

**PŘEHLED SROVNATELNOSTI A ZISKOVÝCH METOD:
REVIZE KAPITOL I-III SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH**

CTPA

Centrum pro daňovou politiku a správu

Původně zveřejněno OECD v jazyce anglickém pod titulem:
REVIEW OF THE COMPARABILITY AND OF PROFIT METHODS:
REVISION OF CHAPTERS I-III OF THE TRANSFER PRICING GUIDELINES
© 2010 OECD

Všechna práva vyhrazena.

© 2010 Ministerstvo financí České republiky k této verzi.

Publikováno po dohodě s OECD, Paříž.

Za kvalitu českého překladu a jeho soulad s původním textem je zodpovědné Ministerstvo financí České republiky.

PŘEDMLUVA

Tato Zpráva byla dne 22. června 2010 schválena Výborem pro finanční záležitosti a dne 22. července Radou OECD. Dne 22. července 2010 bylo Doporučení Rady ke stanovení převodních cen mezi sdruženými podniky [C(95)126/FINAL] upraveno berouce v úvahu zde přiloženou revizi Kapitol I-III a doplnění nové Kapitoly IX Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy.

OBSAH

<i>Kapitola I</i>	6
Princip tržního odstupu	6
A. Úvod	6
B. Výklad principu tržního odstupu	7
B.1 Článek 9 Modelové daňové smlouvy OECD	7
B.2 Prosazení mezinárodní shody na principu tržního odstupu	9
C. Netržní přístup: rozdělení globálního zisku podle vzorce	9
C.1 Pozadí a popis přístupu	9
C.2 Srovnání s principem tržního odstupu	10
C.3 Odmítnutí netržních metod	12
D. Jak uplatňovat princip tržního odstupu	12
D.1 Srovnávací analýza	12
D.2 Rozpoznání skutečně realizovaných transakcí	18
D.3 Ztráty	20
D.4 Dopady vládních politik	21
D.5 Použití ocenění pro účely cla	22
<i>Kapitola II</i>	23
Část I: Volba metody pro stanovení převodních cen	23
A. Volba nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností konkrétního případu	23
B. Použití více než jedné metody	25
Část II: Tradiční transakční metody	26
A. Úvod	26
B. Metoda srovnatelné nezávislé ceny	26
B.1 Obecně	26
B.2 Příklady použití metody CUP	26
C. Metoda ceny při opětovném prodeji	27
C.1 Obecně	27
C.2 Příklady použití metody ceny při opětovném prodeji	30
D. Metoda nákladů a přirážky	31
D.1 Obecně	31
D.2 Příklady použití metody nákladů a přirážky	34
Část III: Transakční ziskové metody	35
A. Úvod	35
B. Transakční metoda čistého rozpětí	35
B.1 Obecně	35
B.2 Silné a slabé stránky	36
B.3 Jak ji používat	37
B.4 Příklady použití transakční metody čistého rozpětí	45
C. Transakční metoda rozdělení zisku	45
C.1 Obecně	45
C.2 Silné a slabé stránky	45
C.3 Jak ji používat	47
D. Závěry pro transakční ziskové metody	53
<i>Kapitola III</i>	55
A. Provádění srovnávací analýzy	55
A.1 Typický proces	55
A.2 Obsáhlá analýza okolností daňového poplatníka	56
A.3 Zhodnocení řízené transakce a volba zkoumané/testované strany	56
A.4 Srovnatelné nezávislé transakce	60

A.5	<i>Přijetí či odmítnutí potenciálních srovnatelných údajů</i>	63
A.6	<i>Úpravy z hlediska srovnatelnosti</i>	65
A.7	<i>Tržní rozpětí</i>	66
B.	Problematika načasování v rámci srovnatelnosti	68
B.1	<i>Čas původu</i>	68
B.2	<i>Čas sběru</i>	68
B.3	<i>Počáteční vysoce nejisté ocenění a nepředvídatelné události</i>	69
B.4	<i>Údaje z let následujících po roku transakce</i>	69
B.5	<i>Užití údajů z období více let</i>	69
C.	Otázky dodržování předpisů	70
	<i>Příloha I ke kapitole II</i>	71
	Citlivost ukazatelů hrubého a čistého zisku	71
	<i>Příloha III ke kapitole II</i>	75
	Názorný příklad různé míry zisků při aplikaci transakční metody rozdělení zisku	75
	<i>Příloha ke kapitole III</i>	79
	Příklad úpravy pracovního kapitálu	79

Poznámka: Příloha II ke kapitole II obsahuje příklad aplikace metody rozdělení zbytkového zisku, která byla uvedena v předchozí verzi Směrnice o převodních cenách a která byla při uvedení Směrnice o převodních cenách 2010 přečíslována.

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 NNP 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 sdružené podniky, jejich obchodní a finanční vztahy nemusí být přímo ovlivněny silami vnějšího trhu stejným způsobem, ačkoliv se sdružené 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 sdružené podniky ze zmanipulování svých zisků. Při absenci tržních sil nebo při přijetí určité obchodní strategie může být skutečně problematické přesně stanovit tržní cenu. 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 týkající se úhrady určité ceny, nebo bez ohledu na úmysl stran minimalizovat daň. Daňová úprava při použití principu tržního odstupu se tedy nedotkne vlastních smluvních závazků mezi sdruženými 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 zaměřováno za posuzování problémů daňových podvodů či úniků, ačkoliv pravidla týkající se převodních cen mohou být pro takovéto účely užívána.

1.3 Pokud převodní ceny nereflktují tržní síly a princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti sdružených podniků a daňové výnosy hostitelských zemí zkráceny. Proto se členské státy OECD dohodly, že pro daňové účely mohou být zisky sdružených podniků upraveny do té míry, aby byla odstraněna tato zkrácení 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 sdruženými 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 zkrácení převodních cen může být způsobeno požadavky na hotovostní toky podniku v rámci skupiny NNP. Veřejně vlastněná skupina NNP může pociťovat tlak ze strany akcionářů, aby na úrovni mateřské společnosti vykazovala vysokou ziskovost, zvláště pokud se zprávy pro akcionáře nepodávají na konsolidovaném základě. Všechny tyto faktory mohou ovlivnit převodní ceny a částku zisků dosahovaných sdruženými podniky v rámci skupiny NNP.

1.5 Nemělo by se předpokládat, že se podmínky vytvořené v obchodních a finančních vztazích mezi sdruženými podniky budou vždy odlišovat od těch, které by vyžadoval otevřený trh. Sdružené podniky v rámci skupin NNP mají někdy výrazný podíl autonomie a často spolu smlouvají, jako kdyby byly nezávislými podniky. Podniky v rámci svých vztahů se třetími stranami i se sdruženými podniky reagují na ekonomické situace vyplývající z tržních podmínek. Například místní 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 sdruženými 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 dvoustranné daňové smlouvy zahrnující členské země OECD a ve stále větší míře i nečlenské země. Článek 9 stanoví:

„Jsou-li mezi dvěma (sdruženými) 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 NNP za samostatné subjekty spíše než za neoddělitelné části jediného podniku. Protože přístup „samostatných subjektů“ zachází se členy skupiny NNP 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 řízených 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 sdruženými podniky, a podmínkami, které by byly stanoveny mezi nezávislými podniky, a to za účelem určení, zda je přepisování účetnictví pro účely výpočtu daňových povinností sdružených 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 NNP a pro nezávislé podniky. Protože princip tržního odstupu staví sdružené a nezávislé podniky pro daňové účely do více rovnocenného postavení, zabraňuje tak vytváření daňových zvýhodnění či znevýhodnění, která by jinak zkrusovala 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 tržní cenu 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 přírážky k nákladům, hrubé marže nebo ukazatelů čistého zisku. Nicméně existují závažné případy, kdy je složité a komplikované princip tržního odstupu použít, například ve skupinách NNP 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 II této Směrnice v situacích, kdy se vzhledem k okolnostem daného případu jedná o nevhodnější 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 sdružených podniků. O otázce možných alternativ k principu tržního odstupu pojednává oddíl C kapitoly III.

1.11 Praktickým problémem při uplatnění principu tržního odstupu je, že sdružené 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 NNP, čelí rozdílným komerčním okolnostem, než by tomu bylo u nezávislých podniků. Tam, kde nezávislé podniky zřídka podniknou transakce toho typu, které podnikají sdružené 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 sdružené 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 sdružených 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, 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 sdruženými 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 sdruženými 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 NNP, která je pro daňové správy přijatelná. Toto odráží ekonomické skutečnosti určitých faktů a okolností u řízeného 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 veřejnost, 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 včasější 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 místní daňové jurisdikce pokoušely.

1.17 Metoda rozdělení globálního zisku podle vzorce by rozdělila globální zisky skupiny NNP na konsolidovaném základě mezi sdružené 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 NNP 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 oddíle B 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 sdružených podniků se skutečnými zisky, kterých by se snažily dosáhnout srovnatelné nezávislé podniky ve srovnatelných situacích. 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 NNP po pečlivé analýze daných skutečností a okolností. Takový vzorec by mohl být použit v postupu dle vzájemné dohody, 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 NNP musí být hodnocena na celoskupinovém nebo konsolidovaném základě, aby byla reflektována podnikatelská realita vztahů mezi sdruženými podniky ve skupině. Tvrdí, že oddělené účetnictví je pro vysoce integrované skupiny nevhodné, neboť je těžké určit přínos jednotlivých sdružených podniků k celkovému zisku skupiny NNP.

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 NNP, 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 NNP udržovaly úroveň zásob na vyšší úrovni, než je normálně běžné v nezávislé společnosti tohoto typu, atd.

1.24 Přejít 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 NNP vykonávají své činnosti. Kdyby nedošlo k tomu, že by všechny hlavní země souhlasily s přijetím metody rozdělení globálního zisku na základě vzorce, čelily by NNP 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, majetku, rizicích a výkonnosti, a bez ohledu na rozdíly mezi členy skupiny NNP. 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 sdružený 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 sdruženého podniku podnikajícího se silněji 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 NNP 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 majetku (např. pořizovací náklady versus tržní hodnota), zvláště při oceňování nehmotného majetku. 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 NNP. Některé z těchto problémů - například ocenění hmotného a nehmotného majetku – 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 NNP na konsolidovaném základě, a proto se zřídka 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 NNP, které mohou při stanovení rozdělení zisků mezi podniky v různých daňových jurisdikcích hrát legitimní roli. Naproti tomu princip tržního odstupu připouští, že sdružený podnik může být samostatným ziskovým nebo ztrátovým střediskem s individuální charakteristikou a

ekonomicky může dosahovat zisku, i když je zbytek skupiny NNP 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 dvoustranných daňových smluv.

1.31 Pokud nebude přístup rozdělení globálního zisku podle vzorce zahrnovat všechny členy skupiny NNP, musí si ponechat pravidla pro „samostatné subjekty“ pro styk mezi částí skupiny, která je předmětem rozdělení globálního zisku, a zbytkem skupiny NNP. Rozdělení globálního zisku by nemohlo být použito pro ocenění transakcí mezi skupinou aplikující toto rozdělení a zbytkem skupiny NNP. Zřejmou nevýhodou této metody tedy je, že nenabízí celkové řešení pro rozdělení zisků skupiny NNP, 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 NNP, a informací, které by byly potřebné. Skupina NNP by pak byla v každém případě rovněž povinna vést oddělené účetnictví pro korporace, které nejsou pro účely rozdělení globálních příjmů členy skupiny NNP, ale přesto jsou sdruženými podniky jednoho nebo více členů skupiny NNP. Mnoho národních komerčních a účetních pravidel ve skutečnosti stále vyžaduje aplikaci tržních cen (např. celní pravidla). Bez ohledu na daňová ustanovení by tedy daňový poplatník musel řádně účtovat každou transakci na základě tržních cen.

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 Srovnávací analýza

D.1.1 Důležitost srovnávací analýzy a význam pojmu „srovnatelný“

1.33 Aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislými podniky. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky srovnávaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelný znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými situacemi by nemohl závažně ovlivnit podmínku, která je v metodologii prověřována (např. cenu nebo rozpětí), nebo že mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů. Při určování stupně srovnatelnosti, včetně toho, jaké úpravy jsou nezbytné pro její vytvoření, je třeba pochopit, jak nezávislé společnosti vyhodnocují potenciální transakce. Detailní pokyny k provádění srovnávací analýzy jsou uvedeny v kapitole III.

1.34 Nezávislé podniky budou při hodnocení podmínek potenciálních transakcí srovnávat transakci s jinými možnostmi, které se jim reálně naskytují, a vstoupí do určité transakce pouze tehdy, pokud nemají jinou, zřetelně lákavější alternativu. Je například nepravděpodobné, aby podnik přijal cenu nabízenou za jeho výrobek jiným nezávislým podnikem, pokud ví, že jiní potenciální zákazníci jsou ochotni za obdobných podmínek zaplatit víc. Tato poznámka je relevantní v otázce srovnatelnosti, neboť nezávislé podniky by obecně braly v úvahu jakékoliv ekonomicky relevantní rozdíly mezi možnostmi, které se jim při hodnocení těchto možností reálně nabízejí (jako rozdíly v úrovni rizika

nebo jiné faktory srovnatelnosti, o nichž je pojednáno níže). Proto by při srovnávání, které používá princip tržního odstupu, měly daňové správy rovněž zohledňovat tyto rozdíly pro stanovení, zda existuje srovnatelnost mezi srovnávanými situacemi, a které úpravy mohou být nezbytné k jejímu dosažení.

1.35 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 danou cenu by se běžně očekávalo, že nezávislé podniky budou zvažovat, zda nemohou koupit tentýž výrobek od jiného subjektu za nižší cenu. Proto, jak se o tom hovoří v kapitole II, části II, metoda srovnatelné nezávislé ceny srovnává řízenou transakci s obdobnými nezávislými transakcemi, aby poskytla přímý odhad ceny, na níž by se shodly strany, pokud by se přímo řídily tržní alternativou k řízené transakci. Metoda však představuje méně spolehlivou alternativu k transakcím realizovaným na základě principu tržního odstupu, pokud nejsou všechny charakteristiky těchto nezávislých transakcí, které významně ovlivňují cenu účtovanou mezi nezávislými podniky, srovnatelné. Obdobně metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky srovnávají hrubé ziskové rozpětí dosažené v řízené transakci s hrubým ziskovým rozpětím dosaženým v podobných nezávislých transakcích. Srovnání poskytuje odhad hrubého ziskového rozpětí jedné ze stran, pokud by vykonávala stejné funkce pro nezávislé podniky, a proto poskytuje i odhad úhrady, kterou by tato strana požadovala, a druhá strana 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. ziskových rozpětí) mezi nezávislými a sdruženými podniky, a jsou užívány jako prostředek odhadu zisků, kterých by jeden či každý sdružený 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 v řízené 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 podmínky v souladu s principem tržního odstupu.

