

ZPRÁVA JTPF O VNITROSKUPINOVÝCH SLUŽBÁCH S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU

I. ÚVOD

1. V kapitole VII Směrnice Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a orgány daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“) se zkoumají „otázky, jež vznikají při určení převodních cen a toho, zda služby poskytl jeden člen skupiny nadnárodní společnosti jiným členům uvedené skupiny, a pokud ano, při stanovení ocenění na základě zásady obvyklých tržních podmínek u uvedených vnitroskupinových služeb“. Daná kapitola se dále obecněji zabývá tím, zda služba byla poskytnuta a jaká vnitroskupinová platba za tuto službu by pro daňové účely byla v souladu se zásadou obvyklých tržních podmínek.
2. Směrnice OECD uznává širokou škálu služeb, jež lze poskytnout, a rovněž širokou škálu benefitů poskytnutých nebo očekávaných poskytnutím těchto služeb. Společné fórum pro vnitropodnikové oceňování (JTPF) považovalo za účelné doplnit seznam služeb ve Směrnici OECD. V příloze 1 je seznam obvykle poskytovaných vnitropodnikových služeb, jež mohou případně spadat do oblasti působnosti tohoto dokumentu.
3. JTPF identifikovalo některé otázky při aplikaci Směrnice, jež jsou významné pro každého kontrolora (termín „kontrolor“ se vztahuje na funkci kontrolora vykonávanou buďto daňovým poplatníkem, nebo daňovou správou), neboť se týkají vnitroskupinových služeb. Tyto otázky zahrnují: narůstající globalizaci a poskytování souvisejících centrálních služeb, vzrůstající poptávku po zdrojích, možnost, že náklady budou „uvízlé“ v tom smyslu, že by je žádná daňová správa neuznala, vědomí toho, že některé druhy poskytování služeb představovaly nižší riziko než jiné, přestože to zřejmě při praktickém použití Směrnice OECD ze strany kontrolorů nehraje roli.
4. Tento dokument se soustřeďuje na to, jak tyto otázky nejlépe řešit. Účelem tohoto dokumentu není omezit právo daňové správy na provedení kontroly ani právo nadnárodní společnosti podat vyjádření na základě skutečností a okolností, pokud jde o její konkrétní případ, a podpořit tak zahrnutí určité služby nebo její vyloučení. Předpokládá se však, že bude třeba méně komplexních daňových kontrol u vnitroskupinových služeb, jež spadají do oblasti působnosti tohoto dokumentu.

II. CELKOVÝ PŘEHLED

5. Tento dokument vychází z předpokladu, že nadnárodní společnosti i daňové správy jednájí v dobré víře a jednoznačně přijímají zásady OECD, které se mají uplatnit při posuzování vnitroskupinových služeb. Důraz se v tomto dokumentu tudíž klade na to, jak může kontrolor co nejúčelněji a nejefektivněji dospět k závěru, že se při poskytování některých vnitroskupinových služeb uplatnila zásada obvyklých tržních podmínek.
6. Je důležité, aby se návrhy uvedené v tomto dokumentu uplatňovaly kumulativně, protože otázky, jež mohou být relevantní na začátku procesu, mohou být následně uspokojivě zodpovězeny po poskytnutí některých informací později v daném procesu. Mohou například existovat oprávněné námitky vůči poskytnutí služby, jež

se potom rozptýlí na základě informací poskytnutých v doprovodné dokumentaci. (Viz oddíl VI.)

7. Klíčové prvky nebo zásady metody vypracované v tomto dokumentu jsou:
 - i) Veškeré náklady jsou přiřaditelné, avšak tuzemské právo nemusí nutně umožnit úplný odpočet uvedených nákladů.
 - ii) Existence některých důležitých kritických předpokladů při stanovování dohodnutého počátečního bodu u jakéhokoli přezkumu.
 - iii) Poskytnutí stručných a věcných informací, aby se mohl stanovit druh poskytnuté služby a struktura, skrze niž se uvedené služby dodávají.
 - iv) Pružnost při rozhodování o hloubce zkoumání nutného při hodnocení poskytnutých služeb na základě zásady tržního odstupu.

III. OBLAST PŮSOBNOSTI TOHOTO DOKUMENTU

8. Vyčerpávající definice služeb, na které se tento dokument vztahuje, není ani možná ani žádoucí. Důvod spočívá v rozsahu služeb poskytovaných v rámci skupiny a v rozdílném komerčním dopadu, které tyto služby mohou mít v kontextu konkrétní obchodní činnosti. Kromě toho by každý pokus o konečnou definici snížil přizpůsobivost při uplatňování návrhů uvedených v tomto dokumentu.
9. Je však možné uvést určité parametry zacílené na tento druh vnitroskupinových služeb odkazem na obecnou povahu služeb, které se mají zahrnout nebo vyloučit, a druh struktury, skrze kterou se tyto služby přiřazují a fakturují.
10. Některé prvky tohoto dokumentu by se sice mohly užitečně použít na celé spektrum vnitroskupinových služeb, jsou však zaměřeny konkrétněji na poskytování jen některých druhů služeb oproti jiným druhům.
11. Služby, na které se tento dokument zaměřuje, jsou druhem služeb, jež komentátoři popisovali rozličně jako „lepidlo, jež drží pohromadě strukturu korporace a podporuje její hlavní funkce,“ nebo jako „služby administrativní povahy, pomocné činnosti k podnikání příjemce“ či jako „běžně dostupné nebo snadno získatelné“. Podstatná povaha těchto služeb je taková, že ačkoli jsou potřebné, jsou rutinní povahy a negenerují vysokou přidanou hodnotu ani pro poskytovatele, ani pro příjemce. V tomto dokumentu se rozlišuje mezi službami, které přestože mají nízkou přidanou hodnotu, mohly by generovat vysoký obrat a mohou být zahrnuty do tohoto přístupu, a službami, které mají vysokou přidanou hodnotu, ačkoli nutně negenerují vysoký obrat a nebudou tudíž zahrnuty do oblasti působnosti tohoto dokumentu.
12. Tento dokument se nezaměřuje na přímo fakturované služby, jejichž okolnosti a skutkový stav budou zpravidla samozřejmé. Nezabývá se ani službami, jež ze své podstaty přinášejí vysokou přidanou hodnotu. Co se rozumí vysokou přidanou hodnotou, je závislé na službě, poskytovateli i příjemci. Bylo by však výjimečné, pokud by přístupy v tomto dokumentu uspokojily potřeby kontrolora při posuzování služeb, jež mají povahu inovativního výzkumu a vývoje, duševního vlastnictví, finančních transakcí nebo jiných služeb, jež jsou významným komerčním hybatelem. Podobně činnost, jež neodmyslitelně spočívá v potenciálu získat vysoký prospěch spojený s vysokým rizikem, nebude v rámci předpokládaných parametrů. Tento dokument se konkrétně nezabývá ujednáními o podílení se na nákladech.
13. Je také důležité uvědomit si rozdíl mezi přímou fakturací a mechanismy dodávání a složitějšími ujednáními. Nepředpokládá se, že by jedna ústředně poskytovaná služba

s nízkou přidanou hodnotou fakturovaná několika sdruženým podnikům prostřednictvím snadno identifikovatelného přiřazovacího klíče působila potíže. Tento dokument se tudíž soustřeďuje na mnohonásobně opakované služby s nízkou přidanou hodnotou, které se budou často poskytovat na základě jediné smlouvy a zpravidla zahrnují sdružování nákladů a přiřazovacího klíče.

