje úvěrové zprávy pro tuto investiční bankovní skupinu. Skupina využívá úvěrové analýzy provedené společností X při stanovování cen finančních derivátů pro klienty skupiny. Zaměstnanci skupiny X již získali specializované odborné znalosti a k provedení analýzy rizika úpadku využívají interně vyvinuté a tajné modely, algoritmy a software. Za skutečností a okolností tohoto případu by nemohl být učiněn závěr, že služba skupiny X představuje pro globální skupinu podnikající v investičním bankovnictví službu s nízkou přidanou hodnotou.

7.51 Definice vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou uvádí, že daná služba je podpůrného charakteru a nepředstavuje hlavní obchodní činnost skupiny nadnárodních podniků. Poskytování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou může nicméně být hlavní podnikatelskou činností té právnické osoby, která tuto službu sama poskytuje (např. sdílené centrum služeb), ovšem opět pouze za předpokladu, že tyto služby netvoří hlavní podnikatelskou činnost skupiny. Pro příklad uveďme nadnárodní skupinu podniků, která se zabývá vývojem, výrobou, prodejem a marketingem mléčných produktů po celém světě. Skupina zavede centrum sdílených služeb, jehož jedinou činností je působit jako globální podpůrné centrum pro záležitosti IT. Z pohledu podniku poskytujícího služby v oblasti IT je zajišťování těchto služeb jeho hlavní podnikatelskou činností. Z pohledu příjemců služby a skupiny nadnárodních podniků jako celku tato služba nepředstavuje součást hlavní podnikatelské činnosti a může proto být považována za vnitroskupinovou službu s nízkou přidanou hodnotou.

D.2 Zjednodušené stanovení tržních úplat za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou

7.52 V rámci tohoto Oddílu jsou uvedeny prvky zjednodušeného mechanismu pro stanovení tržní úplaty za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou. Tato zjednodušená metoda je založena na principu alokace veškerých nákladů vynaložených na poskytování dané služby s nízkou přidanou hodnotou ve prospěch podnikatelských aktivit skupiny nadnárodních podniků daným členům skupiny. Mezi hlavní výhody tohoto zjednodušeného přístupu patří: (1) zjednodušení dodržování předpisů ve věci provedení benefit testu a v rámci demonstrování účtování v souladu s principem tržního odstupu; (2) poskytnutí větší jistoty skupinám nadnárodních podniků, že ceny účtované za poskytování předmětných služeb budou daňovou správou akceptovány v případě, že byly splněny podmínky pro aplikaci zjednodušeného přístupu uvedené v Odstavci 7.45; a (3) poskytnutí specifické dokumentace daňové správě umožňující efektivní posouzení rizik souvisejících s dodržováním předpisů. Skupina nadnárodních podniků, která se rozhodla aplikovat tuto zjednodušenou metodu, by ji měla uplatňovat pokud možno konzistentně v rámci celé skupiny a ve všech zemích, ve kterých působí.

7.53 V případě, že daňové správy v některých státech tento zjednodušený přístup nepřijaly, a skupina nadnárodních podniků v důsledku toho postupuje v souladu s vnitrostátními požadavky v dané jurisdikci, neměla by tím celá skupina nadnárodních podniků ztratit nárok na použití zjednodušeného přístupu v rámci jiných jurisdikcí. Kromě toho nejsou všechny skupiny nadnárodních podniků vertikálně integrovány a namísto toho existují v rámci takových skupin regionální nebo divizní podskupiny s vlastními řídícími orgány a podpůrnými strukturami. Proto se skupiny nadnárodních podniků mohou rozhodnout pro přijetí zjednodušené metody na úrovni subholdingové společnosti a uplatňovat ji konzistentně ve všech dceřiných podnicích této subholdingové společnosti. Pokud skupina nadnárodních podniků zvolí a uplatní tento zjednodušený přístup, platby za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou, které jsou nebo byly stanoveny v souladu s pokyny uvedenými v tomto Oddílu, budou zároveň stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Možným alternativním přístupem pro řešení otázek projednávaných v tomto Oddílu je možná aplikace ujednání o podílení se na nákladech popsaných v Kapitole VIII.

D.2.1 Využití benefit testu v rámci vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou

7.54 Jak je uvedeno v Odstavci 7.6, v souladu s principem tržního odstupu existuje povinnost platit za vnitroskupinovou službu pouze tehdy, je-li splněn benefit test, tj. činnost musí poskytovat členu skupiny, od kterého se platba požaduje, určitou ekonomickou nebo obchodní hodnotu, která zlepšuje nebo mu pomáhá udržet jeho obchodní postavení. Existenci hodnoty je možné posoudit tím, zda by nezávislý podnik za srovnatelných okolností byl ochoten zaplatit za tuto činnost, pokud by pro něj byla vykonávána jiným nezávislým podnikem, nebo zda by ji sám vykonával v rámci vnitropodnikové činnosti. Nicméně vzhledem k povaze vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou, jimiž se tento Oddíl zabývá, může toto posouzení být obtížné nebo může vyžadovat větší úsilí než samotná platba. Daňové správy by z toho důvodu obecně neměly přezkoumávat nebo zpochybňovat benefit test v případech aplikování zjednodušeného přístupu dle podmínek a okolností popsaných v tomto Oddílu, a zejména v souladu s dokumentací a vykazováním uvedenými v Oddílu D.3 níže.

7.55 Ačkoli vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou mohou přinést užitek všem příjemcům těchto služeb, mohou také vyvstat otázky týkající se rozsahu užitku a toho, zda by nezávislé strany transakce byly ochotny za dané služby zaplatit, případně provádět předmětné služby samy. Pokud se skupina nadnárodních podniků řídila pokyny týkajícími se zjednodušeného přístupu, dokumentace a vykazování uvedenými v Oddílu D.3 níže, mělo by to poskytnout postačující důkazy o tom, že benefit test je splněn vzhledem k povaze vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou. Při vyhodnocování benefit testu by daňové správy měly posoudit užitek pouze vzhledem ke kategoriím služeb, a nikoliv vzhledem ke konkrétním platbám. A tak by daňový poplatník měl prokázat jen samotné poskytnutí daných podpůrných služeb, například předložením výplatních listin, místo toho, aby se od něj požadovala

konkretizace jednotlivých úkonů, které byly provedeny a které zapříčinily vznik daných nákladů. Za předpokladu, že informace poskytnuté v Odstavci 7.64 byly poskytnuty daňové správě, měla by pro doložení platby stačit jediná faktura za daný rok popisující kategorii služeb a neměla by být požadována korespondence nebo jiné důkazy pro jednotlivé úkony. Pokud jde o vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou, ze kterých má užitek pouze jeden příjemce v rámci skupiny nadnárodních podniků, předpokládá se, že tyto užitky bude možné jednotlivě doložit.

D.2.2 Stanovení sdružených nákladů

7.56 Prvním krokem aplikace zjednodušeného přístupu nadnárodní skupinou podniků pro vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou je vyčíslení veškerých sdružených nákladů vynaložených za období jednoho roku všemi členy skupiny na poskytování jednotlivých kategorií vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou. Sdružené náklady zahrnují přímé i nepřímé náklady spojené s poskytováním služby a případně také přiměřenou část provozních nákladů (např. náklady spojené s kontrolní činností, obecné a administrativní náklady). Náklady by měly být sdružovány dle kategorie služeb a měly by identifikovat nákladová střediska využitá při tvorbě sdružených nákladů. Postoupené náklady v rámci sdružených nákladů by měly být identifikovány pro účely uplatnění Odstavce 7.61. Sdružené náklady by neměly obsahovat náklady, které souvisí s vnitropodnikovou činností vytvářející prospěch pouze pro daný podnik vykonávající tuto činnost (včetně činností akcionáře vykonávaných podnikem držícím podíl).

7.57 V druhém kroku by skupina nadnárodních podniků měla identifikovat a vyloučit ze sdružených nákladů takové náklady, které lze připsat službám, které provádí jeden člen skupiny výlučně ve prospěch jednoho jiného člena skupiny. Například při vytváření sdružených mzdových nákladů může člen skupiny A poskytnout mzdové služby pouze členovi B. Potom by příslušné náklady měly být identifikovány a vyloučeny ze sdružených nákladů. Pokud ale podnik A poskytne tyto mzdové služby sám sobě a zároveň také podniku B, příslušné náklady by měly být ponechány ve sdružených nákladech.

7.58 V této fázi kalkulace má skupina nadnárodních podniků vyčíslené sdružené náklady spojené s jednotlivými kategoriemi vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou poskytované více členům skupiny nadnárodních podniků.

D.2.3 Alokace nákladů za služby s nízkou přidanou hodnotou

7.59 Třetím krokem zjednodušené metody pro stanovení tržní úplaty za poskytování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou v souladu s principem tržního odstupu je alokace nákladů mezi jednotlivé členy skupiny. Alokují se náklady ze souboru sdružených nákladů přinášející prospěch více členům skupiny. Daňový poplatník si zvolí jeden nebo více alokačních klíčů a ten využije pro daný účel dle následujících zásad. Vhodnost zvoleného alokačního klíče případně klíčů závisí na povaze jednotlivých služeb. Stejný alokační klíč nebo klíče musí být použity konzistentně pro veškeré alokace nákladů v rámci jedné kategorie služeb. V souladu s pokyny uvedenými v Odstavci 7.24 by alokační klíč nebo klíče vybrané s ohledem na náklady pro každou příslušnou kategorii služeb měly přiměřeně odrážet míru očekávaného užitku, který by každý příjemce příslušné služby měl získat. Zpravidla by alokační klíč nebo klíče měly reflektovat základní potřebu využívání dané služby. Při stanovení alokačního klíče ve vztahu ke službám souvisejícím s lidmi lze například použít podíl daného podniku na celkovém počtu zaměstnanců ve skupině, ve vztahu k IT službám lze použit podíl z celkového počtu uživatelů, pro služby ve správě vozového parku podíl na celkovém počtu vozidel, pro služby účetní podpory podíl na celkových transakcích nebo podíl na celkových aktivech. V mnoha případech může být hlavním klíčem podíl na celkovém obratu.

7.60 Příklady alokačních klíčů v předchozím Odstavci nepředstavují úplný seznam. V závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu mohou být použity i komplexnější alokační klíče. Měla by však být nastavena rovnováha mezi teoretickou složitostí a praktickou administrativou, s přihlédnutím k tomu, že vynaložené náklady nevytvářejí skupině žádné významné hodnoty. V tomto kontextu nemusí být použito více alokačních klíčů, pokud daňový poplatník dokáže uspokojivě odůvodnit, že jeden klíč

přiměřeně odráží příslušný užitek. V rámci skupiny by měl být v zájmu konzistence použit stejný alokační klíč nebo klíče i při alokaci nákladů vynaložených na stejnou kategorii vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou všem příjemcům. Očekává se, že stejný opodstatněný klíč bude použit i v příštích letech, pokud neexistuje reálný důvod jej měnit. Daňové správy a daňoví poplatníci by také měli mít na paměti, že změna opodstatněného alokačního klíče může vést ke značným komplikacím. Očekává se, že daňový poplatník ve své dokumentaci (viz. Odstavec 7.64 níže) dostatečně odůvodní, jakým způsobem zvolený alokační klíč v rámci výsledků přiměřené odráží očekávané užitky jednotlivých příjemců služeb.

D.2.4 Zisková přirážka

7.61 Při stanovování tržní úplaty v souladu s principem tržního odstupu za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou aplikuje poskytovatel služeb ze skupiny nadnárodních podniků ziskovou přirážku na všechny náklady ve sdružených nákladech s výjimkou postoupených nákladů, jak bylo stanoveno v Odstavcích 2.99. a 7.34. Stejná přirážka bude použita na všechny služby s nízkou přidanou hodnotou bez ohledu na kategorii služeb. Přirážka odpovídá 5 % příslušných nákladů, jak je popsáno v Oddílu D.2.2 a nemusí být v rámci zjednodušeného přístupu podložena benchmark analýzou. Stejná přirážka může být použita na vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou poskytované jedním členem skupiny pouze jednomu jinému členovi skupiny, přičemž náklady jsou identifikovány samostatně dle pokynů v Odstavci 7.57. Je však nutné uvést, že přirážka na vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou by bez dalšího zdůvodnění a analýzy neměla být použita jako srovnávací hodnota pro stanovení obvyklé ceny v souladu s principem tržního odstupu za služby nespadající pod definici vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou ani za podobné služby mimo volitelný zjednodušený režim.

D.2.5 Úplata za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou

7.62 V souladu s Odstavcem 7.55 bude platba za služby jinému členovi skupiny nadnárodních podniků odpovídat součtu (i) nákladů vynaložených poskytovatelem služby při jejím zajišťování pro konkrétního člena skupiny stanovených v rámci druhého kroku, jak je uvedeno v Odstavci 7.57, a zvolené ziskové přirážky a dále (ii) podílu na sdružených nákladech alokovaných s použitím vybraného alokačního klíče daným členům skupiny dle třetího kroku, který je blíže popsán v Odstavci 7.59, a zvolené ziskové přirážky. Platba se hradí členu skupiny, který vynaložil sdružené náklady, a pokud náklady vynaložil více než jeden z členů skupiny, hradí se platba úměrně k podílu každého takového člena na sdružených nákladech.

D.2.6 Prahová hodnota pro použití zjednodušeného přístupu

7.63 Daňové správy využívající zjednodušený přístup k vnitroskupinovým službám s nízkou přidanou hodnotou, popsaný v tomto Oddílu, mohou stanovit přiměřenou prahovou hodnotu, tak aby bylo v případě jejího překročení možné zjednodušený přístup přezkoumat. Daná prahová hodnota může například vycházet z dlouhodobých finančních ukazatelů strany transakce přijímající dané služby (např. poměrná část nákladů za vnitroskupinové služby vzhledem k celkovým nákladům nebo obratu, nebo zisk před platbou za vnitroskupinovou službu), nebo může být odvozena od poměru celkových skupinových nákladů za služby vzhledem k obratu skupiny nadnárodních podniků, případně může být určena jiným přiměřeným způsobem. Pokud je taková prahová hodnota aplikovaná a pokud dojde k jejímu překročení, daňová správa není povinna přijmout zjednodušený přístup a může požadovat úplnou funkční analýzu a srovnávací analýzu včetně benefit testu u konkrétních plateb za dané služby.

D.3 Dokumentace a reporting

7.64 Skupina nadnárodních podniků, která se rozhodla využít výše popsanou zjednodušenou metodiku, připraví následující informace a dokumentaci týkající se jakéhokoli subjektu ze skupiny, který provedl nebo přijal platbu za vnitroskupinovou službu s nízkou přidanou hodnotou. Tuto dokumentaci na vyžádání předloží daňové správě.

- Popis kategorií poskytnutých vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou; totožnost příjemců; vysvětlení z jakých důvodů je každá z kategorií služeb považována za vnitroskupinovou

službu s nízkou přidanou hodnotou dle definice uvedené v Oddílu D.1; odůvodnění poskytování služeb v kontextu podnikatelských aktivit skupiny nadnárodních podniků; popis užitku nebo očekávaného užitku z každé uvedené kategorie služeb; popis vybraných alokačních klíčů a zdůvodnění toho, jak tyto alokační klíče vedou k výsledkům přiměřeně odrážejícím přijímané užitky; potvrzení použité přirážky.

- Písemné smlouvy a úmluvy o poskytnutí služeb a jakékoli úpravy těchto smluv a úmluv, které prokazují, že se různí členové skupiny zavazují postupovat v souladu s alokačními pravidly uvedenými v tomto Oddílu. Tyto písemné smlouvy a dohody mohou mít podobu současného dokumentu, v rámci kterého jsou identifikovány zúčastněné subjekty, povaha služeb a pravidla a podmínky pro jejich poskytování.
- Dokumentace a kalkulace prokazující stanovení sdružených nákladů dle popisu uvedeného v Oddílu D.2.2, a přirážku, která byla na nich použita, podrobný seznam všech kategorií a výši částek příslušných nákladů, včetně nákladů za jakoukoli službu provedenou pouze pro jednoho člena skupiny.
- Kalkulace zobrazující využití konkrétních alokačních klíčů.

D.4 Výběr srážkové daně z úplat za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou

7.65 Výběr srážkové daně z úplat za vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou může způsobit, že poskytovateli služeb nebudou uhrazeny veškeré náklady vynaložené na poskytování služeb. V případě, že je v platbě za služby zahrnut ziskový prvek nebo přirážka, daňové správy vybírající srážkovou daň by ji měly aplikovat pouze na daný ziskový prvek nebo přirážku.

Kapitola VIII

Ujednání o podílení se na nákladech (CCA – Cost Contribution Arrangements)

A. Úvod

8.1 Tato Kapitola pojednává o ujednáních týkajících se podílení se na nákladech (dále také "CCA") mezi dvěma nebo více spojenými podniky. Účelem této Kapitoly je poskytnout určité všeobecné pokyny pro určení, zda podmínky stanovené spojenými podniky pro transakce týkající se CCA jsou v souladu s principem tržního odstupu. Analýza struktury takovýchto ujednání by se měla zakládat na ustanoveních této Kapitoly a ostatních ustanovení této Směrnice a měla by vycházet z odpovídající dokumentace příslušného ujednání.

8.2 Oddíl B poskytuje obecnou definici a přehled koncepce CCA a Oddíl C obsahuje pokyny týkající se uplatňování principu tržního odstupu. V Oddílu C jsou uvedeny pokyny, jakým způsobem měřit příspěvky v rámci CCA a dále zda je nutné provedení vyrovnávacích plateb, (tj. plateb mezi účastníky upravující jejich podíly na příspěvcích) a také návod, jak by mělo být z daňového hlediska nakládáno s příspěvky a vyrovnávacími platbami. Dále se Oddíl C zabývá identifikací účastníků CCA a otázkami týkajícími se vstupu nebo výstupu účastníků a také ukončením CCA. A konečně Oddíl D pojednává o návrzích pro strukturování a dokumentaci ve vazbě na CCA.

B. Koncepce CCA

B.1 Obecně

8.3 CCA je smluvní ujednání mezi obchodními podniky o sdílení příspěvků a rizik spojených se společným vývojem, výrobou nebo získáním nehmotných aktiv, hmotných aktiv nebo služeb s tím, že je očekáváno, že tato nehmotná aktiva, hmotná aktiva nebo služby ponesou jednotlivým účastníkům užitek v rámci jejich podnikatelské činnosti. CCA je spíše smluvním ujednáním nežli novým právním subjektem nebo stálou provozovnou všech účastníků. CCA nevyžaduje, aby účastníci spojili své činnosti například za účelem společného využívání jakýchkoli z toho plynoucích nehmotných aktiv nebo za účelem sdílení výnosů nebo zisků. Účastníci CCA mohou spíše využívat svůj společný zájem na výsledcích CCA prostřednictvím svých jednotlivých obchodních činností. Aspekty převodních cen se zaměřují na obchodní nebo finanční vztahy mezi účastníky a na příspěvky účastníků vytvářející příležitosti k dosažení těchto výsledků.

8.4 Jak je uvedeno v Oddíle D.1 Kapitoly I, vymezení konkrétní uskutečněné transakce představuje první fázi jakékoli analýzy převodních cen. Smluvní ujednání je výchozím bodem pro identifikaci konkrétní transakce. V tomto ohledu neexistuje v rámci analýzy převodních cen žádný rozdíl mezi CCA a jakýmkoli jiným smluvním ujednáním, které dle funkční analýzy transakce stanoví obdobné rozdělení odpovědností, rizik a předpokládaných výsledků. Pokyny pro určení ostatních ekonomicky relevantních vlastností, včetně posouzení založeného na rámci pro analýzu rizik uvedeném v Odstavci 1.60 této Směrnice, zda strany transakce smluvně nesoucí rizika, tato rizika skutečně nesou, se vztahují na CCA a stejně tak na jakýkoli jiný typ smluvního ujednání. V důsledku výše uvedeného by strany transakce uskutečňující činnosti v rámci ujednání s podobnými ekonomickými okolnostmi, měly získat obdobný očekávaný výnos bez ohledu na to, zda smluvní ujednání v konkrétním případě nese označení CCA. Existují však specifické okolnosti CCA vyžadující zvláštní pozornost.

8.5 Klíčovým rysem CCA je sdílení příspěvků. V souladu s principem tržního odstupu musí v okamžiku vstupu do CCA přiměřený podíl každého účastníka na celkových příspěvcích do CCA odpovídat

jeho přiměřenému podílu na celkových očekávaných užitcích, které budou získány dle ujednání. V případě CCA zahrnujících vývoj, výrobu nebo získání nehmotných nebo hmotných aktiv je vlastnický podíl na jakémkoli nehmotném nebo hmotném aktivu vzniklý v důsledku činností v rámci CCA, včetně práv na užívání nebo využívání takovýchto nehmotných nebo hmotných aktiv, smluvně poskytnut každému účastníkovi. V případě CCA týkající se služeb je každý účastník smluvně oprávněn využívat služby vyplývající z činnosti dle tohoto ujednání. V obou případech mohou účastníci využívat podíly, práva nebo nároky bez nutnosti poskytovat za ně dodatečné protihodnoty (jiné, než příspěvky a vyrovnávací platby popsané v Oddílech C.4 a C.5, v uvedeném pořadí) jakékoli jiné straně transakce.

8.6 Některé výhody vyplývající z činností v rámci CCA mohou být předem stanovené, zatímco jiné mohou být nejisté. Některé typy činností v rámci CCA budou generovat současný užitek, zatímco jiné budou užitek generovat v delším časovém horizontu nebo nemusí být úspěšné. Nicméně vždy lze v rámci CCA očekávat užitek, kterého chce každý účastník dosáhnout z titulu svého příspěvku, včetně práv účastníků na řádné spravování CCA. Podíl každého účastníka na výsledcích činností v rámci CCA by měl být stanoven na samém počátku, a to i tam, kde je podíl vzájemně propojen s podíly jiných účastníků, např. z důvodu možnosti přidělení zákonného vlastnictví vyvinutých nehmotných nebo hmotných aktiv pouze jednomu z účastníků, i přes to ale všichni účastníci mají určitá práva na užívání nebo využívání nehmotných nebo hmotných aktiv, v rozsahu uvedeném ve smluvním ujednání (např. časově neomezená, bezplatná licence pro území, ve kterém daný účastník působí).

8.7 V některých případech mohou CCA zjednodušit problematiku týkající se několikanásobných transakcí (s přihlédnutím k tomu, že daňové důsledky transakcí jsou určeny v souladu s platnými zákony dané země). V situaci, kdy spojené podniky vykonávají činnosti pro další členy skupiny a současně těží z činností vykonávaných jinými členy skupiny, může CCA poskytnout mechanismus, který nahradí spleť oddělených tržních úplat vyplacených v rámci skupiny efektivnějším systémem čistých plateb založeném na souhrnném užitku a souhrnných příspěvcích spojených se všemi vykonanými činnostmi (viz také Odstavce 3.9 až 3.17 této Směrnice). CCA týkající se sdílení vývoje nehmotných aktiv může eliminovat potřebu komplexních ujednání o vzájemném licencování a související alokaci rizik a nahradit je efektivnějším sdílením příspěvků a rizik, v rámci kterého jsou vlastnické podíly na výsledných nehmotných aktivech sdíleny dle podmínek daného ujednání. Zefektivnění toků peněz, které může vyplynout z uzavření CCA, neovlivňuje náležité ocenění jednotlivých příspěvků stran transakce.

8.8 Jako příklad CCA lze použít situaci skupiny nadnárodních podniků, která vyrábí výrobky prostřednictvím tří podniků, z nichž každý provozuje výrobní závod a má vlastní výzkumné a vývojové týmy zapojené do různých projektů s cílem zlepšit výrobní procesy. Tyto tři podniky uzavřely CCA, jehož cílem je zlepšit výrobní procesy, a v důsledku toho sdružovat jejich odborné znalosti a sdílet rizika. Vzhledem k tomu, že CCA uděluje každému účastníkovi práva na výsledky projektů, nahrazuje tak ujednání o vzájemném licencování, kdy nebylo nutné vstupovat do CCA a v nichž by podniky samostatně vytvořily určitá nehmotná aktiva a udělily si práva navzájem.

B.2 Vztah k ostatním Kapitolám

8.9 Jak je uvedeno v Odstavci 8.4, neexistuje žádný rozdíl v analytickém rámci pro analýzu převodních cen týkající se CCA a rámci pro analýzu jiných forem smluvních vztahů. Pokyny uvedené v Oddíle D Kapitoly I jsou relevantní pro analýzu všech transakcí mezi spojenými podniky a vztahují se na určení ekonomicky relevantních vlastností obchodních nebo finančních vztahů mezi stranami transakce, definovanými v CCA. Smluvní podmínky CCA poskytují výchozí bod pro identifikaci transakce uskutečněné mezi stranami transakce a pro určení jakým způsobem měly být v okamžiku uzavření ujednání rozděleny odpovědnosti, rizika a očekávané výsledky. Nicméně, jak je uvedeno ve zmíněných pokynech, důkazy o skutečném jednání stran transakce mohou objasnit nebo doplnit aspekty ujednání. Rámec pro analýzu rizika uvedený v Oddíle D.1.2.1 Kapitoly I je relevantní pro rozpoznání, zda strany transakce v rámci CCA nesou rizika, jak je uvedeno v Oddíle C.2 této Kapitoly, a také pro rozpoznání důsledků poskytování finančních prostředků bez nesení rizika nebo vykonávání jiných funkcí. V Kapitole VI jsou uvedeny pokyny týkající se stanovení tržních úplat transakcí zahrnujících využití nebo převod nehmotných

aktiv. Odstavce 6.60 až 6.64 poskytují příslušné pokyny pro provádění kontroly nad finančním rizikem, v případě, že jsou finanční prostředky investovány do projektů výzkumu a vývoje. Pokyny uvedené v Oddílech D.3 a D.4 Kapitoly VI týkající se obtížně ocenitelných nehmotných aktiv se stejným způsobem uplatní i na CCA. Kapitola VII poskytuje pokyny pro řešení problémů vzniklých v souvislosti s určením, zda byla z pohledu převodních cen jedním z členů nadnárodní skupiny podniků poskytnuta služba dalším členům skupiny, a pokud ano, tak tato Kapitola poskytuje pokyny pro stanovení cen v souladu s principem tržního odstupu za tyto vnitroskupinové služby. Cílem této Kapitoly je poskytnout dodatečné pokyny pro situace, v rámci kterých podniky sdružují zdroje a odbornost a kdy je výměnou za to důvodně očekáván vzájemný užitek v podobě části nebo celého získaného protiplnění. Ustanovení Kapitol VI a VII, a ve skutečnosti všech dalších Kapitol této Směrnice, budou aplikována v příslušném rozsahu, například při stanovení hodnoty příspěvku k CCA jako součást procesu stanovení přiměřeného podílu jednotlivých příspěvků. Pro zajištění souladu s principem tržního odstupu dosaženého v rámci svých CCA by měly nadnárodní skupiny podniků dodržovat pokyny této Kapitoly.

B.3 Druhy CCA

8.10 Běžně se vyskytují dva typy CCA: ta, která jsou vytvořena pro účely společného vývoje, výroby nebo získání nehmotných či hmotných aktiv („CCA pro vývoj“); a ta, která jsou vytvořena pro získání služeb („CCA pro získávání služeb“). Ačkoli je nutné každé CCA posoudit samostatně podle konkrétních skutečností a okolností, obecný rozdíl mezi těmito dvěma druhy CCA je, že od CCA pro vývoj se očekává, že přinese pokračující, budoucí užitky, zatímco CCA pro služby přináší pouze užitky současné. CCA pro vývoj, zejména pokud jde o nehmotná aktiva, často zahrnují významná rizika spojená s nejistým a časově vzdáleným prospěchem, zatímco CCA pro služby často poskytují jistější a méně rizikový užitek. Tyto rozdíly jsou užitečné, protože větší složitost CCA pro vývoj může vyžadovat přesnější pokyny, zejména pokud jde o oceňování příspěvků, než v případě CCA pro služby, jak je popsáno níže. Analýza CCA by se však neměla zakládat na povrchních rozdílech: v některých případech může CCA pro získání současných služeb vytvořit nebo vylepšit nehmotné aktivum, které poskytuje pokračující a nejistý prospěch, zatímco některá nehmotná aktiva vyvinutá v rámci CCA mohou poskytnout krátkodobý a relativně jistý prospěch.

8.11 V rámci CCA pro vývoj má každý účastník nárok na práva k vyvíjeným nehmotným nebo hmotným aktivům. Ve vztahu k nehmotným aktivům mají tato práva často podobu samostatných práv k využívání nehmotného aktiva v rámci určité zeměpisné oblasti nebo pro určité využití. Získaná samostatná práva mohou představovat skutečné zákonné vlastnictví, případně může být pouze jeden z účastníků právním vlastníkem majetku, zatímco jiný účastník může získat práva k používání nebo využívání tohoto majetku. V případech, kdy účastník vlastní takováto práva k jakémukoli majetku, který byl vyvinut v rámci CCA, není již nutné platit licenční poplatky nebo jiná další protiplnění za používání vyvinutého majetku, pokud je hodnota práv v souladu s podílem, který danému účastníkovi náleží dle CCA (nicméně může být nutné upravit příspěvky účastníka, pokud nejsou přiměřené očekávanému prospěchu; viz Oddíl C.5).

C. Použití principu tržního odstupu

C.1 Obecně

8.12 Aby bylo vyhověno principu tržního odstupu z hlediska podmínek CCA, musí být hodnota příspěvků účastníků konzistentní s hodnotou příspěvků, na kterých by se dohodly nezávislé podniky za srovnatelných okolností a které by přinášely přispěvateli určitý podíl z celkových důvodně očekávaných užitků vyplývající z ujednání. Co odlišuje příspěvky na CCA od jakéhokoli jiného převodu majetku nebo služeb v rámci skupiny je, že část nebo veškerá kompenzace, kterou účastníci zamýšlejí získat, se skládá z očekávaného vzájemného a přiměřeného užitku plynoucího ze sdružování zdrojů a dovedností. Kromě toho účastníci, a to zejména v případě CCA pro vývoj, souhlasí s tím, že budou sdílet jak příznivé, tak nepříznivé dopady rizik spojených s dosažením zamýšlených výsledků předmětného ujednání. Ve výsledku tedy existuje rozdíl mezi například licencováním nehmotných aktiv v rámci skupiny, kde poskytovatel licence sám nese riziko spojené s vývojem a očekává kompenzaci v podobě licenčních poplatků

obdržených až po úplném vyvinutí daného nehmotného aktiva, a CCA pro vývoj, kde všechny strany transakce přispívají a podílejí se na dopadech rizik spojených s vývojem nehmotného aktiva, a kdy každý z nich získá právo na nehmotné aktivum prostřednictvím jejich jednotlivých příspěvků.

8.13 Očekávání vzájemného a přiměřeného užitku je zásadním faktorem pro to, aby nezávislé podniky souhlasily s ujednáním, v rámci kterého jsou sdílena vzniklá rizika a sdružovány zdroje a dovednosti. Nezávislé podniky by mohly vyžadovat, aby hodnota podílu každého účastníka na skutečných celkových příspěvcích v rámci ujednání odpovídala hodnotě podílu účastníka na celkových očekávaných užitcích, kterých má být dosaženo na základě tohoto ujednání. Pro aplikaci principu tržního odstupu na CCA je nezbytnou podmínkou, že všechny strany transakce budou mít přiměřené očekávání užitků. Dalším krokem je kalkulace hodnoty příspěvku každého účastníka na společné činnosti a konečně stanovení, zda rozdělení příspěvků poskytnutých účastníky v rámci CCA (upravené o případné vyrovnávací platby mezi účastníky) odpovídá jejich podílu na očekávaných užitcích. Mělo by být rozpoznáno, že stanovení příspěvků tímto způsobem v sobě zahrnuje určitou dávku nejistoty, zejména v případě CCA pro vývoj. Mohou nastat situace, kdy rozdělení příspěvků na CCA pro podílníky bude v rozporu s principem tržního odstupu, a to jako výsledek nadhodnocení zdaňovaných zisků v některých zemích nebo naopak jejich podhodnocení v ostatních zemích. Z uvedených důvodů by měli být daňoví poplatníci připraveni odůvodnit svůj nárok ve vztahu k CCA (viz Oddíl E).

C.2 Faktory určující účastnictví

8.14 Vzhledem k tomu, že koncepce vzájemného prospěchu je pro CCA zásadní, strana transakce nemůže být považována za podílníka, v případě, že nemá důvodné očekávání prospěchu plynoucího z vlastní činnosti týkající se CCA (nikoliv pouze z výkonu části nebo celé předmětné činnosti), například z využívání svých podílů nebo práv k nehmotným nebo hmotným aktivům nebo z používání služeb vytvořených prostřednictvím CCA. Účastník ujednání tedy musí získat nárok nebo práva k nehmotným nebo hmotným aktivům nebo službám, které jsou předmětem CCA, a musí mít důvodné očekávání, že z těchto nároků či práv získá užitek. Podnik, který vykonává předmětnou činnost sám, například vykonává výzkumné funkce, ale nezíská nárok na výsledky CCA, se nepovažuje za účastníka CCA, ale spíše za poskytovatele služeb v rámci CCA. Jako takový by měl být kompenzován za poskytnuté služby v souladu s principem tržního odstupu mimo CCA. Viz Odstavec 8.18. Stejně tak by strana transakce nebyla účastníkem na CCA, pokud není schopna jakýmkoli způsobem využívat výsledky CCA ve svém vlastní podnikání.

8.15 Strana transakce by rovněž nebyla považována za účastníka CCA, pokud nemá kontrolu nad specifickými riziky, která nese v rámci CCA, a není finančně způsobilá tato rizika převzít, neboť tato strana transakce by neměla na základě funkcí, které skutečně vykonává nárok na podíl na výsledcích, které jsou cílem CCA. Obecné principy stanovené v Kapitole I této Směrnice týkající se nesených rizik se vztahují na situace zahrnující CCA. Každý účastník poskytuje konkrétní příspěvky na dosažení cílů CCA a smluvně nese určitá rizika. Pokyny uvedené v Oddílu D.1 Kapitoly I o identifikaci konkrétní transakce se uplatní v rámci analýzy převodních cen i ve věci těchto riziky. To znamená, že strana transakce, která nese rizika v souvislosti s CCA na základě analýzy podle kroku 4(i) rámce pro analýzu rizik uvedeného v Odstavci 1.60 ("nese riziko v rámci CCA"), musí mít nad konkrétními riziky, která nese v rámci CCA, kontrolu a musí být finančně způsobilá tato rizika převzít. Zejména to znamená, že účastník CCA musí mít (i) schopnost přijímat, odmítat a nereagovat na rizikové příležitosti související s účastí v CCA, a tuto rozhodovací funkci skutečně vykonávat a (ii) schopnost rozhodovat o tom, zda a jak reagovat na rizika spojená s touto příležitostí, a tuto rozhodovací funkci skutečně vykonávat. I když není nutné, aby strana transakce každodenně vykonávala činnosti zaměřené na zmírnění rizik souvisejících s činnostmi vykonávanými v rámci CCA, musí mít v takových případech možnost stanovit cíle aktivit zmírňující rizika, které vykonává jiná strana transakce, možnost rozhodnout o svěření výkonu těchto činností této jiné straně transakce a možnost posoudit, zda jsou cíle řádně plněny, a v případě potřeby rozhodnout o úpravě nebo ukončení ujednání a tuto rozhodovací funkci a posouzení daných skutečností reálně vykonávat. V souladu s principy obezřetné obchodní politiky rozsah rizik spojených s ujednáním bude určovat rozsah požadovaných schopností a kontroly. Pokyny uvedené v Odstavcích 6.60 až 6.64 jsou důležité pro

posouzení, zda strana transakce poskytující finanční prostředky má možnost z hlediska vykonávaných funkcí provádět kontrolu nad finančními riziky, která jsou spojena s příspěvky, které poskytuje do CCA, a zda tyto funkce skutečně vykonává. Ilustrace tohoto principu viz příklady 4 a 5 v Příloze této Kapitoly.

8.16 Pokyny Odstavce 6.64 se použijí obdobně i v případech, kdy jsou konkrétní příspěvky účastníků CCA rozdílné, např. účastníci provádějí velice odlišné typy výzkumných a vývojových činností nebo jedna ze stran transakce přispívá majetkem, zatímco jiná přispívá výzkumnou a vývojovou činností. To znamená, že čím vyšší je riziko spojené s činnostmi vývoje prováděnými jinou stranou transakce, a čím více souvisí riziko nesené první stranou transakce s uvedenými riziky vývoje, tím bude muset mít první strana transakce větší schopnost posoudit pokrok ve vývoji nehmotného aktiva a také důsledky tohoto pokroku z hlediska dosažení očekávaných užitků, a tím více může tato strana transakce potřebovat propojit své současné rozhodování, požadované v souvislosti s jejími dalšími příspěvky do CCA, s klíčovým provozním vývojem, který mohou ovlivnit specifická rizika, která v rámci CCA daná strana transakce nese. CCA pro vývoj, v němž je prospěch neurčitý a vzdálený, pravděpodobně ponese větší rizika než CCA pro služby přinášející prospěch současný.

8.17 Jak je popsáno v předchozích Odstavcích, není nutné, aby účastníci CCA prováděli všechny činnosti v rámci CCA prostřednictvím svých vlastních pracovníků. V některých případech se mohou účastníci CCA rozhodnout, že některé funkce související s předmětnou činností zadají jinému subjektu, který není podílníkem ve smyslu Odstavce 8.14 výše. V takových situacích by účastníci CCA měli individuálně splňovat požadavky provedení kontroly nad specifickými riziky, která v rámci CCA nesou. Takové požadavky zahrnují kontrolu externě vykonávaných funkcí minimálně jedním z účastníků CCA. Za okolností, kdy cílem CCA je rozvíjet nehmotné aktivum, by alespoň jeden z účastníků CCA měl rovněž provádět kontrolu nad výkonem důležitých externě vykonávaných funkcí ve vazbě na funkce DEMPE. Pokud příspěvek účastníka do CCA spočívá v jiných činnostech, než je řízení externě vykonávaných funkcí, použijí se pro posouzení funkční schopnosti dané strany transakce provádět kontrolu nad konkrétními riziky, která nese v rámci CCA, zejména v případech, kdy jsou tato rizika úzce spojena s externě vykonávanými funkcemi, pokyny uvedené v Odstavci 8.15.

8.18 V případech, kdy jsou činnosti v rámci CCA vykonávány externě, je vhodné subjektu, který tyto činnosti vykonává, poskytnout za tyto činnosti nebo jiné příspěvky poskytované jiným účastníkům CCA, tržní kompenzaci. Je-li tento subjekt spojeným podnikem s jedním nebo více účastníky CCA, bude tato tržní kompenzace stanovena podle obecných principů Kapitol I až III, včetně mimo jiné posouzení vykonaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik a dalších zvláštních faktorů, které mají vliv na výši tržní kompenzace za poskytnuté služby a/nebo které se týkají jakýchkoli nehmotných aktiv, jak je popsáno v Kapitolách VII a VI (včetně pokynů týkajících se obtížně ocenitelných nehmotných aktiv).

C.3 Očekávané užitky plynoucí z CCA

8.19 Relativní podíly na očekávaných užitcích mohou být stanoveny odhadem na základě předpokládaného dodatečného příjmu, ušetřených nákladů nebo jiných prospěchů, který každému účastníkovi plyne jako výsledek ujednání. Přístup, který se v praxi často používá, a to nejčastěji v případě CCA pro služby, by bylo zohlednit přiměřené podíly účastníků na očekávaných užitcích s využitím příslušného alokačního klíče. Tyto alokační klíče mohou být založeny na hodnotě prodejů (obratu), ziscích, počtu použitých, vyrobených nebo prodaných jednotek, počtu zaměstnanců apod.

8.20 V rozsahu, v němž se očekává, že podstatná část nebo veškeré užitky generované činnostmi v rámci CCA budou realizovány v budoucnu, a nikoli výhradně v roce, ve kterém vzniknou náklady, a to nejčastěji v případě CCA pro vývoj, bude alokace příspěvků zohledňovat odhady týkající se podílů účastníků na daných užitcích. Pro daňové správy může použití odhadů způsobit problémy při ověřování předpokladů, na základě kterých byly odhady provedeny, a také při řešení případů, v rámci kterých se odhady výrazně liší od skutečných výsledků. Tyto problémy mohou být umocněny v případech, kdy jsou činnosti prováděné v rámci CCA ukončeny několik let předtím, než se očekávané užitky skutečně projeví. V případech, kde je očekáváno, že se užitek projeví až v budoucnosti, může být vhodné, aby CCA stanovilo možné budoucí úpravy podílů i po skončení CCA tak, aby tyto budoucí úpravy zohlednily změny

skutečností, které vedou ke změnám v podílech na užitcích. V situacích, kdy se skutečné podíly na užitcích výrazně liší od odhadů, mohou být daňové správy vyzvány, aby prověřily, zda by provedené odhady byly za srovnatelných okolností považovány za přijatelné nezávislými stranami transakce, s přihlédnutím k rozumně předvídatelnému vývoji, a aniž by se pohlíželo zpět. Pokud očekávané užitky plynoucí z CCA spočívají v právu k nehmotnému aktivu, obtížně ocenitelnému na začátku vývojového projektu, nebo pokud již dříve existující obtížně ocenitelná nehmotná aktiva jsou součástí příspěvků do projektu CCA, uplatní se pro stanovení hodnoty příspěvků podílníků CCA pokyny Oddílů D.3 a D.4 Kapitoly VI o obtížně ocenitelných nehmotných aktivech.

8.21 Pokud se ujednání týká více činností, bude důležité tuto skutečnost zohlednit při výběru alokační metody tak, aby hodnota příspěvků každého účastníka řádně odpovídala relativnímu užitku očekávanému jednotlivými účastníky. Jedním z přístupů (ne jediným) je použití více než jednoho alokačního klíče. Pokud je například na CCA účastno pět podílníků, z nichž jednomu z nich nemůže plynout užitek z určitých služeb prováděných v rámci CCA, v tom případě pokud by neexistovala určitá forma vzájemného započtení nebo snížení příspěvku, může nastat situace, kdy by byly příspěvky na tyto činnosti alokovány pouze ostatním čtyřem účastníkům. V tomto případě mohou být pro účely alokace příspěvků použity dva alokační klíče. Zda je určitý alokační klíč nebo klíče vhodný závisí na specifické povaze činnosti CCA a na vztahu mezi alokačním klíčem (klíči) a očekávanými užitky. Pokyny uvedené v Kapitole VII o používání nepřímých metod pro určení tržní kompenzace za poskytování služeb (Odstavce 7.23 až 7.26) mohou být v tomto ohledu nápomocné. Na rozdíl od toho tři podniky provozující výrobní závody, uvedené v příkladu týkajícího se CCA v Odstavci 8.8, očekávají, že jim bude plynout užitek z více projektů ve vazbě na zlepšení výrobních procesů a mohou tak přijmout alokační klíč, který bude například založený na relativní velikosti jejich výrobních kapacit. Pokud se některý z podniků rozhodne nerealizovat výsledek konkrétního projektu, nemělo by to ovlivnit podíl na prospěchu ani použitý alokační klíč. Za těchto okolností by však měla být věnována pečlivá pozornost tomu, proč se podnik rozhodl tento výsledek nerealizovat, zda vůbec měl důvodný úmysl tak učinit a zda očekávané užitky neměly být upraveny dle vývoje CCA a dle změny v záměru daného účastníka.

8.22 Ať je použita jakákoli metoda stanovení hodnoty podílu účastníků na očekávaných užitcích, může být nutné provést následné úpravy, které zohlední rozdíly mezi danými podíly na očekávaných a skutečných užitcích, které účastníci obdrží. Pro zjištění, zda by neměly být odpovídajícím způsobem upraveny budoucí příspěvky účastníků, by mělo být v rámci CCA vyžadováno pravidelné přehodnocování příspěvků ve vztahu k revidovaným podílům na užitcích. Alokační klíč nebo klíče, které jsou pro jakékoli CCA nejvhodnější, se mohou v průběhu času měnit, a to může vést k budoucím potenciálním úpravám. Tyto úpravy mohou odrážet skutečnost, že strany transakce nově získají spolehlivější informace o předvídatelných (ale nejistých) událostech nebo o výskytu nepředvídatelných událostí.

C.4 Hodnota příspěvku každého účastníka

8.23 Pro určení, zda CCA odpovídá zásadám tržního odstupu, tj. zda podíl každého účastníka na celkových příspěvcích do CCA odpovídá podílu účastníka na celkových očekávaných užitcích, je nezbytné stanovit hodnotu příspěvku každého účastníka podílejícího se na ujednání.

8.24 Příspěvky do CCA mohou mít více podob. V případě CCA pro služby příspěvky spočívají především v poskytování služeb. Příspěvky v rámci CCA pro vývoj obvykle zahrnují výkon činností vývoje (např. výzkum a vývoj, marketing) a často zahrnují i jiné příspěvky související s ujednáním, například poskytování již dříve existujících hmotných či nehmotných aktiv. Bez ohledu na typ CCA musí být hodnoty všech současných nebo již dříve existujících příspěvků v souladu s principem tržního odstupu identifikovány a odpovídajícím způsobem zohledněny. Hodnota podílu každého účastníka na příspěvcích by měla odpovídat jeho podílu na očekávaných užitcích, z toho důvodu mohou být pro zajištění této konzistentnosti požadovány vyrovnávací platby. Pojem „příspěvky“, jak je používán v této Kapitole, zahrnuje příspěvky jak již dříve existující, tak současné hodnoty, které účastníci učinili v rámci CCA.

8.25 Dle principu tržního odstupu by hodnota příspěvku každého účastníka měla odpovídat hodnotě, kterou by nezávislé podniky takový příspěvek za srovnatelných okolností vyčíslily. Z toho důvodu a pro

dodržení principu tržního odstupu musí být obecně příspěvky posuzovány na základě hodnoty v době jejich poskytnutí, přičemž je třeba vzít v úvahu vzájemné sdílení rizik a povahu a rozsah souvisejících očekávaných užitků, které náleží účastníkům CCA. Při stanovování hodnoty příspěvků vztahujících se na CCA je nutné dodržovat i další pokyny uvedené v této Směrnici.

8.26 Při oceňování příspěvků je nutné rozlišovat mezi příspěvky již dříve existující hodnoty a příspěvky současnými. Například v případě CCA pro vývoj nehmotného aktiva příspěvek v podobě patentované technologie jedním z účastníků představuje příspěvek již dříve existující hodnoty, jež je užitečný pro vývoj nehmotného aktiva, které je cílem CCA. Hodnota této technologie by měla být stanovena v souladu s principem tržního odstupu za použití pokynů uvedených v Kapitolách I – III a Kapitole VI, včetně případného použití oceňovacích metod stanovených v uvedené Kapitole. Současná činnost výzkumu a vývoje v rámci CCA pro vývoj prováděná jedním nebo více spojenými podniky by představovala současný příspěvek. Hodnota současných funkčních příspěvků není stanovena na základě potenciální hodnoty výsledného dalšího uplatnění dané technologie, ale na hodnotě vykonaných funkcí. Potenciální hodnota výsledného dalšího uplatnění technologie je zohledněna prostřednictvím hodnoty již dříve existujících příspěvků a sdílením rizika spojeného s vývojem v poměru k očekávanému podílu na užitku účastníků CCA. Hodnota současných příspěvků by měla být stanovena podle pokynů uvedených v Kapitolách I–III, VI a VII. Jak je uvedeno v Odstavci 6.79, kompenzace založená na úhradě nákladů navýšených o mírnou přirážku nebude ve všech případech odrážet očekávanou hodnotu nebo cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu příspěvku výzkumného týmu.

8.27 Zatímco všechny příspěvky by měly být oceňovány podle jejich hodnoty (s výjimkou viz Odstavec 8.28 níže), může být pro daňové poplatníky provozně výhodnější zaplatit současné příspěvky v rámci nákladů. To může být zvláště vhodné v případě CCA pro vývoj. V případě, kdy je postupováno v souladu s tímto přístupem, by měly být prostřednictvím již dříve existujících příspěvků získány zpět náklady obětované příležitosti *ex ante* závazku týkajícího se příspěvků do CCA. Například smluvní ujednání (tj. CCA), které zavazuje již dříve existující pracovní síly v oblasti výzkumu a vývoje k práci ve prospěch tohoto CCA, by mělo zohlednit, v rámci již dříve existujících příspěvků, náklady obětované příležitosti alternativního využití tohoto týmu v oblasti vývoje a výzkumu (např. současnou hodnotou tržní přirážky k nákladům vynaloženým na výzkum a vývoj), zatímco současné přispívající činnosti budou zohledněny v rámci nákladů (viz příklad 1A v Příloze k této Kapitole).

8.28 Zatímco nelze předpokládat, že hodnota již dříve existujících příspěvků odpovídá nákladům, někdy je možné náklady použít jako pomocný prostředek ke stanovení relativní hodnoty současných příspěvků. Pokud je rozdíl mezi hodnotou příspěvků a náklady poměrně nevýznamný, mohou být z praktických důvodů v rámci daných CCA pro služby, oceňovány současné příspěvky obdobné povahy v hodnotě nákladů. Za jiných okolností (např. pokud mají příspěvky poskytované účastníky odlišnou povahu a zahrnují kombinaci druhů služeb a/nebo nehmotných či jiných aktiv) však není pravděpodobné, že stanovení částky současných příspěvků v hodnotě nákladů poskytne spolehlivý základ pro určení hodnoty příspěvků účastníků a tento postup může vést k výsledkům nerespektujícím princip tržního odstupu. V případě CCA pro vývoj přístup využívající hodnotu nákladů pro stanovení částky současných příspěvků zpravidla neposkytuje (s výjimkou pokynů uvedených v Odstavci 8.27) spolehlivý základ pro dodržení principu tržního odstupu. Pro ilustraci těchto pokynů viz příklady 1–3 v Příloze k této Kapitole. V případě, že jsou CCA uzavřená mezi nezávislými podniky deklarována zúčastněnými stranami transakce jako srovnatelná s CCA uzavřenými mezi spojenými podniky, a pokud jsou hodnoty příspěvků do daných ujednání mezi nezávislými podniky stanovovány na základě nákladů, je nutné posoudit srovnatelnost všech ekonomicky relevantních vlastností transakce v širším kontextu ujednání, včetně vlivu jakéhokoli širšího ujednání týkajícího se ekonomicky souvisejících transakcí, které mohou existovat mezi stranami nezávislé transakce, a také sdílení rizik. Zvláštní pozornost by měla být věnována tomu, zda v rámci nezávislých ujednání probíhají i jiné platby; například platby uskutečněné po ukončení určité fáze, případně určité kompenzace zaplacené navíc k úhradě nákladů.

8.29 Vzhledem k tomu, že stanovení příspěvků je založeno na očekávaných užitcích a je-li v některých případech pro ocenění současných příspěvků povoleno použití úhrady nákladů, obecně by pak v těchto

případech měla analýza původně vycházet z rozpočtovaných nákladů. To nemusí nutně znamenat zafixování nákladů, jelikož rozpočtový rámec může zohlednit jejich proměnlivost vyplývající z faktorů, jako je měnící se úrovně poptávky (rozpočtované náklady mohou být například vyjádřeny jako pevně stanovený procentní podíl ze skutečných tržeb). Je navíc pravděpodobné, že v průběhu doby trvání CCA se vyskytnou rozdíly mezi rozpočtovanými a skutečnými náklady. Při plnění principu tržního odstupu by v podmínkách dohodnutých mezi stranami transakce byly pravděpodobně zohledněny způsoby, jak dané rozdíly ošetřit, jelikož, jak je stanoveno v Odstavci 2.96, nezávislé strany transakce by pravděpodobně nepoužily rozpočtované náklady, aniž by byly určeny faktory zohledněné při stanovování rozpočtu a způsob, jakým bude nakládáno s nepředvídatelnými okolnostmi. Pozornost by měla být věnována důvodům vzniku jakýchkoli významných rozdílů mezi rozpočtovanými a skutečnými náklady, jelikož tento rozdíl může způsobit, že všichni účastníci transakce nemusí obdržet z ujednání obdobný užitek jako by obdrželi při zachování původního rozsahu činností. Obecně však platí, že pokud jsou náklady považovány za vhodný základ pro vyčíslení hodnoty současných příspěvků, je pravděpodobné, že jako daný základ postačí použít skutečné náklady.

8.30 Je důležité, aby v rámci oceňovacího procesu byly rozpoznány všechny příspěvky učiněné účastníky ujednání. To zahrnuje příspěvky učiněné jednou nebo více stranami transakce na počátku CCA (např. příspěvky již dříve existujících nehmotných aktiv) i příspěvky, které jsou poskytovány průběžně během doby trvání CCA. Je nutné zohlednit příspěvky zahrnující majetek nebo služby použité výhradně v rámci činností CCA, ale rovněž majetek nebo služby (tj. sdílený majetek nebo služby), částečně využité v rámci CCA a částečně v rámci samostatné podnikatelské činnosti účastníka. Často může být obtížné vyčíslit hodnotu příspěvků, které se týkají sdíleného majetku nebo služeb, například pokud účastník přispívá částečným využitím aktiv, jako jsou kancelářské budovy a IT systémy, nebo vykonává dozorčí, administrativní nebo správní funkce ve vztahu k CCA a také pro svou vlastní obchodní činnost. Bude nezbytné určit poměr použitých aktiv či služeb vztahujících se na činnost související s CCA obchodně odůvodnitelným způsobem z hlediska uznávaných zásad účetnictví a stávajících skutečností, a je-li to v důvodných případech nutné také úprav, nezbytných pro dosažení shody v případech, kdy je přítomno více jurisdikcí. Jakmile je podíl rozdělení stanoven, lze hodnotu příspěvku vyčíslit v souladu s principy uvedenými ve zbytku této Kapitoly.

8.31 V případě CCA pro vývoj je pravděpodobné, že příspěvky v podobě kontroly a řízení CCA, činnosti a rizika v rámci daného ujednání, pravděpodobně budou představovat důležité funkce popsané v Odstavci 6.56 ve vztahu k vývoji, výrobě nebo získání nehmotných nebo hmotných aktiv a měly by být oceněny v souladu s principy stanovenými v Kapitole VI.

8.32 Následující případ ilustruje pokyny pro určení účastníků, stanovení podílu účastníků na celkových užitcích z ujednání a vyčíslení hodnoty příspěvků.

8.33 Podnik A se sídlem v zemi A a podnik B se sídlem v zemi B jsou členy skupiny nadnárodních podniků a uzavřely CCA pro vývoj nehmotných aktiv. Podnik B má podle CCA nárok na využívání nehmotných aktiv v zemi B a podnik A má podle CCA nárok na využívání nehmotných aktiv ve zbytku světa. Jednotlivé strany transakce předpokládají, že podnik A bude generovat 75 % celkových tržeb a podnik B 25 % celkových tržeb, tedy jejich podíl na očekávaných užitcích z CCA je v poměru 75:25. Oba podniky mají zkušenosti s vývojem nehmotných aktiv a mají vlastní výzkumný a vývojový tým. Každý z nich kontroluje svá vývojová rizika v rámci CCA podle podmínek stanovených v Odstavcích 8.14 až 8.16. Podnik A přispívá do CCA již dříve existujícími nehmotnými aktivy, které nedávno získal od třetí strany transakce. Podnik B přispívá vlastními analytickými technikami, které vyvinul pro zlepšení účinnosti a rychlosti uvádění produktů na trh. Oba tyto již dříve existující příspěvky by měly být oceněny podle pokynů uvedených v Kapitolách I až III a VI. Současné příspěvky v podobě každodenního výzkumu budou prováděny z 80 % podnikem B a z 20 % podnikem A pod vedením vedoucího týmu složeného z pracovníků obou podniků v poměru 90:10 ve prospěch podniku A. Tyto dva druhy současných příspěvků by měly být analyzovány samostatně a oceňovány podle pokynů uvedených v Kapitolách I až III a VI. V případě, že očekávaným užitkem z CCA je právo k nehmotnému aktivu, které je na začátku vývojového projektu obtížně ocenitelné, nebo pokud již dříve existující obtížně ocenitelná nehmotná aktiva jsou

součástí příspěvků do projektu CCA, uplatní se pro vyčíslení hodnoty příspěvků jednotlivých účastníků CCA pokyny Oddílů D.3 a D.4 Kapitoly VI o obtížně ocenitelných nehmotných aktivech.

C.5 Vyrovnávací platby

8.34 CCA bude pokládáno za odpovídající principu tržního odstupu, pokud hodnota podílu každého účastníka na celkových příspěvcích do ujednání (při zohlednění případných vyrovnávacích plateb) bude odpovídat podílu účastníka na celkových očekávaných užitcích, kterých by měl daný účastník dosáhnout dle tohoto ujednání. V případě, že hodnota podílu účastníka na celkových příspěvcích vážících se na CCA neodpovídá v době, kdy jsou příspěvky poskytovány, podílu účastníka na očekávaných užitcích získaných ve vztahu k CCA, jsou příspěvky poskytnuté minimálně jedním z účastníků nedostatečné, a naopak jedním z účastníků nadměrné. V takovém případě by princip tržního odstupu obecně vyžadoval provedení úprav, obecně v podobě úprav příspěvku ve podobě provedené nebo připsané (další) vyrovnávací platby. Vyrovnávací platby zvyšují hodnotu příspěvků plátce a snižují hodnotu příspěvků příjemce.

8.35 Vyrovnávací platby mohou být provedeny účastníky, aby zvýšily hodnotu příspěvků, pokud jsou jejich poměrné příspěvky nižší než jejich poměrné očekávané užitky. Vyrovnávací platby mohou být účastníky předvídány již při vstupu do CCA nebo mohou vyplynout z pravidelného přehodnocení jejich podílu na očekávaných užitcích a/nebo hodnoty jejich příspěvků (viz Odstavec 8.22).

8.36 Vyrovnávací platby mohou být požadovány také daňovými správami, a to v případech, kdy byla hodnota poměrných příspěvků v podobě majetku nebo služeb v době, kdy byl příspěvek poskytnut, nesprávně vyčíslena nebo pokud byly nesprávně posouzeny poměrné očekávané užitky účastníka, nebo v případech, kdy alokační klíč v době jeho pevného stanovení nebo po provedení úprav z důvodu nově vzniklých okolností nedostatečně odráží poměrné očekávané užitky plynoucí z ujednání. Za normálních okolností by měla být úprava provedena vyrovnávací platbou poskytnutou jedním nebo více účastníky jinému účastníku, případně připsáním platby v dotčeném období.

8.37 V případě CCA pro vývoj mohou v konkrétním roce existovat rozdíly mezi podílem účastníka na celkových příspěvcích a jeho podílem na celkových očekávaných užitcích. Je-li však CCA jinak přijatelné a věrně provedené (při zohlednění doporučení v Oddílu E), neměly by daňové správy obecně provádět úpravy založené na výsledcích v jednom fiskálním roce. Mělo by být posouzeno, zda je podíl každého účastníka na celkových příspěvcích v souladu s podílem účastníka na celkových očekávaných užitcích plynoucích z ujednání v průběhu let (viz Odstavce 3.75–3.79). Samostatné vyrovnávací platby mohou být provedeny jak pro již dříve existující příspěvky tak pro současné příspěvky. Případně může být spolehlivější nebo provozně výhodnější provést jednu celkovou vyrovnávací platbu upravující již dříve existujících příspěvky společně se současnými příspěvky. Viz příklad 4 v Příloze této Kapitoly.

8.38 V příkladu uvedeném v Odstavci 8.33 očekávají účastníci, podniky A a B, že z CCA bude plynout užitek v poměru 75:25. V prvním roce činí hodnota jejich již dříve existujících příspěvků 10 milionů pro podnik A a 6 milionů pro podnik B. V důsledku toho je třeba podnikem A provést čistou vyrovnávací platbu ve prospěch podniku B ve výši 2 milionů (tj. částka 4,5 milionů od podniku A ve prospěch podniku B snížená o 2,5 milionu od podniku B ve prospěch podniku A) tak, aby příspěvek poskytnutý podnikem A byl navýšen na 12 milionů (75 % z celkových příspěvků) a příspěvek podniku B se snížil na 4 miliony (25 % z celkových příspěvků).

C.6 Přesné vymezení konkrétní transakce

8.39 Jak je uvedeno v Odstavci 8.9, ekonomicky relevantní vlastnosti ujednání identifikované dle pokynů Oddílu D Kapitoly I mohou naznačovat, že se konkrétní transakce může lišit od podmínek uvedených v CCA, na kterých se účastníci údajně dohodli. Například jeden nebo více nárokujících účastníků nemusí mít žádné důvodné očekávání užitku z činností provedených v rámci CCA. Ačkoli v zásadě malý podíl účastníka na očekávaných užitcích není překážkou pro to, aby si tato očekávání nárokoval, ale je nutno uvést, že pokud účastník vykonávající veškeré činnosti, očekává, že získá pouze malý zlomek celkových očekávaných užitků, může vzniknout otázka, zda je skutečným cílem této strany

transakce shromáždit zdroje a sdílet rizika, nebo zda je pouze vytvářen dojem sdílení užitků za účelem dosažení příznivějších daňových výsledků. Přítomnost významných vyrovnávacích plateb plynoucích z podstatného rozdílu mezi podíly příspěvků a užitků stran transakce může také vyvolat otázky, zda existují vzájemné užitky plynoucí z ujednání nebo zda by mělo být ujednání přesně vymezeno, po zvážení všech ekonomicky relevantních vlastností, jako transakce spojená s financováním.

8.40 Jak je uvedeno v Odstavci 8.33, pokyny Kapitoly VI o obtížně ocenitelných nehmotných aktivech, mohou být rovněž uplatněny v situacích zahrnujících CCA. Tento případ nastane, pokud je cílem CCA vývoj nového nehmotného aktiva, které je obtížně ocenitelné v době zahájení projektu vývoje, a také v případech oceňování příspěvků zahrnujících již dříve existující nehmotná aktiva. Pokud ujednání postrádají v jejich úplnosti komerční racionálnost mohou být tato CCA v souladu s kritérii uvedenými v Oddíle D.2 Kapitoly I ignorována.

C.7 Nakládání s příspěvky a vyrovnávacími platbami z daňového hlediska

8.41 S příspěvky, včetně jakýchkoli vyrovnávacích plateb, účastníka CCA musí být pro daňové účely nakládáno stejným způsobem jako by se použily obecná pravidla daňového systému nebo systémů platných pro daného účastníka, kdyby byly příspěvky poskytnuty mimo rámec CCA za účelem provedení činností, které dané CCA zahrnuje. Povaha příspěvku závisí na povaze činnosti vykonávané v rámci CCA a určí, jakým způsobem bude s příspěvkem nakládáno z daňového hlediska.

8.42 V případě CCA pro služby má příspěvek účastníka k ujednání často za následek užitek v podobě vzniku úspor nákladů (v takovém případě nemusí činnosti v rámci CCA přímo generovat jakýkoli příjem). CCA pro vývoj může očekávaný užitek generovat účastníkům až po nějaké době po vložení příspěvků, z toho důvodu nedochází z daňového hlediska k bezprostřednímu rozpoznání příjmů, náležících účastníkům za jejich vložené příspěvky.

8.43 S vyrovnávacími platbami by mělo být nakládáno jako s doplňkem k hodnotě příspěvku plátce a jako se snížením hodnoty příspěvku příjemce. Stejně jako platí obecně u příspěvků, povaha a daňové zacházení s vyrovnávacími platbami bude stanoveno v souladu s vnitrostátními právními předpisy, včetně platných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

D. Účast na CCA v okamžiku vstupu, vystoupení nebo při časovém omezení

8.44 Změny v účastnících v rámci CCA zpravidla zapříčiní přehodnocení podílů příspěvků daných účastníků a jejich očekávaných užitků. Podnik, který se stane účastníkem již existujícího CCA, může získat podíl na výsledcích dřívější činnosti prováděné v rámci CCA, jako dokončených nebo nedokončených nehmotných nebo hmotných aktiv. V takových případech dosavadní účastníci efektivně převedou část svých podílů na výsledcích předchozí činnosti v rámci CCA na nového účastníka. Podle principu tržního odstupu musí být jakýkoli převod nehmotných nebo hmotných aktiv kompenzován prostřednictvím tržní hodnoty převáděného podílu. Tato kompenzace je v rámci této Kapitoly označována jako „skupovací platba“.

8.45 Částka skupovací platby by měla být stanovena na základě hodnoty (tj. ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu) vlastnického podílu na nehmotném a/nebo hmotném aktivu, který nový účastník získá, s přihlédnutím k podílu nového účastníka na celkových očekávaných užitcích, které mají být generovány prostřednictvím CCA. Mohou existovat i případy, kdy nový účastník přinese do CCA již dříve existující nehmotná nebo hmotná aktiva a kdy může být poskytnutí vyrovnávací platby ze strany ostatních účastníků vhodným prostředkem, jak tento příspěvek zohlednit. Jakékoli vyrovnávací platby ve prospěch nového účastníka mohou být započteny vůči požadovaným skupovacím platbám, nicméně z daňového hlediska musí být jednotlivé platby evidovány zvlášť jako samostatné záznamy.

8.46 Podobné situace mohou nastat v případě, kdy účastník z CCA vystupuje. Zvláště pak účastník vystupující z výše uvedeného ujednání, může svůj nárok na výsledky dřívějších činností vykonaných v rámci tohoto ujednání (včetně nedokončené práce) převést na ostatní účastníky. Každý takový převod by měl být kompenzován v souladu s principem tržního odstupu. Tato kompenzace je v rámci této Kapitoly označována jako „vykupující platba".

8.47 Pokyny uvedené v Kapitolách I – III a Kapitole VI se plně uplatní na stanovení tržní výše veškerých požadovaných skupovacích, vykupujících nebo vyrovnávacích plateb. Mohou nastat situace, v rámci kterých není nutné pro zachování principu tržního odstupu provést žádnou z výše uvedených plateb. Například CCA pro sdílení administrativních služeb zpravidla účastníkům přináší pouze současné užitky než hodnotné trvající výsledky.

8.48 Se skupovacími a vykupujícími platbami by mělo být z daňového hlediska nakládáno stejným způsobem, jakým by bylo postupováno dle zásad daňového systému nebo systémů (včetně smluv o zamezení dvojího zdanění) vůči daným účastníkům, v případě, že by tyto platby byly učiněny mimo rámec CCA, a to jako odměna za nabytí nebo převod podílu na výsledcích předchozích činností vykonaných v rámci ujednání.

8.49 Pokud je CCA ukončeno, princip tržního odstupu vyžaduje, aby každému účastníkovi ujednání byl zachován podíl na případných výsledcích činností vykonaných v rámci daného ujednání a to v souladu s jejich podílem na příspěvcích do předmětného ujednání poskytnutých v průběhu jeho doby trvání (očištěný od skutečně provedených vyrovnávacích plateb, včetně těch, které vznikly v důsledku ukončení ujednání), nebo aby daný účastník byl přiměřeně kompenzován za převod tohoto podílu na jiné účastníky.

E. Doporučení týkající se uspořádání a dokumentace CCA

8.50 Obecně by CCA mezi závislými stranami transakce mělo splňovat následující podmínky:

a) Účastníky ujednání by se měly stát pouze takové podniky, od kterých se očekává, že odvozují vzájemný a poměrný užitek z vlastní činnosti vykonané v rámci CCA (a nikoliv pouze z výkonu části nebo veškeré činnosti). Viz Odstavec 8.14.

b) Ujednání by mělo stanovit povahu a rozsah podílu každého účastníka na výsledcích činností uskutečněných v rámci CCA a příslušný očekávaný podíl na užitcích.

c) Žádná jiná platba než příspěvky jednotlivých účastníku do ujednání, příslušné vyrovnávací platby nebo skupovací platby by neměly být v rámci CCA provedeny k dosažení konkrétního podílu nebo práv k nehmotným či hmotným aktivům nebo službám získaným prostřednictvím daného ujednání.

d) Hodnota příspěvků účastníků by měla být stanovena v souladu s touto Směrnicí a v případě potřeby by měly být provedeny vyrovnávací platby s cílem zajistit, aby podíly příspěvků byly v souladu s podíly na očekávaných užitcích plynoucích z ujednání.

e) Ujednání může stanovit ustanovení týkající se vyrovnávacích plateb a/nebo týkající se změn v alokaci příspěvků po určité přiměřené době tak, aby odráželo významné změny podílů na očekávaných užitcích mezi účastníky.

f) Dle potřeby by měly být provedeny úpravy (včetně možnosti skupovacích a vykupujících plateb) při vstupu nebo vystoupení účastníka z CCA, případně při ukončení CCA.

8.51 Standard pro dokumentaci o převodních cenách uvedený v Kapitole V vyžaduje, aby v rámci Master File byly předkládány zprávy o důležitých ujednáních o službách a o důležitých dohodách

zahrnující nehmotná aktiva, včetně CCA. V rámci dokumentu Local File jsou vyžadovány informace o transakcích, včetně popisu transakcí, výše plateb a příjmů, určení zúčastněných spojených podniků, kopií zásadních mezipodnikových dohod a informací o cenách, včetně zdůvodnění závěru, že transakce byly oceněny v souladu s principem tržního odstupu. Očekává se, že pro splnění těchto dokumentárních požadavků budou účastníci CCA sestavovat nebo obstarávat dokumenty o povaze daných činností, podmínkách ujednání a o splnění principu tržního odstupu. Je zásadní, aby každý účastník měl plný přístup k informacím o činnostech prováděných v rámci CCA, identitě a umístění ostatních stran transakce zapojených do CCA, předpokladech, na základě kterých jsou stanoveny výše příspěvků a očekávané užitky, a informace o rozpočtovaných a skutečných výdajích týkajících se činností prováděných v rámci CCA, a to tak podrobné, jak složité a významné je CCA pro daňové poplatníky. Všechny tyto informace mohou být v kontextu CCA pro daňové správy relevantní a užitečné, a pokud by nebyly zahrnuty v Master File nebo Local File, měli by být daňoví poplatníci připraveni je na požádání předložit. Informace, které jsou relevantní pro konkrétní CCA, budou záviset na jednotlivých skutečnostech a okolnostech případu. Je nutné zdůraznit, že informace uvedené v tomto výčtu nepředstavují ani minimální standard, který je třeba dodržet, ani nejsou vyčerpávajícím seznamem informací, které je daňová správa oprávněna vyžadovat.

8.52 Následující informace jsou významné a užitečné v případě základních podmínek CCA:

a) seznam účastníků;

b) seznam jakýchkoli dalších spojených podniků, které se budou podílet na CCA nebo u kterých se očekává, že budou využívat nebo používat výsledky předmětné činnosti;

c) rozsah činností a specifických projektů, na něž se CCA vztahuje, a způsob jakým budou činnosti v rámci CCA řízeny a kontrolovány;

d) trvání ujednání;

e) způsob, jakým jsou stanoveny podíly účastníků na očekávaných užitcích a jakékoli odhady použité při jejich určení;

f) očekávaný způsob využívání případných budoucích užitků (např. nehmotná aktiva);

g) forma a hodnota počátečních příspěvků každého účastníka a podrobný popis způsobu určení hodnoty počátečních a průběžných příspěvků (včetně případných rozpočtovaných a skutečných úprav) a jak konzistentně jsou uplatňovány v rámci určování výdajů a hodnoty příspěvků účetní zásady na všechny účastníky;

h) předpokládané rozdělení odpovědností a úkolů, a mechanismy pro řízení a kontrolu daných odpovědností a úkolů, zejména těch, které se týkají funkcí DEMPE používaných v činnostech v rámci CCA;

i) postupy a jejich důsledky pro účastníka vstupujícího nebo vystupujícího z CCA a pro ukončení CCA;

j) jakákoli ustanovení týkající se vyrovnávacích plateb nebo úpravy podmínek ujednání s ohledem na změny ekonomických podmínek.

8.53 Během trvání CCA mohou být důležité následující informace:

a) jakákoli změna ujednání (např. pokud jde o podmínky, účastníky, předmětnou činnost) a důsledky takové změny;

b) srovnání odhadů využitých při stanovení podílu na očekávaných užitcích z činností vykonaných v rámci CCA a skutečným podílem na užitcích (je nutné zohlednit Odstavec 3.74);

c) roční výdaje vynaložené na výkon činností vykonaných v rámci CCA, forma a hodnota příspěvku každého účastníka učiněného během trvání CCA a podrobný popis způsobu, jakým je hodnota příspěvků stanovena.

Kapitola IX

Aspekty převodních cen u podnikových restrukturalizací

Úvod

A. Rozsah

A.1 Podnikové restrukturalizace spadající do rozsahu této Kapitoly

9.1 Neexistuje žádná zákonná či všeobecně akceptovaná definice podnikové restrukturalizace. V kontextu této Kapitoly je podnikovou restrukturalizací myšlena přeshraniční reorganizace obchodních a finančních vztahů mezi spojenými podniky, včetně ukončení či podstatné změny v existujících ujednáních. Vztahy se třetími stranami (např. s dodavateli, subdodavateli či zákazníky) mohou rovněž být důvodem pro restrukturalizaci nebo mohou být tímto procesem dotčeny.