1.36 Jak je poznamenáno výše, při tomto srovnávání se musí zohledňovat podstatné rozdíly mezi srovnávanými transakcemi nebo podniky. Aby se určil stupeň skutečné srovnatelnosti a pak se provedly příslušné úpravy pro zajištění tržních podmínek (nebo jejich rozsah), je nezbytné srovnávat vlastnosti transakcí nebo podniků, které by ovlivnily podmínky transakcí realizovaných v souladu s principem tržního odstupu. Vlastnosti či „faktory srovnatelnosti“, které by mohly být v rámci určování srovnatelnosti důležité, zahrnují charakteristiku převáděného majetku či služeb, funkce vykonávané stranami (přičemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko), smluvní podmínky, ekonomické okolnosti stran a podnikatelské strategie sledované stranami. Tyto faktory jsou podrobněji diskutovány v níže uvedené pododdíle D.1.2.

1.37 Míra, ve které každý z těchto faktorů ovlivňuje určení srovnatelnosti, bude záviset na povaze řízené transakce a na metodě použité pro stanovení ceny. Pro diskusi o relevantnosti těchto faktorů z hlediska aplikace určité metody pro stanovení ceny – viz úvahy o těchto metodách v kapitole II.

D.1.2 Faktory určující srovnatelnost

1.38 Odstavec 1.36 odkazuje na pět faktorů, které mohou být důležité při určování srovnatelnosti. V rámci provádění srovnání je povaha posouzení těchto pěti faktorů srovnatelnosti dvojí – tj. zahrnuje posouzení faktorů, které ovlivňují řízené transakce daňového poplatníka, a posouzení faktorů, které ovlivňují nezávislé transakce. Při hodnocení relativní důležitosti jakýchkoliv chybějících informací o možných srovnatelných transakcích, které se mohou případ od případu lišit, je nezbytné

vzít v úvahu povahu řízených transakcí i přijatou metodu pro stanovení převodních cen (viz kapitola II Informace o metodách převodních cen). Informace o vlastnostech výrobků mohou být důležitější, pokud je použita metoda srovnatelné nezávislé ceny, než pokud se jedná o transakční metodu čistého rozpětí. Pokud lze důvodně předpokládat, že neupravený rozdíl pravděpodobně nebude mít podstatný dopad na srovnatelnost, neměla by být předmětná nezávislá transakce odmítnuta jako potenciálně srovnatelná, a to i přes skutečnost, že některé informace chybějí.

D.1.2.1 Charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb

1.39 Rozdíly ve specifických vlastnostech majetku nebo služeb často alespoň částečně vysvětlují rozdíly v jejich ceně na volném trhu. Proto může být při určení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí srovnání těchto vlastností užitečné. Vlastnosti, které lze považovat za důležité, jsou: v případě převodů hmotného majetku - fyzické vlastnosti majetku, jeho kvalita a spolehlivost, dostupnost a objem nabídky; v případě poskytování služeb - povaha a rozsah služeb; a v případě nehmotného majetku - forma transakce (např. licence nebo prodej), typ majetku (např. patent, obchodní značka nebo know-how), délka a stupeň ochrany nebo předpokládané zisky z užití majetku.

1.40 V závislosti na zvolené metodě převodní ceny je nezbytné tomuto faktoru přisoudit větší či menší váhu. Z hlediska metod popsaných v kapitole II této Směrnice je požadavek na srovnatelnost majetku nebo služeb nejpřísnější pro metodu srovnatelné nezávislé ceny. V rámci metody srovnatelné nezávislé ceny mohou mít jakékoliv podstatné rozdíly ve vlastnostech majetku či služeb vliv na cenu, přičemž použití těchto vlastností by vyžadovalo vhodnou úpravu (viz především odstavec 2.15). Při použití metody ceny při opětovném prodeji a metody nákladů plus přírážky existuje mnohem menší pravděpodobnost, že některé rozdíly ve vlastnostech majetku nebo služeb budou mít podstatný vliv na hrubé ziskové rozpětí nebo přírážku k nákladům (viz především odstavce 2.23 a 2.41). Rozdíly ve vlastnostech majetku nebo služeb rovněž hrají menší roli u transakčních ziskových metod než v případě tradičních transakčních metod (viz především odstavec 2.69). To však neznamená, že při aplikaci těchto metod lze otázku srovnatelnosti vlastností majetku nebo služeb zcela ignorovat, protože rozdíly výrobků mohou zahrnovat či odrážet rozdílné realizované funkce, používaný majetek a/nebo podstoupená rizika zkoumané smluvní strany. Informace o zkoumané smluvní straně viz odstavce 3.18 až 3.19.

1.41 V praxi bylo pozorováno, že srovnávací analýzy pro metody založené na ukazatelích hrubého nebo čistého zisku často kladou větší důraz na funkční podobnosti než na produktové podobnosti. V závislosti na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu může být přípustné rozšířit rozsah srovnávací analýzy o nezávislé transakce zahrnující výrobky, které jsou rozdílné, pokud jsou realizovány podobné funkce. Avšak schválení takovéhoho přístupu závisí na dopadech, které produktové rozdíly mají na spolehlivost srovnání, a také na tom, zda jsou k dispozici spolehlivější údaje. Před rozšířením hledání o větší počet potenciálně srovnatelných nezávislých transakcí založených na podobných realizovaných funkcích je však nezbytné zvážit, zda existuje pravděpodobnost, že takovéto transakce přinesou spolehlivé srovnatelné údaje pro danou řízenou transakci.

D.1.2.2 Funkční analýza

1.42 Při obchodování mezi dvěma nezávislými podniky bude úhrada obvykle odrážet funkce, které každý z podniků vykonává (přičemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko). Proto je při určení, zda jsou řízené a nezávislé transakce nebo subjekty srovnatelné, nutná funkční analýza. Tato funkční analýza se snaží identifikovat a srovnat ekonomicky významné realizované činnosti a odpovědnosti, použitý majetek a rizika podstoupená stranami příslušných transakcí. Pro tento účel by mohlo být prospěšné chápat strukturu a organizaci skupiny a to, jak tyto faktory ovlivňují kontext, ve

kterém daný daňový poplatník podniká. Bude rovněž relevantní určit zákonná práva a zákonné závazky daňového poplatníka v rámci realizace daných funkcí.

1.43 Mezi funkce, které by daňovní poplatníci a daňové správy měli identifikovat a porovnat, patří například navrhování, výroba, montáž, výzkum a vývoj, poskytování služeb, nákup, distribuce, marketing, propagace, doprava, financování a řízení. Měly by být identifikovány základní funkce prováděné zkoumanou stranou. Následně by měly být provedeny úpravy týkající se jakýchkoliv podstatných odchylek od funkcí prováděných nezávislými podniky, se kterými je daná strana srovnávána. Zatímco jedna strana 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.

1.44 Funkční analýza by měla zohledňovat typ používaného majetku, jako jsou stroje a vybavení, užití hodnotného nehmotného majetku atd., a dále by měla zohledňovat povahu použitého majetku, jako je stáří, tržní hodnota, umístění, dostupná ochranná práva majetku atd.

1.45 Řízené a nezávislé transakce a subjekty nejsou srovnatelné, pokud existují významné rozdíly v podstoupených rizicích, u nichž nelze provést vhodné úpravy. Funkční analýza není úplná, pokud se neberou v úvahu významná rizika předpokládaná u každé ze stran, neboť převzetí nebo postoupení rizik by ovlivnilo podmínky transakce mezi sdruženými podniky. Na volném trhu musí obvykle být přijetí zvýšeného rizika kompenzováno zvýšením předpokládaného výnosu, ačkoliv skutečný výnos se může, ale nemusí zvýšit, v závislosti na míře, ve které jsou rizika skutečně realizována.

1.46 Typy rizik, která se berou v úvahu, jsou tržní rizika, jako vstupní náklady a kolísání výstupní ceny; riziko ztráty spojené s investicí do majetku, strojů a vybavení a s jejich užíváním; riziko úspěchu nebo neúspěchu investice do výzkumu a vývoje; finanční rizika jako rizika způsobená pohyby měnových kurzů či úrokové míry; úvěrová rizika; atd.

1.47 Vykonávané funkce (příčemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupená rizika) budou do určité míry určovat rozložení rizik mezi stranami, a tedy i podmínky, které by každá ze stran očekávala při tržním obchodování. Například pokud na sebe distributor bere odpovědnost za marketing a reklamu tím, že do těchto činností investuje své vlastní zdroje, bude mít právo na přiměřeně vyšší očekávaný výnos z této činnosti, a podmínky takovéto transakce budou rozdílné od situace, kdy distributor funguje pouze jako agent, kterému jsou hrazeny jeho náklady, a který obdrží příjem odpovídající jeho činnosti. Obdobně se dá očekávat, že smluvní výrobce nebo smluvní poskytovatel výzkumu, který na sebe nebere žádné významné riziko, bude mít nárok pouze na omezený výnos.

1.48 V souladu s níže uvedenou diskusí týkající se smluvních podmínek se může rovněž zvážit, zda je údajné rozložení rizik v souladu s ekonomickou podstatou transakce. V tomto ohledu by se chování stran mělo obecně brát jako nejlepší důkaz potvrzující skutečné rozložení rizik. Jestliže například výrobce prodává zboží spřízněnému distributorovi v jiné zemi a smlouva daňového poplatníka naznačuje, že distributor přijímá veškerá kurzová rizika týkající se této řízené transakce, avšak ve skutečnosti se ukáže, že převodní cena je upravena tak, aby ochránila distributora od dopadů pohybu měnových kurzů, pak by daňové správy mohly údajné rozložení kurzového rizika pro danou řízenou transakci napadnout.

1.49 Dalším faktorem, který je třeba při zkoumání ekonomické podstaty údajného rozložení rizika zvážit, je důsledek takového rozložení v tržní transakci. Při nezávislém obchodování dává obecně smysl, aby strany převzaly větší podíl takových rizik, nad kterými mají relativně větší kontrolu. Například předpokládejme, že společnost A uzavře smlouvu na výrobu a dodávku zboží se společností B, přičemž objem výroby a dodávky bude podléhat rozhodnutí společnosti B. V takovémto případě

nebude pravděpodobné, aby společnost A souhlasila, že na sebe vezme podstatné riziko skladových zásob, neboť nad vyšší zásob nemá žádnou kontrolu, zatímco společnost B tuto kontrolu má. Samozřejmě existuje mnoho rizik, jako je riziko obecného podnikatelského cyklu, nad kterým typicky nemá žádná ze stran podstatnou kontrolu, a které může být při nezávislé transakci alokováno na jednu či druhou stranu. Je potřeba provést analýzu, která by určila, do jaké míry každá ze stran takováto rizika v praxi nese.

1.50 Při zkoumání otázky, do jaké míry každá ze stran transakce nese kurzové či úrokové riziko, bude obvykle nezbytné zvážit do jaké míry, a jestli vůbec, má daňový poplatník a/nebo skupina NNP podnikatelskou strategii, která se zabývá minimalizací nebo řízením takovýchto rizik. Běžně se používají zajišťovací obchody (hedging), termínované smlouvy, kupní či prodejní opce, swapy, atd., a to jak „na trhu“, tak „mimo trh“. Členové skupiny NNP mohou rovněž využívat zajištění ze strany jiných sdružených podniků, především ve finančním sektoru. Pokud strana, která nese podstatné tržní riziko, odmítne zajistit si svou angažovanost, může to odrážet rozhodnutí, že dané riziko přijímá, případně to může odrážet rozhodnutí, že se postará o zajištění daného rizika ze strany jiného podniku v rámci skupiny NNP. Tyto a jiné strategie týkající se zajištění/nezajištění rizik by mohly vést k nepřesnému stanovení zisků v rámci konkrétní jurisdikce (pokud již nejsou zohledněny v rámci analýzy převodní ceny).

1.51 V některých případech bylo argumentováno, že relativní nedostatek přesnosti funkční analýzy možných externích srovnatelných transakcí (viz definice v odstavci 3.24) může být vyvážen velikostí vzorku externích údajů. Avšak kvantita v žádném případě nevynahradí špatnou kvalitu údajů pro sestavení dostatečně spolehlivé analýzy. Viz odstavce 3.2, 3.38 a 3.46.

D.1.2.3 Smluvní podmínky

1.52 Smluvní podmínky transakce při nezávislém obchodování obecně explicitně či implicitně definují, jak budou mezi strany rozděleny odpovědnosti, rizika a přínosy. Analýza smluvních podmínek by jako taková měla být součástí výše uvedené funkční analýzy. Podmínky transakce mohou být kromě písemné smlouvy rovněž obsaženy v korespondenci či jiné komunikaci mezi stranami. Pokud neexistují písemné podmínky, smluvní vztahy stran musí být odvozeny z jejich chování a z ekonomických zásad, kterými se obecně řídí vztahy mezi nezávislými podniky.

1.53 V rámci transakcí mezi nezávislými podniky rozdílnost zájmů jednotlivých stran zajišťuje, že budou zpravidla požadovat, aby druhá strana dodržela podmínky smlouvy, přičemž smluvní podmínky budou následně obecně ignorovány či upraveny pouze v případě, že je to v zájmu obou smluvních stran. Stejná rozdílnost zájmů však nemusí existovat v případě sdružených podniků. Je tedy důležité zkoumat, zda je jednání smluvních stran v souladu s podmínkami smlouvy, nebo zda z jednání stran vyplývá, že smluvní podmínky nebyly dodržovány/Jsou předstírané. V takovýchto případech je pro určení skutečných podmínek transakce nezbytná další analýza.

1.54 V praxi mohou být informace týkající se smluvních podmínek potenciálně srovnatelných nezávislých transakcí omezené nebo nedostupné, především pokud jsou základem analýzy externí srovnatelné transakce. Vliv nedostatku informací na určení srovnatelnosti se bude lišit v závislosti na druhu zkoumané transakce a na druhu aplikované metody pro stanovení převodní ceny – viz odstavec 1.38. Například pokud je předmětem řízení transakce licenční smlouva na využívání práv duševního vlastnictví a metodou pro stanovení převodní ceny je metoda srovnatelné nezávislé ceny, budou informace týkající se klíčových smluvních podmínek nezávislých licencí (např. doba trvání licence) pravděpodobně kritické pro určení, zda takovéto nezávislé licence představují spolehlivé srovnatelné transakce pro předmětnou řízenou transakci.