IV. AUDITY A ÚSTŘEDNĚ POSKYTOVANÉ VNITROSKUPINOVÉ SLUŽBY

14. Je zcela pochopitelné, že kontrolor bude chtít mít jistotu, že každé poskytování služeb je v souladu se zásadami OECD; že všechny vhodné náklady jsou zahrnuty, nevhodné náklady vyloučeny a je fakturována cena odpovídající obvyklým tržním podmínkám. Úroveň požadované důvěry a způsoby, jak lze této důvěře dosáhnout, závisí na konkrétních okolnostech případu a na celkovém přístupu daňové správy při kontrole převodních cen.
15. Při řešení těchto problémů navrhuje tento dokument alternativní metody, pomocí nichž se dosáhne vhodné úrovně jistoty, že se použil princip tržního odstupu. Rovněž se snaží o dosažení rovnováhy mezi dostupnými zdroji, zátěží spojenou s dodržováním předpisů a možným rozsahem přizpůsobení.
16. Je jasné, že komplexní daňová kontrola konkrétního případu uspokojí potřeby každého kontrolora, avšak přístup vypracovaný v tomto dokumentu se snaží o dosažení stejného výsledku účelnějším způsobem ve značné většině případů, jež se v rámci působnosti tohoto dokumentu běžně vyskytují.
17. Na opačné straně spektra k přístupu komplexní kontroly se některé daňové správy vydaly cestou budování vztahů s nadnárodními společnostmi. Žádoucím výsledkem je lepší pochopení vzájemných postojů a budování důvěry. Mechanismus, kterým se toho má dosáhnout, spočívá v otevřeném a nepřetržitém dialogu mezi daňovými správami a nadnárodními společnostmi, který není zaměřen na audit. Například v kontextu ústředně poskytovaných vnitroskupinových služeb požádá daňová správa (mimo rámec auditu) o vysvětlení toho, jak nadnárodní společnost provozuje svůj systém. Nadnárodní společnost se pustí do otevřeného dialogu s daňovou správou, aby zajistila úplné pochopení rámce, případně podpořeného doprovodnými informacemi. Doporučuje se též, aby se uvedené informace na pravidelných schůzích aktualizovaly. Výstupem může být, že daňová správa posoudí konkrétní aspekty podnikání nadnárodních společností tak, že jsou v souladu s předpisy, a tudíž s nízkým rizikem. Pokud ale následně usoudí, že by byla vhodná daňová kontrola, díky níž bude možno lépe zacílit na problematické oblasti. Některé základní otázky (např. zda byla služba opravdu poskytnuta) kromě toho nelze testovat jinak než snad prostým tvrzením společnosti na základě úrovně důvěry a jistoty vybudované mezi daňovou správou a nadnárodní společností.
18. U vědomí toho, že metoda nastíněná výše doposud není v Evropě široce rozšířena a že metoda komplexní daňové kontroly nezlepší stávající situaci, doporučuje se v praxi užívat níže rozvedený rámec pokynů ve vztahu k dalšímu zkoumání ústředně poskytovaných vnitroskupinových služeb.

V. ZÁKLADNÍ (KRITICKÉ) PŘEDPOKLADY

19. Základní předpoklady jsou tyto:
 - (a) Dotyčnými službami jsou obchodní transakce s nízkou přidanou hodnotou a nízkým rizikem.

- (b) Poskytnutá služba odpovídá principu tržního odstupu podle normy OECD, a především dotyčné služby jsou poskytnuty a příjemce získává hospodářskou nebo komerční hodnotu.
 - (c) Nadnárodní společnost bude mít svůj vlastní systém řízení a postupy kontroly a každá poskytnutá služba bude podléhat tomuto procesu řízení.
 - (d) Na požádání budou poskytnuty kvalitní informace.
20. Uznává se, že některé nebo všechny výše uvedené kritické předpoklady se mohou během tohoto procesu ověřovat.

VI. POPIS

21. Na základě skutečností a okolností případu, úrovně svých zkušeností a znalostí o dotyčné konkrétní nadnárodní společnosti může kontrolor zvolit různé metody při požadování toho, co považuje za dostatečně podpůrné informace potvrzující, že služba, která byla poskytnuta, splňuje zásadu tržního odstupu. Pro informované rozhodnutí je rozhodující přístup k dostatečným, kvalitním informacím. V tomto dokumentu se navrhuje, aby tento požadavek ohledně informací byl v široké míře splněn poskytnutím popisu.
22. Vzhledem k rutinní povaze a nízké přidané hodnotě služeb by popis měl kontrolora dostatečně ujistit, že z hlediska poskytovatele byla služba poskytnuta a z hlediska příjemce poskytuje služba hospodářskou nebo komerční hodnotu a nezávislý příjemce by za činnost zaplatil, anebo provedl tuto službu sám. Proto by otázka, zda byla služba poskytnuta, neměla být sporným bodem.
23. Přesný obsah a rozsah popisu se může případ od případu lišit, ale úplný popis by měl být poměrně stručným dokumentem. Obzvláště důležité je udržet rovnováhu mezi úrovní požadovaných informací, nízkorizikovou povahou daných služeb a možnou zátěží spojenou s dodržováním předpisů. Popis se bude případně týkat některých nebo všech témat z uvedeného seznamu:
- (a) V rámci kontroly způsobilosti se může vyžadovat, aby se poskytování služeb uvedlo pomocí některých orientačních indikátorů (např. náklady vzniklé na vnitroskupinové služby oproti celkovým provozním nákladům nebo úroveň, jakou se obrát z poskytování vnitroskupinových služeb podílí na celkovém obratu). Každý takový indikátor se bude muset interpretovat v kontextu povahy podnikání sdruženého podniku.
 - (b) Vysvětlení poskytování služeb v rámci celkového kontextu podnikání nadnárodní společnosti s cílem pochopit důvody poskytovatele i příjemce. Například pro úspory z rozsahu může být pro dceřinou společnost efektivnější, aby využívala ústředně poskytované mzdové služby nebo ústředně poskytované služby v oblasti lidských zdrojů. A z ekonomického hlediska může být účelnější mít přístup ke službám IT „na požádání“.
 - (c) Shoda společné politiky převodních cen nadnárodních společností a služeb, které se skutečně poskytují ústředně.
 - (d) Popis druhu poskytovaných služeb a komu se poskytují.
 - (e) Podrobné údaje o přínosu nebo očekávaném přínosu pro příjemce. Přínos z některých služeb bude samozřejmý (např. u mezd). Ostatní služby, jejichž přínos není ihned zjevný, mohou vyžadovat další vysvětlující komentář. Pokud

například jde o služby celosvětové propagační činnosti, jaký přínos může uvedená služba přinášet jednotlivé dceřiné společnosti?