9.2 Podnikové restrukturalizace mohou často zahrnovat centralizaci nehmotných aktiv, rizik nebo funkcí k nimž se váže ziskový potenciál. Obvykle se může jednat například o:

- Změnu plnohodnotného distributora (společnosti s relativně vysokou úrovní vykonaných funkcí a nesených rizik) na distributora s omezenými riziky, obchodníka, obchodního zástupce, nebo komisionáře (společnost s relativně nízkou úrovní funkcí a rizik), který vykonává svoji činnost pro zahraniční spojený podnik, který může působit jako principál (řídící společnost),

- Změna plnohodnotného výrobce (společnosti s relativně vysokou úrovní vykonaných funkcí a nesených rizik) na smluvního nebo zakázkového výrobce (společnost s relativně nízkou úrovní funkcí a rizik), který vykonává svoji činnost pro zahraniční spojený podnik, který může působit jako principál,

- Převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům na centrální entitu skupiny (například tzv. “IP společnost”)

- Soustředění funkcí v regionální nebo centrální entitě, s korespondujícím omezením rozsahu nebo škály funkcí vykonávaných lokálně; jako příklady lze uvést centrální nákup, podporu prodeje, logistiku v rámci dodavatelského řetězce.

9.3 Existují také podnikové restrukturalizace, při kterých je na provozní subjekty (např. na výrobce či distributory) alokováno více nehmotných aktiv nebo rizik. Podnikové restrukturalizace mohou rovněž zahrnovat racionalizaci, specializaci nebo univerzalizaci činností (výrobní závody a/nebo procesy, činnosti v oblasti výzkumu a vývoje, prodej, služby), a to včetně utlumení či rušení určitých podniků. Princip tržního odstupu a postupy v rámci této Kapitoly platí stejně pro všechny druhy transakcí v rámci podnikových restrukturalizací, a to bez ohledu na to, zda vedou k více či méně centralizovanému modelu podnikání.

9.4 Některé z podniky uváděných důvodů pro restrukturalizaci zahrnují snahu o maximalizaci synergických efektů a úspor z rozsahu, zefektivnění řízení linií podnikání a zlepšení efektivity dodavatelského řetězce, využití výhod rozvoje technologií využívajících internet, které usnadňují vznik globálních organizací. Podnikové restrukturalizace dále mohou být zapotřebí pro zachování ziskovosti nebo omezení ztrát, například v případě nadměrných kapacit nebo hospodářského útlumu.

A.2 Problémy spadající do rozsahu této Kapitoly

9.5 Tato Kapitola pojednává o aspektech převodních cen u podnikových restrukturalizací, tj. o aplikaci Článku 9 (Spojené podniky) Modelové smlouvy OECD a této Směrnice na podnikové restrukturalizace.

9.6 Podnikové restrukturalizace jsou zpravidla spojeny s realokací ziskového potenciálu mezi členy skupiny nadnárodních podniků, a to bezprostředně po samotné restrukturalizaci nebo po dobu několika následujících let. Jedním z hlavních cílů této Kapitoly je v souvislosti s Článkem 9 diskuze o rozsahu, ve kterém je takováto realokace ziskového potenciálu v souladu s principem tržního odstupu, a obecněji, jak uplatňovat princip tržního odstupu při podnikových restrukturalizacích. Zavádění integrovaných podnikatelských modelů a rozvoj globálních organizací může komplikovat uplatňování principu tržního odstupu, který určuje zisky členů skupin nadnárodních podniků s odkazem na podmínky, které by byly stanoveny mezi nezávislými podniky ve srovnatelných transakcích za srovnatelných okolností. Komplexnost aplikace principu tržního odstupu je v praxi uznávána v této Směrnici (viz Odstavec 1.10-1.11). Bez ohledu na tento problém Směrnice reflektuje silnou podporu členských států OECD principu tržního odstupu i snahám o popsání jeho aplikace, a o zdokonalení jeho praktického uplatnění (viz Odstavce 1.14 až 1.15). OECD na tuto koncepční obtížnost pamatovala při diskusi o problémech vyplývajících z kontextu podnikových restrukturalizací, a to ve snaze vytvořit přístupy, které jsou realistické a přiměřeně pragmatické.

9.7 Tato Kapitola pokrývá pouze transakce mezi spojenými podniky v kontextu Článku 9 Modelové smlouvy OECD, přičemž se netýká přisouzení zisků v rámci jednoho podniku na základě Článku 7 Modelové smlouvy OECD, neboť tyto záležitosti jsou předmětem zprávy WP6 o Přisuzování zisků stálým provozovnám[1].

9.8 Národní pravidla proti zneužívání a legislativa CFC nespadají do rozsahu této Kapitoly. Do rozsahu této Kapitoly nespadají ani národní daňová pravidla pro platby v souladu s principem tržního odstupu, a to ani pravidla týkající se odpočítatelnosti těchto plateb a toho, jakým způsobem se mohou národní daňová ustanovení o kapitálových příjmech uplatnit na kapitálové platby na základě principu tržního odstupu. Ačkoliv daň z přidané hodnoty a nepřímé daně vznáší významné otázky v kontextu podnikových restrukturalizací, nejsou v této Kapitole zahrnuty.

B. Aplikace Článku 9 Modelové smlouvy OECD a této Směrnice na podnikové restrukturalizace: teoretický rámec

9.9 Tato Kapitola vychází z předpokladu, že princip tržního odstupu a tato Směrnice neplatí a neměly by platit rozdílně pro restrukturalizace a po-restrukturalizační transakce než pro transakce, které byly takto strukturovány od samého začátku. Relevantní otázka ve vztahu k Článku 9 Modelové smlouvy OECD a principu tržního odstupu je, zda v rámci podnikových restrukturalizací existují či jsou stanoveny podmínky, které by se lišily od podmínek realizovaných mezi nezávislými podniky. Jedná se o teoretický rámec, dle kterého by měly být interpretovány všechny pokyny v této Kapitole. Pokyny v této Kapitole jsou složeny ze dvou Částí: první Část poskytuje návod pro stanovení tržní kompenzace za samotnou restrukturalizaci; druhá Část je zaměřena na odměnu v závislých transakcích po restrukturalizaci. Obě Části by měly být čteny společně a aplikovány v souladu s pokyny poskytnutými v této Směrnici, a to konkrétně v Kapitole I.

[1] Viz Zpráva o přiřazení zisku stálým provozovnám, schválená Výborem pro fiskální záležitosti 22. a 23. června 2010 a Radou pro zveřejňování 22. června 2010.

Část I: Kompenzace za samotnou restrukturalizaci

A. Úvod

9.10 Podniková restrukturalizace může zahrnovat přeshraniční převody hodnot, např. nehmotných aktiv, ačkoli ne vždy tomu tak je. Může rovněž nebo alternativně zahrnovat ukončení nebo významné změny stávajících ujednání, např. výrobních ujednání, distribučních ujednání, licencí, servisních smluv atd. Prvním krokem analýzy aspektů převodních cen v rámci podnikových restrukturalizací je přesné vymezení transakcí zahrnutých v dané restrukturalizaci, a to identifikováním obchodních nebo finančních vztahů a podmínek spojených s těmito vztahy vedoucích k převodu hodnoty mezi členy skupiny nadnárodních podniků. Toto je popsáno v Oddílu B. Oddíl C se věnuje rozpoznání přesně vymezených transakcí tvořících podnikovou restrukturalizaci. Vztahem mezi podnikovou restrukturalizací a přerozdělením ziskového potenciálu se zabývá Oddíl D. Důsledky v rámci problematiky převodních cen týkající se převodu hodnot jsou popsány v Oddílu E této Části a dopady významných změn stávajících ujednání na nastavení převodních cen jsou popsány v Oddílu F.

9.11 Cílem analýzy pro účely převodních cen je určit, zda se dle Článku 9 Modelové smlouvy OECD podmínky stanovené nebo určené pro transakce tvořící podnikovou restrukturalizaci liší od podmínek, které by byly stanoveny či určeny mezi nezávislými podniky; a pokud ano, určit zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, a následně zahrnout tyto zisky do zisků tohoto podniku a odpovídajícím způsobem je zdanit.

9.12 Princip tržního odstupu vyžaduje zhodnocení podmínek stanovených nebo určených mezi spojenými podniky, a to na úrovni každého z nich. Skutečnost, že podniková restrukturalizace může být motivována platnými obchodními důvody na úrovni skupiny nadnárodních podniků, např. s cílem posílit synergie na úrovni skupiny, neposkytuje odpověď na otázku, zda je daný převod v souladu s principem tržního odstupu z hlediska převádějícího i nabyvatele.

B. Chápání samotné restrukturalizace

9.13 Prvním krokem uplatnění principu tržního odstupu v rámci podnikové restrukturalizace je jako u každé závislé transakce identifikace obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky podílejícími se na podnikové restrukturalizaci a identifikace podmínek a ekonomicky relevantních okolností spojených s těmito vztahy, tak aby závislé transakce tvořící podnikovou restrukturalizaci byly přesně vymezeny. V této souvislosti platí obecné pokyny uvedené v Oddílu D.1 Kapitoly I. Tyto pokyny vyžadují posouzení ekonomicky relevantních vlastností případně obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky a zejména pak smluvních podmínek podnikové restrukturalizace (Oddíl D.1.1); funkcí vykonávaných jednotlivými smluvními stranami před a po restrukturalizaci, s přihlédnutím k používaným aktivům a neseným rizikům (Oddíl D.1.2); ekonomické situace stran transakce (Oddíl D.1.4) a obchodní strategie (Oddíl D.1.5). Analýza by měla rovněž vycházet z vyhodnocení obchodních důvodů očekávaných přínosů restrukturalizace, včetně synergií a realisticky dostupných možností jednotlivých stran transakce. Jak je uvedeno v Odstavci 1.33, tyto podmínky a ekonomicky relevantní okolnosti přesně vymezených transakcí tvořících restrukturalizaci podniku, budou následně porovnávány s podmínkami a ekonomicky relevantními okolnostmi srovnatelných transakcí uskutečněných mezi nezávislými podniky.

9.14 Aspekty identifikace obchodních nebo finančních vztahů mezi spojenými podniky, které jsou zvláště významné pro stanovení obvyklých podmínek u restrukturalizace podniku, jsou analyzovány v následujících Oddílech:

- Přesné vymezení transakcí tvořících restrukturalizaci podniku a identifikace vykonávaných funkcí, použitých aktiv a nesených rizik před a po restrukturalizaci (viz Oddíl B.1);

- Obchodní důvody a očekávané užitky plynoucí z restrukturalizace, včetně role synergií (viz Oddíl B.2);
- Jiné možnosti, které mají strany transakce reálně k dispozici (viz Oddíl B.3).

B.1 Přesné vymezení transakcí tvořících restrukturalizaci podniku: funkce, aktiva a rizika před a po restrukturalizaci

9.15 Restrukturalizace mohou mít mnoho podob a mohou zahrnovat dva nebo více než dva členy skupiny nadnárodních podniků. Například jednoduché ujednání před restrukturalizací by mohlo zahrnovat plnohodnotného výrobce vyrábějícího zboží a prodávajícího dané zboží spojenému plnohodnotnému distributorovi za účelem vstupu na trh. Restrukturalizace by mohla zahrnovat změnu tohoto dvoustranného ujednání, na jehož základě by došlo k transformaci distributora na distributora s omezeným rizikem nebo na komisionáře, přičemž rizika, která dříve nesl tento plnohodnotný distributor, převezme výrobce (viz pokyny v Oddílu D.1 Kapitoly I). Restrukturalizace bude často složitější, když se vykonané funkce, použitá aktiva a rizika nesená jednou či oběma stranami transakce před restrukturalizací budou přesouvat na jednoho či několik dalších členů skupiny.

9.16 Aby bylo možné určit, zda dojde k tržní kompenzaci splatné při restrukturalizaci jakémukoliv restrukturalizovanému subjektu v rámci skupiny nadnárodních podniků a případně i její výši a také člena skupiny, který má takovouto kompenzaci uhradit, je důležité přesně vymezit transakce, ke kterým dochází mezi restrukturalizovaným subjektem a jedním či několika členy skupiny. Pro tyto účely platí podrobné pokyny v Oddílu D Kapitoly I této Směrnice.

9.17 V případech, kdy byly podmínky restrukturalizace podniku formalizovány skupinou nadnárodních podniků písemně (např. písemné smluvní dohody, korespondence a/nebo jiná komunikace), poskytují tyto dohody výchozí bod pro vymezení transakcí zahrnutých v rámci restrukturalizace skupiny nadnárodních podniků. V rámci smluvních podmínek mohou být popsány role, povinnosti a práva restrukturalizovaného subjektu definované v ujednání před restrukturalizací (včetně smluvních ujednání a ujednání uzavřených dle obchodního práva, pokud jsou relevantní), a způsob a rozsah, jakým se tato práva a povinnosti změní v důsledku restrukturalizace. V případě, že žádné písemné podmínky neexistují, nebo se skutečné okolnosti případu včetně jednání stran podstatně liší od písemných podmínek uvedených v jakékoli dohodě nebo v doplnění písemných podmínek uzavřených mezi danými stranami, pak musí být konkrétní transakce zahrnující podnikové restrukturalizace odvozeny ze zjištěných a prokázaných faktů, včetně jednání jednotlivých účastníků restrukturalizace (viz Oddíl D. 1.1 v Kapitole I).

9.18 Přesné vymezení transakcí uskutečněných v rámci restrukturalizace podnikatelské činnosti vyžaduje provedení funkční analýzy s cílem identifikovat ekonomicky významné vykonávané činnosti a nesenou odpovědnost, použitá nebo přispívající aktiva, a nesená rizika zúčastněnými stranami před a po restrukturalizaci. V souladu s výše uvedeným se analýza zaměřuje na to, co strany skutečně dělají a na jejich skutečné schopnosti, stejně jako na typ a povahu aktiv použitých v situaci před a po restrukturalizaci. Viz. Oddíl D.1.2 Kapitoly I. Vzhledem k významnosti analýzy rizik v souvislosti s problematikou restrukturalizace podniku jsou pokyny k analýze rizik nesených v rámci transakcí zahrnujících podnikové restrukturalizace uvedeny v následujícím Oddílu.

B.1.1 Analýza rizik v kontextu podnikových restrukturalizací

9.19 Rizika mají v kontextu podnikových restrukturalizací zásadní význam. Na otevřeném trhu obvykle ovlivňuje nesení rizika spojeného s obchodní příležitostí ziskový potenciál z dané příležitosti, a rovněž rozdělení rizik nesených spojenými podniky v rámci ujednání proto ovlivňuje rozdělení zisků, případně ztrát vyplývajících z transakce, a to prostřednictvím cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu. Restrukturalizace podniku vede často k přeměně lokálních činností na činnosti s nízkorizikové (např. "distributoři s omezenými riziky", nebo "smluvní výrobci s omezenými riziky"), které jsou následně odměňovány relativně nízkou (ale všeobecně stabilní) ziskovostí na základě skutečnosti, že protistrana nese ekonomicky významná rizika, a jsou jí přiděleny zisky nebo ztráty spojené s těmito riziky. Z tohoto

důvodu je posouzení rozdělení rizik mezi spojenými podniky před a po restrukturalizaci nezbytnou součástí funkční analýzy. Taková analýza by měla umožnit daňovým správám posouzení převodu ekonomicky významných rizik obchodní činnosti, která je restrukturalizována a důsledky tohoto převodu pro aplikaci principu tržního odstupu v rámci dané restrukturalizace a pro nastavení transakcí po restrukturalizaci.

9.20 Rámec analýzy rizik a podrobné pokyny pro tuto analýzu stanovené v Oddíle D.1.2.1 v Kapitole I jsou použitelné i pro účely analýzy rizik v rámci restrukturalizace podniku, a to zejména pro stanovení, která strana transakce nese konkrétní rizika z hlediska kontroly nad daným rizikem a finanční způsobilostí dané riziko převzít. Tento rámec je nutné použít při určení, která strana nese konkrétní rizika před restrukturalizací a která strana daná rizika ponese ve vazbě na proběhlou restrukturalizaci. Například, pokud je cílem restrukturalizace převod rizika zásob, je důležité posouzení nejen smluvních podmínek, ale i jednání zúčastněných stran dle kroku 3 uvedeného rámce (např. určení kde se odepisovaly zásoby před a po restrukturalizaci, v případě, že je uskutečněno nějaké odškodnění za odepsané zásoby, která strana nebo strany vykonávají funkci kontroly souvisejícího rizika a jsou finančně způsobilé k převzetí tohoto rizika). Výsledkem analýzy může být situace, kdy stejná strana nesla riziko zásob před restrukturalizací a pokračuje v jeho nesení i po restrukturalizaci podniku, bez ohledu na změnu smluvních podmínek. V této situaci by riziko i nadále bylo přiděleno stejné straně. Použití termínů "převod rizika", "přemístění rizika, "přesouvání rizika" nebo "odstranění rizika" je v rámci této Kapitoly nutné chápat v souvislosti s pokyny uvedenými v Oddíle D.1 Kapitoly. I. Aby bylo riziko považováno za nabyvatelem převzaté, je zejména nutné, aby daný podnik splnil podmínky definované na základě rámce pro analýzu rizik závislých transakcí (Oddíl D.1.2.1 Kapitoly I).

9.21 Druhý příklad se týká domnělého přenosu rizika úpadku v rámci restrukturalizace podniku. Analýza dle Oddílu D.1.2.1 Kapitoly I. by měla vzít v úvahu smluvní podmínky před a po restrukturalizaci, ale také by měla posuzovat, jakým způsobem zúčastněné strany s danými riziky před a po jejich restrukturalizaci zacházejí. Analýza by měla posuzovat, zda strana smluvně přebírající rizika také v praxi rizika kontroluje, a to prostřednictvím svých odpovídajících schopností a rozhodovacích procesů, jak je uvedeno v Odstavci 1.65 a zda je daná strana zároveň finančně způsobilá k převzetí předmětného rizika, jak je uvedeno v Odstavci 1.64. Je důležité uvést, že strana, která před restrukturalizací dle analýzy uvedené v Oddíle D.1.2.1 Kapitoly I rizika nenesla, nemůže předmětná rizika na žádnou jinou stranu převádět a strana, která nenese po restrukturalizaci riziko dle analýzy popsané v Oddíle D.1.2.1 Kapitoly I, nemá mít přidělený žádný ziskový potenciál spojený s daným rizikem.

- Předpokládejme například, že plnohodnotný distributor před restrukturalizací smluvně převezme rizika nedobytných pohledávek, a to se odrazí v jeho účetní rozvaze na konci roku. Nicméně prostřednictvím výše popsané analýzy je zjištěno, že před uskutečněním restrukturalizace podniku bylo rozhodnuto jiným spojeným podnikem, a nikoliv distributorem, o prodloužení úvěrových podmínek pro zákazníky a o vymáhání pohledávek, a že spojený podnik hradil náklady na nevymožené dluhy. Dále bylo také zjištěno, že daný spojený podnik je jediným subjektem kontrolujícím riziko a je jedinou osobou finančně způsobilou převzít dané riziko nedobytných pohledávek. Výše uvedené vede k závěru, že předmětné riziko nenesl před restrukturalizací distributor. V takovém případě nemůže být v rámci restrukturalizace podniku žádné riziko nedobytných pohledávek převedeno.

- Za jiných okolností může být zjištěno, že před restrukturalizací podniku distributor rizika nedobytných pohledávek řídil a byl finančně způsobilý dané riziko smluvně převzít, ale zmírnil jím nesená rizika prostřednictvím ujednání o odškodnění nebo ujednání o dluhovém faktoringu uzavřených za odpovídající odměnu se spojeným podnikem. Dle restrukturalizace podniku je riziko nedobytných pohledávek smluvně převzaté tím spojeným podnikem, který, jak je uvedeno v rámci analýzy popsané výše, kontroluje dané riziko a je finančně způsobilý k převzetí tohoto rizika. Vzhledem k tomu, že byly před restrukturalizací podniku učiněny kroky a vynaloženy náklady na zmírnění daného rizika, budou dopady rizika na budoucí zisk distributora v souvislosti s převodem daného rizika v rámci restrukturalizace omezené v porovnání s minulou situací, kdy došlo k přesunu pouze tohoto rizika.

9.22 V každé analýze rizik týkající se závislých transakcí je důležitým problémem posoudit ekonomickou významnost rizika, tzn. zda toto riziko obnáší významný ziskový potenciál, a v důsledku toho, zda může obhájit výrazné přerozdělení ziskového potenciálu. Významnost rizika bude záviset na pravděpodobnosti materializování rizika a na velikosti potenciálního zisku nebo ztráty z rizika pramenící. Účetní výkazy mohou poskytnout užitečné informace o pravděpodobnosti a velikosti určitých rizik (např. riziko nedobytných pohledávek, riziko skladových zásob), v případě, že minulé výsledky lze považovat za ukazatele současných rizik, ale existují i ekonomicky významná rizika, která nemusí být jako taková uvedena ve finančních účtech (např. tržní riziko). V případě, že je riziko vyhodnoceno jako ekonomicky nevýznamné pro daný subjekt, pak takovým rizikem nelze obhájit značné množství potenciálního zisku generované tímto subjektem. V souladu se zásadami tržního odstupu by strana nezvažovala možnost přenosu rizika, které považuje za ekonomicky nevýznamné, výměnou za podstatné snížení jejího ziskového potenciálu.

9.23 Například v situaci, kdy je plnohodnotný distributor v rámci restrukturalizace přeměněn na distributora s omezeným rizikem nebo komisionáře s cílem snížit nebo eliminovat riziko skladových zásob, mohou daňové správy analyzovat následující body, aby zjistily, zda je dané riziko pro daný podnik ekonomicky významné:

- Úloha zásob v obchodním modelu (například rychlost uvedení produktů na trh, komplexní rozsah),
- Druh zásob (například náhradní díly, čerstvé květiny),
- Úroveň investic do zásob,
- Faktory vyvolávající odpisování zásob případně opotřebení či zastaralost (například podléhání rychlé zkáze, cenové tlaky, rychlost technických zlepšení, podmínky na trhu),
- Historie odpisování zásob a zastarávání zásob, a to, zda jakékoli obchodní změny mohou ovlivnit spolehlivost minulého vývoje jako ukazatele současného rizika,
- Náklady na pojištění proti poškození nebo ztrátě zásob, a
- Historie poškození nebo ztráty (v případě nepojištění).

B.2 Chápání obchodních důvodů pro restrukturalizaci a očekávaných přínosů restrukturalizace, včetně role synergií

9.24 Některé podniky jsou důkazem toho, že nadnárodní podniky – bez ohledu na jejich výrobky či odvětví – reorganizovaly své struktury, aby zajistily centralizovanější kontrolu a řízení výrobních, výzkumných a distribučních funkcí. Tlak konkurence v rámci globalizovaného hospodářství, úspory z rozsahu, potřeba specializace nebo potřeba zvyšovat efektivitu a snižovat náklady – tyto faktory byly uvedeny jako důležité pro podporu podnikových restrukturalizací. Pokud daňový poplatník uvede jako důležitý obchodní důvod pro restrukturalizaci očekávané synergie, bylo by dobré, kdyby v době rozhodnutí o restrukturalizaci či v době její implementace zdokumentoval, o jaké očekávané synergie se jedná a za jakých předpokladů jsou očekávány. Jedná se o druh dokumentů, které budou pravděpodobně vyhotovovány na skupinové úrovni pro nedaňové účely, a to na podporu rozhodovacího procesu v rámci restrukturalizace. Pro účely Článku 9 by bylo vhodné, aby daňový poplatník zdokumentoval zdroj těchto synergií, dále také zdokumentoval, jaký dopad mají tyto očekávané synergie v rámci aplikace principu tržního odstupu na úrovni daného subjektu (viz Oddíl D.8. Kapitoly I). Mělo by být pečlivě zajištěno, aby v případech vykonávání záměrné společné činnosti v rámci restrukturalizace byly spojené podniky přispívající po restrukturalizaci k synergickým užitkům náležitě odměňovány (viz příklad v následujícím Odstavci). Dále je nezbytné uvést, že ačkoliv mohou být očekávané synergie relevantní pro pochopení podnikové restrukturalizace, je nezbytné vyvarovat se v rámci *ex post* analýz používání zpětného pohledu (viz Odstavec 3.74).

9.25 Například předpokládejme, že v rámci podnikové restrukturalizace může být zahrnuto zajištění centralizovaných nákupů skupinou nadnárodních podniků, které nahradí činnosti nákupů vykonávané několika spojenými podniky. Podobně jako je uvedeno v Odstavci 1.160, skupina nadnárodních podniků přijme kroky k centralizaci nákupů v rámci jedné společnosti ve skupině rovněž za účelem dosažení množstevních slev a potenciálních úspor administrativních nákladů. V souladu s pokynem uvedeným v Kapitole I, přínosy vzniklé v důsledku společné záměrné činnosti skupiny jako celku by měly být alokovány spojeným podnikům přispívajícím k tvorbě dané synergie. Nicméně při podnikové restrukturalizaci může centrální nákupní společnost smluvně převzít riziko spojené s nákupem, držením a prodejem zboží. Jak je uvedeno v předchozím Oddílu, analýza rizika v rámci stanoveném Oddílem D.1.2.1 Kapitoly I stanoví jednak ekonomický význam rizika a dále také, která strana nebo strany toto riziko nesou. Přestože má činnost centrálních nákupů nárok na svůj ziskový potenciál vyplývající z převzatého rizika spojeného s nákupem, držením a prodejem zboží, není jejím nárokem zadržovat zisky plynoucí z kupní síly skupiny, protože nepřispívá k tvorbě synergií (viz Odstavec 1.168).

9.26 Skutečnost, že motivem pro podnikovou restrukturalizaci mohou být očekávané synergie, nemusí zcela nutně znamenat, že zisky skupiny nadnárodních podniků se po restrukturalizaci skutečně zvýší. Může se stát, že zlepšené synergie umožní skupině nadnárodních podniků realizovat dodatečné zisky ve srovnání se situací, kdy by k restrukturalizaci nedošlo, avšak nemusí se nutně jednat o dodatečné zisky ve srovnání se situací před restrukturalizací. Například pokud je restrukturalizace nutná pro zachování, a nikoliv pro zvýšení konkurenceschopnosti. Navíc ne vždy k očekávaným synergiím dojde. Může se stát, že implementace globálního obchodního modelu, který byl navržen za účelem získání většího množství synergií v rámci skupiny, ve skutečnosti vede k dodatečným nákladům a poklesům efektivity.

B.3 Další možnosti, které mají strany reálně k dispozici

9.27 Aplikace principu tržního odstupu je založena na myšlence, že nezávislé podniky budou při hodnocení podmínek potenciální transakce srovnávat danou transakci s ostatními možnostmi, které mají reálně k dispozici, přičemž danou transakci zrealizují pouze v případě přesvědčení, že neexistuje žádná jiná alternativa, která poskytuje zcela jasně atraktivnější příležitost k naplnění jejich obchodních cílů. Jinými slovy, nezávislé podniky by uzavřely určitou transakci, pokud pro ně není horší než jejich další nejlepší alternativa. Posouzení ostatních reálně dostupných možností může být relevantní pro srovnávací analýzu - tj. pro pochopení příslušných postojů stran transakce.

9.28 Proto by při aplikaci principu tržního odstupu měla daňová správa posuzovat každou transakci dle jejího přesného vymezení dle pokynu v Oddíle D Kapitoly I a zvážit všechny ekonomicky relevantní okolnosti, které byly stranami transakce zohledněny při vytvoření závěru, že neexistuje žádná jiná realisticky dostupná alternativa, která by byla jasně atraktivnější z pohledu příležitostí dosažení stranami stanovených obchodních cílů než učiněná restrukturalizace (viz Odstavec 1.38). Při daném vyhodnocení může být nezbytné nebo užitečné posoudit transakce zahrnuté v rámci podnikové restrukturalizace v širším kontextu ekonomicky souvisejících transakcí.

9.29 V souladu s principem tržního odstupu rovněž existují situace, kdy by restrukturalizovaný subjekt neměl reálně k dispozici žádné zřetelně atraktivnější možnosti než přijetí podmínek restrukturalizace, např. ukončení smlouvy – s odškodněním či bez něj – viz níže uvedený Oddíl F. V rámci dlouhodobějších smluv může k této situaci dojít na základě ustanovení o ukončení smlouvy, která smluvním stranám umožňují v případě oprávněných důvodů předčasně ukončit smlouvu. U smluv, které stranám umožňují předčasné ukončení, se může ukončující strana rozhodnout ukončit smlouvu, neboť ve světle podmínek klauzule o ukončení došla k závěru, že je vhodnější přestat využívat danou funkci nebo ji realizovat interně, případně angažovat levnějšího či efektivnějšího poskytovatele (příjemce) nebo hledat lukrativnější příležitosti (poskytovatel). V případě, že restrukturalizovaný subjekt převede práva, jiná aktiva nebo pokračující podnik na jinou stranu, může být za takovýto převod odměněn dle ustanovení v níže uvedeném Oddílu E.

9.30 V rámci principu tržního odstupu existují situace, kdy by měl určitý subjekt reálně k dispozici jednu či několik možností, které by byly zřetelně atraktivnější než přijetí podmínek restrukturalizace (při zvážení všech relevantních podmínek, včetně budoucích komerčních a tržních podmínek, ziskového

potenciálu různých možností a jakýchkoliv úhrad či odškodnění za restrukturalizaci), případně včetně možnosti nevstoupit do restrukturalizační transakce. V takovýchto případech by nezávislá strana nemusela s podmínkami restrukturalizace souhlasit, a tudíž může být nezbytné upravit provedené nebo uložené podmínky.

9.31 Odkaz na myšlenku o reálně dostupných možnostech nemá vytvářet požadavek na daňové poplatníky týkající se zdokumentování všech případných reálně dostupných hypotetických možností. Smyslem je spíše uvést, že pokud existuje zřetelně atraktivnější a reálně dostupná alternativa, měla by být součástí analýzy podmínek restrukturalizace.

B.4 Dokumentace převodních cen v rámci podnikových restrukturalizací

9.32 V Master File (viz Příloha I Kapitoly V) jsou daňoví poplatníci vyzváni, aby popsali jakékoli důležité transakce související s podnikovou restrukturalizací uskutečněné v průběhu roku. V Local File jsou daňoví poplatníci navíc vyzváni, aby uvedli, zda se lokální subjekt podílel na podnikových restrukturalizacích, které proběhly v průběhu roku nebo v minulém roce, či zda byli těmito restrukturalizacemi ovlivněni, případně aby vysvětlili konkrétní aspekty transakcí, které je ovlivnily (viz Příloha II Kapitoly V).

9.33 Skupině nadnárodních podniků je doporučováno, aby v rámci dokumentace převodních cen popsala svá rozhodnutí a záměry týkající se podnikových restrukturalizací, zejména ty vztahující se k převzetí či přesunutí významných rizik před uskutečněním relevantních transakcí, a dále aby dokumentovala posouzení dopadů rozdělení významných rizik v rámci restrukturalizace na ziskový potenciál. Daňovým poplatníkům je dále doporučováno, aby při popisu převzetí rizika v rámci podnikové restrukturalizace používali rámec stanovený v Oddíle D.1.2.1Kapitoly I.

C. Rozpoznání přesně vymezených transakcí, které tvoří podnikovou restrukturalizaci

9.34 Skupiny nadnárodních podniků mohou organizovat své podnikatelské činnosti dle svého uvážení. Daňové správy nemají právo skupinám nadnárodních podniků nařizovat, jak by měly navrhnout své struktury či kde by měly provozovat svou činnost. Při obchodních rozhodnutích mohou být důležitým faktorem i daňové úvahy. Daňové správy však mají právo stanovit daňové dopady struktury, implementované ze strany skupiny nadnárodních podniků, a to v souladu s aplikací různých smluv a především Článku 9 Modelové smlouvy OECD. To znamená, že daňové správy mohou v případě potřeby provádět úpravy zisků v souladu s Článkem 9 Modelové smlouvy OECD a jiné druhy úprav povolené vnitrostátním právem (např. dle všeobecných či specifických pravidel proti zneužívání práva), a to v rozsahu, ve kterém jsou dané úpravy v souladu se smluvními závazky daných daňových správ.

9.35 V rámci podnikových restrukturalizací skupiny nadnárodních podniků často implementují globální podnikatelské modely, které se jen zřídka kdy (pokud vůbec) objevují mezi nezávislými podniky, přičemž maximálně využívají skutečnosti, že se jedná o skupiny nadnárodních podniků, které mohou spolupracovat integrovaným způsobem. Skupiny nadnárodních podniků mohou například implementovat globální dodavatelsko-odběratelské řetězce nebo centralizované funkce, které se mezi nezávislými podniky nevyskytují. Tento nedostatek srovnatelných informací neznamená, že implementace takového globálního podnikatelského modelu není v souladu s principem tržního odstupu. Maximální úsilí by mělo být vynaloženo, tak aby bylo možné stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu u restrukturalizované transakce. Daňové správy by neměly ignorovat část či celou restrukturalizovanou transakci či ji nahradit jinou transakcí, pokud nejde o výjimečné okolnosti popsané v Odstavci 1.122. V těchto případech je možné postupovat v souladu s pokyny uvedenými v Oddíle D. 2 Kapitoly I. Struktura, která pro účely stanovení převodních cen nahradí strukturu přijatou daňovými poplatníky, by měla co nejvíce odpovídat okolnostem skutečně realizované transakce a zároveň umožnit dosažení takového obchodně racionálního očekávaného

výsledku, který umožňuje oběma stranám transakce dohodnout se v době uzavření ujednání na ceně přijatelné pro každou z nich. Pokud je například jedním prvkem restrukturalizace uzavření továrny, struktura přijatá pro účely stanovení převodních cen nemůže ignorovat skutečnost, že továrna již není v provozu. Obdobně pokud je například v rámci jedné části restrukturalizace obsaženo skutečné přemístění podstatné části podnikatelských funkcí, struktura přijatá pro účely stanovení převodních cen nemůže ignorovat skutečnost, že tyto funkce byly skutečně přemístěny.

9.36 Při posuzování obchodní racionality restrukturalizace dle pokynů pro nerozpoznání uvedených v Oddíle D. 2 Kapitoly I, může vyvstat otázka, zda posuzovat jednu transakci izolovaně či zda ji zkoumat v širším kontextu a zvážit tak i ostatní transakce, které s předmětnou transakcí ekonomicky souvisí. Obecně bude vhodné posuzovat obchodní racionalitu restrukturalizace jako celku. Například při posuzování prodeje nehmotných aktiv, který je součástí rozsáhlejší restrukturalizace zahrnující rovněž změny ujednání týkající se vývoje a využití těchto nehmotných aktiv, není vhodné posuzovat obchodní racionalitu tohoto prodeje izolovaně a nebrat v úvahu i změny ujednání. Pokud ale naopak restrukturalizace zahrnuje změny více než jednoho prvku či aspektu podnikání, které spolu ekonomicky nesouvisí, může být vhodné posuzovat obchodní racionalitu konkrétních změn samostatně. Restrukturalizace může například zahrnovat centralizaci nákupní funkce skupiny a centralizaci vlastnictví hodnotného nehmotného majetku, který s nákupní funkcí nesouvisí. V takovém případě může být vhodné posuzovat obchodní racionalitu centralizace nákupní funkce a centralizace vlastnictví hodnotného nehmotného majetku samostatně.

9.37 Mohou existovat celoskupinové podnikatelské důvody pro restrukturalizaci skupiny nadnárodních podniků. Je však nutné znovu zdůraznit, že dle principu tržního odstupu je na jednotlivé členy skupiny nadnárodních podniků nahlíženo, jako by byly samostatnými subjekty spíše než jako na neoddělitelné části jednoho sjednoceného podnikání (viz Odstavec 1.6). V důsledku tohoto ujednání nestačí, aby restrukturalizační ujednání dávalo z pohledu převodních cen obchodní smysl pro skupinu jako celek: ujednání musí být tržní na úrovni každého individuálního daňového poplatníka, a to se zohledněním jeho práv a ostatních aktiv, očekávaných užitků z daného ujednání (např. odměny v rámci po-restrukturalizačního ujednání plus jakékoli kompenzační platby za samotnou restrukturalizaci) a realisticky dostupných možností. Pokud je restrukturalizace obchodně smysluplná pro skupinu nadnárodních podniků jako celek na bázi před zdaněním, očekává se, že bude zpravidla existovat vhodná převodní cena (tj. kompenzace v rámci po-restrukturalizačních ujednání plus jakákoli kompenzační platba za samotnou restrukturalizaci), která by zajistila tržní kompenzaci pro každého jednotlivého člena skupiny účastnící se dané restrukturalizace.

9.38 Dle Článku 9 Modelové smlouvy OECD skutečnost, že je ujednání o podnikové restrukturalizaci motivováno snahou získat daňové úlevy, sama o sobě nevede k závěru, že se nejedná o ujednání, které je v souladu s principem tržního odstupu. [2]Existence daňového motivu či účelu samo o sobě neospravedlňuje nerozpoznání charakterizace či struktury určitého ujednání stran transakce. Nicméně daňové úlevy na úrovni skupiny neurčují, zda jsou na úrovni daňového poplatníka ovlivněného restrukturalizací splněny zásady tržního odstupu (viz předchozí Odstavec). Nadto, jak je uvedeno v Odstavci 1.122, skutečnost, že si skupina nadnárodních podniků na bázi před zdaněním jako celek pohorší, může být relevantním ukazatelem v rámci posuzování obchodní racionality restrukturalizace.

D. Realokace ziskového potenciálu v důsledku podnikové restrukturalizace

D.1 Ziskový potenciál

9.39 Nezávislý podnik nutně neobdrží kompenzaci, pokud má změna jeho podnikatelských ujednání za následek snížení ziskového potenciálu nebo očekávaných budoucích zisků. Princip tržního odstupu

[2] Jak je uvedeno v Odstavci 9.8, domácí pravidla proti zneužívání nejsou v této Kapitole zahrnuta.

nevyžaduje kompenzaci za pouhé snížení očekávaných budoucích zisků společnosti. Při uplatňování principu tržního odstupu v podnikových restrukturalizacích je otázkou, zda dochází k převodu něčeho hodnotného (aktiva nebo hodnoty podniku při pokračování v činnosti) nebo ukončení nebo podstatné přejednání existujících ujednání a zda by takový převod, ukončení, nebo podstatné přejednání byl kompenzován mezi nezávislými stranami za srovnatelných okolností. Tyto dvě situace jsou popsány v níže uvedených Oddílech E a F.

9.40 V rámci této Směrnice termín „ziskový potenciál" označuje „očekávané budoucí zisky". V některých případech může také zahrnovat ztráty. Teorie „ziskového potenciálu" se často používá pro účely oceňování, při určování kompenzace za převod nehmotného aktiva či hodnoty podniku při pokračování v činnosti dle principu tržního odstupu nebo při určování odškodnění za ukončení nebo významnou změnu stávajících ujednání dle principu tržního odstupu, a to v případě, že by se daná kompenzace či dané odškodnění za srovnatelných okolností použilo mezi nezávislými stranami.

9.41 V kontextu podnikových restrukturalizací by neměl být ziskový potenciál interpretován čistě jako zisky/ztráty, ke kterým by došlo, pokud by ujednání před restrukturalizací pokračovalo po dobu neurčitou. Na jedné straně, pokud určitý subjekt nemá v době restrukturalizace žádná cenná práva nebo jiná aktiva, potom nedisponuje žádným ziskovým potenciálem. Na druhé straně, subjekt s významnými právy nebo jinými aktivy v době restrukturalizace může mít značný ziskový potenciál, který musí být v konečném důsledku řádně odměněn, aby byla ztráta tohoto ziskového potenciálu ospravedlnitelná.

9.42 Aby bylo možné určit, zda by samotná restrukturalizace vedla v souladu s principem tržního odstupu k určité formě kompenzace, je zásadní rozumět dané restrukturalizaci, včetně změn, ke kterým došlo, to, jak tyto změny ovlivnily funkční analýzu podniků, jaké byly podnikatelské důvody pro restrukturalizaci a jaké byly její očekávané přínosy, případně jaké možnosti by měly smluvní strany reálně k dispozici, jak je popsáno v Oddíle B.

D.2 Realokace rizik a ziskového potenciálu

9.43 Obecně je aspektům rizik v převodních cenách věnován Oddíl D.1.2.1Kapitoly I, a realokace rizik navazující na podnikové restrukturalizace by měla být analyzována na základě rámce stanoveného v tomto Oddíle, za účelem stanovit, zda strana transakce, na kterou byla rizika související s restrukturalizací alokována, kontroluje tato rizika a je finančně způsobilá k převzetí tohoto rizika.

9.44 Vezměme jako příklad změnu plnohodnotného výrobce na smluvního výrobce. Ačkoliv v takovémto případě může být stanovení odměny za po-restrukturalizační smluvní výrobu na základě nákladů a přirážky v souladu s principem tržního odstupu, jinou otázkou je, zda by mělo dojít k tržnímu odškodnění za změnu stávajících ujednání, která má za následek vzdání se rizikovějšího ziskového potenciálu ze strany výrobce, a to při zvážení jeho práv, ostatních aktiv a ekonomicky relevantních vlastností. Odškodnění je popsáno v Oddíle F.

9.45 V rámci dalšího příkladu předpokládejme, že plnohodnotný distributor podniká v rámci dlouhodobého smluvního ujednání pro daný typ transakce. Předpokládejme, že na základě jeho práv v rámci dlouhodobé smlouvy týkající se daných transakcí má reálně dostupnou možnost přijmout či odmítnout přeměnu na distributora s omezenými riziky pracujícího pro spojený zahraniční podnik, přičemž odměna v souladu s principem tržního odstupu za tuto distribuční činnost s nízkými riziky se odhaduje jako stabilní zisk ve výši 2 % ročně, zatímco zbylý ziskový potenciál související s riziky by nyní byl alokován na spojený zahraniční podnik. Předpokládejme pro účely tohoto příkladu, že restrukturalizace vedla k přejednání existujícího smluvního ujednání, ale to nepředstavuje převod jiných aktiv než práv souvisejících s dlouhodobou smlouvou. Z pohledu distributora vyvstává tedy otázka, zda je očekáváno, že nové ujednání (vezmeme-li v úvahu, jak odměnu za po-restrukturalizační transakce a jakékoliv kompenzace za samotnou restrukturalizaci) bude stejně výhodné jako jeho reálné, i když rizikovější, alternativy. Pokud ne, znamenalo by to, že po-restrukturalizační ujednání není oceněno v souladu s principem tržního odstupu a byla by nezbytná dodatečná kompenzace pro přiměřené odměnění distributora za podstoupení restrukturalizace, nebo že může být nezbytné posoudit obchodní racionalitu transakce na základě

skutečností uvedených v Oddíle D.2. Nad rámec výše uvedeného je pro účely převodních cen důležité určit, zda jsou rizika, která byla smluvně převáděná na základě podnikové restrukturalizace, nesena zahraničním spojeným podnikem v souladu s pokynem v Oddíle D.1 Kapitoly 1.

9.46 Na základě principu tržního odstupu bude odpověď pravděpodobně záviset na právech a ostatních aktivech stran transakce, na ziskovém potenciálu distributora a jeho spojeného podniku v souvislosti s oběma podnikatelskými modely (plnohodnotný distributor a distributor s omezenými riziky), i na očekávané době trvání nového ujednání. Konkrétně, pro zhodnocení ziskového potenciálu je nezbytné zhodnotit, zda historické zisky (stanovené v souladu s principem tržního odstupu) jsou ukazatelem budoucího ziskového potenciálu, nebo zda došlo ke změně podnikatelského prostředí v době restrukturalizace, což by znamenalo, že výkonnost v minulých letech není vhodným ukazatelem ziskového potenciálu. Například konkurenční produkt mohl způsobit rozmělnění ziskovosti a nové technologie nebo preference zákazníků mohly způsobit snížení atraktivity produktu. Vyhodnocení těchto faktorů z pohledu distributora může být ilustrováno následujícím příkladem.

Pozn.: Tento příklad je pouze ilustrativní. V žádném případě nemá vypovídat o volbě nejvhodnější metody pro určení převodních cen, o agregaci transakcí nebo o výši odměny v souladu s principem tržního odstupu za distribuční činnosti. V tomto příkladu se předpokládá, že změna alokace rizika distributora vychází ze změny stávajícího distribučního ujednání, dle kterého dochází k realokaci rizika mezi stranami transakce. Tento příklad má dokreslit pohled distributora. Nebere v úvahu pohled spojeného zahraničního podniku (principála), ačkoliv v rámci analýzy převodních cen je nezbytné zvážit oba pohledy.

	Scénář 1	**Scénář 2**	**Scénář 3**
Plnohodnotný distributor Historická data o ziskovosti (posledních 5 let)	Rok 1: - 2 %	Rok 1: 5 %	Rok 1: 5 %
	Rok 2: 4 %	Rok 2: 10 %	Rok 2: 7 %
	Rok 3: 2 %	Rok 3: 5 %	Rok 3: 10 %
	Rok 4: 0 %	Rok 4: 5 %	Rok 4: 8 %
	Rok 5: 6 %	Rok 5: 10 %	Rok 5: 6 %
Plnohodnotný distributor Předpokládaná ziskovost (za současných podmínek dohody)	(-2) % až 6 % S významnou mírou nejistoty v rámci tohoto rozpětí	5 % až 10 % S významnou mírou nejistoty v rámci tohoto rozpětí	0 % až 4 % S významnou mírou nejistoty v rámci tohoto rozpětí (např. v důsledku nových konkurenčních tlaků)
Distributor s omezenými riziky Předpokládaná ziskovost (další tři roky)	2 % ročně	2 % ročně	2 % ročně

9.47 Ve scénáři č. 1 se distributor vzdává významně nejistého ziskového potenciálu za relativně nízkou, ale stabilní míru ziskovosti. To, zda by takovéto rozhodnutí byla ochotná přijmout i nezávislá strana, by záviselo na očekávaném výsledku v obou případech, na ochotě daného podniku nést rizika, na reálně dostupných možnostech a na možné kompenzaci za samotnou restrukturalizaci. Ve scénáři č. 2 je nepravděpodobné, že by nezávislé podniky v pozici distributora souhlasily s realokací rizik a souvisejícího ziskového potenciálu bez další kompenzace, pokud by měly jinou možnost. Scénář č. 3 ilustruje skutečnost, kdy by analýza měla brát v úvahu budoucí ziskový potenciál. Pokud však dochází k významné změně komerčního nebo ekonomického prostředí, nebude dostatečné spoléhat se pouze na historická data.

E. Převod něčeho hodnotného (např. aktiva nebo hodnoty podniku při pokračování v činnosti)

9.48 Oddíl E.1 až E.3 níže obsahuje popis některých běžných převodů, které mohou vzniknout v rámci podnikových restrukturalizací: převod hmotných aktiv, nehmotného aktiva nebo práva k nehmotnému aktivu a činností (hodnoty podniku při pokračování v činnosti).

E.1 Hmotná aktiva

9.49 Podnikové restrukturalizace mohou zahrnovat převod hmotných aktiv (např. vybavení) ze strany restrukturalizovaného subjektu ve prospěch spojeného zahraničního podniku. Jeden společný problém se týká oceňování zásob, které jsou převáděny v souvislosti s transformací ze strany restrukturalizovaného výrobce nebo distributora na spojený zahraniční podnik (např. na principála), pokud nabývající nabude vlastnické právo k zásobám k datu implementace nového podnikatelského modelu a uspořádání dodavatelského řetězce.

Názorný příklad

Pozn.: Následující příklad má za cíl ilustrovat pouze problém ocenění převáděných zásob. Není zamýšleno provedení analýzy zahrnující podnikovou restrukturalizaci jako skutečné vymezení transakce v souladu s Oddílem D.1 Kapitoly I, ani není jeho záměrem navrhovat, že konkrétní metoda převodních cen je vždy akceptovatelná pro restrukturalizační operace.

9.50 Předpokládejme daňového poplatníka, který je členem skupiny nadnárodních podniků, působí jako plnohodnotný výrobce a distributor. V souladu s před-restrukturalizačním podnikatelským modelem, daňový poplatník nakupoval vstupní materiál, vyráběl finální výrobky za pomoci hmotného majetku a nehmotných aktiv, které vlastnil nebo si pronajímal/licencoval, vykonával marketingové a distribuční funkce a prodával finální výrobky externím zákazníkům. V rámci toho, daňový poplatník nesl řadu rizik jako je riziko zásob, riziko nedobytných pohledávek a tržní riziko.

9.51 Předpokládejme, že ujednání je restrukturalizováno a daňový poplatník nyní působí jako takzvaný "výrobce ve mzdě" (toll-manufacturer) a „distributor s omezenými riziky". Jako součást restrukturalizace, byl založen zahraniční spojený podnik, který získal řadu nehmotných aktiv od různých spojených podniků včetně daňového poplatníka. Dále mají být v souvislosti s restrukturalizací suroviny nakupovány příslušným spojeným zahraničním podnikem, uloženy v konsignačním skladu v prostorách daňového poplatníka za účelem výroby, a to výměnou za výrobní poplatek. Zásoby dokončených výrobků budou patřit spojenému zahraničnímu podniku a budou nakupovány daňovým poplatníkem za účelem jejich okamžitého opětovného prodeje externím zákazníkům (tj. daňový poplatník nakoupí dokončené výrobky až ve chvíli, kdy s určitým zákazníkem uzavře prodej). Na základě nového podnikatelského modelu spojený zahraniční podnik smluvně přebírá riziko zásob, které bylo předtím neseno daňovým poplatníkem a splňuje požadavky kontroly nad riziky a finanční způsobilosti k převzetí tohoto rizika.

9.52 Předpokládejme, že v rámci přechodu od dřívějšího ujednání na restrukturalizované ujednání budou suroviny a dokončené výrobky, které jsou v době implementace nového ujednání zachyceny v rozvaze daňového poplatníka, převedeny na spojený zahraniční podnik. Vyvstává otázka, jak při dané přeměně určit cenu zásob v souladu s principem tržního odstupu. S tímto problémem se lze zpravidla setkat, pokud dochází k přechodu od jednoho podnikatelského modelu k druhému. Princip tržního odstupu platí pro převody zásob mezi spojenými podniky nacházejícími se v různých daňových jurisdikcích. Volba vhodné metody pro stanovení převodních cen závisí na srovnávací analýze (včetně funkční analýzy) stran transakce. Může být nezbytné, aby funkční analýza zahrnovala přechodné období, v rámci kterého dochází k implementaci převodu. Například v rámci výše uvedeného příkladu:

- Jednou možností by mohlo být stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu pro suroviny a dokončené výrobky odkazem na srovnatelné nezávislé ceny, a to v rozsahu, ve kterém mohou

takovéto srovnatelné nezávislé ceny splnit faktory srovnatelnosti - tj. podmínky nezávislé transakce jsou srovnatelné s podmínkami převodu, který probíhá v kontextu restrukturalizace.

- Druhou možností by mohlo být stanovení převodní ceny pro dokončené výrobky jako ceny pro opětovný prodej zákazníkům bez odměny v souladu s principem tržního odstupu za stále prováděné marketingové a distribuční funkce.

- Další možností je vycházet z výrobních nákladů a přidat tržní přirážku za účelem stanovení odměn pro výrobce za funkce, které prováděl, aktiva, která používal, a rizika, která nesl v souvislosti s danými zásobami. Existují však případy, kdy je tržní hodnota zásob příliš nízká pro přidání zisku k nákladům dle principu tržního odstupu.

9.53 Volba vhodné metody pro stanovení převodních cen závisí částečně na tom, která část transakce je méně komplexní a lze ji zhodnotit s vyšší mírou jistoty (vykonávané funkce, používaná aktiva a rizika nesená výrobcem, případně marketingové či prodejní funkce, které mají být dále realizovány při zvážení použitých aktiv nebo nesených rizik v souvislosti s realizací daných funkcí). Viz Odstavce 3.18 až 3.19 o volbě testované strany.

9.54 V praxi by pravděpodobně bylo bráno v době restrukturalizace v potaz nezávislými podniky co dělat se zásobami při odsouhlasení celkových podmínek dohody a zásoby by tak měly být analyzovány jako součást vymezení konkrétní transakce zahrnující podnikovou restrukturalizaci. Klíčové úvahy jsou, jak se vypořádat s riziky souvisejícími s vlastnictvím zásob a jak se vyhnout jejich dvojímu započtení – tj. strana snižující svoje riziko by neměla obdržet cenu, která bere v úvahu rizika, kterých se vzdala a nemůže je využít. Pokud zásoby stály 100 a nyní mají tržní cenu 80 nebo 120, pak by převod měl vyústit ve ztrátu nebo zisk, který by mohl být významnou překážkou pro jednu ze stran restrukturalizace. Tato skutečnost může být pravděpodobně vyřešena v rámci celkových podmínek restrukturalizace a měla by proto podle toho být analyzována. V praxi může existovat přechodné období, kde jsou zásoby snižovány před započetím nového ujednání, a dochází tak k vyhnutí se převodu zásob. Konkrétně se jedná o takové situace, v nichž může docházet ke vzniku komplikací mimo převodní ceny zahrnující přeshraniční převod právního vlastnictví zásob.

E.2 Nehmotná aktiva

9.55 Převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu vyvolává obtížné otázky, kterými je identifikace převáděného nehmotného aktiva a jeho ocenění. Identifikace nehmotného aktiva může být obtížná, protože ne všechna hodnotná nehmotná aktiva jsou právně chráněna a registrována, a ne všechna hodnotná nehmotná aktiva jsou vedena nebo zachycena v účetnictví. Taková nehmotná aktiva můžou potenciálně zahrnovat práva na používání průmyslových aktiv, jako jsou patenty, ochranné známky, obchodní jména, návrhy nebo modely i autorská práva k literárním, uměleckým či vědeckým dílům (včetně softwaru) a duševní vlastnictví jako je know-how a obchodní tajemství. Dále může zahrnovat seznamy zákazníků, distribuční kanály, jedinečné názvy, symboly nebo obrázky. Klíčovou částí analýzy podnikových restrukturalizací je identifikovat příslušná nehmotná aktiva nebo práva k nehmotným aktivům, která byla převedena (pokud nějaká) a jestli by nezávislé strany transakce jejich převod odměnily a jaká je jejich hodnota stanovená v souladu s principem tržního odstupu.

9.56 Stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu za převod nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu by mělo být provedeno v souladu s pokyny v Oddíle D.1 Kapitoly VI. Stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu bude ovlivněno mnoha faktory, mezi kterými jsou počet, trvání a rizikovost očekávaného prospěchu z využívání nehmotného aktiva, povahy nehmotných práv a omezení, které se k němu mohou vázat (omezení jakým způsobem mohou být využity nebo použity, geografické omezení, časové omezení), rozsah a zbývající doba trvání právní ochrany (pokud nějaká) a jakákoliv exklusivní doložka, která může být k tomuto právu vázána. Viz Oddíl D. 2.1 Kapitoly VI. Ocenění nehmotných aktiv může být komplikované a nejisté. V kontextu podnikových restrukturalizací lze aplikovat obecné zásady týkající se nehmotných aktiv a ujednání o podílení se na nákladech, které jsou uvedeny v Kapitolách VI a VIII.

E.2.1 Převod nehmotných aktiv nebo práv k nehmotným aktivům ze strany lokálního podniku na centrální entitu (spojený zahraniční podnik)

9.57 Podnikové restrukturalizace někdy zahrnují převod právního vlastnictví nehmotných aktiv nebo práva k nehmotnému aktivu, které byly dříve vlastněny jedním nebo více lokálními provozy centrální entity umístěné v jiné daňové jurisdikci (tj. zahraniční spojený podnik, který působí jako principál nebo jako tzv. „IP společnost“). V některých případech převodce pokračuje v používání převáděného nehmotného aktiva, ale činí tak v jiném právním postavení (tj. jako příjemce licence od nabyvatele nebo prostřednictvím ujednání, které obsahuje omezená práva k nehmotnému aktivu jako je ujednání o smluvní výrobě využívající patenty, které byly převedeny; nebo ujednání o distribuci s omezenými riziky využívajícím obchodní značku, která byla převedena). V souladu s pokyny v Kapitole VI, je důležité si zapamatovat, že právní vlastnictví nehmotného aktiva samo o sobě nezakládá žádné právo si v konečném důsledku ponechat výnosy dosažené skupinou nadnárodních podniků z využití takového nehmotného aktiva (viz Odstavec 6.42). Namísto toho je vyžadováno zaplacení kompenzace spojenému podniku vykonávajícímu nebo řídícímu funkce DEMPE. Tato kompenzace může zahrnovat jakýkoliv podíl na celkových očekávaných výnosech odvozených z takového nehmotného aktiva (viz Odstavec 6.54). Proto změna v právním vlastnictví nehmotného aktiva v rámci podnikových restrukturalizací nemusí mít vliv na to, která ze stran transakce má nárok na výnosy z tohoto nehmotného aktiva.

9.58 Skupiny nadnárodních podniků můžou mít obchodní důvody pro centralizaci vlastnictví nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu. Příkladem v kontextu podnikových restrukturalizací je převod právního vlastnictví nehmotného aktiva, který doprovází specializaci výrobních závodů v rámci skupiny nadnárodních podniků. V před-restrukturalizačním prostředí každá výrobní společnost může být vlastníkem a správcem řady patentů – například pokud výrobní závod byl historicky získán od třetích stran s jejich nehmotnými aktivy. V rámci globálního podnikatelského modelu se může každý výrobní závod specializovat na určitý výrobní proces nebo na geografickou oblast spíše než na jednotlivé patenty. V důsledku dané restrukturalizace může skupina nadnárodních podniků přistoupit k převodu všech lokálně vlastněných patentů na centrální entitu, která pak všem výrobním závodům skupiny udělí smluvní práva (prostřednictvím licencí nebo výrobních smluv) na výrobu produktů spadajících do jejich nové kompetence, a to na základě patentů, které dříve vlastnil stejný či jiný subjekt v rámci skupiny. V takovém případě bude důležité vymezit skutečně probíhající transakce, a porozumět, jestli převod právního vlastnictví byl učiněn pro zjednodušení administrativy (jako je tomu v Příkladu 1 Přílohy ke Kapitole VI) nebo zda restrukturalizace mění identitu stran transakcí vykonávajících nebo řídících funkce DEMPE.

9.59 Princip tržního odstupu vyžaduje zhodnocení podmínek vytvořených nebo stanovených mezi spojenými podniky na úrovni každého z takových podniků. Skutečnost, že centralizace právního vlastnictví nehmotných aktiv může být motivována důvody, které lze považovat za obchodní na úrovni skupiny nadnárodních podniků, neodpovídá na otázku, zda je převod v souladu s principem tržního odstupu z pohledu jak převodce, tak nabyvatele.

9.60 V případě, kdy lokální provoz přenechá právní vlastnictví nehmotného aktiva zahraničnímu spojenému podniku, ale i nadále pokračuje v jeho užívání, nicméně z jiného právního titulu (tj. jako nabyvatel licence), by zároveň měly být podmínky převodu posouzeny z pohledu jak převodce, tak nabyvatele. Určení odměny v souladu s principem tržního odstupu za následné vlastnictví, řízení a využití převedeného nehmotného aktiva by mělo zohlednit rozsah vykonaných funkcí, nesených rizik a použitých aktiv stran transakce ve vztahu k převáděnému nehmotnému aktivu a konkrétně analyzovat kontrolu nad riziky a řízením funkcí vykonávaných v souvislosti s funkcemi DEMPE.

9.61 Pokud v rámci podnikové restrukturalizace dochází k převodu nehmotného aktiva doprovázeného novým ujednáním, podle kterého bude převodce i nadále pokračovat v užívání převedeného nehmotného aktiva, mělo by být, za účelem přesného vymezení transakce, zkoumáno obchodní ujednání mezi stranami transakce jako celek. Pokud by nezávislá strana měla převést aktiva, která má v úmyslu i nadále využívat, bylo by rozumné, aby si vyjednala podmínky budoucího užívání (např. podmínky licenční smlouvy) současně s podmínkami převodu. Ve skutečnosti bude obecně existovat vztah mezi určením tržní kompenzace za daný převod, určením tržní kompenzace za po-restrukturalizační transakce v souvislosti s

převáděným nehmotným aktivem (např. budoucí licenční poplatky, které mohou být splatné ze strany převádějícího za možnost pokračovat v užívání daných aktiv) a očekávanou budoucí ziskovostí převádějícího v souvislosti s budoucím užíváním daných aktiv. Například v situaci, kdy je patent převeden za cenu 100 v roce N a současně je uzavřeno licenční ujednání, podle něhož převádějící bude nadále využívat převedený patent výměnou za licenční poplatek ve výši 100 po dobu deseti let, je pravděpodobné, že alespoň jedna z těchto cen není v souladu s principem tržního odstupu nebo že ujednání by mělo být vymezeno jinak než jako prodej a souběžné zpětné poskytnutí tohoto nehmotného aktiva k užívání. Za určitých okolností by přesné vymezení transakce mohlo vést k závěru, že ujednání odrážejí poskytování financování, jak je ilustrováno v Příkladu 16 Přílohy ke Kapitole VI.

E.2.2 Převod nehmotného aktiva v době, kdy je jeho ocenění velmi nejisté

9.62 Problémy mohou nastat v souvislosti s podnikovými restrukturalizacemi, kdy je ocenění nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu v době transakce vysoce nejisté. V těchto případech vzniká otázka, jak by měla být stanovena cena v souladu s principem tržního odstupu. Tato otázka by měla být daňovými poplatníky i daňovými správami vyřešena za pomoci odkazu na to, co by za srovnatelných okolností učinily nezávislé podniky, aby zohlednily nejistotu při určení ceny dané transakce. K tomuto je relevantní pokyn v Oddíle D.3 Kapitoly VI.

9.63 Navíc, pokud nehmotné aktivum převáděné v rámci restrukturalizace splní kritéria, aby byl považováno za těžko ocenitelné nehmotné aktivum dle Odstavce 6.189, pak se aplikují pokyny v Oddíle D.4 Kapitoly VI.

E.2.3 Lokální nehmotná aktiva

9.64 Je-li lokální plnohodnotná činnost transformována na činnost nesoucí omezená rizika, používající omezená nehmotná aktiva a přijímající nízkou odměnu, je otázkou, zda tato transformace znamená převod hodnotného nehmotného aktiva nebo práv k nehmotnému aktivu restrukturalizované lokální entity na zahraniční spojený podnik a zda i nadále lokální činnost disponuje nějakým lokálním nehmotným aktivem.

9.65 Především v případě přeměny plnohodnotného distributora například na distributora s omezenými riziky nebo komisionáře může být důležité zkoumat, zda si daný distributor během let před restrukturalizací vytvořil lokální nehmotná marketingová aktiva, a pokud ano, jaká je povaha a hodnota tohoto majetku a zda došlo k jeho převodu na spojený podnik. Pokud tato lokální nehmotná aktiva existují a jsou převedena na spojený zahraniční podnik, princip tržního odstupu by měl být použit pro stanovení, zda a pokud ano, jak kompenzovat daný převod, a to na základě toho, co by bylo za podobných okolností sjednáno mezi nezávislými stranami. V tomto ohledu je relevantní poznamenat, že převodce by měl obdržet tržní kompenzaci (navíc ke kompenzaci za převod nehmotného aktiva) pokud po restrukturalizaci i nadále pokračuje ve výkonu funkcí souvisejících s funkcemi DEMPE převedeného lokálního nehmotného aktiva (viz Oddíl B.2.1 Kapitoly VI). Na druhou stranu, pokud tato lokální nehmotná aktiva existují a zůstávají v rámci restrukturalizovaného subjektu, měla by být vzata v úvahu v rámci funkční analýzy po-restrukturalizovaných činností. Aby bylo možné stanovit odpovídající kompenzaci v rámci závislé transakce po restrukturalizaci, může být odpovídajícím způsobem ovlivněn výběr a použití nejvhodnější metody převodních cen[3].

E.2.4 Smluvní práva

9.66 Smluvní práva mohou být hodnotným nehmotným aktivem. Pokud dochází mezi spojenými podniky k převodu (či postoupení) hodnotných smluvních práv, je nezbytné stanovit odměnu za tato práva v souladu s principem tržního odstupu, přičemž je nezbytné vzít v úvahu hodnotu převáděných práv z pohledu převádějícího i nabyvatele.

[3] Viz Část II této Kapitoly pro informace o odměňování v rámci po-restrukturalizačních ujednání.

9.67 Daňové správy vyjádřily obavy u případů, které zaznamenaly v praxi, kdy subjekt dobrovolně ukončí smlouvu, jež mu přinášela užitky, aby umožnil spojenému zahraničnímu podniku uzavřít podobnou smlouvu a profitovat ze souvisejícího ziskového potenciálu. Předpokládejme například, že společnost A má cenné dlouhodobé smlouvy s nezávislými zákazníky, které pro společnost A představují významný ziskový potenciál. Předpokládejme, že společnost A v určité době dobrovolně vypoví své smlouvy se svými zákazníky, a to za podmínek, kdy jsou tito zákazníci právně či komerčně povinni uzavřít podobná ujednání se společností B, která je spojeným zahraničním podnikem v rámci stejné skupiny nadnárodních podniků jako společnost A. V důsledku tohoto ujednání smluvní práva a související ziskový potenciál, který dříve náležel společnosti A, nyní náleží společnosti B. Pokud je skutečná situace taková, že společnost B mohla uzavřít dané smlouvy se zákazníky pouze na základě toho, že se společnost A vzdala svých smluvních práv v její prospěch, a že společnost A ukončila své smlouvy se svými zákazníky s vědomím, že tito zákazníci byli právně či komerčně povinni uzavřít podobná ujednání se společností B, jednalo by se ve své podstatě o třístrannou transakci zahrnující převod hodnotných smluvních práv ze společnosti A na společnost B, přičemž odměna za tento převod by měla být stanovena v souladu s principem tržního odstupu, v závislosti na hodnotě práv, kterých se společnost A vzdala, a to z pohledu společnosti A i z pohledu společnosti B.

E.3 Převod činností (hodnota podniku při pokračování v činnosti)

E.3.1 Oceňování převodu činností

9.68 Podnikové restrukturalizace někdy zahrnují převod hodnoty podniku při pokračování v činnosti, např. fungující, ekonomicky integrované podnikatelské jednotky. Převod hodnoty podniku při pokračování v činnosti v tomto kontextu znamená převod majetku společně se schopností vykonávat určité funkce a nést určitá rizika. Takové funkce, aktiva a rizika mohou mimo jiné zahrnovat: hmotná a nehmotná aktiva; závazky spojené s držením určitých aktiv a výkonem určitých funkcí, jako je výzkum a vývoj a výroba; schopnost vykonávat činnost, kterou vykonával převodce před jejím převodem; a jakékoliv zdroje, schopnosti a práva. Ocenění převodu hodnoty podniku při pokračování v činnosti by mělo zohledňovat všechny oceňovací prvky, které by byly za srovnatelných podmínek odměňovány mezi nezávislými společnostmi (viz OddílA.4.6 Kapitoly VI). Například, pokud podnikové restrukturalizace zahrnují převod obchodní jednotky, která mimo jiné zahrnuje výzkumné zařízení zaměstnávající zkušený výzkumný tým, ocenění takové hodnoty podniku při pokračování v činnosti by mělo zohledňovat, mimo jiné, hodnotu zařízení a dopad (tj. čas a ušetřené náklady) fungujícího pracovního kolektivu na cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu. Další informace týkající se ocenění fungujícího pracovního kolektivu viz Oddíl D.7 Kapitoly 1.

9.69 Stanovená tržní kompenzace za převod hodnoty podniku při pokračování v činnosti se nemusí nutně rovnat sumě samostatných ocenění jednotlivých součástí, které tvoří souhrnný převod. Především pokud převod hodnoty podniku při pokračování v činnosti zahrnuje několik souběžných převodů vzájemně souvisejících aktiv, rizik, funkcí, může být nezbytné provést ocenění daného převodu agregovaně, aby bylo dosaženo nejspolehlivějšího ocenění hodnoty podniku při pokračování v činnosti v souladu s principem tržního odstupu. Pro ocenění převodu hodnoty podniku při pokračování v činnosti mezi spojenými podniky mohou být užitečné oceňovací metody, které se používají v rámci akvizic mezi nezávislými stranami. V takových případech by měl být zvážen pokyn ohledně použití oceňovacích metod pro transakce zahrnující převod nehmotných aktiv nebo práva k nehmotným aktivům obsažená v Oddíle D.2.6.3 Kapitoly VI.

9.70 Příkladem je případ, kdy dojde k přemístění výrobních aktivit, které byly zajišťovány subjektem M1 (subjektem skupiny nadnárodních podniků), na jiný subjekt – M2 (např. z důvodu využití úspor v souvislosti s umístěním). Předpokládejme, že M1 převede na M2 své stroje a zařízení, zásoby, patenty, výrobní procesy, know-how a klíčové smlouvy s dodavateli a odběrateli. Dále předpokládejme, že dojde k přemístění několika zaměstnanců subjektu M1 do subjektu M2, aby v rámci M2 pomohli s rozjezdem přemístěné výrobní činnosti. Předpokládejme, že takovýto převod by byl považován za převod hodnoty podniku při pokračování v činnosti, a to i pokud by proběhl mezi nezávislými stranami. Za účelem stanovení případné odměny za daný převod mezi spojenými podniky dle principu tržního odstupu je

nezbytné transakci porovnat s převodem hodnoty při pokračování podniku mezi nezávislými stranami spíše než s převodem izolovaného majetku.

E.3.2 Ztrátové činnosti

9.71 Ne v každé situaci, kdy u restrukturalizované entity dochází ke snížení jejich funkcí, rizik a aktiv zahrnuje skutečnou ztrátu očekávaného budoucího zisku. V některých případech restrukturalizace mohou být okolnosti takové, že namísto ztráty „ziskové příležitosti" je restrukturalizovaný subjekt ve skutečnosti zachráněn před možností „ztrátové příležitosti". Subjekt může souhlasit s restrukturalizací jako lepší alternativa než úplné ukončení podnikání. Pokud prognózy pro restrukturalizovaný subjekt naznačují, že bez provedení restrukturalizace dojde ke ztrátám (např. podnik provozuje výrobní závod, který je neekonomický z důvodu rostoucí konkurence v podobě levných dovozů), potom ve skutečnosti nemusí v důsledku restrukturalizace dojít ke ztrátě žádné ziskové příležitosti, a naopak se může jednat o zachování stávajícího podnikání daného subjektu. V takovýchto situacích může restrukturalizace vést k užitkům pro restrukturalizovaný subjekt v podobě snížení nebo eliminace budoucích ztrát, pokud dané ztráty převyšují restrukturalizační náklady.

9.72 Může vyvstat otázka, zda by nabyvatel neměl být ve skutečnosti odměněn převodcem za převod ztrátové činnosti. Odpověď závisí na tom, zda by za srovnatelných okolností byla nezávislá strana ochotná zaplatit za postoupení svých ztrátových činností, zda by zvážila jiné alternativy, jako např. ukončení dané činnosti, a dále na tom, zda by byla nějaká třetí strana ochotna dané ztrátové činnosti převzít (např. s ohledem na možné synergie s jejími vlastními činnostmi) a pokud ano, za jakých podmínek, např. na základě kompenzace. Mohou se objevit situace, kdy by nezávislá strana byla ochotna danou úhradu provést, např. pokud by finanční náklady a společenská rizika ukončení dané činnosti byly takové, že je pro převádějícího výhodnější zaplatit nabyvateli, který se pokusí danou aktivitu oživit a bude odpovědný za jakékoliv případně nezbytné záložní plány.

9.73 Situace však může být odlišná, pokud ztrátové činnosti poskytují jiné užitky, jako jsou synergie s ostatními činnostmi realizovanými stejným daňovým poplatníkem. Mohou rovněž existovat okolnosti, kdy je ztrátová činnost udržována jen z toho důvodu, že přináší určité užitky skupině jako celku. V takovémto případě vyvstává otázka, zda by dle principu tržního odstupu měl subjekt, který si ponechává ztrátovou činnost, obdržet odměnu ze strany těch, kteří profitují ze zachování této činnosti. Viz Oddíl D.3 Kapitoly I.

E.4 Outsourcing

9.74 V případě outsourcingu se může stát, že určitá strana se rozhodne dobrovolně podstoupit restrukturalizaci a nést související restrukturalizační náklady výměnou za očekávané úspory. Předpokládejme například, že se daňový poplatník, který vyrábí a prodává výrobky v rámci jurisdikce s vysokými náklady, rozhodne převést formou outsourcingu svou výrobní činnost na spojený podnik nacházející se v jurisdikci s nízkými náklady. Po restrukturalizaci bude daňový poplatník nakupovat vyrobené výrobky od svého spojeného podniku, přičemž je i nadále bude prodávat externím zákazníkům. Restrukturalizace může vyžadovat restrukturalizační náklady pro daňového poplatníka, ale zároveň mu tento proces umožní profitovat z úspor nákladů u budoucích nákupů ve srovnání s vlastními výrobními náklady. Nezávislé strany, které tento typ outsourcingu implementují, nemusí nezbytně vyžadovat výslovnou náhradu od nabyvatele, například pokud jsou očekávané výhody pro převodce vyšší než náklady na restrukturalizaci[4].