D.1.2.4 Ekonomické okolnosti

1.55 Nezávislé ceny se mohou na různých trzích rozcházet, a to dokonce i u transakcí, které se týkají stejného majetku nebo služeb. Aby tedy bylo dosaženo srovnatelnosti, je třeba, aby trhy, na kterých nezávislé a sdružené podniky fungují, neměly rozdíly s podstatným dopadem na cenu, nebo aby bylo možné provést příslušné úpravy. Na prvním místě je nezbytné identifikovat relevantní trh nebo trhy a brát přitom v úvahu dostupné substituční zboží nebo služby. Mezi ekonomické okolnosti, které mohou být relevantní pro určení srovnatelnosti trhů, patří geografické umístění; velikost trhů; rozsah konkurence na trzích a vzájemné konkurenční postavení kupujících a prodávajících; dostupnost (a riziko z něho pramenící) substitučního zboží a služeb; úroveň nabídky a poptávky na trhu jako celku a v určitých oblastech, je-li to relevantní; kupní síla spotřebitele; povaha a rozsah státní regulace trhu; výrobní náklady včetně nákladů na půdu, pracovní sílu a kapitál; náklady na dopravu; úroveň trhu (např. maloobchod nebo velkoobchod); datum a čas transakce; a tak dále. Skutečnosti a okolnosti konkrétního případu určí, zda mají rozdíly v ekonomických okolnostech podstatný dopad na cenu, a zda je možné provést přiměřeně přesné úpravy za účelem eliminace dopadů takovýchto rozdílů – viz odstavec 1.38.

1.56 Existence cyklu (hospodářského, podnikatelského nebo výrobního) je jednou z ekonomických okolností, které ovlivňují srovnatelnost. V souvislosti s využitím údajů za několik let v případě existence cyklů – viz odstavec 3.77.

1.57 Geografický trh je dalším ekonomickým faktorem, který ovlivňuje srovnatelnost. Identifikace relevantního trhu představuje konkrétní otázku. U některých odvětví mohou být velké regionální trhy zahrnující několik zemí přiměřeně homogenní, zatímco u jiných odvětví mohou existovat velmi zásadní rozdíly mezi jednotlivými národními trhy (nebo dokonce v rámci těchto národních trhů).

1.58 V případech, kdy jsou podobné řízené transakce realizovány skupinou NNP v několika zemích a ekonomické podmínky v těchto zemích jsou ve skutečnosti přiměřeně homogenní, může být pro danou skupinu NNP vhodné ve věci podpory politiky převodních cen této skupiny v souvislosti s určitou skupinou zemí vycházet ze srovnávací analýzy pro několik zemí. Existuje však mnoho situací, kdy skupina NNP nabízí v každé zemi významně odlišné řady výrobků či služeb a/nebo v každé z těchto zemí realizuje významně odlišné funkce (při využití významně odlišných aktiv a při přijetí významně odlišných rizik), a zároveň také existují situace, kdy jsou podnikatelské strategie a/nebo ekonomické okolnosti dané skupiny významně odlišné. V takovýchto případech může shodný přístup pro několik zemí snížit spolehlivost.

D.1.2.5 Podnikatelské strategie

1.59 Při určování srovnatelnosti pro účely převodních cen je třeba zkoumat rovněž podnikatelské strategie. Podnikatelské strategie budou brát v úvahu mnoho aspektů podniku, jako jsou inovace a vývoj nového výrobku, míra diverzifikace, averze k riziku, hodnocení politických změn, existující a plánované pracovní zákony, doba trvání ujednání a ostatní faktory související s každodenním chováním podniku. Takové podnikatelské strategie je třeba při stanovení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí a podniků zohlednit.

1.60 Mezi podnikatelské strategie mohou také patřit projekty pronikání na trh. Daňový poplatník usilující o proniknutí na určitý trh nebo o zvýšení svého tržního podílu by mohl za svůj výrobek dočasně účtovat cenu, která je nižší než cena za jinak srovnatelné výrobky na shodném trhu. Navíc daňový poplatník, který se snaží vstoupit na nový trh nebo rozšířit (nebo ubránit) svůj podíl na trhu, by mohl mít dočasně vyšší náklady (např. kvůli startovním nákladům nebo kvůli zvýšené marketingové činnosti), a tak by mohl dosáhnout nižších zisků než jiní daňoví poplatníci podnikající na tomtéž trhu.

1.61 Otázky načasování mohou pro daňové správy znamenat zvláštní problém při posuzování toho, zda daňový poplatník sleduje podnikatelskou strategii, která ho odlišuje od potenciálních srovnatelných subjektů. Některé podnikatelské strategie, jako strategie zahrnující pronikání na trh nebo rozšíření tržního podílu, znamenají snížení současných zisků daňového poplatníka při očekávání zvýšených budoucích zisků. Jestliže tyto zvýšené zisky nebudou v budoucnosti realizovány, protože údajná podnikatelská strategie nebyla ve skutečnosti daňovým poplatníkem prováděna, pak mohou právní překážky zabránit daňové správě znovu prozkoumat dřívější daňová období. Alespoň částečně z tohoto důvodu mohou daňové správy chtít podrobit otázku podnikatelských strategií zvláštnímu přezkoumání.

1.62 Při posuzování toho, zda daňový poplatník sledoval určitou podnikatelskou strategii, jež dočasně snížila jeho zisky výměnou za vyšší zisky v delším období, je třeba zvážit několik faktorů. Daňové správy by měly zkoumat chování stran, aby určily, zda je v souladu s údajnou podnikatelskou strategií. Například účtuje-li výrobce svému spřízněnému distributorovi jako součást strategie pronikání na trh nižší cenu, než je cena tržní, úspory nákladů na straně distributora se mohou projevit v ceně, kterou účtuje distributor svým zákazníkům, nebo ve větších výdajích distributora na proniknutí na trh. Strategie pronikání na trh skupiny NNP může být vykonávána buď výrobcem, nebo distributorem, který jedná odděleně od výrobce (a výsledné náklady jsou sdíleny kteroukoliv stranou). Navíc strategie pronikání na trh nebo strategie rozšíření tržního podílu je často doprovázena neobvykle intenzivním marketingem a reklamní činností. Dalším faktorem, který je třeba brát v úvahu, je skutečnost, zda povaha vztahu mezi stranami v řízené transakci odpovídá daňovému poplatníkovi nesoucímu náklady podnikatelské strategie. Například při nezávislém obchodování by společnost fungující výhradně jako obchodní agent s nízkou nebo žádnou odpovědností za dlouhodobý rozvoj trhu obecně nenesla náklady strategie pronikání na trh. Jestliže společnost podniká činnosti spojené s rozvojem trhu na své vlastní riziko a zvyšuje hodnotu svého výrobku prostřednictvím obchodní značky nebo obchodního jména nebo zvyšuje goodwill spojený s výrobkem, měla by být tato situace v analýze funkcí pro účely stanovení srovnatelnosti zohledněna.

1.63 Další otázkou ke zvážení je skutečnost, zda existují hodnověrná očekávání, že realizace podnikatelské strategie vyprodukuje dostatečný výnos, který by ospravedlnil náklady na tuto strategii v rámci takového časového období, které by bylo přijatelné při nezávislém obchodování. Uznává se, že podnikatelská strategie, jako je pronikání na trh, nemusí uspět, a neúspěch sám o sobě neznamená, že by mohla být pro účely převodních cen ignorována. Avšak pokud by očekávaný výsledek byl v době transakce nepravděpodobný, nebo je-li údajná podnikatelská strategie neúspěšná, ale přesto je dále realizována za hranice toho, co by bylo přijatelné pro nezávislý podnik, může být nezávislá/tržní povaha dané transakce zpochybněna. Při určení, jaké časové období by nezávislý podnik akceptoval, mohou daňové správy zvážit důkazy obchodních strategií v zemi, kde je daná podnikatelská strategie realizována. Nakonec je však nejdůležitější, zda lze u zkoumané strategie hodnověrně očekávat, že bude v dohledné budoucnosti zisková (přičemž se uznává, že strategie může být neúspěšná), a že strana fungující nezávisle by byla připravena obětovat ziskovost po obdobný časový úsek za stejných ekonomických okolností a konkurenčních podmínek.

D.2 Rozpoznání skutečně realizovaných transakcí

1.64 Zkoumání řízené transakce daňovou správou by mělo být běžně založeno na transakci skutečně vykonané sdruženými podniky, neboť jimi byla strukturována, přičemž by se měly užít metody použité daňovým poplatníkem, jsou-li v souladu s metodami popsány v kapitole II. V jiných než výjimečných případech by daňové správy neměly odhlížet od skutečných transakcí nebo je nahrazovat jinými. Restrukturalizace legitimních podnikatelských transakcí by byla zcela svémocným aktem, jehož nespravedlnost by mohla být zhoršena dvojnásobným zdaněním pramenícím z toho, že by druhá daňová správa nesdílela shodný názor na to, jak by transakce měla být strukturována.

1.65 Avšak existují dvě specifické situace, ve kterých může být výjimečně pro daňovou správu jak vhodné, tak legitimní, aby uvažovala o ignorování struktury přijaté daňovým poplatníkem při realizaci řízené transakce. K první situaci dochází, když se ekonomická podstata transakce liší od její formy. V takovémto případě může daňová správa ignorovat popis transakce stranami a znovu ji charakterizovat v souladu s její podstatou. Příkladem takové situace by byla investice do sdruženého podniku ve formě úročeného dluhu, když v souladu s principem tržního odstupu by investice takto strukturována nebyla - bereme-li v úvahu ekonomické okolnosti půjčující společnosti. V takovém případě může být vhodné, aby daňová správa charakterizovala investici v souladu s její ekonomickou podstatou s tím, že půjčka by byla považována za navýšení jmění. Druhou situací jsou takové dohody související s transakcí, které se celkově liší od těch, jež by byly uzavřeny nezávislými podniky jednajícími komerčně racionálně, přičemž skutečná struktura prakticky brání daňové správě stanovit přiměřenou převodní cenu. V takovémto případě je zachována shoda mezi podstatou a formou transakce. Příkladem takovéto situace by byl prodej neomezeného nároku k právům duševního vlastnictví, která vzniknou jako výsledek budoucího výzkumu po dobu kontraktu, a to na základě dlouhodobého kontraktu za jednorázovou úhradu (jak bylo uvedeno v odstavci 1.11). Ačkoliv v tomto případě může být správně chápat transakci jako převod obchodního majetku, bylo by nicméně přiměřené, aby daňová správa uznala podmínky tohoto převodu ve svém souhrnu (a nikoliv jednoduše ceny) jako podmínky, které by se logicky daly očekávat u převodu majetku v rámci transakce mezi nezávislými podniky. Proto ve výše popsaném případě může být vhodné, aby daňová správa například upravila podmínky dohody komerčně racionálním způsobem, tedy na dohodu o poskytování nepřetržitého výzkumu.

1.66 V obou výše popsaných situacích může charakter transakce spíše vyplývat ze vztahu mezi stranami, než že by byl určován běžnými obchodními podmínkami. Transakce mohly být daňovým poplatníkem strukturovány za účelem vyhnout se daním nebo minimalizovat daně. V takových případech by úhrn jejich smluvních podmínek byl následkem poměrů, které by nebyly dohodnuty, pokud by strany jednaly nezávisle. Článek 9 pak povoluje úpravu podmínek tak, aby odrážely ty, na kterých by se strany shodly, pokud by transakce byla strukturována v souladu s ekonomickou a obchodní realitou stran jednajících na základě principu tržního odstupu.

1.67 Sdružené podniky jsou schopny uzavírat mnohem více druhů smluv a dohod, než je tomu u nezávislých podniků, neboť normální střet zájmů, který by existoval mezi nezávislými stranami, často chybí. Sdružené podniky mohou a často i uzavírají dohody zvláštní povahy, které se nevyskytují mezi nezávislými stranami, nebo se vyskytují velmi zřídka. Může k tomu docházet z různých ekonomických, právních nebo fiskálních důvodů v závislosti na okolnostech daného případu. Navíc mohou být smlouvy v rámci NNP docela snadno pozměněny, vypovězeny, rozšířeny nebo ukončeny podle celkové strategie NNP jako celku, přičemž takovéto změny mohou být dokonce prováděny retroaktivně. V takových případech by daňové správy při uplatnění principu tržního odstupu musely určit, jaká skutečnost stojí v pozadí smluvní dohody.

1.68 Daňové správy mohou navíc považovat za užitečné odvolávat se na alternativně strukturované transakce mezi nezávislými podniky, aby určily, zda řízená transakce ve své aktuální struktuře odpovídá principu tržního odstupu. Zda mohou být brány v úvahu důkazy o určitém alternativním případě, bude záviset na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu, včetně počtu a přesnosti úprav nezbytných pro zohlednění rozdílů mezi řízenou transakcí a příslušnou alternativou, včetně kvality jakýchkoliv jiných dostupných důkazů.

1.69 Rozdíl mezi novým strukturováním právě zkoumané řízené transakce, které je, jak je uvedeno výše, obecně nevhodné, a užitím alternativně strukturovaných transakcí jako srovnatelných nezávislých transakcí, je ukázán na následujícím příkladu. Předpokládejme, že výrobce prodává zboží spřízněnému distributorovi působícímu v jiné zemi a distributor na sebe bere veškerá měnová rizika

spojená s těmito transakcemi. Předpokládejme dále, že obdobné transakce mezi nezávislými výrobci a nezávislými distributory jsou strukturovány jinak, když nikoliv distributor, nýbrž výrobce na sebe bere veškerá měnová rizika. V takovém případě by daňová správa neměla přehlížet údajné postoupení rizika spřízněným daňovým poplatníkem, ledaže by existoval dobrý důvod ke zpochybnění ekonomické podstaty skutečnosti, že měnové riziko podstupuje spřízněný distributor. Skutečnost, že nezávislé podniky nestrukturují své transakce určitým způsobem, může být důvodem k bližšímu zkoumání ekonomické logiky struktury, nebude to však určující faktor. Avšak nezávislé transakce, při nichž je alokace měnového rizika strukturována odlišně, mohou být při stanovení ceny řízené transakce užitečné, přičemž by se možná dala využít metoda srovnatelné nezávislé ceny, mohou-li být provedeny dostatečně přesné úpravy jejich cen tak, aby odrážely rozdíly ve struktuře transakcí.

D.3 Ztráty

1.70 Pokud sdružený podnik dosahuje neustále ztrát, zatímco skupina NNP je jako celek zisková, mohou tyto skutečnosti podnítit určité bližší zkoumání problematiky převodních cen. Samozřejmě, že sdružené 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 sdružený podnik, mající ztráty, může pokračovat v podnikání, je-li toto podnikání prospěšné pro skupinu NNP jako celek.

1.71 Skutečnost, že existuje podnik realizující ztráty, který podniká se ziskovými členy své skupiny NNP, může naznačit daňovým poplatníkům nebo daňovým správám, že by měly být zkoumány převodní ceny. Ztrátový podnik možná nedostává odpovídající kompenzaci od skupiny NNP, jejíž je součástí, za přínos pramenící z jeho činností. Skupina NNP 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 NNP 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.

1.72 Při analyzování ztrát je třeba brát v úvahu, že se podnikatelské strategie mohou u různých skupin NNP 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 tržní ceny uznat obzvláště nízké ceny (např. ocenění mezními náklady v situaci málo využití výrobní kapacity), ledaže lze u nezávislých podniků předpokládat, že stanovují ceny srovnatelným způsobem.

D.4 Dopady vládních politik

1.73 Existují určité situace, kdy bude daňový poplatník tvrdit, že tržní cena 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 řízenými stranami v souladu s transakcemi mezi nezávislými podniky.

