

4 PŘEVODNÍ CENY Z POHLEDU EU A EU JTPF

Ačkoli EU v současnosti nemá harmonizované daně z příjmů, na rozdíl od ostatních nepřímých daní, můžeme konstatovat, že má významný a stále rostoucí vliv na zdanění korporátních zisků společností, které fungují na společném jednotném trhu EU, a to v podobě dílčí a nepřímé harmonizace.²⁹⁰ Dle rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a v kontextu Smlouvy o fungování EU (dále také jen „SFEU“), která zajišťuje volný pohyb zboží, služeb, kapitálu a osob, musí být pravidla převodních cen dle národní legislativy členských států kompatibilní se SFEU, a tedy s evropskými právy, tzn. musí respektovat zmíněné svobody. Ze studie o zdanění společností v rámci jednotného vnitřního trhu²⁹¹ z roku 2001 však vyplynulo, že národní legislativa zaměřená na problematiku převodních cen je jednou z daňových překážek přeshraničních aktivit společností. Odlišný přístup členských států k této daňové problematice a praktické problémy spojené s aplikací principu tržního odstupu způsobují vysoké vyvolané náklady zdanění, zvyšují riziko pokut a ekonomického dvojího zdanění, včetně zvýšených počtů daňových kontrol ze stran daňových správců.

Na základě výsledků této studie přijala Evropská komise dvoufázovou strategii ke zdanění společností v EU²⁹², jejímž cílem bylo v krátkém až středně dlouhém období harmonizovat pravidla převodních cen při zachování principu tržního odstupu. Zároveň bylo ustanoveno **Fórum k převodním cenám**²⁹³ (dále také jen „JTPF“), které mělo zajistit lepší koordinaci mezi členskými státy v oblasti dokumentace k převodním cenám, aplikace jednotlivých metod dle Směrnice OECD a řešení

²⁹⁰ V současnosti EU nicméně řeší přijetí směrnice o BEFIT, tj. týkající se zdanění korporátních zisků. Více k BEFIT viz poznámka pod čarou 297.

²⁹¹ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. Company Taxation in the Internal Market. Commission Staff Working Paper. SEC(2001) 1681 final, Brusel, ze dne 23. října 2001.

²⁹² COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. Towards an Internal Market without Tax Obstacles – A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for the EU-wide Activities. COM(2001) 582 final ze dne 23. října 2001 a následně COM(2003) 726 final ze dne 24. listopadu 2003, COM(2005) 24 final ze dne 2. února (2005) a COM(2005) 532 final ze dne 25. října 2005.

²⁹³ Evropská rada schválila vytvoření fóra ke dni 11. března 2002, první neformální setkání bylo již v červnu 2002, nicméně první schůze fóra se uskutečnila až v říjnu 2002. Každý členský stát měl ve fóru jednoho reprezentanta z řad daňové správy. Dalšími členy bylo 18 nevládních představitelů za obchodní sféru a jako pozorovatelé mohli být pozváni reprezentanti z řad kandidátských zemí pro vstup do EU a z řad OECD a UN. Mandát fóra JTPF vypršel v březnu 2019 a nebyl obnoven.

sporů, tj. arbitrází či předběžných cenových dohod (dále také jen „APA“). Problematika, kterou se JTPF zabývalo, odrážela potřeby vnitřního jednotného trhu.²⁹⁴

Obecně lze říci, že se JTPF zaměřovalo na tři oblasti:

1. První oblast byla zaměřena na nástroje, které jsou nutné k řešení praktických problémů v oblasti převodních cen.
2. Druhou oblastí byla efektivní administrace převodních cen ať z pohledu správce daně, či daňového poplatníka.
3. Třetí oblast se soustřeďovala na pozici EU vůči třetím státům z pohledu převodních cen.