[4] Další otázkou projednávanou v Oddíle D.6 Kapitoly 1 a v Oddíle E Části II této Kapitoly je, zda, a pokud ano, jak by měly být úspory v souvislosti s umístěním rozděleny mezi strany transakce v souladu s principem tržního odstupu.

F. Odškodnění restrukturalizovaného subjektu za ukončení nebo významnou změnu stávajících ujednání

9.75 Oddíl F se zabývá otázkou, zda by v souladu s principem tržního odstupu měla restrukturalizovaná entita obdržet kompenzaci v podobě odškodnění na základě ukončení nebo podstatném přejednání stávajících ujednání, které mohou nebo nemusí zahrnovat převod něčeho hodnotného (viz předchozí Oddíl). Pro účely této Kapitoly se odškodněním rozumí jakákoliv forma kompenzace, která může být zaplacena za újmu způsobenou restrukturalizovanému subjektu, ať už ve formě platby předem, sdílení restrukturalizačních nákladů, nižší (nebo vyšší) nákupní (nebo prodejní) ceny v souvislosti s operacemi po restrukturalizaci nebo jakoukoliv jinou formou kompenzace.

9.76 Ukončení nebo přejednání stávajícího ujednání zpravidla zahrnuje změnu v rizikovém a funkčním profilu stran transakce, což má dopad na rozdělení ziskového potenciálu mezi tyto strany. Ukončení nebo přejednání stávajícího ujednání navíc v souvislosti s podnikovými restrukturalizacemi může způsobit restrukturalizované entitě újmu v podobě nákladů na restrukturalizaci (například odpis aktiv, ukončení zaměstnaneckých smluv), náklady na přeměnu (například z důvodu přizpůsobení stávajícího provozu požadavkům zákazníka) a/nebo ztrátu ziskového potenciálu. V těchto situacích vyvstává z pohledu principu tržního odstupu otázka, zda by mělo být restrukturalizované entitě vypláceno odškodnění, a pokud ano, jak by toto odškodnění mělo být stanoveno.

9.77 Pokud ukončení nebo nové sjednání stávajících ujednání zahrnuje převod něčeho hodnotného (například ukončení distribuční smlouvy je v některých případech doprovázeno převodem nehmotných aktiv), pokyny v Oddíle E platí na převod něčeho hodnotného a dle tohoto Oddílu se posuzuje, zda může být poskytnuta další kompenzace za případnou újmu.

9.78 V žádném případě nelze předpokládat, že by všechny případy ukončení smluv či významných změn ve smlouvě měly být příčinou tržního odškodnění, to vždy záleží na daných skutečnostech a okolnostech každého případu. Za účelem posuzování, zda by bylo tržní odškodnění oprávněné, je vhodné vycházet z přesného vymezení ujednání platného před a po restrukturalizaci (na základě pokynů uvedených v Oddílu D. 1 Kapitoly I a Oddílu B. 1 této Části) a dalších možností reálně dostupných jednotlivým stranám transakce.

9.79 Jakmile jsou restrukturalizační ujednání přesně vymezená a možnosti reálně dostupné jednotlivým stranám jsou zhodnoceny, je nutné posoudit následující aspekty:

- Zda komerční právo podporuje práva restrukturalizovaného podniku na odškodnění v souladu s konkrétními, přesně definovanými skutečnostmi případu (viz níže uvedený Oddíl F.1)
- Zda je existence či neexistence klauzule o odškodnění či jiných obdobných zajištěních (stejně jako podmínky dané klauzule, pokud existuje) s přihlédnutím k přesně vymezeným podmínkám ujednání v souladu s principem tržního odstupu (viz níže uvedený Oddíl F.2)
- Která strana transakce by měla nést náklady spojené s odškodněním strany, která byla poškozena ukončením dohody nebo její změnou (viz níže uvedený Oddíl F.3)

F.1 Zda komerční právo podporuje právo restrukturalizovaného podniku na odškodnění v souladu s konkrétními, přesně definovanými skutečnostmi případu

9.80 Při hodnocení toho, zda jsou podmínky ukončení nebo neprodloužení stávajícího ujednání v souladu s principem tržního odstupu, mohou být užitečným zdrojem informací také možná východiska v rámci příslušného komerčního práva. Platná komerční legislativa nebo judikatura může poskytnout užitečné informace o právech na odškodnění a pravidlech a podmínkách, které lze očekávat v případě ukončení konkrétních druhů smluv, např. distribuční smlouvy. Dle takových pravidel je možné, aby strana,

která byla ukončením smlouvy postižena, měla právo žádat u soudu odškodnění bez ohledu na to, zda bylo sjednáno ve smlouvě. Pokud však strany patří do stejné skupiny nadnárodních podniků, není pravděpodobné, že by daná strana vedla soudní spor vůči spojenému podniku za účelem získání odškodnění. Podmínky ukončení ujednání se tedy mohou lišit od podmínek, na kterých by se při srovnatelných okolnostech dohodly nezávislé podniky.

F.2 Zda je existence či neexistence klauzule o odškodnění či jiných obdobných zajištěních (stejně jako podmínky dané klauzule, pokud existuje) s přihlédnutím k přesně vymezeným podmínkám ujednání v souladu s principem tržního odstupu

9.81 Přesné vymezení transakce určí, zda je na místě po ukončení, neobnovení nebo změně ujednání klauzule či ujednání o odškodnění. Výchozím bodem by při této snaze mělo být posouzení toho, zda je uvedena klauzule o odškodnění nebo obdobném zajištění v případě ukončení smlouvy, jejího neobnovení nebo změně a zda byly podmínky pro ukončení, neobnovení či změnu smlouvy respektovány (např. co se týká požadované lhůty pro oznámení). Avšak pouhé posouzení podmínek smlouvy mezi spojenými podniky nemusí být z pohledu převodních cen dostatečné, neboť pouhá skutečnost, že daná ukončená, neobnovená nebo upravená smlouva nevyústila v odškodnění nebo jiné obdobné zajištění, nemusí nutně znamenat, že se jedná o ujednání v souladu s principem tržního odstupu, jak je popsáno níže.

9.82 Jak je uvedeno v Odstavci 1.46, v rámci transakcí mezi nezávislými podniky rozdílnost zájmů jednotlivých stran zajišťuje, že: (i) budou uzavřeny takové smluvní podmínky, které odrážejí zájmy obou stran, (ii) strany budou zpravidla požadovat, aby druhá strana dodržela podmínky smlouvy, a (iii) smluvní podmínky budou následně obecně ignorovány či upraveny pouze v případě, že je to v zájmu obou smluvních stran. Stejná rozdílnost zájmů nemusí však existovat v případě spojených podniků nebo může být řešena způsoby vyplývajícími ze vztahu mezi spojenými podniky, a ne pouze nebo především smluvními podmínkami. Z tohoto důvodu, pokud se skutečnosti případu liší od písemných podmínek dohody mezi stranami transakce, či pokud žádné písemné podmínky neexistují, existence či neexistence klauzule o odškodnění (a jejích podmínek) by měla být odvozena ze skutečného jednání stran. Například se může stát, že na základě okolností případu a skutečného jednání spojených podniků je rozhodnuto, že reálná doba trvání smlouvy je delší, než bylo dohodnuto v písemné smlouvě. Ukončující strana by tak měla v případě předčasného ukončení nárok na určité odškodnění.

9.83 Jakmile je rozhodnuto o existenci či neexistenci klauzule o odškodnění ve prospěch restrukturalizovaného subjektu v případě ukončení, neobnovení či přijetí podstatných změn ve smlouvě, měla by se analýza dále zaměřit na zhodnocení toho, zda je daná klauzule o odškodnění a její podmínky (či neexistence takové klauzule) v souladu s principem tržního odstupu. V případě, že údaje ze srovnatelných transakcí uskutečněných za srovnatelných okolností dokládají podobnou klauzuli o odškodnění (nebo neexistenci takové klauzule), potom bude klauzule o odškodnění (nebo její neexistence) v rámci závislé transakce považována za splňující princip tržního odstupu.

9.84 Avšak v případech, kdy nejsou dostupné žádné údaje o srovnatelných transakcích, je nezbytné, aby rozhodnutí o tom, zda je klauzule o odškodnění (či její neexistence) v souladu s principem tržního odstupu, bralo v úvahu práva či ostatní aktiva stran transakce v době uzavření daného ujednání a jeho ukončení nebo opětovného sjednání. Tuto analýzu lze rovněž podpořit přešetřením realisticky dostupných možností jednotlivých stran transakce. V některých situacích je možné, že nezávislá strana neměla za srovnatelných okolností žádnou reálně dostupnou alternativu, která by byla jasně atraktivnější než přijetí podmínek ukončení smlouvy či její podstatné změny. Pro tento případ jsou použitelné pokyny v Kapitole I Oddíle D a v Oddíle B této Části.

9.85 Dalším aspektem, který je nezbytné prověřit při posuzování, zda jsou podmínky ujednání týkající se klauzule o odškodnění v souladu s principem tržního odstupu, je odměna za uskutečnění transakcí, které

jsou předmětem ujednání a zároveň finanční podmínky ukončení daného ujednání, neboť oba aspekty spolu mohou být vzájemně provázány. V důsledku toho mohou být podmínky klauzule o ukončení (nebo neexistence takové klauzule) významnou součástí funkční analýzy předmětných transakcí a konkrétně analýzy rizik nesených zúčastněnými stranami, přičemž může být nutné zohlednit stanovení tržní odměny poskytnuté v rámci předmětné transakce. Obdobně pak odměna v rámci daných transakcí ovlivní rozhodnutí o tom, zda jsou podmínky ukončení ujednání v souladu s principem tržního odstupu.

9.86 Podniková restrukturalizace může způsobit ukončení pracovních smluv některých členů pracovního kolektivu. S ohledem na tuto skutečnost by se měly při vyhodnocení, zda restrukturalizace proběhla dle podmínek splňující zásady tržního odstupu, zohlednit skutečnosti a okolnosti týkající se situace v rámci pracovního kolektivu před a po restrukturalizaci, včetně toho, zda bylo při ukončení ujednání mezi spojenými podniky převedeno něco hodnotného a dále například, zda v zaměstnaneckých smlouvách členů pracovního kolektivu existují implicitní či explicitní omezující podmínky (například ustanovení o zákazu konkurence), které by se měly odrazit ve výši jakéhokoli odškodnění, které by mělo být vyplaceno straně transakce, která dříve vykonávala činnost s pomocí této pracovní síly.

9.87 Jedna situace, která si zaslouží zvláštní pozornost, je situace, kdy by aktuálně ukončená smlouva zavazovala jednu ze stran k významným investicím, za které se dá přiměřeně očekávat odměna v souladu s principem tržního odstupu pouze v případě, že by smlouva byla v platnosti po delší dobu. Toto ustanovení by mělo za následek finanční riziko pro stranu, která by danou investici provedla, pokud by došlo k ukončení smlouvy před vypršením daného časového období. Úroveň rizika by závisela na tom, zda by byla investice vysoce specializovaná, nebo zda by mohla být využita i pro jiné klienty (případně na základě určitých úprav). Pokud by riziko bylo významné, nezávislé strany by jej pravděpodobně za srovnatelných okolností vzaly v úvahu při sjednávání smlouvy.

9.88 Příkladem je situace, kdy výrobní smlouva mezi spojenými podniky vyžaduje, aby výrobce investoval do nové výrobní jednotky. Předpokládejme, že výrobce dokáže tržní výnos z dané investice přiměřeně odhadnout v době uzavření smlouvy, a to za předpokladu existence výrobní smlouvy po dobu alespoň pěti let, výrobních aktiv v minimální výši x jednotek za rok a odměny za výrobní činnost vypočtené na bázi (např. y$/jednotku), která by měla přinést tržní výnos z celkové investice do nové výrobní jednotky. Předpokládejme, že po třech letech spojený podnik smlouvu v souladu s jejími podmínkami vypoví, a to v kontextu celoskupinové restrukturalizace výrobních činností. Předpokládejme, že daná výrobní jednotka je vysoce specializovaná a výrobce nemá po ukončení smlouvy jinou možnost než příslušný majetek odepsat. Vyvstává otázka, zda by se za podobných okolností nezávislý výrobce nejprve nesnažil o snížení finančního rizika spojeného s investicí v případě ukončení výrobní smlouvy před vypršením pětiletého období nezbytného pro získání tržního výnosu z investice.

9.89 V souladu s principem tržního odstupu může výrobce snížit rizika spojená s investicí následovně:

- Zahrnout ve smlouvě odpovídající doložku o odškodnění nebo sankce v případě předčasného ukončení smlouvy nebo možnost strany provádějící danou investici převést danou investici za sjednanou cenu na protistranu v případě, že se tato investice stane pro první stranu nepoužitelnou v důsledku předčasného ukončení smlouvy smluvní protistranou.

- Zahrnout riziko spojené s možným ukončením smlouvy do stanovení odměny za činnosti, kterých se smlouva týká (např. zahrnutí rizika do stanovené odměny za výrobní činnosti, a to pomocí externích srovnatelných údajů nesoucích srovnatelnou míru rizika, pravděpodobně zahrnutím vstupních poplatků). V takovémto případě strana realizující danou investici, vědomě přijímá příslušná rizika a získává za to odměnu; zvláštní odměna za ukončení smlouvy již není nutná.

9.90 Obecně platí, že snižování rizika spojeného s investicí výrobcem je relevantní pro posouzení pouze v případech, kdy výrobce přebírá riziko. V praxi je totiž pravděpodobné, že investice spojeného podniku do výrobního závodu, ve kterém je tento podnik z hlediska tvorby výnosů zcela závislý na jiném spojeném podniku, bude vyžadovat pečlivou kontrolu ve vztahu k identifikaci rizik a způsobu, jakým jsou tato rizika kontrolována. Jak je vysvětleno v Příkladu 2 v Odstavcích 1.84 a 1.102, jsou-li významná rizika spojená s tvorbou výnosů z výrobních činností kontrolována pouze protistranou (která je rovněž finančně způsobilá

nést toto riziko), pak jsou této protistraně přiřazeny rovněž pozitivní i negativní dopady těchto rizik, včetně nákladů na nedostatečné využití investice, nákladů způsobených snížením hodnoty investice a také nákladů na její ukončení. V takovém případě by výrobce neměl nést finanční následky předčasného ukončení investice, neboť nevykonával kontrolu nad ekonomicky významnými riziky, které přispěly k uzavření investice, a proto by se v takovém případě od výrobce neočekávalo snižování rizika, jež ve skutečnosti nenese.

9.91 Podobný problém se může objevit v případě, kdy jedna strana realizovala činnosti v oblasti rozvoje, které měly v počátečních obdobích za následek ztráty či nízké výnosy, přičemž v době po ukončení smlouvy se očekávají nadprůměrné výnosy. V takovém případě bude nutné velmi pečlivě analyzovat skutečná ujednání s cílem posoudit, zda se daná strana transakce reálně podílí na výsledcích úsilí v oblasti rozvoje nebo zda pouze přijala odložené platební podmínky. Při provádění analýzy jsou relevantní pokyny týkající se kontroly rizika uvedené v Oddíle D.1.2.1 Kapitoly I. Pokud strana kontroluje rizika, lze očekávat, že se bude snažit ochránit před rizikem nesplacení prostřednictvím sankcí či odškodění. Pokud by strana riziko nesplacení nekontrolovala, pak je pravděpodobné, že podmínky ujednání nejsou v souladu s principem tržního odstupu.

9.92 V případě, kdy se podmínky stanovené/určené mezi spojenými podniky v souvislosti s ukončením, neprodloužením nebo podstatnou změnou jejich stávajících ujednání liší od podmínek, které by byly dohodnuty mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.

F.3 Stanovení, která strana transakce by měla v konečném důsledku nést náklady spojené s odškodněním strany, jež byla poškozena z důvodu ukončení nebo změny smlouvy

9.93 Analýza podmínek ukončení/podstatné změny smlouvy v souvislosti s převodními cenami by měla brát v úvahu pohledy převádějícího i nabyvatele. Při zvážení hlediska nabyvatele je důležité zhodnotit výši případného odškodnění v souladu s principem tržního odstupu, i určit, která strana by toto odškodnění měla nést. Není možné odvodit jednotnou odpověď pro všechny případy, neboť daná odpověď by měla vycházet z posouzení skutečností a okolností konkrétního případu, a to především práv a ostatních aktiv stran transakce, ekonomických odůvodnění pro ukončení, určení očekávaných přínosů jednotlivých stran z ukončení a reálně dostupných alternativ. To lze názorně vysvětlit následovně.

9.94 Předpokládejme výrobní smlouvu uzavřenou mezi dvěma spojenými podniky – subjektem A a subjektem B, která je vypovězena ze strany subjektu A (subjekt B je výrobcem). Předpokládejme, že se subjekt A rozhodne pro další zajištění výrobních činností, které byly dříve vykonávány subjektem B, využít jiného spojeného výrobce, subjektu C. Jak je uvedeno v Odstavci 9.78, v žádném případě nelze předpokládat, že všechny případy ukončení/významné změny smluv by měly opravňovat k odškodnění v souladu s principem tržního odstupu. Předpokládejme, že dle pokynů uvedených v tomto Oddílu je stanoveno, že za daných okolností v souladu s principem tržního odstupu by subjekt B byl v pozici, kdy by mohl nárokovat odškodnění za újmy utrpěné v souvislosti s ukončením smlouvy. Vyvstává otázka, která strana transakce by měla nakonec uhradit odškodnění, které má být vyplaceno subjektu B: subjekt A (tj. strana, která ukončí smlouvu), subjekt C (tj. strana přebírající výrobní činnost dříve vykonávanou společností B), nebo jiná strana ve skupině nadnárodních podniků, které plynou užitky z předmětné restrukturalizace. Analýza by měla vycházet z přesného vymezení skutečné transakce zahrnující restrukturalizaci a dále by měla zohledňovat ekonomicky související transakce uskutečněné s jinými podniky ve skupině nadnárodních podniků, které mohou být nápomocné při vymezení závislé transakce (viz Odstavce 1.36-1.38).

9.95 Mohou nastat situace, kdy by subjekt A byl ochoten nést náklady na odškodnění dle principu tržního odstupu, např. v důsledku očekávání, že ukončení jeho smlouvy se subjektem B mu umožní

realizovat úspory nákladů prostřednictvím nové výrobní smlouvy se subjektem C, přičemž současná hodnota těchto očekávaných nákladů je vyšší než výše odškodnění.

9.96 Rovněž mohou nastat situace, kdy bude tuto částku ochoten uhradit subjekt C, a to v podobě vstupního poplatku za získání výrobní smlouvy od subjektu A, např. v případě, kdy současná hodnota očekávaných zisků generovaných novou výrobní smlouvou vyvažuje subjektu C danou investici. V takovýchto situacích může mít platba uskutečněná subjektem C několik podob, např. subjekt C může provést platbu ve prospěch subjektu A, nebo může subjekt C provést nepřímou úhradu ve prospěch subjektu A, a to ve formě úhrady povinného závazku odškodnit subjekt B. Rovněž může také subjekt C provést úhradu ve prospěch subjektu B, například za okolnosti, kdy subjekt B disponoval určitými právy a subjekt C by měl provést platbu ve prospěch subjektu B za převod předmětných práv.

9.97 Mohou existovat případy, kdy by dle principu tržního odstupu mohly subjekty A a C nést dané náklady na odškodnění společně. V případech, kdy, jsou užitky plynoucí z restrukturalizace přiřazeny jiné straně patřící do skupiny nadnárodních podniků, může tato strana uhradit náklady na odškodnění jak přímo, tak nepřímo.

Část II: Odměna v rámci po-restrukturalizačních závislých transakcích

A. Podnikové restrukturalizace versus „strukturování"

A.1 Obecná zásada: žádná odlišná aplikace principu tržního odstupu

9.98 Princip tržního odstupu a tato Směrnice by se neměly aplikovat odlišně na po-restrukturalizační transakce a na transakce, které byly jasně strukturovány od samého počátku. Odlišný přístup by vytvořil konkurenční zkreslení mezi stávajícími smluvními stranami, které provádějí restrukturalizaci svých činností, a novými účastníky, kteří implementují stejný podnikatelský model bez nutnosti restrukturalizovat své podnikání.

9.99 S obdobnými situacemi je nutno zacházet stejným způsobem, a to bez ohledu na to, zda vznikly nebo nevznikly jako důsledek podnikové restrukturalizace dřívějšího uspořádání. Výběr a praktické uplatňování vhodné metody stanovení převodních cen musí vycházet z ekonomicky relevantních vlastností transakce, které vedou k přesnému vymezení skutečné transakce.

9.100 Nicméně, situace v oblasti podnikových restrukturalizací však zahrnují změnu a princip tržního odstupu musí být aplikován nejen na po-restrukturalizační transakce, ale také na další transakce, ze kterých se restrukturalizace skládá. Aplikace principu tržního odstupu na tyto další transakce je předmětem Části I této Kapitoly.

9.101 Srovnávací analýza určitého ujednání, které je výsledkem podnikové restrukturalizace, může navíc odhalit některé faktické rozdíly oproti ujednání, které bylo jako takové strukturováno již od počátku (viz níže). Tyto faktické rozdíly neovlivňují princip tržního odstupu ani způsob, kterým by měly být pokyny uvedené v této Směrnici interpretovány či aplikovány, avšak mohou ovlivnit srovnávací analýzu, a tedy i výsledek jejich použití. Pro srovnávání situací před a po restrukturalizaci – viz Oddíl D.

A.2 Možné faktické rozdíly mezi situacemi vyplývajícími z restrukturalizace a situacemi, které byly jako takové strukturovány od počátku

9.102 Pokud ujednání mezi spojenými podniky nahrazuje stávající ujednání (restrukturalizace), mohou existovat faktické rozdíly v souvislosti s výchozím bodem restrukturalizovaného subjektu ve srovnání s postavením nově zřízených činností. V některých případech je po-restrukturalizační ujednání vyjednáváno stranami, mezi kterými se již dříve vyskytovaly smluvní a obchodní vztahy. V dané situaci může tento fakt v závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu, a především v závislosti na právech a povinnostech odvozených jednotlivými stranami od podmínek předchozích ujednání, ovlivnit realisticky dostupné možnosti stran transakce při vyjednávání podmínek nového ujednání, a tedy i podmínek restrukturalizačních/po-restrukturalizačních ujednání. (viz Odstavce 9.27-9.31 pro diskusi o realisticky dostupných možnostech v kontextu stanovení kompenzace v souladu s principem tržního odstupu z důvodu samotné restrukturalizace). Předpokládejme například, že jedna ze stran transakce se v minulosti osvědčila jako dobrý „plnohodnotný distributor", který vykonává celou řadu marketingových a prodejních funkcí, používá a vytváří hodnotná nehmotná marketingová aktiva a nese řadu rizik spojených s danými činnostmi, např. rizika skladových zásob, rizika nedobytných pohledávek a tržní rizika. Předpokládejme, že dojde ke změně a přeměně distribuční smlouvy na distribuční smlouvu s omezeným rizikem, v rámci které bude daný subjekt vykonávat pouze omezené marketingové činnosti pod dohledem spojeného zahraničního podniku, používat omezená nehmotná marketingová aktiva a bude nést omezená rizika v rámci svých

vztahů se spojeným zahraničním podnikem a zákazníky. V dané situaci nebude restrukturalizovaný distributor ve stejné pozici jako distributor nově založený.

9.103 V případě, že mezi stranami transakce existují trvalé podnikatelské vztahy před i po restrukturalizaci, mohou rovněž existovat vzájemné vztahy mezi podmínkami činností před restrukturalizací a/nebo restrukturalizací samotnou a mezi podmínkami po-restrukturalizačních ujednání (viz pojednání v níže uvedeném Oddílu C).

9.104 Některé rozdíly ve výchozí pozici restrukturalizovaného subjektu ve srovnání s postavením nově zřízených činností se mohou týkat zavedené existence daných činností. Pokud někdo srovnává situaci, kdy se zavedený plnohodnotný distributor transformuje na distributora s omezeným rizikem, se situací, kdy vznikne distributor s omezeným rizikem na trhu, kde daná skupina předtím komerčně nepůsobila, mohou být pro nového účastníka nezbytné činnosti v oblasti pronikání na trh, které ovšem pro restrukturalizovaný subjekt potřebné nebudou. Toto může v obou situacích ovlivnit srovnávací analýzu a stanovení odměny dle principu tržního odstupu.

9.105 Pokud srovnáme situaci, kdy je zavedený plnohodnotný distributor transformován na distributora s omezeným rizikem, se situací, kdy byl distributor s omezeným rizikem na trhu stejně dlouhou dobu, mohou rovněž existovat rozdíly, neboť plnohodnotný distributor mohl před svou přeměnou vykonávat funkce, vynakládat náklady (marketingové náklady), nést některá rizika a přispívat k rozvoji části nehmotného aktiva, jež dlouhodobě existující distributor s omezeným rizikem nutně nemusel. Vyvstává otázka, zda dle principu tržního odstupu by takovéto další funkce, aktiva a rizika měly ovlivňovat pouze odměnu distributora před jeho přeměnou, zda by měly být vzaty v úvahu za účelem určení odměny z převodů, které proběhnou při dané transformaci (a pokud ano, tak jak), zda by měly ovlivnit odměnu restrukturalizovaného distributora s omezeným rizikem (a pokud ano, tak jak), případně zda by se mělo jednat o kombinaci všech tří předcházejících možností. Například pokud zjistíme, že v souvislosti s činnostmi před restrukturalizací plnohodnotný distributor vlastní určitá nehmotná aktiva, zatímco zavedený distributor s omezeným rizikem takováto aktiva nevlastní, může být dle principu tržního odstupu nezbytné, aby byla za tato nehmotná aktiva při restrukturalizaci poskytnuta odměna, pokud dojde k jeho převodu ze strany plnohodnotného distributora na spojený zahraniční podnik, nebo aby byl vzat v úvahu při stanovení odměny v souladu s principem tržního odstupu po-restrukturalizačních činností, pokud k jeho převodu nedojde (viz Oddíl E. 2 Části I. výše a Kapitola VI. této Směrnice).

9.106 Pokud restrukturalizace zahrnuje převod rizik, která měl dříve daňový poplatník, na spojený zahraniční podnik, může být důležité prověřit, zda se převod daných rizik týká pouze budoucích rizik, která vzniknou z po-restrukturalizačních transakcí, nebo také rizik, která již existují v době restrukturalizace jako výsledek před restrukturalizačních činností, tj. existuje problém případné časové hranice. Uvažujme například situaci, v rámci které distributor nesl rizika nedobytných pohledávek, která již po restrukturalizaci a transformaci na distributora s omezeným rizikem neponese, přičemž tento subjekt je srovnáván se zavedeným distributorem s omezeným rizikem, který nikdy riziko nedobytných pohledávek nenesl. Při srovnávání obou situací může být důležité prověřit, v souladu s pokyny uvedenými v Oddíle D.1.2.1 Kapitoly I., zda distributor s omezeným rizikem, který je výsledkem transformace, stále nese riziko související s nedobytnými pohledávkami, vzniklé v době před restrukturalizací, tj. v době, kdy se jednalo o plnohodnotného distributora, nebo zda došlo k převodu všech rizik nedobytných pohledávek, včetně těch, která již v době transformace existovala.

9.107 Stejné poznámky a otázky se týkají ostatních druhů restrukturalizací, včetně ostatních druhů restrukturalizací prodejních činností, i restrukturalizací výrobních činností, činností v oblasti výzkumu a vývoje nebo činností souvisejících s ostatními službami.

B. Aplikace na případy podnikových restrukturalizací: volba a aplikace určité metody pro určení převodních cen na po-restrukturalizační závislé transakce

9.108 Volba a požití metody stanovení převodních cen v rámci po-restrukturalizačních závislých transakcí musí vycházet z analýzy přesně vymezených ekonomicky relevantních vlastností závislé transakce. Zásadní je chápat, jaké funkce, aktiva a rizika jsou součástí po restrukturalizační transakce, která strana transakce je vykonává, používá nebo nese. Za tímto účelem je nezbytné, aby byly k dispozici informace o příslušných funkcích, aktivech a rizicích obou stran transakce, např. restrukturalizovaného subjektu a spojeného zahraničního podniku, se kterým obchoduje. Daná analýza by měla jít nad rámec označení přiřazeného restrukturalizovanému subjektu, neboť subjekt, který je označován jako „komisionář" nebo „distributor s omezenými riziky", může někdy vlastnit cenná nehmotná aktiva a může i nadále nést významná tržní rizika, a subjekt, který je označován jako „smluvní výrobce", může někdy vykonávat významné činnosti v oblasti vývoje nebo vlastnit a používat jedinečná nehmotná aktiva. V rámci po-restrukturalizačních případů je nezbytné věnovat zvláštní pozornost identifikaci hodnotných nehmotných aktiv a ekonomicky významných rizik, která prakticky zůstávají restrukturalizovanému subjektu (včetně nechráněných nehmotných aktiv – dle konkrétní situace), a dále tomu, zda je daná alokace nehmotných aktiv a rizik v souladu s principem tržního odstupu. Způsob stanovení odměny nemůže určovat nesprávnou alokaci rizik. Jedná se o určení způsobu, jakým jednotlivé strany transakce skutečně vykonávají kontrolu nad riziky a zda je daná strana finančně způsobilá rizika převzít, jak je uvedeno v procesu analýzy rizik v rámci Kapitoly I, která určuje rizika převzatá jednotlivými stranami a následně určuje volbu nejvhodnější metody stanovení převodních cen. Otázky týkající se rizik a nehmotných aktiv jsou uvedeny v Části I této Kapitoly.

9.109 Po-restrukturalizační transakce mohou představovat určité výzvy s ohledem na identifikaci potenciálních srovnatelných transakcí v případech, kdy v rámci restrukturalizace dochází k implementaci podnikatelského modelu, který lze jen zřídkakdy nalézt mezi nezávislými stranami. Je třeba poznamenat, že pouhá skutečnost, že ujednání nelze nalézt mezi nezávislými podniky, nemusí ještě nutně znamenat, že není dle principu tržního odstupu, ani komerčně racionální. Mimoto by mělo být vynaloženo veškeré úsilí k určení cen v přesně vymezených restrukturalizačních transakcích, které budou v souladu s principem tržního odstupu.

9.110 Existují případy, kdy jsou k dispozici srovnatelné údaje (včetně interních srovnatelných transakcí), a to s výhradou provedení případných úprav v rámci srovnatelnosti. Jedním příkladem možné aplikace metody srovnatelné nezávislé ceny by mohl být případ, kdy dojde k akvizici podniku, který dříve nezávisle obchodoval se skupinou nadnárodních podniků, přičemž na akvizici navazuje restrukturalizace nyní závislých transakcí. Na základě přezkoumání pěti ekonomicky relevantních okolností nebo faktorů srovnatelnosti a na základě posouzení možného dopadu závislých a nezávislých transakcí uskutečněných v různé době se může jednat o případ, že podmínky nezávislých transakcí před akvizicí poskytují srovnatelnou nezávislou cenu pro závislé transakce po akvizici. I pokud dojde k restrukturalizaci podmínek daných transakcí, v závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu může být možné provést úpravy o funkce, aktiva a/nebo rizika, ke kterým došlo před restrukturalizací. Například může být provedena úprava srovnatelnosti, aby se zohlednila skutečnost, že jiná strana transakce přebírá riziko nedobytných pohledávek.

9.111 Dalším příkladem možné aplikace metody srovnatelné nezávislé ceny by byl případ, kdy nezávislé strany poskytují výrobní, prodejní nebo servisní činnosti srovnatelné s činnostmi, které jsou poskytovány ze strany restrukturalizovaného spojeného podniku. Vzhledem k nedávnému vývoji v oblasti outsourcingu lze v některých případech nalézt nezávislé outsourcingové transakce, které poskytují základ pro metodu srovnatelné nezávislé ceny pro účely určení odměny v souladu s principem tržního odstupu v rámci po-restrukturalizačních závislých transakcí. Vše samozřejmě při splnění podmínky, že outsourcingové transakce jsou kvalifikovány jako nezávislé transakce a vyhodnocení pěti ekonomicky relevantních okolností, případně faktorů srovnatelnosti poskytuje dostatečnou jistotu, že neexistují žádné podstatné

rozdíly mezi podmínkami nezávislých outsourcingových transakcí a podmínkami po-restrukturalizačních závislých transakcí, případně že lze provést dostatečně spolehlivé úpravy (a jsou skutečně provedeny) za účelem eliminace takovýchto rozdílů.

9.112 Kdykoliv je navržena srovnatelná transakce, je důležité zajistit provedení srovnávací analýzy za účelem identifikace případných podstatných rozdílů mezi závislými a nezávislými transakcemi a, pokud je to nezbytné a možné, upravit je o zjištěné rozdíly. Srovnávací analýza může především odhalit, že restrukturalizovaný subjekt i nadále realizuje hodnotné a významné funkce a/nebo může odhalit výskyt lokálních nehmotných aktiv a/nebo ekonomicky významných rizik, která i po restrukturalizaci stále zůstávají v rámci tohoto restrukturalizovaného subjektu, který při restrukturalizaci přišel o většinu svých funkcí (dále „funkcí zbavený subjekt“), avšak nelze je nalézt u navrhovaných srovnatelných transakcí. Viz Oddíl A o možných rozdílech mezi restrukturalizovanými činnostmi a situacemi, kdy dochází k zahájení činnosti.

9.113 Identifikace potenciálně srovnatelných transakcí musí být provedena s cílem nalézt nejspolehlivější srovnatelné údaje při okolnostech daného případu, a to ve světle omezení, která mohou existovat v souvislosti s dostupností informací a souvisejících nákladů na dodržování předpisů (viz Odstavce 3.2 a 3.80). Je zřejmé, že dané údaje nebudou vždy perfektní. Rovněž existují případy, kde údaje o srovnatelných transakcích nenajdeme, například tam, kde restrukturalizace vedla k fragmentaci integrovaných funkcí napříč několika podniky ve skupině takovým způsobem, který nelze najít běžně mezi nezávislými stranami. To ale nemusí nutně znamenat, že závislá transakce není v souladu s principem tržního odstupu. Nehledě na problémy, které mohou vzniknout v procesu vyhledávání srovnatelných údajů, je nezbytné nalézt přiměřené řešení pro všechny případy převodních cen. Dle pokynů v Odstavci 2.2 by i v případech, kdy jsou srovnatelné údaje omezené a nedokonalé, měla by být volba nejvhodnější metody pro určení převodních cen dle okolností daného případu v souladu s povahou závislé transakce stanovenou především na základě funkční analýzy.

C. Vztah mezi kompenzací za restrukturalizaci a po-restrukturalizační odměnou

9.114 V některých situacích může existovat důležitý vzájemný vztah mezi kompenzací za restrukturalizaci a odměnou v souladu s principem tržního odstupu za provoz podniku po restrukturalizaci. Může tomu tak být v případě, kdy daňový poplatník převede podnikatelské činnosti na spojený podnik, se kterým musí následně v rámci daných činností obchodovat. Jeden příklad takovéhoto vztahu je uveden v Odstavci 9.74 o outsourcingu.

9.115 Dalším příkladem je situace, kdy daňový poplatník vykonávající výrobní a distribuční činnost, provede restrukturalizaci, kdy převede distribuční činnosti na spojený zahraniční podnik, jemuž bude v budoucnosti prodávat zboží, které vyrobí. Spojený zahraniční podnik by měl za svou investici do akvizice a provozu dané činnosti obdržet odměnu v souladu s principem tržního odstupu. V této situaci se může daňový poplatník se spojeným zahraničním podnikem dohodnout, že se vzdá kompenzace (nebo její části) ve formě platby předem, za příslušnou činnost splatnou v souladu s principem tržního odstupu, přičemž namísto toho získá časem srovnatelný užitek prostřednictvím prodeje svého zboží spojenému zahraničnímu podniku za ceny, které jsou vyšší, než by spojený zahraniční podnik odsouhlasil v případě, že by došlo k úhradě kompenzace předem. Alternativně se mohou strany transakce dohodnout na stanovení kompenzace ve formě platby předem za restrukturalizaci, která je částečně kompenzována budoucími nižšími převodními cenami za vyráběné výrobky, než by byly jinak stanoveny. Viz Část I této Kapitoly pro informace o situacích, kdy by za samotnou restrukturalizaci byla splatná kompenzace v souladu s principem tržního odstupu.

9.116 Jinými slovy, v této situaci, kdy daňový poplatník bude mít se spojeným zahraničním podnikem, který bude vykonávat činnost dříve realizovanou daňovým poplatníkem, trvalý podnikatelský vztah, mají daňový poplatník a spojený zahraniční podnik příležitost na základě daného vztahu (např. prostřednictvím prodejní ceny zboží) získat ekonomické a komerční užitky, které mohou například vysvětlit, proč se jedna

ze stran transakce zřekla kompenzace za převod dané činnosti ve formě kapitálové platby předem, nebo proč se může budoucí převodní cena za výrobky lišit od cen, které by byly dohodnuty bez restrukturalizační transakce. V praxi však může být obtížné takovéto ujednání strukturovat a monitorovat. Ačkoliv mají daňoví poplatníci možnost zvolit si formu kompenzačních plateb, ať už ve formě platby předem nebo ve formě určitých plateb v čase, – daňové správy by při hodnocení takovýchto ujednání chtěly vědět, jak byla v souvislosti se vzdáním se případné kompenzace za samotnou restrukturalizaci ovlivněna kompenzace za po-restrukturalizační činnosti. Daňová správa by se v takovémto případě konkrétně chtěla zabývat daným ujednáním jako celkem, přičemž by měla k dispozici samostatné ocenění tržní kompenzace za restrukturalizaci a po-restrukturalizační transakce.

D. Srovnání před-restrukturalizačních a po-restrukturalizačních činností

9.117 Relevantní otázkou je případná role jakýchkoliv srovnání, která lze provést v souvislosti se skutečně generovanými zisky strany závislé transakce před a po restrukturalizaci. Zejména se lze ptát, zda by bylo vhodné stanovit po restrukturalizační zisky restrukturalizovaného subjektu odkazem na zisky daného subjektu před restrukturalizací, a to na základě úprav, které by odrážely převod či vzdání se konkrétních funkcí, aktiv a rizik[5].

9.118 Důležitým bodem u takovýchto srovnání před a po určité události je skutečnost, že srovnání zisků z po-restrukturalizačních závislých transakcí se zisky realizovanými v rámci závislých transakcí před restrukturalizací by nebylo dostatečné, neboť Článek 9 Modelové smlouvy OECD stanoví, že srovnání má být provedeno s nezávislými transakcemi. Srovnání závislých transakcí daňového poplatníka s ostatními závislými transakcemi je pro aplikaci principu tržního odstupu irelevantní, a proto by nemělo být používáno daňovou správou jako základ pro úpravu převodních cen, případně ze strany daňového poplatníka na podporu jeho politiky v oblasti převodních cen.

9.119 Dalším problémem u srovnání před a po určité události jsou pravděpodobné obtíže při oceňování souboru funkcí, aktiv a rizik, kterých se vzdal restrukturalizovaný subjekt, a to s vědomím, že ne vždy dojde k převodu těchto funkcí, aktiv a rizik na jinou stranu.

9.120 Ve světle tohoto tvrzení mohou v rámci podnikových restrukturalizací hrát srovnání před a po určité události svou roli pro pochopení samotné restrukturalizace, přičemž mohou být součástí srovnávací analýzy (včetně funkční analýzy) před a po restrukturalizaci za účelem pochopení změn, které vysvětlují změny v alokaci zisků/ztrát mezi dané strany transakce. Ve skutečnosti mohou být informace o ujednáních, která existovala před restrukturalizací, a o podmínkách samotné restrukturalizace zásadní pro pochopení kontextu, ve kterém byla po-restrukturalizační ujednání implementována, a pro zhodnocení toho, zda jsou tato ujednání v souladu s principem tržního odstupu. Tyto informace mohou ozřejmit reálně dostupné možnosti restrukturalizovaného subjektu[6].

9.121 Analýza podniku před a po restrukturalizaci může odhalit, že zatímco některé funkce, aktiva a rizika byly v rámci restrukturalizace převedeny, jiné funkce stále mohou být vykonávány tzv. „funkcí zbaveným“ subjektem. Typicky se v rámci restrukturalizace může subjekt údajně zbavit nehmotných aktiv či rizik, ale nadále i po restrukturalizaci vykonávat všechny nebo některé funkce, které vykonával i před ní.

---

[5] Jedná se o odlišnou otázku od problematiky ziskového potenciálu, o které je pojednáváno v Části I této Kapitoly.

[6] Viz Odstavce 9.27 až 9.31 pro informace o reálně dostupných možnostech; viz rovněž Odstavce 9.102 až 9.106 pro informace o možných faktických rozdílech mezi situacemi, které jsou výsledkem restrukturalizace, a situacemi, které byly jako takové strukturovány již od počátku, a o tom, jak tyto rozdíly mohou ovlivnit reálně dostupné možnosti jednotlivých stran transakce při vyjednávání podmínek nového ujednání, a tedy i podmínek restrukturalizace a/nebo post-restrukturalizačních ujednání.

Po restrukturalizaci však tento „funkcí zbavený“ subjekt tyto funkce vykonává v souladu se smlouvou uzavřenou se zahraničním spojeným podnikem. Přesné definování konkrétní transakce mezi zahraničním spojeným podnikem a „funkcí zbavený“ subjektem určí konkrétní obchodní či finanční vztahy mezi nimi, včetně toho, zda jsou smluvní podmínky v souladu s jednáním stran transakce a dalšími skutečnostmi případu. Tržní kompenzace pro každou ze stran by měla odpovídat skutečně vykonávaným funkcím, použitým aktivům a neseným rizikům jednotlivými stranami po restrukturalizaci.

9.122 Například skupina nadnárodních podniků vyrábí a distribuuje výrobky, jejichž cena není určena technickými vlastnostmi výrobků, ale spíše rozpoznáním dané značky ze strany spotřebitelů[7]. Tato skupina nadnárodních podniků se chce odlišit od konkurence vybudováním značek s vysokou hodnotou prováděním pečlivě vypracované a nákladné marketingové strategie. Ochranné známky, obchodní názvy a další nehmotná aktiva reprezentovaná obchodní značkou vlastní společnost A v zemi A a společnost A také nese rizika spojená s vlastnictvím, vývojem a užíváním těchto nehmotných aktiv. Činnosti spojené s tvorbou, udržováním a realizací celosvětové marketingové strategie představují klíčové zdroje hodnoty skupiny nadnárodních podniků a jsou vykonávány 125 zaměstnanci v ústředí společnosti A. Hodnota nehmotných aktiv ovlivňuje vyšší spotřebitelskou cenu výrobku. Ústředí společnosti A rovněž zajišťuje centrální služby pro spojené podniky skupiny (např. řízení lidských zdrojů, právní či daňové služby). Výrobky jsou vyráběny spojenými podniky dle smluvních ujednání o výrobě uzavřených se společností A. Následně jsou distribuovány spojenými podniky, které je nakupují od společnosti A. Zisky generované společností A po vyplacení odměn smluvním výrobcům a distributorům stanovených v souladu s principem tržního odstupu, představují odměnu společnosti A za nehmotná aktiva, marketingové činnosti a centrální služby.

9.123 Následně dojde k restrukturalizaci. Zákonné vlastnictví ochranných známek, obchodních názvů a dalších nehmotných aktiv, které reprezentují značku, jsou společností A převedeny za jednorázovou platbu nově vzniklé spojené společnosti Z v zemi Z. Po restrukturalizaci je odměna společnosti A za služby, které vykonává ve prospěch společnosti Z a ve prospěch ostatních členů skupiny, stanovena na základě metody nákladů a přirážky. Odměna spojených smluvních výrobců a distributorů zůstává beze změny. Zbývající zisky po vyplacení odměny smluvním výrobcům, distributorům a za služby prováděné v ústředí společnosti A je vyplacen společnosti Z. Z přesného definování transakcí uskutečňovaných před a po restrukturalizaci vyplývá, že:

- Společnost Z je spravována lokální trustovou společností. Nemá žádné pracovníky (zaměstnance či vedoucí pracovníky), kteří by měli schopnosti vykonávat, a ve skutečnosti také nevykonávají kontrolní funkce týkající se rizik souvisejících s vlastnictvím či se strategickým rozvojem ochranných známek, obchodních názvů či dalších nehmotných aktiv, které jsou reprezentovány značkou. Společnost Z není finančně způsobilá k převzetí těchto rizik.

- Vysoce postavení představitelé z ústředí společnosti A jednou ročně cestují do země Z, aby formálně schválili strategická rozhodnutí nezbytná pro provoz této společnosti. Tato rozhodnutí připravuje před jednáním, které probíhá v zemi Z ústředí společnosti A v zemi A. Skupina nadnárodních podniků tyto činnosti považuje za servisní činnosti vykonávané ústředím společnosti A pro společnost Z. Tyto činnosti strategického rozhodování jsou odměňovány metodou nákladů a přirážky, stejným způsobem jako se odměňují centrální služby (tj. řízení lidských zdrojů, právní a daňové služby).

- Tvorba, udržování a realizace celosvětové marketingové strategie je stále zajišťováno stejnými zaměstnanci v ústředí společnosti A, a odměňováno na základě nákladů a přirážky.

9.124 Tato zjištění mohou vést k závěru, že společnost A i nadále provádí ty samé funkce a nese ta samá rizika jako před uskutečněním restrukturalizace. Zejména společnost A i nadále může a skutečně vykonává funkce kontroly ve vztahu k riziku užívání nehmotných aktiv. Také i nadále pokračuje s výkonem funkcí souvisejících s tvorbou, udržováním a realizací celosvětové marketingové strategie. Společnost Z nemá

[7] Vysvětlení termínu „značka“ viz Odstavec 6.23.

možnosti vykonávat kontrolu, která je nezbytná k nesení rizik souvisejících s nehmotnými aktivy. Přesné vymezení transakcí po uskutečnění restrukturalizace může tedy vést k závěru, že se v podstatě jedná o ujednání o financování uzavřené mezi společností A a společností Z, a ne o restrukturalizaci za účelem centralizace správy nehmotných aktiv. Je možné, že bude nutné provést posouzení obchodní racionálnosti transakce podle pokynů v Oddílu D.2 Kapitoly I s přihlédnutím ke všem skutečnostem a okolnostem dané transakce[8].

9.125 Rovněž se objeví případy, kdy lze provést srovnání před a po restrukturalizaci, neboť transakce před a po restrukturalizaci nebyly závislé, například v případě, že restrukturalizace následuje po akvizici, nebo pokud lze spolehlivě provést úpravy, které by objasnily rozdíly mezi nezávislými transakcemi před restrukturalizací a po-restrukturalizačními závislými transakcemi. Viz příklad v Odstavci 9.110. To, zda takovéto nezávislé transakce poskytují spolehlivé srovnatelné údaje, je nezbytné zhodnotit ve světle pokynů uvedených v Odstavci 3.2.

E. Úspory v souvislosti s umístěním

9.126 Úspory v souvislosti s umístěním může realizovat skupina nadnárodních podniků, která přesune část svých aktivit na místo, kde jsou nižší náklady (např. na pracovní sílu, nemovitosti, atd.) než v místě, kde byly dané činnosti původně realizovány, přičemž jsou v úvahu brány potenciální náklady související s přemístěním (např. náklady na ukončení stávajících činností, potenciálně vyšší náklady na infrastrukturu v rámci nové polohy, potenciálně vyšší přepravní náklady, pokud se dané činnosti nacházejí ve větší vzdálenosti od trhu, náklady na školení lokálních zaměstnanců, atd.). Pokud je podniková strategie zaměřená na získání úspor v souvislosti s umístěním předkládána jako obchodní důvod pro restrukturalizaci, je relevantní diskuse v Kapitole I Oddílu D.1.5.

9.127 Pokud jsou po restrukturalizaci realizovány významné úspory v souvislosti s umístěním, vyvstává otázka, zda a jak by se měly strany transakce o dané úspory podělit. Při řešení této záležitosti jsou relevantní pokyny v Oddíle D.6 Kapitoly I.

9.128 Jako příklad si vezměme podnik, který navrhuje, vyrábí a prodává značkové oblečení. Předpokládejme, že výrobní proces je základní, přičemž daná značka je známá a představuje vysoce hodnotná nehmotná aktiva. Předpokládejme, že podnik je založen v zemi A, kde jsou vysoké náklady na pracovní sílu. Proto se podnik rozhodne ukončit své výrobní činnosti v zemi A a přesunout je do sesterské společnosti v zemi B, kde jsou mnohem nižší náklady na pracovní sílu. Podnik v zemi A si ponechá práva na značku, a i nadále pokračuje v navrhování oblečení. Na základě restrukturalizace budou dané oděvy vyráběny sesterskou společností v zemi B na základě ujednání o smluvní výrobě. Ujednání nezahrnuje užívání významných nehmotných aktiv, jež jsou vlastněna či licencována ze strany sesterské společnosti, nebo převzetí významných rizik ze strany sesterské společnosti v zemi B. Jakmile budou oděvy vyrobeny sesterskou společností v zemi B, budou prodány podniku v zemi A, který je bude dále prodávat externím zákazníkům. Předpokládejme, že tato restrukturalizace umožní skupině vytvořené podnikem v zemi A a jejímu spojenému podniku v zemi B realizovat významné úspory v souvislosti s umístěním. Vyvstává otázka, zda by měly být úspory v souvislosti s umístěním alokovány na podnik v zemi A, nebo na jeho sesterskou společnost v zemi B, případně na oba subjekty (a pokud ano, v jakém poměru).

9.129 Vzhledem k tomu, že přemístěná činnost je vysoce konkurenční, je v daném případě pravděpodobné, že podnik v zemi A má reálně dostupnou alternativu využívat sesterskou společnost v zemi B nebo externího výrobce. V důsledku toho by mělo být možné nalézt srovnatelné údaje za účelem stanovení podmínek, při kterých by třetí strana byla dle principu tržního odstupu ochotna vyrábět pro daný podnik oděvy. V takovéto situaci by smluvní výrobce v souladu s principem tržního odstupu získal velmi malou část (pokud vůbec nějakou) úspor v souvislosti s umístěním. Jiné ujednání by zapříčinilo, že by

[8] A to bez ohledu na jakoukoli možnou aplikaci obecných pravidel proti zneužívání práva a nehledě na otázku o místě skutečného vedení společnosti Z.

spojený výrobce byl v odlišné situaci než nezávislý výrobce, což by bylo v rozporu s principem tržního odstupu.

9.130 Jako další příklad předpokládejme nyní, že společnost v zemi X poskytuje nezávislým zákazníkům vysoce specializované a kvalitní inženýrské služby. Cena za služby pro nezávislé zákazníky je stanovena na základě fixní hodinové sazby, která odpovídá hodinové sazbě účtované konkurenční společností za obdobné služby na stejném trhu. Předpokládejme, že mzdy kvalifikovaných inženýrů jsou v zemi X vysoké. Společnost následně zadá velkou část jejich inženýrských prací nově vzniklé dceřiné společnosti v zemi Y. Tato dceřiná společnost v zemi Y najme stejně kvalifikované inženýry, jako jsou v zemi X, za podstatně nižší mzdu, čímž získá pro skupinu tvořenou původní společností a její dceřinou společností značné úspory v souvislosti s umístěním. Zákazníci i nadále spolupracují přímo se společností v zemi X a nejsou si nutně vědomi ujednání o subdodávkách. Po určitou dobu může proto dobře známá společnost v zemi X pokračovat v účtování služeb za původní hodinové sazby navzdory významnému snížení nákladů na inženýrskou práci. Po uplynutí této určité doby je nicméně v důsledku konkurenčních tlaků nucena snížit své hodinové sazby (na úroveň, která by společnosti v zemi X neumožnila pokrýt mzdové náklady kvalifikovaných inženýrů v zemi X, ale které by stále přinášely prospěch, pokud budou tyto služby poskytovány kvalifikovanými inženýry v zemi Y). Část úspor v souvislosti s umístěním je tedy přenechána jejich zákazníkům. V tomto případě také vyvstává otázka, které straně/stranám skupiny nadnárodních podniků by měla být v souladu s principem tržního odstupu přidělena část realizovaných úspor v souvislosti s umístěním, která nebyla přenechána zákazníkům: dceřiné společnosti v zemi Y, společnosti v zemi X nebo oběma (a pokud ano v jakém poměru).

9.131 Při určování, které straně (kterým stranám) by měly být připsány úspory v souvislosti s umístěním, bude důležité posoudit funkce, rizika a aktiva jednotlivých stran a rovněž realisticky dostupné možnosti každé strany. V tomto příkladu předpokládejme, že existuje vysoká poptávka po typu technických služeb nabízených společností X. Dále předpokládejme, že dceřiná společnost v zemi Y je jedinou společností působící v oblasti s nižšími náklady, která je schopna tyto služby poskytovat v požadované kvalitě, a zároveň předpokládejme, že je společnost Y schopna odolat konkurenčnímu cenovému nátlaku, neboť technické know-how, které si vytvořila, působí jako překážka konkurence. Společnost v zemi X navíc nemá možnost najmout kvalifikované techniky v zemi X, kteří by tyto služby poskytovali, protože náklady vynaložené na jejich mzdy by byly příliš vysoké v porovnání s hodinovou sazbou účtovanou klientům. S ohledem na výše uvedené nemá podnik v zemi X k dispozici příliš jiných možností než využití tohoto poskytovatele služeb. V rámci odměny, kterou společnost X vyplácí společnosti Y, by měly být zohledněny úspory v souvislosti s umístěním vytvořené společností Y, spolu s hodnotou služeb poskytovaných společností Y, včetně případných nehmotných aktiv využívaných v souvislosti s poskytováním těchto služeb. V některých případech může povaha příspěvků poskytnutých podnikem v zemi X a jeho dceřinou společností v zemi Y, splňovat kritéria pro použití transakční metody rozdělení zisku.

Seznam příloh

- Směrnice pro sledování (monitorování) postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu.
- Příloha I ke Kapitole II: Citlivost ukazatelů hrubého a čistého zisku.
- Příloha II ke Kapitole II: Názorný příklad pro ilustraci použití metody rozdělení zbytkového zisku.
- Příloha III ke Kapitole II: Názorný příklad různých měřítek zisků při aplikaci transakční metody rozdělení zisku.
- Příloha ke Kapitole III: Příklad úpravy pracovního kapitál.
- Příloha I ke Kapitole IV: Vzor Prohlášení o vzájemném porozumění mezi příslušnými orgány ve věci zavedení dvoustranných režimů safe harbor.
- Příloha II ke Kapitole IV: Pokyn pro provádění předběžných cenových ujednání při řešení případů dohodou (MAP APAs).
- Příloha I ke Kapitole V: Dokumentace převodních cen – základní dokumentace (Master File).
- Příloha II ke Kapitole V: Dokumentace převodních cen – dokumentace specifická pro konkrétní zemi (Local File).
- Příloha III ke Kapitole V: Dokumentace převodních cen – Zpráva podle jednotlivých zemí (CbCR).
- Příloha IV ke Kapitole V: Prováděcí balíček k sestavení CbCR.
- Příloha ke Kapitole VI: Příklady ilustrující přístup Směrnice k nehmotným aktivům.
- Příloha ke Kapitole VIII: Příklady ilustrující přístup Směrnice k CCA.

Příloha ke Směrnici OECD o převodních cenách

Směrnice pro sledování (monitorování) postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu

A. Úvod

1. V červenci 1995 Rada OECD schválila publikaci "Směrnice o stanovení převodních cen pro nadnárodní podniky a daňové správy", předloženou Výborem pro fiskální záležitosti. V téže době Rada OECD přijala doporučení Výboru, aby Směrnice byla příslušně revidována a periodicky doplňována na základě zkušeností členských zemí a obchodního společenství při aplikaci zásad a metod uvedených ve Směrnici. Za uvedeným účelem, a aby usnadnila pokračující vyjasňování a zdokonalování, Rada OECD instruovala Výbor, aby přistoupil ke sledování mezinárodních zkušeností ze stanovení převodních cen. Monitorovací úloha představuje nedílnou část dohody dosažené v červenci 1995 a její úspěšné uvedení do praxe je klíčem ke shodné aplikaci Směrnice. Doporučení Rady instruuje Výbor pro fiskální záležitosti sledovat realizaci tohoto dokumentu z roku 1995 v praxi ve spolupráci s daňovými orgány členských zemí a za účasti obchodního společenství a ukládá mu, aby Radě předkládal doporučení ohledně případného doplnění Směrnice z roku 1995 ve světle tohoto sledování.

2. Hlavním účelem monitorovacího procesu je zkoumání, jak dalece je zákonná úprava, úprava právními předpisy nižší právní síly a správní praxe v souladu se Směrnicí a zjistit oblasti, kde Směrnice může vyžadovat úpravu nebo doplnění. Sledovací proces nemusí vést jen ke zjišťování problematických otázek, ale též ke zjišťování praktických postupů jedné nebo více členských zemí při aplikaci Směrnice, které by mohly být účelně rozšířeny i na další země. Monitorování nemá za cíl stát se rozhodčím v jednotlivých případech.

3. Očekává se, že monitorování je pokračující proces, který má pokrýt všechny aspekty Směrnice se zvláštním důrazem na použití transakčních ziskových metod. Účelem této zprávy je stanovit určité postupy pro monitorování a současně realizovat pokyn Rady OECD. Tyto postupy budou uskutečňovány postupně. Další revize se mohou ukázat jako nezbytné, jakmile by byly postupy uvedeny do praxe.

4. V souladu s doporučením Rady bude v procesu monitorování hrát roli podnikatelská veřejnostpodnikatelská veřejnost, tato role je objasněna v Oddíle C.

B. Postup

5. Monitorovací postup bude prováděn čtyřmi propojenými projekty: 1. peer reviews (rovnocenné hodnocení) praktik členských zemí), 2. identifikací a analýzou obtížných vzorových případů, 3. revizí změn v legislativě, předpisech a správní praxi a 4. vypracování příkladů. O každém z projektů je hovořeno níže.

B.1 Peer reviews

6. Pracovní skupina č. 6 o zdaňování nadnárodních podniků ("WP6") provádí peer reviews praktik členských zemí v oblasti převodních cen v průběhu několika málo uplynulých let. Peer reviews má za cíl získat podrobnou informaci o zákonech, praktikách a zkušenostech s převodními cenami v členských zemích. Delegáti WP6 společně rozhodují, která země by měla být předmětem hodnocení, a které země by měly hodnocení provést. Hodnocení postupuje podle pokynů schválených Výborem.

7. Pokyny o peer review ukládají pracovní skupině WP6 předložení zprávy za každou hodnocenou zemi. Zpráva jelegální základna pro jednání o otázkách převodních cen, jakoukoli směrnici platnou v zemi

pro přímé vynucení si určitých praktik, obecně užívané přístupy k řešení komplexu otázek převodních cen, správní ujednání pro řešení případů převodních cen, zásadyjudikatury a zkušenost se shromažďováním údajů a s poplatníkovou dokumentací. Zpráva musí také popsat zkušenosti se správními přístupy, které mají za cíl vyhnout se sporům a řešit ty, které pramení z převodních cen (např. MAP, APA a safe harbours).

8. Peer reviews bude uskutečňováno na třech různých úrovních:

1. Prvním stupněm je "hodnocení otázek", která by měla být zaměřena na přístup, který všechny členské země zaujímají k jednotlivým otázkám širokého významu. Ideálně by hodnocení mělo být spjato s dalšími aspekty monitorovacího procesu. Například nejlepší cesta, jak vyřešit problémy, které vyplynuly z takového hodnocení, může být co nejpodrobnější analýza problému tím, že předložíme obtížný vzorový případ (viz Oddíl B.2 níže) nebo zpracujeme příklad pro zařazení do Směrnice (viz Oddíl B.4 této Přílohy níže).

2. Druhým stupněm může být "omezené hodnocení", při němž je zkoumán pouze přístup jednotlivé země nebo zemí ve vztahu k specifickému a relativně úzkému problému. Hodnocení by bylo prováděno dvěma kontrolory pro každou zemi a úroveň vstupu by nutně závisela na povaze problému.

3. Třetím stupněm by bylo "úplné hodnocení" jednotlivé země, které by bylo prováděno podle stávajících pokynů k peer review, o nichž se hovoří v Odstavci 7 výše. Úplné hodnocení by proto odráželo přímo výklad a aplikaci Směrnice v konkrétní členské zemi.

Výběrová kritéria

9. Aby bylo možno zdokonalit účinnost procesu peer review je podstatné, aby hodnocení byla uskutečňována výběrově a soustředila se na oblasti, kde existují velké obtíže při aplikaci Směrnice. Konečné rozhodnutí zvolit jeden ze tří způsobů hodnocení bude učiněno celou pracovní skupinou WP6 s přihlédnutím jak k všeobecnému užitku takového hodnocení pro práci WP6 při monitorování aplikace Směrnice, tak k tomu, zda jsou dostupné dostatečné zdroje pro provedení navrhované hodnocení. Je důležité, aby u jakékhooli hodnocení, když s ním bylo jednou započato, bylo dosaženo vysokého standardu tak, aby z něj bylo možno učinit cenné závěry.

B.2 Identifikace a analýza obtížných vzorových případů

10. Klíčovým aspektem monitorování bude identifikace a následně analýza obtížných faktických vzorků a problémových oblastí, které mohou být doloženy praktickými příklady a které představují překážky pro mezinárodně shodnou aplikaci metod převodních cen, zakotvených ve Směrnici. Sledování též zahrne oblasti, kde se zdá, že Směrnice nenabízí vodítko anebo nabízí neadekvátní vodítko pro daňové správy nebo daňové poplatníky. Do tohoto procesu budou aktivně zapojeny všechny členské země, které uznají, že pro dosažení úspěchu bude nezbytná existence zdrojů. Do procesu monitorování bude zapojena také podnikatelská veřejnost (viz Oddíl C této přílohy).

11. První otázkou je, jaký postup bude třeba zvolit a jaké odpovědnosti je třeba, aby byly identifikovány obtížné vzorové případy se zaměřením se na sporné otázky a situace, kde Směrnice nemusí poskytovat přiměřené vodítko nebo nabízí nepřiměřené vodítko, nebo kde si členské země mohou vykládat Směrnici odchylně, a proto tyto případy představují překážky pro mezinárodně jednotnou aplikaci Směrnic. Členské země mohou identifikovat oblasti, kde podle jejich mínění Směrnice nemusí vyjadřovat, nebo nevyjadřuje přiměřeně jednotlivá stanoviska.

12. V rámci pravidelných setkání daňových inspektorů, organizovaných Výborem pro fiskální záležitosti, bude WP6 zajišťovat setkání daňových kontrolorů po dvou letech, aby diskutovali obtížné vzorové případy a aby zajišťovali přísun informací pro příslušnou aktualizaci Směrnice. OECD bude zvažovat obtížné vzorové příklady pouze z hlediska monitorování aplikace Směrnice.

13. Jednotlivé země na setkáních WP6 by mohly převzít odpovědnost za vedení diskuse k obtížným vzorovým případům a k problematickým oblastem, jež mohou být doloženy praktickými příklady.

14. Výsledky, které WP6 očekává, že vyplynou z identifikace a analýzy vzorových příkladů, by mohly zahrnout tvorbu příkladů ilustrujících aplikaci Směrnice v případech (identifikovaných pro diskusi), kde mohou být aplikovány zásady již obsažené ve Směrnici. Vytvořené příklady by též mohly identifikovat oblasti, kde by mohla být Směrnice doplněna tak, aby poskytovala jasnější vodítko nebo kde by do Směrnice mohl být zapracován nový podkladový materiál.

B.3 Aktualizace legislativy a praxe

15. Sekretariát OECD si vyžádá od členských zemí zprávy o vývoji jejich domácí legislativy o převodních cenách, právní úpravě a správní praxi, které budou odpovídat výzvě Rady.

B.4 Vypracování příkladů

16. Předchozí monitorovací procesy budou porovnávat tvorbu dodatečných hypotetických příkladů. Příklady nemají za cíl vytvářet nové zásady nebo pokrývat nové problémy, ale spíše podílet se na výkladu zásad a věnovat se obtížným otázkám již diskutovaným ve Směrnici. Aby bylo zaručeno, že se jedná o jejich praktickou využitelnost, a aby se předešlo tomu, že se bude jednat o případy převážně normativní, příklady budou krátké, založené na zjištěných skutečnostech a relativně přímé, takže jejich rozsah nebude tak omezen, že by návod, který poskytují, měl úzkou a omezující použitelnost. Případy budou spadat do dvou širokých kategorií. První kategorie bude tvořena zobrazením používání metod a přístupů popsaných ve Směrnici. Druhá řada příkladů bude určena k tomu, aby pomáhala při výběru vhodné metody nebo metod pro stanovení převodních cen. Ačkoliv půjde o případy hypotetické, tyto budou čerpat z praktické zkušenosti daňových správ a daňových poplatníků při aplikaci principu tržního odstupu podle Směrnice a přispějí k zavedení správné praxe.

C. Zapojení podnikatelské sféry do tvorby příkladů

17. Není úmyslem, aby OECD intervenovala při rozhodování sporů o stanovení převodních cen mezi daňovým poplatníkem a daňovou správou. Monitorovací proces nemá být formou arbitráže, a tak daňoví poplatníci nebudou oprávněni předkládat individuální případy k rozhodnutí pracovní skupině WP6. Přesto, jak předvídá Směrnice a Doporučení Rady, podnikatelská veřejnost bude podnícena k tomu, aby identifikovala sporné otázky (doprovázené spíše praktickými než hypotetickými příklady), které nastolí otázku mezinárodně shodné aplikace Směrnice.

18. Obchodně-průmyslový poradní výbor (BIAC) bude vyzván, aby ukázal pracovní skupině WP6 na praktických příkladech obtíže, které se vyskytly při monitorování aplikace Směrnice, aby WP6 zvážila, zda návod obsažený ve Směrnici je přiměřený ve vztahu k takovým oblastem, při respektování důvěrného charakteru informace.

19. Aby se pomohlo OECD v její úloze sledovat, jak je Směrnice uváděna do praxe, podnikatelská veřejnost by měla být podnícena k tomu, aby si povšimla zvláště vodítka, které nabízí Odstavec 17 výše. To by se mělo proto zaměřit na otázky, které dávají vzniknout jak teoretickým, tak praktickým těžkostem, a nikoliv na specifické a nevyřešené případy převodních cen. Může však být užitečné ilustrovat zvláštní problém s odvoláním se na hypotetický případ. Při tvorbě takového případu, který by mohl čerpat z jevů převzatých z řady skutečných případů, by mělo úsilí směřovat k tomu, aby případ zůstal hypotetickým a nepodobal se běžnému případu, a aby popsané jevy byly omezeny na problematické otázky a zabránilo se tak představě, že se předkládá nějaký obecný precedent za účelem vyřešení konkrétního případu.

C.1 Peer reviews

20. Jeden ze silných momentů procesu peer review je ten, že celý proces je realizován pouze sobě rovnými, tj. v tomto případě ostatními členskými zeměmi. Takto je celý proces zaměřen pozitivně a

konstruktivně, takže nejlepší postupy můžou pokračovat a horší můžou být vylepšovány. Obecný návod pro podnikatelskou veřejnost ji však může podnítit, aby identifikovala problematické otázky, které by mohly být vhodné pro další analýzu a WP6 bude moci počítat s jejím vkladem, až bude dělat závěrečný výběr nevyřešených otázek pro opravené peer review.

21. Jak je vidno, jakmile byl pracovní skupinou WP6 vybrán problém nebo země pro další hodnocení, bude o rozhodnutí zpraven orgán BIAC, aby měl možnost se k tomu vyjádřit. Pokud sporný bod patří mezi otázky původně označené BIACem, zvláště v kontextu přezkoumávaných otázek, BIAC by měl být informován o průběhu diskuse WP6 k těmto otázkám, a pokud by to bylo nutné, měl by být požádán o podání dodatečného vysvětlení. Avšak další úloha BIACu v procesu peer review, kromě výše uvedeného, není v současné době zvažována.

C.2 Zjišťování a analýza obtížných vzorových případů a jejich vytváření

22. Obtížné vzorové případy mají za cíl ilustrovat případy a situace, kdy Směrnice neposkytuje návod anebo kde návod není adekvátní. Jakmile budou zkompletovány praktické příklady, budou zařazeny do Směrnice, aby dokumentovaly konkrétní zásady. Zde je stanovena jasná úloha podnikatelské veřejnosti, aby se podílela na tvorbě vzorových případů anebo příkladů tím, že připojí praktickou zkušenost svých členů. WP6 požádá o komentování jak obtížných vzorových případů, tak praktických příkladů v běžném stádiu jejich vývoje. BIAC též může iniciovat vzorové případy nebo příklady za předpokladu, že bude respektováno upozornění v Odstavci 17 o tom, že se nemůže jednat o proces, který by měl rozhodnout zvláštní případ stanovení převodní ceny.

C.3 Aktualizace legislativy a praxe

23. Základem monitorovacího postupu je informovat členské země o vývoji v každé z nich. Jsou zde zpravidla velmi dobře zbudované cesty na národní úrovni, jak může podnikatelská veřejnost přispívat k vývoji legislativy týkající se převodních cen, předpisů a správní praxe členské země. Na úrovni OECD bude mít BIAC možnost upozornit WP6 na změny v legislativě a v praxi jak členských, tak i nečlenských zemí, které pokládá za neslučitelné se Směrnicí nebo které by mohly dát vzniknout praktickým problémům při jejich zavádění, samozřejmě aniž by se odvolával na individuální případy.

24. Vstupní informace od BIAC budou předmětem diskuse na řádných společných setkáních BIAC s WP6.

Příloha I ke Kapitole II

Citlivost ukazatelů hrubého a čistého zisku

Pro obecné pokyny o aplikaci transakční metody čistého rozpětí viz Kapitola II, Část III, Oddíl B této Směrnice.

Odhady o ujednáních v souladu s principem tržního odstupu v rámci následujících příkladů slouží pouze pro ilustraci, přičemž by neměly být interpretovány tak, že předepisují úpravy a ujednání v souladu s principem tržního odstupu v konkrétních případech konkrétních odvětví. Ačkoliv se příklady snaží vysvětlit principy uvedené v rámci Oddílů této Směrnice, na které odkazují, dané principy musí být vždy aplikovány dle specifických skutečností a okolností konkrétního případu.

Kromě toho se poznámky uvedené pod příklady týkají aplikace transakční metody čistého rozpětí v situacích, kdy se tato metoda vzhledem ke skutečnostem a okolnostem konkrétního případu – především vzhledem ke srovnávací analýze (včetně funkční analýzy) dané transakce – a z hlediska hodnocení dostupných informací o nezávislých srovnatelných údajích jeví jako nejvhodnější.

1. Má se za to, že transakční metoda čistého rozpětí může být méně citlivá na určité rozdíly ve vlastnostech výrobků než metoda srovnatelné nezávislé ceny nebo metoda ceny při opětovném prodeji. V praxi je při aplikaci transakční metody čistého rozpětí obecně kladen větší důraz na funkční srovnatelnost než na vlastnosti výrobků. Transakční metoda čistého rozpětí však může být méně citlivá na některé rozdíly ve funkcích, které jsou vyjádřeny v rozdílech provozních výdajů, viz níže.

Názorný příklad 1: Dopad rozdílu v rozsahu a komplexnosti marketingové funkce vykonávané distributorem

Níže uvedený příklad je pouze ilustrativní. Jeho smyslem není stanovovat pokyny k volbě metody pro stanovení převodních cen nebo srovnatelných údajů, k efektivitě distributorů nebo mírám návratnosti v souladu s principem tržního odstupu. Má pouze názorně vysvětlit dopady rozdílů v rozsahu a komplexnosti marketingové funkce vykonávané distributorem a srovnatelnými subjekty.

	Případ 1 **Distributor vykonává pouze omezenou marketingovou funkci**	**Případ 2** **Distributor vykonává významnější marketingovou funkci**
Prodej výrobků **(Pro účely příkladu předpokládejme, že oba distributoři prodávají stejný výrobek na stejném trhu a za stejnou cenu)**	1 000	1 000
Kupní cena od výrobce, která bere v úvahu důležitost marketingové funkce v souladu s funkční analýzou	600	480 (*)
Hrubá marže	400 (40 %)	520 (52 %)
Marketingové náklady	50	150
Ostatní náklady (režijní náklady)	300	300
Čistá zisková marže	50 (5 %)	70 (7 %)

(*) Předpokládejme, že v tomto příkladu rozdíl ve výši 120 odpovídá rozdílu v rozsahu a komplexnosti marketingové funkce vykonávané distributorem (dodatečné náklady ve výši 100 a odměna za danou funkci distributora).

2. Pokud v rámci názorného příkladu 1 daňový poplatník podniká se spojeným výrobcem jako v případě 2, zatímco externí srovnatelné subjekty podnikají jako v případě 1, a za předpokladu, že rozdíl v rozsahu a komplexnosti marketingové funkce není identifikován - například v důsledku nedostatečně detailních informací o externích srovnatelných údajích - potom by se riziko chyby při aplikaci metody pracující s hrubou marží mohlo rovnat 120 (12 % x 1 000), zatímco při aplikaci metody pracující s čistou marží by se rovnalo 20 (2 % x 1 000). To dokresluje skutečnost, že v závislosti na okolnostech daného případu, a především na dopadu funkčních rozdílů nákladové struktury a příjmů srovnatelného subjektu mohou být čisté ziskové marže méně citlivé na rozdíly v rozsahu a komplexnosti funkcí než hrubé marže.