1.74 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. NNP nemusí v praxi dělat žádné úpravy svých převodních cen za účelem zohlednění takové kontroly, nechávající konečného prodejce strpět jakékoliv omezení zisku, které může nastat. NNP 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.

1.75 Zvláštní problém vyvstává, jestliže stát brání platbě částky (nebo ji „blokuje“), kterou dluží jeden sdružený podnik jinému, nebo která by za tržních podmínek byla účtována jedním sdruženým podnikem druhému. Například devizové kontroly mohou skutečně zabránit sdruženému podniku převést do zahraničí platby úroků z půjčky od jiného sdruženého 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 obdržení. Obecně platí, že pokud se pro transakce mezi sdruženými podniky i pro transakce mezi nezávislými podniky (jak podle zákona, tak ve skutečnosti) vládní intervence uplatňují shodně, přístup k tomuto problému - nastane-li mezi sdruženými 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 sdruženými 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 daňové smlouvy mohou tam, kde existují takové situace, řešit přístupy, které jsou k dispozici smluvním partnerům.

1.76 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.

1.77 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 sdruženými podniky uskutečněna, a to za předpokladu, že nezávislý podnik by v obdobné situaci trval na úhradě nějakými jinými prostředky. Tento přístup by

považoval stranu, která má v souvislosti s blokovanou platbou pohledávku, za stranu poskytující služby pro skupinu NNP. 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, která má v souvislosti s blokovanou platbou pohledávku, nemohla uznat náklady – například dodatečné náklady na financování – do doby, než by byla blokováná platba provedena. V těchto situacích jsou největším znepokojením daňových správ především příslušné daňové základy. Pokud sdružený podnik v rámci svých daňových výpočtů nárokuje odpočet týkající se blokové platby, měl by u druhé strany vzniknout odpovídající výnos. V každém případě by se daňovému poplatníkovi nemělo dovolit zacházet jinak se zablokovanými platbami, které mají být zaplacený sdruženým podnikem, a jinak se zablokovanými platbami, které mají být uhrazeny nezávislým podnikem.

D.5 Použití ocenění pro účely cla

1.78 Obecně řečeno je princip tržního odstupu používán mnoha celními správami jako princip srovnání mezi hodnotou zboží dováženého sdruženými 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 řízené 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.

1.79 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 obrátovým 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 správcem 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.

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 sdruženými 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 přírážky. 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 řízené 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 řízených 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 sdruženými podniky odpovídají principu tržního odstupu. Důvodem je skutečnost, že jakýkoliv rozdíl mezi cenou řízené transakce a cenou v rámci srovnatelné nezávislé transakce se zpravidla přímo váže k obchodním a finančním vztahům stanoveným či určeným mezi podniky, přičemž podmínky v souladu s principem tržního odstupu mohou být navozeny přímým nahrazením ceny v rámci řízené 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 2.13 až 2.20.

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 řízenou 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 hrubém rozpětí 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 daňové smlouvy OECD, především v souvislosti se srovnatelností. Tohoto je dosaženo na základě aplikace metod způsobem, který se blíží cenotvorbě na základě principu tržního odstupu. Aplikace principu tržního odstupu obecně vychází ze srovnání ceny, marže nebo zisků v rámci konkrétních řízených transakcí s cenou, marží nebo zisky ze srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky. V případě transakční metody rozdělení zisku vychází daná aplikace z aproximace rozdělení zisků, jejichž dosažení by se očekávalo, pokud se daných transakcí účastnily nezávislé podniky (viz odstavec 2.108).

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 běžného procesu hledání ve smyslu ustanovení odstavce 3.4.

2.9 Navíc mohou skupiny NNP za účelem stanovení cen aplikovat metody, které v této Směrnici popsány nejsou (dále jen „ostatní metody“), a to za předpokladu, že takovéto ceny splňují princip tržního odstupu v souladu s touto Směrnicí. Takovéto ostatní metody by však neměly být používat 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 Není možné stanovit konkrétní pravidla, která by postihla každý možný případ. Správci daně by se měli 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 řízené transakce – pouze z toho důvodu, že není zcela splněn určitý rigidní standard srovnatelnosti. Podobně pak mohou být informace od podniků realizujících řízené transakce se sdruženými podniky užitečné pro pochopení zkoumané transakce, případně jako ukazatel dalšího šetření. Dále by měla být povolena každá metoda, pokud s její aplikací souhlasí členové skupiny NNP angažovaní v rámci příslušných transakcí, kterých se týká metodologie, i daňové správy v jurisdikcích všech těchto členů.

B. Použití více než jedné metody

2.11 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 na základě principu 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 různé údaje – viz odstavce 3.58 až 3.59.

Část II: Tradiční transakční metody

A. Úvod

2.12 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 přírážky.

B. Metoda srovnatelné nezávislé ceny

B.1 Obecně

2.13 Metoda CUP srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Jakýkoliv rozdíl mezi těmito dvěma cenami může ukázat, že podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky nejsou tržní a že cenu v řízené transakci zřejmě bude třeba nahradit cenou nezávislé transakce.

2.14 V souladu s principy kapitoly I je nezávislá transakce srovnatelná s řízenou 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.

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

2.16 Při úvaze o tom, zda jsou nezávislé a řízené 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 řízenými 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.

B.2 Příklady použití metody CUP

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

2.18 Metoda CUP je zvláště spolehlivou metodou tehdy, kdy nezávislý podnik prodává tentýž produkt, jaký je prodáván mezi dvěma sdruženými podniky. Například nezávislý podnik prodává neznačkové kolumbijské kávové boby podobného druhu, kvality a množství jako jsou prodávána mezi dvěma sdruženými podniky, a předpokládáme, že nezávislé a řízené 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 slevou. 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.

2.19 Jedním vysvětlujícím případem, kdy mohou být požadovány úpravy, je situace, kdy jsou okolnosti týkající se řízených a nezávislých prodejů identické, kromě skutečnosti, že cena za řízené prodeje je cenou dodaného zboží, zatímco ceny za nezávislé prodeje jsou bez dopravného (tj. k vyzvednutí v továrně). Rozdíly v podmínkách dopravy 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 dopravě.

2.20 V dalším příkladě předpokládáme daňového poplatníka, který prodává 1 000 tun produktu při ceně 80 dolarů za tunu jinému sdruženému podniku ve své skupině NNP, 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

2.21 Metoda ceny při opětovném prodeji vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena (cena při opětovném prodeji) je pak snížena o přiměřené hrubé rozpětí („cenové rozpětí 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 provozované funkce (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika). To, co zbývá po odečtení hrubého rozpětí, lze po zohlednění nákladů spojených s koupí produktu (např. cla) považovat za tržní cenu původního převodu majetku mezi sdruženými podniky. Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější u marketingových operací.

2.22 Cenové rozpětí při opětovném prodeji v řízené transakci může být stanoveno s odkazem na cenové rozpětí při opětovném prodeji, které tentýž prodejce dosáhne u zboží nakoupeného a prodaného ve srovnatelných nezávislých transakcích. Cenové rozpětí 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 cenové rozpětí při opětovném prodeji vztaženo ke zprostředkovatelské provizi, která je obvykle vypočítána jako procento z prodejní ceny prodaného výrobku. Stanovení cenového rozpětí při opětovném prodeji by v takových případech mělo zohledňovat, zda zprostředkovatel funguje jako agent nebo jako příkazce.

2.23 V souladu se zásadami kapitoly I je nezávislá transakce srovnatelná s řízenou 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 cenové rozpětí 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 zisková rozpětí, jako mají u ceny.

2.24 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 hrubá zisková rozpětí představují hrubé kompenzace, jsou rozdíly ve výrobcích po odečtení prodejních nákladů za vykonávání specifických funkcí (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika) méně významné. Například určité skutečnosti mohou naznačit, že distribuční firma vykonává shodné funkce (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika) při prodeji opěkačů topinek jako při prodeji mixérů, a proto by v tržní ekonomice měla pro tyto dvě činnosti existovat podobná výše kompenzace. Zákazníci však nebudou považovat opěkače topinek a mixéry za zvláště blízké substituty, a proto neexistuje důvod očekávat, že jejich ceny budou stejné.

2.25 Ačkoliv u metody ceny při opětovném prodeji lze připustit větší rozdíly v produktu, musí být převáděný majetek v řízené transakci srovnáván s převáděným majetkem v nezávislé transakci. Větší rozdíly se s větší pravděpodobností odrazí v rozdílech vykonávaných funkcí mezi dvěma stranami řízených 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 hodnotného nebo jedinečného nehmotného majetku, může podobnost produktů nabývat na větší důležitosti a měla by jí být věnována zvláštní pozornost, aby se zajistila platnost srovnání.

2.26 Může být vhodné dát větší váhu ostatním prvkům srovnatelnosti, o nichž pojednává kapitola I (tj. vykonávané funkce, ekonomické okolnosti atd.), mají-li zisková rozpětí vztah hlavně k těmto prvkům a teprve poté k danému převáděnému produktu. Takový případ obvykle nastane, je-li ziskové rozpětí stanoveno pro sdružený podnik, který nepoužil relativně jedinečný majetek (jako je hodnotný a jedinečný nehmotný majetek), aby přidal významnou hodnotu převáděnému produktu. Jsou-li tedy nezávislá a řízená transakce srovnatelné ve všech charakteristikách kromě vlastního produktu, může metoda ceny při opětovném prodeji poskytnout spolehlivější měřítko tržních 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 přírážky, o níž je pojednáno níže.

2.27 Při použití cenového rozpětí nezávislého podniku při opětovném prodeji ve srovnatelné transakci může být spolehlivost metody ceny při opětovném prodeji snížena, existují-li výrazné rozdíly ve způsobech, jakými sdružené 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 charakteristik analyzovány.

2.28 Metoda ceny při opětovném prodeji je rovněž závislá na srovnatelnosti vykonávaných funkcí (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika). Může být méně spolehlivou, existují-li rozdíly mezi řízenou a nezávislou transakcí a stranami těchto transakcí, a tyto rozdíly mají výrazný dopad na vlastnost, která je použita pro měření tržních podmínek, v tomto případě tedy realizované cenové rozpětí při opětovném prodeji. Existují-li podstatné rozdíly, které mají dopad na

realizovaná hrubá rozpětí v řízené 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.

2.29 Přiměřené cenové rozpětí 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 tržní ceny 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 polotovaru). Dalším příkladem, kdy cenové rozpětí při opětovném prodeji vyžaduje zvláštní opatrnost, je situace, kdy opětovný prodejce výrazně přispívá k vytváření nebo údržbě nehmotného majetku (např. ochranné známky nebo obchodního jména) vlastněného sdruženým podnikem, které je spojeno s produktem. V takových případech nelze snadno vyhodnotit, do jaké míry přispělo původně převáděné zboží k hodnotě konečného výrobku.

2.30 Cenové rozpětí při opětovném prodeji je přesnější tam, kde je realizováno 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.

2.31 Je nezbytné očekávat, že výše cenového rozpětí 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 řízené transakci podstatnou obchodní činnost, ale pouze převádí zboží třetí straně, mohlo by cenové rozpětí vzhledem k vykonávaným funkcím být malé. Cenové rozpětí při opětovném prodeji by mohlo 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 přírážky.

2.32 Pokud opětovný prodejce vedle vlastní prodejní činnosti zjevně vykonává výrazné obchodní aktivity, lze očekávat výrazné cenové rozpětí. Jestliže opětovný prodejce při svých činnostech využívá poměrně hodnotný a případně jedinečný majetek (např. nehmotný majetek prodejce, jako je jeho organizace marketingu), může být nevhodné vyhodnotit tržní podmínky v řízené transakci za použití neupraveného cenového rozpětí odvozeného z nezávislé transakce, ve které nezávislý opětovný prodejce nepoužívá obdobný majetek. Vlastní-li opětovný prodejce hodnotný marketingový nehmotný majetek, může cenové rozpětí v nezávislé transakci podhodnotit zisk, na nějž má opětovný prodejce v řízené transakci nárok, ledaže by srovnatelná nezávislá transakce zahrnovala téhož opětovného prodejce nebo opětovného prodejce s obdobně hodnotným marketingovým nehmotným majetkem.

2.33 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,

kteří 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 skutečné riziko nebo vykonává ekonomické funkce v daném řetězci, které zvyšují hodnotu zboží, pak by jakýkoliv prvek v ceně odpovídající činností zprostředkující společnosti mohl být logicky přiřazen kamkoliv ve skupině NNP, neboť nezávislé podniky by běžně nedovolily takové společnosti podílet se na ziscích z takové transakce.

2.34 Je třeba očekávat, že se cenové rozpětí při opětovném prodeji bude lišit podle toho, zda má opětovný prodejce výhradní právo prodávat zboží. Dohody tohoto druhu se v transakcích mezi nezávislými podniky vyskytují a mohou ovlivnit rozpětí. 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. Dohoda může být v tržní transakci cenná pro dodavatele i pro opětovného prodejce. Například může stimulovat opětovného prodejce k většímu úsilí prodávat určitou řadu zboží dodavatele. Na druhé straně může taková dohoda poskytovat opětovnému prodejci určitý druh monopolu s tím, že může potenciálně realizovat výrazný obrat bez většího úsilí. Dopad tohoto faktoru na příslušné cenové rozpětí musí tedy být pečlivě zkoumán v každém jednotlivém případě.

2.35 Pokud se liší účetní praxe u řízené transakce od účetní praxe u nezávislé transakce, měly by se provést příslušné úpravy údajů použitých pro výpočet cenového rozpětí opětovného prodeje, 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 rozpětí by bez vhodné úpravy nebyla srovnatelná.

C.2 Příklady použití metody ceny při opětovném prodeji

2.36 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 v rámci své cenové strategie - prodává tak svůj výrobek za vyšší cenu a dosahuje tedy vyššího hrubého ziskového rozpětí (neberou-li se v úvahu náklady na zajišťování záruk) než distributor B, který prodává za nižší cenu. Tato dvě rozpětí nejsou srovnatelná, dokud není provedena úprava, která by zohlednila tyto rozdíly.

2.37 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 prodejních nákladů zboží, pak je úprava hrubých ziskových rozpětí 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 hrubé ziskové rozpětí distributora D bylo vyšší.

2.38 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 jsou podobné, pokud jsou rozpětí odvozena od nezávislých podniků, které nemají dohody na 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 přírážky

D.1 Obecně

2.39 Metoda nákladů a přírážky vychází z nákladů, které má dodavatel majetku (nebo služeb) v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované příbuznému kupujícímu. Příslušné náklady plus přírážka jsou pak přičteny k těmto nákladům, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Částka, ke které se dojde po přičtení nákladů a přírážky k výše uvedeným nákladům, se považuje za tržní cenu původní řízené transakce. Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější tam, kde jsou mezi spřízněnými stranami prodávány polotovary, nebo v případech, kdy spřízněné strany uzavřely dohody o společném využívání vybavení nebo dlouhodobé dohody o nákupu a dodávce, nebo jedná-li se v řízené transakci o poskytování služeb.