V zásadě mělo JTPF zajišťovat pragmatické, nelegislativní řešení praktických problémů převodních cen v EU v kontextu pravidel a doporučení Směrnice OECD. V dalším období se již Evropská komise chce zabývat hledáním vhodného způsobu zdanění či nastavením pravidel pro zdanění korporátních zisků společností, které provozují svoji obchodní činnost na území EU, tak, aby jednak nedocházelo k erozi základu daní a přesouvání zisků, ale také aby podniky nečelily stále rostoucím vyvolaným nákladům zdanění a vyšší míře nejistoty související se zdaněním na území EU.

V červenci 2020 se Evropská komise zavázala vypracovat rámec EU pro spolupráci v oblasti dodržování předpisů, tzv. „European Trust and Cooperation Approach“ (ETACA)²⁹⁵, jehož účelem má být poskytnutí jasného celoevropského rámce pro dialog mezi daňovým poplatníkem daně z příjmů a daňovými správami v oblasti politiky převodních cen. MNEs by tak získaly podporu v rámci své internacionalizace a řešení problémů v oblasti mezinárodního zdanění. Několik měsíců po skončení tohoto pilotního projektu, v září 2023, zveřejnila Evropská komise svůj návrh Směrnice o stanovování převodních cen²⁹⁶, který byl součástí balíčku „Podnikání v Evropě: rámec pro zdanění příjmů“ neboli „BEFIT“²⁹⁷.

²⁹⁴ Program JTPF na poslední období 2015–2019 je dostupný online z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0052015programmeofwork.pdf. V rámci tohoto období se JTPF zaměřuje na otázky zvýšení významu ekonomické analýzy v oblasti převodních cen a interakce mezi převodními cenami a interním informačním systémem. Dále se věnuje otázkám srovnatelnosti, metodě rozdělení zisku, technikám ekonomického ocenění v oblasti převodních cen, multilaterálním daňovým kontrolám a zlepšení řešení dvojího zdanění v EU. Oproti předchozím programům je současný program JTPF mnohem širší.

²⁹⁵ Webová stránka ETACA včetně uvedení zapojených daňových správ je: https://taxation-customs.ec.europa.eu/eu-cooperative-compliance-programme/european-trust-and-cooperation-approach-etaca-pilot-project-mnes_en. Česká daňová správa se do pilotního projektu nezapojila. Pilotní fáze projektu byla ukončena v březnu 2023.

²⁹⁶ Návrh směrnice Rady o stanovování převodních cen, COM(2023) 529 final, je k dispozici zde: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52023PC0529&qid=1716562731094#footnote22>. Návrh směrnice začleňuje klíčové zásady stanovování převodních cen do práva EU s cílem předložit společné přístupy pro členské státy a zajistit tak harmonizovaný rámec. Blíže k dané problematice viz dílčí kap. 4.8.

²⁹⁷ Návrh Směrnice BEFIT je k dispozici zde: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0532&%3Bqid=1700565513879>. Návrh BEFIT představuje společný

V následujících částech kapitoly se budeme podrobněji zabývat významnými výsledky činností JTPF, a to zejména dokumentací k převodním cenám a s tím související problematikou CbCR (veřejné i neveřejné), zprávou o srovnatelnosti, službami s nízkou přidanou hodnotou, APA a tzv. Arbitrážní úmluvou. Z důvodu omezeného rozsahu knihy se dalším počínům JTPF více věnovat nebudeme.²⁹⁸ Nicméně v závěru shrneme současné počiny Evropské unie, zejména návrh Směrnice o stanovování převodních cen a BEFIT, dále Směrnici o řešení sporů, zmíníme taktéž automatickou výměnu informací, GloBE a další, jež mají dopady na převodní ceny.

4.1 Dokumentace k převodním cenám dle Kodexu

Dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami vychází buď z doporučení Směrnice OECD²⁹⁹, nebo z Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU³⁰⁰ (dále také jen „Kodex“), vydaného Evropskou komisí na základě jednání JTPF. Důvodem vzniku jednotných pravidel dle doporučení JTPF, i přes mezinárodní dodržování principů ze Směrnice OECD, byla podpora mezinárodního obchodu v rámci EU, usnadnění podnikání MNEs uvnitř evropského trhu a zabránění vzniku odlišných úprav TPD v každém členském státě. Příprava různých TPD byla ekonomicky a časově náročná.