Názorný příklad 2: Dopad rozdílu v úrovni rizika neseného distributorem

Níže uvedený příklad je pouze ilustrativní. Jeho smyslem není stanovovat pokyny k volbě metody pro stanovení převodních cen nebo srovnatelných údajů, k efektivitě distributorů nebo mírám návratnosti v souladu s principem tržního odstupu. Má pouze názorně vysvětlit dopady rozdílů v úrovni rizika neseného distributorem a srovnatelnými subjekty.

	Případ 1 **Distributor nenese riziko zastarávání výrobků, protože těží z klauzule o zpětném odkupu, dle které jsou všechny neprodané zásoby odkoupeny zpět výrobcem.**	**Případ 2** **Distributor nese riziko zastarávání výrobků. V rámci smluvního vztahu s výrobcem netěží z klauzule o zpětném odkupu.**
Prodej výrobků **(Pro účely příkladu předpokládejme, že oba distributoři prodávají stejný výrobek na stejném trhu a za stejnou cenu)**	1 000	1 000
Kupní cena od výrobce, která bere v úvahu riziko zastarávání v souladu s funkční analýzou	700	640 (*)
Hrubá marže	300 (30 %)	360 (36 %)
Ztráty ze starých zásob	0	50
Ostatní náklady (režijní náklady)	250	250
Čistá zisková marže	50 (5 %)	60 (6 %)

(*) Předpokládejme, že v tomto příkladu rozdíl v transakční ceně ve výši 60 odpovídá rozdílu v alokaci rizika zastarávání mezi výrobce a distributora (dodatečné ztráty odhadované ve výši 50 a odměna za riziko distributora), tj. jedná se o cenu za smluvní klauzuli o zpětném odkupu.

3. Pokud je v rámci názorného příkladu 2 závislá transakce realizována jako v případě 1, zatímco externí „srovnatelné subjekty" podnikají jako v případě 2, a za předpokladu, že rozdíl v úrovni rizika není identifikován v důsledku nedostatečně detailních informací o externích srovnatelných transakcích – potom by se riziko chyby při aplikaci metody hrubého rozpětí mohlo rovnat 60 (6 % x 1 000), zatímco při aplikaci metody čistého rozpětí by se rovnalo 10 (1 % x 1 000). To dokresluje skutečnost, že v závislosti na okolnostech daného případu, a především na dopadu rozdílů v úrovni rizika nákladové struktury a příjmů srovnatelného subjektu mohou být čisté ziskové marže méně citlivé na rozdíly v úrovni rizika (za předpokladu, že je smluvní alokace rizik v souladu s principem tržního odstupu).

4. V důsledku toho pak mohou podniky, které vykonávají různé funkce, mít celou řadu hrubých ziskových marží, a to při zhruba srovnatelné úrovni čistého zisku. Například ve vyjádřeních z řad podnikatelů je uváděno, že transakční metoda čistého rozpětí by byla méně citlivá na rozdíly v objemu, rozsahu a komplexnosti funkcí i provozních nákladů. Na druhé straně může být transakční metoda čistého

rozpětí ve srovnání s metodou nákladů a přirážky nebo ceny při opětovném prodeji citlivější na rozdíly ve využití kapacity, protože rozdíly v úrovni nepřímých fixních nákladů (např. fixní výrobní náklady nebo fixní distribuční náklady) by ovlivnily čistý zisk, avšak nemusí ovlivnit hrubé rozpětí nebo hrubou přirážku k nákladům, pokud nejsou odraženy v cenových rozdílech, jak je uvedeno níže.

Názorný příklad 3: Dopad rozdílu ve využití kapacity ze strany výrobců

Níže uvedený příklad je pouze ilustrativní. Jeho smyslem není stanovovat postup k volbě metody pro stanovení převodních cen nebo srovnatelných údajů, nebo k mírám návratnosti v souladu s principem tržního odstupu. Má pouze názorně vysvětlit dopady rozdílů ve využití kapacity ze strany výrobce a srovnatelných subjektů

V peněžních jednotkách	**Případ 1** **Výrobce zcela využívá svou kapacitu: 1 000 jednotek za rok**	**Případ 2** **Výrobce má nevyužitou kapacitu, tj. vyrábí pouze 80 % toho, co by mohl vyrobit při plném využití kapacity: 800 jednotek za rok**
Prodej výrobků **(Pro účely příkladu předpokládejme, že oba výrobci mají stejnou celkovou kapacitu a že oba vyrábějí a prodávají stejný výrobek na stejném trhu a za stejnou cenu ve výši 1 peněžní jednotky za vyrobený výrobek) (*)**	1 000	800
Náklady na prodané zboží: přímé náklady plus standardní alokace nepřímých výrobních nákladů (pro účely příkladu předpokládejme, že oba výrobci mají stejné variabilní náklady na prodané zboží na jednu vyrobenou jednotku, tj. 0,75 peněžní jednotky na vyrobený výrobek, a fixní mzdové náklady ve výši 50)	Variabilní: 750 Fixní: 50 Celkové: 800	Variabilní: 600 Fixní: 50 Celkové: 650
Hrubá přirážka k nákladům na prodané zboží	200 (25 %)	150 (23 %)
Nepřímé náklady (pro účely příkladu předpokládejme, že oba výrobci mají stejné nepřímé náklady)	150	150
Čistá zisková marže	50 (5 %)	Pokryty náklady

(*) Toto předpokládá, že cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu vyrobených výrobků není ovlivněna využitím kapacity ze strany výrobce.

5. Pokud je v rámci názorného příkladu 3 závislá transakce realizována jako v případě 1, zatímco externí „srovnatelné subjekty" podnikají jako v případě 2, a za předpokladu, že rozdíl ve využití kapacity není identifikován v důsledku nedostatečně detailních informací o externích srovnatelných transakcích – potom by se riziko chyby při aplikaci metody hrubého rozpětí mohlo rovnat 16 (2 % x 800), zatímco při aplikaci metody čistého rozpětí by se rovnalo 50 (5 % x 1 000). To dokresluje skutečnost, že v závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu, a především na poměru fixních a variabilních nákladů, případně na tom, který ze subjektů (daňový poplatník nebo srovnatelný subjekt) má nevyužitou kapacitu, mohou být ukazatele čistého zisku citlivější na rozdíly ve využití kapacity než hrubé přirážky nebo hrubá rozpětí.

Příloha II ke Kapitole II

Názorný příklad pro ilustraci použití metody rozdělení zbytkového zisku

Pro obecné pokyny týkající se použití metody rozdělení zisku viz Kapitola II, Část III, Oddíl C této Směrnice.

Úpravy a přijatá ujednání o opatřeních v souladu s principem tržního odstupu u příkladů, které následují, mají pouze ilustrační charakter a neměly by být pokládány za opatření, jež tyto úpravy předpisují nebo které upravují princip tržního odstupu v konkrétních případech nebo výrobních oblastech. Ačkoliv mají snahu demonstrovat principy Oddílů Směrnice, na něž se odvolávají, tyto principy musí být aplikovány v každém případě podle zvláštních skutečností a okolností toho kterého případu.

1. Úspěch výrobku elektroniky je spojen s inovačním technologickým nákresem (designem) jak jeho elektronických postupů, tak jeho největší součástí. Tato součást je navržena a vyrobena spojeným podnikem A a převedena na spojený podnik B, který navrhuje a vyrábí zbytek výrobku, a je distribuována spojeným podnikem C. Existují informace, že distribuční funkce a rizika společnosti C jsou příslušně kompenzovány převodní cenou dokončeného výrobku přecházejícího z B na A, a to ověřením si prostřednictvím metody ceny při opětovném prodeji.

2. Nejspolehlivější metoda k ocenění součásti převáděné z A na B by byla metoda srovnatelné nezávislé ceny, kdyby mohl být nalezen dostatečně podobný srovnatelný činitel. Viz Odst. 2.15 Směrnice. Poněvadž však převáděná součást z A do B odráží inovační technologickou přednost, z níž má užitek na trhu společnost A, v tomto případě se ukazuje jako nemožné (po tom, co byla provedena příslušná funkční a srovnávací analýza), najít spolehlivou metodu srovnatelné nezávislé ceny, která by vyjádřila správnou cenu, jež by mohla společnost A požadovat při tržním odstupu za svůj výrobek. Při kalkulaci návratnosti u výrobních nákladů společnosti A, by však měl být poskytnut odhad činitele zisku, který by poskytl náhradu za výrobní funkce společnosti A, nepřihlíženje přitom k ziskovému činiteli, přiřaditelnému nehmotnému právu, jehož zde bylo využito. Podobná kalkulace by mohla být provedena, pokud jde o výrobní náklady společnosti B, abychom dostali odhad zisku společnosti B, odvozený z jeho výrobních funkcí, ponechávaje stranou ziskového činitele, přiřaditelného jeho nehmotnému právu. Jelikož prodejní cena společnosti B společnosti C je známa a je akceptována jako cena stanovená v souladu s principem tržního odstupu, lze určit částku zbytkového zisku, dosaženého společností A a B společně z využití jejich nehmotného majetku. Viz Odst. 2.114 a 2.127 Směrnice. V tomto stadiu podíl tohoto zbytkového zisku, správně přiřaditelného každému z podniků, zůstává neurčen.

3. Zbytkový zisk může být rozdělen podle výsledků analýzy skutečností a okolností, která by měla ukázat, jak velká dodatečná odměna by měla býtalokována v souladu s principem tržního odstupu. Odst. 2.127 Směrnice. Výzkumná a vývojová činnost každé společnosti je zaměřena na technologickou podobu (design) vztahující se na stejnou kategorii položky a je stanovena pro účely tohoto příkladu, kdy příslušné částky výdajů na výzkum a vývoj spolehlivě měří příslušnou hodnotu přínosů společností. Viz Odst. 2.126 Směrnice. Je tím míněno to, že každý přínos společnosti k technologické inovaci výrobku může být spolehlivě měřen jejím relativním výdajem na výzkum a vývoj, takže je-li výdaj společnosti A na výzkum a vývoj 15 a u společnosti B 10, zbytkový zisk by měl být rozdělen v poměru 3/2 u A a 2/5 u B.

4. Některé údaje mohou posloužit v následujícím příkladu.

a) Zisk a ztráta společnosti A a B

	A		B	
Tržby		50		100
Mínus:				
Nákupy		(10)		(50)
Výrobní náklady		(15)		(20)
Hrubý zisk		25		30
Mínus:				
Výzkum a vývoj	15		10	
Provozní náklady	10	(25)	10	(20)
Čistý zisk		**0**		**10**

b) Stanovení běžného zisku při výrobě u společnosti A a B a výpočet celkového zbytkového zisku

5. Je stanoveno pro obě jurisdikce, že výrobci představující externí srovnatelné subjekty, bez inovativního nehmotného majetku, dosáhnou návratnosti výrobních nákladů (s vyloučením nákupů) ve výši 10 % (poměr čistého zisku k přímým a nepřímým výrobním nákladům).[1] Viz Odst. 2.127 Směrnice. Výrobní náklady společnosti A jsou 15 a tak návratnost výdajů, které by měly být připsány společnosti A jakožto výrobní zisk, je 1.5. Ekvivalent výdajů společnosti B je 20, tudíž návratnost výdajů náležejících B jako výrobní zisk, je 2.0. Zbytkový zisk je proto 6.5, k němuž se dospěje tím, že odečteme z kombinovaného čistého zisku 10 kombinovaný výrobní zisk 3.5.

c) Alokace zbytkového zisku

6. Počáteční alokace zisku (1,5 pro A a 2.0 pro B) odměňuje výrobní funkce A a B, ale nepřiznává hodnotu jejich příslušného výzkumu a vývoje, který vyústil v technologicky zdokonalený výrobek. Tento zbytek může být proto rozdělen mezi společnosti A a B podle jejich podílů na celkových nákladech výzkumu a vývoje, poněvadž pro účely tohoto příkladu [2] se může spolehlivě předpokládat, že příslušný náklad společností na výzkum a vývoj přesně odráží jejich příslušné přínosy k hodnotě výrobní technologické inovace. Výdaj společnosti A na výzkum a vývoj je 15 a u společnosti B 10, což dává kombinovaný náklad na výzkum a vývoj 25. Zbytkový zisk je 6.5, který může být alokován 15/25 u A a 10/25 u B, vyúsťujíc v podíl 3,9 u jedné a 2,6 u druhé společnosti, jak uvedeno níže:

Podíl společnosti A 6.5 x 15/25= 3.9

Podíl společnosti B 6.5 x 10/25= 2.6

d) Přepočtené zisky

7. Čistý zisk společnosti A by tak činil 1.5 + 3.9 = 5.4.

Čistý zisk společnosti B by tak činil 2.0 + 2.6 = 4.6.

---

[1] Tento 10 % výnos neodpovídá technicky metodě přirážky k nákladům v nejužším slova smyslu, protože poskytuje čistý zisk spíše než hrubý zisk. Ale 10 % výnos neodpovídá ani transakční metodě čistého rozpětí, rozpětí v jeho nejužším významu, neboť nákladová základna nezahrnuje operativní výdaje. Čistá návratnost výrobních nákladů se užívá jako výhodný a praktický první stupeň metody rozdělení zisku, protože zjednodušuje určení částky zbytkového čistého zisku připadajícího na nehmotný majetek.

[2] Ale viz Odstavec 6.27 této Směrnice.

Upravený zisk po odpočtech pro daňové účely vypadá následovně:

	A		B	
Tržby		55.4		100
Mínus:				
Nákupy		(10)		(55.4)
Výrobní náklady		(15)		(20)
Hrubý zisk		30.4		24.6
Mínus:				
Výzkum a vývoj	15		10	
Provozní náklady	10	(25)	10	(20)
Čistý zisk		**5.4**		**4.6**

Poznámka

8. Tento příklad má jednoduchým způsobem ilustrovat mechanismus rozdělení zbytkového zisku a neměl by být vykládán jako všeobecné vodítko, jak by měl být princip tržního odstupu aplikován při zjišťování srovnatelných případů tržního odstupu a při určování vhodného rozdělení. Je důležité, aby principy, které se hledají pro ilustraci, byly v každém případě aplikovány s přihlédnutím ke specifickým skutečnostem a okolnostem případu. Zvláště je třeba poznamenat, že alokace děleného zbytkového zisku si může vynutit značné zmírnění v praxi za účelem identifikace a kvantifikace vhodného základu pro jeho alokaci. Kde je použito výdajů na výzkum a vývoj, mohou rozdíly v druzích prováděného výzkumu a vývoje vyžadovat, aby byly vzaty v úvahu například proto, že různé druhy výzkumu a vývoje s sebou mohou nést rozdílnou úroveň rizik, která je s nimi spojena, což by mohlo vést k různé úrovni očekávaného výnosu, stanoveného v souladu s principem tržního odstupu. Příslušné stupně běžných výdajů na výzkum a vývoj také nemusí přiměřeně odrážet přínos k tvorbě běžného zisku, který se připisuje nehmotnému majetku, jenž byl vyvinut anebo získán v minulosti.

Příloha III ke Kapitole II

Názorný příklad různých měřítek zisků při aplikaci transakční metody rozdělení zisku

Pro obecné pokyny o aplikaci transakční metody rozdělení zisku viz Kapitola II, Část III, Oddíl C této Směrnice.

Předpoklady o ujednáních v souladu s principem tržního odstupu v rámci následujících příkladů slouží pouze pro ilustraci, přičemž by neměly být interpretovány tak, že předepisují úpravy a ujednání v souladu s principem tržního odstupu v konkrétních případech konkrétních odvětví. Ačkoliv se příklady snaží vysvětlit principy uvedené v rámci Oddílů této Směrnice, na které odkazují, dané principy musí být vždy aplikovány dle specifických skutečností a okolností konkrétního případu.

Kromě toho se poznámky uvedené pod příklady týkají aplikace transakční metody rozdělení zisku v situacích, kdy se tato metoda vzhledem ke skutečnostem a okolnostem konkrétního případu – především vzhledem ke srovnávací analýze (včetně funkční analýzy) dané transakce – a z hlediska hodnocení dostupných informací o nezávislých srovnatelných údajích jeví jako nejvhodnější.

1. Dále jsou uvedeny některé názorné příklady dopadu volby měřítek zisků na stanovení kombinovaných zisků, které mají být rozděleny při aplikaci transakční metody rozdělení zisku.

2. Předpokládejme, že A a B jsou dva spojené podniky nacházející se v různých daňových jurisdikcích. Oba podniky vyrábějí stejné produkty a vynakládají náklady vedoucí k vytvoření nehmotných aktiv, které mohou vzájemně využívat. Pro účely tohoto příkladu se předpokládá, že povaha tohoto konkrétního aktiva je taková, že hodnota přínosu daného aktiva přiřaditelná A i B je v daném roce proporcionální k relativním nákladům subjektů A i B na příslušné aktivum v daném roce. (Je nezbytné poznamenat, že tento odhad nebude v praxi vždy platit. Důvodem jsou případy, kdy by relativní hodnota přínosu aktiv jednotlivých stran byla založena na kumulovaných nákladech z předchozích let i z běžného roku.) Předpokládejme, že A i B prodávají své výrobky výhradně třetím stranám. Předpokládejme, že jako nejvhodnější byla zvolena metoda rozdělení zbytkového zisku, že výrobní činnosti A i B představují jednoduché a nejedinečné transakce, na které by měla být alokována základní odměna ve výši 10 % nákladů z prodaného zboží, přičemž zbytkový zisk by měl být rozdělen v poměru nákladů na nehmotná aktiva A a B. Následující údaje jsou pouze ilustrativní:

	A	**B**	**Celkem A + B**
Tržby	100	300	400
Náklady na prodané zboží	60	170	230
Hrubý zisk	40	130	170
Ostatní provozní náklady	2	4	6
Náklady na nehmotná aktiva	30	40	70
Režijní náklady	3	6	9
Provozní zisk	5	80	85

3. **První krok**: stanovení základní odměny za nejedinečné výrobní transakce (v tomto příkladu náklady na prodané zboží + 10 %)

A	60 + (60 * 10 %) = 66	-> Základní odměna za výrobní transakce subjektu A =	6
B	170 + (170 * 10 %) = 187	-> Základní odměna za výrobní transakce subjektu B =	17
		Celková alokace zisku prostřednictvím základní odměny (6+17) =	23

4. **Druhý krok**: stanovení zbytkového zisku, který má být rozdělen

a) V případě, že je stanoven jako provozní zisk:

Kombinovaný provozní zisk	85
Již alokovaný zisk (základní odměny za výrobní transakce)	23
Zbytkový zisk, který má být rozdělen poměrně k nákladům A i B na nehmotná aktiva	62

Zbytkový zisk alokovaný na A:	62 * 30/70	26.57
Zbytkový zisk alokovaný na B:	62 * 40/70	35.43
Celkové zisky alokované na A:	6 (základní odměna) + 26.57 (zbytková)	32.57
Celkové zisky alokované na B:	17 (základní odměna) + 35.43 (zbytková)	52.43
Celkem:		85

b) V případě, že je stanoven jako provozní zisk před režijními náklady (za předpokladu, že režijní náklady subjektů A a B se netýkají zkoumané transakce a měly by být pro účely stanovení spojených zisků k rozdělení vyloučeny):

	A	**B**	**Celkem A + B**
Tržby	100	300	400
Náklady na prodané zboží	60	170	230
Hrubý zisk	40	130	170
Ostatní provozní náklady	2	4	6
Náklady na nehmotná aktiva	30	40	70
Provozní zisk před režijními náklady	8	86	94
Režijní náklady	3	6	9
Provozní zisk	5	80	85

Kombinovaný provozní zisk před režijními náklady	94
Již alokovaný zisk (základní odměny za výrobní transakce)	23
Zbytkový zisk, před režijními náklady, který má být rozdělen poměrně k nákladům A i B na nehmotná aktiva	71

Zbytkový zisk alokovaný na A:	71 * 30/70	30.43
Zbytkový zisk alokovaný na B:	71 * 40/70	40.57
Celkové zisky alokované na A:	6 (základní odměna) + 30.43 (zbytková) – 3 (režijní náklady)	33.43
Celkové zisky alokované na B:	17 (základní odměna) + 40.57 (zbytková) – 6 (režijní náklady)	51.57
Celkem:		85

5. Jak je uvedeno v předcházejícím příkladu, vyloučení některých konkrétních položek ze stanovených kombinovaných zisků k rozdělení implikuje, že každá strana je odpovědná za své vlastní náklady. V důsledku toho musí být rozhodnutí o vyloučení některých konkrétních položek konzistentní se srovnávací analýzou (včetně funkční analýzy) dané transakce.

6. Další příklad ukazuje, že v některých případech může být vhodné vytáhnout určitou kategorii nákladů v takové míře, v jaké alokační klíč použitý v rámci analýzy rozdělení zbytkového zisku vychází právě z těchto nákladů. Například v případech, kdy se ukáže, že nejvhodnějším faktorem pro rozdělení zisku jsou relativní náklady na rozvoj nehmotných aktiv, mohou zbytkové zisky vycházet z provozního zisku před zahrnutím těchto nákladů. Po stanovení rozdělení zbytkového zisku následně každý spojený podnik odečte své vlastní náklady. To lze vysvětlit následovně. Předpokládejme, že fakta jsou stejná jako v příkladu v Odstavci 2 výše, a dále předpokládejme, že režijní náklady nejsou pro účely stanovení zbytkového zisku k rozdělení vyloučeny.

7. **První krok**: určení základní odměny za nejedinečné výrobní transakce (v tomto příkladu náklady na prodané zboží + 10 %)

Stejné jako v Odstavci 3.

8. **Druhý krok**: stanovení zbytkového zisku, který má být rozdělen

a) V případě, že je stanoven jako provozní zisk po zahrnutí nákladů na nehmotná aktiva:

Stejné jako v Odstavci 4, případ a)

b) V případě, že je stanoven jako provozní zisk před zahrnutím nákladů na nehmotná aktiva

	A	**B**	**Celkem A + B**
Tržby	100	300	400
Náklady na prodané zboží	60	170	230
Hrubý zisk	40	130	170
Režijní náklady	3	6	9
Ostatní provozní náklady	2	4	6
Provozní zisk před náklady na nehmotná aktiva	35	120	155
Náklady na nehmotná aktiva	30	40	70
Provozní zisk	5	80	85

Kombinovaný provozní zisk před náklady na nehmotná aktiva		155
Již alokovaný zisk (základní odměny za výrobní transakce)		23
Zbytkový zisk před náklady na nehmotná aktiva, který má být rozdělen poměrně k nákladům A i B na nehmotná aktiva		132
Zbytkový zisk alokovaný na A:	132 * 30/70	56.57
Zbytkový zisk alokovaný na B:	132 * 40/70	75.43
Celkové zisky alokované na A:	6 (základní odměna) + 56.57 (zbytková) – 30 (náklady na nehmotná aktiva)	32.57
Celkové zisky alokované na B:	17 (základní odměna) + 75.43 (zbytková) – 40 (náklady na nehmotná aktiva)	52.43
Celkem		85

V daném příkladu jsou na subjekty A i B alokovány stejné zisky jako v případě, kdy je zisk k rozdělení stanoven jako provozní zisk po zahrnutí nákladů na nehmotná aktiva, viz případ a) výše.

9. Tento příklad dokresluje skutečnost, že pokud alokační klíč použitý na rozdělení zbytkového zisku vychází z kategorie nákladů vynaložených během období, nezáleží na tom, zda je zbytkový zisk k rozdělení stanoven před danými náklady, neboť tyto náklady jsou odečítány oběma stranami, nebo zda je zbytkový zisk k rozdělení určen po příslušných nákladech. Výsledek však může být různý, pokud faktor pro rozdělení vychází z kumulovaných nákladů předchozích let i běžného roku (viz Odstavec 2 výše).

Příloha ke Kapitole III

Příklad úpravy pracovního kapitálu

Pro obecné pokyny týkající se úprav srovnatelnosti viz Kapitola III, Oddíl A.6 této Směrnice.

Předpoklady ujednání principu tržního odstupu uvedené v následujících příkladech slouží pouze pro ilustraci a neměly by být chápány jako předepsané úpravy a ujednání v souladu s principem tržního odstupu ve skutečných případech v rámci konkrétních odvětví. Přestože je jejich cílem osvětlit principy uvedené v Oddílech této Směrnice, na něž odkazují, je vždy nutné dané principy aplikovat v souladu se specifickými skutečnostmi a okolnostmi konkrétního případu.

Tento příklad byl zvolen jako ilustrativní a představující jeden z možných způsobů, avšak ne nutně jediný, jakým lze danou úpravu vypočítat.

Mimo to se komentáře níže týkají aplikace transakční metody čistého rozpětí v situacích, kdy se tato metoda při zohlednění skutečností a okolností konkrétního případu, obzvláště srovnávací analýzy dané transakce (včetně funkční analýzy), a posouzení dostupných informací o srovnatelných nezávislých transakcích jeví jako nejvhodnější použitelná metoda.

Úvod

1. Tento jednoduchý příklad znázorňuje provedení úpravy vyplývající z rozpoznání rozdílů v úrovni pracovního kapitálu mezi testovanou stranou (TestCo) a srovnatelným subjektem (CompCo). Viz Odstavce 3.47 až 3.54 této Směrnice pro obecné pokyny týkající se úprav srovnatelnosti. V rámci aplikace transakční metody čistého rozpětí mohou být úpravy pracovního kapitálu oprávněné. V praxi se k nim obvykle přistupuje právě při aplikaci transakční metody čistého rozpětí, avšak mohou být použitelné i při zvolení metody nákladů a přirážky nebo metody ceny při opětovném prodeji. Úpravy pracovního kapitálu by měly být uvažovány pouze za předpokladu zlepšení spolehlivosti srovnatelných údajů a možnosti provedení přiměřených přesných úprav. Úpravy by neměly být prováděny automaticky a neměly by být daňovými správami automaticky přijímány.

Proč provádět úpravu pracovního kapitálu?

2. V konkurenčním prostředí mají peníze časovou hodnotu. Pokud například společnost poskytne podmínky splatnosti v délce 60 dnů, měla by se cena zboží rovnat ceně při okamžité úhradě plus úrok za 60 dnů z ceny při okamžité úhradě. Společnost, mající vysoké pohledávky, dává svým zákazníkům relativně dlouhou dobu na vyrovnání závazků. Daná společnost by si prostředky na financování obchodního úvěru musela vypůjčit a/nebo strpět újmu v podobě snížení hotovostního zůstatku, který by jinak měla k dispozici na investice. V konkurenčním prostředí by tedy cena měla zahrnovat faktor odrážející dané platební podmínky a kompenzující vliv času.

3. Při vyšší úrovni závazků platí opak. Společnost vykazující vysoké závazky profituje z relativně dlouhé doby splatnosti pro úhradu dodavatelských faktur. Daná společnost si bude muset půjčovat méně prostředků na financování svých nákupů a/nebo bude profitovat ze zvýšení hotovostních zůstatků dostupných na investice. V konkurenčním prostředí by tedy náklady na prodané zboží měly zahrnovat faktor odrážející dané platební podmínky a kompenzující vliv času.

4. Společnost s vysokou úrovní zásob by si obdobně musela prostředky na financování nákupů půjčit, nebo snížit objem hotovostních zůstatků, které by jinak měla dostupné na investice. Je nutné vzít na vědomí, že úroková sazba může být ovlivněna strukturou financování (například pokud jsou nákupy zásob financovány částečně z vlastních zdrojů) nebo rizikem spojeným s držbou určitého typu zásob.

5. Úprava pracovního kapitálu představuje pokus o úpravu rozdílů v časové hodnotě peněz mezi testovanou stranou a potenciálně srovnatelným subjektem za předpokladu, že by takovýto rozdíl měl být zohledněn v ziscích. Výchozí logika je následující:

- Společnost bude potřebovat financování za účelem pokrytí časové prodlevy mezi dobou, kdy investuje své prostředky (tj. zaplatí dodavatelům), a dobou, kdy inkasuje prostředky z investic (tj. inkasuje platby od zákazníků).
- Tato časová prodleva je vypočtena následujícím způsobem: doba potřebná k prodání zásob zákazníkům plus doba nutná pro inkasování plateb od zákazníků minus doba poskytnutá na uhrazení závazků dodavatelům.

6. Proces výpočtu úprav pracovního kapitálu:

a) Identifikace rozdílů v úrovni pracovního kapitálu, obecně jsou uvažovány tři druhy účtů, tj. obchodní pohledávky, obchodní závazky a zásoby. Na vhodnou bázi, například náklady, tržby nebo aktiva (viz Odstavec 2.64 této Směrnice), je aplikována transakční metoda čistého rozpětí. Pokud jsou příslušnou základnou například tržby, pak by jakékoliv rozdíly v úrovni pracovního kapitálu měly být měřeny relativně k tržbám.

b) Kalkulace hodnoty rozdílů v úrovni pracovního kapitálu mezi testovanou stranou a srovnatelným subjektem ve vztahu k příslušné základně, a při zohlednění časové hodnoty peněz použitím vhodné úrokové sazby.

c) Úprava výsledku tak, aby odrážel rozdíly v úrovni pracovního kapitálu.

Následující příklad upravuje výsledky srovnatelného subjektu tak, aby odrážely úroveň pracovního kapitálu testované strany. Alternativní výpočty lze provést pro úpravu výsledků testované strany tak, aby odrážely úroveň pracovního kapitálu srovnatelného subjektu, nebo pro úpravu výsledků testované strany i srovnatelného subjektu tak, aby odrážely „nulový“ pracovní kapitál.

Praktický příklad výpočtu úprav pracovního kapitálu

7. Následující výpočet je pouze hypotetický. Slouží jen pro ilustraci postupu výpočtu úprav pracovního kapitálu.

Testovaná strana	**Rok 1**	**Rok 2**	**Rok 3**	**Rok 4**	**Rok 5**
Tržby	$179.5m	$182.5m	$187m	$195m	$198m
Zisk před zdaněním a úroky (EBIT)	$1.5m	$1.83m	$2.43m	$2.54m	$1.78m
EBIT/Tržby (%)	0.8%	1%	1.3%	1.3%	0.9%
Pracovní kapitál (na konci roku)[1]					
Obchodní pohledávky (R)	$30m	$32m	$33m	$35m	$37m
Zásoby (I)	$36m	$36m	$38m	$40m	$45m
Obchodní závazky (P)	$20m	$21m	$26m	$23m	$24m
Pohledávky (R) + Zásoby (I) – Závazky (P)	$46m	$47m	$45m	$52m	$58m
(R + I – P) / Tržby	25.6%	25.8%	24.1%	26.7%	29.3%

Srovnatelný subjekt	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
Tržby	$120.4m	$121.2m	$121.8m	$126.3m	$130.2m
Zisk před zdaněním a úroky (EBIT)	$1.59m	$3.59m	$3.15m	$4.18m	$6.44m
EBIT/Tržby (%)	1.32%	2.96%	2.59%	3.31%	4.95%
Pracovní kapitál (na konci roku)[1]					
Obchodní pohledávky (R)	$17m	$18m	$20m	$22m	$23m
Zásoby (I)	$18m	$20m	$26m	$24m	$25m
Obchodní závazky (P)	$11m	$13m	$11m	$15m	$16m
Pohledávky (R) + Zásoby (I) – Závazky (P)	$24m	$25m	$35m	$31m	$32m
(R + I – P) / Tržby	19.9%	20.6%	28.7%	24.5%	24.6%

Úprava pracovního kapitálu	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
(R + I – P) Testované strany/ Tržby	25.6%	25.8%	24.1%	26.7%	29.3%
(R + I – P) Srovnatelného subjektu / Tržby	19.9%	20.6%	28.7%	24.5%	24.6%
Rozdíl (D)	5.7%	5.1%	-4.7%	2.1%	4.7%
Úroková sazba (i)	4.8%	5.4%	5.0%	5.5%	4.5%
Úprava (D*i)	0.27%	0.28%	-0.23%	0.12%	0.21%
EBIT Srovnatelného subjektu/Tržby (%)	1.32%	2.96%	2.59%	3.31%	4.95%
Pracovní kapitál upravený pomocí EBIT / Tržby srovnatelného subjektu	1.59%	3.24%	2.35%	3.43%	5.16%

8. Poznámky:

- Jednou z otázek při úpravách pracovního kapitálu je, v jaké době jsou pohledávky, závazky a zásoby testované strany a srovnatelného subjektu srovnávány. Ve výše uvedeném příkladu je jejich hodnota srovnávána k poslednímu dni účetního roku. Tento přístup nicméně nemusí být vhodný, pokud nám dané načasování neposkytuje reprezentativní úroveň pracovního kapitálu za příslušný rok. V takovýchto případech je možné použít průměry, pokud lépe odrážejí úroveň pracovního kapitálu za daný rok.

- Důležitou otázkou při provádění úprav pracovního kapitálu je volba vhodné úrokové sazby (či sazeb), která má být použita. Tato sazba (sazby) by obecně měla být stanovena dle úrokové sazby (sazeb) platné pro komerční podniky podnikající na stejném trhu jako testovaná strana. Ve většině případů je možné využít úrokovou sazbu komerčních úvěrů. V případech, kdy je saldo pracovního kapitálu testované strany záporné (tzn. závazky > pohledávky + zásoby), může být vhodná jiná sazba. Sazba použitá ve výše uvedeném příkladu je určena s odkazem na sazbu, při které si TestCo může vypůjčit prostředky na svém lokálním trhu. Tento příklad zároveň předpokládá, že pro závazky, pohledávky i zásoby je vhodná jedna sazba, avšak v praxi tomu tak být nemusí. V

[1] Viz komentář v Odstavci 8.

situacích, kdy je vhodné na jednotlivé třídy aktiv a pasiv použít různé úrokové sazby, může být výpočet mnohem složitější než ve výše uvedeném příkladu.

- Účelem úprav pracovního kapitálu je zlepšit spolehlivost srovnatelných údajů. Je ovšem otázkou, zda by se měly úpravy pracovního kapitálu provádět v případech, kdy lze výsledky některých srovnatelných subjektů spolehlivě upravit, zatímco výsledky jiných srovnatelných subjektů spolehlivě upravit nelze.

Příloha I ke Kapitole IV

Vzor Prohlášení o vzájemném porozumění mezi příslušnými orgány ve věci zavedení dvoustranných režimů safe harbour

Úvod

Tato Příloha obsahuje vzor Prohlášení o vzájemném porozumění (dále také "MoU"), jež použijí příslušné orgány při sjednávání dvoustranných režimů safe harbour pro společné kategorie případů převodních cen zahrnujících nízkorizikové distribuční funkce, nízkorizikové výrobní funkce a nízkorizikové funkce výzkumu a vývoje. Cílem této Přílohy je poskytnout jednotlivým zemím prostřednictvím dvoustranných režimů safe harbour nástroj, který by bylo možné přizpůsobit a použít při řešení důležitých typů případů převodních cen, které jsou v současné době, jsou-li zpracovávány případ od případu, náročné časově i z hlediska potřebného úsilí. Příslušné orgány mají samozřejmě možnost při uzavírání svých smluv o zamezení dvojího zdanění upravit, doplnit nebo zcela vypustit některá z ustanovení vzorové dohody.

Důvody pro uzavření dvoustranného Prohlášení o vzájemném porozumění ve věci zavedení režimu safe harbour

Jak je uvedeno v Kapitole IV, Oddílu E.4 této Směrnice, jeden z potenciálních problémů vyplývajících z používání jednostranných režimů safe harbour ve věci převodních cen spočívá ve zvýšení rizika dvojího zdanění a dvojího nezdanění, vyplývajícího z využití režimu safe harbour. Taková situace může nastat, pokud země umožňující jednostranný režim safe harbour směřuje pravidla safe harbour k horní výši přijatelného rozpětí, které je v souladu s principem tržního odstupu, zatímco smluvní stát na druhé straně transakce se neztotožňuje s tvrzením, že definovaná výše zisku stanovená dle podmínek režimu safe harbour je v souladu s principem tržního odstupu. Někteří odpůrci tvrdí, že se ziskové rozpětí stanovené dle podmínek režimu safe harbour má tendenci postupně zvětšovat, a to tento potenciální problém dále umocňuje. Dále se také setkáváme s názorem, že jednostranné režimy safe harbour mohou nutit daňové poplatníky za cenu vyššího administrativního pohodlí a jednoduchosti vykazovat vyšší úrovně zisku, než která by byla stanovená v souladu s principem tržního odstupu a tím dochází k danému dvojímu zdanění. A v neposlední řadě, aplikace jednostranného režimu safe harbour může v některých případech přinést nečekaný zisk daňovým poplatníkům, jejichž zisk nad rámec úrovně stanovené dle pravidel režimu safe harbour by lépe odpovídal podmínkám jednání v souladu s principem tržního odstupu.

Je pravděpodobné, že tyto otázky týkající se dvojího zdanění a nečekaného zisku budou mít v souvislosti s režimy safe harbour zaměřenými na některé z nejběžnějších typů transakcí zahrnující problematiku převodních cen značný význam. Transakce jako například prodej zboží lokálnímu spojenému podniku zajišťujícímu na lokálním trhu distribuci v podobě opětovného prodeje s omezeným rizikem, ujednání o smluvní výrobě a o smluvním výzkumu tyto otázky jednoznačně nastolují. Z výše uvedených důvodů byla aplikace režimu safe harbour jako řešení v těchto běžných případech zahrnujících nastavení převodních cen navržena pouze minimem zemí, pokud nějakými.

Distribuční marže a stejně tak přirážka výrobce může být v některých případech do jisté míry obdobná nehledě na geografické umístění a typ průmyslu. Z toho důvodu by pokyny týkající se běžného ziskového rozpětí v rámci výše uvedených typů případů, podaří-li se na dvoustranné bázi sjednat a uveřejnit přiměřená rozpětí daných výsledků, mohly zásadním způsobem snížit počet kontrol převodních cen a

zredukovat administrativní zátěž příslušných orgánů a snížit také počet sporů ve věci nastavení převodních cen.

Tyto typy případů by tak eventuálně mohly být řešeny prostřednictvím dvoustranných Prohlášení o vzájemném porozumění přijatých a uveřejněných příslušnými orgány. Některé země přijaly tato ujednání na dvoustranném principu. Tyto země obecně zastávají názor, že ustanovení smlouvy vycházející z Čl. 25 odst. 3 Modelové smlouvy OECD jsou dostatečným právním základem smlouvy o zamezení dvojího zdanění příslušných orgánů o pravidlech režimu safe harbour vztahujících se na mnohé daňové poplatníky v obdobných situacích. Čl. 25 odst. 3 stanovuje: „Příslušné orgány smluvních států se budou snažit vyřešit vzájemnou dohodou obtíže nebo pochybnosti, které mohou vzniknout při výkladu nebo aplikaci této smlouvy. Mohou se také vzájemně poradit za účelem vyloučení dvojího zdanění v případech, které nejsou upraveny touto smlouvou.“ Dohoda příslušných orgánů o dvoustranném režimu safe harbour ve věci převodních cen by měla správně být charakterizována jako „vzájemná dohoda“, která „řeší problémy nebo pochybnosti vyplývající z výkladu nebo aplikace" Článku 9 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Přestože v situacích, kdy to umožňují podmínky a okolnosti, nic nezabraňuje příslušným orgánům jednotlivých zemí v přijetí ustanovení o režimu safe harbour na vícestranné bázi podle Čl. 25 odst. 3, konkrétní druhy transakcí popsané výše ovlivňují jednotlivé země v zaujímání dvoustranného přístupu.

V případech, kdy by Prohlášení o vzájemném porozumění byla uzavřena, byli by kvalifikovaní daňoví poplatníci schopni zajistit, aby se jejich finanční výsledky pohybovaly v rámci předem dohodnutého rozpětí dle režimu safe harbour, a měli by tak jistotu, že tyto výsledky budou akceptovány v obou zemích, které s dotčeným Prohlášením o vzájemném porozumění souhlasily. Často uváděným precedentem tohoto přístupu je dohoda mezi Spojenými státy a Mexikem týkající se ziskového rozpětí dle režimu safe harbour pro činnost tzv. maquiladoras.

Dvoustranný přístup v rámci vývoje režimů safe harbour by měl řadu výhod v porovnání s jednostranným režimem safe harbour ve věci převodních cen:

- Dvoustranný přístup aplikovaný prostřednictvím Prohlášení o vzájemném porozumění uzavřeném příslušným orgánem by mohl zvýšit pravděpodobnost, že ustanovení režimu safe harbour nebudou mít za následek dvojí zdanění nebo dvojí nezdanění.

- Dvoustranné režimy safe harbour by mohly být uzpůsobeny ekonomickému prostředí a okolnostem na daném konkrétním trhu, tak aby byly v souladu s principem tržního odstupu.

- Dvoustranné režimy safe harbour by mohly být uzavírány selektivním způsobem se zeměmi, které mají srovnatelné daňové sazby, čímž by se minimalizovala možnost, že ustanovení týkající se režimu safe harbour sama o sobě vytvoří příležitosti pro manipulaci s převodními cenami, a zajistil by se tak prostředek k omezení uplatňování režimu safe harbour v rámci nízkorizikových situací v souvislosti s převodními cenami.

- Pokud si to příslušné země přejí, aplikace dvoustranných režimů safe harbour by zpočátku mohla být omezena pouze na malé daňové poplatníky a/nebo malé transakce s cílem limitovat riziko omezení státních daňových příjmů, které by přijetí režimů safe harbour mohlo znamenat.

- Režimy safe harbour přijaté prostřednictvím Prohlášení o vzájemném porozumění příslušných orgánů mohou být čas od času přezkoumávány a upraveny na základě dohody příslušných orgánů, tak aby byla zajištěna jejich aktuálnost a soulad s vývojem dané ekonomiky jako celku.

- V rozvojových zemích, které se potýkají se závažnými omezeními ve věci zdrojů, by dvoustranná Prohlášení o vzájemném porozumění uzavřená s větším množstvím smluvních partnerů mohla posloužit jako nástroj na ochranu lokální daňové základny ve společných vzorových situacích souvisejících s problematikou převodních cen, a to bez přílišného úsilí na prosazování.

Při sjednávání a uzavírání Prohlášení o vzájemném porozumění mohou být relevantní následující aspekty.

1) Popis způsobilé společnosti a kritéria, jež musí splňovat.

Může se jednat například o:

a) Popis funkcí, jež mají být vykonávány (nebo naopak nejsou povoleny) jako podmínka uplatňování režimu safe harbour;

b) Rizika, která mají být nesena zúčastněnými společnostmi, jako podmínka uplatňování režimu safe harbour;

c) Skladba aktiv, jež mají zúčastněné podniky povolena používat, jako podmínka uplatňování režimu safe harbour;

d) Popis kategorií aktiv vyloučených z ustanovení týkajícího se režimu safe harbour (dle velikosti, odvětví atd.).

2) Popis způsobilých transakcí, na které se vztahuje Prohlášení o vzájemném porozumění;

3) Stanovení tržního rozpětí pro stanovení odměny v souladu s principem tržního odstupu poskytované testované straně v rámci dané transakce;

4) Roky, na které se Prohlášení o vzájemném porozumění vztahuje;

5) Vyjádření, že Prohlášení o vzájemném porozumění je závazné pro obě dotčené daňové správy;

6) Postupy výkaznictví a monitorování ve věci Prohlášení o vzájemném porozumění;

7) Dokumentace a informace, jež musí zúčastněné podniky uchovávat;

8) Mechanismus pro řešení sporů;

V následující části této Přílohy jsou uvedena vzorová Prohlášení o vzájemném porozumění ve věci tří druhů transakcí: (i) poskytování nízkorizikových výrobních služeb; (ii) poskytování nízkorizikových distribučních služeb; a (iii) poskytování smluvních nízkorizikových služeb výzkumu a vývoje.

Vzorové Prohlášení o vzájemném porozumění ve věci nízkorizikových výrobních služeb

Předmluva

1. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] dosáhly dohody ve věci odměny v souladu s principem tržního odstupu za nízkorizikové výrobní služby poskytované způsobilou společností s rezidentstvím ve [státě A] jménem spojeného podniku s rezidentstvím ve [státě B], a způsobilou společností s rezidentstvím ve [státě B] jménem spojeného podniku s rezidentstvím ve [státě A] za okolností popsaných v tomto dokumentu. Účelem tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění je poskytnout způsobilé společnosti právní jistotu zavedením konkrétních postupů vedoucích k vyhovění pravidlům převodních cen ve [státě A] a ve [státě B] a vyloučit tak dvojí zdanění.

2. Toto Prohlášení o vzájemném porozumění se uzavírá z titulu Článku [25] [Smlouvy o zamezení dvojího zdanění] (dále jen „Smlouva“) mezi [státem A] a [státem B]. Provádí zásady Článku [9] Smlouvy za okolností zde popsaných. Prohlášení se vztahuje na zdaňovací období způsobilých společností končící v kalendářních letech [20__] až [20__]. Tato doba trvání bude prodloužena o dalších pět let, pokud jeden ze států nevyrozumí druhý stát písemně o svém záměru toto Prohlášení o vzájemném porozumění vypovědět, a to do 31. prosince [20__] včetně. Platnost tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění vyprší počínaje zdaňovacím obdobím způsobilých společností, končícím následně po posledním dni kalendářního roku, ve kterém uplatnění tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění zaniká.

3. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění se pojmem „podnik“ rozumí podnik definovaný v Článku [3], Odstavec [1] Smlouvy.

Způsobilá společnost

4. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění způsobilá společnost musí splňovat každou jednotlivou charakteristiku popsanou v tomto Odstavci.

a) Způsobilá společnost musí být rezidentem smluvního státu pro účely Smlouvy a vykonávat obchodní operace převážně v tomto státě.

b) Hlavní hospodářskou činností způsobilé společnosti musí být poskytování výrobních služeb ve státě rezidence jménem spojeného podniku (ve smyslu Článku [9] Smlouvy) s rezidentstvím ve druhém smluvním státě, nebo případně výroba produktů určených k prodeji tomuto spojenému podniku.

c) Způsobilá společnost uzavře se spojeným podnikem před začátkem příslušného zdaňovacího období způsobilé společnosti písemnou smlouvu, podle níž spojený podnik ponese hlavní podnikatelská rizika spojená s výrobními činnostmi prováděnými způsobilou společností a zavazuje se, že způsobilé společnosti poskytne za její výrobní činnosti kompenzaci, jejíž výše bude v souladu s ustanoveními tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění.

d) Roční náklady způsobilé společnosti na výzkum, vývoj a produktové inženýrství by v úhrnu měly být nižší než [---] procent jejích čistých tržeb z prodeje.

e) Způsobilá společnost by se neměla ve vztahu k výrobkům, které vyrábí, podílet na reklamních, marketingových a distribučních funkcích, ani na funkcích spojenými s úvěry, vymáháním pohledávek a správou záruk a garancí.

f) Způsobilá společnost si neponechává vlastnické právo k hotovým výrobkům od okamžiku, kdy tyto výrobky opustí továrnu, nenese ve vztahu k těmto hotovým výrobkům žádné výdaje na

dopravu a přepravu a nenese rovněž žádné riziko ztráty ve vztahu k poškození nebo ztrátě hotových přepravovaných výrobků.

g) Způsobilá společnost se nebude podílet na řídících, právních a účetních funkcích, ani na funkcích personálního řízení, kromě těch, jež přímo souvisí s poskytováním jejich výrobních činností.

h) Nejméně [---] procent aktiv způsobilé společnosti budou tvořit výrobní budovy a zařízení, zásoby surovin a zásoby nedokončené výroby vypočtené na základě průměrných aktiv držených k poslednímu dni každého ze čtyř čtvrtletních období během příslušného zdaňovacího období způsobilé společnosti.

i) Zásoby hotových výrobků způsobilé společnosti nepřekročí [---] procent ročních čistých tržeb způsobilé společnosti vypočtených na základě průměrných aktiv způsobem popsaným v Odstavci (h) výše.

5. V následujícím přehledu jsou uvedeny charakteristiky, které Způsobilá společnost nesmí naplňovat:

a) Uskutečňovat svou hlavní hospodářskou činnost v některém z následujících odvětví: [---].

b) Mít roční čisté tržby vyšší než [---].

c) Mít celková aktiva vyšší než [---].

d) Mít více než [---] procent svých čistých výnosů z jiných transakcí než ze způsobilých transakcí.

e) Podstoupit kontrolu převodních cen buď ve [státě A], nebo ve [státě B] v průběhu uplynulých [---] let, jejímž výsledkem byla provedena úprava převodních cen vyšší než [---].

Způsobilé transakce

6. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění se způsobilou transakcí rozumí (i) poskytování výrobních služeb způsobilou společností jménem spojeného podniku s rezidentstvím v jiném smluvním státě a/nebo (ii) prodej produktů vyráběných způsobilou společností spojenému podniku s rezidentstvím v jiném smluvním státě, a to v každém případě bez zprostředkování jiných transakcí nebo stran transakce.

Stanovení zdanitelného příjmu způsobilé společnosti

7. V případě, že se způsobilá společnost rozhodne uplatnit ustanovení tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění:

a) Pokud způsobilá společnost drží vlastnické právo k zásobám surovin a nedokončené výrobě související se způsobilými transakcemi, čistý zisk způsobilé společnosti před zdaněním ve vztahu k jejím způsobilým transakcím za zdaňovací období bude v rozpětí [odpovídajícím] [___až___] procentuálnímu podílu celkových nákladů vynaloženými způsobilou společností, přičemž ze základu pro výpočet procentuálního podílu zisku se vyloučí pouze čisté nákladové úroky, kurzový zisk nebo ztráta, a veškeré neopakující se náklady.

b) Pokud spojený podnik drží vlastnické právo k zásobám surovin a nedokončené výrobě související se způsobilými transakcemi, čistý zisk způsobilé společnosti před zdaněním ve vztahu k jejím způsobilým transakcím za zdaňovací období bude v rozpětí [odpovídajícímu] [___až___] procentuálnímu podílu celkových nákladů vynaloženými způsobilou společností, přičemž ze základu pro výpočet procentuálního podílu zisku se vyloučí pouze čisté nákladové úroky, kurzový zisk nebo ztráta, a veškeré neopakující se náklady.

c) Účetní termíny používané v tomto Prohlášení o vzájemném porozumění budou chápány v souladu se všeobecně přijatými zásadami účetního výkaznictví v zemi rezidence způsobilé společnosti.

8. [Stát A] i [stát B] souhlasí, že kompenzace za způsobilé transakce stanovená v souladu s tímto Prohlášením o vzájemném porozumění bude považována za kompenzaci v souladu s principem tržního odstupu pro účely uplatnění pravidel převodních cen tohoto Státu a ustanovení Článku [9] Smlouvy.

Stálá provozovna

9. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] se dohodly, že se nebude mít za to, že spojený podnik, jakožto strana způsobilé transakce, má stálou provozovnu v zemi rezidence způsobilé společnosti z titulu poskytování nízkorizikových výrobních služeb způsobilou společností jeho jménem nebo z titulu toho, že tento spojený podnik převezme vlastnické právo k výrobkům vyráběným způsobilou společností v zemi rezidence způsobilé společnosti.

Požadavky na volbu řešení a vykazování

10. Způsobilá společnost a příslušný spojený podnik se mohou rozhodnout, že budou uplatňovat ustanovení tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění důsledně ve [státě A] a ve [státě B], a to tak, že podají oznámení, které se bude týkat způsobilých transakcí, [---] [státu A] a [---] [státu B] nejpozději [---].

11. Součástí tohoto oznámení bude:

- Souhlasné prohlášení daňových poplatníků o úmyslu uplatňovat toto Prohlášení o vzájemném porozumění a být jím vázáni [za současný rok] [za období (---) let počínaje současným rokem];
- Souhlasné prohlášení o důsledném vykazování výnosů a nákladů souvisejících se způsobilou transakcí v souladu s touto dohodou ve [státě A] i ve [státě B];
- Slovní popis způsobilých transakcí;
- Určení každého jednotlivého spojeného podniku, který je stranou způsobilých transakcí;
- Auditovaná účetní závěrka způsobilé společnosti za příslušný rok a dostatečné doplňující finanční a účetní informace prokazující postavení způsobilé společnosti jakožto takové;
- Podrobná kalkulace výnosů způsobilé společnosti ze způsobilých transakcí za použití zásad tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění;
- Prohlášení, že způsobilá společnost odpoví do 60 dnů na jakoukoli žádost daňového orgánu země její daňové rezidence o informace, jež tento daňový orgán bude považovat za nezbytné k ověření oprávnění této společnosti uplatňovat režim na základě tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění;

12. Vyhovění požadavkům stanoveným v tomto Prohlášení o vzájemném porozumění týkajícím se volby řešení a výkaznictví a vykázání výnosů kalkulovanými v souladu s podmínkami Prohlášení v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zprostí způsobilou společnost a její příslušný spojený podnik závazku vyhovět jinak platným požadavkům na dokumentaci převodních cen [státu A] a [státu B] ve vztahu ke způsobilým transakcím.

13. Způsobilá společnost a její příslušný spojený podnik by měly, pokud nezvolí režim svých způsobilých transakcí dle tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění, podléhat aplikaci pravidel převodních cen a pravidel dokumentace [státu A] a [státu B] tak jako kdyby toto Prohlášení o vzájemném porozumění nebylo v platnosti.

14. Veškeré spory, pokud jde o uplatňování tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění, je třeba postoupit příslušným orgánům [státu A] a [státu B] k řešení vzájemnou dohodou.

15. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] si mohou vyměňovat informace, je-li to nezbytné k provádění této dohody podle ustanovení Článku [26] Smlouvy.

Vypovězení dohody

16. [Stát A] nebo [stát B] může toto Prohlášení o vzájemném porozumění kdykoli vypovědět podáním písemné výpovědi příslušnému orgánu druhého smluvního státu a zveřejněním této výpovědi. Tato výpověď bude mít platnost pro zdaňovací období způsobilé společnosti začínající následně po posledním dni kalendářního roku, ve kterém dojde k doručení a zveřejnění této výpovědi.

Vzorové Prohlášení o vzájemném porozumění ve věci nízkorizikových distribučních služeb

Předmluva

17. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] dosáhly dohody ve věci odměny v souladu s principem tržního odstupu za nízkorizikové distribuční služby poskytované způsobilou společností s rezidentstvím ve [státě A] jménem spojeného podniku s rezidentstvím ve [státě B], a způsobilou společností s rezidentstvím ve [státě B] jménem spojeného podniku s rezidentstvím ve [státě A] za okolností popsaných v tomto dokumentu. Účelem tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění je poskytnout způsobilé společnosti právní jistotu zavedením konkrétních postupů vedoucích k vyhovění pravidlům převodních cen ve [státě A] a ve [státě B] a vyloučit tak dvojí zdanění.

18. Toto Prohlášení o vzájemném porozumění se uzavírá z titulu Článku [25] [Smlouvy o zamezení dvojího zdanění] (dále jen „Smlouva“) mezi [státem A] a [státem B]. Provádí zásady Článku [9] Smlouvy za okolností zde popsaných. Prohlášení se vztahuje na zdaňovací období způsobilých společností končící v kalendářních letech [20__] až [20__]. Tato doba trvání bude prodloužena o dalších pět let, pokud jeden ze států nevyrozumí druhý stát písemně o svém záměru toto Prohlášení o vzájemném porozumění vypovědět, a to do 31. prosince [20__] včetně. Platnost tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění vyprší počínaje zdaňovacím obdobím způsobilých společností, končícím následně po posledním dni kalendářního roku, ve kterém uplatnění tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění zaniká.

19. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění se pojmem „podnik“ rozumí podnik definovaný v Článku [3], Odstavec [1] Smlouvy.

Způsobilá společnost

20. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění způsobilá společnost musí splňovat každou jednotlivou charakteristiku popsanou v tomto Odstavci.

a) Způsobilá společnost musí být rezidentem smluvního státu pro účely Smlouvy a vykonávat obchodní operace převážně v tomto státě.

b) Hlavní hospodářskou činností způsobilé společnosti musí být buď poskytování marketingových a distribučních služeb ve státě rezidence jménem spojeného podniku (ve smyslu Článku [9] Smlouvy) s rezidenstvím ve druhém smluvním státě, nebo případně nákup produktů způsobilou společností od spojeného podniku s rezidenstvím v druhém smluvním státě nebo další prodej nezávislým zákazníkům v zemi své rezidence.

c) Způsobilá společnost uzavře se spojeným podnikem před začátkem příslušného zdaňovacího období způsobilé společnosti písemnou smlouvu, podle níž spojený podnik ponese hlavní podnikatelská rizika spojená s marketingovými a distribučními činnostmi prováděnými způsobilou společností a zavazuje se, že způsobilé společnosti poskytne za její marketingové a distribuční činnosti kompenzaci, jejíž výše bude v souladu s ustanoveními tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění.

d) Roční náklady způsobilé společnosti na výzkum, vývoj a produktové inženýrství by v úhrnu měly být nižší než [---] procent jejích čistých tržeb z prodeje.

e) Způsobilá společnost by se neměla ve vztahu k výrobkům, se kterými obchoduje a které distribuuje, podílet na výrobních a montážních funkcích.

f) Celkové náklady způsobilé společnosti na marketing a reklamu by neměly překročit [---] procent jejích čistých tržeb.

g) Způsobilá společnost se nebude podílet na řídících, právních a účetních funkcích, ani na funkcích personálního řízení, kromě těch, jež přímo souvisí s poskytováním jejich marketingových a distribučních činností.

h) Zásoby hotových výrobků způsobilé společnosti nepřekročí [---] procent ročních čistých tržeb způsobilé společnosti vypočtených na základě průměrných aktiv držených k poslednímu dni každého ze čtyř čtvrtletních období během příslušného zdaňovacího období způsobilé společnosti.

21. Způsobilá společnost nesmí

a) Uskutečňovat svou hlavní hospodářskou činnost v některém z následujících odvětví: [---].

b) Mít roční čisté tržby vyšší než [---].

c) Mít celková aktiva vyšší než [---].

d) Mít více než [---] procent svých čistých výnosů z jiných transakcí než ze způsobilých transakcí.

e) Podstoupit kontrolu převodních cen buď ve [státě A], nebo ve [státě B] v průběhu uplynulých [---] let, jejímž výsledkem byla provedena úprava převodních cen vyšší než [---].

Způsobilé transakce

22. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění se způsobilou transakcí rozumí (i) poskytování marketingových a distribučních služeb způsobilou společností jménem spojeného podniku s rezidentstvím v jiném smluvním státě a/nebo (ii) prodej výrobků odkoupených způsobilou společností od spojeného podniku s rezidentstvím v jiném smluvním státě nezávislým zákazníkům, a to v každém případě bez zprostředkování jiných transakcí nebo stran transakce.

Stanovení zdanitelného příjmu způsobilé společnosti

23. V případě, že se způsobilá společnost rozhodne uplatnit ustanovení tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění:

a) Čistý zisk způsobilé společnosti před zdaněním ve vztahu k jejím způsobilým transakcím za zdaňovací období bude v rozpětí [odpovídajícím] [___až___] procentuálnímu podílu celkových čistých tržeb způsobilé společnosti.

b) Účetní termíny používané v tomto Prohlášení o vzájemném porozumění budou chápány v souladu se všeobecně přijatými zásadami účetního výkaznictví v zemi rezidence způsobilé společnosti.

24. [Stát A] i [stát B] souhlasí, že kompenzace za způsobilé transakce stanovená v souladu s tímto Prohlášením o vzájemném porozumění bude považována za kompenzaci v souladu s principem tržního odstupu pro účely uplatnění pravidel převodních cen tohoto Státu a ustanovení Článku [9] Smlouvy.

Stálá provozovna

25. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] se dohodly se, že se nebude mít za to, že spojený podnik, jakožto strana způsobilé transakce, má stálou provozovnu v zemi rezidence způsobilé společnosti z titulu poskytování nízkorizikových marketingových a distribučních služeb způsobilou společností jeho jménem nebo z titulu toho, že způsobilá společnost odkupuje výrobky od takovéhoto spojeného podniku pro další prodej nezávislým zákazníkům.

Požadavky na volbu řešení a vykazování

26. Způsobilá společnost a příslušný spojený podnik se mohou rozhodnout, že budou uplatňovat ustanovení tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění důsledně ve [státě A] a ve [státě B], a to tak, že podají oznámení, které se bude týkat způsobilých transakcí, [---] [státu A] a [---] [státu B] nejpozději [---].

27. Součástí tohoto oznámení bude:

- Souhlasné prohlášení daňových poplatníků o úmyslu uplatňovat toto Prohlášení o vzájemném porozumění a být jím vázáni [za současný rok] [za období (---) let počínaje současným rokem];
- Souhlasné prohlášení o důsledném vykazování výnosů a nákladů souvisejících se způsobilou transakcí v souladu s touto dohodou ve [státě A] i ve [státě B];
- Slovní popis způsobilých transakcí;
- Určení každého jednotlivého spojeného podniku, který je stranou způsobilých transakcí;
- Auditovaná účetní závěrka způsobilé společnosti za příslušný rok a dostatečné doplňující finanční a účetní informace prokazující postavení způsobilé společnosti jakožto takové;
- Podrobná kalkulace výnosů způsobilé společnosti ze způsobilých transakcí za použití zásad tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění;
- Prohlášení, že způsobilá společnost odpoví do 60 dnů na jakoukoli žádost daňového orgánu země její daňové rezidence o informace, jež tento daňový orgán bude považovat za nezbytné k ověření oprávnění této společnosti uplatňovat režim na základě tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění

28. Vyhovění požadavkům stanoveným v tomto Prohlášení o vzájemném porozumění týkajícím se volby řešení a výkaznictví a vykázání výnosů kalkulovanými v souladu s podmínkami Prohlášení v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zprostí způsobilou společnost a její příslušný spojený podnik závazku vyhovět jinak platným požadavkům na dokumentaci převodních cen [státu A] a [státu B] ve vztahu ke způsobilým transakcím.

29. Způsobilá společnost a její příslušný spojený podnik by měly, pokud nezvolí režim svých způsobilých transakcí dle tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění, podléhat aplikaci pravidel převodních cen a pravidel dokumentace [státu A] a [státu B] tak jako kdyby toto Prohlášení o vzájemném porozumění nebylo v platnosti.

30. Veškeré spory, pokud jde o uplatňování tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění, je třeba postoupit příslušným orgánům [státu A] a [státu B] k řešení vzájemnou dohodou.

31. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] si mohou vyměňovat informace, je-li to nezbytné k provádění této dohody podle ustanovení Článku [26] Smlouvy.

Vypovězení dohody

32. [Stát A] nebo [stát B] může toto Prohlášení o vzájemném porozumění kdykoli vypovědět podáním písemné výpovědi příslušnému orgánu druhého smluvního státu a zveřejněním této výpovědi. Tato výpověď bude mít platnost pro zdaňovací období způsobilé společnosti začínající následně po posledním dni kalendářního roku, ve kterém dojde k doručení a zveřejnění této výpovědi.

Vzorové Prohlášení o vzájemném porozumění ve věci nízkorizikových služeb v oblasti výzkumu a vývoje

Předmluva

33. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] dosáhly dohody ve věci odměny v souladu s principem tržního odstupu za nízkorizikové služby v oblasti výzkumu a vývoje s nízkým rizikem poskytované způsobilou společností s rezidentstvím ve [státě A] jménem spojeného podniku s rezidentstvím ve [státě B], a způsobilou společností s rezidentstvím ve [státě B] jménem spojeného podniku s rezidentstvím ve [státě A] za okolností popsaných v tomto dokumentu. Účelem tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění je poskytnout způsobilé společnosti právní jistotu zavedením konkrétních postupů vedoucích k vyhovění pravidlům převodních cen ve [státě A] a ve [státě B] a vyloučit dvojí zdanění.

34. Toto Prohlášení o vzájemném porozumění se uzavírá z titulu Článku [25] [Smlouvy o zamezení dvojího zdanění] (dále jen „Smlouva“) mezi [státem A] a [státem B]. Provádí zásady Článku [9] Smlouvy za okolností zde popsaných. Prohlášení se vztahuje na zdaňovací období způsobilých společností končící v kalendářních letech [20__] až [20__]. Tato doba trvání bude prodloužena o dalších pět let, pokud jeden ze států nevyrozumí druhý stát písemně o svém záměru toto Prohlášení o vzájemném porozumění vypovědět, a to do 31. prosince [20] včetně. Platnost tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění vyprší počínaje zdaňovacím obdobím způsobilých společností, končícím následně po posledním dni kalendářního roku, ve kterém aplikace tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění zaniká.

35. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění se “společností” rozumí “společnost” definovná v Odstavci [1] Článku [3] Smlouvy.

Způsobilá společnost

36. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění způsobilá společnost musí splňovat každou jednotlivou charakteristiku popsanou v tomto Odstavci.

    a) Způsobilá společnost musí být rezidentem smluvního státu pro účely Smlouvy a vykonávat obchodní operace převážně v tomto státě.

    b) Hlavní hospodářskou činností způsobilé společnosti musí být poskytování nízkorizikových služeb v oblasti výzkumu a vývoje ve státě rezidence jménem spojeného podniku (ve smyslu Článku [9] Smlouvy) s rezidentstvím v jiném smluvním státě.

    c) Způsobilá společnost uzavře se spojeným podnikem před začátkem příslušného zdaňovacího období způsobilé společnosti písemnou smlouvu, podle níž: (i)spojený podnik ponese hlavní podnikatelská rizika spojená se službami v oblasti výzkumu a vývoje prováděnými způsobilou společností včetně rizika, že výzkum a vývoj nebudou úspěšné, (ii) způsobilá společnost souhlasí s tím, že veškeré podíly na nehmotných aktivech vytvořených prostřednictvím jí vykonávaných služeb v oblasti výzkumu a vývoje budou náležet spojenému podniku; a (iii) spojené podniky souhlasí s tím, že poskytnou kompenzaci způsobilé společnosti za vykonané služby v oblasti výzkumu a vývoje, jejíž výše bude v souladu s ustanoveními tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění.

    d) Způsobilá společnost by se neměla podílet na vykonávání výrobních, montážních, reklamních, marketingových a distribučních funkcí, ani na funkcích spojených s úvěry, vymáháním pohledávek a správou záruk a garancí.

e) Způsobilá společnost nesmí využívat při výkonu svých služeb v oblasti výzkumu a vývoje patenty, know-how, obchodní tajemství nebo jiná nehmotná aktiva kromě těch, které má spojený podnik k dispozici.

f) Způsobilá společnost se nebude podílet na řídicích, právních a účetních funkcích, ani na funkcích personálního řízení, kromě těch, jež přímo souvisí s vykonáváním jejich služeb v oblasti výzkumu a vývoje.

g) Program výzkumu a vývoje, jež provádí způsobilá společnost, musí být navržen, řízen a kontrolován spojeným podnikem.

37. Způsobilá společnost nesmí splňovat tyto podmínky:

a) Uskutečňovat svou hlavní hospodářskou činnost v některém z následujících odvětví: [---].

b) Mít roční mzdové a jiné provozní náklady vyšší než[---]. [---].

c) Mít hodnotu celkových aktiv vyšší než [---].

d) Mít více než [---] procent svých čistých výnosů z jiných transakcí než ze způsobilých transakcí.

e) Podstoupit kontrolu převodních cen buď ve [státě A], nebo ve [státě B] v průběhu uplynulých [---] let, na jejímž základě mu byla provedena úprava převodních cen vyšší než [---].

Způsobilé transakce

38. Pro účely tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění se způsobilou transakcí rozumí poskytování služeb v oblasti výzkumu a vývoje způsobilou společností jménem spojeného podniku s rezidenstvím v jiném smluvním státě, a to bez zprostředkování jiných transakcí nebo stran transakce.

Stanovení zdanitelného příjmu způsobilé společnosti

39. V případě, že se způsobilá společnost rozhodne uplatnit ustanovení tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění:

a) Čistý zisk před zdaněním způsobilé společnosti ve vztahu k jejím způsobilým transakcím za zdaňovací období činí v rozpětí [odpovídajícímu] [__až___] procent z celkových nákladů vynaložených způsobilou společností při poskytování služeb v oblasti výzkumu a vývoje, přičemž se ze základny pro výpočet procentuálního zisku vyloučí pouze čisté úrokové náklady, kurzový zisk nebo ztráta a veškeré neopakující se náklady.

b) Účetní termíny používané v tomto Prohlášení o vzájemném porozumění budou chápány v souladu s všeobecně přijatými zásadami účetního výkaznictví v zemi rezidence způsobilé společnosti.

40. [Stát A] i [stát B] souhlasí, že kompenzace za způsobilé transakce stanovená v souladu s tímto Prohlášením o vzájemném porozumění bude považována za kompenzaci v souladu s principem tržního odstupu pro účely uplatnění pravidel převodních cen tohoto Státu a ustanovení Článku [9] Smlouvy.

Stálá provozovna

41. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] se dohodly, že se nebude mít za to, že spojený podnik jakožto strana způsobilé transakce, má stálou provozovnu v zemi rezidence způsobilé společnosti z titulu poskytování nízkorizikových sužeb v oblasti výzkumu a vývoje způsobilou společností jeho jménem.

Požadavky na volbu řešení a vykazování

42. Způsobilá společnost a příslušný spojený podnik se mohou rozhodnout, že budou uplatňovat ustanovení tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění důsledně ve [státě A] a ve [státě B], a to tak, že podají oznámení, které se bude týkat způsobilých transakcí, [---] [státu A] a [---] [státu B] nejpozději [---].

43. Součástí tohoto oznámení bude:

    - Souhlasné prohlášení daňových poplatníků o úmyslu uplatňovat toto Prohlášení o vzájemném porozumění a být jim vázáni [za současný rok] [za období (---) let počínaje současným rokem];

    - Souhlasné prohlášení o důsledném vykazování výnosů a nákladů souvisejících se způsobilou transakcí v souladu s touto dohodou ve [státě A] i ve [státě B];

    - Slovní popis způsobilých transakcí;

    - Určení každého jednotlivého spojeného podniku, který je stranou způsobilých transakcí;

    - Auditovaná účetní závěrka způsobilé společnosti za příslušný rok a dostatečné doplňující finanční a účetní informace prokazující postavení způsobilé společnosti jakožto takové;

    - Podrobná kalkulace výnosů způsobilé společnosti ze způsobilých transakcí za použití zásad tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění;

    - Prohlášení, že způsobilá společnost odpoví do 60 dnů na jakoukoli žádost daňového orgánu země její daňové rezidence o informace, jež tento daňový orgán bude považovat za nezbytné k ověření oprávnění této společnosti uplatňovat režim na základě tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění;

44. Vyhovění požadavkům stanoveným v tomto Prohlášení o vzájemném porozumění týkajícím se volby řešení a výkaznictví a vykázání výnosů kalkulovaných v souladu s podmínkami Prohlášení v řádně podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období zprostí způsobilou společnost a její příslušný spojený podnik závazku vyhovět jinak platným požadavkům na dokumentaci převodních cen [státu A] a [státu B] ve vztahu ke způsobilým transakcím.

45. Způsobilá společnost a její příslušný spojený podnik by měly, pokud nezvolí režim svých způsobilých transakcí dle tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění, podléhat aplikaci pravidel převodních cen a pravidel dokumentace [státu A] a [státu B] tak jako kdyby toto Prohlášení o vzájemném porozumění nebylo v platnosti.

46. Veškeré spory, pokud jde o uplatňování tohoto Prohlášení o vzájemném porozumění, je třeba postoupit příslušným orgánům [státu A] a [státu B] k řešení vzájemnou dohodou.

47. Příslušné orgány [státu A] a [státu B] si mohou vyměňovat informace, je-li to nezbytné k provádění této dohody podle ustanovení Článku [26] Smlouvy.

Vypovězení dohody

48. [Stát A] nebo [stát B] může toto Prohlášení o vzájemném porozumění kdykoli vypovědět podáním písemné výpovědi příslušnému orgánu druhého smluvního státu a zveřejněním této výpovědi. Tato výpověď bude mít platnost pro zdaňovací období způsobilé společnosti začínající následně po posledním dni kalendářního roku, ve kterém dojde k doručení a zveřejnění této výpovědi.

Příloha II ke Kapitole IV

Pokyn pro provádění předběžných cenových ujednání při řešení případů dohodou (MAP APAs)

A. Pozadí

A.1 Úvod

1. Předběžná cenová ujednání ("APAs") jsou předmětem rozsáhlé diskuse ve Směrnici o stanovení převodních cen pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD 1995), (níže pak uváděné jako "Směrnice o převodních cenách"), v Kapitole IV, Oddíl F. O vývoji pracovních ujednání mezi příslušnými orgány je pojednáváno v Odstavci 4.175:

> Větší uniformita v praxi u APA by byla ku prospěchu jak daňových správ, tak daňových poplatníků mezi těmi zeměmi, které používají institut APA. V souladu s tím si daňové správy těchto zemí možná přejí posoudit pracovní dohody s příslušnými orgány pro APA. Tyto dohody mohou stanovit všeobecné vodítko a podmínky pro dosažení vzájemné dohody v případech, kdy daňový poplatník požádal o APA zahrnující otázky převodních cen.