2.40 Náklady plus přírážka dodavatele v řízené transakci by v ideálním případě měly být stanoveny odkazem na náklady plus přírážku, kterých tentýž dodavatel dosahuje ve srovnatelné nezávislé transakci. Jako vodítko mohou navíc posloužit náklady plus přírážky, kterých by bylo dosaženo ve srovnatelných transakcích nezávislým podnikem („externí srovnatelné transakce“).

2.41 V souladu s principy kapitoly I je nezávislá transakce srovnatelná s řízenou transakcí (tj. je srovnatelnou nezávislou transakcí) pro účely metody nákladů a přírážky, 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 náklady plus přírážku 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 přírážky, se použijí stejné zásady, které jsou popsány v odstavcích 2.23 až 2.28 pro metodu ceny při opětovném prodeji. V rámci metody nákladů a přírážky 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 náklady plus přírážku, než mají na cenu. Stejně jako u metody ceny při opětovném prodeji (viz odstavec 2.28), pokud existují rozdíly, které podstatně ovlivňují náklady plus přírážku dosažené v řízené 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 přírážky.

2.42 Předpokládejme například, že společnost A vyrábí a prodává opékače topinek distributorovi, který je sdruženým podnikem, a že společnost B vyrábí a prodává žehličky distributorovi, který je nezávislým podnikem. Dále předpokládejme, že zisková rozpětí na výrobu základních opékačů topinek a žehliček jsou obecně v průmyslu malých domácích spotřebičů shodná. (Užití metody nákladů a přírážky zde předpokládá, že neexistují velmi podobní výrobci opékačů topinek). Má-li se použít metoda nákladů a přírážky, bude ziskové rozpětí srovnávané v řízené 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), bylo by logičtější, že ziskové rozpětí společnosti A je vyšší než u společnosti B. Pokud tedy není možné provést úpravy zohledňující dopad tohoto rozdílu na zisk, nebylo by použití metody nákladů a přírážky v tomto kontextu zcela spolehlivé.

2.43 Metoda nákladů a přírážky 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 tržní cenou (např. je-li učiněn hodnotný objev a vlastník měl na daný výzkum pouze malé náklady).

2.44 Při použití metody nákladů a přírážky je navíc třeba dávat pozor na použití srovnatelné režijní přírážky ke srovnatelným nákladům. Například, používá-li dodavatel při užití metody nákladů a přírážky pro provádění svých činností pronajatý podnikatelský majetek, základna nákladů nemusí být bez úpravy srovnatelná, má-li dodavatel v řízené transakci svůj vlastní podnikatelský majetek. Metoda nákladů a přírážky vychází ze srovnání přírážky k nákladům dosaženým v řízené transakci a přírážky k nákladům dosaženým v jedné či několika srovnatelných nezávislých transakcích. Proto musí být analyzovány rozdíly mezi řízenými a nezávislými transakcemi, které mají dopad na výši přírážky, aby se určilo, jaké úpravy je třeba u příslušné přírážky nezávislé transakce provést.

2.45 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 a podstoupenými riziky nebo se srovnávanými transakcemi. Úvahy o těchto rozdílech mohou ukázat následující:

- a) Odrážejí-li náklady funkční rozdíl (příčemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika), který při aplikaci metody nebyl vzat v úvahu, může být vyžadována úprava nákladů a přírážky.
- 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 dohody.
- 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 situací by mohlo být vhodné doplnit metodu nákladů a přírážky a metodu ceny při opětovném prodeji posouzením výsledků získaných z aplikace jiných metod (viz odstavec 2.11).

2.46 Dalším důležitým aspektem srovnatelnosti je konzistentnost účetnictví. Pokud se liší účetní praxe v řízených 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 přírážka musí být měřena mezi sdruženými podniky a nezávislými podniky shodně. Navíc mohou existovat u podniků rozdíly v přístupu k nákladům ovlivňujícím hrubou ziskovou přírážku, 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 přírážky 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 2.64 až 2.67. Proto mohou být pro stanovení spolehlivosti takové analýzy relevantní pojistky popsané v odstavcích 2.68 až 2.75.

2.47 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 blíže 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.

2.48 Rozdíl mezi analýzou čistého a hrubého rozpětí může být chápán následovně. Metoda nákladů a přírážky bude obecně používat přírážky vypočítané po přímých a nepřímých nákladech výroby, zatímco metoda čistého rozpětí bude používat zisky vypočítané také 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 přírážky může v určitém případě znamenat posouzení určitých nákladů, které mohou být považovány za provozní náklady – viz ustanovení odstavce 2.46. 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.

2.49 V zásadě by měly být jednotlivým jednotkám výroby přiřazeny pořizovací náklady, ačkoliv je pravda, že metoda nákladů a přírážky může klást 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 kapitál, kdy produkce nebo zpracování různých výrobků je vykonáváno současně a objem činností kolísá. Náklady, jako jsou reprodukční a mezní náklady, je rovněž možné zvážit tam, kde je lze měřit a povedou k přesnějšímu odhadu příslušného ziskového rozpětí.

2.50 Náklady, které mohou být při použití metody nákladů a přírážky 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 bázi dodavatele, z níž bude přírážka 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 (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika), jak je to popsáno v kapitole I. Souvisejícím problémem je to, jak by měly být rozděleny režijní náklady, zda odkazem na obrát, 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.

2.51 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 dohody; a podrobnosti marketingové analýzy provedené daňovým poplatníkem/skupinou NNP, která vedla k závěru, že zboží nelze na tomto zahraničním trhu prodat za vyšší cenu.

2.52 Nelze stanovit žádné obecné pravidlo, které by platilo pro všechny případy. Různé metody stanovení nákladů by měly být použity shodně jak u řízených tak u nezávislých transakcí, přičemž by

rovněž měly být konzistentní ve vztahu k daným podnikům v čase. Například při stanovení příslušných nákladů a přírážky může být nezbytné vzít v úvahu, zda produkty mohou být dodávány z různých zdrojů s velice rozdílnými náklady. Sdružené podniky se mohou rozhodnout počítat svou bázi nákladů a přírážky 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. Sdružený podnik se může předem dohodnout, které náklady budou pro metodu nákladů a přírážky přijatelné.

D.2 Příklady použití metody nákladů a přírážky

2.53 A je domácí výrobce časovacích mechanismů pro masový trh hodin. A prodá svůj výrobek své zahraniční dceřiné společnosti B. A získá na svých výrobních operacích pětiprocentní hrubou ziskovou přírážku. 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 přírážky v rozsahu od 3 do 5 procent. A zahrnuje do provozních nákladů kontrolní, všeobecné a administrativní, a proto tyto náklady nejsou zahrnuty v prodejních nákladech zboží. Hrubé ziskové přírážky X, Y a Z však zahrnují kontrolní, všeobecné a administrativní náklady do prodejních nákladů zboží. Proto hrubé ziskové přírážky X, Y a Z musí být upraveny, aby byly účetně v souladu.

2.54 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 přírážky bude tvořena všemi náklady souvisejícími s montáží.

2.55 Společnost A ze skupiny NNP 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 přírážky. Veškeré náklady na výzkum, na kterých se spřízněné strany dohodly, musí být kompenzovány. Dodatečné náklady a přírážka mohou odrážet to, jak je prováděný výzkum novátorský a složitý.

Část III: Transakční ziskové metody

A. Úvod

2.56 Tato část pojednává o transakčních ziskových metodách, které mohou být používány pro přiblížení tržních podmínek v případech, kdy jsou takovéto metody nejvhodnější pro okolnosti konkrétního případu – viz odstavce 2.1 až 2.11. Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých transakcí mezi sdruženými podniky. Jedinými ziskovými metodami, které splňují princip 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 přírážky/ceny při opětovném prodeji“ jsou přijatelné pouze v rozsahu, ve kterém odpovídají této Směrnici.

2.57 Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých řízených transakcí. Pro účely této Směrnice zahrnují transakční ziskové metody transakční metodu rozdělení zisku a transakční metodu čistého rozpětí. Zisky vznikající v rámci řízené 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

2.58 Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým poplatníkem v rámci řízené transakce (nebo transakcí, které je vhodné agregovat dle principů odstavců 3.9 až 3.12) poměrně k vhodné bázi (např. k nákladům, tržbám, aktivům). Transakční metoda čistého rozpětí tedy funguje způsobem podobným metodě nákladů a přírážky 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 přírážky a metoda ceny při opětovném prodeji. To zvláště znamená, že ukazatel čistého zisku daňového poplatníka z řízené 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 řízených 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 2.68 až 2.75.

2.59 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 2.109. Avšak jednostranné metody (tradiční transakční metodu nebo transakční metodu čistého rozpětí) lze aplikovat v případech, kdy všechny jedinečné přínosy v rámci řízené transakce plynou od jedné strany, zatímco druhá strana nemá žádný jedinečný přínos. V takovémto případě by měla být zkoumání podrobena méně komplexní smluvní strana. Informace o testované straně – viz odstavce 3.18 až 3.19.

2.60 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.

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

B.2 Silné a slabé stránky¹

2.62 Jednou ze silných stránek transakční metody čistého rozpětí je, že ukazatele čistého zisku (např. návratnost aktiv, provozní příjem z prodejů 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 řízenými a nezávislými transakcemi, než je tomu u hrubých ziskových rozpětí. Rozdíly ve vykonávaných funkcích mezi podniky se často odrážejí v rozdílech v provozních nákladech. V důsledku toho mohou mít podniky široký rozsah hrubých ziskových rozpětí, avšak přesto dosáhnou zhruba obdobné výše 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 rozpětí, zatímco při využití ukazatelů čistého zisku tento problém mizí.

2.63 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 sdružených 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 nejhodnější metoda pro stanovení převodních cen. Pro účely této analýzy je obecně nezbytné, aby byly v souvislosti s řízenou transakcí shromážděny určité informace o pěti faktorech srovnatelnosti – a to pro testované i netestované strany. Viz odstavce 3.20 až 3.23.

2.64 Transakční metoda čistého rozpětí má rovněž řadu slabých stránek. Ukazatel čistého zisku daňového poplatníka může být ovlivněn některými faktory, které by neměly žádný vliv/měly méně významný či méně přímý vliv na cenu nebo na hrubé rozpětí 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 2.68 až 2.75.

2.65 Použití jakékoliv metody založené na principu tržního odstupu vyžaduje informace o nezávislých transakcích, které nemusí být k dispozici v momentě, kdy je řízená transakce uskutečňována. Zvláště to může být obtížné pro daňové poplatníky, kteří se snaží použít transakční metodu čistého rozpětí v čase řízené 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 řízených transakcí tak, aby aplikace této metody byla přesvědčivá. Rovněž může být obtížné zjistit pro stanovení ukazatele čistého zisku použitého jako měřítka zisku z transakcí příjmy a provozní náklady týkající se řízených transakcí. Daňové správy mohou mít k dispozici více informací z kontrol jiných daňových poplatníků. O informacích dostupných daňovým správám, které však nemusí být

¹ Příklad, který dokresluje citlivost ukazatelů hrubého a čistého ziskového rozpětí, je uveden v Příloze I ke kapitole II.

poskytnuty daňovým poplatníkům – viz odstavec 3.36. Informace o problémech správného načasování viz odstavec 3.79.

2.66 Stejně jako metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky je transakční metoda čistého rozpětí aplikována na pouze jeden ze sdružených 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 nedostatečný standard srovnatelnosti. Detailní pokyny o určení srovnatelnosti v rámci transakční metody čistého rozpětí jsou uvedeny v oddíle B.3.1.

2.67 Při aplikaci transakční metody čistého rozpětí mohou také nastat obtíže při určení vhodné odpovídající úpravy, především pokud není možné dopracovat se zpět k převodní ceně. Například to může být případ, kdy daňový poplatník obchoduje se sdruženým podnikem jak na straně kupujícího, tak na straně prodávajícího v rámci řízené 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 sdružených podniků by měl být snížen.

B.3 Jak ji používat

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

2.68 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.

2.69 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 přírážky, 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 řízených transakcí vyžadován vysoký stupeň podobnosti v řadě aspektů v transakcích sdruženého a nezávislého podniku. Kromě produktů a funkcí existuje celá řada jiných faktorů, které mohou významně ovlivnit ukazatele čistého zisku.

2.70 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 hrubá rozpětí 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 hrubá rozpětí, ale dopady takových faktorů nemohou být tak snadno vyloučeny. V tradičních transakčních metodách mohou být dopady těchto faktorů přirozeně vyloučeny 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 rozpětími 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). 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 hrubé rozpětí nebo hrubou přírážku k nákladům, pokud se neodráží v cenových rozdílech. Viz Příloha I ke kapitole II nazvaná „Citlivost ukazatelů hrubého a čistého zisku“.

2.71 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.

2.72 Předpokládejme například, že daňový poplatník prodává audio přehrávače nejvyšší kvality sdruženému 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.

2.73 Lze namítnout, že potenciální nepřesnosti vyplývající z výše uvedených faktorů mohou být reflektovány ve velikosti tržního rozpětí. 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.

2.74 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 užitá, 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 sdruženými 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.

2.75 Dalším důležitým aspektem srovnatelnosti je konzistentnost měření. Ukazatele čistého zisku musí být u sdružených 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

2.76 Při aplikaci transakční metody čistého rozpětí by měla volba nejhodnějšího ukazatele čistého zisku být v souladu s pokyny odstavců 2.2 a 2.8 s ohledem na volbu nejhodnější metody pro okolnosti konkrétního případu. V úvahu je nezbytné vzít příslušné silné a slabé stránky různých ukazatelů; vhodnost uvažovaného ukazatele ve světle povahy řízené 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 řízenými 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

2.77 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 řízené transakce; a (b) mají provozní povahu.

2.78 Náklady a výnosy, které se netýkají zkoumané řízené transakce, by měly být vyloučeny, pokud podstatně ovlivňují srovnatelnost s nezávislými transakcemi. Pro stanovení nebo testování čistého zisku, který daňový poplatník získá z řízené 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 řízených transakcí, které nelze na agregované bázi vhodně srovnávat s transakcemi nezávislého podniku.

2.79 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 řízeným transakcím. V poslední řadě, pokud jsou používány ukazatele čistého zisku nezávislého podniku, nesmí být zisky alokované na transakce nezávislého podniku narušeny řízenými 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.

2.80 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 všeobecně 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/podstoupených 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).

2.81 V těch případech, kdy existuje korelace mezi úvěrovými 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.

2.82 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 kurzové angažovanosti u výchozích pohledávek/závazků z obchodního styku, přičemž je nezbytné zacházet s ním při stanovování čistého zisku stejně. 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).

2.83 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.

2.84 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 2.75). 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).

2.85 To, zda by měly být do stanovení ukazatele čistého zisku zahrnuty počáteční náklady/náklady 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 počáteční náklady a případné náklady na ukončení činnosti ponese strana vykonávající dané funkce; nebo že tyto náklady budou zcela či částečně přefakturovány bez přírážky – například zákazníkovi či vedení společnosti; nebo tyto náklady budou zcela či částečně přefakturovány s přírážkou – 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 II, oddíl E.