Koncept evropské dokumentace³⁰¹ kombinuje standardizovaný a centralizovaný přístup tvorby TPD a vychází z principu, že MNEs připraví dokumentaci k převodním cenám ve dvou částech:

1. základní dokumentace, obsahující společné standardizované informace platné pro všechny členy koncernu v EU – master file;
2. specifická dokumentace podle požadavků konkrétní země.

Master file je přesně vymezený standardizovaný dokumentační balíček, který je relevantní a použitelný ve všech státech EU. Poskytuje zejména celkový přehled o skupině podniků (tj. MNEs), vymezuje interní obchodní vztahy, popisuje politiku

soubor pravidel pro výpočet základu daně velkých skupin společností v EU a nahradil předchozí návrh CCCTB.

²⁹⁸ Více o činnostech a vydaných zprávách JTPF viz EUROPEAN COMMISSION. Joint Transfer Pricing Forum [online]. [cit. 2018-06-08]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en.

²⁹⁹ TPD z pohledu OECD viz kapitola 3.

³⁰⁰ THE COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU. COM(2005)543 final, schválený Radou EU dne 27. 6. 2006. Dále: Usnesení Rady a zástupců vlád členských států zasedajících v Radě ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii (2006/C 176/01) [online]. [cit. 2018-06-08]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A42006X0728%2801%29>.

³⁰¹ EUROPEAN COMMISSION. Report on the Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of Documentation Requirements. COM(2005)545 final.

převodních cen a systém tvorby těchto cen a znázorňuje ekonomické skutečnosti. Dle Kodexu má master file obsahovat tyto informace:

- popis podniku, podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie včetně změn a srovnání s předchozím rokem;
- popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny podniků a popisu účasti mateřské společnosti v dceřiných společnostech;
- popis spojených osob zapojených do řízených transakcí, na nichž se podílejí podniky v EU;
- popis řízených transakcí, na nichž se podílejí spojené osoby – přesněji popis toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, peněžních toků), průběh fakturací, rozsah transakčních toků;
- popis vykonávaných funkcí a předpokládaných rizik včetně změn a srovnání s předchozím rokem;
- vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how apod.) a placené či přijímané licenční poplatky;
- politiku skupiny podniků při tvorbě převodních cen, popis systému tvorby převodních cen, který prokazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu;
- seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod a seznam pravidel týkajících se převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby EU;
- závazek daňového poplatníka, že na žádost a v přiměřené časové lhůtě poskytne doplňující informace dle vnitrostátních pravidel.

Specifická TPD dle Kodexu zahrnuje podrobnější údaje a doplňuje tak master file. Obě tyto části tedy tvoří TPD pro příslušný členský stát EU. Konkrétně specifická TPD obsahuje informace požadované členským státem dle místa rezidence jednotlivých podniků ve skupině.

Jedná se především o:

- podrobný popis podniku, podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie, včetně změn a srovnání s předchozím rokem;
- popis a vysvětlení řízených transakcí specifických pro danou zemi, na nichž se podnik podílí – přesněji popis toků transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, peněžních toků), průběh fakturací, rozsah transakčních toků;
- popis způsobu tvorby převodních cen, tj. srovnávací analýzu, která zahrnuje charakteristiku majetku a služeb, funkční analýzu (vykonávané funkce, používaný majetek, předpokládaná rizika), smluvní podmínky, ekonomické okolnosti a zvláštní obchodní strategie;
- vysvětlení výběru metod(y) a uplatňování metod(y) tvorby převodních cen, tj. proč byla metoda zvolena a jak byla uplatněna;
- popis provádění a uplatňování politiky dané skupiny podniků v oblasti převodních cen mezi společnostmi;
- případně další relevantní informace o srovnatelných údajích.