Je třeba poznamenat, že použití termínu "dohoda" ve výše uvedeném významu, není zamýšleno tak, aby se vytvořil zákonný předpis pro tato výše uvedená procesní ujednání, provádějící Článek Modelové smlouvy OECD o vzájemné dohodě. Dodatečně Výbor pro fiskální záležitosti stanovil v Odstavci 4.171 Směrnice o převodních cenách, že "má za cíl pečlivě monitorovat a šířit užívání APA a podporovat větší soulad v praxi mezi těmi zeměmi, které si zvolily tento institut."

2. Tato Příloha vyplývá z výše uvedeného doporučení. Cílem je zdokonalit soulad aplikace APA poskytnutím vodítka daňovým správám, jak vést řešení případů dohodou, zahrnující APA. Ačkoli Příloha je zaměřena na úlohu daňových správ, je dána příležitost k diskusi, jak může daňový poplatník nejlépe přispět tomuto procesu. Vodítko má sloužit jak členským zemím OECD, tak zemím nečlenským, které si přejí používat APA.

A.2 Definice APA

3. Mnoho jurisdikcí mělo po určitou dobu stanoven postup (např. rozhodnutí) umožňující poskytnout daňovému poplatníku určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude aplikován zákonný předpis za dané řady okolností. Zákonné důsledky navrženého jednání jsou stanoveny předem a jsou založeny na odhadech skutečného základu. Platnost tohoto stanovení závisí na odhadech, které podporují skutečnost existující v době, kdy dojde ke konkrétním transakcím. Termín APA se odvolává na procesní ujednání mezi daňovým poplatníkem nebo daňovými poplatníky a daňovou správou, které má rozhodnout předem případný spor o převodní cenu. APA se liší od klasického předepsaného postupu, v tom, že vyžaduje podrobné přezkoumání, a to v příslušném rozsahu, a ověření skutečných odhadů, na nichž je stanovení zákonných důsledků založeno, předtím než může být cena takto určena. Dále APA zajišťuje, aby dále pokračovalo monitorování situace, zda faktické odhady zůstávají v platnosti v průběhu období krytém APA.

4. APA je definováno v první větě Odstavce 4.134 Směrnice o převodních cenách jako "ujednání, které před závislými transakcemi stanoví příslušnou řadu kritérií (např. metoda, srovnatelné příklady a jejich příslušná úprava, kritické odhady, pokud jde o budoucí události) pro určení převodních cen u oněch transakcí v průběhu pevně stanoveného období." V Odstavci 4.142 je také stanoveno, že „koncepce APA může být rovněž užitečná při řešení otázek vyplývajících z Čl. 7 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a které mají souvislost s alokačními problémy, jako jsou stálé provozovny a operace prováděné pobočkami.

5. Ve Směrnici (viz Odst. 4.140) se ujednání, k nimž dochází pouze mezi daňovým poplatníkem nebo daňovými poplatníky a daňovou správou označuje jako "jednostranné (unilaterální) APA" Směrnice vybízí k dvoustrannému (bilaterálnímu) ujednání o stanovení převodní ceny a doporučuje v Odst. 4.173, aby "Kdekoli je to jen možné, docházelo k předběžným cenovým ujednáním mezi příslušnými orgány na dvoustranném nebo mnohostranném základě, prostřednictvím MAP, v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění." Dvoustranné APA je založeno na jednoduché vzájemné dohodě mezi příslušnými orgány dvou daňových správ, podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Mnohostranná (multilaterální) APA je termín užívaný k popisu situace tam, kde je více než jedna dvoustranná vzájemná dohoda.

6. Ačkoliv obvykle APA bude pokrývat přeshraniční transakce, které zahrnují více než jednoho daňového poplatníka a právní entitu, tj. je mezi členy nadnárodní skupiny podniků, je APA možné použít i jen pro jednoho daňového poplatníka a právní entitu. Například předpokládejme, že podnik v zemi A obchoduje prostřednictvím poboček v zemích B, C a D. Aby měl jistotu, že nedojde ke dvojímu zdanění, země A, B, C a D se musí vzájemně shodnout na opatřeních týkajících se míry přiřaditelného zisku každé jurisdikci, pokud jde o obchodní činnost podle Čl. 7 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. Této jistoty lze dosáhnout po řadě oddělených, ale vzájemně shodných dvoustranných vzájemných dohod, tj. mezi A a B, A a C a A a D. Existence mnoha dvoustranných vzájemných dohod přináší řadu speciálních problémů a o těch pojednává dále Oddíl B, Odstavce 21-27 této Přílohy.

7. Je důležité rozlišovat různé druhy APA a rovněž dvoustranných a mnohostranných APA, které jsou hlavním předmětem této Přílohy a které dále nazýváme jako "předběžná cenová ujednání při řešení případů dohodou" (dále jen "MAP APAs"). APA, které nezahrnují vzájemné dohody, jsou pokládány za jednostranné APA. Obecný pojem "APA" se používá tam, kde se předmět diskuse týká obou druhů ujednání APA. Je třeba poznamenat, že ve většině případů dvoustranné APA bude uzavřeno postupem MAP podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Avšak v některých případech, kde bylo usilováno o dvoustranné ujednání APA a smlouva se zde nevyskytuje nebo je neaplikovatelná, příslušné orgány některých zemí mohou přesto uzavřít ujednání s využitím výkonné pravomoci, která byla svěřena představeným daňových správ. Pojem "MAP APA" musí pak být vykládán s příslušnou úpravou, jako je zahrnutí takových výjimečných dohod.

8. Tato Příloha je zaměřena na to, aby poskytla vodítko, které by umožnilo daňovým orgánům řešit spory prostřednictvím MAP, pomohlo tak vyloučit rizika případného dvojího zdanění a aby poskytlo daňovému poplatníku určitou jistotu daňového zacházení. Avšak je třeba poznamenat, že jsou zde další mechanismy k dosažení týchž cílů, o nichž však tato Příloha nepojednává.

A.3 Cíle procesu APA

9. Zkušenost řady zemí ukázala, že rozhodování sporů v otázce převodních cen tradiční daňovou kontrolou nebo kontrolními postupy je velmi obtížné a pro poplatníky a daňové správy nákladné, co se týče časové náročnosti i zdrojů. Tyto kontrolní postupy nezbytně zkoumají převodní ceny (a je obklopující podmínky) určitou dobu po tom, co byly ustanoveny a mohou se vyskytnout přirozené obtíže při získávání dostatečných informací potřebných k náležitému vyhodnocení, zda ceny stanovené tržním odstupem byly použity v době, kdy byly stanoveny. Tyto těžkosti vedly z části k rozvoji procesu APA jakožto alternativní cesty, jež by vyřešila problém převodních cen v některých případech a aby se předešlo řadě problémů, jež jsou popsány výše. Cílem procesu APA je usnadnit zásadní, praktické a kooperativní jednání, aby otázky převodních cen byly vyřešeny rychle a perspektivně, aby byly zdroje daňového poplatníka a daňové správy využity efektivně a aby se daňovému poplatníku dostal do ruky určitý prostředek předvídatelnosti do budoucna.

10. Za účelem dosažení úspěchu by proces měl být řízen smírným, účinným a praktickým způsobem a vyžaduje spolupráci všech zúčastněných stran. Snahou je doplnit, spíše než nahradit, tradiční správní, soudní a smluvní mechanismus pro vyřešení otázek převodních cen. Úvaha o vhodnosti APA může být zcela na místě, kde metodika pro aplikaci principu tržního odstupu zapříčiňuje vznik významných otázek

spolehlivosti a přesnosti nebo kde specifické okolnosti problematiky spojené s převodními cenami jsou pokládány za nezvyklý komplex.

11. Jedním z hlavních cílů procesu MAP APA je vyloučení případného dvojího zdanění. Jednostranný proces APA dává vzniknout značným obavám v této oblasti jako proč "většina zemí dává přednost dvoustrannému nebo mnohostrannému APA" (Odst. 4.141 Směrnice o převodních cenách). Avšak určitý druh potvrzení nebo dohody mezi daňovým poplatníkem a daňovou správou je nezbytný, aby se projevil účinek MAP APA v každé ze zúčastněných jurisdikcí. Přesná forma takového potvrzení nebo dohody závisí na vnitrostátním postupu v každé jurisdikci (podrobněji o tom v Odst. 65-66 níže). Takové potvrzení nebo dohoda také tvoří mechanismus, který zajišťuje, aby se daňový poplatník vyrovnal se pravidly a podmínkami procesu MAP APA, na nichž jsou tato potvrzení nebo dohoda založeny.

12. Konečně aby bylo dosaženo cílů popsaných v tomto Oddíle, proces MAP APA vyžaduje, aby byl veden neutrálním způsobem. Zvláště by měl být proces neutrální, pokud jde o rezidenci daňového poplatníka, jurisdikci, z níž požadavek na MAP APA vzešel, odhad nebo zkoumající postavení daňového poplatníka a obecně výběr daňových poplatníků pro daňovou kontrolu nebo zkoumání samotné. Návod v Odst. 4.167 Směrnice o převodních cenách o možném zneužití informací získaných v procesu APA daňovými správami v jejich zkoumající praxi by měl být rovněž brán v úvahu. Instrukce v této Příloze by měla posloužit k dosažení cílů popsaných v tomto Oddíle.

B. Volitelnost postupu MAP APA

B.1 Otázky spojené s dohodami

13. První otázka, která zde vzniká, je, zda v konkrétním případě je možné přistoupit k APA. Rozhodnutí daňového poplatníka požádat o jednostranné provedení APA bude určováno specifickými domácími požadavky příslušné daňové správy. Mnohostranné ujednání, tj. MAP APA, se řídí vzájemně dohodnutým postupem použitelné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, resp. Článku 25 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění, a je řízeno na základě volné úvahy příslušnými daňovými správami. Zpracování podle Akce 14 Akčního plánu BEPS s cílem zajistit včasné, účinné a efektivní řešení sporů souvisejících se smlouvou doporučuje jako nezávaznou osvědčenou praxi 4, že by země měly provádět dvoustranné programy APA, jakmile budou schopny, a to s přihlédnutím k tomu, že APA poskytují větší míru jistoty v obou smluvních jurisdikcích, snižují pravděpodobnost dvojího zdanění a mohou proaktivně zabraňovat sporům v oblasti převodních cen. V této souvislosti je třeba poznamenat, že profily MAP mezi zeměmi vypracované podle bodu 2.2 minimálních standardů Akce 14 obsahují informace o dvoustranných programech APA.

14. V některých případech daňový poplatník bude žádat pouze o jednostranné APA. Důvody, pro něž daňový poplatník nepožaduje postup mnohostranný (MAP APA), by měly být prošetřeny. Podle vodítka, které poskytuje Směrnice v Odst. 4.173, že "kdekoliv je to možné, by APA mělo být uzavřeno na dvoustranném nebo na mnohostranném základě, " daňové orgány by měly přimět daňového poplatníka k tomu, aby požádal o mnohostranný postup při ujednání (MAP APA), když ho k tomu opravňují okolnosti. Některé země, když zjistí, že by do procesu měla být zapojena jiná daňová správa, mohou odmítnout vstoupit do jednostranných jednání s daňovým poplatníkem, i když tento trvá stále na jednostranném přístupu.

15. Jednání o MAP APA vyžaduje souhlas příslušných orgánů, jichž se tato záležitost týká. V některých případech daňový poplatník z vlastní iniciativy předloží požadavky simultánně dotyčným příslušným orgánům. V jiných případech daňový poplatník předloží žádost orgánu v rámci jedné právní působnosti, podle příslušného vnitrostátního postupu, a požádá jej, aby kontaktoval druhou příslušnou jurisdikcí a zjistil, zda ujednání MAP APA je možné. V důsledku toho, jakmile je to z administrativního hlediska možné, by se příslušný orgán této jurisdikce měl dotázat příslušného smluvního partnera, zda se chce na procesu podílet. Druhá daňová správa by na výzvu měla odpovědět co nejdříve, s přihlédnutím k potřebě mít dostatek času zhodnotit, zda je její účast možná a uskutečnitelná.

16. Avšak Článek 25 neukládá příslušným orgánům povinnost vstupovat do ujednání MAP APA na žádost poplatníka. Ochota vstoupit do procesu MAP APA bude záviset na zvláštní politice země, a jak si tato interpretuje Článek o vzájemné dohodě ve svých smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Některý z příslušných orgánů pouze zváží takovou dohodu pro případy, které vyžadují rozhodnout "o obtížích nebo pochybách pramenících z výkladu nebo aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění." Přání daňového poplatníka, aby mu daňové řízení poskytlo určitou jistotu, není proto samo o sobě dostatečné, aby překonalo výše uvedený práh. Další příslušné orgány aplikují méně omezující práh pro účast na procesu MAP APA, založený na jejich stanovisku, že postupu MAP APA by měla být dána přednost. Krom toho musí daňový poplatník doložit, že je oprávněn mít užitek z konkrétní dohody (např. kvalifikovat se jako rezident jednoho ze smluvních států) a musí uspokojit každé další kritérium obsažené v článku o vzájemné dohodě.

B.2 Další činitelé

17. Skutečnost, že daňový poplatník může být právě podroben daňové kontole či šetření, by mu nemělo bránit, aby žádal o postup dle MAP APA ve vztahu k budoucím transakcím. Daňová kontrola nebo šetření a jsou oddělené postupy a všeobecně může být o nich rozhodováno odděleně. Daňová kontrola nebo šetření by normálně neměly být zrušeny jednou z daňových správ, zatím co je zvažován postup MAP APA, pokud nebylo mezi všemi stranami dohodnuto, že daňová kontrola nebo šetření bude zastaveno, protože přistoupení k MAP APA by právě jen pomohlo ukončit daňovou kontrolu nebo šetření. Nicméně nakládání s transakcemi, které jsou předmětem daňové kontroly nebo šetření, může být formováno metodikou, která je schválena, že bude perspektivně aplikována v rámci procesu MAP APA za předpokladu, že skutečnosti a okolnosti obklopující transakci, jež je předmětem daňové kontroly nebo šetření, jsou srovnatelné s těmi, které se vztahují na příští transakce. O této otázce se pojednává dále v Odst. 69 níže.

18. Schopnost uzavřít dohodu o MAP APA je podmíněna plnou spoluprací daňového poplatníka. Daňový poplatník a spojené podniky by měly: a) poskytnout plnou spolupráci daňovým správám při hodnocení jejich návrhu a b) poskytnout na žádost jakoukoli dodatečnou informaci nezbytnou pro toto hodnocení, například podrobnosti o jejich převodních cenách při transakcích, obchodních ujednáních, předpovědích a obchodních plánech a finančních výkonech. Je žádoucí, aby byl tento závazek vyžádán od daňového poplatníka před započetím procesu MAP APA.

19. V některých případech volnost jednoho nebo obou příslušných orgánů dát souhlas k MAP APA může být omezena například zákonně závazným rozhodnutím týkajícím se otázek, které jsou předmětem návrhů na postup APA. Za takové situace, protože postup MAP APA je podle své definice založen na souhlasu, je na svobodném uvážení dotyčných příslušných orgánů (předmět domácího práva a politiky každé jurisdikce), zda se zapojí do diskuse o MAP APA. Například příslušný orgán může odmítnout zúčastnit se rozhovorů, pokud dojde k názoru, že takové omezení v postavení druhého příslušného orgánu nepřijatelně snižuje předpoklad, že dojde ke sjednání vzájemné dohody. Avšak je pravděpodobné, že v mnoha případech rozhovory o MAP APA by byly pokládány za žádoucí, i kdyby přizpůsobivost jednoho nebo obou orgánů byla omezena. Jde o věc, kterou si musejí orgány rozhodnout případ od případu.

20. Když se má rozhodnout o tom, zda je proces MAP APA vhodný, hlavní úvahou při tom je rozsah výhod, které by se získaly při dohodě o metodách, které by předem vyloučily riziko dvojího zdanění. To vyžaduje uplatnění posudků a nutnost vyrovnat efektivní využití omezených zdrojů, jak finančních, tak lidských, s přáním omezit pravděpodobnost dvojího zdanění. Daňové správy by měly vzít v úvahu jako relevantní následující body:

a) Respektuje metodika a další pravidla a podmínky návrhu vodítko dané ve Směrnici o převodních cenách? Pokud ne, bylo by žádoucí uložit daňovému poplatníkovi, aby podle toho upravil návrh a zvýšil tak šanci, že bude dosaženo vzájemné dohody. Jak stanoví Odst. 17 předmluvy ke Směrnici o převodních cenách, "tato Směrnice je přednostně také směřována k tomu, aby upravila rozhodování o případech převodních cen v procesu MAP."

b) Stojí "nějaké obtíže nebo pochyby, pokud jde o interpretaci nebo aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění" za to, aby významně zvýšily riziko dvojího zdanění, a oprávnily tak užití zdrojů k vyřešení problémů před zamýšlenými transakcemi?

c) Jednalo by se u transakcí krytých tímto návrhem o ty, které jsou svou povahou pokračující, a zbývá zde významná část projektu s omezenou životností?

d) Jsou zmíněné transakce zamýšleny vážně a nemají čistě hypotetickou povahu? Proces by neměl být využíván k tomu, aby byla nalezena v úvahu přicházející stanoviska daňové správy znamenající obecné zásady – existuje řada zavedených metod v řadě zemí k dosažení tohoto cíle.

e) Probíhá kontrola týkající se převodních cen ve vztahu k minulým létům, kde nastavení bylo ve své podstatě podobné? Pokud ano, výsledek kontroly může být urychlen účastí v procesu MAP APA, jehož podmínky by mohly potom být zpětně aplikovány na jeho zformování nebo rozhodnutí o jeho existenci a rozhodnutí nevyřešených vzájemných dohod za předcházející léta.

B.3 Mnohostranné MAP APAs

21. Přání dosáhnout jistoty vyústilo v nově vyvstalý trend daňových poplatníků hledat mnohostranné provádění "MAP APAs", které by pokrylo jejich celkové operace. Daňový poplatník se přibližuje ke každé z dotyčných jurisdikcí se souhrnným návrhem a předkládá, že by bylo žádoucí, kdyby byla jednání vedena na mnohostranném základě zahrnujícím všechny dotyčné jurisdikce spíše, než kdyby následovala řada oddělených jednání s každým daňovým orgánem. Je třeba poznamenat, že neexistuje mnohostranná metoda implementující nějakou dohodu, které může být dosaženo, s výjimkou uzavírání řady oddělených dvoustranných ujednání "MAP APAs." Úspěšné jednání o řadě dvoustranných MAP APAs touto cestou nabízí větší jistotu a vyžaduje nižší náklady pro nadnárodní skupinu podniků, než kdyby oddělené ujednání MAP APAs bylo vedeno dvoustranně izolovaně mezi účastníky.

22. Ačkoliv, jak je uvedeno výše, zde existuje případný užitek z mnohostranných ujednání MAP APAs, je třeba při tom uvážit řadu otázek. V prvé řadě se nezdá vhodné pro jednotlivou metodiku převodních cen, aby byla aplikována na širokou řadu skutečností, okolností, transakcí a zemí, které jsou vhodné jakožto předmět mnohostranného ujednání MAP APA, pokud by metodika nebyla vhodně upravena, aby odrážela zvláštní skutečnosti a okolnosti, s nimiž se setkáváme v každé zemi. Proto se vyžaduje, aby zúčastněné jurisdikce věnovaly pozornost tomu, aby se zajistilo, že metodika, dokonce po takové adaptaci, bude představovat vlastní aplikaci principu tržního odstupu za podmínek existujících v jejich zemi.

23. Za druhé vyvstávají otázky, vzhledem k tomu, že při mnohostranném ujednání MAP APA je několik příslušných orgánů účinně zapojeno do procesu, který byl vyhrazen pro dvoustranný proces. Jednou z otázek je rozsah, v němž je žádoucí vyměňovat si informace mezi všemi dotčenými jurisdikcemi. To by mohlo být problematické v případech, kde nedošlo k toku transakcí nebo ke společným transakcím mezi dvěma nebo více příslušnými smluvními partnery, a tak se vynořily pochyby, zda informace je důležitá pro konkrétní dvoustranné ujednání MAP APA, o němž je řeč. Avšak v případech, kde jsou podobné transakce řízeny různými částmi nadnárodních podniků nebo v nichž uvažovaná oblast se vztahuje k obchodování na jednotném základě, se může vyskytnout potřeba mít informaci o tocích mezi ostatními partnery, aby se dalo porozumět tokům a odhadnout ty, jež jsou předmětem konkrétního dvoustranného ujednání MAP APA. Jiným problémem je, že může být obtížné posoudit, zda taková informace je skutečně důležitá dříve, než ji dostaneme.

24. Dále, i když je informace významná pro konkrétní ujednání MAP APA, může zde být ještě případný problém důvěrnosti zabraňující výměně této informace, ať již podle podmínek, které stanoví příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění v článku o výměně informací nebo podle domácího práva jedné ze zúčastněných daňových správ. Vzhledem k širokému rozsahu možných situací, které lze pravděpodobně nalézt v mnohostranných ujednáních MAP APAs, žádné obecné řešení těchto problémů nelze nalézt. Takové otázky spíše vyžadují, aby byly vzneseny specificky v každém ze separátních dvoustranných ujednání procesu MAP APAs.

25. V případech, kdy informace o jejich toku mezi dalšími stranami transakce je shledána za významnou, některé problémy výměny informací by mohly být překonatelné nespoléháním se na ustanovení smluv o výměně informací, ale místo toho požadavkem na daňového poplatníka, aby převzal odpovědnost za poskytnutí informace všem dotyčným daňovým správám (ačkoliv postupy by si ještě vyžádaly ověření, že stejná informace se ve skutečnosti poskytuje všem daňovým správám). Konečně, v některých případech články pojednávající o vzájemné dohodě dle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění nemusí poskytovat přiměřený základ pro takovou mnohostrannou úvahu a diskusi, ačkoliv Článek o vzájemné dohodě, obsažený v Modelové smlouvě OECD, je určen k tomu, aby pomohl vyloučit dvojí zdanění v široké variaci okolností a tudíž, pokud by byl aplikován, zřejmě by ve většině situací přispěl svou autoritou k řešení.

26. Souhrnně vzato, tak jak je pojednáno v Oddíle A, přání daňového poplatníka dosáhnout jistoty není samo o sobě dostatečné, aby uložilo povinnost daňové správě vstoupit do procesu MAP APA tam, kde by to nebylo vhodné. Výzva účastnit se mnohostranného ujednání MAP APA by proto byla hodnocena v souladu s běžnými měřítky určujícími, zda dvoustranný proces MAP APA by měl být sledován a zda by měl být každý navržený dvoustranný proces APA vyhodnocen odděleně. Pak by mělo být přijato rozhodnutí, zda uskutečnění jednání ohledně dvoustranného procesu MAP APAs, o němž se daňová správa dohodla, že je bude následovat, poslouží nejlépe, když se zúčastní mnohostranných jednání. Toto hodnocení bude učiněno případ od případu.

27. Rozvoj mnohostranného procesu MAP APAs je relativně v raném stadiu, snad s výjimkou v oblasti globálního obchodování. Skutečně tam, kde se obchoduje na zcela integrované základně (tj. kde obchodování a správní riziko skupiny finančních produktů se vyskytuje v řadě různých lokalit, obvykle nejméně ve třech), je pravidlem mnohostranné APA oproti dvoustrannému APA[1]. Snahou je, aby další vývoj v oblasti mnohostranného procesu MAP APAs byl podrobně monitorován.

C. Žádost o vedení procesu MAP APA

C.1 Úvod

28. Ačkoli proces MAP APA svou povahou zahrnuje dohodu mezi daňovými správami, proces vyžaduje značné zapojení daňového poplatníka nebo daňových poplatníků, aby se dosáhlo úspěchu. Tento Oddíl se zabývá prvním stadiem tohoto procesu, jmenovitě požadavkem na zahájení procesu MAP APA, který je běžně iniciován daňovým poplatníkem (poplatníky). (Poznámka: Některé daňové správy zvažují, zda by neměly převzít iniciativu a aktivně povzbudit daňové poplatníky, aby ve vhodných případech předložili požadavek, například po dokončení kontroly nebo analýzy rizik.) Jakmile již jednou bylo rozhodnuto, že proces MAP APA je skutečně vhodný, hlavní odpovědnost za poskytnutí dostatečných informací účastnickým daňovým správám, aby mohly vést jednání směřující k vzájemné dohodě, bude nepochybně spočívat na daňových poplatnících. Následně by měl daňový poplatník předložit podrobný návrh na posouzení příslušnou daňovou správou a měl by být připraven poskytnout další informace podle požadavku daňové správy.

C.2 Předběžné rozhovory

29. Rysem mnoha vnitrostátních procesů pro dosažení jednostranného APA je schopnost uskutečnit předběžné setkání (nebo několik setkání) dříve, než je předložen formální požadavek. Takové setkání dává daňovému poplatníkovi možnost diskutovat s daňovou správou, zda proces APA je vhodný, diskutovat o druhu a rozsahu informace, která může být požadována, a o účelu požadovaných analýz pro dokončení úspěšného procesu APA. (Například: Rozsah funkční analýzy podnikových poboček; identifikace, výběr a úprava srovnatelných údajů; potřeba a rozsah trhu, průmysl a zeměpisná analýza). Proces poskytuje

[1] Pro více podrobností viz OECD (1998), Zdanění globálního obchodování s finančními nástroji, OECD, Paříž.

daňovému poplatníkovi také příležitost prodiskutovat charakter obav týkajících se odtajnění a důvěrnosti údajů a dobu trvání APA apod. Zkušenost obecně ukázala, že schopnost mít takové předběžné rozhovory urychluje proces následného formálního návrhu na zahájení procesu MAP APA.

30. V kontextu procesu MAP APA může být schopnost příslušných orgánů vést předběžné diskuse s daňovými poplatníky pokládána za užitečnou. Navíc k výše uvedenému, diskuse by mohly vhodně prověřit, zda okolnosti pro MAP APA byly vhodné, například zda je zde "dostatečný počet vyskytujících se obtíží nebo pochybností, pokud jde o výklad nebo aplikaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění."

31. Předběžné setkání může být také užitečné při objasňování toho, co lze od postupu podle MAP APA očekávat a jaký je cíl sledovaný poplatníkem (poplatníky) a daňovou správou. Dává též příležitost vysvětlit celý postup, politiku daňové správy, co se týče MAP APAs, a nabízí znalost podrobností o postupech tak, aby v souladu s vnitrostátním právem mohlo vyústit v dohodu. Současně může daňová správa poskytnout vodítko, pokud jde o obsah návrhu, a stanovit časový rámec pro ocenění a uzavření vzájemné dohody. Daňové správy by mohly publikovat obecný pokyn o procesu MAP APA v souladu s doporučením pro další druhy vzájemných dohod, jak uvádějí Odstavce 4.62-4.63 této Směrnice.

32. Postup předběžného jednání může být veden buď na anonymním, nebo jmenovitém základě v závislosti na domácích zvyklostech a praxi. Avšak je-li jednání vedeno na anonymním základě, bude o operacích vyžádána dostatečná informace, aby jakákoli diskuse měla vůbec smysl. Forma setkání by měla být dohodnuta mezi stranami a předběžné setkání by mělo mít charakter od neformálního až po formální předložení žádosti. Je zvláště v zájmu daňového poplatníka poskytnout daňové správě memorandum se zdůrazněním hlavních bodů pro diskusi. Může být požádáno o více než jedno předběžné setkání, aby se dosáhlo cíle neformální diskuse, tedy vhodnosti žádosti na zahájení postupu MAP APA, její pravděpodobný obsah, vhodnost metodiky nebo druhu a rozsahu informace, které daňový poplatník poskytne.

33. Pokud jde o informativní rozhovory se svými daňovými poplatníky, pro příslušné orgány může být užitečné znát brzy názory na to, zda MAP APA jako postup, by byl na místě. To by mohlo znamenat vyhnout se zbytečné práci, kdyby se ukázalo, že je nepravděpodobná účast jedné z daňových správ. Uvedené rozhovory mohou být informativní povahy a nevyžadují nutně formální setkání tváří v tvář. Nabízí se též příležitost, aby k takovým výměnám docházelo v průběhu řádných setkání a jednání mezi kompetentními orgány.

C.3 Návrhy na záhejení postupu MAP APA

C.3.1 Úvod

34. Přeje-li si daňový poplatník podat žádost MAP APA, bude to vyžadovat, aby učinil podrobný návrh příslušné daňové správě v souladu s procesními požadavky vnitrostátního práva, např. aby předložil žádost u příslušnému správci daně. Pokud jde o MAP APA, účelem návrhu daňového poplatníka je poskytnout příslušným orgánům veškeré informace potřebné k vyhodnocení návrhu a k uskutečnění rozhovorů o dosažení vzájemné dohody. Země mají řadu cest, které zajišťují, aby se příslušným orgánům dostalo nezbytné informace. Jednou z cest pro daňového poplatníka je být schopen předložit návrh přímo příslušnému orgánu. Druhý způsob dosažení téhož cíle je dát k dispozici druhé jurisdikci kopii domácího návrhu na započetí postupu APA. Ideálně by přesná forma a obsah návrhu měly být stanoveny právě v průběhu předběžných setkání.

C.3.2 Činnosti obvkle pokryté procesem MAP APA

35. Rozsah procesu MAP APA bude záviset na přání zúčastněných jurisdikcí stejně jako na přání daňového poplatníka. Rozsah určuje též aplikace rozhodování o otázkách, které pokrývají Články 7 a 9 Modelové smlouvy OECD a mohl by stanovit, v jakém rozsahu mohou vznikat zisky v jurisdikcích, o nichž se jedná.

36. Proces MAP APA může pokrýt všechny otázky převodních cen daňového poplatníka (nebo členů nadnárodní skupiny podniků), nebo může být daleko omezenější, například omezit se na jednotlivé transakce, řadu transakcí, produkční linky anebo pouze na některé členy nadnárodní skupiny podniků. Některé země, zatímco uznávají nutnost zachování procesní flexibility, se obávají, zda sem také nepatří specifické otázky APA. Může být obtížné vyhodnocovat některé otázky izolovaně například tam, kde transakce kryté návrhem jsou spolu úzce svázány transakcemi, které návrh nepokrývá nebo kde je nezbytné analyzovat otázky převodních cen v širších souvislostech, protože zahrnují záměrně řadu protipožadavků (viz Odstavce 3.13-3.17 této Směrnice).

37. Proces MAP APA může také pokrývat jiné otázky než metodiku převodních cen za předpokladu, že tyto další otázky jsou dostatečně jasně spojeny se zdůrazněnými otázkami převodních cen tak, aby stálo za to pokusit se vyřešit je předem za předpokladu, že ostatní otázky spadají mezi podmínky, které stanoví Článek o vzájemné dohodě v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdnění. Jde o problém, který by měl být rozhodnut mezi dotyčnými stranami pro každý jednotlivý případ.

C.3.3 Obsah návrhu na postup dle MAP APA

38. Obsah návrhu a rozsah nezbytné podporující informace a dokumentace bude záviset na skutečnostech a okolnostech každého případu a na požadavcích individuální zúčastněné daňové správy. Proto není pokládáno za praktické vyjmenovávat nebo přesně definovat co by mělo být předloženo. Vůdčí zásadou by však mělo být poskytnout informaci a dokumentaci nezbytnou k vysvětlení skutečností významných pro navrhovanou metodiku a ukázat na její aplikaci v souladu s příslušným článkem dané smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Návrh by měl být ve shodě s všeobecným pokynem daným v Komentáři k Modelové smlouvě OECD, pokud jde o příslušné články, a s pokynem o aplikaci principu tržního odstupu, jak jej obsahuje Čl. 9 Směrnice o převodních cenách tam, kde se jedná o převodní ceny mezi spojenými podniky.

39. Při výčtu doprovodné informace a dokumentace, která má být přiložena, by měly být vzaty v úvahu pokyny v Kapitole IV (Odst. 4.165-168) a v Kapitole V. Směrnice o převodních cenách, jež se týkají požadavků na dokumentaci. Avšak vzhledem k budoucí povaze hledané dohody může být nezbytné poskytnout odlišné informace než v případech MAP, které se vztahují pouze na již provedené transakce. Jako vodítko může mít obecný význam pro proces MAP APA následující informace, ačkoli je nutno zdůraznit, že níže uvedený výčet není zamýšlen jako vyčerpávající nebo svou povahou předepisující:

a) transkace, výrobky, uzavřené obchody nebo ujednání, která budou kryty návrhem (pokud se aplikuje, tak zahrnout krátké vysvětlení, proč ne všechny transakce, výrobky, uzavřené obchody nebo ujednání týkající se daňového poplatníka(ků) byly zahrnuty do žádosti);

b) podniky a stálé provozovny zapojené do těchto transakcí nebo ujednání;

c) další země, která byla (-y) požádána (-y) o účast;

d) informace týkající se světové organizační struktury, historie, finančních statistických údajů, výrobků, funkcí a aktiv (hmotných i nehmotných) dotčených spojených podniků;

e) popis navrhované metodiky převodních cen a informačních podrobností a analýz podporujících tuto metodiku, např. identifikace srovnatelných cen nebo marží a očekávaného rozsahu výsledků apod.;

f) odhady podporující návrh a diskusi o účinku změn v těchto odhadech nebo další události, jako jsou neočekávané výsledky, které by mohly ovlivnit pokračování platnosti návrhu;

g) účetní období nebo zdaňovací období, které budou pokryty;

h) všeobecný popis tržních podmínek (např. průmyslové trendy a soutěžní prostředí);

i) diskuse o případných pomocných daňových otázkách vzešlých z navržené metodiky;

j) diskuze a ukázka shody s vnitrostátním právem, ustanoveními smluv o zamezení dvojího zdanění a směrnicemi OECD, které se týkají návrhu a

k) jakákoli informace, která může mít vliv na běžnou nebo navrhovanou metodiku převodních cen a na základní údaje pro kteroukoli stranu zúčastněnou na požadavku.

Zbytek tohoto Oddílu pojednává podrobněji o některých z nejdůležitějších bodů uvedených výše.

C.3.4 Srovnatelná informace o cenách

40. Povinností daňového poplatníka je zahrnout do návrhu diskusi o dostupnosti a použití srovnatelné cenové informace. Ta by měla obsáhnout popis, jak bylo provedeno vyhledání srovnatelných údajů (včetně výběrových kritérií), jaký údaj vztahující se na nezávislé transakce byl získán a jak byl takový údaj přijat jako srovnatelný anebo byl odmítnut. Daňový poplatník by měl také uvést srovnatelnou transakci spolu s úpravami vycházející z významných rozdílů, pokud existují, mezi závislými a nezávislými transakcemi. V případech, kdy nelze určit srovnatelné údaje, by měl daňový poplatník ukázat s odvoláním se na související trh a finanční údaje (včetně vnitřních údajů daňového poplatníka), jak zvolená metodika přesně odráží princip tržního odstupu.

C.3.5 Metodika

41. Návrh postupu MAP APA by měl poskytovat plný popis zvolené metodiky. V případech týkajících se spojených podniků by zvolená metodika měla respektovat vodítko obsažené ve Směrnici o převodních cenách ohledně aplikace principu tržního odstupu podle Čl. 9 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. V Odstavci 2.11 této Směrnice je dále stanoveno, že "jakákoli metoda by měla být připuštěna tam, kde její aplikace je přípustná pro členy dotyčné nadnárodní skupiny u transakce nebo transakcí, na něž se metodika aplikuje, a také pro daňové správy v rámci jurisdikcí všech těchto členů." Toto vodítko na užívání metod převodních cen je zvláště významné v kontextu MAP APA, protože je zde příležitost předem dosáhnout dohody o metodě, která bude použita. Použití metodiky by mělo být podpořeno údajem, který lze získat a upravovat v průběhu procesu MAP APA, aniž by bylo kladeno příliš velké břemeno na daňového poplatníka, a který lze revidovat a účinně ověřovat daňovými správami.

42. Daňový poplatník by měl v přípustném rozsahu poskytnout analýzu účinků aplikace zvolené metodiky nebo metodik v průběhu navrženého období dohody. Taková analýza musí být nezbytně založena na navrhovaných výsledcích a také bude zapotřebí podrobností o odhadech, na nichž byly tyto plány založeny. Věci může též napomoci ilustrace účinků působení metodiky APA nebo metodik pro období těsně předcházející období procesu APA. Užitečnost této analýzy, dokonce i jen jako ilustrace, bude záviset na skutečnostech a okolnostech obklopujících předmětné transakce, jež jsou srovnatelné s těmi, které se aplikují na budoucí transakce předpokládané v návrhu dohody.

C.3.6 Kritické předpoklady

43. Při vstupu do procesu MAP APA, vztahujícím se na stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu u závislých transakcí, které se ještě neuskutečnily, je nezbytné učinit určité předpoklady oprovozních a ekonomických podmínek, které tyto transakce ovlivní, až k nim dojde. Daňový poplatník by měl popsat v návrhu předpoklady, na nichž je založena schopnost metodiky přesně odrážet u budoucích transakcí stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu. Dodatečně by měl daňový poplatník vysvětlit, jak se bude zvolená metodika úspěšně vyrovnávat se změnami v těchto odhadech. Předpoklady jsou definovány jako "kritické, " jestliže skutečné podmínky existující v době, kdy k transakcím dochází, by se mohly lišit od podmínek, o nichž se předpokládalo, že budou existovat, v takovém rozsahu, že je zpochybněna metodika spolehlivě odrážet stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu. Za příklad by mohla sloužit podstatná změna na trhu vzešlá z nové technologie, vládních nařízení nebo rozsáhlé ztráty spotřební poptávky. V takovém případě rozdíl může znamenat, že by dohoda vyžadovala, aby byla podrobena revizi anebo zrušena.

44. Aby byla zvýšena spolehlivost metodiky procesu MAP APA, daňoví poplatníci a daňové správy by se měly pokusit identifikovat kritické předpoklady, které jsou, kde je to možné, založeny na

pozorovatelných, spolehlivých a nezávislých údajích. Takové kritické předpoklady nejsou omezeny na položky, které by byly pod kontrolou daňového poplatníka. Jakákoli řada kritických předpokladů vyžaduje, aby byla šita na míru podle individuálních vlastností daňového poplatníka, konkrétního obchodního prostředí, metodiky a druhu transakcí, které mají pokrývat. Tyto by neměly být pojímány příliš úzce a nemělo by se z nich vyvozovat, že jistota, kterou dohoda poskytuje, je ohrožena. Proto by dohoda měla zahrnovat v míře co nejvyšší rozsah variant při zdůraznění skutečností, jak to strany zúčastněné na dohodě pokládají za uspokojivé. Avšak obecně a pouze jako příklady by kritické předpoklady měly zahrnovat:

a) osvojení si příslušného vnitrostátního daňového práva a ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění;

b) osvojení si tarifů, cel, dovozních omezení a vládních nařízení;

c) předpokládané ekonomické podmínky, tržní podíl, tržní podmínky, konečné prodejní ceny a objem prodejů;

d) předpoklady o povaze funkcí a rizik podniků zapojených v transakcích;

e) předpoklady o směnných kurzech, úrokových sazbách, credit ratingu a kapitálové struktuře;

f) předpoklady o řízení nebo finančním účetnictví a klasifikaci příjmu a výdajů a

g) předpoklady o podnicích, které budou působit v každé jurisdikci a způsob, jakým tak budou činit.

45. Stanovit řadu parametrů pro přijatelný stupeň rozdílností u některých předpokladů předem může napomoci tomu, aby se dosáhlo nezbytné pružnosti. Takové parametry vyžadují, aby byly stanoveny individuálně pro každý jednotlivý postup MAP APA a měly by tvořit součást jednání mezi příslušnými orgány. Pouze kdyby rozdíl předpovědi přesáhl parametr, pak by se předpoklad stal "kritickým" a musel by být zvážen celý postup. Jaký postup by byl dále zvolen, by záviselo na povaze předpokladu a stupni rozdílnosti.

46. Pokud je známo, že spolehlivost navržené metodiky převodních cen je citlivá na fluktuaci směnného kurzu, bylo by rozumné navrhnout metodiku, která by byla schopna přizpůsobit se určitému stupni očekávané fluktuace provedením cenové úpravy, která by zohlednila pohyby směnných kurzů. Také by mohlo být předem dohodnuto, že pohyby do výše X % nebudou vyžadovat žádnou činnost, zatímco pohyby větší než X %, ale menší než Y % zajistí perspektivu revize metodiky tak, aby bylo jisté, že zůstala nadále vhodnou, zatímco pohyb více než Y % by mohl znamenat, že kritický předpoklad byl narušen a bude perspektivně nutno znovu projednat otázku postupu MAP APA. Tyto parametry by vyžadovaly, aby byly stanoveny individuálně pro každý jednotlivý postup MAP APA a aby tvořily součást jednání mezi příslušnými orgány.

C.3.7 Neočekávané výsledky

47. Když výsledky aplikace dohodnuté metodiky převodních cen v rámci MAP APA nesplňují očekávání jedné ze stran, může vzniknout problém, zda tato strana může zkoumat, zda rozhodné předpoklady a metodika, kterou tyto podporují, je stále ještě platná. Rozhodnutí o takových otázkách může zabrat značnou část času a úsilí, negujíc tak jeden z cílů celého procesu. Jedním z možných řešení tohoto problému, aby návrh byl dostatečně pružný, je, aby se vyrovnal s pravděpodobnými změnami ve skutečnostech a okolnostech tak, aby bylo méně pravděpodobné, že nečekané výsledky nastanou, a stálo zde menší riziko, že dohodu dosaženou v rámci MAP APA, procesu založeném na návrhu, bude nutné přepracovat (renegociovat). Návrh musí samozřejmě stále ještě být v souladu s principem tržního odstupu.

48. Jednou z cest dosažení výše uvedeného cíle je stanovení metodiky, která vhodně počítá s pravděpodobnou změnou skutečností a okolností; například variace mezi navrženým a současným objemem prodejů může být postavena od počátku na cenové metodice zahrnutím klauzulí o perspektivních cenových úpravách nebo připuštěním, že stanovení ceny se bude lišit od objemu. Povolený stupeň odchylky by měl být stanoven v závislosti na tom, co by bylo přijatelné pro nezávislé strany transakce.

49. Jiná cesta dosažení cíle zvýšení jistoty by bylo souhlasit s přijatelným rozpětím výsledků vycházejících z aplikace metod při MAP APA. Aby byl dodržen princip tržního odstupu, rozpětí výsledků by měl být dohodnut všemi dotyčnými stranami předem tak, aby se zabránilo pohledu nazpět a dohoda byla založena na tom, co by nezávislé strany odsouhlasily za srovnatelné situace (viz Odst. 3.55-3.66 k diskusi opojmu rozpětí). Například množství položky, jako je licenční poplatek, by bylo přijatelné tak dlouho, dokud by zůstalo v určitém rozpětí vyjádřeném jako podíl na zisku.

50. Kdyby se výsledky nedotkly dohodnutého rozpětí, činnost by měla být závislá na tom, co bylo dojednáno v návrhu v souladu s přáním stran. Některé strany si nemusejí přát nést riziko spojené s tím, že výsledky budou podstatně odlišné od toho, co se očekávalo. Podle toho by užily pojem rozpětí jednoduše jakožto prostředek určující, zda rozhodný předpoklad byl narušen, jak popsáno v Odstavci 46. Další strany mohou klást větší důraz na jistotu nakládání než na vyhnutí se nečekaným výsledkům, a tak mohou souhlasit s tím, že postup MAP APA by měl obsahovat mechanismus pro úpravu výsledků, které by spadaly do rámce dohodnutého předem.

C.3.8 Trvání procesu MAP APA

51. APA proces se svou povahou aplikuje na budoucí transakce, a tak otázkou, která musí být rozhodnuta, je, jak dlouho bude trvat. Máme dvě skupiny proti sobě stojících cílů, které ovlivňují jednání, pokud jde o příslušnou dobu trvání. Na jedné straně je žádoucí mít dostatečně dlouhé období, aby bylo možno poskytnout jednání dostatečný stupeň jistoty. Ostatně nemusí stát za to projevovat počáteční úsilí, aby byly rozhodnuty případné problémy převodních cen předem jako protiváha naléhavých problémů, pouze když tyto vzniknou v průběhu běžné daňové kontroly nebo přezkoumání daňového přiznání. Na druhé straně dlouhotrvající proces činí předpovědi týkající se budoucích podmínek, na nichž jsou založena jednání o dosažení vzájemné dohody, méně přesnými, a tím vznáší pochybnosti o spolehlivosti návrhů ohledně MAP APA. Optimální výměna argumentů mezi oběma názorovými pojetími bude záviset na řadě faktorů, jako je pracovní přičinlivost, dotyčné transakce a ekonomické klima. Délka trvání by proto měla být předmětem jednání mezi příslušnými orgány případ od případu. Zkušenost do dnešní doby ukázala, že proces MAP APA by mohl trvat v průměru 3-5 let.

D. Finalizace procesu MAP APA

D.1 Úvod

52. Úspěch postupu MAP APA, jako alternativa spoléhající se pouze na tradiční daňovou kontrolu nebo přezkumné techniky, závisí do velké míry na povinnosti všech účastníků. Schopnost příslušných orgánů dosáhnout dohody vlastním způsobem bude záviset jak na jejich činnosti, tak především na ochotě daňových poplatníků poskytnout veškeré nezbytné informace co nejrychleji. Užitečnost procesu bude jak pro daňové poplatníky, tak pro daňové orgány významně zmenšena, pokud postup dle MAP APA nebude odsouhlasen do doby, kterou vyznačil ve svém návrhu daňový poplatník jako dobu platnosti. Takové zdržení může činit daleko obtížnějším vyhnout se pohledu nazpět při zhodnocení učiněného návrhu, protože výsledky aplikace metodiky budou známy za větší část období navrženého ujednáním MAP APA. Pochopitelně při relativně časném stádiu vývoje procesu MAP APA cíl urychleného perspektivního rozhodnutí nebyl v minulosti vždy dosažen. V určitém rozsahu je samozřejmě jisté zdržení v procesu nevyhnutelné; proces MAP APA má tendenci obsáhnout jednání s velkými daňovými poplatníky, s řadou faktických vzorků a s obtížnými právními i ekonomickými otázkami, což vše vyžaduje čas a zdroje pro pochopení a ohodnocení.

53. Daňové správy jsou vedeny k tomu, aby tam, kde je to možné, zaměřily dostatečné zdroje a kvalifikovaný personál na postup, který by zajistil, že případy budou projednány urychleně a efektivně. Některé daňové správy si mohou přát zlepšit účinnost svých programů v rámci procesu MAP APA stanovením neformálního cíle, jako je délka času, kterou zabere dokončení procesu a zveřejnění průměrného času k dokončení. Jednotliví smluvní partneři mohou také souhlasit se stanovením neformálního cíle pro dokončení svých bilaterálních jednání. S přihlédnutím k celku a k obtížným

skutečným vzorům, k případné nezbytnosti překladů a relativní novotě takových ujednání se nejeví jako žádoucí stanovit si více specifických nebo závazných úkolů pro uzavírání dohod MAP APA v tomto stádiu. Bude však vhodné stanovit si více specifických úkolů, pokud jde o čas nezbytný pro jejich dokončení v budoucnosti, jakmile bude jednou získána zkušenost s postupem dle MAP APA.

54. Jakmile daňové správy jednou obdržely návrh daňových poplatníků, měly by vzájemně odsouhlasit, jak budou koordinovat postup přezkoumání, vyhodnocení a jednání o postupu MAP APA. Postup MAP APA může být vhodně rozdělen do dvou hlavních etap. První etapa zahrnuje zjišťování skutečností, revize a vyhodnocení a druhá etapa rozhovory mezi příslušnými orgány, o nichž je pojednáno níže.

D.2 Seznamování se se skutečnostmi, revize a vyhodnocení

D.2.1 Obecně

55. Při revizi návrhu na uplatnění postupu MAP APA daňové správy mohou podniknout jakékoli kroky, které pokládají za vhodné za situace, kdy se jedná o MAP. Tyto kroky zahrnují například: požadavek na další informaci, pokládanou za významnou pro revizi a zhodnocení návrhu daňového poplatníka, provedení práce v terénu (např. návštěva podniků daňového poplatníka, dotazování personálu, revize finančních nebo manažerských operací apod.) a účast nezbytných expertů. Daňové správy se mohou také odvolat na informaci získanou z dalších zdrojů, včetně informací a údajů o srovnatelných daňových poplatnících.

56. Cílem tohoto procesního stádia MAP APA je, aby příslušné zúčastněné orgány měly k dispozici všechny významné informace, údaje a analýzy, které potřebují pro jednání. Tam, kde jedna daňová správa obdržela dodatečně významnou informaci od daňového poplatníka k předmětu MAP APA, například na setkání se zaměstnanci daňového poplatníka, by jak daňový poplatník, tak daňová správa měli zajistit, aby informaci obdržela i další zúčastněná daňová správa. Příslušné orgány by měly mezi sebou a daňovými poplatníky zajistit fungování vhodného mechanismu, který by potvrdil úplnost a podrobnosti dokumentů a informací poskytnutých daňovým poplatníkem(-ky). Požadavky příslušných orgánů by měly být respektovány. Řada jurisdikcí například požaduje, aby nejen tytéž faktické informace byly poskytnuty všem příslušným zúčastněným orgánům, ale aby byly, pokud je to uskutečnitelné, dostupné všem ve stejnou dobu.

57. Budoucí charakter procesu MAP APA často zahrnuje poskytnutí obchodní informace daňovým poplatníkem, jež se týká předpovědí, což je zřejmě daleko citlivější na odtajnění, než informace poskytnutá následně po události. V souladu s tím, aby bylo zajištěno, že daňoví poplatníci budou mít důvěru v postup MAP APA, je třeba, aby daňové správy daly jistotu daňovému poplatníkovi, že jím poskytnutá informace bude v průběhu procesu MAP APA předmětem stejného utajení, důvěrnosti a ochrany soukromých informací podle příslušného tuzemského práva, jako jakákoli jiná informace daňového poplatníka. Tam, kde dochází k výměně informací mezi příslušnými orgány podle podmínek smlouvy o zamezení dvojího zdanění, může být taková informace učiněna veřejnou pouze v souladu se specifickými podmínkami smlouvy a jakákoli výměna musí odpovídat článku příslušné dohody o výměně informací.

58. Obecně mohou příslušné orgány vést simultánní, nezávislé revize a vyhodnocení návrhů daňových poplatníků tam, kde je to nezbytné, za pomoci specialistů z oboru převodních cen, průmyslu či jakýchkoli jiných z okruhu jejich daňové správy. Avšak ve vhodných případech může být účinnější mít určitý stupeň společného seznámení se se skutečnostmi. To představuje různost forem od příležitostného seznámení se se skutečnostmi při setkání, při návštěvě na místě anebo při přípravě společné zprávy delegovanými pracovníky.

D.2.2 Úloha daňového poplatníka při seznamování se skutečnostmi, při revizi a hodnotícím procesu

59. Aby se celý proces urychlil, daňoví poplatníci by měli se odpovědně ujistit, že příslušné orgány mají před započetím jednání k dispozici stejné skutečnosti, veškeré informace, které potřebují, a znají

podstatu problémů, o něž se jedná. Toho lze dosáhnout tím, že daňový poplatník podá pravidelnou informaci vyžadovanou příslušnou daňovou správou ve stejném čase další daňové správě, připravuje a předává záznamy o skutečnostech získaných při setkání jednou daňovou správou druhé daňové správě a tam, kde je to logické a ekonomické, usnadňuje společné setkání za účelem seznámení se se zjištěnými skutečnostmi. Daňový poplatník by měl také zajistit, aby byl pořízen nezbytný překlad materiálů a měl by se ujistit, že zde není žádné nepřiměřené zdržení v odpovědi na požadavky dalších podstatných informací. Daňový poplatník by měl být též oprávněn poradit se se svými daňovými správami, když je to vzájemně vhodné a užitečné, zatímco návrh je podroben revizi a vyhodnocení, a poplatník by měl být informován o pokroku.

D.3 Postup příslušných orgánů při rozhovorech

D.3.1 Koordinace mezi příslušnými orgány

60. Mnoho zemí dává přednost tomu, aby byly plně zapojeny do procesu od samého počátku, a přejí si úzce spolupracovat s dalšími příslušnými orgány. Další země upřednostňují vymezit hranice svého zapojení v rámci revize a komentování návrhů na zahájení procesu MAP APA tak, jak se ke kompletaci přibližují. Toto zapojení všech daňových správ do postupu v raném stadiu je doporučováno jakožto prostředek nátlaku, neboť zvyšuje účinnost procesu a pomáhá předejít zbytečným zdržením při dosažení vzájemné dohody.

61. Příslušné orgány by měly vést vzájemné dohadovací rozhovory podle časového harmonogramu. To vyžaduje, aby měly k dispozici dostatečné zdroje a příslušně vyškolený personál pro proces. Je žádoucí, aby příslušné orgány prodiskutovaly a koordinovaly příslušný plán činnosti z hlediska následujících věcí: jmenování příslušných úředníků, výměna informací, koordinace při revizi a vyhodnocení návrhu, pokusu rozvrhnout dobu konání dalších rozhovorů, jednání a uzavření přijatelné dohody. Úroveň vstupu a požadované prostředky by měly být přizpůsobeny individuálním požadavkům každého případu.

62. Zkušenost také ukázala, že včasné a časté rozhovory mezi příslušnými orgány, tak jak problémy vznikají, mohou být k prospěchu věci a mohou zabránit nepříjemným překvapením během procesu. Vzhledem k povaze procesu MAP APA se často vyskytnou významné problémy, které nemohou být vyřešeny jednoduše výměnou pozičních dokumentů a tím více formální výměnou, jak si to setkání tváří v tvář mezi příslušnými orgány může vyžadovat. Využití záznamů z konferenčních jednání nebo videozáznamů ze setkání může být rovněž užitečné.

D.3.2 Role daňového poplatníka při rozhovorech mezi daňovými správami

63. Úloha daňového poplatníka v tomto procesu je nezbytně více omezenější než při procesu seznamování se se skutečnostmi, protože dokončení postupu MAP APA je proces jednoho orgánu vlády vůči druhému vládnímu orgánu. Příslušné orgány mohou vyslovit souhlas s tím, aby daňový poplatník přednesl faktické otázky a problémy právního charakteru před tím, než započnou samotné rozhovory, kdy by daňový poplatník měl odejít. Může se také ukázat jako potřebné, aby daňový poplatník byl k dispozici na telefonické zavolání a mohl případně zodpovědět faktické otázky, které mohou vyvstat v průběhu rozhovorů. Daňový poplatník by se měl vyvarovat předkládání nových skutkových informací nebo činit dodatečná podání při těchto rozhovorech. Daňové správy si budou muset v takovém případě vyžádat čas pro revizi takových záležitostí, což si vynutí odložení konečného rozhodnutí u navrhovaného postupu dle MAP APA. Informace takového druhu by proto měly být poskytnuty před započetím rozhovorů.

D.3.3 Stažení se z procesu APA

64. Daňový poplatník nebo daňová správa se mohou kdykoli stáhnout z procesu MAP APA. Avšak stažení se z procesu, zvláště v pokročilém stádiu a bez náležitého důvodu, by bylo odrazující vzhledem k nevyhnutelnému plýtvání prostředky vynaloženými na takovou činnost. Po tom, co by byl stažen požadavek na MAP APA, ani daňový poplatník ani daňové správy by vůči sobě neměli žádné závazky a předchozí činnosti a ujednání mezi stranami by neměly nadále žádnou právní sílu a účinnost, pokud by domácí právo nestanovilo jinak (např. uživatelský poplatek za APA by byl nevymahatelný). Pokud by

navrhla stažení se z procesu daňová správa, daňový poplatník by musel být vyrozuměn o důvodech takového postupu a měla by mu být dána příležitost, aby ve věci učinil další podání.

D.3.4 Doklad o vzájemné dohodě

65. Zúčastněné strany by měly připravit návrh vzájemné dohody, jakmile se dohodly na metodice a dalších pravidlech a podmínkách. Může se ale také stát, že přes největší úsilí příslušných orgánů navrhovaná vzájemná dohoda zcela nevyloučí dvojí zdanění. Daňovému poplatníkovi(-ům) by proto měla být dána příležitost, aby se vyjádřil(i), zda je pro něho(-ně) takový návrh MAP APA přijatelný před jeho ukončením. Proto nelze vůbec hovořit o vnucení takové dohody dříve, než by byl zajištěn poplatníkův souhlas.

66. Proces MAP APA bude ve formě psaného dokumentu a o jeho obsahu, rozvržení apod. rozhodnou příslušné zúčastněné orgány. Aby bylo dosaženo toho, že bude pořízen jasný záznam o vzájemné dohodě a aby dohoda byla účinně realizována, měla by tato vzájemná dohoda obsahovat následující minimum informací anebo by se měla odvolávat na místa, kde je tato informace v navržené dokumentaci MAP APA obsažena:

a) názvy a adresy podniků, které jsou ujednáním pokryty;

b) transakce, dohody nebo ujednání, pokrytázdaňovací období nebo účetní období;

c) popis dohodnuté metodiky a další spojené záležitosti, jako jsou dohodnuté srovnávací příklady nebo rozsah očekávaných výsledků;

d) definice důležitých pojmů, které tvoří základnu pro aplikaci a kalkulaci metodiky (např. tržby, náklady na prodej, hrubý zisk apod.);

e) kritické předpoklady, na nichž je metodika založena, jejichž nedodržení by mohlo vyvolat nové jednání o dohodě (renegociace dohody);

f) dohodnuté postupy pojednávající o změnách ve stávající situaci, které nedosáhly stupně, jenž by vyžadoval nové jednání o dohodě;

g) pokud je použitelný, pak aplikovat dohodnutý daňový postup v přidružených otázkách;

h) pravidla a podmínky, které musí být daňovým poplatníkem splněny, aby vzájemná dohoda zůstala v platnosti, spolu s postupy, které by zajistily, že daňový poplatník tato pravidla a podmínky splní;

i) podrobnosti o poplatníkových povinnostech vůči daňovým správám jako výsledek domácí realizace procesu MAP APA (např. výroční zprávy, protokoly, oznámení změn v základních předpokladech atd.);

j) aby se zajistila důvěra daňových poplatníků a příslušných orgánů v procesu MAP APA, v němž dochází k volné výměně informací, potvrzení, že veškeré informace poskytnuté daňovým poplatníkem v případě MAP APA budou plně chráněny v možném rozsahu před odtajněním podle tuzemského práva příslušné jurisdikce a že veškeré informace, vyměňované mezi příslušnými zainteresovanými orgány, budou v takovém případě chráněny v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění a vnitrostátním právem.

D.4 Realizace procesu MAP APA

D.4.1 Projev účinků procesu MAP APA a poskytnutí potvrzení daňovému poplatníkovi

67. Po tom, co byl konečně odsouhlasen proces MAP APA, vyžadují zúčastněné daňové správy, aby se účinek dohody projevil v jejich vlastní jurisdikci. Daňové správy by se měly nějakým způsobem

dohodnout se svými daňovými poplatníky v souladu se vzájemnou dohodou, která je platná mezi příslušnými orgány. Toto potvrzení nebo dohoda by měly dát daňovému poplatníkovi jistotu, že transakce, týkající se převodních cen a kryté procesem MAP APA, nebudou upravovány, pokud bude daňový poplatník dodržovat pravidla a podmínky vzájemné dohody tak, jak se tato odráží v tuzemské dohodě nebo potvrzení, a pokud neučiní v průběhu procesu materiálně nesprávné nebo zavádějící prohlášení včetně prohlášení ve výroční zprávě o dodržování podmínek. Pravidla a podmínky by měly obsahovat jisté předpoklady, které, v případě jejich nedodržení, by mohly vyžadovat úpravu anebo úvahu o sjednání nové dohody.

68. Způsob, jakým bude tento souhlas nebo osvědčení dáno, se bude lišit v závislosti na každé zemi a přesná forma bude záviset na jednotlivém tuzemském právu a praxi. V některých zemích potvrzení (osvědčení) nebo dohoda bude mít formu ujednání APA podle příslušného vnitrostátního postupu. Aby vzájemná dohoda byla realizována efektivně, vnitrostátní potvrzení nebo dohoda musí být v souladu s postupem MAP APA a poskytovat daňovému poplatníkovi jako minimum stejný užitek, jak je ujednáno ve vzájemné dohodě. Na doplnění lze uvést, že tam, kde nebylo možné zcela vyloučit dvojí zdanění, má jedna ze zúčastněných jurisdikcí možnost poskytnout jednostrannou úlevu z dvojího zdanění podle vnitrostátního potvrzujícího postupu. Tudíž toto potvrzení nebo dohoda mohou pokrýt dodatečné záležitosti ve vztahu k těm, které jsou již obsaženy v procesu MAP APA, například tuzemské daňové nakládání u dalších nebo pomocných otázek, dodatečné protokoly nebo požadavky na dokumentaci a vyplňování zpráv. Péče by měla být věnována ujištění, že žádný z dodatečných výrazů, které obsahuje vnitrostátní potvrzení nebo dohoda, není v rozporu s pojmy obsaženými v procesu MAP APA.

D.4.2 Možnost zpětného působení ("Roll back")

69. Jak daňové správy, tak i daňový poplatník nejsou v žádném případě nuceni použít metodiku odsouhlasenou jako součást procesu MAP APA na daňová období končící před započetím prvního roku dohody MAP APA (často užívaný termín zpětného působení "rolling back"). Skutečně je nemožné tak postupovat, kdyby potom převládl jiný vzorek skutečností. Avšak metodika, která má být perspektivně použita podle postupu MAP APA, může být poučná při určování, jak nakládat se srovnatelnými transakcemi v dřívějších letech. V některých případech již mohou být převodní ceny předmětem zkoumání jednou daňovou správou za účetní období, která předcházejí období MAP APA, a tato daňová správa a daňový poplatník mohou vyjádřit přání využít této příležitosti, aby dohodnutá metodika byla využita k vyřešení učiněného dotazu. V souladu s tuzemskými právními požadavky může daňová správa projevit úmysl, aby příslušná úprava byla použita dokonce bez poplatníkova požadavku nebo souhlasu. Bod 2.7 minimálních standardů Akce 14 uvádí, že země s programem dvoustranných APA by měly zajišťovat zpětnou platnost vybraných APA (na období, která předcházejí předmětným zdaňovacím obdobím, která nebyla zahrnuta v původním rozsahu APA) ve vhodných případech, v rámci kterých jsou relevantní fakta a okolnosti v předchozích zdaňovacích obdobích stejné za podmínky ověření daných faktů a skutečností v rámci kontroly a pokud to lhůty (jako např. vnitrostátními právními předpisy upravující lhůtu pro rozhodnutí) umožňují.

E. Monitorování procesu MAP APA

70. Podstatné je, že daňové správy jsou způsobilé stanovit, že daňový poplatník je vázán pravidly a podmínkami, na nichž je založena vzájemná dohoda, a to po dobu jejího trvání. Protože vzájemná dohoda je učiněna mezi daňovými správami a daňový poplatník není částí takového ujednání, daňová správa musí spoléhat na tuzemské potvrzení nebo dohadovací postup popsaný výše, aby bylo možno monitorovat dodržování dohodnutých zásad daňovým poplatníkem. Jakmile by se daňový poplatník neřídil pravidly a podmínkami ujednání MAP APA, pak by již nebylo třeba, aby byl postup MAP APA nadále aplikován. Tento Oddíl je proto zaměřen na aspekty domácích postupů nezbytných pro úspěšnou realizaci ujednání MAP APA a na nezbytná opatření, která by zajistila, že daňový poplatník bude dodržovat všechny jeho pravidla a podmínky.

E.1 Protokolování

71. Daňový poplatník a daňové správy by měli souhlasit s druhy dokumentů a záznamů (včetně nezbytných překladů), které musí daňový poplatník vést a uchovávat za účelem ověření si rozsahu, jak dodržuje ustanovení MAP APA. Měl by být dodržován pokyn daný v Kapitolách IV a V této Směrnice, aby se zabránilo tomu, že dokumentační požadavky by se staly příliš zatěžujícími. Ustanovení týkající se období, kdy je nutné mít dokumenty v držbě a kdy je třeba odpovědět na požadavek předložení dokumentů a záznamů, může být rovněž zahrnut ve vzájemné dohodě.

E.2 Monitorovací mechanismus

E.2.1 Výroční zprávy

72. Daňový poplatník může být požádán, aby předkládal, dodatkem ke svému daňovému přiznání, za každé roční zdaňovací období nebo účetní období, které je kryto ujednáním MAP APA, výroční zprávu popisující poplatníkovy současné operace v tomto roce a prokazující plnění pravidel a podmínek ujednání MAP APA včetně informace, která je nezbytná pro rozhodnutí, zda byly dodrženy kritické předpoklady nebo další záruky. Tato informace by měla být poskytnuta daňovým poplatníkem daňové správě, s níž byla uzavřena tuzemská dohoda nebo potvrzení způsobem, který poskytuje příslušné vnitrostátní právo nebo postup.

E.2.2 Daňová kontrola

73. Ujednání MAP APA se aplikuje pouze vůči stranám specifikovaným v dohodě a ve vztahu ke specifickým transakcím. Existence takové dohody nebrání zúčastněným daňovým správám provádět kontrolní činnost v budoucnu, ačkoli jakákoli kontrola u transakcí, které jsou pokryty ujednáním MAP APA, by měla být omezena na stanovení rozsahu, v jakém daňový poplatník dodržuje jeho pravidla a podmínky, a zda okolnosti a předpoklady nezbytné pro spolehlivou aplikaci zvolené metodiky stále ještě trvají. Dotyčné daňové správy mohou vyžadovat od daňového poplatníka, aby prokázal, že:

a) dodržel pravidla a podmínky ujednání MAP APA;

b) vyjádření v návrhu, výroční zprávy a doprovodná dokumentace zůstávají platná, a že jakékoli významné změny ve skutečnostech nebo okolnostech byly zahrnuty do výročních zpráv;

c) metodika byla přesně a soustavně aplikována v souladu s pravidly a podmínkami ujednání MAP APA; a

d) kritické předpoklady, tvořící základ metodiky převodních cen, zůstávají v platnosti.

E.3 Důsledky nedodržování MAP APA nebo změny v okolnostech

74. Obecně důsledky nedodržování pravidel a podmínek MAP APA nebo nezdar při naplnění kritických předpokladů a) spustí otázku podmínek MAP APA, b) uvede do chodu další dohodu mezi příslušnými orgány, jak postupovat při takovém nedodržení ujednání nebo neúspěchu a c) nastolí jakékoli vhodné vnitrostátní právo nebo procesních ustanovení. To znamená, že ujednání MAP APA samo výslovně předepíše postupy, které budou následovat, nebo popíše důsledky, které vzniknou za situace, kdy nedojde k plnění nebo se plnění nezdaří. Za takových situací mohou příslušné orgány podle vlastní úvahy vstoupit do jednání o tom, jaká akce by měla být podniknuta, případ od případu. Konečně vnitrostátní právo nebo procesní pravidla mohou stanovit důsledky nebo povinnosti, které to přinese daňovému poplatníkovi a dotyčné daňové správě. Následující Odstavce poskytují návod podobný přijatým postupům v některých jurisdikcích, který se ve svém celku ukázal jako fungující. Je však třeba zdůraznit, že některé daňové správy si mohou přát zvolit odchylné postupy a přístupy.

75. Když daňové správy zjistí, že požadavek ujednání MAP APA nebyl naplněn, mohou přesto souhlasit, opírajíce se o pravidla a podmínky ujednání MAP APA, aby toto dále pokračovalo, například tam, kde účinek neúspěchu vyrovnání se s podmínkami není významný. Pokud nesouhlasí s pokračováním aplikace ujednání MAP APA, existují pro daňovou správu tři možné volby. Povaha činnosti, která má následovat, zpravidla závisí na tom, jak vážné bylo nedodržování ujednání.

76. Nejpřísnější činnost je odvolání, které má ten účinek, že s daňovým poplatníkem je nakládáno, jako by ujednání MAP APA nikdy nebylo uzavřeno. Méně vážné je zrušení, čímž je míněno, že s daňovým poplatníkem je nakládáno, jako by ujednání MAP APA bylo účinné a v právní síle, ale pouze do okamžiku zrušení, a nikoliv pro celé navržené období. Jestliže je ujednání MAP APA zrušeno nebo odvoláno, potom si pro ta zdaňovací období nebo účetní období, jichž se zrušení nebo odvolání týká, příslušné daňové správy a daňoví poplatníci ponechávají svá práva podle svých vnitrostátních předpisů a ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jako by se k ujednání MAP APA vůbec nepřistoupilo. Konečně, ujednání MAP APA může být revidováno, čímž je míněno, že daňový poplatník bude mít stále užitek z ujednání MAP APA po celé navrhované období, ačkoliv odlišné podmínky se aplikují před a po datu revize. Další podrobnosti jsou uvedeny níže.

E.3.1 Odvolání ujednání MAP APA

77. Daňová správa může odvolat ujednání MAP APA (buď jednostranně, nebo po vzájemné dohodě) jestliže bylo zjištěno, že:

a) došlo ke zkreslení, chybě nebo opomenutí, které lze připsat nedbalosti, nedostatku péče nebo úmyslné chybě daňového poplatníka při vyplňování žádosti o MAP APA a jeho předložení, tvorbě výročních zpráv nebo jiné podpůrné dokumentace nebo při poskytování k věci se vztahujících informací; nebo

b) účastnící se daňový poplatník(-ci) významně nevyhověl(i) základnímu pravidlu nebo podmínce MAP APA.

78. Když je ujednání MAP APA odvoláno, toto působí zpětně k prvnímu dni zdaňovacího období nebo účetního období, od kterého bylo ujednání účinné, a ujednání MAP APA nebude mít nadále žádnou sílu a účinnost pro dotyčného daňového poplatníka(-ky) a druhou daňovou správu. Vzhledem k vážnému účinku uvedené činnosti by tak daňová správa navrhující odvolání ujednání MAP APA měla učinit pouze po pečlivém a opatrném zhodnocení významných skutečností a měla by včas informovat a konzultovat věc s dotyčným daňovým poplatníkem(-ky) a druhou daňovou správou(-ami).

E.3.2 Zrušení ujednání MAP APA

79. Daňová správa může zrušit ujednání MAP APA (buď jednostranně, nebo po vzájemné dohodě), když je zjištěno, že vznikla jedna z následujících situací:

a) došlo ke zkreslení, chybě nebo opomenutí, které nelze přičítat nedbalosti, nedostatku péče nebo záměrné chybě daňového poplatníka při vyplnění žádosti o MAP APA a jeho předložení, tvorbě výročních zpráv nebo další doprovodné dokumentace nebo při poskytování jakýchkoli k věci se vztahujících informací; nebo

b) účastnící se daňový poplatník(-ci) významně nevyhověl jakémukoli pravidlu nebo podmínce ujednání MAP APA; nebo

c) byl významně porušen jeden nebo více kritických předpokladů; nebo

d) došlo ke změně daňového práva včetně ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění týkající se ujednání MAP APA; a neukázalo se jako možné revidovat dohodu (viz Odst. 80–82 níže), aby počítala se změnou okolností.

80. Když dochází ke zrušení ujednání MAP APA, pak datum zrušení bude stanoveno podle povahy události, která vedla ke zrušení. Může to být zvláštní datum, například když událost, která zavdala příčinu

ke zrušení, představovala významnou změnu v daňovém právu (ačkoliv ujednání MAP APA může stále působit po přechodnou dobu od data zákonné změny do zrušení ujednání). V dalších případech bude zrušení účinné pro jednotlivé zdaňovací nebo účetní období, například tam, kde došlo k významné změně jednoho z kritických předpokladů, kterou nelze připsat jednotlivému datu v tomto zdaňovacím nebo účetním období. Ujednání MAP APA nebude mít dále žádnou působnost na dotyčného daňového poplatníka(-ky) nebo na jinou daňovou správu od data zrušení.

81. Daňová správa může upustit od zrušení ujednání MAP APA, jestliže daňový poplatník poukáže na skutečný důvod, aby vyhověl daňové správě, a jestliže souhlasí s úpravou navrženou daňovou správou k opravě nesprávných údajů, chyb, opomenutí nebo nedodržení podmínek nebo vezme v úvahu změny v kritických předpokladech, změny daňového zákona nebo příslušných ustanovení smlouvy týkající se procesu APA. Taková činnost dává podnět k provedení revize ujednání MAP APA (viz níže).

82. Daňová správa navrhující zrušení má za povinnost informovat a konzultovat věc s dotyčným daňovým poplatníkem(-y) a druhou daňovou správou(-ami) včas. Tato konzultace by měla zahrnovat vysvětlení důvodů, pro které je navrhováno, aby ujednání APA bylo zrušeno. Daňovému poplatníkovi musí být dána příležitost odpovědět do doby, než bude vydáno konečné rozhodnutí.