- (f) Vysvětlení struktury, skrze níž se služby dodávají. Může existovat jediný ústřední subjekt poskytující služby, anebo různé dceřiné společnosti poskytují konkrétní služby v rámci skupiny. Může se použít kombinace obou systémů, přičemž bude třeba pochopit jejich vzájemné působení.
 - (g) Popis normy skupiny ve vztahu k její auditorské metodě a ke službám. Například definování přímých a nepřímých nákladů ve vztahu k zahrnutí do sdružených nákladů; záruky k zajištění konzistentního používání přiřazovacího klíče u konkrétní služby; zajištění, aby nedocházelo k duplicitě služeb.
 - (h) Popis toho, jak se konstruuji sdružené náklady.
 - (i) Popis přiřazovacího klíče (klíčů).
 - (j) Odůvodnění principem tržního odstupu u sazby obchodního rozpětí, anebo proč se neuplatnilo žádné obchodní rozpětí.
 - (k) Uvedení toho, jak se o službách účtuje, což zahrnuje systém fakturace, data vypořádání, způsoby platby a případné rozpočtové opravy oproti fakticky provedeným opravám.
 - (l) Popis toho, jaké místo v systému poskytování služeb mají případné fúze nebo akvizice.
 - (m) Pochopení toho, jak se nové služby začleňují do systému, a jak se služba ukončuje.
 - (n) Jak se spravují služby na požádání.
 - (o) Jak se udržuje a aktualizuje systém poskytování služeb.
 - (p) Dokumentace, kterou lze poskytnout.
24. Výše uvedené informace lze zpřístupnit a poskytnout různými způsoby. Jistě lze poskytnout věcný písemný komentář. Některé informace lze případně podat ústně. Mohlo by se rovněž stát, že prozkoumání písemných smluv poskytne dostatek informací pro pochopení do širšího kontextu a bude představovat hlavní podklad v každé případné dokumentaci. Platí každá z těchto metod nebo jakákoli jejich kombinace. Důležité je, aby výstupem bylo pochopení toho, jak každý případný systém poskytování služeb funguje.
25. Po získání popisu je dalším bodem posouzení, zda je třeba případného podrobného vysvětlení, pokud ano, jaké informace by se ještě měly poskytnout, případně jakou formou.

VII. ZVLÁŠTNÍ OBLASTI

26. Dokumentace stanoví celkový přehled a také úroveň podrobnosti. Některé oblasti jsou pro přijetí odůvodněného rozhodnutí důležitější než ostatní, proto byl zpracován podrobnější návod:

VII.1. Byla služba poskytnuta?

27. Je klíčové, aby se kontrolor přesvědčil, že z hlediska poskytovatele byla služba poskytnuta a z hlediska příjemce přináší služba hospodářskou nebo obchodní hodnotu, která má vylepšit jeho obchodní situaci, a že by příjemce za činnost zaplatil, anebo by tuto službu provedl sám.

28. Není vždy možné poskytnout nevyvratitelný důkaz, který spojuje konkrétní sdružený podnik s prospěchem vyplývajícím z konkrétní služby. Měl by se poskytnout přiměřený výklad dostupných důkazů podpořených prohlášeními nadnárodní společnosti. Je třeba mít na paměti zásadu, že veškeré náklady jsou přiřaditelné, takže pokud se má za to, že nějaký náklad na službu nelze přiřadit jednomu konkrétnímu sdruženému podniku, musí se přiřadit jinému sdruženému podniku, a to s výhradou odpovídajícího tuzemského práva, které nemusí umožnit plný odpočet uvedených nákladů.
29. Jak je uvedeno výše, stupeň jistoty, který vyžaduje kontrolor k uznání toho, že poskytnutí služby odpovídá principu tržního odstupu, se bude lišit případ od případu. Vzhledem k rutinní povaze, obvyklosti poskytnutí a nízké přidané hodnotě služeb ve spojení s vysvětlením v podpůrné dokumentaci by ověření poskytnutí daného druhu služby, kterým se zabývají pokyny v tomto dokumentu, nemělo být sporným tématem.

VII.2. Sdružené náklady

30. Oblastí, jež běžně vyvolává starosti, je kvantitativní a kvalitativní obsah sdružených nákladů.
31. Každý kontrolor bude vyžadovat úroveň jistoty (jež se bude lišit v závislosti na konkrétních okolnostech případu), že všechny odpovídající náklady jsou zahrnuty do sdružených nákladů a nenáležitě náklady jsou vyloučeny. Před vyřešením otázky obchodního rozpětí a přiřazení je třeba zajistit, aby byly vyloučeny náklady podílníků a náklady na přímo fakturované služby (tj. celkové náklady minus náklady podílníků minus přímo fakturované náklady rovná se náklady, jež se mají přiřadit). Je také důležité pochopit povahu nákladů, které zůstávají ve sdružených nákladech. Náklady mohou zahrnovat přímé a nepřímé náklady, jakož i případné vhodné provozní náklady celého podniku (např. na náklady dohled, obecné a administrativní náklady), pokud už se o nich neúčtovalo v kategoriích nákladů.
32. V této části Zprávy se nastiňují doporučené přístupy k ověření sdružených nákladů, a to s různou úrovní podrobnosti. Tento oddíl dále pokračuje podrobnějšími úvahami o některých konkrétních aspektech spojených s ověřováním sdružených nákladů.
33. Přístupy jsou zaměřeny na dosažení rovnováhy mezi vhodnou úrovní jistoty a nezbytnou úrovní podrobnosti. Každý z popsaných přístupů se může použít samostatně nebo v kombinaci a lze samozřejmě přijmout jiné přístupy, jež jsou stejně platné pro dosažení dohody o sestavení sdružených nákladů.
34. Kontrolor se může rozhodnout provést hodnocení sdružených nákladů na vysoké úrovni posouzením integrity účetních a auditních systémů. Takový přístup vyžaduje dobré pochopení systémů, z nichž vychází nadnárodní společnost při ověřování integrity svých sdružených nákladů. Bude zapotřebí vysvětlení kritérií auditu, standardu pro uplatňování uvedených kritérií a odůvodnění k úrovním obchodních rozpětí a použitých přiřazovacích klíčů. Tento přístup jasně souvisí s pokračujícím dialogem s nadnárodní společností, jak bylo zmíněno výše.
35. Jiný kontrolor se může při posuzování požadované úrovně jistoty rozhodnout pro další selektivní/namátkové zkoumání nákladů. Tento přístup je rozšířením prvního přístupu, neboť se rovněž vyžaduje celkové pochopení postupů při vytváření sdružených nákladů, ale určité další omezené šetření lze považovat za přiměřené.
36. Jiný kontrolor zase může považovat za vhodné mít poněkud podrobnější údaje, než se navrhuje u obou předchozích postupů. V uvedeném případě bude třeba

podrobnějšího popisu toho, jak sdružené náklady fungují. V kontextu tohoto dokumentu by však bylo výjimečné provést komplexní kontrolu sdružených nákladů. Přesto se vedle celkového pochopení mohou v některých relevantních oblastech požadovat podrobnější údaje.