Obecně se předpokládá, že z důvodu zajištění vyšší kvality a vypovídací schopnosti dokumentace budou master file, stejně jako specifickou TPD, zpracovávat odborníci s hlubšími znalostmi problematiky převodních cen. Nicméně primárním cílem je, aby správce daně získal přehled o veškerých obchodních vztazích ve skupině podniků a pochopil politiku převodních cen uvnitř skupiny. Dále je vyžadováno poskytovat v rámci specifické TPD prvotně informace o interních srovnatelných nezávislých transakcích, pokud existují, a teprve poté o externích srovnatelných nezávislých transakcích.

TPD se nejčastěji dokládá správci daně během daňové kontroly nebo vytýkacího řízení, ale také při podání žádosti o APAs či v případech řešení odstranění mezinárodního dvojího zdanění dohodou. TPD se předkládá v úředním jazyce, ale je možné po předchozím souhlasu některé dokumenty předložit v anglickém či německém jazyce. Všeobecný rozsah a povahu informací nelze přesně definovat, protože význam a důležitost jednotlivých informací závisí na skutečnostech a okolnostech případu, k nimž by měla daňová správa při vyžadování informací vždy přihlížet.

4.1.1 Vývoj dokumentace k převodním cenám na poli EU – CbCR

V posledních letech výrazně narostly problémy způsobené daňovými podvody a daňovými úniky. Boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivnímu daňovému plánování, a to na úrovni EU i na úrovni celosvětové prostřednictvím OECD a G20, je prioritou. Automatická výměna informací v oblasti daní představuje v tomto ohledu významný nástroj, neboť správci daně členských států potřebují komplexní a relevantní informace o skupinách podniků a jejich struktuře, politice stanovování převodních cen a interních transakcích. Tyto informace posléze umožní správcům daně reagovat na škodlivé daňové praktiky. Zvýšená transparentnost prostřednictvím CbCR (podávání zpráv dle jednotlivých daňových jurisdikcí) je proto podstatnou součástí řešení problému eroze základu daně a přesouvání zisku.

TPD dle Kodexu již stanovuje pro skupiny podniků způsob, jak poskytnout správcům daně informace o celosvětových obchodních transakcích a politikách stanovování převodních cen (tj. prostřednictvím master file) a informace o transakcích místních subjektů (tj. prostřednictvím specifické dokumentace). Nicméně v rámci Kodexu není ustanoven žádný mechanismus pro CbCR pojednávající o výši výnosů, výsledku hospodaření před zdaněním, zaplacené a splatné daní z příjmů, počtu zaměstnanců, základním kapitálu, kumulovaných výsledcích hospodaření, hmotných aktivech a dalších informacích. Povinnost poskytovat tyto informace každý rok a pro každou daňovou jurisdikci vyplývá ze Směrnice 2016/881³⁰², jež rovněž

³⁰² Směrnice 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní. Známa jako DAC4. Dostupná z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>.

ukládá povinnost identifikovat každý subjekt v rámci skupiny, který provozuje obchodní činnost v rámci určité daňové jurisdikce v EU, a uvést podnikatelské činnosti vykonávané každým subjektem. Tyto informace jsou neveřejného charakteru a slouží jen pro účely daňové správy; v praxi jsou známé pod pojmem neveřejné CbCR.

V zájmu minimalizace nákladů a administrativní zátěže pro správce daně i pro skupiny podniků jsou povinnosti vyplývající ze Směrnice 2016/881 o neveřejném CbCR (DAC4) v souladu s mezinárodním vývojem v této oblasti, konkrétně s OECD a G20 v oblasti eroze základu daně a přesouvání zisku (BEPS)³⁰³. Evropská unie tedy touto směrnicí doplňuje dokumentační požadavky vyplývající z Kodexu do podoby třístupňové TPD dle vzoru Směrnice OECD³⁰⁴, která byla upravena na základě výsledných doporučení BEPS projektu.