E.3.3 Revize ujednání MAP APA

83. Platnost metodiky převodních cen závisí na kritických předpokladech, které se aplikují po dobu trvání ujednání MAP APA. Toto ujednání, resp. proces, a tuzemské potvrzení (osvědčení) nebo dohoda by proto vyžadovaly, aby daňový poplatník hlásil příslušné daňové správě(-ám) každou změnu. Jestliže po vyhodnocení daňových správ je zjištěno, že došlo k významné změně podmínek tvořících kritické předpoklady, ujednání MAP APA může být revidováno, aby promítlo změny, ke kterým došlo. Jak bylo pojednáno výše, ujednání MAP APA může také obsahovat předpoklady, které, ač vzdálené tomu, aby ovlivnily platnost ujednání MAP APA, přesto opravňují k revizi za účasti dotčených stran. Jedním z výsledků takového přezkoumání může být opět revize MAP APA. V řadě případů však pravidla a podmínky ujednání MAP APA mohou být dostatečně pružné, aby počítaly s účinky takových změn bez nutnosti revize.

84. Oznámení daňového poplatníka(ů) daňové správě(-ám), že k takové změně došlo, by mělo být sděleno, je-li to možné, ihned, jakmile změna nastala nebo jakmile se daňový poplatník o této změně dozvěděl, a pokud je vyžadováno podání výroční zprávy za uvedený rok nebo za účetní období, tak ne později, než je stanovena lhůta pro její podání. Je žádoucí, aby podání bylo učiněno včas, aby dotyčné strany měly více času pro dosažení dohody o revizi ujednání MAP APA, a tím snížily pravděpodobnost případného zrušení.

85. Revidované ujednání MAP APA musí stanovit datum, od kdy je revize účinná, a také datum, od něhož původní ujednání MAP APA účinnost ztrácí. Pokud může být datum změny přesně identifikováno, potom by revize běžně nabyla účinnosti od tohoto data, ale pokud přesné datum nemůže být zjištěno, potom je ujednání MAP APA třeba revidovat s účinky od prvního dne účetního období, které následuje po tom, v němž ke změně došlo. Pokud se daňové správy a daňový poplatník nemohou dohodnout na nutnosti revidovat ujednání MAP APA nebo jak revidovat postup dle MAP APA, toto ujednání bude zrušeno a nebude mít nadále žádný právní účinek a působnost ve vztahu k zúčastněným daňovým poplatníkům a daňovým správám. Stanovení data účinnosti zrušení ujednání MAP APA se řídí stejnými zásadami jako při stanovení data revize.

E.4 Obnovení ujednání MAP APA

86. Požadavek na obnovení ujednání MAP APA by měl být učiněn v čase předepsaném zúčastněnými daňovými správami s přihlédnutím k nezbytnosti získat dostatek času, aby daňové správy upravily a vyhodnotily novou žádost a spolu s daňovým poplatníkem(-ky) dosáhly dohody. Věci by napomohlo, kdyby proces obnovy započal ještě před tím, než existující ujednání MAP APA přestalo platit.

87. Formát, postup a vyhodnocení žádosti o obnovu by obvykle měly být podobné náležitostem při první žádosti o sjednání MAP APA. Avšak nezbytný stupeň podrobností může být omezen se souhlasem zúčastněných daňových správ, zvláště když zde nedošlo k významným změnám ve skutečnostech a okolnostech případu. Obnovení ujednání MAP APA není automatické a závisí na souhlasu všech dotčených stran a na tom, jak daňový poplatník mimo jiné prokáže, dodržení pravidel a podmínek existujícího ujednání MAP APA. Metodika, pravidla a podmínky obnoveného ujednání MAP APA se samozřejmě mohou lišit od předchozího ujednání MAP APA.

Příloha I ke Kapitole V

Dokumentace převodních cen – základní dokumentace (Master File)

V Master File by měly být obsaženy následující informace:

Organizační struktura

- Schéma zobrazující právní a vlastnickou strukturu skupiny nadnárodních podniků a geografické umístění provozních subjektů.

Popis obchodní činnosti (obchodních činností) skupiny nadnárodních podniků

- Obecný písemný popis obchodní činnosti skupiny nadnárodních podniků včetně:
  - Klíčových zdrojů zisku generovaného obchodní činností;
  - Popisu dodavatelského řetězce pěti nejvýznamnějších výrobků či nabízených služeb skupiny z hlediska obratu a dále veškeré další výrobky nebo služby, jejichž prodeje tvoří více než 5 % obratu skupiny. Požadovaný popis může mít podobu schématu nebo diagramu;
  - Seznamu a stručného popisu významných ujednání o poskytování služeb, kromě služeb výzkumu a vývoje (R&D), mezi členy skupiny nadnárodních podniků, včetně popisu možností hlavních lokací poskytujících významné služby a způsobu stanovení převodních cen ve věci rozdělování nákladů na služby a stanovení cen, které mají být za vnitroskupinové služby zaplaceny;
  - Popisu hlavních geografických trhů výrobků a služeb skupiny, ve vazbě na druhou odrážku výše;
  - Stručné funkční analýzy slovně popisující hlavní přínosy jednotlivých subjektů uvnitř skupiny k tvorbě hodnoty, tj. vykonávané klíčové funkce, významná nesená rizika a významná užívaná aktiva;
  - Popisu významných transakcí týkajících se restrukturalizace podniku, akvizicí a odprodejů, ke kterým došlo během daného fiskálního roku.

Nehmotná aktiva skupiny nadnárodních podniků (podle definice v Kapitole VI této Směrnice)

- Obecný popis celkové strategie skupiny nadnárodních podniků pro vývoj, vlastnictví a využívání nehmotných aktiv včetně uvedení umístění hlavních výzkumných zařízení a umístění managementu odpovědného za výzkum a vývoj.
- Seznam nehmotných aktiv, případně skupin nehmotných aktiv, skupiny nadnárodních podniků, která jsou významná z hlediska nastavení převodních cen a identifikace subjektů, které je právně vlastní.
- Seznam významných dohod mezi danými spojenými podniky souvisejících s nehmotnými aktivy včetně CCA, hlavních smluv o službách spojených s výzkumem a licenčních dohod.

- Obecný popis strategie stanovení převodních cen skupiny související s výzkumem a vývojem a nehmotnými aktivy.
- Obecný popis jakéhokoli významného převodu podílů na nehmotných aktivech mezi spojenými podniky během daného fiskálního roku včetně identifikace zúčastněných subjektů, uvedení zemí a kompenzací.

Mezipodnikové finanční činnosti skupiny nadnárodních podniků

- Obecný popis financování skupiny včetně významných ujednání o financování uzavřených s nespojenými věřiteli.
- Identifikace členů skupiny nadnárodních podniků, kteří vykonávají funkci centrálního financování skupiny včetně uvedení země, dle jejíhož práva je subjekt organizován a uvedení místa skutečného vedení daných subjektů.
- Obecný popis strategie stanovení převodních cen skupiny nadnárodních podniků související s ujednáními o financování uzavřenými mezi spojenými podniky.

Finanční a daňová pozice skupiny nadnárodních podniků

- Roční konsolidovaná účetní závěrka skupiny nadnárodních podniků pro daný fiskální rok, v případě, že je jinak připravována pro finanční výkaznictví, regulační, interní, daňové nebo jiné účely.
- Seznam a stručný popis platných jednostranných předběžných cenových ujednání (APA) skupiny nadnárodních podniků a jiných daňových rozhodnutí souvisejících s rozdělením příjmu mezi jednotlivé země

Příloha II ke Kapitole V

Dokumentace převodních cen – dokumentace specifická pro konkrétní zemi (Local File)

V Local File by měly být zahrnuty následující informace:

Lokální subjekt

- Popis struktury řízení lokálního subjektu, lokální organizační struktura a popis jednotlivců, kterým je lokální management podřízen a uvedení země, ve které (kterých) tito jednotlivci sídlí.
- Podrobný popis obchodních činností a obchodní strategie uplatňované lokálním subjektem včetně uvedení, zda je lokální subjekt zapojen do restrukturalizace podniku nebo převodů nehmotných aktiv nebo je těmito skutečnostmi ovlivněn v současnosti nebo během posledního roku a vysvětlení aspektů těch transakcí, které lokální subjekt ovlivňují.
- Klíčoví konkurenti.

Závislé transakce

Pro každou významnou kategorii závislých transakcí, kterých se subjekt účastní, uveďte následující informace:

- Popis významných závislých transakcí (např. zabezpečení výrobních služeb, nákup zboží, poskytování služeb, půjčky, finanční záruky a záruky plnění, licence k nehmotným aktivům atd.) a kontext, ve kterém se dané transakce uskutečňují.
- Množství vnitroskupinových příchozích a odchozích plateb pro každou kategorii závislých transakcí, kterých se lokální subjekt účastní (tj. příchozí a odchozí platby za výrobky, služby, licenční poplatky, úroky atd.) rozdělené dle daňové jurisdikce zahraničního plátce nebo příjemce.
- Identifikace spojených podniků účastných v každé kategorii závislých transakcí a vztah mezi nimi.
- Kopie všech významných vnitropodnikových dohod uzavřených lokálním subjektem.
- Podrobná srovnávací a funkční analýza daňového poplatníka a příslušných spojených podniků zohledňující každou relevantní kategorii závislých transakcí včetně jakékoli změny v porovnání s předchozími obdobími[1].
- Označení nejvhodnější metody stanovení převodních cen s ohledem na kategorii transakcí a zdůvodnění výběru dané metody.
- Označení, který spojený podnik je případně zvolen jako testovaná strana transakce, a vysvětlení důvodů této volby.
- Přehled významných odhadů formulovaných při aplikaci metodiky stanovení převodních cen.
- Vysvětlení důvodů provedení víceleté analýzy, pokud je to relevantní.

[1] V rozsahu, ve kterém tato funkční analýza znovu uvádí informace obsažené v Master File, je dostačující odkaz na Master File.

- Seznam a popis zvolených srovnatelných nezávislých transakcí (interních nebo externích), pokud existují, a informace o relevantních finančních ukazatelích nezávislých podniků, na kterých je analýza převodních cen založena včetně popisu metodiky vyhledání srovnatelných údajů a uvedení zdroje daných informací.
- Popis všech provedených úprav srovnatelnosti a vyjádření, zda byly upraveny výsledky testované strany transakce, srovnatelných nezávislých transakcí nebo obou.
- Zdůvodnění závěru, že ocenění příslušných transakcí je v souladu s principem tržního odstupu, založené na aplikaci zvolené metody stanovení převodních cen.
- Shrnutí finančních informací použitých při aplikaci metodiky stanovení převodních cen.
- Kopie existujících jednostranných a dvoustranných/mnohostranných APA a dalších daňových rozhodnutí, v rámci kterých nefiguruje lokální daňová jurisdikce jako zúčastněná strana a které se vztahují k závislým transakcím popsaným výše.

Finanční informace

- Roční finanční účty lokálního subjektu pro příslušný fiskální rok. Pokud existují auditované výkazy, měly by být předloženy, pokud ne, měly by být předloženy neauditované výkazy.
- Informace a alokační plány znázorňující, jak finanční údaje použité v rámci aplikace vybrané metody stanovení převodních cen navazují na roční účetní závěrky.
- Celkový souhrn relevantních finančních dat týkajících se srovnatelných údajů použitých v rámci analýzy a uvedení zdroje, ze kterých byla data získána.

Příloha III ke Kapitole V

Dokumentace převodních cen – Zpráva podle jednotlivých zemí (CbCR)

A. Vzorová šablona pro CbCR

Tabulka 1: **Přehled rozdělení příjmů, daní a obchodních činností dle daňové jurisdikce**

Název skupiny nadnárodních podniků: Vykazované účetní období: Použitá měna:										
Stát nebo jurisdikce	Výnosy			Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů	Zaplacená daň z příjmů	Splatná daň z příjmů	Základní kapitál	Kumulovaný výsledek hospodaření	Počet zaměstnanců	Hmotná aktiva – jiná než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
	Nespřízněné podniky	Spřízněné podniky	Celkem							

Tabulka 2: **Informace o jednotlivých členských entitách nadnárodní skupiny podniků seskupené podle jurisdikce**

Jméno skupiny nadnárodních podniků: Vykazované účetní období:															
Stát nebo jurisdikce	Členská entita, která je z tohoto státu nebo jurisdikce	založení nebo zapsání do rejstříku, pokud se liší od státu nebo jurisdikce, ze kterých je členská entita	Hlavní obchodní činnost/i												
			Výzkum a vývoj	Držba nebo správa duševního vlastnictví	Nákup nebo zásobování	Výroba nebo produkce	Prodej marketing nebo distribuce	Služby správní, řídící nebo podpůrné	Poskytování služeb nezávislým podnikům	Financování uvnitř skupiny	Regulované finanční služby	Pojištění	Držba podílu nebo jiných kapitálových nástrojů	Neaktivní	Jiné[1]
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

1. Prosím specifikujte povahu činnosti členské entity v oddíle „dodatečné informace“.

Tabulka 3: **Dodatečné informace**

Jméno skupiny nadnárodních podniků: Vykazované účetní období:
Prosím zahrňte další stručné informace nebo vysvětlení, které považujete za nezbytné nebo které by usnadnilo porozumění povinných informací poskytnutých v CbCR.

B. Šablona CbCR – obecné pokyny

Účel

Tato Příloha III Kapitoly V Směrnice obsahuje šablonu sestavení zprávy týkající se alokace zisku, daní a obchodních činností dle jednotlivých daňových jurisdikcí skupiny nadnárodních podniků. Tyto pokyny tvoří nedílnou součást modelové šablony CbCR.

Definice

Oznamující nadnárodní podnik

Oznamující nadnárodní podnik je nejvyšší mateřská entita v rámci skupiny nadnárodních podniků.

Přidružený podnik

Pro účely vyplnění Přílohy III je přidruženým podnikem skupiny nadnárodních podniků chápána (i) jakákoli samostatná obchodní jednotka skupiny nadnárodních podniků, která je zahrnuta v konsolidované účetní závěrce skupiny nadnárodních podniků pro účely finančního výkaznictví, nebo by v ní byla zahrnuta, pokud by majetkové podíly takové obchodní jednotky skupiny nadnárodních podniků byly obchodovány na burze; (ii) jakákoli obchodní jednotka, která je vyloučena z konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků výhradně z důvodu velikosti či významnosti; a (iii) jakákoli stálá provozovna jakékoli samostatné obchodní jednotky skupiny nadnárodních podniků zahrnutá v (i) nebo (ii) výše, za předpokladu, že obchodní jednotka připravuje samostatnou účetní závěrku pro tuto stálou provozovnu pro účely finančního výkaznictví, regulační účely, finančního výkaznictví nebo kontroly vnitřního řízení.

Nakládání s pobočkami a stálými provozovnami

Data stálých provozoven by měla být vykazována s odkazem na daňovou jurisdikci, ve které se nachází, a ne s odkazem na daňovou jurisdikci sídla obchodní jednotky, které je stálá provozovna součástí. Výkazy podávané obchodní jednotkou v daňové jurisdikci, ve které má obchodní jednotka, jíž je stálá provozovna součástí, sídlo, by neměly obsahovat finanční data vztahující se k dané stálé provozovně.

Konsolidovaná účetní závěrka

Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka skupiny nadnárodních podniků, ve které jsou aktiva, pasiva, příjmy, výdaje a cash flow nejvyšší mateřské entity a přidružených podniků prezentovány jako by patřily jedinému ekonomickému subjektu.

Období zahrnuté v roční šabloně

Šablona by měla zahrnovat fiskální rok oznamujícího nadnárodního podniku. Pro přidružené podniky by šablona podle uvážení oznamujícího nadnárodního podniku měla konzistentně odrážet (i) informace za fiskální rok daného přidruženého podniku končícího ve stejný den jako fiskální rok oznamujícího nadnárodního podniku, nebo končícího během 12 měsíců předcházejících tomuto datu, nebo (ii) informace všech daných přidružených podniků podávané za fiskální rok oznamujícího nadnárodního podniku.

Zdroj dat

Oznamující nadnárodní podnik by měl při vyplňování šablony konzistentně každý rok používat data ze stejných zdrojů. Oznamující nadnárodní podnik se může rozhodnout použít data z vlastních souborů výkazů ke konsolidaci, z povinných účetních závěrek jednotlivých subjektů, regulovaných účetních závěrek, nebo interních manažerských výkazů. Není nutné, aby příjmy, zisky a daňové výkazy byly v šabloně a v konsolidované účetní závěrce v souladu. Pokud jsou jako základ pro vykazování použity

jednotlivé povinné účetní závěrky, veškeré částky by měly být převedeny na uvedenou funkční měnu použitou oznamujícím nadnárodním podnikem dle průměrného směnného kurzu v daném roce uvedeném v části Dodatečné informace této šablony. Není však nutné provádět úpravy z důvodu rozdílných účetních principů aplikovaných v jednotlivých daňových jurisdikcích.

V oddíle Dodatečné informace by měl oznamující nadnárodní podnik uvést stručný popis zdrojů dat použitých při přípravě šablony. Pokud dojde ke změně použitého zdroje dat mezi jednotlivými obdobími, oznamující nadnárodní podnik by měl v oddíle Dodatečné informace šablony uvést důvody této změny a její důsledky.

C. Šablona CbCR – konkrétní pokyny

Přehled rozdělení příjmů, daní a obchodních činností podle daňové jurisdikce (Tabulka 1)

Daňová jurisdikce

V prvním sloupci šablony by měl oznamující nadnárodní podnik uvést všechny daňové jurisdikce, ve kterých mají přidružené podniky skupiny nadnárodních podniků sídlo pro daňové účely. Daňová jurisdikce se definuje jako stát nebo také jako nestátní jurisdikce, která má fiskální autonomii. Pro všechny spojené podniky ve skupině nadnárodních podniků, které podle oznamujícího nadnárodního podniku nesídlí v žádné daňové jurisdikci pro daňové účely, by měl být uveden samostatný řádek. V případě, že přidružený podnik sídlí ve více než jedné daňové jurisdikci, bude daňová jurisdikce daného podniku určena dle relevantní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud neexistuje relevantní smlouva o zamezení dvojího zdanění, daný přidružený podnik by měl být vykázán v sídle skutečného vedení. Sídlo skutečného vedení by mělo být stanoveno v souladu s ustanoveními Článku 4 Modelové smlouvy OECD a jejího doplňujícího Komentáře.

Výnosy

Ve třech sloupcích šablony označených Výnosy by měl oznamující nadnárodní podnik uvádět následující informace: (i) úhrn výnosů všech přidružených podniků skupiny nadnárodních podniků v příslušné daňové jurisdikci generovaných transakcemi se spojenými podniky; (ii) úhrn výnosů všech přidružených podniků skupiny nadnárodních podniků v příslušné daňové jurisdikci generovaných transakcemi s nezávislými stranami; a (iii) součet (i) a (ii). Výnosy by měly zahrnovat výnosy z prodejů skladových zásob a majetku, služeb, licenčních poplatků, úroků, pojistné a veškeré další platby. Výnosy by neměly zahrnovat platby obdržené od jiných přidružených podniků, se kterými se nakládá jako s dividendami v daňové jurisdikci plátce.

Výsledek hospodaření před zdaněním

V pátém sloupci šablony by měl oznamující nadnárodní podnik uvést úhrn výsledku hospodaření před zdaněním všech přidružených podniků sídlících pro daňové účely v dané daňové jurisdikci. Výsledek hospodaření před zdaněním by měl zahrnovat všechny položky mimořádných příjmů a výdajů.

Zaplacená daň z příjmů

V šestém sloupci šablony by oznamující nadnárodní podnik měl uvést celkovou částku skutečně zaplacené daně z příjmu v příslušném fiskálním roce všemi přidruženými podniky sídlícími pro daňové účely v dané daňové jurisdikci. Zaplacené daně by měly zahrnovat daně uhrazené přidruženým podnikem daňové jurisdikci, ve které má sídlo pro daňové účely a všem dalším daňovým jurisdikcím. Zaplacené daně by rovněž měly zahrnovat srážkové daně uhrazené jinými subjekty (spojenými podniky a nezávislými podniky) v souvislosti s platbami přidruženému podniku. Pokud tedy společnost A sídlící v daňové

jurisdikci A obdrží úrok v daňové jurisdikci B, daň sražená v daňové jurisdikci B by měla být vykázána společností A.

Splatná daň z příjmů

V sedmém sloupci šablony by oznamující nadnárodní podnik měl uvést úhrn splatné daně ve vazbě na výsledek hospodaření ve vykazovaném roce pro všechny přidružené podniky sídlící pro daňové účely v dané daňové jurisdikci. Splatná daň by měla odrážet jen operace současného roku a neměla by zahrnovat odložené daně nebo rezervy na nejisté daňové závazky.

Základní kapitál

V osmém sloupci šablony by oznamující nadnárodní podnik měl uvést úhrn základního kapitálu všech přidružených podniků sídlících pro daňové účely v dané daňové jurisdikci. V případě stálých provozoven by měl být základní kapitál vykázán právním subjektem, o jehož stálou provozovnu se jedná, s výjimkou případu, kdy jsou stanoveny požadavky na vykázání kapitálu v daňové jurisdikci stálé provozovny z titulu zákonné úpravy.

Kumulovaný výsledek hospodaření

V devátém sloupci šablony by oznamující nadnárodní podnik měl uvést úhrn celkového kumulovaného výsledku hospodaření všech přidružených podniků sídlících pro daňové účely v dané daňové jurisdikci ve stavu ke konci roku. V případě stálých provozoven by měl být kumulovaný výsledek hospodaření vykázán právním subjektem, o jehož stálou provozovnu se jedná.

Počet zaměstnanců

V desátém sloupci šablony by oznamující nadnárodní podnik měl uvést celkový počet zaměstnanců všech přidružených podniků sídlících pro daňové účely v příslušné daňové jurisdikci vyjádřený ekvivalentem plné pracovní doby (FTE).

Počet zaměstnanců může být uveden ve stavu ke konci roku, jako průměrná míra zaměstnanosti pro daný rok, nebo jakýmkoli jiným způsobem aplikovaným konzistentně napříč daňovými jurisdikcemi a obdobími. Pro tento účel mohou být nezávislí externisté podílející se na běžných provozních činnostech přidruženého podniku uvedeni jako zaměstnanci. Přiměřené zaokrouhlení nebo odhad počtu zaměstnanců je přípustný za předpokladu, že toto zaokrouhlení nebo odhad podstatně nezkreslí relativní rozložení zaměstnanců napříč různými daňovými jurisdikcemi. Všemi podniky by měl být každoročně používán stejný přístup.

Hmotná aktiva jiná než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

V jedenáctém sloupci šablony by oznamující nadnárodní podnik měl uvést úhrn čisté účetní hodnoty hmotných aktiv všech přidružených podniků sídlících pro daňové účely v příslušné daňové jurisdikci. V případě stálých provozoven by aktiva měla být uvedena odkazem na daňovou jurisdikci, ve které se stálá provozovna nachází. Hmotná aktiva pro tyto účely nezahrnují peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, nehmotná aktiva nebo finanční aktiva.

Informace o jednotlivých členských entitách nadnárodní skupiny podniků seskupené podle jurisdikce (Tabulka 2)

Členská entita, která je z tohoto státu nebo jurisdikce

Oznamující nadnárodní podnik by měl uvést všechny přidružené podniky skupiny nadnárodních podniků, které sídlí pro daňové účely v dané daňové jurisdikci, v řazení podle daňové jurisdikce a názvu právního subjektu. Jak je však uvedeno výše, stálá provozovna by měla být uvedena odkazem na daňovou jurisdikci, ve které se nachází. Právní subjekt, o jehož stálou provozovnu se jedná, by měl být označen (např. XYZ Corp – daňová jurisdikce A stálá provozovna).

Stát nebo jurisdikce založení nebo zapsání do rejstříku, pokud se liší od státu nebo jurisdikce, ze kterých je členská entita

Oznamující nadnárodní podnik by měl uvést název daňové jurisdikce, podle jejíchž zákonů je přidružený podnik založen nebo zapsán, pokud se liší od daňové jurisdikce, ze kterrých je členská entita.

Povaha hlavního podnikání nebo jiné hlavní činnosti entity

Oznamující nadnárodní podnik by měl uvést povahu hlavní obchodní činnosti (hlavních obchodních činností) vykonávané přidruženým podnikem v dané daňové jurisdikci zaškrtnutím jednoho nebo několika příslušných políček.

Obchodní činnosti
Výzkum a vývoj
Držení nebo správa duševního vlastnictví
Nákup nebo zásobování
Výroba nebo produkce
Prodej, marketing nebo distribuce
Služby správní, řídící nebo podpůrné služby
Poskytování služeb nezávislým podnikům
Financování uvnitř skupiny
Regulované finanční služby
Pojištění
Držba podílů nebo jiných kapitálových nástrojů
Neaktivní
Jiné[1]

[1] Upřesněte prosím povahu činnosti přidruženého podniku v oddíle „Dodatečné informace“.

Příloha IV ke Kapitole V

Sestavení CbCR

Prováděcí balíček

Úvod

S cílem urychlit důslednou a rychlou implementaci Akce 13 týkající se sestavení CbCR v rámci akčního plánu k problematice rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku (Akční plán BEPS, OECD, 2013) byl zeměmi podílejícími se na projektu OECD/G20 BEPS schválen Prováděcí balíček pro sestavení CbCR. Tento prováděcí balíček se skládá ze (i) vzorových právních předpisů, které mohou země použít k tomu, aby nejvyšší mateřskou entitu skupiny nadnárodních podniků přiměly k předložení CbCR ve své jurisdikci, kde je rezidentem, včetně požadavků na náhradní vyplnění (ii) tří modelových dohod příslušných orgánů, které slouží k usnadnění výměny CbCR, a to na základě následujících bodů v tomto pořadí 1) Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, 2) smlouvy o zamezení dvojího zdanění 3) Dohody o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA). Je zřejmé, že rozvojové země mohou vyžadovat podporu při efektivní implementaci CbCR.

Vzorové právní předpisy

Vzorové právní předpisy v Prováděcím balíčku pro sestavení CbCR nezohledňují ústavní právo ani právní systém, ani strukturu a znění daňových právních předpisů kterékoli konkrétní jurisdikce. V případě, že je nutné provést změny ve stávajících právních předpisech některé z jurisdikcí, je možné přizpůsobit dané vzorové předpisy právnímu systému dané jurisdikce.

Dohody příslušných orgánů

Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (dále jen „Úmluva“) ve svém Článku 6 požaduje, aby se příslušné orgány stran transakce v rámci Úmluvy vzájemně dohodly na rozsahu automatické výměny informací a na postupu, který bude dodržován. V souvislosti se společným standardem pro oznamování byl tento požadavek převeden do Mnohostranné dohody příslušných orgánů, která definuje rozsah, časové rozvržení, postupy a zabezpečení, podle kterých by měla automatická výměna probíhat.

Ukázalo se, že zavedení automatické výměny informací prostřednictvím Mnohostranné dohody příslušných orgánů v rámci společného standardu pro oznamování efektivně využívá čas i zdroje, a proto by stejný přístup mohl být použit i pro účely zavedení automatické výměny informací týkajících se CbCR. Z toho důvodu byla vypracována Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně CbCR („CbCR MCAA“), která je založena na Úmluvě a je inspirovaná Mnohostrannou dohodou příslušných orgánů, uzavřené v rámci implementace společného standardu pro oznamování. Navíc byly vypracovány dvě další modelové dohody příslušných orgánů pro výměnu CbCR, jedna pro výměnu informací dle smluv o zamezení dvojího zdanění a jedna pro výměnu informací dle Dohod o výměně informací v daňových záležitostech.

V souladu s Odstavcem 5 Kapitoly V této Směrnice je jedním ze tří cílů dokumentace převodních cen poskytnout daňovým správám informace nezbytné k provedení informovaného posouzení rizik souvisejících s problematikou převodních cen, zatímco Odstavec 10 Kapitoly V této Směrnice uvádí, že efektivní určení a posouzení rizik představuje významnou ranou fázi procesu výběru případů vhodných na kontrolu převodních cen. CbCR, které byly vyměněny na základě modelových dohod příslušných orgánů obsažených v Prováděcím balíčku pro sestavení CbCR, představují jednu ze tří úrovní dokumentace převodních cen a v souladu s Odstavci 16, 17 a 25 Kapitoly V této Směrnice poskytují daňovým správám relevantní a spolehlivé informace pro provedení účinné a důkladné rizikové analýzy převodních cen. V tomto kontextu je cílem modelových dohod příslušných orgánů poskytnout rámec pro zpřístupnění

informací obsažených ve CbCR zúčastněným daňovým orgánům, protože tyto informace mohou být relevantní pro správu a vymáhání jejich daňových předpisů prostřednictvím automatické výměny informací.

Účelem dohody CbCR MCAA je stanovit pravidla a postupy použitelné příslušnými orgány v dané jurisdikci, která implementovala Akci 13 BEPS, tak aby byly se všemi finančními orgány všech jurisdikcí, ve kterých skupina nadnárodních podniků působí, automaticky vyměněny CbCR vyhotovené oznamujícími subjekty skupiny nadnárodních podniků a předkládané každoročně finančním orgánům v jurisdikci daňové rezidence daného subjektu.

U většiny ustanovení je znění v zásadě stejné jako znění v Mnohostranné dohodě příslušných orgánů za účelem výměny informací podle Společného standardu pro oznamování. Tam, kde je to vhodné, bylo znění doplněno nebo pozměněno tak, aby byly zohledněny pokyny pro sestavování CbCR popsané v Kapitole V této Směrnice.

Dalším krokem by mělo být vypracování schématu XML a příslušné uživatelské příručky s účelem umožnit elektronickou výměnu CbCR.

Vzorové právní předpisy související se sestavením CbCR

Článek 1
Definice

Pro účely tohoto [název zákona] mají následující termíny níže uvedené významy:

1. Termínem „skupina“ se rozumí soubor podniků spojenýchna základě vlastnictví nebo kontroly tak, že je buď za účelem finančního výkaznictví povinen sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s platnými účetními zásadami, nebo by byl povinen, pokud by majetkové účasti v některém z podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů.

2. Termínem „skupina nadnárodních podniků“ se rozumí jakákoli Skupina, která (i) zahrnuje dva nebo více podniků, jejichž daňová rezidence je v různých jurisdikcích, nebo zahrnuje podnik, který je rezidentem pro daňové účely v jedné jurisdikci a podléhá dani ve vztahu k podnikání vykonávané prostřednictvím stálé provozovny v jiné jurisdikci, a (ii) která není Vyloučenou skupinou nadnárodních podniků.

3. Termínem „vyloučená skupina nadnárodních podniků“ se rozumí, ve vztahu k danému účetnímu období skupiny, skupina, jejíž celkové konsolidované výnosy uvedené v konsolidované účetní závěrce skupiny za účetní období bezprostředně předcházející vykazovanému účetnímu období jsou v průběhu tohoto předcházejícího období nižší než [750 000 000 EUR] / [částka v lokální měně odpovídající 750 000 000 EUR k lednu 2015].

4. Termínem „přidružený podnik“ se rozumí (i) každá samostatná podnikatelská jednotka skupiny nadnárodních podniků, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků pro účely finančního výkaznictví, nebo by do ní zahrnuta byla, kdyby kapitálové podíly v takové podnikatelské jednotce skupiny nadnárodních podniků byly obchodovány na burze; (ii) každá taková podnikatelská jednotka, která je výhradně na základě velikosti nebo významnosti z konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků vyloučena; a (iii) každá stálá provozovna každé samostatné podnikatelské jednotky skupiny nadnárodních podniků patřící do kategorie (i) nebo (ii) za předpokladu, že tato podnikatelská jednotka sestavuje pro takovou stálou provozovnu samostatný finanční výkaz pro účely účetního výkaznictví, regulační účely, účely finančního výkaznictví nebo pro účely vnitřní kontroly řízení.

5. Termínem „oznamující entita“ se rozumí přidružený podnik, který je povinen jménem skupiny nadnárodních podniků podat CbCR v souladu s požadavky Článku 4 ve své jurisdikci daňové rezidence. Oznamující entitou může být nejvyšší mateřská entita, zastupující mateřská entita nebo kterýkoli subjekt popsaný v Odstavci 2 Článku 2.

6. Termínem „nejvyšší mateřská entita“ se rozumí přidružený podnik skupiny nadnárodních podniků, který splňuje tato kritéria:

   i. přímo nebo nepřímo vlastní podíl v jednom či více jiných přidružených podnicích dané skupiny nadnárodních podniků postačující k povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku dle účetních principů obecně uplatňovaných v jeho jurisdikci daňové rezidence, nebo by ji musel sestavit, pokud by jeho majetkové podíly byly v jeho jurisdikci daňové rezidence obchodovány na burze;

   ii. a žádný další přidružený podnik této skupiny nadnárodních podniků přímo nebo nepřímo nevlastní podíl popsaný v bodě (i) v prvně uvedeném přidruženém podniku.

7. Termínem „zastupující mateřský subjekt“ se rozumí jeden přidružený podnik skupiny nadnárodních podniků jmenovaný touto skupinou nadnárodních podniků, aby jako jediný zástupce

nejvyššího mateřské entity jménem této skupiny nadnárodních podniků podal CbCR ve své jurisdikci daňové rezidence, pokud je splněna jedna nebo více podmínek uvedených v bodě (ii) Odstavce 2 Článku 2.

8. Termínem „účetní období“ se rozumí roční účetní období, za které nejvyšší mateřská entita skupiny nadnárodních podniků sestavuje svou účetní závěrku.

9. Termínem „vykazované účetní období“ se rozumí účetní období, jehož finanční a provozní výsledky jsou uvedeny v CbCR definované v Článku 4.

10. Termínem „kvalifikační dohoda mezi příslušnými orgány“ se rozumí dohoda, (i) kterou uzavřeli zmocnění zástupci jurisdikcí, které jsou smluvními stranami mezinárodní dohody, a (ii) která ukládá automatickou výměnu CbCR mezi jurisdikcemi daných smluvních stran.

11. Termínem „mezinárodní dohoda“ se rozumí Mnohostranná úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, jakákoli dvoustranná nebo mnohostranná daňová úmluva nebo jakákoli dohoda o výměně daňových informací, v níž je smluvní stranou [země] a která svými podmínkami poskytuje právní základ pro výměnu daňových informací mezi jurisdikcemi, včetně automatické výměny daných informací.

12. Termínem „konsolidovaná účetní závěrka“ se rozumí účetní závěrka skupiny nadnárodních podniků, v níž jsou aktiva, závazky, výnosy, náklady a peněžní toky nejvyššího mateřské entity a přidružených podniků prezentovány jako aktiva, závazky, výnosy, náklady a peněžní toky jediného hospodářského subjektu.

13. Termínem „systémové selhání“ se ve vztahu k dané jurisdikci rozumí buď to, že jurisdikce má platnou kvalifikační dohodu mezi příslušnými orgány se [zemí], avšak pozastavila automatickou výměnu (z jiných důvodů, než které jsou v souladu s podmínkami uvedené dohody), nebo že daná jurisdikce trvale neplnila závazek automaticky poskytovat [zemi] CbCR, které má ve svém držení a které se týkají skupin nadnárodních podniků majících přidružené podniky v [zemi].

Článek 2
Povinnost podávání zpráv

1. Každá nejvyšší mateřská entita skupiny nadnárodních podniků, která je pro daňové účely rezidentem na území [země], je povinna podat CbCR v souladu s Článkem 4 [daňovým správám v zemi], a to za vykazované účetní období k datu nebo před datem uvedeným v Článku 5.

2. Přidružený podnik, který není nejvyšší mateřskou entitou skupiny nadnárodních podniků, podá CbCR v souladu s Článkem 4 [daňovým správám v zemi] za vykazované účetní období skupiny nadnárodních podniků, jejímž je přidruženým podnikem, k datu nebo před datem uvedeným v Článku 5, pokud jsou splněna následující kritéria:

i. subjekt je pro daňové účely rezidentem v [zemi]; a

ii. pokud je splněna jedna z následujících podmínek:

   a) nejvyšší mateřská entita skupiny nadnárodních podniků není povinan podávat CbCR ve své jurisdikci daňové rezidence; nebo

   b) jurisdikce, v níž je nejvyšší mateřský subjekt rezidentem pro daňové účely, má uzavřenou platnou mezinárodní dohodu, jíž je [země] smluvní stranou, ale nemá v účinnosti kvalifikační dohodu mezi příslušnými orgány, jíž je [země] smluvní stranou, v době uvedené v Článku 5 pro podání CbCR za vykazované účetní období; nebo

   c) došlo k systémovému selhání jurisdikce daňové rezidence nejvyšší mateřské entity, které bylo [daňovou správou v zemi] oznámeno přidruženému podniku, který je pro daňové účely rezidentem v [zemi].

Pokud existuje více než jeden přidružený podnik téže skupiny nadnárodních podniků, který je rezidentem pro daňové účely v [zemi], a platí jedna nebo více podmínek stanovených v bodě (ii), může skupina nadnárodních podniků určit jeden z těchto přidružených podniků, aby podal CbCR v souladu s požadavky Článku 4 [daňové správě v zemi] za vykazované účetní období k datu nebo před datem uvedeným v Článku 5 a aby informoval [daňovou správu v zemi], že podání této zprávy má splňovat požadavek za veškeré přidružené podniky této skupiny nadnárodních podniků, jež jsou pro daňové účely rezidenty v [zemi].

15. Bez ohledu na ustanovení Odstavce 2 tohoto Článku 2 platí, že pokud platí jedna nebo více podmínek stanovených v bodě (ii) Odstavce 2 Článku 2, není subjekt popsaný v Odstavci 2 tohoto Článku 2 povinen podat CbCR [daňové správě v zemi] za vykazované účetní období, pokud skupina nadnárodních podniků, jejímž je přidruženým podnikem, zpřístupnila CbCR v souladu s požadavky Článku 4 za dané účetní období prostřednictvím zastupujícího mateřského subjektu, který podává CbCR daňovým orgánům ve své jurisdikci daňové rezidence k datu nebo před datem uvedeným v Článku 5, a který splňuje následující podmínky:

a) jurisdikce daňové rezidence zastupujícího mateřského subjektu vyžaduje podávání CbCR v souladu s požadavky Článku 4;

b) jurisdikce daňové rezidence zastupující mateřské entity má platnou kvalifikační dohodu mezi příslušnými orgány, jíž je [země] smluvní stranou, v době uvedené v Článku 5 pro podání CbCR za vykazované účetní období;

c) jurisdikce daňové rezidence zastupující mateřské entity neoznámila [daňové správě v zemi] systémové selhání;

d) jurisdikci daňové rezidence zastupující mateřské entity bylo v souladu s Odstavcem 1 Článku 3 oznámeno přidruženým podnikem, který je pro daňové účely rezidentem v dané jurisdikci, že je zastupující mateřskou entitou; a

e) [daňové správě v zemi] bylo podáno oznámení v souladu s Odstavcem 2 Článku 3.

Článek 3
Oznamování

1. Každý přidružený podnik skupiny nadnárodních podniků, který je pro daňové účely rezidentem v [zemi], nejpozději v [poslední den vykazovaného účetního období dané skupiny nadnárodních podniků] oznámí [daňové správě v zemi], zda je nejvyšším mateřským subjektem nebo zastupujícím mateřským subjektem.

2. Pokud přidružený podnik skupiny nadnárodních podniků, který je pro daňové účely rezidentem v [zemi], není nejvyšším mateřským subjektem ani zastupujícím mateřským subjektem, oznámí [daňové správě v zemi] totožnost a daňovou rezidenci oznamující entity, a to nejpozději v [poslední den vykazovaného účetního období dané skupiny nadnárodních podniků].

Článek 4
CbCR

1. Pro účely tohoto [název zákona] se CbCR ve vztahu ke skupině nadnárodních podniků rozumí taková zpráva, která obsahuje:

i. Souhrnné informace týkající se výše výnosů, výsledek hospodaření před zdaněním, zaplacená daň z příjmů, splatné daně z příjmů, základního kapitálu, kumulovaného výsledku hospodaření, počtu zaměstnanců a hmotných aktiv jiných než peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů ve vztahu ke každé jurisdikci, v níž skupina nadnárodních podniků působí;

ii. Identifikaci každého přidruženého podniku skupiny nadnárodních podniků, včetně určení jurisdikce daňové rezidence daných přidružených podniků, a také jurisdikce, podle jejichž právních předpisů byly založeny, pokud je odlišná od jurisdikce daňové rezidence, a povahu hlavních podnikatelských činností daných přidružených podniků.

2. CbCR bude podána ve formě dle standardní šablony a podle definic a instrukcí v ní uvedených v [Příloze III Kapitoly V Směrnice OECD o převodních cenách, neboť v tomto může čas od času docházet k úpravám] / [Příloze III Zprávy Dokumentace převodních cen a sestavení CbCR k Akci. 13 BEPS o problematice rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku] / [dodatku k tomuto právnímu předpisu].

Článek 5
Lhůta pro podání

CbCR vyžadován tímto [název zákona] bude podán nejpozději 12 měsíců po posledním dni vykazovaného účetního období skupiny nadnárodních podniků.

Článek 6
Používání a utajení informací v CbCR

1. [Daňová správa v zemi] využije CbCR pro účely rozpoznání významných rizik v rámci problematiky nastavení převodních cen a dalších rizik týkajících se problematiky rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku v [zemi], včetně rizika, že členové skupiny nadnárodních podniků nedodrží platná pravidla stanovování převodních cen, a případně pro ekonomickou a statistickou analýzu. Úpravy převodních cen ze strany [daňové správy v zemi] nebudou založeny na údajích uvedených v CbCR.

2. [Daňová správa v zemi] zachová alespoň takovou důvěrnost informací obsažených v CbCR, jakou by zachoval u informací poskytnutých dle opatření Mnohostranné úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech.

Článek 7
Sankce

Tyto vzorové právní předpisy neobsahují ustanovení týkající se sankcí, které by byly uloženy v případě, že oznamující entita nesplní požadavky na podávání zpráv v souvislosti s CbCR. Předpokládá se, že jurisdikce budou mít v úmyslu rozšířit svůj dosavadní sankční režim vztahující se na dokumentaci převodních cen o náležitosti spojené s podáváním CbCR.

Článek 8
Den účinnosti

Tento [název zákona] nabývá účinnosti pro vykazovaná účetní období skupin nadnárodních podniků v den následující po dni [1. leden 2016].

Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně CbCR

Vzhledem k tomu, že jurisdikce signatářů Mnohostranné dohody příslušných orgánů o výměně CbCR (dále jen „Dohoda“) jsou stranami Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, případně Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ve znění Protokolu (dále jen „Úmluva“) nebo územím, na které se Úmluva vztahuje, nebo podepsaly či vyjádřily svůj záměr podepsat úmluvu a

uznat, že ve vztahu k dané jurisdikci musí být Úmluva v platnosti a účinná před zavedením automatické výměny CbCR;

Vzhledem k tomu, že země, která podepsala nebo vyjádřila svůj záměr Úmluvu podepsat, se stane jurisdikcí definovanou v Oddílu 1 této dohody pouze v okamžiku, kdy se stane stranou Úmluvy;

Vzhledem k tomu, že jurisdikce chtějí prostřednictvím každoroční automatické výměny CbCR zvýšit mezinárodní daňovou transparentnost a zlepšit přístup svých daňových správ k informacím o celosvětovém rozdělení příjmů, zaplacených daních a dalším ukazatelům rozmístění ekonomické činnosti mezi daňovými jurisdikcemi, v nichž skupiny nadnárodních podniků operují a to s cílem rozpoznat významná rizika spojená se stanovováním převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a v případě potřeby pro hospodářskou a statistickou analýzu;

Vzhledem k tomu, že zákony příslušných jurisdikcí vyžadují nebo se od nich očekává, že budou vyžadovat, aby oznamující entita skupiny nadnárodních podniků každoročně podávala CbCR;

Vzhledem k tomu, že CbCR má být součástí třístupňové struktury společně s globálním Master File a Local File, dohromady představující standardizovaný přístup k dokumentaci převodních cen, která poskytne daňovým správám relevantní a spolehlivé informace pro provedení účinné a důkladné analýzy posouzení rizika převodních cen;

Vzhledem k tomu, že Kapitola III úmluvy opravňuje k výměně informací pro daňové účely, včetně automatické výměny informací, a umožňuje příslušným orgánům daných jurisdikcí dohodnout rozsah a způsob těchto automatických výměn;

Vzhledem k tomu, že Článek 6 úmluvy stanovuje, že dvě nebo více stran může vzájemně souhlasit s automatickou výměnou informací, třebaže se skutečná výměna informací bude uskutečňovat bilaterálně mezi dvěma příslušnými orgány;

Vzhledem k tomu, že jurisdikce budou mít nebo se od nich očekává, že budou mít, v době, kdy dojde k první výměně CbCR, v platnosti (i) vhodná ochranná opatření zajišťující mlčenlivost ve vztahu k informacím získaným na základě této Dohody a která se použijí pro posouzení významných rizik spojených se stanovováním převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a také pro případné hospodářské a statistické analýzy v souladu s Oddílem 5 této Dohody, (ii) infrastrukturu pro efektivní výměnný vztah (včetně zavedených procesů zajišťujících včasnou, přesnou a důvěrnou výměnu informací, účinnou a spolehlivou komunikaci a schopnost okamžitě řešit otázky a obavy týkající se výměny informací nebo žádostí o výměnu informací a provádět ustanovení Oddílu 4 této Dohody) a (iii) potřebné právní předpisy požadující, aby oznamující entity podaly CbCR;

Vzhledem k tomu, že se jurisdikce v souladu s Odstavcem 2 článku 24 Úmluvy a Odstavce 1 Oddílu 6 této dohody zavázaly k diskuzi s cílem vyřešit případy nežádoucích hospodářských výsledků, včetně případů, kdy je dotčen jeden konkrétní podnik;

Vzhledem k tomu, že MAP, například na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi jurisdikcemi příslušných orgánů, zůstávají použitelné v případech, kdy byla CbCR vyměněna na základě této Dohody;

Vzhledem k tomu, že příslušné orgány jurisdikcí zamýšlejí uzavřít tuto Dohodu, aniž jsou dotčeny vnitrostátní legislativní postupy (pokud existují) a při zachování mlčenlivosti a s uplatněním dalších zabezpečení stanovených Úmluvami, včetně ustanovení omezujících využití informací vyměněných v rámci Úmluv; se příslušné orgány dohodly takto:

ODDÍL 1

Definice

1. Pro účely této dohody se rozumí:

a) **„Jurisdikcí"** stát nebo území, pro které platí a je v účinnosti Úmluva ratifikací, přijetím nebo schválením v souladu s Článkem 28, nebo prostřednictvím územního rozšíření v souladu s Článkem 29 a která je signatářem této dohody;

b) **„Příslušným orgánem"** se rozumí, pro každou příslušnou jurisdikci, osoby a orgány uvedené v Příloze B Úmluvy;

c) **„Skupinou"** soubor podniků, které jsou spojeny vlastnickou strukturou nebo kontrolou tak, že musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pro účely finančního výkaznictví dle platných účetních zásad, nebo by ji musely sestavovat, pokud by majetkové účasti v některém z daných podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů;

d) **„Skupinou nadnárodních podniků"** skupina zahrnující dva nebo více podniků, (i) které mají daňovou rezidenci v různých jurisdikcích, nebo zahrnující podnik, který je rezidentem pro daňové účely v jedné jurisdikci a podléhá dani ve vztahu k obchodní činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny v jiné jurisdikci, a (ii) která není vyloučenou skupinou nadnárodních podniků;

e) **„Vyloučenou skupinou nadnárodních podniků"** Skupina, která není povinna podávat CbCR na základě skutečnosti, že roční konsolidovaný výnos skupiny během účetního období bezprostředně předcházejícího vykazovanému účetnímu období, který je uveden v její konsolidované účetní závěrce za dané předcházející účetní období, je nižší než hraniční částka stanovená ve vnitrostátním právu dané jurisdikce a je v souladu se Zprávou z roku 2015, která může být v návaznosti na revizi v roce 2020 změněna;

f) **„Přidrženým podnikem"** (i) každá samostatná podnikatelská jednotka skupiny nadnárodních podniků, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků pro účely finančního výkaznictví nebo by do ní zahrnuta byla, pokud by majetkové podíly v některém z daných podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů (ii) každá samostatná obchodní jednotka, která je vyloučena z konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků výhradně jen na základě velikosti či významnosti, a (iii) každá stálá provozovna kterékoli samostatné obchodní jednotky skupiny nadnárodních podniků zahrnutá v (i) nebo (ii) za předpokladu, že obchodní jednotka sestavuje pro tuto stálou provozovnu samostatnou účetní závěrku pro účely finančního výkaznictví, regulační účely, účely daňového výkaznictví nebo pro účely vnitřní kontroly řízení;

g) **„Oznamující entita"** přidružený podnik, který v souladu s vnitrostátním právem ve své jurisdikci daňové rezidence podává CbCR ze své pravomoci jednat jménem skupiny nadnárodních podniků;

h) **„CbCR"** zpráva podle jednotlivých zemí, kterou každoročně podává oznamující entita v souladu s právními předpisy své jurisdikce daňové rezidence, a obsahující informace, které je povinen vykazovat podle těchto právních předpisů, zahrnující položky a zohledňující formát uvedený ve Zprávě z roku 2015, která může být v návaznosti na revizi v roce 2020 změněna;

i) **„Zprávou z roku 2015"** souhrnná zpráva nazvaná Dokumentace převodních cen a Sestavení CbCR k Akci 13 BEPS OECD/G20 v oblasti rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku;

j) **„Koordinačním orgánem"** koordinační orgán Úmluvy, který je dle Odstavce 3 Článku 24 Úmluvy složen ze zástupců příslušných orgánů stran Dohody;

k) **„Sekretariátem koordinačního orgánu"** sekretariát OECD, který podle Odstavce 3 Článku 24 Úmluvy poskytuje koordinačnímu orgánu podporu;

l) **„Platnou dohodou"**, ve vztahu k oběma příslušným orgánům, situace, kdy oba příslušné orgány oznámily svůj záměr vzájemně si automaticky vyměňovat informace a splnily ostatní podmínky stanovené v Odstavci 2 Oddílu 8. Seznam příslušných orgánů, mezi kterými je tato Dohoda platná, bude zveřejněn na internetových stránkách OECD.

2. Při uplatňování této Dohody příslušným orgánem jurisdikce, jakýkoli výraz, který v této Dohodě není jinak definován, má, pokud nevyžaduje kontext jinak nebo pokud se příslušné orgány nedohodnou na obecném významu (v souladu s vnitrostátními právními předpisy), význam, který tento termín má v příslušné době podle právních předpisů jurisdikce provádějící tuto Dohodu, přičemž jakýkoli význam dle platných daňových zákonů této jurisdikce bude mít přednost před významem přikládaným tomuto termínu dle jiných zákonů této jurisdikce.

ODDÍL 2

Výměna informací ve vazbě na skupiny nadnárodních podniků

1. V souladu s ustanoveními Článků 6, 21 a 22 Úmluvy každý příslušný orgán bude každoročně automaticky vyměňovat CbCR, který obdržel od každé oznamující entity, která je rezidentem pro daňové účely v jeho jurisdikci, se všemi příslušnými orgány z jurisdikcí, vůči nimž je Dohoda platná a ve kterých jsou na základě informací uvedených v CbCR buď jedn nebo více přidružených podniků MNE skupin oznamující entity rezidentem pro daňové účely, nebo tam podléhají dani s ohledem na obchodní činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny.

2. Bez ohledu na předchozí Odstavec příslušné orgány jurisdikcí, které uvedly, že mají být uvedeny v seznamu jako nereciproční jurisdikce na základě jejich oznámení podle Odstavce 1 písm. b) Oddílu 8, budou posílat CbCR podle Odstavce 1, avšak CbCR dle této dohody neobdrží. Příslušné orgány jurisdikcí, které nejsou uvedeny v seznamu jako nereciproční jurisdikce, budou jak zasílat tak dostávat informace uvedené v Odstavci 1. Příslušné orgány však tyto informace nebudou zasílat příslušným orgánům jurisdikcí zahrnutých do výše uvedeného seznamu nereciprocních jurisdikcí.

ODDÍL 3

Čas a způsob výměny informací

1. Pro účely výměny informací podle Oddílu 2 bude uvedena měna částek uvedených v CbCR.

2. S ohledem na Odstavec 1 Oddílu 2 CbCR má být prvně vyměněna, s ohledem na účetní období skupiny nadnárodních podniků, které začíná datem nebo po datu, který příslušný orgán uvedl v oznámení podle Odstavce 1 písm. a) Oddílu 8, co nejdříve a ne později než 18 měsíců po posledním dni tohoto účetního období. Bez ohledu na výše uvedené je CbCR vyměňována pouze tehdy, pokud je tato Dohoda platná vůči oběma příslušným orgánům a jejich jurisdikce přijali platnou, která vyžaduje podávání CbCR za účetní období, ke kterému se CbCR vztahuje, a která shodná s rozsahem výměny stanoveným v Oddílu 2.

3. S výhradou Odstavce 2 má být CbCR vyměněna co nejdříve a ne později než 15 měsíců po posledním dni účetního období skupiny nadnárodních podniků, ke kterému se CbCR vztahuje.

4. Příslušné orgány budou automaticky vyměňovat CbCR podle jednotného schématu v rozšiřitelném značkovacím jazyce (XML).

5. Příslušné orgány vypracují a dohodnou se na jedné nebo více metodách přenosu elektronických dat, včetně standardů šifrování, s cílem maximalizovat standardizaci a minimalizovat obtížnost a náklady a tyto standardizované metody přenosu a šifrování oznámí sekretariátu koordinačního orgánu.

ODDÍL 4

Spolupráce v oblasti dodržování a vymáhání

Příslušný orgán informuje jiný příslušný orgán, pokud má prvně uvedený příslušný orgán důvod domnívat se ve vztahu k oznamující entitě, která je rezidentem pro daňové účely v jurisdikci druhého příslušného orgánu, že následkem chyby došlo k nesprávnému nebo neúplnému oznámení informací, nebo že oznamující entita nesplnilasvou povinnost podat CbCR. Vyrozuměný příslušný orgán přijme náležitá

opatření dostupná dle svého vnitrostátního právního řádu k tomu, aby vyřešil chyby nebo nedodržení povinnosti popsané v informaci.

ODDÍL 5

Mlčenlivost, ochrana dat a jejich řádné použití

1. Veškeré vyměněné informace podléhají pravidlům mlčenlivosti a dalším ochranným opatřením stanoveným Úmluvou, včetně ustanovení omezujících použití vyměněných informací.

2. Vedle omezení uvedených v Odstavci 1 bude použití informací dále omezeno na přípustná použití popsaná v tomto Odstavci. Zejména budou informace získané prostřednictvím CbCR použity pro posouzení významných rizik spojených s nastavením převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a kde je vhodné, pro ekonomickou a statistickou analýzu. Tyto informace nebudou používány jako náhrada za podrobnou analýzu převodních cen zaměřenou na jednotlivé transakce a ceny založené na úplné funkční a srovnávací analýze. Platí, že informace uvedené v CbCR samy o sobě nepředstavují přesvědčivý důkaz o tom, zda převodní ceny jsou nebo nejsou přiměřené, z toho důvodu nebudou úpravy převodních cen provedeny na základě CbCR. Nepřiměřené úpravy provedené lokálními daňovými správami v rozporu s tímto Odstavcem budou postoupeny k řízení příslušných orgánů. Bez ohledu na výše uvedené však není zakázáno používat v průběhu daňové kontroly údaje uvedené v CbCR jako základu pro provádění dalších šetření v nastavení převodních cen MNE skupiny nebo jiných daňových záležitostech v průběhu daňových kontrol, v důsledku čehož mohou být provedeny vhodné úpravy zdanitelného příjmu přidruženého podniku.

3. V rozsahu povoleném platnými právními předpisy daný příslušný orgán neprodleně uvědomí sekretariát koordinačního orgánu o všech případech nedodržení podmínek uvedených v Odstavci 1 a 2 tohoto Oddílu, včetně případných nápravných opatření a všech opatřeních přijatých v souvislosti s nepostupováním v souladu s výše uvedenými Odstavci. Sekretariát koordinačního orgánu toto oznámí všem příslušným orgánům, s nimiž má prvně uvedený příslušný orgán tuto Dohodu v platnosti.

ODDÍL 6

Projednání

1. V případě, že úprava zdanitelného příjmu přidruženého podniku jakožto výsledek dalších šetření provedených na základě údajů uvedených v CbCR vede k nežádoucím hospodářským výsledkům, včetně případů, kdy je dotčen jeden konkrétní podnik, příslušné orgány jurisdikcí, ve kterých jsou dané přidružené podniky rezidenty, vzájemně takový případ zkonzultují a projednají s cílem případ vyřešit.

2. Pokud vzniknou potíže při provádění nebo výkladu této Dohody, může příslušný orgán požádat o jednání s jedním nebo více příslušnými orgány za účelem vytvoření vhodných opatření zajišťujících naplnění této Dohody. Příslušný orgán by měl s druhým příslušným orgánem zejména projednat situaci, před tím než rozhodne o tom, že došlo k systémovému selhání výměny CbCR s daným příslušným orgánem. V případě, že první uvedený příslušný orgán takto rozhodne, oznámí to sekretariátu koordinačního orgánu, který po informování druhého příslušného orgánu oznámí danou situaci všem příslušným orgánům. V rozsahu povoleném příslušnými právními předpisy může kterýkoli příslušný orgán, a pokud si to přeje i prostřednictvím sekretariátu koordinačního orgánu, zapojit další příslušné orgány, se kterými má v platnosti tuto Dohodu, s cílem nalézt přijatelné řešení tohoto problému.

3. Příslušný orgán, který požádal o projednání dle Odstavce 2, zajistí, pokud to bude přiměřené, aby byl sekretariát koordinačního orgánu informován o všech závěrech, kterých bylo dosaženo, a o opatřeních, která byla vytvořena, včetně absence takovýchto závěrů nebo opatření, a sekretariát koordinačního orgánu tyto závěry a opatření oznámí všem příslušným orgánům, a to i těm, které se projednávání neúčastnily. Informace o konkrétních daňových poplatnících, včetně informací, které by odhalily totožnost daného poplatníka, se neposkytují.

ODDÍL 7

Změny

Tato Dohoda může být po vzájemné dohodě změněna písemným souhlasem všech příslušných orgánů, vůči kterým je Dohoda platná. Není-li dohodnuto jinak, změny vstoupí v platnost prvním dnem měsíce následujícím po uplynutí lhůty jednoho měsíce ode dne připojení posledního podpisu k této smlouvě.

ODDÍL 8

Doba trvání dohody

1. Příslušný orgán musí v době podpisu této Dohody nebo co nejdříve poté poskytnout sekretariátu koordinačního orgánu oznámení:

a) že jeho jurisdikce disponuje potřebnými právními předpisy vyžadujícími, aby oznamující entity podávaly CbCR a že jeho jurisdikce bude vyžadovat podání CbCR s ohledem na účetní období oznamujících entit začínající datem nebo po datu uvedeném v oznámení;

b) specifikující, zda bude jurisdikce zařazena do seznamu nereciprocních jurisdikcí;

c) specifikující jednu nebo více metod pro elektronický přenos dat, včetně šifrování;

d) že má zaveden potřebný právní rámec a infrastrukturu zajišťující požadované mlčenlivosti a ochranných opatření ve věci údajů v souladu s Článkem 22 Úmluvy a Odstavcem 1 a Oddílem 5 této Dohody a zajišťující vhodné využívání informací uváděných v CbCR popsané v Odstavci 2 Oddílu 5 této dohody, a že připojí vyplněné dotazníky o mlčenlivosti a ochraně dat, které tvoří Přílohu této dohody; a

e) že zahrne (i) seznam jurisdikcí příslušných orgánů, se kterými zamýšlí mít tuto Dohodu v platnosti, vycházeje z vnitrostátních legislativních postupů pro vstup v účinnost (pokud existují) nebo (ii) prohlášení příslušného orgánu, že má v úmyslu mít platnou předmětnou Dohodu se všemi dalšími příslušnými orgány poskytujícími oznámení podle Odstavce 1 písm. e) Oddílu 8.

Příslušné orgány neprodleně oznámí sekretariátu koordinačního orgánu jakoukoli následnou změnu, která má být provedena v návaznosti na výše uvedený obsah oznámení.

2. Tato Dohoda se stane platnou mezi dvěma příslušnými orgány k pozdějšímu z následujících dnů: (i) datum, kdy druhý ze dvou příslušných orgánů oznámil sekretariátu koordinačního orgánu podle Odstavce 1, že začleňuje jurisdikci druhého příslušného orgánu podle Odstavce 1 písm. e), a (ii) datum, kdy Úmluva vstoupila v platnost a platí pro obě jurisdikce.

3. Sekretariát koordinačního orgánu povede seznam příslušných orgánů, které podepsaly Dohodu a mezi kterými je tato v platnosti, který bude zveřejněn na internetových stránkách OECD. Kromě toho sekretariát koordinačního orgánu zveřejní informace poskytnuté příslušnými orgány podle pododstavců 1 písm. a) a b) na internetových stránkách OECD.

4. Informace poskytnuté podle pododstavců 1 písm. c) až e) budou ostatním signatářům zpřístupněny po písemné žádosti zaslané sekretariátu koordinačního orgánu.

5. Příslušný orgán může dočasně pozastavit výměnu informací dle této Dohody písemným oznámením druhému příslušnému orgánu, o kterém zjistil, že tento druhý příslušný orgán významným způsobem porušuje nebo porušoval tutoDohodu. Před provedením takovéhoto rozhodnutí první příslušný orgán bude situaci konzultovat s druhým příslušným orgánem. Pro účely tohoto Odstavce znamená významné nedodržení podmínek, nepostupování v souladu s Odstavci 1 a 2 Oddílu 5 a Odstavcem 1 Oddílu 6 této Dohody a/nebo odpovídajících ustanovení Úmluvy a také porušení povinnosti příslušného orgánu poskytovat včasné anebo v dostatečném rozsahu informace požadované touto Dohodou. Pozastavení bude mít okamžitý účinek a bude trvat, dokud druhý příslušný orgán neprokáže způsobem, který je přijatelný pro

oba příslušné orgány, že nedošlo k významnému nedodržení podmínek nebo že druhý zmíněný příslušný orgán přijal odpovídající opatření řešící dané nedodržení podmínek. V rozsahu povoleném příslušnými právními předpisy může kterýkoli příslušný orgán, a pokud si to žádá i prostřednictvím sekretariátu koordinačního orgánu, zapojit jiné příslušné orgány, se kterými má platnou Dohodu, s cílem nalézt přijatelné řešení tohoto problému.

6. Příslušný orgán může ukončit svoji účast v této Dohodě, nebo ve vztahu k určitému příslušnému orgánu, písemným vyrozuměním o ukončení zaslaném sekretariátu koordinačního orgánu. Toto ukončení nabývá účinnosti prvním dnem měsíce následujícího po uplynutí lhůty 12 měsíců po datu oznámení o ukončení. V případě ukončení zůstanou veškeré informace dříve obdržené na základě této Dohody důvěrné a podléhají nadále ustanovením Úmluvy.

ODDÍL 9

Sekretariát koordinačního orgánu

Není-li v dohodě stanoveno jinak, sekretariát koordinačního orgánu informuje všechny příslušné orgány o veškerých oznámeních obdržených dle této Dohody, a informuje všechny signatáře Dohody o příslušných orgánech, kteří nově Dohodu podepíšou.

Vyhotoveno v anglickém a francouzském jazyce, přičemž obě znění mají stejnou platnost.

Příloha ke smlouvě – Dotazník o mlčenlivosti a ochraně dat

1. Právní rámec

Právní rámec musí zajistit mlčenlivost ve vztahu k vyměňovaným daňovým informacím a omezit jejich použití pro příslušné účely. Dvěma základními složkami takového rámce jsou podmínky použití této dohody, Dohody o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA) nebo jiné dvoustranné dohody o výměně informací a vnitrostátní právní předpisy příslušné jurisdikce.

1.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, dohody o výměně informací v daňových záležitostech (TIEA) a jiné dvoustranné dohody o výměně informací	
Hlavní oblasti kontroly	Ustanovení ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v TIEA a v mezinárodních dohodách vyžadujících mlčenlivost vyměňovaných informací a omezení jejich použití na příslušné účely
Jak mohou ustanovení o výměně informací ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, v TIEA nebo jiných dvoustranných dohodách o výměně informací zajistit mlčenlivost a omezit použití jak informací odchozích do dalších smluvních států, tak příchozích informací obržených v reakci na žádost?	
1.2 Vnitrostátní právní předpisy	
Hlavní oblasti kontroly	Vnitrostátní právo musí uplatňovat záruky na informace daňových poplatníků vyměňované na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění, TIEA nebo jiné mezinárodní dohody a považovat tyto dohody o výměně informací za závazné, omezit přístup k údajům a jejich používání a uložit sankce za porušení.
Jak vaše vnitrostátní zákony a předpisy chrání a omezují používání informací vyměňovaných pro daňové účely podle smluv o zamezení dvojího zdanění, TIEA nebo jiných nástrojů výměny informací? Jak daňová správa zamezuje zneužití důvěrných údajů a zakazuje převod daňových informací od orgánu daňové správy na nedaňové vládní orgány?	

2. Řízení bezpečnosti informací

Systémy řízení bezpečnosti informací používané daňovou správou každé jurisdikce musí dodržovat normy, které zajišťují ochranu důvěrných údajů daňových poplatníků. Například musí existovat proces prověřování zaměstnanců nakládajících s informacemi, omezení přístupu k informacím a systémy pro odhalení a sledování neoprávněného zveřejňování informací. Mezinárodně uznávané normy pro bezpečnost informací jsou známé jako „ISO/IEC 27000-series“. Jak je popsáno níže, daňová správa by měla být schopna doložit, že postupuje v souladu s těmito normami nebo že má odpovídající rámec pro bezpečnost informací a že informace daňových poplatníků získané na základě smlouvy o výměně informací jsou chráněny dle tohoto rámce.

2.1.1 Kontroly a smlouvy	
Hlavní oblasti kontroly	Průzkumy a šetření podkladů pro zaměstnance a smluvní strany Proces najímání a uzavírání smluv Odpovědné kontaktní osoby
Jaké postupy upravují šetření vaší daňové správy pro zaměstnance a smluvní strany, které mohou mít přístup k použití údajů získaných prostřednictvím výměny informací nebo jsou odpovědni za jejich ochranu? Jsou tyto informace veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí postupů.	
2.1.2 Školení a povědomí	
Hlavní oblasti kontroly	Počáteční školení a pravidelné školení o bezpečnostním povědomí založené na rolích, bezpečnostních rizicích a platných právních předpisech.

Jaké školení týkající se důvěrných informací včetně údajů získaných od partnerů prostřednictvím výměny informací poskytuje vaše daňová správa zaměstnancům a smluvním stranám? Spravuje vaše daňová správa veřejnou verzi požadavků? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí požadavků.
2.1.3 Zásady při odchodu zaměstnance z firmy
Hlavní oblasti kontroly Zásady ukončování přístupu k důvěrným informacím při odchodu zaměstnance z firmy
Jaké postupy používá vaše daňová správa pro ukončení přístupu k důvěrným informacím pro odstupující zaměstnance a smluvní strany? Jsou postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí postupů.
2.2.1 Fyzické zabezpečení: Přístup k prostorám
Hlavní oblasti kontroly Bezpečnostní opatření k omezení vstupu do objektu: ostraha, bezpečnostní zásady, postupy pro přístup ke vstupu
Jaké postupy používá vaše daňová správa, aby poskytla zaměstnancům, konzultantům a návštěvníkům přístup do prostor, kde jsou uloženy důvěrné informace, ať již v papírové či elektronické podobě? Jsou postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí postupů.
2.2.2 Fyzické zabezpečení: Fyzické úložiště dokumentů
Hlavní oblasti kontroly Zabezpečení fyzického úložiště pro důvěrné dokumenty: zásady a postupy
Jaké postupy používá vaše daňová správa pro přijímání, zpracování, archivaci, záchranu a likvidaci důvěrných údajů zíkaných od daňových poplatníků nebo partnerů ve věci výměny informací? Spravuje vaše daňová správa postupy, které musí zaměstnanci dodržovat při opouštění svého pracovního prostoru na konci dne? Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí. **Má vaše daňová správa stanoveny zásady klasifikace údajů? Pokud ano, popište prosím, jak se vaše postupy ukládání dokumentů liší u údajů na všech stupních klasifikace. Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.**
2.3 Plánování
Hlavní oblasti kontroly Plánování dokumentace k vývoji, aktualizaci a implementaci bezpečnostních informačních systémů
Jaké postupy používá vaše daňová správa k vývoji, dokumentaci, aktualizaci a implementaci zabezpečení informačních systémů používaných k přijímání, zpracování, archivaci a obnově důvěrných informací? Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí. **Jaké postupy používá vaše daňová správa ohledně pravidelných aktualizací plánu zabezpečení informací pro řešení změn prostředí informačních systémů a jak jsou problémy a rizika identifikovány a vyřešeny během implementace plánu zabezpečení informací. Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.**
2.4 Řízení konfigurací
Hlavní oblasti kontroly Řízení konfigurací a bezpečnostní kontroly
Jaké politiky používá vaše daňová správa k regulaci systému konfigurací a aktualizací? Jsou tyto politiky veřejně přístupné? Pokud ano, poskytněte, prosím, odkaz. Pokud ne, uveďte, prosím, shrnutí.
2.5 Řízení přístupů
Hlavní oblasti kontroly Zásady a postupy řízení přístupů: povolená personální a mezinárodní výměna informací
Jaká pravidla používá vaše daňová správa k omezení přístupu do systému pouze pro oprávněné osoby a k ochraně dat během přenosu, když jsou přijímána a skladována? Popište, prosím, jak se pravidla pro autorizaci přístupu a přenos dat vaší daňové správy rozšiřují o údaje získané od partnera pro výměnu informací podle smlouvy nebo TIEA nebo dalších ujednání o výměně.

Jsou tyto pravidla veřejně přístupná? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.6 Identifikace a ověřování	
Hlavní oblasti kontroly	Ověření identifikace uživatelů a zařízení, které vyžadují přístup k informačním systémům
Jaká pravidla a postupy používá vaše daňová správa pro každý informační systém připojený k důvěrným datům? Jsou pravidla a postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí. **Jaká pravidla a postupy upravují ověřování oprávněných uživatelů daňové správy systémy připojeným k důvěrným datům? Jsou tato pravidla a postupy veřejně přístupné? Pokud ano, uveďte prosím zdroj. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.**	
2.7 Kontrola a odpovědnost	
Hlavní oblasti kontroly	Sledovatelné elektronické akce v rámci systémů Postupy kontroly systémů: monitorování, analýza, šetření a hlášení nezákonného/neoprávněného použití
Jaká pravidla a postupy používá vaše daňová správa, aby byl zajištěn systém kontrol, který odhalí neoprávněný přístup? Jsou tyto pravidla veřejně dostupná? Pokud ano, uveďte prosím zdroj. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.8 Údržba	
Hlavní oblasti kontroly	Pravidelná a včasná údržba systémů Řízení nástrojů, postupů a mechanismů pro údržbu systému a personální využití
Jaká pravidla upravují účinnou pravidelnou údržbu systému ze strany daňové správy. Jsou tato pravidla veřejně dostupná? Pokud ano, uveďte prosím zdroj. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí. **Jaké postupy upravují řešení systémových nedostatků zjištěných vaší daňovou správou? Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte shrnutí.**	
2.9 Ochrana systému a komunikací	
Hlavní oblasti kontroly	Postupy pro monitorování, řízení a ochranu komunikace směrem do/z informačních systémů
Jaká pravidla a postupy používá vaše daňová správa pro elektronické přenosy a příjem důvěrných informací? Prosím popište bezpečnostní a šifrovací požadavky těchto pravidel. Jsou tato pravidla veřejně dostupná? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.10 Integrita systému a informací	
Hlavní oblasti kontroly	Postupy pro včasnou identifikaci, hlášení a opravu nedostatků informačního systému Ochrana proti škodlivému kódu a monitorování systému bezpečnostních upozornění
Jaké postupy používá vaše daňová správa k včasné identifikaci, hlášení a opravě chyb informačního systému? Popište prosím, jak tyto postupy poskytují ochranu systému proti škodlivým kódům poškozujícím integritu dat. Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.11 Hodnocení bezpečnosti	
Hlavní oblasti kontroly	Procesy používané k testování, ověřování a autorizaci bezpečnostních opatření pro ochranu dat, odstranění nedostatků a redukci zranitelnosti
Jaká pravidla používá vaše daňová správa a pravidelně aktualizuje pro kontrolu procesů používaných k testování, ověřování a schválení plánu kontroly bezpečnosti? Jsou tato pravidla veřejně dostupná? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.12 Kontingenční plánování	
Hlavní oblasti kontroly	Plány reakcí na nouzové situace, zálohovací operace a obnova informačních systémů po katastrofě
Jaké alternativní plány a postupy používá vaše daňová správa ke snížení dopadů nesprávného zveřejnění údajů nebo neopravitelné ztráty dat. Jsou tyto plány a postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí	
2.13 Hodnocení rizik	

Hlavní oblasti kontroly	Potenciální riziko neautorizovaného přístupu k informacím o daňových poplatnících Riziko a rozsah škod způsobených neoprávněným použitím, zveřejněním nebo narušením informačních systémů daňových poplatníků Postupy pro aktualizaci metodik hodnocení rizika
Vykonává vaše daňová správa hodnocení rizik, aby identifikovala rizika a potenciální dopady neoprávněného přístupu, použití a zveřejnění informací nebo zničení informačních systémů? Jaké postupy používá vaše daňová správa k aktualizacím metodologií posuzujících riziko? Jsou tato posuzování rizika a pravidla veřejně dostupná? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.14 Získávání systémů a služeb	
Hlavní oblasti kontroly	Metody a postupy zajišťující, aby třetí strany, jako poskytovatelé informačních systémů, zpracovávali, uchovávali a předávali důvěrné informace v souladu s požadavky na bezpečnost počítače
Jaké postupy používá vaše daňová správa k zajištění, aby třetí strany uplatňovaly příslušná bezpečnostní opatření, která jsou v souladu s bezpečnostními požadavky pro důvěrné infomace? Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.15 Ochrana médií	
Hlavní oblasti kontroly	Procesy k ochraně informací v tištěné nebo digitální podobě Bezpečnostní opatření použitá pro omezení přístupu k mediálním informacím pouze oprávněným uživatelům Metody pro sanaci nebo zničení digitálních médií před jejich likvidací nebo znovupoužitím
Jaké postupy používá vaše daňová správa k bezpečnému uchovávání a omezení přístupu k důvěrným informacím v tištěné nebo digitální podobě po jejich obdržení z jakéhokoliv zdroje? Jak vaše daňová správa bezpečně ničí důvěrné informace před jejich likvidací? Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.16 Ochrana smluvně vyměňovaných údajů (původně předcházení mísení dat)	
Hlavní oblasti kontroly	Postupy zajišťující, že jsou smluvně vyměňované soubory chráněny a jasně označeny Klasifikace metod smluvně vyměňovaných souborů
Jaká pravidla a postupy používá vaše daňová správa k uchovávání důvěrných informací a jejich jasnému označení jako smluvně vyměněná po jejich obdržení od zahraničních příslušných orgánů? Jsoou tato pravidla a postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
2.17 Zásady odstraňování informací	
Hlavní oblasti kontroly	Postupy pro řádné odstraňování papírových a elektronických souborů
Jaké postupy používá vaše daňová správa pro likvidaci důvěrných dat? Rozšiřují se tyto postupy na výměnu informací od zahraničních příslušných orgánů? Jsou tyto postupy veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	

3. Monitorování a vymáhání

Vedle zachování důvěrnosti informací, které jsou předmětem dohody o výměně informací, musí být daňové správy schopny zajistit, aby použití informací bylo omezeno na účely vymezené platnou dohodou o výměně informací. Z toho důvodu není postupování v souladu s přijatelným rámcem bezpečnosti informací samo o sobě dostatečné k ochraně daňových údajů vyměňovaných dle dohody o výměně informací. Mimo to musí vnitrostátní právní předpisy ukládat pokuty nebo sankce za neoprávněné zveřejnění nebo použití informací daňových poplatníků. Aby bylo zajištěno uskutečnění, musí být dané právní předpisy podpořeny odpovídajícími administrativními zdroji a procesy.

