VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF MANAGEMENT

STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN VE SKUPINĚ OEZ

DETERMINATION OF TRANSFER PRICES IN OEZ GROUP

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE PETR TOMAN
AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE doc. Ing. ALENA KOCMANOVÁ, Ph.D.
SUPERVISOR

BRNO 2009

Vysoké učení technické v Brně
Fakulta podnikatelská

Akademický rok: 2008/09
Ústav managementu

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Toman Petr

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Stanovení transferových cen ve skupině OEZ

v anglickém jazyce:

Determination of Transfer Prices in OEZ Group

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření "Licenční smlouvy" dle autorského zákona.

Seznam odborné literatury:

ŠOLJAKOVÁ, L.. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. Praha: Management Press. 2003. 146 s. ISBN 80-7621-087-2.
FIBÍROVÁ, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha: ASPI. 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
KRÁL, B. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press. 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0 (váz.).
DOYLE, D. Strategické řízení nákladů. Praha: ASPI. 2006. 227 s. ISBN 80-7357-189-7

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2008/09.

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
Fakulta podnikatelská
L.S.

PhDr. Martina Rašticová, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkanka fakulty

V Brně, dne 25.3.2009

ANOTACE

Tématem diplomové práce „Stanovení transferových cen ve skupině OEZ“ je určení způsobu tvorby transferových cen pro obchodní vztahy mezi spřízněnými společnostmi. Práce se zaměřuje na teoretické znalosti z oblasti předacích cen jejíž pilířem je „princip tržního odstupu“. S tím souvisejí i daňové souvztažnosti a rovněž potřebná tvorba dokumentace pro transparentnost před finančními orgány. Závěrečná doporučení jsou zaměřená jak konkrétně tak obecně především na problémy plynoucí ze současné hospodářské situace. Všeobecně platná doporučení se dotýkají především oblasti zajištění závazného posouzení o korektnosti tvorby předacích cen.

Klíčová slova: předací (transférové) ceny, princip tržního odstupu, masterfile, závazné posouzení, hospodářská reces, OECD, tradiční transakční metody, ziskové transakční metody, TNMM – transakční metoda čisté marže.

ANNOTATION

The theme of my thesis „Determination of Transfer Prices in OEZ group“ is determination the way of creation transfer prices for business iterrelations between affined companies. Work is focused on theoretic knowledge from areas of transfer prices whose pillar is „The Arm´s Length Principle“. With it relating tax correlation and required production of documentation for transparence for financing organs. Final recommendation are target to how (in the concrete and also generally) above all on problems resulting from current economic situation. Of binding force recommendation touche above all areas cover binding appreciation about correctness of creation transfer prices.

Key words: transfer prices, the arm´s length principle, masterfile, binding appreciation, economic recession, OECD, traditional transactional method, profitable method, trasactional net margin method.

Bibliografická citace práce

TOMAN, P. Stanovení transferových cen ve skupině OEZ, Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 72 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v přiloženém seznamu literatury. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a právech souvisejících s právem autorským).

V Letohradě: květen 2009 ……

Poděkování

Děkuji doc. Ing. Aleně Kocmanové, Ph.D. za metodické vedení, konzultace a veškerou pomoc při přípravě a zpracování této diplomové práce. Mé poděkování také patří vedení společnosti za poskytnutí potřebných podkladů a informací s diplomovou prací souvisejících