B.3.4 Poměrování čistého zisku

2.86 Volba jmenovatele by měla být v souladu se srovnávací analýzou (včetně funkční analýzy) řízené transakce, a především by měla odrážet alokaci rizik mezi strany (za předpokladu, že je tato alokace rizik v souladu s principem tržního odstupu – viz odstavce 1.47 až 1.50). 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 ukazatel čistého zisku odrážet rizika související s investicemi, pokud se jedná o 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 řízené transakce nese toto

riziko, i na rozsahu rozdílů v riziku, které mohou být mezi řízenou transakcí daňového poplatníka a srovnatelnými údaji. Informace o úpravách srovnatelnosti viz odstavce 3.47 až 3.54.

2.87 Jmenovatel by měl být zaměřen na relevantní ukazatele hodnoty funkcí realizovaných testovanou stranou v rámci posuzované transakce, a to při zvážení používaných aktiv a podstoupených rizik dané strany. 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.

2.88 Jmenovatel by měl být přiměřeně nezávislý na řízených transakcích, jinak by neexistovalo žádné objektivní východisko. Například při analýze transakce zahrnující nákup zboží distributorem od sdruženého 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 testována shoda s principem tržního odstupu. Podobně pak u řízené transakce, která zahrnuje poskytování služeb sdruženému podniku, nelze vážit ukazatele čistého zisku oproti příjmům z prodeje služeb, protože se jedná o řízené prodeje, jejichž shoda s principem tržního odstupu je testována. Pokud je jmenovatel významně ovlivněn náklady řízené transakce, které nejsou předmětem testování (například poplatky centrály, nájemné nebo licenční poplatky hrazené sdruženému podniku), je nezbytné postupovat obezřetně, aby bylo zajištěno, že uvedené náklady řízené transakce významně nezkrusují analýzu, a především že jsou v souladu s principem tržního odstupu.

2.89 Jmenovatel by měl být zvolen tak, aby bylo možné jej měřit spolehlivě a konzistentně na úrovni řízených transakcí daňového poplatníka. Kromě toho je vhodná základna (báze) ta, kterou lze spolehlivě a konzistentně měřit na úrovni srovnatelných nezávislých transakcí. To v praxi omezuje schopnost používat určité ukazatele – viz odstavec 2.99. 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

2.90 Pro účely stanovení tržní ceny nákupů od sdruženého podniku za účelem dalšího prodeje nezávislým zákazníkům se často používá ukazatel čistého zisku, který představuje čistý zisk poměrně k tržbám nebo čistě ziskové rozpětí. V takovýchto případech by měl údaj o tržbách ve jmenovateli odpovídat tržbám z dalších prodejů předmětů nakoupených v rámci zkoumané řízené 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 řízené transakce zahrnuty, pokud nezávislé transakce nejsou takové povahy, která by srovnání významně neovlivňovala; a/nebo jsou řízené a nezávislé transakce tak úzce spjaté, 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 spjaté s řízenými 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 distribuční smlouvy. Informace o portfolio přístupu viz rovněž odstavec 3.10.

2.91 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

2.92 Ukazatele založené na nákladech by měly být používány pouze v těch případech, kdy náklady představují relevantního ukazatele hodnoty funkcí vykonávaných, aktiv používaných a rizik podstoupených testovanou stranou. Navíc by určení toho, jaké náklady by měly být zahrnuty v rámci nákladové báze, 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 řízené 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 2.80 až 2.85 se rovněž týká nákladů jako jmenovatele.

2.93 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 dle principu 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 přírážky 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 7.36.

2.94 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 tržního rozpětí. 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.

2.95 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. Stejně 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 přírážky viz odstavec 2.52.

2.96 Použití plánovaných/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

2.97 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.

2.98 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 zkusit 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 zvažování velikosti a komplexnosti dané transakce, i nákladů a náročnosti, viz kapitola III, oddíl C.

B.3.4.4 Ostatní možné ukazatele čistého zisku

2.99 V závislosti na skutečnostech a okolnostech daných transakcí mohou být vhodné i jiné ukazatele čistého zisku. Například v závislosti na odvětví a zkoumané řízené 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 základů, pokud poskytují přiměřené údaje o přidané hodnotě testované strany v rámci řízené 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

2.100 „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.

2.101 Volba vhodného finančního ukazatele závisí na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu – viz odstavec 2.76. 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 / jakéhokoliv finančního ukazatele. V souvislosti s obecným užíváním ukazatelů založených na nákladech viz odstavec 2.92. 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 2.93 až 2.94 pro přefakturované náklady, rovněž objevují při aplikaci Berryho koeficientů. Aby byl Berryho koeficient vhodný pro posouzení odměny v rámci řízené transakce (např. zahrnující distribuci výrobků), je nezbytné, aby:

- Hodnota funkcí vykonávaných v rámci řízené transakce (příčemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko) byla úměrná k provozním nákladům;
- Hodnota funkcí vykonávaných v rámci řízené transakce (příčemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko) nebyla zásadně ovlivněna hodnotou distribuovaných výrobků, tj. aby nebyla úměrná tržbám; a
- Daňový poplatník v rámci řízených transakcí nerealizoval žádné další významné funkce (např. výrobní funkci), jejichž odměna by měla být počítána dle jiné metody či finančního ukazatele.

2.102 Situace, kdy mohou být Berryho koeficienty užitečné, zahrnují zprostředkovatelské činnosti, v rámci kterých daňový poplatník nakoupí zboží od sdruženého podniku a prodá je dále jiným sdruženým 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 přírážky, dle které by byla stanovena přírážka k nákladům na prodávané zboží, nemusí být použitelná, pokud by náklady na prodávané 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 řízených transakcí, jako jsou poplatky centrály, nájemné nebo licenční poplatky hrazené sdruženému 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

2.103 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 řízenou transakcí a srovnatelnými nezávislými transakcemi. Vzhledem k tomu, že jedinými dostupnými údaji za třetí stranu 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 řízenými transakcemi, aby bylo možné použít údaje třetí strany pro určení tržního výsledku testované strany. Obecným cílem je stanovit úroveň segmentace, která poskytuje spolehlivé srovnatelné transakce pro řízenou 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.

2.104 Pro pokyny o testované/zkoumané straně především odstavce 3.18 až 3.19; pro pokyny o rozpětí dle principu 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

2.105 Příklad metody nákladů a přírážky uvedený v odstavci 2.53 názorně demonstruje potřebu upravit hrubou přírážku 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 hrubé rozpětí pro spolehlivé uplatnění metody nákladů a přírážky, může být při absenci spolehlivějších srovnání nezbytné zkoumat ukazatele čistého zisku.

2.106 Podobný postup může být vyžadován, pokud existují rozdíly ve funkcích vykonávaných srovnávanými stranami. Předpokládejme, že skutečnosti jsou stejné jako v příkladu v odstavci 2.38 vyjma toho, že dodatečné funkce technické podpory vykonávají nezávislé podniky a nikoliv sdružené 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 rozpětí nezávislých podniků by měla být vyšší než u sdružených podniků z důvodu dodatečné funkce a pokrytí neznámých dodatečných nákladů. V tomto příkladu by bylo spolehlivější zkoumat čistá rozpětí, aby se stanovil rozdíl v převodní ceně, který by odrážel rozdíly ve funkcích. Užití čistých rozpětí v takovém případě musí zohledňovat srovnatelnost a nemusí být spolehlivé, pokud dodatečné funkce nebo rozdílné trhy mají na čisté rozpětí podstatný dopad.

2.107 Fakta jsou shodná jako v odstavci 2.36. Výši záručních nákladů vynaložených distributorem A však nelze určit, není tedy možné spolehlivě upravit hrubé rozpětí distributora A tak, aby bylo řádně srovnatelné s rozpětím 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 rozpětí ve vztahu k tržbám distributora A s čistými zisky na jedné straně s rozpětím distributora B vypočítaným na stejném základě.

C. Transakční metoda rozdělení zisku

C.1 Obecně

2.108 Transakční metoda rozdělení zisku se snaží eliminovat dopady zvláštních podmínek stanovených či určených v rámci řízené transakce (nebo v rámci řízených 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 sdružené podniky z řízených transakcí, kterých se sdružené 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 2.124 až 2.131. Následně dochází k rozdělení kombinovaných zisků mezi sdružené podniky na ekonomicky platné bázi, která se blíží rozdělení zisků, jež by se dalo očekávat u dohody uzavřené na základě principu tržního odstupu a které by takovouto dohodu odráželo. Informace o tom, jak rozdělit sdružené zisky, viz odstavce 2.132 až 2.145.

C.2 Silné a slabé stránky

2.109 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 sdruženými podniky v části III, oddílu C Zprávy o přisuzování zisků stálým provozováním.² Transakční metoda rozdělení zisku může rovněž být nejhodnější 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.

2.110 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 sdružených 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 sdružených podniků v rámci řízených transakcí méně úzce spjaté s danými transakcemi než v případě jiných dostupných metod.

2.111 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 (příčemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupené riziko) mezi samotnými sdruženými podniky.

2.112 Další silnou stránkou transakční metody rozdělení zisku je, že v sobě skýtá flexibilitu, neboť bere v úvahu specifické a eventuálně jedinečné skutečnosti a okolnosti sdružených 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.

2.113 Další silnou stránkou transakční metody rozdělení zisku je nižší pravděpodobnost, že některá ze stran řízené 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 řízených 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.

2.114 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 sdružené podniky i daňové správy mohou mít problém při získávání informací od zahraničních poboček. Navíc může být obtížné měřit kombinované výnosy a náklady pro všechny sdružené podniky účastníci se řízených transakcí, neboť to vyžaduje vedení účetních záznamů na

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

stejném základě a provádění úprav účetní praxe 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 sdružených podniků.

C.3 Jak ji používat

C.3.1 Obecně

2.115 Tato 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.

2.116 V rámci transakční metody rozdělení zisku mají být kombinované zisky rozděleny mezi sdružené podniky na ekonomicky platné bázi, která se blíží rozdělení zisků, které by se dalo očekávat u dohody uzavřené na základě principu tržního odstupu a které by takovou dohodu odráželo. Obecně by mělo stanovení kombinovaných zisků a faktorů k rozdělení:

- Být v souladu s funkční analýzou zkoumané řízené 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 2.118 až 2.145);
a
- Být spolehlivě měřitelné.

2.117 Navíc:

- Pokud je transakční metoda rozdělení zisku použita pro stanovení převodních cen v rámci řízených transakcí (přístup ex-ante), dá se důvodně předpokládat, že doba trvání daného ujednání a kritéria/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/alokační klíče aplikované na rozdělení sdružených zisků; a
- Stanovení sdružených zisků určených k rozdělení/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/alokačních klíčů, případně pokud by specifické okolnosti ospravedlnily opětovné vyjednávání mezi nezávislými stranami.

C.3.2 Různé přístupy pro rozdělení zisků

2.118 Existuje několik přístupů pro stanovení rozdělení zisků, a to na základě plánovaných, případně skutečných zisků, na kterých by se dohody 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

2.119 V rámci analýzy zásluh by byly kombinované zisky, které odpovídají celkovým ziskům ze zkoumaných řízených transakcí, rozděleny mezi sdružené 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 sdruženými podniky účastnicími se řízených transakcí, a to při zvážení použitého majetku a podstoupených rizik. V případech, kdy lze relativní hodnotu přínosů měřit přímo, nemusí být nutné odhadovat skutečnou tržní hodnotu přínosů jednotlivých účastníků.

2.120 Může být obtížné stanovit relativní hodnotu, kterou jednotlivé sdružené podniky přispívají v rámci řízených 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 2.132 až 2.145.

C.3.2.2 Zbytkové analýzy³

2.121 Zbytková analýza rozděluje kombinované zisky ze zkoumaných řízených transakcí ve dvou fázích. V rámci první fáze je každému účastníkovi přiřazena tržní odměna za jeho nejedinečné přínosy v souvislosti s řízenými 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 2.132 až 2.145 pro rozdělení kombinovaných zisků.

2.122 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 sdružené podniky, které by indikovaly, jakým způsobem by si rozdíl mezi minimální cenou prodávajícího a maximální cenou kupujícího rozdělily nezávislé podniky.

2.123 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 řízených 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

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

spolehlivost takovéhoho 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 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

2.124 Kombinované zisky, které mají být rozděleny v rámci transakční metody rozdělení zisku, jsou zisky sdružených podniků z řízených transakcí realizovaných sdruženými podniky. Kombinované zisky k rozdělení by měly zahrnovat pouze ty zisky, které vznikají ze zkoumaných řízených 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 řízené transakce s jedním či několika sdruženými podniky, je rovněž nezbytné identifikovat strany těchto transakcí a zisky, které mezi ně mají být rozděleny.

2.125 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 účetní praxe 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 2.115 až 2.117.

2.126 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

2.127 Pokud by pro stanovení převodních cen v rámci řízených transakcí (tj. přístup ex-ante) měla být použita metoda rozdělení zisku, potom by se každý sdružený 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.

2.128 Pokud daňová správa prověřuje aplikaci metody použité ex-ante, aby zhodnotila, zda se daná metoda spolehlivě přiblížila převodním cenám na základě principu tržního odstupu, je rozhodující, aby daňová správa připustila, že daňový poplatník nemohl v době stanovení podmínek řízené transakce vědět, jaký bude skutečný zisk z dané podnikatelské činnosti. Bez takovéhoho 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.

2.129 Při užití transakční metody rozdělení zisku za účelem stanovení podmínek řízených transakcí by se sdružené podniky snažily o rozdělení zisku, kterého by dosáhly nezávislé podniky. Hodnocení podmínek řízených transakcí sdružených podniků pomocí transakční metody rozdělení zisku bude pro daňovou správu nejjednodušší v případech, kdy si sdružené 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.

2.130 Pokud si sdružené podniky určily podmínky pro své řízené 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 sdružených podniků – tj. na základě informací, které sdružené podniky v době uzavření transakcí znají nebo které jsou přiměřeně předvídatelné, aby nedocházelo k využívání zpětného pohledu. Viz odstavce 2.11 a 3.74.

C.3.3.2 Různá měření zisků⁴

2.131 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 NNP jsou alokovány na příslušné sdružené 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 NNP mezi sdružené 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 NNP zabývajících 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

2.132 Relevantnost srovnatelných nezávislých transakcí nebo interních údajů a kritéria používaná pro dosažení rozdělení zisků na základě principu 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 2.115 až 2.117. 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);
- Být podpořeny srovnatelnými údaji, interními údaji nebo oběma druhy údajů.

C.3.4.2 Důvěra v údaje ze srovnatelných nezávislých transakcí

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

2.133 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; smlouvy o farmaceutické spolupráci, společném marketingu nebo propagaci; smlouvy mezi hudebními vydavatelskými a umělci; nezávislá ujednání v rámci sektoru finančních služeb; atd.