Skupina podniků je dle Směrnice 2016/881 o neveřejném CbCR chápána stejně, tzn. jde o skupinu zahrnující dva nebo více podniků, které jsou pro daňové účely rezidenty v různých jurisdikcích v EU, nebo zahrnující podnik, který je pro daňové účely rezidentem v jedné jurisdikci a podléhá dani ve vztahu k činnosti prováděné prostřednictvím stále provozovny v jiné jurisdikci, jejíž celkové konsolidované výnosy jsou vyšší než 750 mil. EUR. První zprávy byly zaslány za účetní období skupiny podniků začínající dne 1. ledna 2016, přičemž toto sdělení se uskutečnilo ve lhůtě 18 měsíců po posledním dni příslušného účetního období. V současnosti je třístupňová TPD (master file, specifická dokumentace a CbCR) v EU zavedena ve všech státech EU, kromě České republiky, kde zpracování master file nebo specifické části TPD není povinné³⁰⁵ a TPD je daňovým poplatníkem předkládána jen na základě žádosti správce daně.³⁰⁶

Mimo jiné je třeba podotknout, že se Směrnicí 2016/881 o neveřejném CbCR nezměnila již zavedená pravidla pro podávání zpráv s nefinančními informacemi a odvětvové podávání zpráv podle jednotlivých zemí ani pro sektor bankovníctví (na základě Směrnice 2013/36/EU, známé jako CRD IV³⁰⁷), ani pro těžební průmysl

³⁰³ Práce na opatření č. 13 akčního plánu BEPS vyústila v soubor standardů pro poskytování informací u skupin podniků, včetně základní dokumentace, specifické dokumentace a zprávy podle jednotlivých zemí (CbCR).

³⁰⁴ K třístupňové TPD dle OECD viz rovněž kap. 3.

³⁰⁵ Přímá povinnost sice nevyplývá ze zákona, nicméně Česká republika zveřejnila pokyn ke zpracování TPD. Její zpracování je následně předepsáno nepřímo. Zjednodušená TPD je požadována u služeb s nízkou přidanou hodnotou. Více k dané problematice viz kap. 5.

³⁰⁶ DELOITTE. Global Tax Reset TPD Summary. *Deloitte* [online]. 2018 [cit. 2018-06-01]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/global-tax-reset-transfer-pricing-documentation-summary.html>. Aktualizováno prostřednictvím RÓDL & PARTNER. 2024. Providing Orientation. OECD Master File concept and CbC Reporting – international documentation requirements. Ke dni 1. 4. 2024. Dostupné z: <https://www.roedl.de/de-de/de/themen/documents/oecd-cbc-masterfile-implementation-english.pdf>. A dále prostřednictvím OECD Transfer Pricing Country Profiles, dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>.

³⁰⁷ Článek 89 Směrnice 2013/36/EU.

a odvětví těžby dřeva (na základě Směrnice 2013/34/EU³⁰⁸, známé jako Směrnice o účetnictví).

Nicméně EU svými kroky zašla mnohem dále než OECD a zavedla kromě neveřejného CbCR i veřejné CbCR. K tomuto účelu EU vydala Směrnicí 2021/2101³⁰⁹ o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami (známou jako „veřejné CbCR“), kterou se změnila Směrnice o účetnictví 2013/34/EU³¹⁰. Směrnice 2021/2101 nabyla platnosti v prosinci 2021 a ukládá společně s celkovými konsolidovanými výnosy ve výši 750 mil. EUR či více (pokud danou částku přesáhne za dvě po sobě jdoucí účetní období) působícím v EU povinnost zpřístupnit veřejnosti na svých webových stránkách „Zprávu o daních z příjmů“ (viz tab. 15 níže), a to na standardizovaném formuláři, na roční bázi, v úředním jazyce EU, a dále stejnou zprávu vložit do veřejného registru (ústředního, obchodního nebo podnikového), ve kterém je tato společnost zapsána. Zpráva musí být veřejnosti zpřístupněna do 12³¹¹ měsíců od konce daného účetního období a má být zpracována nejpozději za účetní období započaté od 22. června 2024³¹².³¹³ K březnu 2024 implementovalo znění Směrnice o veřejném CbCR zatím jen 21 států³¹⁴.