OBSAH

Úvod 11

1. Vymezení problému a cíl práce 12

2. Teoretická východiska práce 13

2.1. Cenová politika při „bojové strategii“ 13

2.2. Nákladově orientovaná tvorba cen 13

2.3. V čem princip tržního odstupu spočívá? 15

2.4. Obvyklé cena versus tržní hodnota 15

2.5. Kdo jsou spojené osoby ? 16

2.6. Úvod do problematiky předacích cen 17

2.7. Předací ceny jako součást informačního systému podniku 18

2.7.1. Rozdělení předacích cen podle účelu, informačního systému a primárních uživatelů 21

2.7.2. Předací ceny v manažerském účetnictví 21

2.7.3. Předací ceny ve finančním účetnictví 22

2.7.4. Úprava předacích cen dle IAS (IFRS) 24

2.7.5. IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran 24

2.7.6. IAS 14 Vykazování podle segmentů 26

2.8. Předací ceny v daňovém účetnictví 27

2.9. Metody pro zjištění cen 30

2.10. Tradiční transakční metody 30

2.10.1. Comparable uncontrolled price method 31
Metoda srovnatelné nezávislé ceny

2.10.2. Resale price method – RPM 31
Metoda ceny při opětovném prodeji

2.10.3. Cost plus method – CPM 32
Metoda nákladů a přirážky

2.11. Ziskové transakční metody 32

2.11.1. Profit Split Method *„profit-split „* 33
Metoda rozdělení zisku

2.11.2. Transactional Net Margin Method – TNMM 33
Transakční metoda čistého rozpětí
2.12. Dokumentace k transferovým cenám 34
2.12.1. ČR jako členský stát OECD 34
2.12.2. ČR jako členský stát EU 34
2.12.3. Masterfile 34
2.12.4. Dokumentace specifická pro konkrétní zemi 35
2.13. Srovnávací analýza 36
2.13.1. Charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb 37
2.13.2. Vykonávané funkce (tzv. funkční analýza) 37
2.13.3. Funkční a risk analýza 38
2.13.4. Smluvní podmínky 39
2.13.5. Ekonomické okolnosti 39
2.13.6. Podnikatelské strategie 39
2.13.7. Analýza zásluh 39
2.13.8. Zbytková analýza 40
2.14. Vydání závazného posouzení 40
2.14.1. Pro jaké vztahy 40
2.14.2. Kdo podává žádost 41
3. Analýza problému a současné situace 41
3.1. Masterfile – základní dokumentace k převodním cenám 41
3.1.1. Historie 41
3.1.2. Výrobní program 42
3.1.3. Vize, cíle, strategie – střednědobé 44
3.1.4. Vize, cíle, strategie – dlouhodobé 44
3.1.5. Obecný popis organizační 45
3.1.6. Schéma podniků ve skupině 48
3.1.7. Obecný popis spojených osob 51
3.1.8. Certifikáty 52
3.2. Politika dané skupiny 54
3.2.1. Metoda srovnatelné nezávislé ceny 55
3.2.2. Metoda ceny při opětovném prodeji 56

3.2.3. Metoda náklady plus přirážka 57
3.2.4. Metoda rozdělení zisku 58
3.2.5. Metoda modifikované přirážky a Metoda srovnatelného zisku 58
3.2.6. Transakční metoda čisté marže 59
3.3. Seznam ujednání a podílení se na nákladech 59
4. Návrhy řešení a jejich přínos 60
4.1. Flexibilita systému převodních cen 61
4.1.1. Stručný popis současné ekonomické situace v ČR 61
4.1.2. Adaptace systému převodních cen na novou ekonomickou situaci 62
4.1.3. Restrukturalizace a možnosti plánování 62
4.2. Obhajitelnost existujících systémů převodních cen 64
4.2.1. Dokumentace existujících systémů 64
4.2.2. Použitelnost srovnávacích studií v podmínkách recese 64
4.2.3. Použitelnost srovnávacích studií v podmínkách recese 65
4.3. Alokace ztrát a jejich obhajitelnost 65
4.3.1. Alokace ztrát 65
4.3.2. Příklad náhle vzniklé ztráty 66
4.4. Žádost o závazné posouzení cen a jeho platnost 67
4.4.1. Žádost o závazné posouzení cen a jeho platnost 67
4.4.2. Žádosti v praxi 68
4.4.3. Statistika žádostí o závazné posouzení převodních cen 69
4.4.4. Vliv ekonomické recese na existující závazné posouzení 69
4.4.5. Ziskovost společnosti 70
5. Závěr 70
6. Seznam použité literatury 72
7. Seznam tabulek 72

Úvod

Za téma vlastní diplomové práce jsem zvolil jednu z aktuálních problematik ve společnosti OEZ s.r.o. Firma je výrobním podnikem, který vyrábí elektrotechniku pro jištění. Portfoliem je produkce jističů, pojistek a další doprovodný program pro plné uspokojení zákaznických potřeb. Celkový počet zaměstnanců činí 1500 lidí. Hlavní závod je v Letohradě, který má několik dceřiných společností.

Diplomová práce popisuje tvorby a dokumentace transferových (předacích) cen v době zpomalení ekonomického růstu. Společnost se v roce 2007 stala součástí skupiny Siemens, tudíž doznala rozsáhlých strukturálních změn a i změn v oblasti strategie cen. V současnosti lze považovat za nejpalčivější vysoké nároky na tvorbu rozpočtových plánů a transferových cen pro všechny spřízněné subjekty, jež přibyly vstupem strategického partnera. A zároveň přehodnocení dosavadních metodik pro tvorbu cen předacích, které byly v předešlých letech používány u dceřiných společností firmy OEZ s.r.o.