3.1 Tresty a sankce	
Hlavní oblasti kontroly	Tresty uložené za neoprávněné zveřejnění Postupy ke zmírnění rizika
Má vaše daňová správa možnost ukládat tresty za neoprávněné zveřejnění důvěrných informací? Rozšiřují se tyto tresty na neoprávněné zveřejnění důvěrných informací vyměněných smlouvou nebo TIEA partnerem? Jsou tyto tresty veřejně dostupné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
3.2.1 Kontrola neoprávněného přístupu a zveřejnění	
Hlavní oblasti kontroly	Monitorování a zjišťování pořušení Nahlašování porušení
Jaké postupy používá vaše daňová správa k monitorování porušení mlčenlivosti? Jaká pravidla a postupy má vaše daňová správa vyžadovat, aby zaměstnanci a dodavatelé hlásili skutečné nebo potenciální porušení mlčenlivosti? Jaké hlášení připravuje vaše daňová správa, když dojde k porušení mlčenlivosti? Jsou tato pravidla a postupy veřejně dostuné? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	
3.2.2 Sankce a předchozí zkušenosti	
Hlavní oblasti kontroly	Předchozí neoprávněné zveřejnění Změny pravidel/postupů, aby se zabránilo budoucím porušením
Vyskytly se ve vaší jurisdikci nějaké případy, kdy byly důvěrné informace nesprávně zveřejněny. Vyskytly se ve vaší jurisdikci nějaké případy, kdy byly důvěrné informace obdrženy příslušným orgánem od výměnného nebo informačního partnera a byly zveřejněny jinak než v souladu s podmínkami nástroje, na jehož základě byly poskytnuty? Zpřístupňuje veřejně vaše daňová správa nebo generální inspektor jakékoli porušení, uložené tresty/sankce a učiněné změny ke snížení rizika a prevence před budoucími porušeními? Pokud ano, uveďte prosím odkaz. Pokud ne, uveďte prosím shrnutí.	

Dohoda mezi příslušnými orgány o výměně CbCR na základě Smlouvy o zamezení dvojího zdanění („DTC CAA“)

Vzhledem k tomu, že vláda [jurisdikce A] a vláda [jurisdikce B] chtějí prostřednictvím každoroční automatické výměny CbCR zvýšit mezinárodní daňovou transparentnost a zlepšit přístup svých daňových správ k informacím o celosvětovém rozdělení příjmů, zaplacených daních a určitým dalším ukazatelům rozmístění ekonomické činnosti mezi daňovými jurisdikcemi, v nichž skupiny nadnárodních podniků operují a to s cílem rozpoznat významná rizika spojená se stanovováním převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a v případě potřeby pro hospodářskou a statistickou analýzu;

Vzhledem k tomu, že zákony příslušných jurisdikcí vyžadují nebo se od nich očekává, že budou vyžadovat, aby oznamující entita skupiny nadnárodních podniků každoročně podávala CbCR;

Vzhledem k tomu, že CbCR má být součástí třístupňové struktury společně s globální základní dokumentací a dokumentací specifickou pro konkrétní zemi, představující společně standardizovaný přístup k dokumentaci převodních cen, která daňovým správám poskytne relevantní a spolehlivé informace pro provedení účinné a důkladné analýzy posouzení rizika převodních cen;

Vzhledem k tomu, že článek [...] smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi [jurisdikcí A] a [jurisdikcí B] („smlouva“) opravňuje k výměně informací pro daňové účely včetně automatické výměny informací, a umožňuje příslušným orgánům [jurisdikce A] a [jurisdikce B] („příslušné orgány“) dohodnout rozsah a způsob těchto automatických výměn;

Vzhledem k tomu, že [jurisdikce A] a [jurisdikce B] [budou mít nebo se od nich očekává, že budou mít] v době, kdy dojde k první výměně CbCR v platnosti (i) vhodná ochranná opatření, která zajistí mlčenlivost ve vztahu k informacím získaným na základě této dohody a která se použijí pro posouzení významných rizik spojených s nastavením převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a také pro případné hospodářské a statistické analýzy v souladu s Oddílem 5 této dohody; (ii) infrastrukturu pro efektivní výměnný vztah (včetně zavedených procesů zajišťujících včasnou, přesnou a důvěrnou výměnu informací, účinnou a spolehlivou komunikaci a schopnost okamžitě řešit otázky a obavy týkající se výměny informací nebo žádostí o výměnu informací a provádět ustanovení Oddílu 4 této dohody) a (iii) potřebné právní předpisy požadující, aby oznmující entity podaly zprávu podle zemí;

Vzhledem k tomu, že [jurisdikce A] a [jurisdikce B] se zavázaly, že se budou snažit vzájemně dohodnout na řešení případů dvojího zdanění v souladu s článkem [25] smlouvy a Odstavcem 1 Oddílu 6 této dohody;

Vzhledem k tomu, že příslušné orgány zamýšlejí uzavřít tuto dohodu o vzájemné automatické výměně informací dle smlouvy při zachování mlčenlivosti a s uplatněním dalších zabezpečení stanovených smlouvou, včetně vyplývajících ustanovení omezujících využití vyměňovaných informací; se příslušné orgány dohodly takto:

ODDÍL 1

Definice

1. Pro účely této dohody se rozumí:

   a) **„Jurisdikcí A“** […];

   b) **„Jurisdikcí B“** […];

   c) **„Příslušným orgánem“** v případě [jurisdikce A] […] a v případě [jurisdikce B] […];

   d) **„Skupinou“** soubor podniků, které jsou spojeny vlastnickou strukturou nebo kontrolou tak, že musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pro účely finančního výkaznictví dle platných

účetních zásad, nebo by ji musely sestavovat, pokud by majetkové podíly v některém z daných podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů;

e) **„Skupinou nadnárodních podniků“** skupina zahrnující dva nebo více podniků, (i) které mají daňovou rezidenci v různých jurisdikcích, nebo zahrnující podnik, který je rezidentem pro daňové účely v jedné jurisdikci a podléhá dani ve vztahu k obchodní činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny v jiné jurisdikci, a (ii) která není vyloučenou skupinou nadnárodních podniků;

f) **„Vyloučenou skupinou nadnárodních podniků“** skupina, která není povinna podávat CbCR na základě skutečnosti, že roční konsolidovaný výnos skupiny během účetního období bezprostředně předcházejícího vykazovanému účetnímu období, který je uveden v její konsolidované účetní závěrce za dané předcházející účetní období, je nižší než hraniční částka stanovená ve vnitrostátním právu jurisdikce a je v souladu se Zprávou z roku 2015, která může být v návaznosti na revizi v roce 2020 změněna;

g) **„Přidruženým podnikem“** (i) každá samostatná podnikatelská jednotka skupiny nadnárodních podniků, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků pro účely finančního výkaznictví nebo by do ní zahrnuta byla, pokud by majetkové podíly v některém z daných podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů, (ii) každá samostatná obchodní jednotka, která je vyloučena z konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků pouze výhradně na základě velikosti či významnosti, a (iii) každá stálá provozovna kterékoli samostatné obchodní jednotky skupiny nadnárodních podniků zahrnutá v (i) nebo (ii) za předpokladu, že obchodní jednotka sestavuje pro tuto stálou provozovnu samostatnou účetní závěrku pro účely finančního výkaznictví, regulační účely, účely daňového výkaznictví nebo pro účely vnitřní kontroly řízení;

h) **„Oznamující entitou"** přidružený podnik, který v souladu s vnitrostátním právem ve své jurisdikci daňové rezidence podává CbCR ze své pravomoci jednat jménem skupiny nadnárodních podniků;

i) **„CbCR“** zpráva podle jednotlivých zemí, kterou každoročně podává oznamující entita v souladu s právními předpisy své jurisdikce daňové rezidence, a obsahující informace, které je povinen vykazovat podle těchto právních předpisů, zahrnující položky a zohledňující formát uvedený ve Zprávě z roku 2015, která může být v návaznosti na revizi v roce 2020 změněna;

j) **„Zprávou z roku 2015"** souhrnná zpráva nazvaná Dokumentace převodních cen a Sestavení CbCR k Akci 13 BEPS OECD/G20 v oblasti rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku.

2. Při uplatňování této dohody příslušným orgánem jurisdikce, jakýkoli výraz, který v této dohodě není jinak definován, má pokud nevyžaduje kontext jinak nebo pokud se příslušné orgány nedohodnou na obecném významu (v souladu s vnitrostátními právními předpisy), význam, který tento termín má v daném okamžiku podle právních předpisů jurisdikce provádějící tuto dohodu, přičemž jakýkoli význam dle platných daňových zákonů této jurisdikce bude mít přednost před významem přikládaným tomuto termínu dle jiných zákonů této jurisdikce.

ODDÍL 2

Výměna informací ve vazbě na skupiny nadnárodních podniků

V souladu s ustanoveními Článků […] smlouvy každý příslušný orgán bude každoročně automaticky vyměňovat CbCRkterý obdržel od každé oznamující entity, která je rezidentem pro daňové účely v jeho jurisdikci, s druhým příslušným orgánem, pokud jsou na základě informací uvedených v CbCR jeden nebo více přidružených podniků skupiny nadnárodních podniků oznamující entity buď rezidenty pro daňové účely v jurisdikci druhého příslušného orgánu, nebo podléhají dani ve vztahu k obchodní činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny umístěné v jurisdikci druhého příslušného orgánu

.

ODDÍL 3

Čas a způsob výměny informací

1. Pro účely výměny informací podle Oddílu 2 bude uvedena měna částek uvedených ve zprávě podle zemí.

2. S ohledem na Oddíl 2 CbCR má být prvně vyměněna nejdřív, s ohledem na účetní období skupin nadnárodních podniků začínající datem nebo po datu [...]. CbCR bude vyměněna co nejdříve a ne později než 18 měsíců po posledním dni účetního období skupiny nadnárodních podniků, ke kterému se CbCR vztahuje. Zprávy podle zemí týkající se následujících účetních období budou vyměněny co nejdříve a ne později než 15 měsíců po posledním dni účetního období skupiny nadnárodních podniků, ke kterému se CbCR vztahují.

3. Příslušné orgány budou automaticky vyměňovat CbCR podle jednotného schématu v rozšiřitelném značkovacím jazyce (XML).

4. Příslušné orgány vypracují a dohodnou se na jedné nebo více metodách přenosu elektronických dat, včetně standardů šifrování.

ODDÍL 4

Spolupráce v oblasti dodržování a vymáhání

Příslušný orgán informuje jiný příslušný orgán, pokud má prvně uvedený příslušný orgán důvod domnívat se, ve vztahu k oznamující entitě, která je rezidentem pro daňové účely v jurisdikci druhého příslušného orgánu, že následkem chyby došlo k nesprávnému nebo neúplnému oznámení informací, nebo že oznamující entita nesplnila svou povinnost podat CbCR. Vyrozuměný příslušný orgán přijme náležitá opatření svého vnitrostátního právního řádu k tomu, aby vyřešil chyby nebo nedodržení povinnosti popsané v informaci.

ODDÍL 5

Mlčenlivost, ochrana dat a jejichřádné použití

1. Veškeré vyměněné informace podléhají pravidlům mlčenlivosti a dalším ochranným opatřením stanoveným ve smlouvě, včetně ustanovení omezujících použití vymněných informací.

2. Vedle omezení uvedená v Odstavci 1 bude použití informací dále omezeno na přípustná použití popsaná v tomto Odstavci. Zejména budou informace získané prostřednictvím CbCR použity pro posouzení významných rizik spojených s nastavením převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a kde je vhodné, pro ekonomickou a statistickou analýzu. Tyto informace nebudou používány jako náhrada za podrobnou analýzu převodních cen zaměřenou na jednotlivé transakce a ceny založené na úplné funkční a srovnávací analýze. Platí, že informace uvedené v CbCR samy o sobě nepředstavují přesvědčivý důkaz, že převodní ceny jsou nebo nejsou přiměřené, z toho důvodu nebudou úpravy převodních cen provedeny na základě CbCR. Nepřiměřené úpravy provedené lokálními daňovými správami v rozporu s tímto Odstavcem budou postoupeny k řízení příslušných orgánů. Bez ohledu na výše uvedené však není zakázáno používat v průběhu daňové kontroly údaje uvedené v CbCR jako základnu pro provádění dalších šetření v nastavení převodních cen MNE skupiny nebo jiných daňových záležitostech v průběhu daňových kontrol v důsledku čehož mohou být provedeny vhodné úpravy zdanitelného příjmu přidruženého podniku.

3. V rozsahu povoleném platnými právními předpisy daný příslušný orgán neprodleně uvědomí druhý příslušný orgán o všech případech nedodržení podmínek uvedených v Odstavcích 1 a 2 tohoto Oddílu, včetně případných nápravných opatření a všech opatřeních přijatých v souvislosti s nepostupováním v souladu s výše uvedenými Odstavci.

ODDÍL 6

Projednání

1. V případech předpokládaných v článku [25] smlouvy příslušné orgány obou jurisdikcí vzájemně situace projednají a budou usilovat o jejich vyřešení vzájemnou dohodou.

2. Pokud vzniknou potíže při provádění nebo výkladu této dohody, může příslušný orgán požádat o konzultace s druhým příslušným orgánem za účelem vytvoření vhodných opatření zajišťujících naplnění této dohody. Příslušný orgán by měl s druhým příslušným orgánem zejména projednat situaci, před tím než rozhodne o tom, že došlo k systémovému selhání výměny CbCR s daným příslušným orgánem.

ODDÍL 7

Změny

Tato dohoda může být změněna po vzájemné dohodě písemným souhlasem příslušných orgánů. Není-li dohodnuto jinak, změny vstoupí v platnost prvním dnem měsíce následujícím po uplynutí lhůty jednoho měsíce ode dne připojení posledního podpisu k této dohodě.

ODDÍL 8

Doba trvání dohody

1. Tato dohoda se stane platnou dne [.../ datum pozdějšího z oznámení poskytnutých každým příslušným orgánem o tom, že jejich jurisdikce disponuje potřebnými právními předpisy vyžadujícími podávání CbCR jednotlivými oznamujícími entitami].

2. Příslušný orgán může dočasně pozastavit výměnu informací dle této dohody písemným oznámením druhému příslušnému orgánu, o kterém zjistil, že tento druhý příslušný orgánvýznamným způsobem porušuje nebo porušoval tuto dohodu. Před provedením takovéhoto rozhodnutí prvně uvedený příslušný orgán bude situaci konzultovat s druhým příslušným orgánem. Pro účely tohoto Odstavce znamená významné nedodržení podmínek nepostupování v souladu s Odstavci 1 a 2 Oddílu 5 a Odstavcem 1 Oddílu 6 této dohody, včetně příslušných ustanovení smlouvy, a také porušení povinnosti příslušného orgánu poskytovat včasné nebo dostačující informace požadované touto dohodou. Pozastavení bude mít okamžitý účinek a bude trvat, dokud druhý příslušný orgán neprokáže způsobem, který je přijatelný pro oba příslušné orgány, že nedošlo k významnému nedodržení podmínek nebo že druhý uvedený příslušný orgán přijal odpovídající opatření řešící dané nedodržení podmínek.

3. Tuto dohodu mohou vypovědět oba příslušné orgány zasláním písemného oznámení druhému příslušnému orgánu. Toto ukončení nabývá účinnosti prvním dnem měsíce následujícího po uplynutí lhůty 12 měsíců po datu oznámení o ukončení. V případě ukončení zůstanou veškeré informace dříve obdržené na základě této dohody důvěrné a podléhají nadále podmínkám smlouvy.

Podepsáno ve dvou vyhotoveních v […] dne […].

Příslušný orgán	Příslušný orgán
[jurisdikce A]	[jurisdikce B]

Dohoda mezi příslušnými orgány o výměně CbCR na základě dohody o výměně informací v daňových záležitostech („TIEA CAA“)

Vzhledem k tomu, že vláda [jurisdikce A] a vláda [jurisdikce B] chtějí prostřednictvím každoroční automatické výměny CbCR zvýšit mezinárodní daňovou transparentnost a zlepšit přístup svých daňových správ k informacím o celosvětovém rozdělení příjmů, zaplacených daních a určitým dalším ukazatelům rozmístění ekonomické činnosti mezi daňovými jurisdikcemi, v nichž skupiny nadnárodních podniků operují a to s cílem rozpoznat významná rizika spojená se stanovováním převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a v případě potřeby pro hospodářskou a statistickou analýzu;

Vzhledem k tomu, že zákony příslušných jurisdikcí vyžadují nebo se od nich očekává, že budou vyžadovat, aby oznamující entita skupiny nadnárodních podniků každoročně podával CbCR;

Vzhledem k tomu, že CbCR má být součástí třístupňové struktury společně s globálním Master File a Local File, představující společně standardizovaný přístup k dokumentaci převodních cen, která daňovým správám poskytne relevantní a spolehlivé informace pro provedení účinné a důkladné analýzy posouzení rizika převodních cen;

Vzhledem k tomu, že článek [5A] Dohody o výměně informací v daňových záležitostech mezi [jurisdikcí A] a [jurisdikcí B] („TIEA“) opravňuje k výměně informací pro daňové účely včetně automatické výměny informací, a umožňuje příslušným orgánům [jurisdikce A] a [jurisdikce B] („příslušné orgány“) dohodnout si rozsah a způsob daných automatických výměn;

Vzhledem k tomu, že [jurisdikce A] a [jurisdikce B] [budou mít nebo se od nich očekává, že budou mít] v době, kdy dojde k první výměně CbCR, v platnosti (i) vhodná ochranná opatření, která zajistí mlčenlivost ve vztahu k informacím získaným na základě této dohody a která se použijí pro posouzení významných rizik spojených s nastavením převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a také pro případné hospodářské a statistické analýzy v souladu s Oddílem 5 této dohody (ii) infrastrukturu pro efektivní výměnný vztah (včetně zavedených procesů zajišťujících včasnou, přesnou a důvěrnou výměnu informací, účinnou a spolehlivou komunikaci a schopnost okamžitě řešit otázky a znepokojení týkající se výměny informací nebo žádostí o výměnu informací a provádět ustanovení Oddílu 4 této dohody) a (iii) potřebné právní předpisy požadující, aby oznamující entity podaly CbCR;

Vzhledem k tomu, že příslušné orgány zamýšlejí uzavřít tuto dohodu o vzájemné automatické výměně informací dle TIEA při zachování mlčenlivosti a s uplatněním dalších zabezpečení stanovených v TIEA, včetně ustanovení omezujících využití vyměňovaných informací v rámci TIEA; se příslušné orgány dohodly takto:

ODDÍL 1

Definice

1. Pro účely této dohody se rozumí:

   a) **„Jurisdikcí A“** […];

   b) **„Jurisdikcí B“** […];

   c) **„Příslušným orgánem“** v případě [jurisdikce A] […] a v případě [jurisdikce B] […];

   d) **„Skupinou“** soubor podniků, které jsou spojeny vlastnickou strukturou nebo kontrolou tak, že musí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku pro účely finančního výkaznictví podle platných účetních zásad, nebo by ji musely sestavovat, pokud by majetkové podíly v některém z daných podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů;

e) **„Skupinou nadnárodních podniků“** skupina zahrnující dva nebo více podniků, (i) které mají daňovou rezidenci v různých jurisdikcích, nebo zahrnující podnik, který je rezidentem pro daňové účely v jedné jurisdikci a podléhá dani ve vztahu k obchodní činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny v jiné jurisdikci, a (ii) která není vyloučenou skupinou nadnárodních podniků;

f) **„Vyloučenou skupinou nadnárodních podniků“** skupina, která není povinna podávat CbCR na základě skutečnosti, že roční konsolidovaný výnos skupiny během účetního období bezprostředně předcházejícího vykazovanému účetnímu období, který je uveden v její konsolidované účetní závěrce za dané předcházející účetní období, je nižší než hraniční částka stanovená ve vnitrostátním právu jurisdikce a je v souladu se Zprávou z roku 2015, která může být v návaznosti na revizi v roce 2020 změněna;

g) **„Přidruženým podnikem“** (i) každá samostatná podnikatelská jednotka skupiny nadnárodních podniků, která je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků pro účely finančního výkaznictví nebo by do ní zahrnuta byla, pokud by majetkové podíly v některém z daných podniků byly obchodovány na veřejné burze cenných papírů, (ii) každá samostatná obchodní jednotka, která je vyloučena z konsolidované účetní závěrky skupiny nadnárodních podniků pouze výhradně na základě velikosti či významnosti, a (iii) každá stálá provozovna kterékoli samostatné obchodní jednotky skupiny nadnárodních podniků zahrnutá v (i) nebo (ii) za předpokladu, že obchodní jednotka sestavuje pro tuto stálou provozovnu samostatnou účetní závěrku pro účely finančního výkaznictví, regulační účely, účely daňového výkaznictví nebo pro účely vnitřní kontroly řízení;

h) **„Oznamující entitou"** přidružený podnik, který v souladu s vnitrostátním právem ve své jurisdikci daňové rezidence podává CbCR ze své pravomoci jednat jménem skupiny nadnárodních podniků;

i) **„CbCR“** zpráva podle jednotlivých zemí, kterou každoročně podává oznamující entita v souladu s právními předpisy své jurisdikce daňové rezidence, a obsahující informace, které je povinen vykazovat podle těchto právních předpisů, zahrnující položky a zohledňující formát uvedený ve Zprávě z roku 2015, která může být v návaznosti na revizi v roce 2020 změněna;

j) **„Zprávou z roku 2015"** souhrnná zpráva nazvaná Dokumentace převodních cen a Sestavení CbCR k Akci 13 OECD/G20 v oblasti rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku.

2. Při uplatňování této dohody příslušným orgánem jurisdikce, jakýkoli výraz, který v této dohodě není jinakdefinován, má, pokud to nevyžaduje kontext jinak nebo pokud se příslušné orgány nedohodnou na obecném významu (v souladu s vnitrostátními právními předpisy), význam, který tento termín má příslušné době podle právních předpisů jurisdikce provádějící tuto dohodu, přičemž jakýkoli význam dle platných daňových zákonů této jurisdikce bude mít přednost před významem přikládaným tomuto termínu dle jiných zákonů této jurisdikce.

ODDÍL 2

Výměna informací ve vazbě na skupiny nadnárodních podniků

V souladu s ustanoveními Článků [5A] TIEA každý příslušný orgánbude každoročně automaticky vyměňovat CbCR podanou který obdržel od každé oznamující entity, která jen rezidentem pro daňové účely v jeho jurisdikci, s druhým příslušným orgánem, pokud jsou na základě informací uvedených v CbCR buď jeden nebo více přidružených podniků MNE skupiny oznamující entity buď rezidenty pro daňové účely v jurisdikci druhého příslušného orgánu, nebo tam podléhají dani s ohledem na obchodní činnosti vykonávané prostřednictvím stálé provozovny umístěné v jurisdikci druhého příslušného orgánu.

ODDÍL 3

Čas a způsob výměny informací

1. Pro účely výměny informací podle Oddílu 2 bude uvedena měna částek uvedených ve zprávě podle zemí.

2. S ohledem na Oddíl 2 CbCR má být prvně vyměněnas ohledem na účetní období skupin nadnárodních podniků začínající datem nebo po datu [...]. CbCR bude vyměněna co nejdříve a ne později než 18 měsíců po posledním dni účetního období skupiny nadnárodních podniků, ke kterému se CbCR vztahuje. CbCR týkající se následujících účetních období budou vyměněny co nejdříve a ne později než 15 měsíců po posledním dni účetního období skupiny nadnárodních podniků, ke kterému se CbCR vztahují.

3. Příslušné orgány budou automaticky vyměňovat CbCR podle jednotného schématu v rozšiřitelném značkovacím jazyce (XML).

4. Příslušné orgány vypracují a dohodnou se na jedné nebo více metodách přenosu elektronických dat, včetně standardů šifrování.

ODDÍL 4

Spolupráce v oblasti dodržování a vymáhání

Příslušný orgán informuje jiný příslušný orgán, pokud má prvně uvedený příslušný orgán důvod domnívat se, ve vztahu k oznamující entitě, která je rezidentem pro daňové účely v jurisdikci druhého příslušného orgánu, že následkem chyby, k nesprávnému nebo neúplnému oznámení informací, nebo že oznamující entita nesplnila svou povinnost podat CbCR. Vyrozuměný příslušný orgán přijme náležitá opatření dostupná dle svého vnitrostátními právního řádu,aby vyřešil chyby nebo nedodržení povinnosti popsané v informaci.

ODDÍL 5

Mlčenlivost, ochrana dat a jejich řádné použití

1. Veškeré vyměněné informace podléhají pravidlům mlčenlivosti a dalším ochranným opatřením stanoveným v TIEA, včetně ustanovení omezujících využití vyměněných informací.

2. Vedle omezení uvedených v Odstavci 1 bude použití informací dále omezeno na přípustná použití popsaná v tomto Odstavci. Zejména budou informace získané prostřednictvím CbCR použity pro posouzení významných rizik spojených s nastavením převodních cen, rozmělňováním daňového základu a přesouváním zisků a kde je vhodné, pro ekonomickou a statistickou analýzu. Tyto informace nebudou používány jako náhrada za podrobnou analýzu převodních cen zaměřenou na jednotlivé transakce a ceny založené na úplné funkční a srovnávací analýze. Platí, že informace uvedené ve CbCR samy o sobě nepředstavují přesvědčivý důkaz, že převodní ceny jsou nebo nejsou přiměřené, z toho důvodu nebudou úpravy převodních cen provedeny na základě CbCR. Nepřiměřené úpravy provedené lokálními daňovými správami v rozporu s tímto Odstavcem budou postoupeny k řízení příslušných orgánů. Bez ohledu na výše uvedené však není zakázáno v průběhu daňové kontroly používat údaje uvedené v CbCR jako základnu pro provádění dalších šetření v nastavení převodních cen MNE skupiny, nebo jiných daňových záležitostech v průběhu daňových kontrol, v důsledku čehož mohou být provedeny vhodné úpravy zdanitelného příjmu přidruženého podniku.

3. V rozsahu povoleném platnými právními předpisy příslušný orgán neprodleně uvědomí druhý příslušný orgán o všech případech nedodržení podmínek uvedených v Odstavci 1 a 2 tohoto Oddílu, včetně případných nápravných opatření a všech opatřeních přijatých v souvislosti s nepostupováním v souladu s výše uvedenými Odstavci.

ODDÍL 6

Projednání

1. V případě, že úprava zdanitelného příjmu přidruženého podniku jakožto výsledek dalších šetření na základě údajů uvedených v CbCR vede k nežádoucím hospodářským výsledkům, včetně případů, kdy je dotčen jeden konkrétní podnik, příslušné orgány vzájemně takový případ zkonzultují a projednají s cílem případ vyřešit.

2. Pokud vzniknou potíže při provádění nebo výkladu této dohody, může příslušný orgán požádat o jednání s druhým příslušným orgánem za účelem vytvořrní vhodných opatření zajišťujících naplnění této dohody. Příslušný orgán by měl s druhým příslušným orgánem zejména projednat situaci předtím, než rozhodne o tom, že došlo k systémového selhání výměny CbCR s daným příslušným orgánem.

ODDÍL 7

Změny

Tato dohoda může být změněna po vzájemné dohodě písemným souhlasem příslušných orgánů. Není-li dohodnuto jinak, změny vstoupí v platnost prvním dnem měsíce následujícího po uplynutí lhůty jednoho měsíce ode dne připojení posledního podpisu k této dohodě.

ODDÍL 8

Doba trvání dohody

1. Tato dohoda se stane platnou dne [... / datum pozdějšího z oznámení poskytnutých každým příslušným orgánem o tom, že jejich jurisdikce disponuje potřebnými právními předpisy vyžadujícími podávání CbCR jednotlivými oznamujícími entitami.]

2. Příslušný orgán může dočasně pozastavit výměnu informací dle této dohody písemným oznámením druhému příslušnému orgánu, o kterém zjistil, že tento druhý příslušný orgánvýznamným způsobem porušuje nebo porušoval tutodohodu. Před provedením takovéhoto rozhodnutí prvně uvedený příslušný orgán bude situaci konzultovat s druhým příslušným orgánem. Pro účely tohoto Odstavce znamená spojení významné nedodržení podmínek nepostupování v souladu s Odstavci 1 a 2 Oddílu 5 a Odstavcem 1 Oddílu 6 této dohody a odpovídajícími ustanoveními TIEA a také porušení povinnosti příslušného orgánu poskytovat včasné nebo v dostatečném rozsahu informace požadované touto dohodou. Pozastavení bude mít okamžitý účinek a bude trvat, dokud druhý příslušný orgán neprokáže způsobem, který je přijatelný pro oba příslušné orgány, že nedošlo k významnému nedodržení podmínek nebo že druhý uvedený příslušný orgán přijal odpovídající opatření řešící dané nedodržení podmínek.

3. Tuto dohodu mohou vypovědět oba příslušné orgány zasláním písemného oznámení druhému příslušnému orgánu. Toto ukončení nabývá účinnosti prvním dnem měsíce následujícího po uplynutí lhůty 12 měsíců po datu oznámení o ukončení. V případě ukončení zůstanou veškeré informace dříve obdržené na základě této dohody důvěrné a podléhají nadále podmínkám TIEA.

Podepsáno ve dvou vyhotoveních v […] dne […].

Příslušný orgán	Příslušný orgán
[jurisdikce A]	[jurisdikce B]

Příloha ke Kapitole VI

Příklady ilustrující přístup Směrnice k nehmotným aktivům

Příklad 1

1. Premiere je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků. Společnost S je stoprocentně vlastněnou dceřinou společností společnosti Premiere a členem její skupiny. Společnost Premiere v rámci podpory svých obchodních činností financuje činnosti výzkumu a vývoje a provádí průběžné funkce spojené s výzkumem a vývojem. V případě, že dané vykonávané funkce vedou k patentovým vynálezům, je praxí skupiny Premiere převést všechna práva k těmto vynálezům na společnost S s cílem centralizovat a zjednodušit administrativu spojenou s přihlašováním patentů. Všechny zápisy patentů jsou vedené a spravované pod jménem společnosti S.

2. Společnost S zaměstnává na administrativní činnost spojenou s patenty pouze tři právníky a kromě nich nemá žádné jiné zaměstnance. Společnost S neprovádí ani neřídí v rámci skupiny Premiere žádné činnosti výzkumu a vývoje. Společnost S nezaměstnává v oblasti výzkumu a vývoje žádný technický personál a ani nenese žádné náklady na výzkum a vývoj. Klíčová rozhodnutí ve věci ochrany patentů přijímá vedení společnosti Premiere po konzultaci se zaměstnanci společnosti S. Vedení společnosti Premiere, nikoli zaměstnanci společnosti S, řídí všechna rozhodnutí týkající se poskytování patentů vlastněných skupinou nezávislým i spojeným podnikům.

3. Při každém převodu práv ze společnosti Premiere na společnost S zaplatí společnost S společnosti Premiere symbolickou částku 100 EUR za přidělení práv na patentový vynález. V rámci zvláštní podmínky tohoto převodu zároveň společnost S přiděluje společnosti Premiere výhradní bezplatnou licenci s veškerým oprávněním k sublicenci pro využívání daného patentu po celou dobu jeho platnosti. Účelem symbolických plateb ze strany společnosti S ve prospěch společnosti Premiere je pouze uspokojení požadavků smluvního práva souvisejícího s převodem. Pro účely tohoto příkladu dále předpokládejme, že tyto platby neodpovídají výši odměny za převedení práva k patentovaným vynálezům stanovené v souladu s principem tržního odstupu. Společnost Premiere využívá patentové vynálezy při výrobě a prodeji svých výrobků po celém světě a čas od času udělí sublicenci k patentovým právům i jiným subjektům. Společnost S nevyužívá patenty ke komerčním účelům a ani k tomu vzhledem k licenčním podmínkám dohodnutým se společností Premiere není oprávněna.

4. Na základě dohody vykonává společnost Premiere všechny funkce DEMPE, s výjimkou služeb týkajících se administrativní práce spojené se správou patentů. Společnost Premiere přispívá a využívá veškerá aktiva spojená s vytvářením a využíváním nehmotných aktiv a nese veškerá nebo v zásadě veškerá rizika spojená s nehmotnými aktivy. Společnost Premiere by měla mít nárok na převážnou část výnosů generovaných využíváním nehmotných aktiv. Daňové správy mohou dospět ke vhodnému řešení ve věci stanovení převodních cen vymezením konkrétní transakce uskutečněné mezi společnostmi S a Premiere. V závislosti na skutečnostech by mohlo být stanoveno, že symbolické převedení práv na společnost S a současné poskytnutí plných práv k využívání tohoto patentu společnosti Premiere v podstatě představuje ujednání o poskytování služeb v oblasti správy patentů mezi společností Premiere a společností S. Za poskytování služby v oblasti správy patentů by byla stanovena cena v souladu s principem tržního odstupu a společnost Premiere by si ponechala nebo by jí byl přidělen zbytek výnosů generovaných skupinou nadnárodních podniků z využívání patentů.

Příklad 2

5. Skutečnosti týkající se vývoje a řízení patentových vynálezů jsou stejné jako v příkladu 1. Ale namísto toho, aby společnost S udělila na převedené patenty trvalou a výhradní licenci společnosti Premiere, udělí společnost S pod vedením a se souhlasem společnosti Premiere licence těchto patentů

spojeným a nezávislým podnikům po celém světě výměnou za pravidelné licenční poplatky. Pro účely tohoto příkladu dále předpokládejme, že licenční poplatky placené spojenými podniky ve prospěch společnosti S, jsou všechny stanoveny v souladu s principem tržního odstupu.

6. Přestože je společnost S právním vlastníkem patentů, omezují se její přínosy k funkcím DEMPE u patentů na činnosti vykonávané jejími třemi zaměstnanci v oblasti registrace patentů a správy registrací. Zaměstnanci společnosti S neřídí ani se nepodílejí na licenčních transakcích zahrnujících patenty. Za daných okolností má společnost S nárok pouze na odměnu za funkce, které skutečně vykonává. Na základě analýzy příslušných vykonávaných funkcí, použitých aktiv, a rizik nesených společností Premiere a společností S při funkcích DEMPE by si společnost S neměla v konečném důsledku ponechat nebo by neměla obdržet příjem generovaný licenčními ujednáními nad rámec tržní odměny za její funkce vykonávané v oblasti registrace patentů.

7. Stejně tak jako v příkladu 1 je pravou podstatou ujednání smlouva o službách v oblasti správy patentů. Přiměřeného řešení ve věci převodních cen lze dosáhnout zajištěním toho, aby částka zaplacená společností S za převod patentových práv přiměřeně odrážela dané vykonávané funkce, použitá aktiva a rizika nesená společností Premiere a společností S. Při uplatnění tohoto přístupu je odměna pro společnost Premiere za patentové vynálezy rovna výnosům generovaným licencemi vlastněnými společností S minus přiměřená odměna za funkce vykonávané společností S.

Příklad 3

8. Skutečnosti jsou stejné jako v příkladu 2. Společnost S ale tentokrát po několika letech poskytování licencí nezávislým podnikům, opět pod vedením a se souhlasem společnosti Premiere, prodá patenty nezávislému podniku za cenu, která odráží navýšení hodnoty patentů za období, ve kterém byla společnost S jejich právním vlastníkem. Po dobu, kdy byla společnost S právním vlastníkem patentů, se její funkce omezovaly na registrace patentů obdobně jako v příkladech 1 a 2.

9. Za těchto okolností by měla být výše odměny společnosti S stejná jako v příkladu 2. Společnost by měla být kompenzována za funkce, které vykonává, ale neměla by získat nad rámec dané odměny podíl na výnosech plynoucích z využívání nehmotných aktiv, včetně výnosů z prodeje těchto aktiv.

Příklad 4

10. Skutečnosti týkající se vývoje patentů jsou stejné jako v příkladu 3. Na rozdíl od příkladu 1 má společnost S zaměstnance, kteří jsou oprávněni k rozhodování a kteří také rozhodují o patentovém portfoliu. Zaměstnanci společnosti S přijali všechna rozhodnutí ohledně udělování licencí, vedli všechna vyjednávání s nabyvateli licencí a také dohlíželi na dodržování licenčních podmínek u nezávislých nabyvatelů. Pro účely tohoto příkladu by mělo být předpokládáno, že cena uhrazená společností S za převod patentů byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu a odrážela v době uskutečnění daných převodů ve prospěch společnosti S příslušné odhady smluvních stran transakce týkající se budoucího licenčního programu a očekávaných výnosů generovaných využíváním patentů. Pro účely příkladu předpokládáme, že postup používaný pro těžko ocenitelná nehmotná aktiva popsaný v Oddílu D.4 není pro tento příklad použitelný.

11. Po převedení patentů poskytla společnost S na několik let licence nezávislým podnikům. Vlivem vnějších okolností, které v době převodu patentů na společnost S nebyly očekávány, hodnota patentů výrazně vzrostla. Společnost S prodá patenty nespojenému kupci za cenu přesahující částku, kterou společnost S původně za tyto patenty zaplatila společnosti Premiere. Zaměstnanci společnosti S přijímají veškerá rozhodnutí týkající se prodeje patentů, vyjednávají podmínky prodeje, a ve všech ohledech řídí a kontrolují prodej patentů.

12. Za těchto okolností má společnost S nárok ponechat si zisk generovaný prodejem patentů včetně částek, které lze přičíst růstu hodnoty patentů způsobenému neočekávanými vnějšími okolnostmi.

Příklad 5

13. Skutečnosti jsou stejné jako v příkladu 4 s tím rozdílem, že namísto růstu hodnoty patentů tato hodnota postupem času vzhledem k neočekávaným vnějším okolnostem klesla. Za těchto okolností má společnost S nárok ponechat si zisk generovaný prodejem patentů, což v tomto případě znamená, že utrpí ztrátu.

Příklad 6

14. V roce 1 se skupina nadnárodních podniků složená ze společnosti A (podnik v zemi A) a společnosti B (podnik v zemi B) rozhodne vyvinout nehmotné aktivum, které se považuje do budoucnosti za vysoce ziskové vzhledem k již existujícím nehmotným aktivům společnosti B, jejím dosavadním výsledkům a zkušenému personálu v oblasti výzkumu a vývoje. Očekává se, že toto aktivum bude vyvíjeno po dobu pěti let, než jej bude možné komerčně využívat. V případě úspěšného vývoje je očekáváno, že toto nehmotné aktivum bude mít hodnotu po dobu deseti let od počátku jeho využívání. V rámci dohody o vývoji mezi společností A a společností B bude společnost B provádět a řídit veškeré činnosti v souvislosti s funkcemi DEMPE u tohoto nehmotného aktiva. Společnost A poskytne finanční prostředky na vývoj nehmotného aktiva (očekávané náklady na vývoj jsou 100 milionů USD za rok po dobu pěti let) a stane se jeho právním vlastníkem. Poté, co bude aktivum vytvořeno, je očekávaný zisk 550 milionů USD za rok (v letech 6 až 15). Společnost B získá licenci k nehmotnému aktivu od společnosti A a uskuteční ve prospěch společnosti A podmíněné platby za právo nehmotné aktivum užívat, jejichž výše byla stanovena na základě výnosů údajně srovnatelných nabyvatelů licence. Po provedení těchto předpokládaných podmíněných úhrad zůstane společnosti B očekávaný zisk 200 milionů USD za rok z prodeje produktů založených na nehmotném aktivu.

15. Funkční analýza tohoto ujednání z pohledu daňové správy v zemi B zhodnotí vykonávané funkce, použitá a vložená aktiva a rizika nesená společností A i B. Analýza přesně vymezí konkrétní transakci a dojde k závěru, že ačkoli je společnost A právním vlastníkem nehmotných aktiv, její přínos v rámci ujednání spočívá jen v poskytnutí finančních prostředků na vývoj nehmotného aktiva. Tato analýza ukazuje, že společnost A dle smlouvy nese finanční riziko, je finančně způsobilá k převzetí tohoto rizika a má nad tímto rizikem kontrolu v souladu s principy popsanými v Odstavcích 6.63 a 6.64. Zohledníme-li přínos společnosti A, stejně tak realistické alternativy společností A i B, je stanoveno, že očekávaná odměna společnosti A by měla odpovídat návratnosti poskytnutých finančních prostředků upravené o míru rizika souvisejícího s jejím finančním závazkem. Předpokládejme, že tato částka je stanovena na 110 milionů USD za rok (pro roky 6 až 15), což se rovná 11% návratnosti poskytnutých finančních prostředků upravené o míru rizika[1]. Společnost B by v souladu s výše uvedeným měla nárok na zbývající očekávaný zisk, po započítání očekávaného zisku společnosti A, tj. 440 milionů za rok (550 milionů USD minus 110 milionů USD), namísto 200 milionů, jež uváděl daňový poplatník. (Na základě podrobné funkční analýzy a uplatnění nejvhodnější metody určil daňový poplatník nesprávně společnost B testovanou stranou namísto společnosti A).

Příklad 7

16. Společnost Primero je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků aktivních ve farmaceutickém průmyslu obchodující v zemi M. Společnost Primero vyvíjí patenty a další nehmotná aktiva, která se týkají produktu X, a registruje tyto patenty v zemích po celém světě.

[1] Pro účely tohoto příkladu není nezbytné tyto výsledky odvozovat. Tento příklad předpokládá, že tato „investice“ finančních prostředků ve výši 100 milionů USD za rok po dobu pěti let při této míře rizika zakládá nárok na tržní očekávané výnosy ve výši 110 milionů USD za rok v následujících deseti letech. To odpovídá 11% návratnosti poskytnutých finančních prostředků.

17. Společnost Primero vlastní stoprocentní podíl v dceřiné společnosti S se sídlem v zemi N, která provádí distribuci produktu X po celé Evropě a na Středním východě v pozici distributora s omezeným rizikem. Distribuční dohoda ustanovuje, že společnost Primero, a nikoliv společnost S, nese rizika spojená se stažením produktu a s odpovědností za výrobek, a dále ustanovuje, že společnosti Primero připadne veškerý potenciální zisk nebo ztráty z prodeje produktu X v dané oblasti, po zaplacení dohodnuté odměny společnosti S za výkon jejích distribučních funkcí. Dle podmínek smlouvy společnost S nakupuje produkt X od společnosti Primero a prodává tento produkt dále nespojeným zákazníkům v zemích v rámci svého regionu, ve kterém působí. Při vykonávání distribučních funkcí dodržuje společnost S všechny příslušné regulační požadavky.

18. Během prvních tří let činnosti získává společnost S výnosy generované výkonem svých distribučních funkcí, odpovídajících pozici distributora s omezeným rizikem a podmínkám distribuční smlouvy. Tyto výnosy odrážejí i skutečnost, že společnost Primero, a nikoliv společnost S, má nárok na zisk generovaný využíváním nehmotných aktiv souvisejících s produktem X. Po třech letech prodeje produktu X bylo zjištěno, že tento produkt vyvolává u pacientů, kteří jej užívají, závažné vedlejší účinky a je nutné tento produkt stáhnout z prodeje a odstranit ho z trhu. Stažení produktu X z trhu způsobilo společnosti S značné náklady. Společnost Primero neuhradí společnosti S výdaje vzniklé stažením daného produktu z trhu a ani následné náhrady škody vzniklé z titulu odpovědnosti za výrobek nebudou uhrazeny.

19. Za daných okolností dochází k rozporu mezi deklarovaným nárokem společnosti Primero ponechat si výnosy generované využíváním nehmotných aktiv ve spojení s produktem X a jejím odmítnutím nést rizika související s tímto nárokem. K nápravě této nesrovnalosti by byla opodstatněná úprava převodních cen. Při stanovování přiměřené úpravy by bylo nezbytné vymezit konkrétní transakci uskutečněnou mezi zúčastněnými stranami v souladu s pokyny popsanými v Oddíle D.1 Kapitoly 1. Přitom by bylo vhodné zvážit rizika nesená oběma stranami transakce na základě skutečného jednání stran transakce po dobu trvání dohody, dále kontrolu nad rizikem, kterou má společnost Primero a společnost S, a další relevantní skutečnosti. V případě, že je určeno, že skutečnou povahou vztahu mezi stranami transakce je distribuční ujednání s omezeným rizikem, bylo by pravděpodobně nejvhodnější úpravou alokování výdajů spojených se stažením výrobku a s odpovědností za výrobek společnosti Primero namísto společnosti S. Méně pravděpodobným alternativním řešením může být následující. V případě, že je na základě relevantních skutečností stanoveno, že skutečná povaha vztahu mezi stranami transakce zahrnuje kontrolu společnosti S nad riziky spojenými s odpovědností za produkt a se stažením produktu z trhu, a pokud lze na základě srovnávací analýzy určit cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu, může dojít k navýšení zisku z distribuční činnosti vykonávané společností S za všechny roky, které by odráželo skutečnou alokaci rizik mezi stranami transakce.

Příklad 8

20. Společnost Primair se sídlem v zemi X vyrábí hodinky, které se prodávají v mnoha zemích po celém světě pod ochrannou známkou a obchodním jménem R. Společnost Primair je registrovaným vlastníkem ochranné známky a obchodního jména R. Název R je v zemích, kde se hodinky prodávají, rozšířený a známý a díky úsilí vynaloženém společností Primair na těchto trzích získalo značnou ekonomickou hodnotu. Hodinky R se však nikdy neprodávaly v zemi Y a název R není na tomto trhu známý.

21. V roce 1 se společnost Primair rozhodne vstoupit na trh v zemi Y a pověří svou stoprocentně vlastněnou dceřinou společnost S se sídlem v zemi Y distribuční činností v rámci této země. Společnost Primair zároveň uzavře dlouhodobou, bezplatnou marketingovou a distribuční dohodu se společností S. Podle této dohody je společnosti S uděleno výhradní právo prodávat a distribuovat hodinky s ochrannou známkou a obchodním jménem R v zemi Y po dobu pěti let, s možností prodloužení o dalších pět let. Společnost S neobdrží od společnosti Primair žádná další práva týkající se ochranné známky a obchodního jména R a je jí výslovně zakázáno předmětné hodinky opětovně vyvážet. Jedinými činnostmi vykonávanými společnostmi S jsou marketing a distribuce hodinek s ochrannou známkou a s obchodním jménem R. Je předpokládáno, že hodinky R nejsou zahrnuty v produktovém portfoliu distribuovaném

společností S v zemi Y. Společnost S dováží zabalené hodinky do země Y připravené pro prodej konečnému zákazníkovi, neprovádí tedy žádné druhotné zpracování.

22. Dle dohody uzavřené mezi společností Primair a společností S nakupuje společnost S hodinky od společnosti Primair v měně země Y, stává se vlastníkem značkových hodinek a vykonává distribuční funkci v zemi Y, přičemž nese i související náklady (např. financování skladových zásob a pohledávek) a nese odpovídající rizika (např. riziko skladových zásob, riziko nedobytných pohledávek a riziko financování). Dle dohody mezi společností Primair a společností S je společnost S zavázána k jednání v pozici marketingového zprostředkovatele, který napomáhá rozvíjet trh v zemi Y ve prospěch hodinek R. Společnost S spolupracuje se společností Primair při vývoji marketingové strategie pro hodinky R. Společnost Primair vypracovává, především na základě svých zkušeností z jiných zemí, celkový marketingový plán, připravuje a schvaluje marketingový rozpočet a přijímá konečná rozhodnutí ohledně designů reklam, umísťování výrobků a hlavních reklamních sdělení. Společnost S poskytuje poradenství v oblasti problémů lokálního trhu týkajících se reklamy, pomáhá při realizaci marketingové strategie pod vedením společnosti Primair a poskytuje hodnocení efektivity jednotlivých prvků marketingové strategie. Jako kompenzaci za výkon daných činností podporujících marketing obdrží společnost S od společnosti Primair platbu za poskytnutí služby vycházející z výše marketingových výdajů vynaložených společností S a zahrnující i přiměřený prvek zisku.

23. Pro účely tohoto příkladu předpokládejme, že na základě důkladné srovnávací analýzy zahrnující podrobnou funkční analýzu lze usoudit, že prodejní cena hodinek R, kterou společnost S platí společnosti Primair, by měla být analyzována samostatně od kompenzace, kterou společnost S obdrží za marketingovou činnost vykonávanou pro společnost Primair. Dále předpokládejme, že na základě zjištěných srovnatelných transakcí je cena zaplacená za hodinky v souladu s principem tržního odstupu a že tato cena umožňuje společnosti S získat z prodeje hodinek takovou výši kompenzace za vykonávanou distribuční funkci, použitá aktiva a nesená rizika, která je v souladu s principem tržního odstupu.

24. V letech 1 až 3 společnost S zahájila strategii pro rozvoj trhu v zemi Y ve prospěch hodinek R, která je v souladu s dohodou uzavřenou se společností Primair. Během tohoto procesu vznikly společnosti S marketingové náklady. V souladu se smlouvou uhradí společnost Primair společnosti S náklady vynaložené na marketing, včetně přirážky k těmto nákladům. Koncem roku 2 získávají ochranná známka a obchodní jméno R dobrou pozici na trhu v zemi Y. Kompenzace, kterou společnost S obdrží za marketingovou činnost vykonávanou jménem společnosti Primair, je stanovena v souladu s principem tržního odstupu, a to na základě srovnání s kompenzací zaplacenou nezávislým reklamním a marketingovým zprostředkovatelům identifikovaným a považovaným za srovnatelné na základě srovnávací analýzy.

25. Za těchto okolností je společnost Primair oprávněna ponechat si veškeré výnosy generované z využívání ochranné známky a obchodního jména R na trhu v zemi Y přesahující výši kompenzace vyplacené společnosti S za vykonávané funkce, a není za daných okolností požadována žádná úprava převodních cen.

Příklad 9

26. Skutečnosti jsou stejné jako v příkladu 8, mimo následujícího:

- Na základě smlouvy uzavřené mezi společností Primair a společností S je společnost S nyní povinna vypracovat a realizovat marketingový plán pro zemi Y bez detailní kontroly konkrétních prvků plánu vykonané společností Primair. Společnost S nese náklady a přebírá určitá rizika spojená s marketingovými činnostmi. Dohoda mezi společností Primair a společností S neuvádí výši očekávaných marketingových nákladů, pouze uvádí, že společnost S je povinna vynaložit maximální úsilí na prodej hodinek. Společnost S neobdrží od společnosti Primair žádnou přímou náhradu vynaložených nákladů ani neobdrží od společnosti Primair žádnou nepřímou či jinou kompenzaci a očekává se, že společnost S získá odměnu pouze ze zisku generovaného z prodeje hodinek značky R nezávislým zákazníkům v rámci trhu ve státě Y. Důkladná funkční analýza

ukazuje, že společnost Primair uplatňuje nižší úroveň kontroly nad marketingovými činnostmi společnosti S než v příkladu 8, protože nekontroluje ani neschvaluje marketingový rozpočet a ani neposkytuje podrobnosti k marketingovému plánu. Společnost S tak nese odlišná rizika a je i odlišně kompenzována, než tomu bylo v příkladu 8. Smluvní ujednání mezi společností Primair a společností S jsou odlišná a rizika nesená společností S jsou významnější v příkladu 9 než v příkladu 8. Společnosti S nejsou vynaložené náklady přímo kompenzovány a ani neobdrží samostatnou platbu ze uskutečněné marketingové činnosti. Jedinou realizovanou závislou transakcí identifikovanou mezi společností Primair a společností S v příkladu 9 je prodej značkových hodinek. V důsledku toho může společnost S získat odměnu za své marketingové činnosti pouze prodejem hodinek značky R nezávislým zákazníkům.

- Kvůli těmto odlišnostem byla mezi společností Primair a společností S v příkladu 9 přijata nižší prodejní cena hodinek, než jaká byla stanovena pro účely příkladu 8. Kvůli těmto odlišnostem zjištěným v rámci funkční analýzy se také využijí jiná kritéria pro identifikaci srovnatelných údajů a pro úpravy srovnatelnosti, než tomu bylo v příkladu 8. To má za následek, že společnost S má vyšší očekávaný celkový zisk v příkladu 9 než v příkladu 8 a to kvůli vyšší míře přijatých rizik a výkonu rozsáhlejších funkcí.

27. Je předpokládáno, že v letech 1 až 3 společnost S zahájí strategii v souladu s dohodou uzavřenou se společností Primair a v průběhu tohoto procesu vykonává marketingové funkce a vynakládá marketingové výdaje. Výsledkem jsou vysoké provozní náklady a nízký zisk společnosti S v průběhu let 1 až 3. Koncem roku 2 získává ochranná známka a obchodní jméno R díky úsilí vynaloženému společností S dobrou pozici na trhu v zemi Y. V případě, že prodejce/distributor skutečně nese náklady a rizika související s jeho marketingovou činností, je otázkou, jakou mírou se prodejce/distributor podílí na potenciálních ziscích z těchto činností. Předpokládejme, že šetření daňových správ v zemi Y dospělo na základě přezkoumání srovnatelných distributorů k závěru, že společnost S by musela vykonávat funkce, které vykonává, a nést náklady na úrovni svých současných marketingových nákladů, i v případě že by byla společností nezávislou na společnosti Primair.

28. Vzhledem k tomu, že společnost S vykonává na základě dlouhodobé smlouvy o výhradních právech k distribuci hodinek značky R funkce a nese náklady a rizika související s její marketingovou činností, má tak možnost utržit z marketingové a distribuční činnosti, kterou provádí, zisk (nebo utrpět ztrátu). Na základě analýzy přiměřeně spolehlivých srovnatelných údajů bylo stanoveno, že pro účely tohoto příkladu je užitek společnosti S představovaný ziskem utrženým společností S srovnatelný se ziskem, kterého by dosáhli nezávislí prodejci a distributoři nesoucí stejné druhy rizik a nákladů jako společnost S v prvních letech u srovnatelných dlouhodobých marketingových a distribučních dohod pro obdobně neznámé produkty.

29. Na základě výše uvedených předpokladů je míra návratnosti společnosti S stanovena v souladu s principem tržního odstupu a činnosti společnosti S vykonávané ve spojení s marketingem včetně výše marketingových nákladů se nijak významně neliší od vykonávaných činností a výše vynaložených marketingových nákladů nezávislými prodejci a distributory ve srovnatelných nezávislých transakcích. Informace o srovnatelných nezávislých ujednáních představují nejlepší vodítko pro stanovení míry návratnosti společnosti S v souladu s principem tržního odstupu za její přínosy k hodnotě nehmotného aktiva v podobě vykonávaných funkcí a nesených rizik a nákladů. Z toho důvodu tato návratnost odráží tržní kompenzaci za přínos společnosti S a přesně vyměřuje její podíl na zisku vyplývající z využívání ochranné známky a obchodního jména v zemi Y. V tomto případě není nutné poskytnout společnosti S žádnou další kompenzaci.

Příklad 10

30. Skutečnosti v tomto příkladu jsou stejné jako v příkladu 9, mimo toho, že v příkladu 10 vykonává společnost S v porovnání s příkladem 9 větší množství funkcí spojených s rozvíjením trhu.

31. V případě, že prodejce nebo distributor nese náklady a rizika spojená s marketingovou činností, je problematické určit, do jaké míry se má daný prodejce nebo distributor podílet na případných ziscích generovaných z dané činnosti. V rámci srovnávací analýzy bylo identifikováno několik nezávislých společností, které vykonávají marketingové a distribuční funkce na základě podobných dlouhodobých marketingových a distribučních ujednání. Předpokládejme však, že výše marketingových nákladů, které vynakládá společnost S mezi roky 1 až 5, podstatně přesahuje výši nákladů, které by vynakládali daní srovnatelní nezávislí prodejci a distributoři. Předpokládejme dále, že vysoké náklady společnosti S vypovídají o větším množství funkcí vykonávaných v intenzivnější míře, než jak tomu je u daných srovnatelných prodejců a distributorů a že společnost Primair se společností S očekávají, že tyto dodatečné funkce vygenerují vyšší ziskovou marži, případně vyšší celkový objem prodaného zboží. Vzhledem k rozsahu činností spojených s rozvíjením trhu vykonaných společností S je zřejmé, že společnost S v porovnání s danými potenciálně srovnatelnými nezávislými podniky přispěla svými funkcemi vyšší mírou k rozvoji trhu a k rozvoji marketingového nehmotného aktiva a nese tak výrazně vyšší náklady a významnější rizika (jedná se také o zásadně vyšší náklady a významnější rizika než v příkladu 9). Lze také jasně prokázat, že zisky společnosti S jsou výrazně nižší než ziskové marže získané danými potenciálně srovnatelnými nezávislými prodejci a distributory během odpovídající doby v rámci dlouhodobých marketingových a distribučních smluv.

32. Stejně jako v příkladu 9 nese společnost S náklady a rizika spojená s marketingovou činností vykonávanou dle dlouhodobé smlouvy o výlučných marketingových a distribučních právech na hodinky značky R a z toho důvodu společnost S očekává, že jí výkon daných marketingových a distribučních činností přinese příležitost generovat zisk (či naopak ztrátu). V tomto případě však společnost S vykonala více funkcí a vynaložila vyšší marketingové náklady než nezávislé podniky v rámci potenciálně srovnatelných transakcí se stejnými právy jednající ve svůj vlastní prospěch. Z toho důvodu získá společnost S výrazně nižší ziskovou marži než takové podniky.

33. Na základě daných skutečností je zřejmé, že společnost S neobdržela za výkon většího množství funkcí a vynaložení vyšších marketingových nákladů než tomu bylo u nezávislých prodejců nebo distributorů ve srovnatelných transakcích odpovídající odměnu v podobě zisku z opětovného prodeje hodinek společnosti R. Za takovýchto okolností by bylo vhodné, aby daňová správa v zemi Y provedla takovou úpravu převodních cen, která společnosti S poskytne odpovídající kompenzaci za vykonané marketingové činnosti (se zohledněním nesených rizik a vynaložených nákladů), zajišťující společnosti S stejné podmínky, které by měly ve srovnatelných transakcích nezávislé podniky. V závislosti na skutečnostech a okolnostech zachycených v detailní srovnávací analýze by mohla mít taková úprava podobu:

- Snížení ceny, kterou platí společnost S za hodinky značky R společnosti Primair. Taková úprava převodních cen by mohla být založena na metodě ceny při opětovném prodeji nebo na transakční metodě čistého rozpětí využívající dostupné údaje o ziscích vytvořených srovnatelnými prodejci či distributory se srovnatelnou výší marketingových nebo distribučních nákladů, pokud lze takové prodejce či distributory identifikovat.

- Alternativním přístupem by bylo aplikování metody rozdělení zisku, dle které by byly zisky získané z prodeje hodinek značky R v zemi Y rozděleny. Nejprve by společnost S a společnost Primair získaly základní výši výnosů odpovídající vykonaným funkcím, následně by byl zbytkový zisk rozdělen se zohledněním poměrného přispění společnosti S a společnosti Primair k tvorbě zisku a výše jejich přínosu k tvorbě hodnoty ochranné známky R a obchodního jména.

- Přímé kompenzace společnosti S za nadměrné marketingové náklady převyšující náklady srovnatelných nezávislých podniků, a to včetně přiměřené části zisku odpovídající vykonaným funkcím a neseným rizikům souvisejícím s těmito náklady.

34. Úprava navrhnutá v tomto příkladu je založena na předpokladu, že společnost S vykonala funkce, nesla rizika a vynaložila výdaje, které přispěly k tvorbě nehmotných marketingových aktiv, za která nebyla dle ujednání uzavřeného se společností Primair náležitě odměněna. Pokud by společnost S dle podmínek

ujednání uzavřeného se společností Primair počítala v průběhu doby trvání distribuční smlouvy s obdržením výnosu v souladu s principem tržního odstupu ve vazbě na její dodatečnou investici, pak by bylo vhodné navrhnout jiné řešení.

Příklad 11

35. Skutečnosti v tomto příkladu jsou stejné jako v příkladu 9, mimo toho že v tomto případě uzavře společnost S tříletou smlouvu na prodej a distribuci hodinek na trhu v zemi Y bez povinnosti platit licenční poplatky a bez možnosti jejího prodloužení. Na konci tříleté lhůty společnost S se společností Primair neuzavře žádnou novou smlouvu.

36. Předpokládejme, že bylo prokázáno, že nezávislé podniky uzavírají krátkodobé distribuční smlouvy, v rámci kterých vynakládají marketingové a distribuční náklady, avšak pouze v případě, že jim tyto náklady přinesou odměnu odpovídající jimi vykonaným funkcím, použitým aktivům a neseným rizikům v průběhu doby trvání smlouvy. Příklady srovnatelných nezávislých podniků potvrzují, že podniky neinvestují velké obnosy peněz do rozvoje marketingu, ani distribuční sítě, pokud mají uzavřené pouze krátkodobé marketingové a distribuční smlouvy, neboť ty s sebou nesou riziko jejich neprodloužení bez odpovídající kompenzace. Z důvodu krátkodobé povahy dané marketingové a distribuční smlouvy by se společnost S mohla dostat do situace, kdy by nemohla nebo by nebyla schopná získat užitek z marketingových a distribučních nákladů vynaložených ve svůj vlastní prospěch. Ze stejných důvodů je také možné, že z činnosti společnosti S by mohla v budoucnosti těžit společnost Primair.

37. Rizika nesená společností S jsou podstatně vyšší než v příkladu 9 a společnost S nezískala za nesení těchto dodatečných rizik odpovídající kompenzaci stanovenou v souladu s principem tržního odstupu. V tomto případě společnost S vykonala činnosti spojené s rozvojem trhu a vynaložila marketingové náklady, které přesahují náklady vynaložené ve vlastní prospěch srovnatelnými nezávislými podniky s podobnými právy, výsledkem je, že společnost S obdržela výrazně nižší ziskovou marži než dané srovnatelné podniky. Vzhledem ke krátkodobé povaze smlouvy uzavřené se společností Primair je nepravděpodobné, že by se společnosti S naskytla příležitost k získání přiměřeného zisku v rámci dané smlouvy a během jejího omezeného trvání. Za takovýchto podmínek má proto společnost S po dobu trvání ujednání se společností Primair právo na odpovídající kompenzaci v souvislosti s jejím přínosem k tvorbě hodnoty ochranné známky a obchodního jména hodinek R, které s sebou nese riziko.

38. Takovou kompenzaci by mohla společnosti S poskytnout přímo společnost Primair, a to ve výši očekávané hodnoty vytvořené vynaloženými marketingovými náklady a vykonanými funkcemi spojenými s rozvojem trhu. Případně by společnost Primair společnosti S mezi roky 1 až 3 mohla snížit cenu za hodinky značky R.

Příklad 12

39. Skutečnosti v tomto příkladu jsou stejné jako v příkladu 9 až na následující doplnění:

- Na konci roku 3 je značka R na trhu v zemi Y již úspěšně zavedená a společnost Primair se společností S jednají o nových podmínkách původní dohody a uzavřou novou dlouhodobou licenční dohodu. Tato nová dohoda vstoupí v platnost na začátku roku 4 a je uzavřená na 5 let s možností prodloužení o dalších 5 let. Podle této dohody se společnost S zavazuje k platbě licenčních poplatků společnosti Primair na základě hrubých tržeb z prodeje ze všech prodaných hodinek s ochrannou známkou R. Ve všech ostatních ohledech má nová dohoda stejná pravidla a podmínky jako předcházející ujednání uzavřené mezi oběma stranami. Zavedení licenčního poplatku žádným způsobem nemění cenu, kterou společnost S platí za značkové hodinky.

- Objem prodejů hodinek značky R společnosti S mezi roky 4 a 5 odpovídá rozpočtovému plánu. Avšak zavedením licenčních poplatků od začátku roku 4 se podstatně snižuje zisková marže společnosti S.

40. Předpokládejme, že neexistují žádné důkazy o tom, že by jiní nezávislí prodejci/distributoři podobných značkových výrobků uzavřeli podobná ujednání o platbě licenčních poplatků. Výše marketingových nákladů a množství činností vykonávaných společností S od roku 4 odpovídá výši nákladů a množství činností nezávislých podniků.

41. Pro účely stanovení převodních cen se obvykle nepředpokládá, že by se v souladu s principem tržního odstupu licenční poplatky vyplácely v transakcích, v rámci kterých nemají prodejci a distributoři v souvislosti se stanovením převodních cen žádná práva týkající se ochranných známek ani dalších nehmotných aktiv. Výjimkou je právo dané nehmotné aktivum využívat k distribuci značkového výrobku dodávaného dodavatelem oprávněným k získání příjmu plynoucího z užívání daného nehmotného aktiva. V důsledku úhrady licenčních poplatků je zisková marže společnosti S výrazně nižší než zisková marže nezávislých podniků vykonávajících srovnatelné funkce, využívajících srovnatelná aktiva a nesoucích srovnatelná rizika v průběhu příslušné doby v rámci obdobných dlouhodobých marketingových a distribučních ujednání. Na základě skutečností uvedených v tomto příkladu by bylo přiměřené provést takovou úpravu převodních cen, která by neumožňovala platbu licenčních poplatků.

Příklad 13

42. Skutečnosti v tomto příkladu jsou stejné jako v příkladu 9 až na následující doplnění:

- Na konci roku 3 ukončí společnost Primair výrobu hodinek a uzavře se třetí stranou smlouvu na výrobu hodinek jejím jménem. V důsledku toho bude společnost S dovážet neznačkové hodinky přímo od výrobce a bude je muset následně druhotně zpracovat, před odesláním koncovým zákazníkům na ně umístí jméno R, logo a zabalí je. Hodinky budou dále prodávány a distribuovány tak, jak je popsáno v příkladu 10.

- V důsledku výše uvedeného společnost Primair a společnost S na začátku roku 4 znovu projednají podmínky původní smlouvy a uzavřou novou dlouhodobou licenční smlouvu. Tato nová smlouva vstoupí v platnost na začátku roku 4 a je uzavřená na 5 let s možností prodloužení o dalších 5 let.

- Podle této smlouvy bylo společnosti S v zemi Y uděleno výlučné právo zpracovávat, prodávat a distribuovat hodinky s ochrannou známkou R výměnou za platbu licenčních poplatků ve prospěch společnosti Primair stanovených na základě hrubých tržeb z prodeje předmětných hodinek. Společnost S za změnu původní marketingové a distribuční smlouvy neobdrží od společnosti Primair žádnou kompenzaci. Pro účely tohoto příkladu předpokládejme, že nákupní cena hodinek placená společností S od počátku roku 4, je v souladu s principem tržního odstupu a že v této ceně není zahrnut žádný poplatek za využívání jména R.

43. V souvislosti s daňovou kontrolou provedenou daňovou správou v zemi Y v roce 6, je na základě důkladné funkční analýzy zjištěno, že výše marketingových nákladů společnosti S v letech 1 až 3 vysoce přesahuje náklady nezávislých prodejců a distributorů s uzavřenými obdobnými dlouhodobými marketingovými a distribučními smlouvami. Dále je také zjištěno, že výše a intenzita marketingové činnosti společnosti S převyšuje činnosti nezávislých prodejců a distributorů, a že díky této intenzivnější činnosti se skupině Primair podařilo zvýšit objem výroby a/nebo v zemi Y celkově zvýšit ziskovou marži z prodejů. Vzhledem k rozsahu vykonaných činností spojených s rozvojem trhu společností S, včetně strategické kontroly, je díky funkční a srovnávací analýze zcela zřejmé, že společnost S vynaložila výrazně vyšší náklady a nesla vyšší rizika než srovnatelné nezávislé podniky. Dále je také prokazatelné, že zisková marže společnosti S je výrazně nižší než ziskové marže srovnatelných nezávislých prodejců či distributorů identifikovaných za stejnou dobu v rámci obdobných dlouhodobých marketingových a distribučních ujednání.

44. Daňová kontrola v zemi Y dále zjistila, že mezi lety 4 a 5 nesla společnost S v souladu s novým dlouhodobým licenčním ujednáním uzavřeným se společností Primair všechny náklady a rizika vyplývající z její marketingové činnosti a vzhledem k dlouhodobé povaze této dohody by společnost S měla mít příležitost získat ze svých činností užitek (nebo naopak utrpět újmu). Avšak společnost S ve svůj vlastní

prospěch vykonávala činnosti spojené s rozvojem trhu a vynakládala marketingové náklady vysoce převyšující činnosti a náklady srovnatelných držitelů licence na základě obdobných dlouhodobých licenčních ujednání, a to zapříčinilo výrazně nižší očekávanou ziskovou marži společnosti S v porovnání se ziskovými maržemi srovnatelných společností.

45. Na základě uvedených skutečností by měla společnost S obdržet kompenzaci v podobě dodatečného výnosu za vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika v souvislosti s rozvojem trhu. Mezi roky 1 a 3 by daná úprava mohla být stanovena obdobně jako v příkladu 10. Mezi roky 4 a 5 by úprava byla stanovena stejným způsobem, mimo to, že by v jejím důsledku mohly být sníženy spíše licenční poplatky, které platí společnost S společnosti Primair, než nákupní cena hodinek. V závislosti na daných skutečnostech a okolnostech by také mohlo být uvažováno v souladu s pokyny v Části II, Kapitoly IX, zda má společnost S v důsledku sjednání nových podmínek ujednání na konci roku 3 právo na kompenzaci.

Příklad 14

46. Společnost Shuyona je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků a je registrovaná v zemi X a působí na zdejším trhu. Skupina Shuyona se zabývá výrobou a prodejem spotřebního zboží. K udržení a pokud možno i posílení své pozice na trhu provádí skupina Shuyona nepřetržitý výzkum zaměřený na možná vylepšení svých již existujících výrobků a vývoj výrobků nových. Skupina Shuyona vlastní dvě centra výzkumu a vývoje, jedno je provozováno přímo společností Shuyona v zemi X a druhé společností S, dceřinou společností se sídlem v zemi Y. Centrum pro výzkum a vývoj provozované společnosti Shuyona nese odpovědnost za celkový výzkumný program skupiny Shuyona. Toto centrum navrhuje nové výzkumné programy, sestavuje a kontroluje rozpočet, rozhoduje o tom, kde budou činnosti výzkumu a vývoje vykonány, sleduje průběh jednotlivých výzkumných projektů a obecně dohlíží na fungování oddělení výzkumu a vývoje celé skupiny nadnárodních podniků pod strategickým vedením vrcholového vedení skupiny Shuyona.