Na veřejné CbCR je obecně nahlíženo zejména jako na nástroj, který bude schopen omezit daňové úniky a přesuny zisků. Působnost veřejného CbCR dle stanovené prahové hodnoty se vztahuje přibližně na 10 až 15 % nadnárodních podniků, nicméně z hlediska obrátu těchto nadnárodních podniků jde o přibližně 90 % obrátu všech nadnárodních podniků. V tomto ohledu zastává EU názor, že veřejná kontrola může posílit důvěru veřejnosti a sociální odpovědnost podniků tím, že budou přispívat k blahobytu placením daní v zemi, v níž působí.³¹⁵

³⁰⁸ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Dále jen Směrnice 2013/34/EU o účetnictví.

³⁰⁹ Směrnice 2021/2101 ze dne 24. listopadu 2021, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky a pobočkami. Zveřejněna k 1. 12. 2021. Dostupná z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32021L2101#d1e700-1-1>. Dále jen Směrnice o veřejném CbCR.

³¹⁰ Do Směrnice o účetnictví 2013/32/EU byla danou změnou vložena nová kap. 10a Zpráva s informacemi o dani z příjmů.

³¹¹ Nicméně Maďarsko zavedlo limit kratší, a to 5 měsíců, a Španělsko taktéž, a to do 6 měsíců.

³¹² V případě účetního období shodného s kalendářním to znamená, že první veřejné CbCR bude vypracováno za účetní období 2025 a bude zveřejněno do 31. 12. 2026. Některé státy však implementovaly směrnici dříve, viz poznámka 314, a budou tak veřejné CbCR i dříve zveřejňovat.

³¹³ Blíže odst. 11 a 13 Směrnice o veřejném CbCR.

³¹⁴ Konkrétně: Německo, Řecko, Irsko, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Nizozemí, Polsko, Rumunsko (v účinnosti od 1. 1. 2023), Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko (v účinnosti od 31. 5. 2024), Dánsko, Česká republika, Estonsko, Francie, Chorvatsko (v účinnosti od 1. 1. 2024), Bulharsko, Belgie.

³¹⁵ Více podrobností viz EURODAD. European Commission Proposal on CbCR Impact of public CbCR on business and jobs in Europe – QueStions and Answers [online]. [cit. 2018-06-08]. Dostupné z: <http://www.eurodad.org/files/pdf/1546745-eight-reasons-why-public-country-by-country-reporting-is-good-for-business-in-europe-1493799184.pdf>. A dále důvodová zpráva pro veřejné

Tabulka 15 CbCR z EU perspektivy³¹⁶

EU	
<p><i>Neveřejný CbCR¹ – dle Směrnice 2016/881</i></p> <p>Zpráva podle jednotlivých zemí musí obsahovat následující informace o skupině podniků:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. souhrnné informace týkající se: <ol style="list-style-type: none"> a) výše výnosů, b) výsledku hospodaření před zdaněním, c) zaplacené daně z příjmů, d) splatné daně z příjmů, e) základního kapitálu, f) kumulovaných výsledků hospodaření, g) počtu zaměstnanců a h) jiných hmotných aktiv než peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů ve vztahu ke každé jurisdikci, v níž skupina podniků působí, 2. identifikaci každého členského subjektu skupiny podniků: <ol style="list-style-type: none"> a) včetně stanovení jurisdikce daňové rezidence tohoto členského státu, b) jakožto i jurisdikce, podle jejichž právních předpisů je tento členský subjekt založen, pokud je odlišná od jurisdikce daňové rezidence, a c) povahu hlavních podnikatelských činností tohoto členského subjektu. 	<p><i>Veřejný CbCR - Směrnice 2021/2101 měnící Směrnici 2013/34/EU</i></p> <p>Zpráva o daních z příjmů zahrnuje informace týkající se veškerých činností podniku a nejvyššího mateřského podniku včetně činnosti všech přidružených podniků konsolidovaných v účetní závěrce za relevantní účetní období.</p> <p>Informace musí zahrnovat:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. identifikaci nejvyššího mateřského podniku a seznam všech podniků konsolidovaných v účetní závěrce a usazených v EU či v daňových jurisdikcích dle příloh I a II², identifikaci účetního období a měny použité ve Zprávě o daních z příjmů, b. stručný popis povahy činností, c. počet zaměstnanců v přepočtu na plné úvazky, d. výnosy³¹⁷, jež zahrnují i výnosy uskutečněné se spřízněnými stranami, e. výsledek hospodaření před zdaněním, f. výši splatné daně z příjmů, což je stávající daňový náklad u zdanitelných zisků nebo ztrát účetního období účtovaný podniky a pobočkami, které jsou pro daňové účely rezidenty v relevantní daňové jurisdikci, g. výši zaplacené daně z příjmů, což je částka daně z příjmů zaplacená během relevantního účetního období podniky a pobočkami, které jsou pro daňové účely rezidenty v relevantní daňové jurisdikci, a h. výši kumulovaných výsledků hospodaření na konci účetního období.