37. V závislosti na tom, který z výše uvedených přístupů lze lépe sladit se skutkovým stavem a okolnostmi případu, mohou se požadovat některé nebo všechny z následujících informací o sdružených nákladech, pokud už nejsou poskytnuty v některé dokumentaci:
- (a) Auditorské/kontrolní standardy společnosti/skupiny, které se uplatňují na sdružené náklady, např. limity závažnosti; standardy dokazování.
 - (b) Vysvětlení metody účtování o nákladech použité při přiřazování přímých a nepřímých nákladů do sdružených nákladů. Popis toho, jak se zachází s náklady, bude potřebný, pokud existují střediska sdílených služeb.
 - (c) Základ, z něhož byly náklady identifikované jako náklady podílníků výslovně vyloučeny ze sdružených nákladů. Může se stát, že v zájmu úplnosti bude předložena samostatná analýza těchto nákladů.
 - (d) Popis a analýza položek ve sdružených nákladech (např. IT, účetnictví, lidské zdroje).
 - (e) Původ jakéhokoli použitého obchodního rozpětí a identifikace nákladů alokovaných bez obchodního rozpětí.
 - (f) Popis a analýza alokovaných nákladů. Podrobné informace zde budou potřebné zejména tehdy, pokud se náklady na celosvětové služby přiřazují jednotlivým sdruženým podnikům.
 - (g) Srovnání celkových sdružených nákladů a celkových přiřazených nákladů, aby se zaručilo, že alokované náklady nejsou větší než celkové náklady.

VII.3. Fakturace

38. Pozornost by měla být věnována i tomu, co lze popsat jako oprávněná očekávání při provádění kritické analýzy jakýchkoli sdružených nákladů.
39. Faktury často nebudou k dispozici, pokud přiřazenými náklady jsou interně rozdělené přímé nebo nepřímé náklady. Při uvedených okolnostech bude třeba vysvětlení použité logiky a postupu k dosažení přiřazených nákladů. Při neexistenci absolutního číselného údaje je třeba uplatnit úsudek ohledně toho, zda konkrétní náklad je či není vhodný k začlenění do sdružených nákladů a zda daná část nákladů je věrným odrazem vzniklých nákladů.
40. Pokud faktury existují, bude souhrnná konečná faktura často odrážet směs externích nákladů u třetích stran a interních nákladů. Konečné náklady jsou správně vyjádřeny v jedné konečné faktuře, ačkoli tato faktura je výsledkem dříve fakturovaných nákladů, jež vznikly několika subjektům, které přispěly k poskytnutí konečné služby. Například sdružený podnik A při poskytování rutinní podpory IT může dále smluvně zadat subdodávku prvků uvedené podpory sdruženému podniku B. Sdružený podnik B může zase dále smluvně zadat subdodávku nezávislému subjektu C. Faktura, která figuruje ve sdružených nákladech podniku A, bude fakturou, kterou vystavil sdružený podnik B. Při tomto typu scénáře je rozumné navrhnout, aby se mohla vyžadovat faktura a aby bylo možno sledovat její původ, bylo by však nepřiměřené očekávat definitivní rozpis jednotlivých částí každé faktury od podniku B po podnik C a případně ještě dále. Je to v neposlední řadě proto, že faktura předložená jedním

nezávislým podnikem jinému by obvykle nevedla k rozpisu původu a jednotlivých částí faktury (nebo by takový rozpis vůbec nebyl možný).

VII.4. Náklady podílníků

41. Ve vnitrostátním právu, vnitrostátních správních řízeních a vnitrostátní judikatuře neexistuje mnoho definic ani jiných informací o činnostech, jež představují náklady podílníků.
42. Směrnice OECD uvádí některé činnosti, jež tvoří činnosti podílníků. V příloze 2 je příkladný seznam, který zahrnuje stávající prvky OECD a další služby, jež JTPF prověřilo a uznalo za prvky a služby, jež jsou zpravidla klasifikovány jako náklady podílníků. Tato klasifikace bude vždy záviset na konkrétních skutečnostech a okolnostech případu.
43. Existuje však základní referenční test, který lze použít při rozhodování, zda nějaký náklad skutečně je nákladem podílníka.
44. Tento výňatek z oddílu 7.9 Směrnice OECD přináší jasné vyjádření k danému tématu: *„V malém počtu případů lze provést vnitropodnikovou aktivitu související s členy skupiny dokonce i tehdy, pokud uvedení členové skupiny tuto činnost nepotřebují (a nebyli by ochotni za ni zaplatit, pokud by byli nezávislými podniky). Šlo by o činnost, kterou nějaký člen skupiny (obvykle mateřská společnost nebo regionální holdingová společnost) provádí výlučně proto, že drží vlastnický podíl v jednom či více členech skupiny, tj. ve svém postavení podílníka. Tento druh činnosti by neopravňoval fakturaci platby přijímajícím společností.“*
45. Uplatnění úsudku je třeba, pokud se nějaká činnost nejenom provádí jako povinnost podílníka, ale také vytváří další prospěch. Člen správní rady mateřské společnosti může provádět úkoly související s vlastnickým podílem uvedené mateřské společnosti v jiných členech skupiny. Uvedená činnost by se obvykle klasifikovala jako náklad podílníka. Po identifikaci nákladu podílníka není vhodné fakturovat uvedený náklad přímo ani prostřednictvím sdružených nákladů.
46. Ale při výkonu uvedených úkolů původně určených pro účely podílníka může dojít k tomu, že tento člen správní rady bude vykonávat své úkoly takovým způsobem, že bude poskytnuta další služba a získá se prospěch nad rámec prospěchu z vlastnického podílu mateřské společnosti.
47. V uvedeném případě vzniká otázka, zda byla skutečně poskytnuta další služba? Při hledání odpovědi na uvedenou otázku je třeba posoudit toto: Má prospěch celá skupina, nebo je prospěch přiřaditelný určité dceřiné společnosti? Jak se mají přiřadit náklady a jak byla použita cena podle principu tržního odstupu? Odpověď spočívá v tom, že náklady se alokují částečně mateřské společnosti a částečně dceřiným společností. Toto přiřazení bude záviset na druhu odvětví, typu společnosti a specifiku poskytnuté služby, což vede k závěru, že jediným užitečným přístupem může být přístup individuální, případ od případu.