C.3.4.3 Alokační klíče

2.134 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.

2.135 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

2.136 Alokační klíče založené na aktivech či kapitálu mohou být použity v případech, kdy v kontextu řízené 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 2.145. 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 2.98.

2.137 Jednou konkrétní situací, kdy může být transakční metoda rozdělení zisku nevhodnější 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 sdružené podniky do řízené 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 Směrnice o převodních cenách k nehmotnému majetku a vysoce nejistým oceněním“.

Alokační klíče založené na nákladech

2.138 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.

2.139 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 6.27. 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

2.140 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. Jak je uvedeno v odstavcích 2.116 až 2.117, 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“)

2.141 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 2.116, 2.117 a 2.132. Tyto údaje budou často získávány z nákladového či finančního účetnictví daňového poplatníka.

2.142 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 řízené transakce, a ty, které by měly být ze stanovení alokačního klíče vyloučeny. Druh nákladů, který je vzat v úvahu (např. platby, 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 2.98 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.

2.143 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.

2.144 Interní údaje jsou zásadní pro stanovení hodnoty příslušných zásluh stran v rámci řízené transakce. Stanovení těchto hodnot by mělo vycházet z funkční analýzy, která bere v úvahu všechny ekonomicky významné funkce, aktiva a rizika jednotlivých stran řízené transakce. V těch případech, kdy je zisk rozdělen na základě hodnocení relativního významu funkcí, majetku a rizik pro hodnotu přidanou k řízené 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.

2.145 Jedním možným přístupem, který není projednán výše, je rozdělit kombinované zisky tak, že každý ze sdružených podniků účastnících se řízených 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 předpoklad 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

2.146 Odstavce 2.1 až 2.11 popisují volbu nevhodnější metody pro stanovení převodních cen dle okolností konkrétního případu.

2.147 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 řízenými 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 v charakteristice 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 2.68 až 2.75 (standard srovnatelnosti, který by měl být aplikován na transakční metodu čistého rozpětí).

2.148 Informace o tom, 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 odpovídající úpravy, přičemž v některých případech je nezbytné stanovit odpovídající úpravy na agregované bázi v souladu se zásadami agregace uvedenými v odstavcích 3.9 až 3.12.

2.149 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.

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 řízených 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 řízených transakcí daňového poplatníka a příslušných faktorů srovnatelnosti (viz odstavce 1.38 až 1.63). 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 řízené transakce po volbu metody pro stanovení převodních cen, přes identifikaci potenciálních srovnatelných údajů a nakonec k závěru o tom, zda jsou zkoumané řízené transakce v souladu s principem tržního odstupu popsáným 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, poskytl vhodné podpůrné informace ostatním zainteresovaným stranám (tj. daňovým auditorům, 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: Obsáhla analýza okolností daňového poplatníka.

Krok 3: Pochopení zkoumaných řízených 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 potenciálních 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 odstavcích 1.38 až 1.63.
- Krok 8: Určení úprav srovnatelnosti a jejich provedení (v případě potřeby).
- Krok 9: Interpretace a použití shromážděných údajů, určení odměny dle principu 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 řízené transakce daňového poplatníka i podmínky nezávislých transakcí, které mají být předmětem srovnání, především pak ekonomické okolnosti transakce (viz odstavce 1.55 až 1.58).

A.3 Zhodnocení řízené transakce a volba zkoumané/testované strany

3.8 Zhodnocení zkoumaných řízených transakcí má za cíl identifikovat relevantní faktory, které ovlivní volbu zkoumané 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 podmínkám dle principu tržního odstupu, je v ideálním případě nezbytné aplikovat princip tržního postupu na jednotlivé transakce postupně. Často však dochází k situacím, kdy jsou samostatné transakce tak úzce spjaté nebo spojeny, že nemohou být samostatně adekvátně posouzeny. Může se jednat o následující příklady: 1. Některé dlouhodobé smlouvy na dodávku komodit či služeb; 2. Práva na užívání nehmotného majetku; 3. 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 sdruženému výrobcí; může být vhodnější zhodnotit podmínky dle principu tržního odstupu pro oba předměty společně spíše než odděleně.

Takovéto transakce by měly být hodnoceny dohromady pomocí nejhodnější metody dle principu tržního odstupu. Dalším příkladem by mohla být realizace transakce prostřednictvím dalšího sdruženého podniku; může být vhodné zvážit danou transakci jako celek spíše než posuzovat individuální transakce odděleně.

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 portfolio. 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/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 1.59 až 1.63 o podnikatelských strategiích. Avšak jak je uvedeno v odstavcích 1.70 až 1.72, 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 2.78 až 2.79. Konečně by pak neměly být výše uvedené poznámky nesprávně pochopeny jako implikace toho, že je přípustné, aby jeden subjekt v rámci skupiny NNP obdržel výnos pod úrovní tržního výnosu za účelem poskytnutí užitků jinému subjektu v rámci skupiny NNP, viz především odstavec 1.71.

3.11 Zatímco může být nezbytné posoudit některé odděleně dohodnuté transakce mezi sdruženými 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 NNP 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 národních zákonů 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 sdruženými 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 sdružené podniky vědomě zahrnou do podmínek řízené transakce. K této situaci dochází, když jeden sdružený podnik poskytl užitek jinému

sduženému podniku v rámci skupiny, který je následně do určité míry kompenzován jiným užitekem obdrženým od daného podniku. Tyto podniky mohou uvést, že užitky, které vzájemně obdržely, by měly být započítány vůči užitekům, 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. Takováto ujednání mohou být někdy uzavřena i mezi nezávislými podniky, přičemž by měla být hodnocena dle principu tržního odstupu, aby byla kvantifikována hodnota příslušných užiteků 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 Uznávání 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 sdruženými 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 sdruženými 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 dvoustranných daňových dohod. 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 dohodou a korespondujících úprav (viz kapitola IV).

A.3.3 Volba testované strany

3.18 Při aplikaci metody nákladů a přírážky, 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, hrubé rozpětí 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 sdruženým 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 testována 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 testována společnost B.

A.3.4 *Informace o řízené 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 řízenou transakcí, a především o funkcích, majetku a rizicích všech stran řízené transakce, včetně sdružených zahraničních podniků. Konkrétně to znamená, že ačkoliv jednostranné metody (např. metoda nákladů a přírážky, 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 ustanovení odstavce 3.18-3.19), jsou pro správnou charakteristiku řízené transakce a pro volbu nejvhodnější metody pro stanovení převodních cen rovněž nezbytné některé informace o faktorech srovnatelnosti řízené 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 2.11) transakční metoda rozdělení zisku, jsou nezbytné finanční informace o všech stranách transakce – domácích i zahraničních. Vzhledem k dvoustranné povaze této metody vyžaduje aplikace transakční metody rozdělení zisku obzvláště detailní informace o zahraničním sdruženém podniku, který vystupuje jako strana transakce. Toto zahrnuje informace o pěti faktorech srovnatelnosti za účelem řádného určení charakteristiky vztahů mezi stranami 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 sdruženého 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 sdružených zahraničních podnicích vystupujících v rámci transakce, včetně finančních údajů nezbytných pro výpočet rozdělení zisku.

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 2.11) 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 přírážky, 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 pokud je jako nejvhodnější metoda zvolena jednostranná metoda a testovanou stranou je domácí daňový poplatník, nemá zpravidla daňová správa žádný důvod dále vyžadovat finanční údaje sdruženého zahraničního podniku.

3.23 Jak je vysvětleno výše, analýza převodních cen vyžaduje, aby byly k dispozici určité informace o sdružených zahraničních podnicích. Povaha a rozsah těchto informací závisí především na použité metodě pro stanovení převodních cen. Jak je však uvedeno v odstavci 5.11, 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 řízenou transakcí. Může se jednat o srovnatelnou transakci mezi jednou ze stran řízené transakce a nezávislou stranou („interní srovnatelná transakce“) nebo o transakci mezi dvěma nezávislými stranami, které nejsou stranami řízené transakce („externí srovnatelná transakce“).

3.25 Srovnání řízených transakcí daňového poplatníka s ostatními řízenými transakcemi realizovanými ze strany stejné či odlišné skupiny NNP 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 řízených transakcí daňového poplatníka mají blíže k tržním výsledkům, 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 z identických účetních standardů a předpisů v souvislosti s interními srovnatelnými údaji i řízenou transakcí. 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 řízenou transakci realizovanou stejným daňovým poplatníkem. Pokud interní srovnatelné údaje existují, musí splňovat pět faktorů srovnatelnosti stejným způsobem jako externí srovnatelné údaje, viz odstavce 1.38 až 1.63. 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 sdruženému zahraničnímu prodejci, zatímco marginální množství stejného produktu je prodáváno nezávislé straně. V takovémto případě objemy prodeje 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 pododdíl 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 administrativním 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, nemusí 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 z databází získané 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 zdroje 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 NNP 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 NNP podnikajících v daných regionech, závisí především na okolnostech, při kterých jednotlivé dceřiné společnosti podnikají. Viz odstavce 1.57 až 1.58 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 Správci daně 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 řízených 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 řízeným 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 řízeným 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 řízených 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/jedinečných nehmotných aktiv, kterými jednotlivé strany v rámci transakce přispívají (viz odstavec 2.109). Avšak i v případech, kdy jsou srovnatelné údaje vzácné a nedokonalé, musí být volba nejhodnější metody pro stanovení převodních cen v souladu s funkční analýzou stran, viz odstavce 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 řízenými 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“ (zuzující) přístup – vychází ze širokého souboru společností, které podnikají ve stejném sektoru, realizují 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 2.11.

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 posuzovaná strana nepoužívá hodnotná hmotná 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 charakteristiky 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. Jak je uvedeno v odstavci 1.33, 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 břemenech 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 řízenými a nezávislými transakcemi; z hlediska segmentace finančních údajů s cílem eliminovat významné nesrovnatelné transakce; úpravy z hlediska rozdílů v kapitálu, funkcích, majetku 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 řízenými a nezávislými stranami 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 rozdílů, 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 řízenými 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 nevhodnější 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 (řada) hodnot může rovněž vzniknout v situaci, kdy je za účelem hodnocení řízené transakce aplikována více než jedna metoda. Pro posouzení tržní povahy řízené transakce mohou být například použity dvě metody, které vedou k podobné míře srovnatelnosti. Každá metoda může vést k výsledku nebo rozpětí (řadě) 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 odpovídajících principu 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 nevhodnější metody (nebo několika metod v relevantních situacích – viz odstavec 2.11) 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 řízené transakce (např. cena nebo marže) spadá do tržního rozpětí, neměly by být prováděny žádné úpravy.

3.61 Pokud je relevantní podmínka řízené transakce (např. cena nebo marže) mimo tržní rozpětí stanovené daňovou správou, měl by mít daňový poplatník možnost prezentovat argumenty o tom, že podmínky řízené transakce splňují princip 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 řízené 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 splňuje princip tržního odstupu. Pokud přetrvávají vady srovnatelnosti – viz odstavec 3.57 – může být vhodné použít pro určení daného bodu měřítka středního trendu (například medián, střední hodnotu nebo vážené průměry, atd., a to v závislosti na konkrétních charakteristikách příslušného datového souboru) 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. hrubé rozpětí 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 jsou pod čarou, ale přesto 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 1.70 až 1.72. 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 řízených 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 5.3, 5.4, 5.5, 5.9 a 5.14 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 řízená 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 řízenou 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 „stanovení cen dle principu 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 řízené transakce. Ve skutečnosti by nezávislé strany za srovnatelných okolností při svých cenových rozhodnutích nevycházely pouze z historických údajů.

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

3.71 Přístup stanovení cen dle principu tržního odstupu, přístup testování výsledku dle principu tržního odstupu i kombinace těchto dvou přístupů se v členských zemích OECD objevují. Otázka dvojího zdanění může vyvstat v případě, že je mezi dvěma sdruženými podniky realizována řízená transakce, přičemž byly aplikovány různé přístupy s různými výsledky – například z důvodu nesrovnalosti mezi tržními očekáváními, která jsou brána v úvahu v rámci přístupu stanovení cen dle principu tržního odstupu, a skutečnými výsledky, které jsou sledovány v rámci přístupu testování výsledku dle principu tržního odstupu. Viz odstavce 4.38 a 4.39. Příslušné úřady 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 úřadům předloženy v rámci procedury vzájemné dohody (článek 25 Modelové smlouvy OECD).

B.3 Počáteční vysoce nejisté ocenění a nepředvídatelné události

3.72 Vystává otázka, zda a - pokud ano – jakým způsobem zahrnout do analýzy převodních cen budoucí události, které byly v době testování řízené 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 v úvahu vzaly oceňovací nejistotu v rámci cenotvorby dané transakce.

3.73 Úvaha, která je uvedena v odstavcích 6.28 až 6.32 a v Příloze ke kapitole VI „Názorné příklady přístupu Směrnice o převodních cenách k nehmotnému majetku a vysoce nejistým oceněním“ pro transakce zahrnující nehmotná aktiva, u nichž je ocenění nejisté, se analogicky týká i ostatních druhů transakcí s oceňovací nejistotou. Hlavní je určit, zda bylo oceňování dostatečně nejisté již na počátku, aby strany na základě principu 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 tržní cenu pro danou transakci na základě klauzule o úpravě nebo na základě opětovného sjednání, k čemuž by na základě principu 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 opětovné sjednání podmínek smlouvy, nemusí daňová správa takovouto úpravu provést, neboť by se jednalo o nepřiměřené užití zpětného pohledu. Pouhá existence nejistoty by neměla vyžadovat expost 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 řízených a nezávislých transakcí, aby bylo možné určit, zda je nezávislá transakce vhodnou srovnatelnou transakcí pro aplikaci určité metody. Následné jednání stran bude rovněž relevantní pro určení skutečných podmínek mezi stranami.

B.5 Údaje za několik let

3.75 V praxi je často užitečné zkoumat v rámci srovnávací analýzy údaje za několik let, avšak nejedná se o systematický požadavek. Údaje za několik let by měly být použity, 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 řízené 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) proces 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 1.72 o důležitosti údajů za několik období při zkoumání ztrátových situací. Údaje za několik let mohou rovněž zlepšit chápání dlouhodobých ujednání.

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

3.79 Použití údajů za několik let nemusí nutně implikovat použití víceletých průměrů. Údaje za několik let i víceleté průměry však mohou být za určitých okolností použity pro zlepšení spolehlivosti rozptětí. 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 NNP, které realizují velké množství řízených transakcí v mnoha zemích. Odstavce 4.28, 5.6, 5.7 a 5.28 obsahují výslovné uznání potřeby přiměřené/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 vlastní 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 řízených 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.

Citlivost ukazatelů hrubého a čistého zisku

Pro obecné pokyny o aplikaci transakční metody čistého rozpětí viz kapitola II, oddíl B této Směrnice. Předpoklady o tržních uspořádáních (v souladu s principem tržního odstupu) v rámci následujících příkladů slouží pouze pro ilustraci, přičemž by neměly být interpretovány tak, že předepisují úpravy a tržní uspořádání ve skutečných 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 v charakteristikách 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 charakteristiku 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 tržním mírám návratnosti. Má pouze názorně vysvětlit dopady rozdílů v rozsahu a komplexnosti marketingové funkce vykonávané distributorem a srovnatelnými subjekty.