47. Centrum pro výzkum a vývoj provozované společností S pracuje vždy na konkrétních samostatných projektech, které jsou mu zadávané výzkumným centrem společnosti Shuyona. Návrhy výzkumných zaměstnanců společnosti S na změny výzkumného programu musí být formálně schváleny výzkumným centrem společnosti Shuyona. Výzkumné centrum společnosti S informuje minimálně jednou za měsíc o dosaženém pokroku vedoucí pracovníky výzkumného centra společnosti Shuyona. V případě, že společnost S překročí rozpočty udělené na jednotlivé projekty společností Shuyona, musí nejprve k možnosti vynaložit další náklady získat souhlas vedení výzkumného centra společnosti Shuyona. Smlouvy mezi oběma centry stanovují, že společnost Shuyona nese všechna rizika a náklady spojené s činností výzkumu a vývoje vykonávanou společnosti S. Veškeré patenty, průmyslové vzory a další nehmotná aktiva vyvinutá výzkumným personálem společnosti S jsou na základě smluv mezi oběma společnostmi zaregistrovány u společnosti Shuyona. Společnost Shuyona platí společnosti S za její činnosti spojené s výzkumem a vývojem poplatek za služby.

48. V prvé řadě by analýza převodních cen daných skutečností rozpoznala společnost Shuyona jako právního majitele daných nehmotných aktiv. Společnost Shuyona kontroluje a řídí jak svou výzkumnou činnost i činnost společnosti S a v souvislosti s touto činností vykonává důležité funkce, jako je správa rozpočtu, zřizování výzkumných programů, navrhování projektů, zajištění financování a kontrolu výdajů. Za daných okolností má společnost Shuyona nárok na výnosy plynoucí z využívání nehmotných aktiv, které svou výzkumnou činností vyvinula společnost S. Společnost S má za vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika nárok na kompenzaci. Při stanovení výše kompenzace náležící společnosti S by měly být zváženy faktory srovnatelnosti jako je poměrná kvalifikovanost a výkonnost výzkumného personálu, povaha výzkumného projektu a další aspekty přispívající k tvorbě hodnoty. Vzhledem k tomu, že úprava převodních cen by měla být stanovena, tak aby reflektovala částku, kterou by za podobné služby obdrželi nezávislí poskytovatelé služeb výzkumu a vývoje, měla by se tato úprava obecně vztahovat k roku, ve kterém byla služba poskytnuta a neměla by být ovlivněna právem společnosti Shuyona na výnosy z budoucího využívání nehmotných aktiv vyvinutých výzkumnou činností společnosti S.

Příklad 15

49. Shuyona je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků a je registrovaná v zemi X a působí výhradně na zdejším trhu. Skupina Shuyona se zabývá výrobou a prodejem spotřebního zboží. K udržení a pokud možno i posílení své pozice na trhu provádí skupina Shuyona nepřetržitý výzkum zaměřený na možná vylepšení svých již existujících výrobků a vývoj výrobků nových. Skupina Shuyona spravuje dvě centra pro výzkum a vývoj, jedno je provozované přímo společností Shuyona v zemi X a druhé společností S, její dceřinou společností se sídlem v zemi Y.

50. Skupina Shuyona prodává dvě produktové řady. Za veškerou výzkumnou činnost spojenou s produktovou řadou A zodpovídá společnost Shuyona. Za veškerou výzkumnou činnost spojenou s produktovou řadou B zodpovídá výzkumné centrum provozované společností S. Společnost S je rovněž regionální centrálou v Severní Americe a nese veškerou zodpovědnost za veškeré provozní činnosti týkající se výrobků patřících do produktové řady B. Veškerá patentová práva na vynálezy vzniklé výzkumnou činností společnosti S však vlastní společnost Shuyona. Společnost Shuyona společnosti S za její patentované vynálezy neplatí buď vůbec, nebo pouze symbolicky.

51. Obě centra pro výzkum a vývoj společnosti Shuyona i společnosti S fungují na sobě nezávisle. Každé samostatně zodpovídá za své provozní náklady. Dle obecné politiky vrcholného vedení společnosti Shuyona výzkumné centrum společnosti S vyvíjí vlastní výzkumné programy, stanovuje si vlastní rozpočty, rozhoduje o tom, zda ukončit či pozměnit výzkumné projekty a najímá vlastní výzkumný personál. Výzkumné centrum společnosti S informuje o své činnosti spojené s produktovou řadou B společnost S, nikoliv výzkumné centrum společnosti Shuyona. Příležitostně se zaměstnanci výzkumných center obou společností setkávají, aby diskutovali o výzkumných metodách a probrali společné problémy.

52. V prvé řadě by byl za daných okolností analýzou převodních cen určen jako právní majitel nehmotných aktiv/držitel nehmotných aktiv vyvinutých společností S společnost Shuyona. Na rozdíl od situace v příkladu 14 však společnost Shuyona nemá kontrolu nad výzkumnými funkcemi společnosti S, včetně důležitých funkcí týkajících se vedení a navrhování výzkumných projektů, správy rozpočtu a zajištění financování. I když je společnost Shuyona právním vlastníkem nehmotných aktiv, není oprávněna k tomu ponechat si nebo získat příjmy spojené s nehmotnými aktivy produktové řady B. Daňová správa by mohla stanovit následnou úpravu převodních cen uznáním společnosti Shuyona právním vlastníkem nehmotných aktiv, ale vzhledem k přínosům společnosti S v podobě funkcí, aktiv i rizik je jí nutné zajistit odpovídající kompenzaci a to zbavením povinnosti platit společnosti Shuyona licenční nebo jiné poplatky za užívání daných nehmotných aktiv, tak aby budoucí výnosy plynoucí z užívání předmětných nehmotných aktiv byly alokovány společnosti S, nikoliv společnosti Shuyona.

53. V případě, že by nehmotná aktiva produktové řady B byla využívána společností Shuyona, měla by společnosti S uhradit odpovídající kompenzaci za vykonané funkce, použitá aktiva a nesená rizika v souvislosti s vývojem daných nehmotných aktiv. Při stanovení přiměřené kompenzace, která by měla být zaplacena společnosti S, by vzhledem k důležitým funkcím souvisejícím s vývojem nehmotných aktiv vykonávaných společností S nebylo vhodné tuto společnost považovat v rámci ujednání o zajištění výzkumných služeb za testovanou stranu transakce.

Příklad 16

54. Shuyona je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků a je registrovaná v zemi X a působí výhradně na zdejším trhu. Skupina Shuyona se zabývá výrobou a prodejem spotřebního zboží. K udržení a pokud možno i posílení své pozice na trhu provádí skupina Shuyona nepřetržitý výzkum zaměřený na možná vylepšení svých již existujících výrobků a vývoj výrobků nových. Skupina Shuyona spravuje dvě centra pro výzkum a vývoj, jedno je provozované přímo společností Shuyona v zemi X a druhé společností S, její dceřinou společností se sídlem v zemi Y. Vztahy mezi výzkumnými centry společností Shuyona a S jsou stejné jako v příkladu 14.

55. V roce 1 prodá společnost Shuyona všechna svá patentová práva a další technologická nehmotná aktiva, včetně práv na užívání daných nehmotných aktiv v dalším výzkumu. Tato práva prodá nové dceřiné společnosti, společnosti T, registrované v zemi Z. Společnost T v zemi Z zřídí výrobní závod a začne dodávat výrobky členům skupiny Shuyona po celém světě. Pro účely tohoto příkladu předpokládejme, že kompenzace, kterou společnost T zaplatila za převod patentů a dalších souvisejících nehmotných aktiv, je stanovena na základě ocenění očekávaných budoucích peněžních toků generovaných převedenými nehmotnými aktivy k datu převodu.

56. Ve stejnou dobu, jako je uskutečněn převod patentů a dalších technologických nehmotných aktiv, uzavře společnost T dohody o smluvním výzkumu jednotlivě se společností Shuyona a se společností S. V souladu s těmito dohodami se společnost T smluvně zavazuje k nesení veškerých finančních rizik spjatých s možným neúspěchem výzkumných projektů, převzetí veškerých nákladů vyplývajících z budoucí výzkumné činnosti a k zaplacení poplatku za služby společnostem S a Shuyona ve výši nákladů na výzkumné činnosti plus přirážky ve stejné výši jako té, kterou by obdržely vhodně identifikované srovnatelné společnosti poskytující výzkumné služby.

57. Společnost T nezaměstnává technický personál, který by byl schopný vykonávat výzkumnou činnost nebo na ni dohlížet. Společnost Shuyona nadále vyvíjí a navrhuje výzkumný program spojený s vývojem převedených nehmotných aktiv, stanovuje rozpočty na vlastní projekty výzkumu a vývoje, určuje počty výzkumného personálu a rozhoduje o ukončení nebo rozvíjení konkrétních projektů výzkumu a vývoje. Mimo to i nadále kontroluje a dohlíží na výzkumné činnosti společnosti S tak, jak je popsáno v příkladu 14.

58. Prvním krokem analýzy převodních cen je v tomto případě určení obchodních a finančních vztahů mezi stranami, jakož i podmínek a ekonomicky relevantních okolností týkajících se těchto vztahů s cílem přesně vymezit závislou transakci v souladu s principy uvedenými v Oddíle D.1 Kapitoly I. Klíčovým předpokladem v tomto příkladu je fakt, že společnost T funguje jako výrobce a nevykonává žádné činnosti spojené se získáním, vytvářením či využíváním nehmotných aktiv, a proto nekontroluje ani rizika spojená se získáním nebo budoucím vývojem daných nehmotných aktiv. Naopak veškeré činnosti spojené s vývojem nehmotných aktiv a funkce spojené s kontrolou rizik ve vztahu k daným nehmotným aktivům vykonávají společnost Shuyona a společnost S, přičemž rizika kontroluje společnost Shuyona. Důkladná analýza ukazuje, že předmětná transakce by měla být správně definovaná jako poskytnutí financování společností T ve výši nákladů vynaložených v souvislosti s převedenými nehmotnými aktivy a na poskytování nepřetržitého výzkumu. Dalším klíčovým předpokladem tohoto příkladu je, že ačkoliv je společnost T smluvně zavázána nést finanční riziko a má finanční kapacitu tak učinit, nevykonává kontrolu nad daným rizikem ve smyslu zásad uvedených v Odstavcích 6.63 a 6.64. Mimo odměnu za výrobu proto nemá společnost T nárok na vyšší odměnu, než je bezrizikový výnos z financování daných projektů. (Další informace viz Oddíl D.1, Kapitola I, zejména Odstavec 1.103).

Příklad 17

59. Společnost A je plně integrovaná farmaceutická společnost působící v oblasti výzkumu, vývoje, výroby a prodeje farmaceutických přípravků. Společnost A provozuje svou činnost v zemi X. Pro zabezpečení výkonu výzkumné činnosti společnost A pravidelně najímá smluvní výzkumné organizace, které vykonávají různé činnosti výzkumu a vývoje, včetně návrhu a provedení klinických studií pro testování výrobků vyvíjených společností A. Tyto smluvní výzkumné organizace neprovádí základní výzkum nezbytný pro vývoj nových farmaceutických přípravků. I když společnost A najímá k provedení klinického výzkumu smluvní výzkumné organizace, výzkumný personál společnosti A aktivně spolupracuje s danými organizacemi při návrhu výzkumných studií, poskytuje jim výsledky a informace z předešlých výzkumů, stanovuje rozpočet a harmonogram pro splnění zadaných projektů a průběžně kontroluje kvalitu odvedené práce ze strany smluvních výzkumných organizací. V takovémto ujednání dostávají smluvní výzkumné organizace za své služby předem stanovenou odměnu a nemají žádný zájem na získání zisků plynoucích z prodeje výrobků, které byly vyvinuty jejich výzkumnou činností.

60. Společnost A převede patenty a další předmětná nehmotná aktiva spojená s výrobkem M, farmaceutickým přípravkem v rané fázi vývoje, který by se mohl v budoucnosti používat jako lék proti Alzheimerově chorobě, na společnost S, dceřinou společnost společnosti A působící v zemi Y (daná transakce se týká pouze již existujících nehmotných aktiv a nezahrnuje kompenzaci společnosti A za její budoucí služby v oblasti výzkumu a vývoje). Pro účely tohoto příkladu předpokládejme, že částka, kterou společnost S zaplatí za převod nehmotných aktiv vztahujících se k výrobku M, je založena na ocenění očekávaných budoucích peněžních toků. Společnost S nemá žádný technický personál, který by mohl navrhovat, vykonávat, nebo dohlížet na probíhající výzkumnou činnost ve vztahu k výrobku M. Společnost S proto uzavře se společností A smlouvu o vykonání výzkumného programu zaměřeného na výrobek M stejným způsobem jako při převodu nehmotných aktiv společnosti S. Společnost S se zaváže k financování veškerého probíhajícího výzkumu týkajícího se výrobku M, převzetí finančního rizika potenciálního neúspěchu projektu a k zaplacení společnosti A za její služby ve výši nákladů a přirážky, kterou by za svou činnost obdržely smluvní výzkumné organizace obvykle najímané společností A.

61. V tomto případě bude analýza převodních cen vycházet z předpokladu, že po převodu nehmotných aktiv týkajících se výrobku M je podle relevantních smluv a zápisů v rejstříku jejich právním vlastníkem společnost S. Společnost A však i nadále vykonává a řídí funkce a kontroluje rizika ve vztahu k daným nehmotným aktivům vlastněným společností S, a to včetně důležitých funkcí popsaných v Odstavci 6.56, a proto jí náleží za tyto přínosy přiměřená kompenzace. Za daných okolností nejsou transakce mezi společností A a smluvními výzkumnými organizacemi srovnatelné s ujednáním uzavřeným mezi společností S a společností A souvisejícími s výrobkem M, a nemohou tak být použity jako měřítko pro stanovení kompenzace v souladu s principem tržního odstupu, na kterou má společnost A nárok za výkon činnosti výzkumu a vývoje týkající se nehmotných aktiv výrobku M. Společnost S v rámci transakcí uskutečněných se společností A nevykonává ani nezodpovídá za stejné funkce a rizika jako společnost A v rámci transakcí uskutečněných se smluvními výzkumnými organizacemi.

62. I přes to, že je společnost S právním vlastníkem předmětných nehmotných aktiv, neměla by mít nárok na všechny výnosy plynoucí z jejich užívání. Vzhledem k tomu, že společnost S není schopná kontrolovat rizika spojená s výzkumem, mělo by být uznáno, že společnost A nese podstatnou část relevantních rizik a měla by za výkon svých funkcí, včetně důležitých funkcí popsaných v Odstavci 6.56, obdržet odpovídající kompenzaci. Za daných okolností by měla mít společnost A nárok na větší podíl z výnosů než smluvní výzkumné organizace.

63. Po důkladné analýze této transakce se ukazuje, že by měla být definovaná jako poskytnutí financování společností S ve výši nákladů vynakládaných na převedená nehmotná aktiva a probíhající vývoj. V důsledku toho má společnost S právo pouze na výnos ve vztahu k poskytování financování. Výše tohoto výnosu záleží na míře provádění kontrolních činností ve vztahu k finančnímu riziku v souladu s pokyny s Oddíle D.1 Kapitoly I a zásadami v Odstavcích 6.63 až 6.64. Společnosti A by pak náležel veškerý zbývající příjem nebo ztráty.

Příklad 18

64. Společnost Primarni je registrovaná v zemi A a působí na zdejším trhu. Společnost S je spojeným podnikem společnosti Primarni. Společnost S je registrovaná a působí v zemi B. Společnost Primarni se zabývá vývojem patentovaných vynálezů a výrobního know-how vztahujících se k výrobku X, a ve všech zemích, na které se tento příklad vztahuje, získává platné patenty. Společnost Primarni a společnost S uzavřou písemnou licenční dohodu, v rámci které společnost Primarni udělí společnosti S právo používat patenty spojené s výrobkem X, jakož i know-how týkající se výroby a prodeje výrobku X v zemi B, přičemž společnosti Primarni budou dále náležet patentová práva a práva na know-how ve vazbě na výrobek X v Asii, Africe a v zemi A.

65. Předpokládejme, že společnost S užívá patenty a know-how pro výrobu výrobku X v zemi B a prodává ho nezávislým i spojeným zákazníkům v zemi B. Mimoto výrobek X prodává spojeným distributorům sídlícím v Asii a Africe a ti následně prodávají jednotlivé kusy výrobku X zákazníkům v

těchto zemích. Společnost Primarni nevyužívá svých práv souvisejících s patenty na výrobek X v Asii a Africe k zamezení prodejů výrobku X společností S distributorům v těchto zemích.

66. Za daných okolností může být na základě chování obou stran usouzeno, že předmětem transakce mezi společností Primarni a společností S je ve skutečnosti licence na patenty a know-how výrobku X v zemi B, Asii a Africe. V rámci analýzy převodních cen předmětných transakcí uskutečněných mezi společností S a společností Primarni by vzhledem k chování obou stran měla být licence společnosti S považována za platnou i v Asii a Africe a neměla by být omezována pouze na zemi B. Výše licenčních poplatků by měla být stanovena znovu se zohledněním celkových předpokládaných prodejů společnosti S ve všech zemích, včetně prodejů distributorům v Asii a Africe.

Příklad 19

67. Společnost P sídlící v zemi A podniká v oblasti maloobchodu, provozuje několik obchodních domů v zemi A. V průběhu let společnost P vyvinula k provozování svých obchodních domů speciální know-how a jedinečný marketingový koncept a oboje je v souladu s Oddílem A Kapitoly VI považováno za nehmotné aktivum. Po letech úspěšného podnikání v zemi A zřídila společnost P novou dceřinou firmu, společnost S se sídlem v zemi B. Společnost S otevírá a provozuje nové obchodní domy v zemi B a její ziskové marže jsou podstatně vyšší než ziskové marže jinak srovnatelných maloobchodníků v zemi B.

68. Podrobnou funkční analýzou bylo zjištěno, že společnost S používá při své činnosti v zemi B stejné know-how a stejný jedinečný marketingový koncept, jaký používá společnost P při své činnosti v zemi A. Za daných okolností skutečné jednání stran naznačuje, že byla mezi společnostmi uskutečněna transakce spočívající v převedení práva k využívání know-how a unikátního marketingového konceptu ze společnosti P na společnost S. Za jinak srovnatelných okolností by nezávislé strany uzavřely dohodu o udělení licence, kterou by bylo společnosti S přiděleno právo užívat v zemi B know-how a unikátní marketingový koncept vytvořený společností P. Jedním z možných řešení, které mají daňové správy k dispozici, je úprava převodních cen v podobě platby licenčního poplatku společností S ve prospěch společnosti P za využívání předmětných nehmotných aktiv.

Příklad 20

69. Ilcha je registrována v zemi A. Skupina Ilcha vyrábí a prodává řadu let produkt Q v zemích B a C prostřednictvím společnosti S1, dceřiné společnosti, jíž je plným vlastníkem, a která je zaregistrovaná v zemi B. Ilcha vlastní patenty týkající se návrhů výrobku Q a vyvinula jedinečnou ochrannou známku a další nehmotná aktiva v oblasti marketingu. Patenty a ochranné známky jsou v zemích B a C registrovány na společnost Ilcha.

70. Z racionálních obchodních důvodů se společnost Ilcha rozhodla, že by se obchody skupiny v zemích B a C zlepšily, pokud budou tyto činnosti provozovány v každé zemi samostatnými dceřinými společnostmi. Ilcha má tedy v zemi C dceřinou společnost S2, jíž je plným vlastníkem. S ohledem na obchodování v zemi C:

- Společnost S1 převádí na společnost S2 hmotná aktiva týkající se výroby a marketingu, dříve používaná společností S1 v zemi C.
- Společnost Ilcha a společnost S1 se dohodly na ukončení smlouvy udělující společnosti S1 níže uvedená práva vztahující se k výrobku Q: právo vyrábět a distribuovat výrobek Q v zemi C; právo používat patenty a ochrannou známku při výkonu výrobních a distribučních činností v zemi C; a právo využívat vztahy se zákazníky, seznamy zákazníků, goodwill a další položky v zemi C (dále „Práva“).
- Společnost Ilcha uzavřela nové dlouhodobé dohody o udělení licence se společností S2, kterými jí uděluje Práva v zemi C.

Nově vytvořená dceřiná společnost následně obchoduje s výrobkem Q v zemi C, zatímco společnost S1 dále obchoduje s výrobkem Q v zemi B.

71. Předpokládejme, že během několika let činnosti vyvinula společnost S1 v zemi C významnou obchodní hodnotu a nezávislý podnik by byl za tuto hodnotu ochoten při akvizici zaplatit. Dále předpokládejme, že při alokaci kupní ceny prováděné v rámci prodeje podniku společnosti S1 nezávislé společnosti v zemi C by se s částí této obchodní hodnoty pro účely účetnictví a obchodního oceňování nakládalo jako s goodwillem.

72. Podle skutečností a okolností tohoto případu je na společnost S2 převedena hodnota tvořená kombinací (i) převodu části hmotných obchodních aktiv společnosti S1 na společnost S2 v zemi C, a (ii) vzdáním se práv ze strany společnosti S1 a následným přidělením práv společností Ilcha ve prospěch společnosti S2. Jedná se tedy o tři nezávislé transakce:

- převod části hmotných obchodních aktiv společnosti S1 na společnost S2 v zemi C;
- vzdání se práv v rámci licence společností S1 a jejich převod zpět na společnost Ilcha; a
- následné udělení licence společností Ilcha ve prospěch společnosti S2.

Pro účely stanovení převodních cen by ceny hrazené společností Ilcha a společností S2 v souvislosti s danými transakcemi měly reflektovat hodnotu podniku, do níž budou zahrnuty částky, s nimiž lze pro účely účetnictví zacházet jako s hodnotou goodwillu.

Příklad 21

73. Första je společnost zabývající se spotřebitelským zbožím, která je registrována a provozována v zemi A. Před rokem 1 vyráběla Första v zemi A výrobek Y a prostřednictvím spojených distribučních společností jej prodávala do řady zemí po celém světě. Výrobek Y je značně uznávaný a vyžaduje v porovnání s konkurenčními výrobky cenovou prémii, která náleží společnosti Första jakožto právnímu vlastníkovi a autorovi ochranné známky a s ní spojeného goodwillu tvořící danou cenovou prémii.

74. V roce 2 společnost Första zaregistrovala společnost S, plně vlastněnou dceřinou společnost se sídlem v zemi B. Společnost S vystupuje v pozici super distributora a fakturačního centra. Společnost Första i nadále zasílá výrobek Y přímo spojeným distribučním společnostem, vlastnictví k výrobkům však přechází na společnost S, která přefakturuje náklady za výrobky na příslušné spojené distribuční společnosti.

75. Na začátku roku 2 měla společnost S povinnost uhradit spojeným distribučním společnostem část jejich nákladů na propagaci. Ceny, za které společnost S prodává výrobek Y spojeným distribučním společnostem, jsou navýšeny takovým způsobem, aby provozní zisková marže spojených distribučních společností zůstala stejná bez ohledu na přesun nákladů na propagaci do společnosti S. Předpokládejme, že provozní ziskové rozpětí spojených distribučních společností bylo před rokem 2 a je i po roce 2 stanoveno v souladu s principem tržního odstupu i přes současné změny v cenách výrobků a úhradách nákladů na propagaci. Společnost S nevykonává žádné funkce týkající se propagace ani nekontroluje rizika spojená s marketingem výrobků.

76. V roce 3 se ceny, které společnost Första účtuje společnosti S, snížily. Podle společnosti Första a společnosti S je toto snížení ceny oprávněné, vhledem k tomu, že společnost S má nyní nárok na příjmy související s nehmotnými aktivy. Tvrdí, že tento příjem je generovaný nehmotnými aktivy souvisejícími s výrobkem Y, která jsou vytvářena náklady na propagaci hrazenými společností S.

77. Společnost S v podstatě nemá nárok na příjem z využívání nehmotných aktiv vztahujících se k výrobku Y. Nevykonává žádné funkce, nenese žádná rizika a v podstatě nenese žádné náklady vztahující se k funkcím DEMPE. Bylo by tedy vhodné provést úpravu převodních cen s cílem zvýšit příjmy společnosti Första v roce 3 a v následujících letech.

Příklad 22

78. Společnost A vlastní vládní licenci na důlní činnosti a vládní licenci na využívání železnice. Samostatná tržní hodnota licence na důlní činnosti je 20. Samostatná tržní hodnota licence na železnici je 10. Společnost A nemá žádná další čistá aktiva.

79. Společnost Birincil, subjekt nezávislý na společnosti A, koupila 100% majetkový podíl ve společnosti A za 100. Při alokaci kupní ceny ve vztahu k proběhlé akvizici pro účely účetnictví bylo společností Birincil přiděleno 20 z kupní ceny podniku licenci na důlní činnosti; 10 licenci na využívání železnice; a 70 goodwillu vycházejícímu ze synergií mezi důlní licencí a licencí na využívání železnice.

80. Ihned po akvizici společnost Birincil zařídila převod licencí na důlní činnost a na využívání železnice ze společnosti A na společnost S, dceřinou společnost Birincilu.

81. Při provádění analýzy převodních cen zaměřené na cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu, kterou společnost S musí v rámci dané transakce uhradit společnosti A, je důležité přesně identifikovat převáděná nehmotná aktiva. Stejně jako u akvizice společnosti A společností Birincil, která proběhla v souladu s principem tržního odstupu, bude nutné zohlednit goodwill spojený s licencemi převedenými na společnost S, neboť dle obecného předpokladu v rámci interní podnikové restrukturalizace hodnota nezmizí ani není jinak znehodnocena.

82. V ceně stanovené v souladu s principem tržního odstupu uhrazené v rámci transakce uskutečněné mezi společnostmi A a S by tedy měla být zohledněna hodnota licence na důlní činnosti, hodnota licence na využívání železnice a hodnota goodwillu pro účely účetnictví. Platba 100 uhrazená společností Birincil za akcie společnosti A představuje cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu za tyto akcie a poskytuje tak užitečné informace o společné hodnotě daných nehmotných aktiv.

Příklad 23

83. Společnost Birincil koupila 100% majetkový podíl v nezávislém podniku, společnosti T, za cenu 100. Společnost T je společnost zabývající se výzkumem a vývojem a částečně vyvinula řadu nadějných technologií, ale má pouze minimální výši prodeje. Kupní cena je stanovena zejména na základě hodnoty nadějných, ale pouze částečně vyvinutých technologií a na základě potenciálních možností zaměstnanců společnosti T z hlediska vývoje dalších nových technologií do budoucna. V rámci alokace kupní ceny ve vztahu k této akvizici pro účely účetnictví bylo společností Birincil přiděleno 20 z kupní ceny hmotnému majetku a určeným nehmotným aktivům včetně patentů a 80 goodwillu.

84. Ihned po akvizici společnost Birincil zařídila převod veškerých práv na vyvinutých a částečně vyvinutých technologiích včetně patentů, obchodních tajemstvích a technického know-how ze společnosti T na společnost S, dceřinou společnost Birincilu. Společnost S zároveň uzavřela se společností T ujednání o smluvním výzkumu, v rámci kterého budou pracovníci společnosti T i nadále pracovat výhradně na vývoji převedených technologií a vývoji nových technologií jménem společnosti S. Ujednání stanovuje, že společnost T získá za služby v oblasti výzkumu kompenzaci v podobě plateb ve výši nákladů plus přirážka, a dále že všechna práva k nehmotným aktivům vyvinutým či zlepšeným v rámci ujednání o výzkumu budou náležet společnosti S. Ve výsledku bude společnost S do budoucna poskytovat finanční prostředky na veškerý výzkum a ponese finanční riziko, že část budoucích výzkumných činností nebo všechny výzkumné činnosti nepovedou k vývoji konkurenceschopných výrobků. Společnost S má početný personál v oblasti výzkumu včetně pracovníků vedení odpovědných za typy technologií nabytých od společnosti T. Dle předmětných transakcí ponesou vedoucí pracovníci společnosti S v oblasti výzkumu plnou manažerskou odpovědnost za řízení a kontrolu práce prováděné výzkumnými pracovníky společnosti T. Společnost S schvaluje nové projekty, vytváří a plánuje rozpočet a v dalších ohledech kontroluje probíhající výzkumné práce prováděné společností T. Všichni výzkumní pracovníci společnosti T budou i nadále zaměstnanci společnosti T a budou se věnovat výhradně poskytování služeb v rámci ujednání o výzkumu uzavřeného se společností S.

85. Při provádění analýzy převodních cen zaměřené cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu, kterou společnost S musí zaplatit za převod nehmotných aktiv ve prospěch společnosti T, a cenu, kterou je nutné uhradit za probíhající služby v oblasti výzkumu a vývoje, jež bude poskytovat společnost T, je nutné přesně definovat nehmotná aktiva převáděná na společnost S, a nehmotná aktiva, která si ponechává společnost T. Identifikace a ocenění nehmotných aktiv zahrnutých v alokaci kupní ceny není určující pro účely stanovení převodních cen. Hodnota 100, kterou společnost Birincil zaplatila za akcie společnosti T, představuje cenu akcií společnosti stanovenou v souladu s principem tržního odstupu a poskytuje užitečné informace o hodnotě podniku společnosti T. Úplná hodnota podniku by měla být zachycena buď v hodnotě hmotných a nehmotných aktiv převedených na společnost S, nebo v hodnotě hmotných a nehmotných aktiv a pracovní síly ponechaných ve společnosti T. V závislosti na skutečnostech může být významná část hodnoty popsané v alokaci kupní ceny jako goodwill převedena společností T na společnost S spolu s dalšími nehmotnými aktivy. Stejně tak v závislosti na skutečnostech si může určitou část hodnoty popsanou v alokaci kupní ceny jako goodwill ponechat společnost T. V souladu s principem tržního odstupu by měla mít společnost T nárok na kompenzaci za tuto hodnotu, buď v rámci ceny, kterou společnost S zaplatí za převedená práva k technologickým nehmotným aktivům, nebo kompenzací, která bude společnosti T vyplacena za služby výzkumu a vývoje prováděné jejími pracovníky v letech následujících po předmětné transakci. Dle obecného předpokladu tato hodnota nezmizí ani není znehodnocena v rámci interní podnikové restrukturalizace. Pokud by převod nehmotných aktiv ve prospěch společnosti S proběhl v jinou dobu než akvizice, bylo by nutné samostatně přezkoumat případné zhodnocení či znehodnocení hodnoty převedených nehmotných aktiv.

Příklad 24

86. Společnost Zhu se zabývá poradenstvím v oblasti vývoje softwaru. V minulosti společnost Zhu vyvinula pro klientskou banku A software podporující transakce uskutečněné prostřednictvím bankomatů. V rámci tohoto projektu vytvořila společnost Zhu softwarový kód chráněný autorským právem, který je s drobnými revizemi a přizpůsobením na míru klienta potenciálně vhodný k využití i jinými podobně situovanými bankovními klienty a společnost Zhu si v něm drží vlastnický podíl.

87. Předpokládejme, že společnost S, spojený podnik společnosti Zhu, uzavře samostatnou smlouvu týkající se vývoje softwaru na podporu transakcí uskutečněných prostřednictvím bankomatů pro jinou banku, banku B. Společnost Zhu souhlasí s tím, že svůj spojený podnik podpoří poskytnutím zaměstnanců, zainteresovaných na zakázce pro banku A, pro práci na projektu pro banku B. Tito zaměstnanci mají přístup k návrhům a know-how vztahujícím se k softwaru vyvinutém v rámci zakázky pro banku A, včetně softwarového kódu ve vlastnictví společností Zhu. Tento kód a služby zaměstnanců společnosti Zhu bude využívat společnost S k provádění své zakázky v bance B. Společnost S tedy v konečném důsledku poskytne Bance B softwarový systém k řízení její sítě bankomatů včetně potřebné licence k používání softwaru vyvinutého v průběhu projektu. Části kódu vlastněné společností Zhu, které společnost Zhu vyvinula při své zakázce pro banku A, jsou začleněny do softwaru, který poskytne společnost S bance B. Využití kódu vyvinutého v průběhu zakázky pro banku A do softwaru vyvíjeného pro banku B bude dostatečně rozsáhlé, aby se stalo přijatelným důvodem k případné žalobě na porušení autorského práva, v případě, že by jej třetí strana neoprávněně zkopírovala.

88. Analýza převodních cen daných transakcí by měla rozpoznat, že společnost S získala od společnosti Zhu dva benefity vyžadující kompenzaci. Zaprvé ji byly díky zaměstnancům společnosti Zhu poskytnuty služby umožňující splnění zakázky pro banku B. Zadruhé získala práva k softwaru vlastněnému společností Zhu, ze kterého společnost S vycházela při vývoji softwarového systému pro banku B. V kompenzaci, kterou společnost S uhradí společnosti Zhu, by měla být zahrnuta kompenzace jak za poskytnuté služby, tak za práva k softwaru.

Příklad 25

89. Společnost Prathamika je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků. Společnost Prathamika byla zapojena do řady velkých soudních sporů, díky kterým je její interní právní oddělení

zdatné v řízení rozsáhlých soudních sporů jménem společnosti Prathamika. Při práci na těchto právních sporech společnost Prathamika vyvinula pro správu dokumentů v daném odvětví jedinečné softwarové nástroje vlastněné touto společností.

90. Společnost S je spojeným podnikem společnosti Prathamika. Společnost S byla zapojena do složitého právního sporu podobného sporům, s nimiž má právní oddělení společnosti Prathamiky již zkušenosti. Společnost Prathamika souhlasila s tím, že poskytne společnosti S dva pracovníky ze svého právního oddělení, kteří budou pracovat na právním sporu společnosti S. Tito pracovníci společnosti Prathamika ponesou odpovědnost za správu dokumentů týkajících se daného sporu. Při práci na daném úkolu budou využívat software ke správě dokumentů společnosti Prathamika. Společnost S však nebude oprávněna využívat software ke správě dokumentů v jiných právních sporech a nebude oprávněna poskytovat předmětný software svým zákazníkům.

91. Za těchto okolností by nebylo vhodné přistupovat k situaci tak, že společnost Prathamika převedla v rámci tohoto ujednání o službách na společnost S svá práva k nehmotným aktivům. V rámci srovnávací analýzy týkající se výše poplatku, který bude účtován za služby poskytnuté zaměstnanci společnosti Prathamika by měla být zohledněna skutečnost, že zaměstnanci Prathamiky mají zkušenosti a mohou poskytnout softwarové nástroje umožňující efektivnější a účinnější provádění služeb.

Příklad 26

92. Osnovni je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků zabývající se vývojem a prodejem softwarových výrobků. Společnost Osnovni koupila 100% majetkový podíl ve společnosti S, veřejně obchodovatelné společnosti registrované ve stejné zemi jako Osnovni, za cenu 160. V době uskutečnění akvizice byla celková obchodovatelná hodnota akcií společnosti S ve výši 100. Nabídky ostatních zájemců o koupi společnosti S se pohybovaly od 120 do 130.

93. Společnost S v době akvizice disponovala pouze nominální hodnotou dlouhodobého majetku. Její hodnotu tvořily zejména práva na již vyvinutá a částečně vyvinutá nehmotná aktiva spojená se softwarovými výrobky a kvalifikovaní pracovníci společnosti. V rámci alokace kupní ceny provedené pro účely účetnictví bylo společností Osnovni přiděleno 10 hmotným aktivům, 60 nehmotným aktivům, a 90 goodwillu. Společnost Osnovni kupní cenu ve výši 160 zdůvodnila představenstvu odvoláním na vzájemný doplňující charakter stávajících výrobků skupiny Osnovni a výrobků a potenciálních výrobků společnosti S.

94. Společnost T je dceřiná společnost plně vlastněná společností Osnovni. Společnost Osnovni tradičně uděluje prostřednictvím licence výhradní práva ke všem svým nehmotným aktivům vztahujícím se na evropský a asijský trh společnosti T. Pro účely tohoto příkladu se předpokládá, že všechna ujednání spojená s historickými licencemi na evropská a asijská práva společnosti T uzavřená před akvizicí společnosti S jsou v souladu s principem tržního odstupu.

95. Společnost Osnovní provedla ihned po akvizici společnosti S její likvidaci a poté udělila společnosti T výhradní a trvalou licenci k právu využívat nehmotná aktiva spojená s výrobky společnosti S na evropském a asijském trhu.

96. Na základě výše uvedených argumentů by měla být při stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu, která má být uhrazena ve prospěch společnosti S za její nehmotná aktiva, zohledněna prémie převyšující původní kupní hodnotu akcií společnosti S. Do výše prémie představující doplňující charakter výrobků skupiny Osnovni a výrobků na evropském a asijském trhu nabytých v rámci akvizice, k nimž získala licenci společnost T, by měla být společností T uhrazena částka jako kompenzace za převedená nehmotná aktiva a práva k nehmotným aktivům společnosti S reflektující příslušný podíl prémie ke kupní ceně. V případě, že je prémie ke kupní ceně zdůvodněna výhradně doplňujícím charakterem výrobků mimo trhy, na kterých společnost T obchoduje, neměla by být v souladu s principem tržního odstupu prémie ke kupní ceně při stanovení ceny, kterou společnost T uhradí za nehmotná aktiva společnosti S ve vztahu k danému geografickému trhu společnosti T, zohledňována. Hodnota alokovaná nehmotným aktivům v rámci rozdělení kupní ceny pro účely účetnictví není určující pro účely stanovení převodních cen.

Příklad 27

97. Společnost A je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků s provozovnami v zemi X. Společnost A vlastní patenty, ochranné známky a know-how vztahující se k řadě výrobků, které skupina nadnárodních podniků vyrábí a prodává. Společnost B je dceřinou společností plně vlastněnou mateřskou společností A. Veškeré obchodní aktivity společnosti B se provádí v zemi Y. Společnost B také vlastní patenty, ochranné známky a know-how vztahující se k výrobku M.

98. Z racionálních obchodních důvodů týkajících se koordinace činností skupiny v oblasti ochrany patentů a boje proti padělání se skupina nadnárodních podniků rozhodla centralizovat vlastnictví svých patentů, a to do společnosti A. V důsledku toho společnost B prodává patenty k výrobku M za jednorázový poplatek. Po uskutečnění prodeje ponese Společnost A odpovědnost za výkon všech průběžných funkcí a všechna rizika spojená s patenty spojenými s výrobkem M. Na základě podrobné srovnávací a funkční analýzy došla skupina nadnárodních podniků k závěru, že není možné identifikovat srovnatelné nezávislé transakce, jež by bylo možné využít při stanovení ceny v souladu s principem tržního odstupu. Společnost A a společnost B došly k racionálnímu závěru, že ke stanovení, zda je sjednaná cena v souladu s principem tržního odstupu, je nejvhodnější metodou stanovení převodních cen použití technik oceňování.

99. Pracovníci v oblasti oceňování použili metodu oceňování, která přímým oceněním majetku a patentů získá čistou současnou hodnotu výrobku M ve výši 80. Analýza vychází ze sazeb licenčních poplatků, diskontních sazeb a z doby životnosti typické pro odvětví, v rámci kterého je výrobek M obchodován. Mezi výrobkem M a danými patentovými právy vztahujícími se k výrobku M a běžnými právy v daném odvětví se však vyskytují zásadní rozdíly. Ujednání o licenčních poplatcích použitá v rámci analýzy by tedy z hlediska srovnatelnosti nebyla pro aplikaci metody srovnatelné nezávislé ceny dostačující. Vzhledem k daným rozdílům je v rámci oceňování usilováno o provedení příslušných úprav.

100. Při provádění analýzy vytvořila společnost A také analýzu diskontovaných peněžních toků generovaných veškerou obchodní činností spojenou s výrobkem M. Tato analýza na základě parametrů oceňování, které společnost A běžně používá při hodnocení případných akvizic, ukazuje, že čistá současná hodnota veškeré obchodní činnosti spojené s výrobkem M je ve výši 100. Rozdíl 20 mezi oceněním obchodní činnosti ve vztahu k výrobku M ve výši 100 a samostatnému ocenění patentu ve výši 80 ukazuje na nedostatečné zohlednění čisté současné hodnoty výnosů generovaných běžnými rutinními funkcemi vykonávanými společností B a na nedostatečné ocenění hodnoty ochranných známek a know-how vlastněných společností B. Za daných okolností by bylo nutné provést další posouzení spolehlivosti ocenění patentu ve výši 80.

Příklad 28

101. Společnost A je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků s provozovnami v zemi S. Společnost B je členem skupiny nadnárodních podniků s provozovnami v zemi T a společnost C je rovněž členem stejné skupiny nadnárodních podniků s provozovnami v zemi U. Z racionálních obchodních důvodů se skupina nadnárodních podniků rozhodla centralizovat veškerá svá nehmotná aktiva spojená s obchodováním mimo zemi S do jednoho místa. V důsledku toho byla nehmotná aktiva vlastněná společností B, včetně patentů, ochranných známek, know-how a vztahů se zákazníky, prodána za jednorázový poplatek společnosti S. Současně Společnost C ponechává společnost B, aby vystupovala v pozici smluvního výrobce výrobků, které dříve vyráběla a prodávala společnost B v pozici plnohodnotného subjektu. Společnost C má potřebné zaměstnance a zdroje k řízení nabytých obchodních odvětví, včetně dalšího rozvoje nehmotných aktiv nutných pro obchodní činnost společnosti B.

102. Skupina nadnárodních podniků nemůže identifikovat žádné srovnatelné nezávislé transakce použitelné v rámci analýzy převodních cen zaměřené na cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu, kterou má společnost C uhradit společnosti B. Na základě podrobné srovnávací a funkční analýzy došla skupina nadnárodních podniků k závěru, že nejvhodnější metodou stanovení převodních cen pro určení hodnoty převáděných nehmotných aktiv je použití technik oceňování. Při oceňování není skupina

nadnárodních podniků schopná spolehlivě oddělit jednotlivé peněžní toky spojené se všemi předmětnými nehmotnými aktivy.

103. Za těchto okolností by bylo vhodné za účelem stanovení kompenzace v souladu s principem tržního odstupu, kterou má společnost C zaplatit za prodávaná nehmotná aktiva ve prospěch společnosti B, posuzovat převáděná nehmotná aktiva celkově namísto samostatného ocenění jednotlivých aktiv. Především by tak mělo být postupováno v případě, kdy se objevuje významný rozdíl mezi součtem nejlépe dostupných odhadů hodnoty samostatně rozpoznaných nehmotných aktiv a dalších samostatně oceněných aktiv a hodnotou celého podniku.

Příklad 29

104. Společnost Pervichnyi je mateřskou společností skupiny nadnárodních podniků, která je registrovaná v zemi X a také v ní obchoduje. Před rokem 1 vyvinula společnost Pervichnyi patenty a ochranné známky vztahující se k výrobku F. Výrobek F vyráběla v zemi X a dodávala jej spojeným distribučním společnostem po celém světě. Pro účely tohoto příkladu předpokládejme, že ceny účtované spojeným distribučním společnostem byly stanovené důsledně v souladu s principem tržního odstupu.

105. Na začátku roku 1 zaregistrovala v zemi Y společnost Pervichnyi dceřinou společnost, společnost S, jíž je plným vlastníkem. S cílem ušetřit náklady převedla společnost Pervichnyi veškerou svou výrobu výrobku F na společnost S. V době, kdy byla společnost S zaregistrována, prodala společnost Pervichnyi své patenty a ochranné známky vztahující se k výrobku F za jednorázový poplatek společnosti S. Za daných okolností se společnost Pervichnyi a společnost S snaží stanovit cenu v souladu s principem tržního odstupu za převedená nehmotná aktiva použitím techniky oceňování, diskontováním peněžních toků.

106. Dle této oceňovací analýzy by byla současná hodnota zbytkových peněžních toků po zdanění (po ocenění všech funkčních činností ostatních členů skupiny nadnárodních podniků v souladu s principem tržního odstupu) generovaných společností Pervichnyi výrobou výrobku F i nadále v zemi X ve výši 600. Dle ocenění z pohledu kupujícího by byla současná hodnota zbytkových peněžních toků po zdanění vytvořených společností S, v případě že by vlastnila nehmotná aktiva a vyráběla výrobek v zemi Y, ve výši 1 1000. Rozdíl v současné hodnotě zbytkových peněžních toků po zdanění společnosti Pervichnyi a současné hodnotě zbytkových peněžních toků po zdanění společnosti S lze přičíst několika faktorům.

107. Další možností pro společnost Pervichnyi by bylo ponechat si nehmotná aktiva ve vlastnictví a nechat svým jménem vyrábět výrobky společností S nebo jiným dodavatelem v zemi Y. Dle tohoto scénáře by dle propočtů byla současná hodnota peněžních toků generovaných společností Pervichnyi ve výši 875.

108. Při určování kompenzace stanovené v souladu s principem tržního odstupu, kterou má společnost S uhradit společnosti Pervichnyi za převod nehmotných aktiv, je důležité zohlednit úhel pohledu obou stran, realisticky dostupné možnosti, které obě ze stran mají, a konkrétní skutečnosti a okolnosti případu. Společnost Pervichnyi by jistě neprodala nehmotná aktiva za cenu, která by generovala zbytkové peněžní toky po zdanění s nižší současnou hodnotou než 600, což jsou zbytkové peněžní toky, který by mohla vytvořit, pokud by si nehmotná aktiva ponechala a nadále by podnikala stejným způsobem jako dříve. Navíc není důvod domnívat se, že by společnost Pervichnyi nehmotná aktiva prodala za cenu, která by generovala zbytkové peněžní toky po zdanění se současnou hodnotou nižší než 875. Pokud by společnost Pervichnyi mohla dosáhnout úspor z výrobních nákladů tím, že by nechala jiný subjekt vyrábět výrobek jejím jménem v lokalitě s nižšími náklady, bylo by jednou z reálně dostupných možností, kterých by mohla využít, zřídit takovou provozovnu v pozici smluvního výrobce. Tato reálně dostupná možnost by měla být zohledněna při stanovení prodejní ceny za nehmotná aktiva.

109. Od společnosti S se neočekává, že by zaplatila cenu, po které by jí zůstal se zohledněním všech relevantních skutečností a okolností výnos po zdanění nižší, než kterého by dosáhla bez uzavření této transakce. Dle ocenění diskontovaných peněžních toků by čistá současná hodnota zbytkových peněžních toků po zdanění, které by společnost S mohla vytvořit použitím daných nehmotných aktiv v rámci své obchodní činnosti, činila 1 100. Bylo by možné vyjednat cenu, s níž by společnost Pervichnyi získala výnos rovný či vyšší, než jsou její další dostupné možnosti, a společnost S by tak získala pozitivní výnos ze své

investice s ohledem na všechny relevantní skutečnosti včetně způsobu, jakým by byla samotná transakce zdaněna.

110. V analýze převodních cen využívající přístup diskontovaných peněžních toků by bylo nutné uvážit, jakým způsobem by nezávislé podniky obchodující v tržních podmínkách při stanovení ceny za nehmotná aktiva zohlednily úspory nákladů a předpokládané účinky v oblasti daní. Daná cena by však měla zůstat v rozmezí mezi cenou, která by společnosti Pervinchnyi umožňovala dosáhnout takové výše zbytkových peněžních toků po zdanění rovnajících se dalším realisticky dostupným možnostem a cenou, která by umožňovala společnosti S dosáhnout pozitivního výnosu z jejích investic a rizik s ohledem na způsob zdanění samotné transakce.

111. Skutečnosti tohoto příkladu a předcházející analýzy jsou samozřejmě ve velké míře zjednodušené v porovnání s analýzou, která by byla zapotřebí při řešení konkrétní transakce. Daná analýza však ukazuje význam zohlednění všech relevantních skutečností a okolností při provádění analýzy diskontovaných peněžních toků, zhodnocení úhlů pohledů všech jednotlivých stran transakce v dané analýze a zohlednění všech realisticky dostupných možností každé ze stran transakce při provádění analýzy převodních cen.

Příloha ke Kapitole VIII

Příklady ilustrující přístup Směrnice k CCA

Příklad 1

1. Příklad 1 ilustruje obecnou zásadu, že k dosažení konečného výsledku, který bude v souladu s principem tržního odstupu, by měly být všechny přínosy posuzovány dle hodnoty (tj. na základě cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu).

2. Společnost A a Společnost B jsou členy skupiny nadnárodních podniků a rozhodnou se vstoupit do CCA. Společnost A poskytuje Službu 1 a Společnost B poskytuje Službu 2. Obě společnosti, Společnost A i Společnost B, „spotřebovávají“ oba druhy služeb (tj. Společnost A má užitek ze Služby 2 poskytované Společností B a Společnost B má užitek ze Služby 1 poskytované Společností A).

3. Předpokládejme, že hodnota služeb a náklady s nimi spojené jsou následující.

Náklady na poskytování Služby 1 (náklady vynaložené společností A)	100 za jednotku
Hodnota Služby 1 (t.j. cena v souladu s principm tržního odstupu, kterou by Společnost A účtovala Společnosti B za poskytování Služby 1)	120 za jednotku
Náklady na poskytování Služby 2 (náklady vynaložené společností B)	100 za jednotku
Hodnota Služby 2 (t.j. cena v souladu s principm tržního odstupu, kterou by Společnost B účtovala Společnosti A za poskytování Služby 2)	105 za jednotku

4. V Roce 1 a následujících letech poskytnou společnosti skupině nadnárodních podniků následující množství jednotek služeb, Společnost A 30 jednotek Služby 1 a Společnost B 20 jednotek Služby 2. Dle CCA budou náklady a užitky vypočteny následovně:

Náklady Společnosti A na poskytování služeb (30 jednotek * 100 za jednotku)	3 000	(60 % celkových nákladů)
Náklady Společnosti B na poskytování služeb (20 jednotek * 100 za jednotku)	2 000	(40 % celkových nákladů)
Celkové náklady skupiny	5 000	
Hodnota přínosu vytvořeného společností A (30 jednotek * 120 za jednotku)	3 600	(63 % celkových přínosů)
Hodnota přínosu vytvořeného společností B (20 jednotek * 105 za jednotku)	2 100	(37 % celkových přínosů)
Celková hodnota přínosů dle CCA	5 700	

Společnost A a Společnost B každá spotřebovává 15 jednotek Služby 1 a 10 jednotek Služby 2:		
Užitek Společnosti A:		
Služba 1: 15 jednotek * 120 za jednotku	1 800	
Služba 2: 10 jednotek * 105 za jednotku	1 050	
Celkem	2 850	(50 % z celkové hodnoty 5 700)
Užitek Společnosti B:		
Služba 1: 15 jednotek * 120 za jednotku	1 800	

Služba 2: 10 jednotek * 105 za jednotku	1 050	
Celkem	2 850	(50 % zcelkové hodnoty 5 700)

5. Dle CCA by hodnota přínosů obou společností, Společnosti A a Společnosti B měla odpovídat jejich přiměřenému poměrnému podílu na očekávaném zisku, tj. 50 %. Jestliže celková hodnota přínosů dle CCA je ve výši 5 700, každá strana má přispět hodnotou 2 850. Hodnota věcného přínosu Společnosti A je 3 600 a hodnota věcného přínosu Společnosti B je 2 100. V souladu s tím by měla Společnost B provést vyrovnávací platbu ve výši 750 ve prospěch Společnosti A. Tím bude přínos Společnosti B navýšen na 2 850 a přínos Společnosti A bude vyrovnán na stejnou hodnotu.

6. Pokud by přínosy byly posuzovány dle nákladů, a nikoliv dle hodnoty, tak by vzhledem k tomu, že Společnost A i Společnost B obdrží 50% podíl z celkového užitku, bylo požadováno, aby přínos obou společností na celkových nákladech byl rovněž 50 %, to znamená 2 500, tj. Společnost B by měla provést vyrovnávací platbu ve výši 500 (místo 750) ve prospěch Společnosti A.

7. Při neexistenci CCA by Společnost A zakoupila 10 jednotek Služby 2 za cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu ve výši 1 050 a Společnost B by zakoupila 15 jednotek Služby 1 za cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu ve výši 1 800. Čistým výsledkem by byla platba ve výši 750 provedená Společností B ve prospěch Společnosti A. Jak bylo objasněno výše, tohoto výsledku, který je v souladu s principem tržního odstupu, je možné dosáhnout s ohledem na CCA pouze v případě, že přínosy do tohoto ujednání jsou posuzovány na základě jejich hodnoty.

Příklad 1A

8. Skutečnosti jsou stejné jako v Příkladu 1. V souladu s pokyny uvedenými v Odstavci 8.27 je alternativním způsobem dosažení stejného výsledku jako v Příkladu 1 aplikace dvoufázového postupu, viz níže.

9. Fáze 1 (posouzení přínosů na základě nákladů): Společnost A by měla nést 50 % celkových nákladů ve výši 5 000, tedy 2 500. Náklady na věcné přínosy Společnosti A činí 3 000. Společnost B by měla nést 50 % celkových nákladů ve výši 5 000, tedy 2 500. Náklady na věcné přínosy Společnosti A činí 2 000. Společnost B by tedy měla provést dodatečnou platbu ve výši 500 ve prospěch Společnosti A, odrážející vyrovnávací platbu související se současnými přínosy.

10. Fáze 2 (započtení dodatečných přínosů k tvorbě hodnoty v rámci CCA Společnost A vyprodukuje hodnotu o 20 vyšší, než jsou náklady na jednotku. Společnost B vyprodukuje hodnotu o 5 vyšší, než jsou náklady na jednotku. Společnost A spotřebuje 10 jednotek Služby 2 (hodnota o 50 vyšší než náklady) a Společnost B spotřebuje 15 jednotek Služby 1 (hodnota o 300 vyšší než náklady). Společnosti A tudíž náleží kompenzace ve výši 250 za doplňkovou hodnotu ve výši 250, kterou přispívá v rámci CCA, a která je reflektována ve vyrovnávací platbě související s již dříve existujícími přínosy.

11. Dvoufázová metoda umožňuje provést mimo sdílení nákladů i samostatnou dodatečnou platbu účastníkovi, který v rámci ujednání poskytuje doplňkový přínos k hodnotě. Doplňkové přínosy hodnoty mohou obvykle odrážet již dříve existující přínosy, jako například nehmotná aktiva vlastněná některým z účastníků, která jsou relevantní vzhledem k účelu CCA. Dvoufázová metoda tedy může být účinně uplatněna v případě CCA v oblasti vývoje.

Příklad 2

12. Skutečnosti jsou stejné jako v Příkladu 1, vyjma hodnoty jedné jednotky Služby 1, která je nyní ve výši 103 (tzn. Služba 1 i Služba 2 jsou služby s nízkou hodnotou). Předpokládejme tedy, že kalkulace nákladů a hodnoty služeb je následující:

Náklady Společnosti A na poskytování služeb (30 jednotek * 100 za jednotku)	3 000	(60 % celkových nákladů)
Náklady Společnosti B na poskytování služeb (20 jednotek * 100 za jednotku)	2 000	(40 % celkových nákladů)
Celkové náklady skupiny	5 000	
Hodnota přínosu vytvořeného společností A (30 jednotek * 103 za jednotku)	3 090	(59.5 % celkových přínosů)
Hodnota přínosu vytvořeného společností B (20 jednotek * 105 za jednotku)	2 100	(40.5 % celkových přínosů)
Celková hodnota přínosů dle CCA	5 190	

Společnost A a Společnost B každá spotřebovává 15 jednotek Služby 1 a 10 jednotek Služby 2:		
Užitek Společnosti A:		
Služba 1: 15 jednotek * 103 za jednotku	1 545	
Služba 2: 10 jednotek * 105 za jednotku	1 050	
Celkem	2 595	(50 % z celkové hodnoty 5 190)
Užitek Společnosti B:		
Služba 1: 15 jednotek * 103 za jednotku	1 545	
Služba 2: 10 jednotek * 105 za jednotku	1 050	
Celkem	2 595	(50 % zcelkové hodnoty 5 190)

13. Dle CCA by hodnota přínosů obou společností, Společnosti A a Společnosti B měla odpovídat jejich přiměřenému poměrnému podílu na očekávaném zisku, tj. 50 %. Jestliže celková hodnota přínosů dle CCA je 5 190, každá strana musí přispět ve výši 2595. Hodnota věcného přínosu Společnosti A je 3 090 a hodnota věcného přínosu Společnosti B je 2 100. V souladu s tím by měla Společnost B provést vyrovnávací platbu ve výši 495 ve prospěch Společnosti A. Tím bude přínos Společnosti B navýšen na 2 595 a přínos Společnosti A bude vyrovnán na stejnou hodnotu.

14. V tomto případě mohou být z praktických důvodů všechny přínosy, vzhledem k tomu že mají podobu služeb s nízkou hodnotou, posuzovány na základě nákladů, jelikož výsledek bude i tak víceméně v souladu s principem tržního odstupu. Na základě tohoto praktického přístupu činí náklady na věcné přínosy Společnosti A 3 000; náklady na věcné přínosy Společnosti B 2 000; a každý účastník by měl nést náklady související s 50 % celkových nákladů na všechny přínosy (2 500). V souladu s tím by Společnost B měla provést vyrovnávací platbu ve výši 500 ve prospěch Společnosti A.

Příklad 3

15. Skutečnosti jsou stejné jako v Příkladu 1, vyjma hodnoty jedné jednotky Služby 2, která je nyní ve výši 120 (tzn. jak Služba 1 i Služba 2 mají stejnou hodnotu a nejsou službami s nízkou hodnotou).

Náklady Společnosti A na poskytování služeb (30 jednotek * 100 za jednotku)	3 000	(60 % celkových nákladů)
Náklady Společnosti B na poskytování služeb (20 jednotek * 100 za jednotku)	2 000	(40 % celkových nákladů)
Celkové náklady skupiny	5 000	
Hodnota přínosu vytvořeného společností A (30 jednotek * 120 za jednotku)	3 600	(60 % celkových přínosů)
Hodnota přínosu vytvořeného společností B (20 jednotek * 120 za jednotku)	2 400	(40 % celkových přínosů)

Celková hodnota přínosů dle CCA	6 000	

Společnost A a Společnost B každá spotřebovává 15 jednotek Služby 1 a 10 jednotek Služby 2:		
Užitek Společnosti A:		
Služba 1: 15 jednotek * 120 za jednotku	1 800	
Služba 2: 10 jednotek * 120 za jednotku	1 200	
Celkem	3 000	(50 % z celkové hodnoty 6 000)
Užitek Společnosti B:		
Služba 1: 15 jednotek * 120 za jednotku	1 800	
Služba 2: 10 jednotek * 120 za jednotku	1 200	
Celkem	3 000	(50 % zcelkové hodnoty 6 000)

16. Dle CCA by hodnota přínosů obou společností, Společnosti A a Společnosti B měla odpovídat jejich přiměřenému poměrnému podílu na očekávaném zisku, tj. 50 %. Jestliže celková hodnota přínosů dle CCA je 6 000, každá strana musí přispět ve výši 3 000. Hodnota věcného přínosu Společnosti A je 3 600 a hodnota věcného přínosu Společnosti B je 2 400. V souladu s tím by měla Společnost B provést vyrovnávací platbu ve výši 600 ve prospěch Společnosti A. Tím bude přínos Společnosti B navýšen na 3000 a přínos Společnosti A bude vyrovnán na stejnou hodnotu. Příklad 3 ilustruje, že posuzování přínosů dle nákladů obvykle nevede k výsledkům, které jsou v souladu s principem tržního odstupu, a to ani v situacích, kdy je přirážka k nákladům přínosů stanovená v souladu s principem tržního odstupu a je identická.

Příklad 4

17. Společnost A a Společnost B jsou členy skupiny nadnárodních podniků a rozhodnou se prostřednictvím CCA vyvinout nehmotné aktivum. Na základě již existujících nehmotných aktiv Společnosti B, jejích záznamů a zkušeného personálu v oblasti výzkumu a vývoje se očekává, že bude dané nehmotné aktivum vysoce ziskové. Společnost A vykonává prostřednictvím svého personálu veškeré funkce očekávané od účastníka CCA v oblasti vývoje, kterému připadnou nezávislá práva využívat výsledné nehmotné aktivum, a to včetně funkcí vyžadovaných v souladu s principy uvedenými v Odstavcích 8.14 až 8.18 souvisejícími s prováděním kontroly nad smluvními riziky. Předpokládá se, že nehmotné aktivum uvedené v tomto příkladu bude vyvíjeno po dobu pěti let, než ho bude možné komerčně využít a bude-li úspěšné, očekává se, že bude hodnotné po dobu deseti let od svého prvního využití.

18. Dle CCA bude Společnost A přispívat na financování související s vývojem daného nehmotného aktiva (její předpokládaný podíl na nákladech na vývoj bude 100 milionů USD ročně po dobu pěti let). Společnost B přispěje právy spojenými s vývojem svých již existujících nehmotných aktiv, ke kterým má Společnost A na základě CCA právo, bez ohledu na to, jak se podaří dosáhnout cílů daného ujednání, a dále bude vykonávat veškeré činnosti spojené s vytvářením, údržováním a využíváním daného nehmotného aktiva. Hodnota přínosů Společnosti B (včetně vykonávání činností a využívání existujících nehmotných aktiv) by měla být stanovena dle pokynů uvedených v Kapitole VI a pravděpodobně by byla vypočtena jako předpokládaná hodnota nehmotného aktiva, které bude dle předpokladů vytvořeno prostřednictvím CCA, minus hodnota přínosů v podobě financování od Společnosti A.

19. Po dokončení nehmotného aktiva se očekává, že vygeneruje celkový zisk ve výši 550 milionů USD ročně (od šestého do patnáctého roku). CCA garantuje, že Společnost B získá výhradní právo využívat výsledné nehmotné aktivum v zemi B (s očekávaným ziskem 220 milionů USD ročně od šestého

do patnáctého roku) a Společnost A získá výhradní právo využívat toto nehmotné aktivum ve zbytku světa (s očekávaným ziskem 330 milionů USD ročně).

20. Vezmeme-li v úvahu realistické alternativy Společnosti A a Společnosti B, je stanoveno, že hodnota přínosu Společnosti A je ekvivalentní k předpokládané návratnosti spojené se závazkem financování výzkumu a vývoje upravené o míru rizika, ve výši 110 milionů USD ročně (od šestého do patnáctého roku)[1]. Dle CCA se však očekává, že Společnost A získá od šestého do patnáctého roku užitek ve výši 330 milionů USD ročně (nikoliv 110 milionů USD). Tato očekávaná dodatečná hodnota dosažená Společností A díky vlastnictví práv (tj. očekáváná hodnota přesahující hodnotu investic Společnosti A ve formě financování) reflektuje přínos již existujících nehmotných aktiv vlastněných Společností B a závazku v podobě výzkumu a vývoje v rámci CCA. Společnost A musí tuto dodatečnou obdrženou hodnotu uhradit. V souladu s tím by měla Společnost A provést vyrovnávací platbu ve prospěch Společnosti B odpovídající tomuto rozdílu. Společnost A by tedy měla provést vyrovnávací platbu ve vazbě na dané přínosy Společnosti B v současné hodnotě, respektující riziko spojené s budoucím příjmem, ve výši 220 milionů ročně očekávané v letech 6 až 15.

Příklad 5

21. Skutečnosti jsou stejné jako v Příkladu 1, vyjma toho, že funkční analýza ukazuje, že Společnost A není způsobilá k rozhodnování, zda přijmout či odmítnout rizikovou příležitost v podobě účasti na CCA, nebo k rozhodnutí, zda a jakým způsobem reagovat na rizika spojená s touto příležitostí. Zároveň není schopná dané riziko zmírnit nebo zhodnotit a následně rozhodnout o možnostech zmírnit riziko jinou stranou jednající jejím jménem.

22. Z toho důvodu v rámci definování transakce související s CCA funkční analýza ukazuje, že Společnost A nekontroluje v souladu s pokyny Odstavce 8.15 specifická rizika spojená s CCA, a nemá proto nárok podílet se na výsledcích, které jsou cílem tohoto ujednání.

[1] Pro účely tohoto příkladu výsledky není nutno odvozovat. V příkladu se předpokládá, že „investice“ ve formě financování ve výši 100 milionů USD ročně po dobu pěti let v rámci projektu s touto úrovní rizika by měla vygenerovat očekávaný tržní užitek ve výši 110 milionů USD ročně po dobu následujících deseti let. Zde použité výsledky jsou zahrnuty pouze za účelem demonstrace principů objasněných tímto příkladem a neměly by z nich být vyvozovány žádné pokyny týkající se úrovně tržní návratnosti pro účastníky CCA.

Dodatek

Doporučení Rady ke stanovování převodních cen mezi spojenými podniky [C(95)126/v konečném a platném znění]

RADA,

S OHLEDEM na Čl. 5 (b) Smlouvy o Organizaci pro hospodářskou spolupráci a rozvoj ze dne 14. prosince 1960;

S OHLEDEM na Prohlášení o mezinárodních investicích a nadnárodních podnicích a Směrnice k nim připojené [C(76)99(konečné znění)];

S OHLEDEM na Prohlášení o rozmělňování daňového základu a přesouvání zisků („BEPS“) [C/MIN(2013)22/konečné znění] a na Vysvětlující prohlášení BEPS a opatření uvedená v závěrečných zprávách BEPS Radou dne 1. října 2015 [C(2015)125/REV1] a vedoucími představiteli skupiny G20 na summitu v Antalyi ve dnech 15. a 16. listopadu 2015;

S OHLEDEM na Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice“), která může být upravena Výborem pro fiskální záležitosti;

S OHLEDEM na Doporučení Rady k opatřením ve vztahu k rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku souvisejících s převodními cenami [C(2016)79], které doporučuje, aby se členové a nečlenové, kteří se k tomuto Doporučení připojují, řídili pokyny uvedenými ve Zprávách o Akcích 8-10 BEPS z roku 2015 “Harmonizace výsledků převodních cen s tvorbou hodnot” [C(2015)125/ADD8] a na Akci 13 “Dokumentace k převodním cenám a sestavení CbCR” [C(2015)125/ADD11], jak je uvedeno v pokynech;

S OHLEDEM na ustanovení Inkluzivního rámce pro rozmělňování daňového základu a přesouvání zisku podle dohody Výboru pro fiskální záležitosti [CTPA/CFA/NOE2(2016)1/REV3], který byl oznámen Radě [C/M(2016)3] a schválen ministry financí zemí G20 na zasedání v Šanghaji v Číně ve dnech 26.–27. února 2016, na které bylo pozváno vice než 100 zemí a jurisdikcí [C(2016)78], tj. rovnocenně s členy OECD na základě stejných závazků jako členové OECD a stávající partneři vzhledem k projektu BEPS;

S OHLEDEM na zásadní potřebu spolupráce mezi daňovými správami s cílem odstranit překážky, které mezinárodní dvojí zdanění představuje pro volný pohyb zboží, služeb a kapitálu mezi jurisdikcemi;

S OHLEDEM na stejně zásadní potřebu účinného zamezení dvojího nezdanění, stejně jako žádného či nízkého zdanění, které vyplývá z nesprávného uplatňování mezinárodních standardů pro pravidla převodních cen, což vede k výsledkům, v nichž alokace zisků není v souladu s hospodářskou činností, jež tyto zisky vytvořila;

S OHLEDEM na skutečnost, že se transakce mezi spojenými podniky mohou uskutečňovat za podmínek odlišných od podmínek mezi nezávislými podniky;

S OHLEDEM na skutečnost, že by ceny těchto transakcí mezi spojenými podniky (obvykle uváděné jako převodní ceny) měly být pro daňové účely v souladu s cenami, které by byly účtovány mezi nezávislými podniky (obvykle označované jako ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu) v souladu s Článkem 9 (odst. 1) Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku;

S OHLEDEM na skutečnost, že problémy týkající se převodních cen v mezinárodních transakcích mají vzhledem k masivnímu objemu těchto transakcí zvláštní význam;

S OHLEDEM na potřebu dosáhnout konzistence v přístupech daňových správ na jedné straně a spojených podniků na straně druhé, při stanovování příjmů a výdajů podniku, který je členem nadnárodní skupiny podniků, která by měla být zohledněna v rámci jurisdikce.

Na návrh Výboru pro fiskální záležitosti:

I. DOPORUČUJE, aby členové i nečlenové, kteří se k tomuto Doporučení připojují (dále jen „stoupenci“):

i) při posuzování a v případě potřeby při úpravě převodních cen mezi spojenými podniky pro účely stanovení zdanitelného příjmu následovali Směrnici – s ohledem na celou Směrnici a vzájemné působení jednotlivých kapitol – za účelem dosažení cen stanovených v souladu s principem tržního odstupu u transakcí mezi spojenými podniky;
ii) podporovali daňové poplatníky, aby tuto Směrnici dodržovali; v tomto smyslu by měli stoupenci zveřejnit Směrnici a v případě potřeby ji nechat přeložit do svých národních jazyků;
iii) rozvíjet další spolupráci na dvoustranném nebo mnohostranném základě ve věcech týkajících se převodních cen.

II. VYZÝVÁ stoupence, aby Výboru pro fiskální záležitosti oznámili jakékoliv změny textů jakýchkoliv zákonů či nařízení relevantních pro stanovení převodních cen nebo zavedení nových zákonů či nařízení.

III. VYZÝVÁ stoupence a generálního tajemníka k šíření tohoto Doporučení a této Směrnice.

IV. VYZÝVÁ nepřispěvatele („nestoupence“), aby toto Doporučení řádné zohlednili a dodržovali jej.

V. NAŘIZUJE Výboru pro fiskální záležitosti, aby:

i) pokračoval v práci týkající se otázek v souvislosti s převodními cenami a podle potřeby Směrnici upravoval;
ii) dohlížel nad implementací tohoto Doporučení ve spolupráci s daňovými správami stoupenců a za účasti podnikatelské sféry a dalších zúčastněných stran a každých 5 let podával Radě zprávu týkající se tohoto dohledu;
iii) rozvíjel svůj dialog s jurisdikcemi, které toto Doporučení nedodržely, s cílem pomoci jim seznámit se se Směrnicí a dodržovat současné Doporučení.

ORGANIZACE PRO HOSPODÁŘSKOU SPOLUPRÁCI A ROZVOJ

OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) je unikátním fórem, ve kterém vlády spolupracují při řešení ekonomických, sociálních a environmentálních výzev, které s sebou přináší globalizace. OECD stojí také v čele úsilí vedoucího k porozumění a pomoci vládám umět reagovat na nový vývoj a obavy spojené se správou společností, informační ekonomikou a výzvou stárnutí populace. Tato organizace zajišťuje prostředí, ve kterém mohou vlády porovnávat své politické zkušenosti, hledat odpovědi na společné problémy, identifikovat osvědčené postupy a pracovat na koordinaci domácí a mezinárodních politik.

Mezi členské země OECD patří: Austrálie, Belgie, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chile, Irsko, Island, Itálie, Izrael, Japonsko, Kanada, Korea, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Mexiko, Německo, Nizozemsko, Norsko, Nový Zéland, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovenská republika, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Turecko, Spojené království a Spojené státy. Činnosti OECD se účastní Evropská unie.

Publikační činností šíří OECD výsledky svých nashromážděných statistik a výzkumu v oblasti hospodářských, sociálních a environmentálních otázek, stejně jako smlouvy, pokyny a zásady dohodnuté jejími členy.

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy poskytuje pokyny k uplatňování „principu tržního odstupu“, což je mezinárodní konsensus o převodních cenách, tj. o ohodnocení přeshraničních transakcí mezi spojenými podniky pro daňové účely. V globalizované ekonomice, v níž hrají významnou roli nadnárodní podniky, jsou i nadále převodní ceny vysoko na programu daňových správ a daňových poplatníků. Vlády musí zajistit, aby zdanitelné zisky nadnárodních podniků nebyly uměle přesunuty mimo jejich jurisdikce a aby daňový základ hlášený nadnárodními podniky v jejich zemi odrážel ekonomickou činnost vykonanou v této zemi. Pro daňové poplatníky je nezbytné omezit rizika dvojího ekonomického zdanění, které může být důsledkem sporu mezi dvěma zeměmi, pokud jde o určení odměny za přeshraniční transakce se spojenými podniky.

Toto vydání *Směrnice o převodních cenách* z roku 2017 zahrnuje podstatné revize provedené v roce 2016, aby odráželo vysvětlení a revize dohodnuté ve Zprávách o Akcích 8-10 BEPS z roku 2015 “*Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě*“ a Akci 13 „*Dokumentace k převodním cenám a CbCR*“. Směrnice zahrnuje také revidované pokyny o režimech bezpečných přístavišť (safe harbours) schválené v roce 2013, které uznávají, že správně navržená safe harbours mohou pomoci zmírnit určité komplikace v souvislosti s dodržováním předpisů a poskytnout daňovým poplatníkům větší jistotu. Toto vydání také obsahuje změny v konzistenci, které byly provedeny ve zbytku *Směrnice OECD o převodních cenách*. *Směrnice OECD o převodních cenách* byla ve svém původním znění schválena Radou OECD v roce 1995.

Nahlédněte do této publikace na adrese ***http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en.***

Tato práce je publikována na iLibrary OECD, která shromažďuje všechny knihy, periodika a statistické databáze OECD.

Více informací naleznete na **www.oecd-ilibrary.org.**