VII.5. Alokační klíč

48. Dva obzvláště relevantní komentáře ve Směrnici OECD k alokačním klíčům znějí takto:
„Každá případná metoda nepřímé fakturace by měla zohlednit komerční znaky jednotlivého případu (např. za daných okolností dává alokační klíč smysl), obsahovat zabezpečení proti manipulaci a držet se řádných účetních zásad a být schopná produkovat sazby a přiřazení nákladů, jež jsou úměrné skutečným

nebo odůvodněně očekávaným přínosům pro příjemce služby“ (Směrnice OECD – bod 7.23).

„Zvolená metoda přiřazení odpovídá zásadě obvyklých tržních podmínek tehdy, pokud vede k výsledku, který je v souladu s tím, co by byly ochotny akceptovat srovnatelné nezávislé podniky.“ (Směrnice OECD – bod 7.24)

49. Uplatnění zjevného přiřazovacího klíče u jediné poskytované služby by nemělo pro kontrolora představovat žádné zbytečné problémy, např. náklady na mzdové služby přiřazené podle počtu zaměstnanců.
50. Poskytnutí více než jedné služby na základě jediné smlouvy může vyžadovat použití několika různých alokačních klíčů. Při rozhodování o alokačním klíči se uplatní různá odůvodnění v závislosti na konkrétních okolnostech. Nebylo by však konzistentní uplatňovat různé alokační klíče na různé příjemce stejných služeb.
51. Základním kritériem je, aby každý přiřazovací klíč byl odůvodnitelný a konzistentně uplatňovaný (a pravidelně se revidoval). Je třeba rovnováhy mezi přesností určitého klíče a zátěží, která by vznikla, pokud by se trvalo na jednom komplexním klíči, který jen okrajově zpřesňuje kritéria oproti klíči, který lze v praxi snadněji uplatnit.
52. Pragmatický přístup nastíněný výše znamená, že ať už je zvolen jakýkoli přiřazovací klíč, musí být odůvodnitelný a konzistentně uplatňovaný.
53. I když uplatňování každého případného konkrétního alokačního klíče bude záviset na skutečnostech a okolnostech konkrétního případu, běžně se používají tyto klíče:
 - (a) IT: počet počítačů
 - (b) Software pro řízení podniku (např. SAP): počet licencí
 - (c) Lidské zdroje: počet zaměstnanců
 - (d) Zdraví a bezpečnost: počet zaměstnanců
 - (e) Rozvoj vedení: počet zaměstnanců
 - (f) Daně, účetnictví atd.: obrat nebo velikost rozvahy
 - (g) Marketingové služby: obrat
 - (h) Správa vozového parku: počet vozů.
54. Je třeba poznamenat, že lze používat i složitější alokační klíče.
55. Může dojít k tomu, že v minulosti byl dohodnut nějaký přiřazovací klíč, který odráží obvyklé tržní podmínky i následnou cenu. Není účelem této Zprávy vyžadovat automatickou revizi toho, co již může být zavedeno.

VII.6. „Služby na vyžádání“ (Směrnice OECD – body 7.16-7.17)

56. Jednou z dalších oblastí, jež může vyžadovat určité další úvahy, je zacházení s tím, co je známo pod označeními jako „zakázky na vyžádání“ nebo „pohotovostní zakázky“. V situacích třetích stran je běžné, že se učiní ujednání o využití služby za okolností, kdy je potřebná. Z toho plynou tři otázky: Měla by se stanovit sazba pouze za potenciální přístup ke službě? Jaká případná další sazba by se měla účtovat, pokud by služba opravdu byla vyžádána? Co se stane, když se služba v určitém roce nevyužije?
57. Zaprvé se musí vytvořit infrastruktura pro nabízení a plnění závazků v případě sjednání služby na požádání. V některých případech může být přiměřené, že se stanoví sazba na pokrytí infrastrukturních nákladů a obchodního rozpětí. V ostatních

případech může být rovněž přiměřené, aby uživatel zaplatil sazbu za potenciální přístup k uvedené infrastruktuře, avšak žádný další poplatek při aktivaci dohodnutého poskytnutí služby na vyžádání. Opakem je situace, kdy se požaduje konkrétní služba nad rámec standardní služby na vyžádání. V uvedeném případě je přiměřený samostatný doplňkový poplatek a přímá fakturace.

58. Některý člen skupiny nemusí v některém roce požadovat službu na vyžádání, ale to nutně neznamená, že si tuto službu nezakoupí v příštím roce. Ani to automaticky neznamená, že bude oprávněn ke snížení ročního poplatku, neboť v jednom roce tuto službu nevyužil. Tento poplatek bude záviset spíše na tom, jak velké riziko poskytovatel služby vnímá a jak vysoké riziko hodlá uživatel každoročně podstoupit.

VII.7. Platba odpovídající principu tržního odstupu

59. Jak bylo často řečeno, převodní ceny jsou uměním, nikoli exaktní vědou a návrh umožňuje určitou míru hodnocení úrovně důkazů, které je třeba ke správnému posouzení vnitropodnikové ceny a k ujištění, že konkrétní metoda dává přiměřený odhad ceny za obvyklých tržních podmínek (Směrnice OECD – body 1.12-1.13 a 1.68-1.69).

VII.8. Metodika

60. Může dojít k tomu, že v minulosti byla dohodnuta jiná metodika, než kterou popisuje Směrnice OECD, avšak tato jiná metodika odráží obvyklé tržní podmínky i vyplývající cenu (Směrnice OECD – bod 1.68). Účelem této Zprávy není jakoukoli takovou metodu nahradit.
61. Pokud pro poskytnutí konkrétní služby lze lehce najít vhodnou srovnatelnou tržní cenu (CUP), je tento postup nejvhodnější cestou k řešení. Například zkoumaná služba byla poskytnuta nezávislým třetím stranám nebo byla podobná služba přijata od třetí strany.
62. U vnitroskupinových služeb se však častěji stane, že vhodnou CUP nelze najít. Zatímco obecně platí, že při zkoumání toho, zda poskytnutí služby odpovídá principu tržního odstupu, může být aplikovatelná jakákoli jiná metoda OECD, v tomto dokumentu se uvádí, že nejčastěji lze zaznamenat nákladovou metodu (Směrnice OECD – bod 7.31).