¹⁾ CbCR není součástí TPD dle Kodexu.

²⁾ Závěry Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolutpracujících v daňové oblasti.³¹⁸

CbCR [online]. [cit. 2018-06-08]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016SC0117&from=EN>.

³¹⁶ Směrnice 2016/881 a směrnice 2021/2101 ze dne 24. listopadu 2021.

³¹⁷ Výnosy mohou být dle směrnice stanoveny dvěma způsoby: i) součet čistého obrátu, ostatních provozních výnosů, výnosů z účasti kromě dividend obdržných od podniků ve skupině, výnosů z ostatních investic a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, ostatních výnosových úroků a podobných výnosů uvedených v přílohách V a VI Směrnice o veřejném CbCR, nebo ii) výnosy vymezené v rámci účetního výkaznictví, na jehož základě se sestavuje účetní závěrka, s vyloučením úprav hodnot a dividend obdržných od podniků ve skupině. Z veřejného CbCR nebude možné zjistit výnosy se spojenou osobou a třetích stran. Známa bude jen hodnota agregovaná.

³¹⁸ Dokument 52021XG1012(07), dostupný z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=OJ%3ACAC%3A2021%3A4131%3ATOC>.

4.1.2 Zjednodušená dokumentace k převodním cenám na poli EU

Jak vyplynulo z výše uvedeného textu, příprava TPD v EU vychází z třístupňového procesu, který zahrnuje zpracování master file, specifické dokumentace a CbCR. V případě CbCR jsou mikro-, malé a střední podniky na základě stanovené prahové hodnoty 750 mil. EUR vyjmuty z povinnosti tyto informace poskytovat. Nicméně i v případě master file či specifické dokumentace nabízí řada členských států EU těmto podnikům administrativní úlevu v podobě zjednodušené dokumentace k převodním cenám či v podobě osvobození od zpracování TPD, anebo dokonce zcela SMEs vyjímá³¹⁹ z pravidel převodních cen. Mimoto mnoho členských států zaujímá obdobné stanovisko, zejména u malých transakcí, ohledně osvobození od zpracování TPD (více viz tab. 16 níže).

Tabulka 16 TPD dle pozice SMEs a malých transakcí³²⁰

TPD a TP pravidla		Typ	Státy	Typ	Státy
TPD	Plný rozsah (master file a specifická dok.)	B	LU, NL, RO, FR ³ , SI	A	–
	Zjednodušená		DE ¹ , DK ³ , FR ¹ , IE, AT ¹ , EL ¹ , ES ¹ , IT ¹ , BG ^{2,3} , SK ³		SK ³ , FI ¹ , SE ¹ , CZ ¹
	Osvobození		SE, SI ³ , BE ¹ , FI ^{1,4} , LT ¹ , PT ¹ , DK ⁴ , EE ³ , DE ⁴ , EL ³ , HU ⁴ , PL ^{1,3} , IE ⁴		LT ¹ , LV ¹ , SK ³ , BG ¹ , DK ¹ , EL ¹ , ES ¹ , HU ¹ , PL ¹ , RO ¹

A – malé transakce

B – SMEs

- 1) Rozhodující je částka výnosů, nákladů, aktiv, obratu či jiného ukazatele, která je stanovena zákonem.
- 2) Týká se jen mikropodniků.
- 3) Platné jen po splnění speciálních podmínek dle zákona.
- 4) Týká se to mikro- a malých podniků či jiných dle ustanovení zákona.