	Případ 1 Distributor vykonává omezenou marketingovou funkci	Případ 2 Distributor vykonává významnější marketingovou funkci
Prodej výrobků (Pro účely příkladu předpokládáme, 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 (*)
Hrubé rozpětí	400 (40 %)	520 (52 %)
Marketingové náklady	50	150
Ostatní náklady (režijní náklady)	300	300
Čisté ziskové rozpětí	50 (5 %)	70 (7 %)

(*) Předpokládáme, 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 sdruženým 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 transakcích – potom by se riziko chyby při aplikaci metody hrubého rozpětí mohlo rovnat 120 (12 % x 1 000), zatímco při aplikaci metody čistého rozpětí 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 čistá zisková rozpětí méně citlivá na rozdíly v rozsahu a komplexnosti funkcí než hrubá rozpětí.

Názorný příklad 2:
Dopad rozdílu v úrovni rizika podstoupeného 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 tržním mírám návratnosti. Má pouze názorně vysvětlit dopady rozdílů v úrovni rizika podstoupeného distributorem a srovnatelnými subjekty.

	Případ 1 Distributor na sebe nebere riziko zastarávání výrobků, protože těží z klauzule o zpětném odkupu, dle které jsou všechny neprodané zásoby odkoupeny zpět výrobce.	Případ 2 Distributor na sebe bere riziko zastarávání výrobků. V rámci smluvního vztahu s výrobcem netěží z klauzule o zpětném odkupu.
Prodej výrobků (Pro účely příkladu předpokládáme, 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 (*)
Hrubé rozpětí	300 (30 %)	360 (36 %)
Ztráty ze starých zásob	0	50
Ostatní náklady (režijní náklady)	250	250
Čisté ziskové rozpětí	50 (5 %)	60 (6 %)

(*) Předpokládáme, že v tomto příkladu rozdíl v transakční ceně ve výši 60 odpovídá rozdílu v alokaci rizika zastarávání mezi výrobcem a distributorem (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 řízená 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 čistá zisková rozpětí méně citlivá 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 rozpětí, 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 přírážky 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 přírážku k nákladům, pokud nejsou odraženy v cenových rozdílech, jak je uvedeno níže.

Názorný příklad 3:
Dopad rozdílů 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 tržním mírám návratnosti. 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 předpokládáme, 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 předpokládáme, 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 přírážka k nákladům na prodané zboží	200 (25 %)	150 (23 %)
Nepřímé náklady (pro účely příkladu předpokládáme, že oba výrobci mají stejné nepřímé náklady)	150	150
Čisté ziskové rozpětí	50 (5 %)	Pokryty náklady

(*) Toto předpokládá, že tržní cena vyrobených výrobků není ovlivněna využitím kapacity ze strany výrobce.

5. Pokud je v rámci názorného příkladu 3 řízená 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 přírážky nebo hrubá rozpětí.

Názorný příklad různé míry 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 tržních uspořádáních (v souladu s principem tržního odstupu) v rámci následujících příkladů slouží pouze pro ilustraci, přičemž by neměly být interpretovány tak, že předepisují úpravy a tržní uspořádání ve skutečných 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 měřítka zisku na stanovení kombinovaných zisků, které mají být rozděleny při aplikaci transakční metody rozdělení zisku.

2. Předpokládejme, že A a B jsou dva sdružené 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 kontribuce 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 předpoklad nebude v praxi vždy platit. Důvodem jsou případy, kdy by relativní hodnota kontribuce 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	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
Náklady na nehmotná aktiva	30	40	70
Provozní zisk	5	80	85

3. První krok: určení 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 zbývajících 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
Zbývajících 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 (zbytkový zisk)	32,57
Celkové zisky alokované na B:	17 (základní odměna) + 35,43 (zbytkový zisk)	52,43
Celkem		85

b) V případě, že je stanoven jako provozní zisk před režijními náklady (za předpokladu, že režijní náklady subjektů A/B se netýkají zkoumané transakce a měly by být pro účely stanovení sdružených zisků k rozdělení vyloučeny):

	A	B	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
Zbývajících zisk, 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 (zbytkový zisk)	33,43
Celkové zisky alokované na B:	17 (základní odměna) + 40,57 (zbytkový zisk)	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 sdružený 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 %)

Stejně jaké v odstavci 3.

8. Druhý krok: stanovení zbývajících zisku, který má být rozdělen

a) V případě, že je stanoven jako provozní zisk po zahrnutí nákladů na nehmotná aktiva:

Stejně jako v odstavci 4, případ a)

b) V případě, že je stanoven jako provozní zisk před zahrnutím nákladů na nehmotná aktiva:

	A	B	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
Zbývající zisk před zahrnutím nákladů 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 (zbytkový zisk)	32,57
Celkové zisky alokované na B:	17 (základní odměna) + 75,43 (zbytkový zisk)	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).

Příklad úpravy pracovního kapitálu

Pro obecné pokyny týkající se úprav srovnatelnosti viz kapitola III, oddíl A.6 této Směrnice.

Předpoklady o tržních uspořádáních (v souladu s principem tržního odstupu) v rámci následujících příkladů slouží pouze pro ilustraci, přičemž by neměly být interpretovány tak, že předepisují úpravy a tržní uspořádání ve skutečných 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.

Tento příklad je uveden pro ilustraci. Představuje jeden ze způsobů (avšak ne nutně jediný způsob), jakým lze vypočítat danou úpravu.

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.

Úvod

1. Tento jednoduchý příklad ukazuje, jak provést úpravu v uznávání rozdílů úrovní pracovního kapitálu mezi testovanou stranou (TestCo) a srovnatelným subjektem (CompCo). Viz odstavce 3.47 až 3.54 této Směrnice pro obecné pokyny k úpravám srovnatelnosti. Úpravy pracovního kapitálu mohou být při aplikaci transakční metody čistého rozpětí oprávněné. V praxi se obvykle objevují při aplikaci transakční metody čistého rozpětí, avšak mohou být rovněž vhodné u metody nákladů a přirážky nebo u metody ceny při opětovném prodeji. Úpravy pracovního kapitálu by měly být zvažovány pouze v případě, že dojde ke zvýšení spolehlivosti srovnatelných údajů a lze provést přiměřeně přesné úpravy. Tyto úpravy by neměly být prováděny automaticky, přičemž nebudou automaticky akceptovány ze strany daňových správ.

Proč provádět úpravu pracovního kapitálu?

2. V konkurenčním prostředí mají peníze svou časovou hodnotu. Pokud například společnost poskytne podmínky splatnosti v délce 60 dnů, měla by se cena zboží rovnat ceně za okamžitou úhradu plus úrok za 60 dnů z ceny okamžité úhrady. Pokud má společnost vysoké pohledávky, poskytuje svým zákazníkům relativně dlouhou dobu na vyrovnání jejich závazků. Takováto společnost by si musela prostředky na financování obchodního úvěru vypůjčit a/nebo strpět snížení hotovostního zůstatku, který by jinak byl k dispozici pro investice. V konkurenčním prostředí by tedy cena měla zahrnovat určitý faktor, který by odrážel dané platební podmínky a kompenzoval vliv času.

3. Pro vyšší úrovně závazků platí opak. V případě existence vysokých závazků společnost profituje z relativně dlouhé doby splatnosti pro úhradu dodavatelských faktur. V důsledku toho si bude muset půjčovat méně prostředků na financování svých nákupů a/nebo bude profitovat ze zvýšení hotovostních zůstatků, které tak budou k dispozici pro investice. V konkurenčním prostředí by tedy náklady na zboží měly zahrnovat určitý faktor, který by odrážel dané platební podmínky a kompenzoval vliv času.

4. Společnost s vysokou úrovní zásob by si pak obdobně buď musela půjčit prostředky na financování nákupů, nebo by musela snížit objem hotovostních zůstatků, které by jinak měla k dispozici pro investice. Je nezbytné uvědomit si, že úroková sazba může být ovlivněna strukturou

financování (např. pokud jsou nákupy zásob částečně financovány 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, a to za předpokladu, že takovýto rozdíl by měl být vyjádřen v ziscích. Výchozí logika je následující:

- Společnost bude potřebovat financování za účelem pokrytí časové prodlevy mezi dobou, kdy investuje své peníze (tj. zaplatí peníze dodavatelům), a dobou, kdy inkasuje prostředky z investic (tj. inkasuje platby od zákazníků).
- Tato časová prodleva je vypočítána jako: doba nezbytná pro prodej zásob zákazníkům + (plus) doba nutná pro inkaso plateb od zákazníků – (minus) doba poskytnutá na úhradu závazků vůči dodavatelům.

6. Proces výpočtu úprav pracovního kapitálu:

- a) Identifikujte rozdíly v úrovni pracovního kapitálu. Obecně se zabýváme třemi účty, tj. pohledávkami, závazky a zásobami. Na vhodnou bázi – například náklady, tržby nebo aktiva (viz odstavec 2.58 této Směrnice) je aplikována transakční metoda čistého rozpětí. Pokud jsou vhodnou základnou například tržby, potom by měly být jakékoliv rozdíly v úrovni pracovního kapitálu měřeny relativně k tržbám.
- b) Vypočítejte hodnotu rozdílů v úrovni pracovního kapitálu mezi testovanou stranou a srovnatelným subjektem s ohledem na příslušnou základnu, při zahrnutí časové hodnoty peněz použitím vhodné úrokové míry.
- c) Upravte výsledek tak, aby odrážel rozdíly v úrovni pracovního kapitálu. Následující příklad upravuje výsledky srovnatelného subjektu tak, aby odrážel úroveň pracovního kapitálu testované strany. Alternativně lze provádět výpočty za účelem úpravy výsledků testované strany tak, aby odrážely úroveň pracovního kapitálu srovnatelného subjektu, případně lze upravit výsledky obou stran tak, aby odrážely „nulový“ pracovní kapitál.

Praktický příklad výpočtu úprav pracovního kapitálu:

7. Následující výpočet je hypotetický. Má pouze vysvětlit to, jakým způsobem lze vypočítat úpravu pracovního kapitálu.

TestCo	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
Tržby	179,5 mil. USD	182,5 mil. USD	187 mil. USD	195 mil. USD	198 mil. USD
Zisk před úroky a zdaněním (EBIT)	1,5 mil. USD	1,83 mil. USD	2,43 mil. USD	2,54 mil. USD	1,78 mil. USD
EBIT/Tržby (%)	0,8 %	1 %	1,3 %	1,3 %	0,9 %
Pracovní kapitál (na konci roku)¹					
Pohledávky z obchodního styku (R)	30 mil. USD	32 mil. USD	33 mil. USD	35 mil. USD	37 mil. USD
Zásoby (I)	36 mil. USD	36 mil. USD	38 mil. USD	40 mil. USD	45 mil. USD
Závazky z obchodního styku (P)	20 mil. USD	21 mil. USD	26 mil. USD	23 mil. USD	24 mil. USD
Pohledávky (R) + Zásoby (I) – Závazky (P)	46 mil. USD	47 mil. USD	45 mil. USD	52 mil. USD	58 mil. USD
(R + I – P) / Tržby	25,6 %	25,8 %	24,1 %	26,7 %	29,3 %

CompCo	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
Tržby	120,4 mil. USD	121,2 mil. USD	121,8 mil. USD	126,3 mil. USD	130,2 mil. USD
Zisk před úroky a zdaněním (EBIT)	1,59 mil. USD	3,59 mil. USD	3,15 mil. USD	4,18 mil. USD	6,44 mil. USD
EBIT/Tržby (%)	1,32 %	2,96 %	2,59 %	3,31 %	4,95 %
Pracovní kapitál (na konci roku)¹					
Pohledávky z obchodního styku (R)	17 mil. USD	18 mil. USD	20 mil. USD	22 mil. USD	23 mil. USD
Zásoby (I)	18 mil. USD	20 mil. USD	26 mil. USD	24 mil. USD	25 mil. USD
Závazky z obchodního styku (P)	11 mil. USD	13 mil. USD	11 mil. USD	15 mil. USD	16 mil. USD
Pohledávky (R) + Zásoby (I) – Závazky (P)	24 mil. USD	25 mil. USD	35 mil. USD	31 mil. USD	32 mil. USD
(R + I – P) / Tržby	19,9 %	20,6 %	28,7 %	24,5 %	24,6 %

Úprava pracovního kapitálu (R + I – P) / Tržby pro TestCo	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
(R + I – P) / Tržby pro TestCo	25,6 %	25,8 %	24,1 %	26,7 %	29,3 %
(R + I – P) / Tržby pro CompCo	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/Tržby (%) pro CompCo	1,32 %	2,96 %	2,59 %	3,31 %	4,95 %
Upravený pracovní kapitál EBIT/Tržby pro ComCo	1,59 %	3,24 %	2,35 %	3,43 %	5,16 %

1 Viz poznámky v odstavci 8.

8. Některé postřehy:

- Jednou z otázek při provádění úprav pracovního kapitálu je, v jaké době jsou pohledávky, zásoby a závazky testované strany/srovnatelného subjektu srovnávány. Ve výše uvedeném příkladu jsou výše těchto položek srovnávány k poslednímu dni zdaňovacího období. Tento přístup však nemusí být vhodný, pokud dané načasování neposkytuje reprezentativní úroveň kapitálu pro daný rok. V takovýchto případech mohou být použity průměry, pokud lépe odrážejí úroveň pracovního kapitálu během roku.
- Důležitou otázkou při provádění úprav pracovního kapitálu je volba vhodné úrokové sazby (či sazeb), která má být použita. Daná sazba (nebo sazby) by měla být obecně určena odkazem na úrokovou sazbu (sazby) platnou pro komerční podniky podnikající na stejném trhu jako testovaná strana. Ve většině případů bude vhodná úroková sazba komerčních úvěrů. V případech, kdy je saldo pracovního kapitálu testované strany záporné (tj. závazky jsou větší než pohledávky + zásoby), může být vhodná jiná sazba. Sazba použitá ve výše uvedeném příkladu odráží sazbu, při které si TestCo může vypůjčit prostředky na svém lokálním trhu. Tento příklad rovněž předpokládá, že jedna úroková sazba je vhodná pro závazky, pohledávky i zásoby, avšak v praxi tak tomu být nemusí. V případě, že lze na jednotlivé třídy aktiv či pasiv přiměřeně použít různé úrokové sazby, může být výpočet mnohem složitější než v rámci výše uvedeného příkladu.
- Účelem úprav pracovního kapitálu je zlepšit spolehlivost srovnatelných údajů. Vystává však otázka, zda by se měly úpravy pracovního kapitálu provádět, pokud lze výsledky některých srovnatelných subjektů spolehlivě upravit, zatímco výsledky jiných spolehlivě upravit nelze.