VII.9. Úvahy o obchodním rozpětí

63. Jelikož služby s nízkou přidanou hodnotou, kterými se zabývá tento dokument, realizují obvykle jen mírnou přírážku, je relativně důležitější stanovit vhodný základ nákladů.
64. Po stanovení základu nákladů na konkrétní službu je vhodné posoudit, jaká případná přírážka se na uvedené náklady použije. Ve Směrnici OECD se připouští, že ne vždy musí být přírážka aplikována (Směrnice OECD – body 7.33 a 7.36). Směrnice také uvádí, že přestože v zásadě může být přírážka přiměřená, může být analýza poměru nákladů a přínosů taková, že daňová správa nemusí danou záležitost posuzovat nad rámec přiřazení nákladů (Směrnice OECD – bod 7.37).
65. V případech, kdy bude vhodné přírážku použít, přírážka zpravidla dosáhne mírných hodnot, přičemž se ukazuje, že obvykle dohodnutá přírážka bude spadat do rozmezí 3–10 %, často kolem 5 %. Nicméně toto sdělení bude vždy předmětem zkoumání specifických skutečností a okolností každého případu, z něhož mohou vzejít údaje podporující odlišnou výši přírážky.

66. Povaha služeb, jimiž se zabývá tato Zpráva, by naznačovala, že hloubková analýza pěti faktorů srovnatelnosti včetně funkční analýzy spolu s referenčním kvalifikačním srovnáním zahrnujícím kvantitativní i kvalitativní zkoumání potenciálních prvků srovnatelnosti ke stanovení vhodné tržní příirážky mohou být přístupem příliš intenzivním co do zdrojů. Lze si proto představit, že kontrolor zváží méně náročnější vyhledávání informací pro vyhodnocení příirážky. Méně náročné vyhledávání by však samozřejmě mělo projít testem principu tržního odstupu. Kontrolor může při sestavování konečného stanoviska vzít ve větší nebo menší míře v úvahu tento příkladný seznam:
- (a) Základní odůvodnění a důkazy, z nichž poskytovatel služby vycházel při stanovení příirážky.
 - (b) Zkušenosti a znalosti kontrolora ohledně toho, s jakou příirážkou se obvykle setkával pro druh služeb uvedený v této Zprávě.
 - (c) Širší soubor důkazů, jaký je obvykle dostupný ze statistického šetření.
 - (d) Zveřejněná praxe/zkušenosti např. některých daňových správ.
67. Někdy se stane, že se použije stejné rozpětí pro celou škálu služeb poskytnutých na základě jediné smlouvy. To může být přijatelný návrh, pokud lze usoudit, že na konkrétní služby by se použila podobná příirážka resp. podobné obchodní rozpětí, a předpokládá se, že případná odchylka by byla minimální.

VIII. DOKUMENTACE

68. Směrnice OECD (oddíl 5.4) odkazuje na zásady obezřetného řízení, které by byly rozhodné pro proces posuzování, zda je vnitropodnikové oceňování vhodné pro daňové účely, a pro rozsah případné požadované úrovně podpůrné dokumentace k převodním cenám.
69. Toto téma je převzato v bodě 2.3.1 zprávy JTPF o EUTPD, kde se uvádí:
- „Zásada obezřetného obchodního řízení, jež vychází z ekonomických zásad, znamená, že druh důkazů, který by byl vhodný v souvislosti s transakcí velké hodnoty, by se mohl velmi lišit od druhu důkazů, který by byl vhodný v souvislosti s transakcí, při níž je celková hodnota značně menší.“
70. Při uplatňování této zásady na služby, na něž se zaměřuje tato Směrnice, nemusí být dokumentace včetně písemných smluv k dispozici. Neexistence písemné dokumentace by však neměla být automaticky vést k závěru, že žádná služba nebyla poskytnuta nebo že nevznikl žádný přínos, ale měla by být jen prvkem v každém celkovém přehledu skutkového stavu, z něhož rozhodnutí vychází (Směrnice OECD – bod 7.18).
71. Je logické, bereme-li v úvahu kumulativní povahu tohoto postupu (zabývání se rutinními službami, přijetí některých základních předpokladů, podání popisu a vysvětlení sdružených nákladů), že účel požadování podpůrné dokumentace už bude splněn.
72. Může však být užitečné zopakovat, co může užitečný a přiměřený soubor dokumentace obsahovat:
- (a) Popis, jak je uvedeno výše.
 - (b) Písemné smlouvy.

- (c) Sdružené náklady, jak je uvedeno výše.
- (d) Odůvodnění použité metodiky OECD.
- (e) Ověření použité ceny podle principu tržního odstupu.
- (f) Fakturační systém a faktury – viz popis.

73. Je třeba poznamenat, že informace z jednoho zdroje (např. písemná smlouva) mohou obsahovat informace požadované z jiného zdroje (např. popis). Rozsáhlé využívání počítačových systémů skýtá též příležitost dostat se na takovou úroveň podrobnosti souhrnu, jež potom učiní zbytečnou rozsáhlejší primární dokumentaci.

IX. ÚVAHY PO PROVĚŘENÍ

74. Doporučuje se, aby se na konci tohoto procesu popis stal pro použití v budoucnosti zápisem ve spisu spolu s určitým režimem pro pravidelnou aktualizaci.
75. V návaznosti na téma efektivního využití zdrojů by bylo kontraproduktivní ignorovat to, co se zjistilo při dřívějším zkoumání. Může se dohodnout postup ohlašování výjimek, v jehož rámci se uplatní stávající stav, při kterém se může předpokládat jakákoli přiměřená změna ceny, pokud daňové správě nebude oznámen opak.
76. Daňová správa by měla posoudit, zda by byla vhodná výměna informací, a nadnárodní společnost může považovat za vhodné vyčlenit oddíl případné politiky EUTPD, kterou by mohla mít pro tuto konkrétní oblast.
77. V souladu s kodexem chování pro EUTPD by neměly členské státy ukládat sankce související s dokumentací, pokud daňoví poplatníci v dobré víře, přiměřeným způsobem a v přiměřeném čase poskytnou výše nastíněné informace.
78. Prověření může vést k případným úpravám ceny resp. přírážky. Pokud je úprava důsledkem odmítnutí určitého konkrétního nákladu, měly by se důvody takového rozhodnutí vysvětlit, aby se daný náklad mohl znovu přiřadit a aby se dodržela zásada, že všechny náklady jsou přiřaditelné.
79. Úpravy mohou potom tvořit základ řízení pro dosažení vzájemné dohody podle dohody o zamezení dvojího zdanění a/nebo arbitrážní úmluvy. V uvedeném případě by bylo vhodné upozornit příslušné orgány na skutečnost, že se uplatnila Směrnice. V případě neexistence nových prvků by bylo opodstatněné akceptovat úpravu bez dalšího šetření.

X. ZÁVĚRY

80. JTPF dospělo k závěru, že dodržování pokynů v této Zprávě ulehčí hodnocení a shodu nad tím, že ve většině případů, jež spadají do působnosti této Zprávy, byl použit princip tržního odstupu.
81. JTPF uznává, že tato zpráva je speciálně zaměřena na služby s nízkou přidanou hodnotou, avšak některé základní předpoklady a prvky by se mohly uplatnit i na složitější služby s vysokou přidanou hodnotou.
82. JTPF bude pravidelně sledovat dopad působnosti této Zprávy, a zejména zabezpečí, aby uvedené přírážky zůstaly relevantní.