Poznámka: Malta a Kypr nebyly zahrnuty. V případě České republiky není TPD povinná ze zákona³²¹.

³¹⁹ Jedná se o Irsko.

³²⁰ Zpracována na základě OECD, Transfer Pricing Country Profiles. Ke stavu jednotlivých profilů 2021 a 2022: Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm#tpcountryprofiles>. Dále doplněno ze zdroje TAXAND, 2024. Transfer Pricing Guide 2024. Ke stavu k 5. únoru 2024: Dostupné z: <https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2024/02/2655-Taxand-Transfer-Pricing-Guide-05-02-24.pdf>.

³²¹ Více viz poznámka č. 305 a kap. 5.

4.1.3 Výhody a nevýhody zpracování dokumentace k převodním cenám

Jedním z hlavních důvodů, proč se zabývat zpracováním TPD, pokud není její tvorba uzákoněna, je eliminace hrozby z doměření daně včetně zákonem stanoveného penále a úroku z prodlení ze strany správce daně. Řada daňových poplatníků tedy vytváří TPD dobrovolně, aby měla k dispozici podstatný nástroj pro dokazování dodržení principu tržního odstupu během daňového řízení. Nicméně je nutné podotknout, že v případě špatně nastavených převodních cen, tj. když není dodržen princip tržního odstupu, není vytvořená TPD nijak užitečná a rizika plynoucí z takto nastavených převodních cen stále zůstávají.

Zpravidla během zpracování TPD vyplynou na povrch skutečnosti týkající se řízené transakce, které je zapotřebí uchopit správným směrem a řízenou transakci nastavit ve skupině takovým způsobem, aby byla v souladu s principem tržního odstupu, i když se takto jevila již před zpracováním TPD.

Obecně má zpracovaná TPD odrážet skutečný stav věci a sloužit jako průkazný prostředek o přístupu daňového poplatníka k určení převodních cen v rámci řízených transakcí, kdy stanoviska v TPD uvedená, a to zejména dodržení principu tržního odstupu, musí být daňový poplatník schopen prokázat. Vždy je nutné mít na paměti, že kvantitativní část TPD, tj. funkční a riziková analýza, volba metody, ekonomická analýza včetně aplikace zvolené metody a stanovení převodní ceny, musí vyplývat z obecně akceptovaných principů a doporučení, které mají být dle okolností daného případu/transakce přesvědčivě aplikovány. Posléze z takto zpracované TPD vyplývají daňovému poplatníkovi i další výhody, a to vyšší míra jistoty včetně zvýšení přesvědčivosti jeho přístupu k problematice převodních cen, minimalizace rizika sankce, lepší spolupráce se správcem daně v daňovém řízení a snížení nákladů při dodatečném zpracování master file. Na druhou stranu nesmíme opomenout i nevýhody, které daňovému poplatníkovi z přípravy TPD vyplývají, zejména její časovou a ekonomickou náročnost včetně značné pracnosti (více viz tab. 17 níže).

Tabulka 17 Výhody a nevýhody zpracování TPD³²²

Daňový poplatník	
Výhody	Nevýhody
Vyšší míra jistoty.	Pracnost přípravy, zpravidla zpracování externím subjektem.
Napomáhá při řešení problémů převodních cen.	Časová a ekonomická náročnost.
Užitečný nástroj při dokazování v rámci daňového řízení. Kratší daňové řízení, daňová kontrola.	V určitých případech je nutné zajistit i dokumenty, které by za jiných okolností nemusely vzniknout.

³²² Vlastní zpracování.