Příloha 1: Seznam obvykle poskytovaných vnitropodnikových služeb, jež mohou případně spadat do oblasti působnosti tohoto dokumentu

A. Služby informačních technologií, například:

- A.1. budování, vývoj a správa informačního systému;
- A.2. výzkum, vývoj, instalace a pravidelná/mimořádná údržba softwaru;
- A.3. výzkum, vývoj, instalace a pravidelná/mimořádná údržba hardwarového systému;
- A.4. dodávky a přenos údajů a dále
- A.5. záložní služby.

B. Služby v oblasti lidských zdrojů, například:

- B.1. činnosti legislativní, v oblasti uzavírání smluv, administrativní, týkající se sociálního zabezpečení a daní v souvislosti s řádným a mimořádným řízením lidských zdrojů;
- B.2. výběr a nábor personálu;
- B.3. pomoc při plánování kariér;
- B.4. pomoc při definování systému odměn a benefitů (včetně programů pro akciové opce);
- B.5. definice procesu hodnocení zaměstnanců;
- B.6. školení zaměstnanců;
- B.7. poskytování pracovníků na dobu určitou;
- B.8. koordinace dočasného nebo trvalého sdílení zaměstnanců a řízení propouštění.

C. Marketingové služby, například:

- C.1. výzkum, vývoj a koordinace marketingových činností;
- C.2. výzkum, vývoj a koordinace podpory prodeje;
- C.3. výzkum, vývoj a koordinace reklamních kampaní;
- C.4. průzkum trhu;
- C.5. vývoj a správa internetových stránek;
- C.6. publikace časopisů rozdáváných klientům dceřiné společnosti (i když se týkají celé skupiny).

D. Právní služby, například:

- D.1. podpora při koncipování a prověřování smluv a dohod;
- D.2. průběžné právní konzultace;
- D.3. koncipování a obstarávání právních a daňových posudků;
- D.4. podpora při plnění legislativních povinností;
- D.5. podpora v soudních řízeních;
- D.6. centralizované řízení vztahů s pojišťovnami a s pojišťovacími makléři;
- D.7. daňové poradenství;

D.8. studie o vnitropodnikovém oceňování a dále

D.9. ochrana nehmotného majetku.

E. Účetnictví a administrativní služby, například:

E.1. podpora při vypracování rozpočtových a provozních plánů, vedení povinných účetních knih a účtů;

E.2. podpora při sestavování pravidelných účetních závěrek, ročních a mimořádných rozvah nebo účetních výkazů (jiných než konsolidovaná účetní závěrka);

E.3. podpora při dodržování daňových povinností, jako je podávání daňových přiznání, výpočet a placení daní atd.; zpracování údajů;

E.4. audit účetnictví dceřině společnosti a řízení procesu fakturace.

F. Technické služby, například:

F.1. podpora týkající se závodu, strojů, vybavení, procesů atd.

F.2. plánování a provádění činností řádné a mimořádné údržby v areálu a závodě;

F.3. plánování a provádění činností řádné a mimořádné restrukturalizace v areálu a závodě;

F.4. transfer technického know-how;

F.5. poskytování pokynů k inovaci výrobků;

F.6. plánování výroby s cílem minimalizovat nadměrnou kapacitu a efektivně uspokojit poptávku;

F.7. podpora při plánování a provádění investičních výdajů;

F.8. sledování efektivity a dále

F.9. technicko-inženýrské služby.

G. Služby v oblasti kontroly kvality, například:

G.1. vypracování politik kvality a norem kvality u produkce a poskytování služeb;

G.2. podpora při získávání osvědčení kvality (např. ISO 9000) a dále

G.3. vývoj a plnění programů zaměřených na spokojenost zákazníků.

H. Ostatní služby:

H.1. služby v oblasti rozvoje strategie a rozvoje podniku v případě, že existuje spojení s stávající dceřinou společností, nebo s dceřinou společností, jež má být založena;

H.2. podniková bezpečnost;

H.3. výzkum a vývoj;

H.4. správa nemovitostí a zařízení;

H.5. logistické služby;

H.6. správa inventáře;

H.7. poradenství o dopravní a odbytové strategii;

H.8. skladovací služby;

H.9. služby nákupu a opatřování surovin;

H.10. řízení snižování nákladů;

H.11. služby v oblasti balení.

Příloha 2: Příkladný a nezávazný seznam nákladů podílníků (text kurzívou je převzat ze Směrnice OECD)

Z debaty na zasedání JTPF v březnu 2009 lze učinit závěr, že náklady uvedené v této tabulce lze obecně považovat za náklady ve prospěch mateřské společnosti. JTPF však dospělo k závěru, že analýza bude vždy vyžadovat, aby při hodnocení každé uvedené položky nákladů byly vzneseny tyto otázky: Je tato nákladová položka ve prospěch celé skupiny? Má z ní prospěch jen mateřská společnost? Měla by být přiřazena dceřiným společnostem, nebo by se měla považovat za vynaloženou ve prospěch určité dceřiné společnosti? Proto lze použít pouze přístup případ od případu.

	Popis nákladů, jež se mají považovat za náklady podílníků	Poznámky
a.	<i>Náklady na činnosti související s právní strukturou mateřské společnosti (viz oddíl 7.10a Směrnice OECD)</i>	Zpravidla náklady podílníků, ale viz níže
a.1.	<i>Náklady na schůze podílníků mateřské společnosti, včetně reklamních nákladů</i>	Náklady podílníků
a.2.	<i>Náklady na emisi podílů mateřské společnosti</i>	Náklady podílníků
a.3.	Náklady správní rady mateřské společnosti, které souvisí se statutárními povinnostmi ředitele jako člena správní rady	Ve zprávě OECD z roku 1984 se připouští, že členové správní rady mohou vykonávat činnosti, jež jsou ve prospěch dceřiných společností, takže pouze část nákladů týkajících se členů správní rady lze považovat za náklady podílníků. Tak tomu může být, když jeden nebo více členů správní rady má kvalifikaci nebo dovednosti nad rámec pouhého výkonu funkce, jež obsahují know-how a dovednosti relevantní pro podnikání dceřiných společností. <u>Závěry JTPF:</u> Vždy je vhodný individuální přístup, neboť ředitel nebo člen správní rady může vykonávat činnosti (částečně nebo zcela) pro konkrétní prospěch (některé) dceřiné společnosti (společností), a proto by mohlo být třeba je přiřadit.
a.4.	Náklady na dodržení daňového práva (daňová přiznání, účetnictví atd.) mateřskou společností	Náklady podílníků
b.	<i>Náklady související s plněním požadavků na podávání hlášení</i>	Náklady podílníků

	<i>mateřskou společností včetně konsolidace zpráv (viz oddíl 7.10b Směrnice OECD)</i>	
b.1.	Náklady na konsolidovanou finanční zprávu mateřské společnosti	Náklady podílníků
b.2.	Náklady na konsolidovanou účetní závěrku skupiny	<p><u>Závěry JTPF:</u></p> <p>Cílené náklady: veškeré náklady, jež jsou nezbytné pro konsolidaci na kterékoli úrovni.</p> <p>Mohly by to být náklady související s mateřskou společností nebo dceřinou společností a otázkou je, kdo z nich má prospěch. Může dojít k souběžnému prospěchu pro dceřiné společnosti, ale konsolidace je činností skupiny jako takové. Někteří členové vysvětlili, že v praxi lokální náklady na dceřiné společnosti nepřecházejí na mateřskou společnost, neboť by bylo příliš nákladné uvedené náklady identifikovat a oddělit.</p>
b.3.	Náklady na uplatňování a dodržování přeshraniční daňové konsolidace. Daňové právní předpisy některých členských států stanoví přeshraniční daňovou konsolidaci, která vyžaduje, aby mateřská společnost získávala informace od dceřiných společností a formálně splnila požadavky, jako je provedení daňových přizpůsobení na účtech zahraničních dceřiných společností k výpočtu konsolidovaného příjmu pro daňové účely společnosti. Tyto náklady vznikají výlučně ve prospěch mateřské společnosti.	<p>Náklady podílníků</p> <p>Zřídka nastanou okolnosti, za nichž může dceřiná společnost získat prospěch z konsolidace, jako je třeba vyloučení srážkových daní, jež by se jinak uplatnily na platby prováděné mateřskou společností v zemi mateřské společnosti.</p>
b.4.	Náklady na audit mateřské společnosti	Náklady podílníků
c.	<i>Náklady na získání finančních prostředků na akvizici majetkových účastí mateřské společnosti (viz oddíl 7.10c Směrnice OECD)</i>	Náklady podílníků
d.	<i>Náklady na řídicí a kontrolní (sledovací) činnosti související s řízením a ochranou investic do majetkových</i>	Obecně se považují za náklady podílníků

	<i>účastí, ledaže by nezávislá strana byla ochotna tyto činnosti zakoupit nebo vykonávat sama</i>	
d.1.	Náklady na audit účtů dceřiné společnosti mateřskou společností, pokud se provádí výlučně v zájmu mateřské společnosti	Náklady podílníků Pokud je však audit také v zájmu dceřiné společnosti, je tato činnost částečně vnitroskupinovou službou: tak je tomu v případě, když je audit povinný ze zákona státu, v němž je dceřiná společnost zapsána do obchodního rejstříku, pokud je zpráva o auditu zveřejněna s účetní závěrkou dceřiné společnosti nebo zveřejněna na internetové stránce dceřiné společnosti nebo pokud ji obvykle užívá dceřiná společnost (např. poskytne ji bance při žádosti o úvěr, nebo ji používá vedení samotné dceřiné společnosti).
d.2.	Náklady na koncipování a audit účetní závěrky dceřiné společnosti v souladu s účetními zásadami států mateřské společnosti (např. obecných účetních pravidel Spojených států – US GAAP)	Náklady podílníků, ledaže má tato činnost kladný dopad na činnost dceřiné společnosti jako takové, a ne prostě proto, že je součástí skupiny. Tak tomu může být v případě, kdy účetní závěrku sestavenou za použití účetních zásad mateřské společnosti použije sama mateřská společnost pro účely služeb pro dceřinou společnost, jako jsou analýza trhu, sestavení rozpočtu atd...
d.3.	Náklady na informační technologie	<u>Závěry JTPF:</u> Tyto náklady jsou zřídka podporovány toliko ve prospěch mateřské společnosti. Proto je třeba použít individuální přístup.
d.4.	Náklady na obecné zkoumání výkonnosti sdružených podniků, pokud nejsou spojeny s poskytováním konzultačních služeb dceřiným společnostem	<u>Závěr JTPF:</u> Tyto náklady mohou být vynaloženy výlučně pro mateřskou společnost a v takovém případě jsou pouze náklady podílníků, avšak v mnoha případech to může pomoci zlepšit také řízení dceřiné společnosti, a proto je třeba je přiřadit
e.	Náklady na reorganizaci skupiny, na získávání nových členů nebo na zrušení divize	<u>Závěry JTPF:</u> V OECD se právě debatuje o restrukturalizaci podniku a závěry, jež

		<p>OECD přijme v budoucnu, by mohly být užitečné.</p> <p>Byl navržen individuální přístup, neboť restrukturalizovaný subjekt by také mohl mít přímý prospěch.</p> <p>Připomínky OECD: OECD poznamenává, že oddíl 7.12 Směrnice o převodních cenách zní „náklady na analýzu otázky, zda reorganizovat skupinu, získat nové členy nebo zrušit divizi“ a že to je značně užší rozsah. OECD má za to, že náklady na restrukturalizaci, jako jsou odpisy aktiv, výpovědi pracovních smluv atd., se nepovažují za náklady podílníků nebo službu, ale je třeba je posoudit individuálně, který subjekt by měl nést tyto náklady, v závislosti zejména na právech a ostatních aktivech stran.</p> <p>V rámci předlohy k diskusi OECD se ještě střetávají různé názory na aspekty vnitropodnikového oceňování restrukturalizace podniků, o tom, který subjekt v rámci skupiny nadnárodní společnosti by měl nést náklady na restrukturalizaci, a OECD předběžně dospělo k závěru, že v závislosti na skutečnostech a okolnostech případu by to mohl být restrukturalizovaný subjekt, jiný subjekt ze skupiny, jenž může mít prospěch z přemístění činnosti, mateřská společnost, několik subjektů ze skupiny atd.</p>
f.	Náklady na první kótaci mateřské společnosti na burze a náklady na činnosti související s kótací mateřské společnosti na burze v letech po první kótaci (např. vypracování dokumentů požadovaných orgánem dohledu nad trhem cenných papírů).	Náklady podílníků
g. g.1.	Náklady mateřské společnosti na vztahy s investory Náklady na tiskové konference a ostatní komunikaci s i) podílníky mateřské společnosti, ii) finančními analytiky, iii) fondy a iv) ostatními zúčastněnými	Náklady podílníků

	stranami mateřské společnosti	
h.	Studium a realizace kapitalizační struktury dceřiných společností	Individuální přístup
i.	Náklady na zvýšení základního kapitálu dceřiné společnosti	Individuální přístup
j.	Ostatní činnost, kterou identifikujete jako činnost podílníků: Činnosti související s přijetím a vynucováním statutárních pravidel a pravidel chování s ohledem na „řízení společnosti“ samotnou mateřskou společností nebo celou skupinou	Náklady podílníků