Je nutné seznámit se s úskalími, které hospodářská krize do této oblasti přináší a pokusíme si určit doporučení ať už obecná či specifická. Dále si nastavíme postup tvorby dokumentace pro žádost o závazné posouzení tvorby transferových cen finančním úřadem.

1. Vymezení problému a cíl práce

Cílem práce je teoreticky i prakticky blíže pochopit pozadí tvorby transferových cen, jejich princip použití v obchodě či potřebné dokumentace pro posuzování jejich korektnosti finančním úřadem. Svou významnou roli zde bude hrát současná hospodářská recese, které nám vyložené dává za úkol provést si analýzu možných rizik a zformulovat doporučení pro přizpůsobení se současným podmínkám.

Transferové ceny nejsou jednoduchým tématem a umět napasovat nabízené metodiky na výpočty a legislativně správné stanovení předacích cen je velmi složitý úkol. Jak zjistíme, ani tak složitě strukturovaná síť trhu nemá vždy jasný opěrný bod pro potřebná rozhodnutí a přes všechny normy, poučky, směrnice či dokonce zákony musíme občas učinit prosté „selské“ rozhodnutí, abychom vůbec alespoň nějak problém vyřešili.

2. Teoretická východiska práce

2.1 Cenová politika při „bojové strategii“

Podniky jsou zpravidla zdrženlivé v rozpoutání cenové války. Obávají se ztrát, které by utrpěly. Tento postoj se však za určitých okolností může změnit. Někdy může cenová válka například umožnit podnikům dosáhnout velmi výhodného obchodního postavení a umožnit další rozvoj.

Cílem cenové války může být i zisk z podílu na trhu, snaha proniknout před konkurenty do distribuční sítě, která je velmi citlivá na ceny, nebo vyloučit potenciálně nebezpečnou konkurenci. [1]

Ale! Je potřeba uvést uvézt, že transferové ceny jsou však zcela odlišnou oblastí. Při jejich určování nejde vůbec konkurenční boj, ale naopak o přesuny mezi spřízněnými subjekty. Nejde zde o to, abychom obstáli před zákazníkem, ale naopak abychom obstáli před Finančním úřadem, který vyhodnocuje korektnost jejich nastavení z hlediska legislativních norem a tím souvztažných daňových dopadů.

2.2 Nákladově orientovaná tvorba cen

Výchozími podklady cenových rozhodování v oblasti **nákladových metod tvorby cen** jsou informace o stávajících podmínkách a předpokladech pro dosažení požadovaných nebo očekávaných výsledků. To je spojeno s propočty ceny, od které lze odvíjet úkoly v oblasti nákladů, rozsahu činnosti, rozložení trhů apod. Takové propočty jsou úzce spojeny se zpracováním komplexního rozpočtu a jeho dílčích částí, rozpočtu prodeje a výnosů, rozpočtu výroby a nákladů a rozpočtu tvorby a rozdělení zisku.

Propočet takovýchto cen zahrnuje dvě dílčí etapy: **kalkulaci nákladů a stanovení ziskové přirážky**.

[1] Král, Bohumil: Nákladové a manažerské účetnictví, Praha 1997, Polygon, s. 395

Výše **zisku** v ceně by měla odpovídat očekávanému nebo předpokládanému **zhodnocení vynaložených nákladů** a **riziku** a záměrům, které má podnik ve svém dalším rozvoji. Zisk vystupuje jako kritérium v různých rozhodovacích úlohách a podle rozsahu řešeného problému se uplatňuje v rozdílných funkcích. V souvislosti se stanovením směrné ziskové přirážky se kalkuluje se ziskem před zdaněním. Absolutní výše zisku je v ekonomice reálnou veličinou, která má své konkrétní použití. Z hlediska srovnání efektivnosti podnikatelské činnosti jsou základním ukazatelem **ROS** (míra rentability tržeb), **EVA** (ekonomicky přidaná hodnota), **EBIT** (zisk před úroky a zdaněním).

U **kalkulace ceny plných nákladů** vycházíme z toho, že z ceny a dosažených výnosů je třeba uhradit **všechny náklady** a vytvořit stanovený zisk. Proto se v kalkulaci cen každé jednotce výkonu, která je nositelem ceny, explicitně určují položky všech nákladů, které se z ceny odčerpávají. Jde nejen o úhradu nákladů přímo vynaložených na uskutečnění dané jednotky výkonu, ale také o všechny druhy společných nákladů. Jedná se o **plnou distribuci (alokaci) nákladů v cenách**. V kalkulaci cen plných nákladů je jedinou jednoznačnou položkou variabilní část přímých nákladů jednotky výkonu. Lze ji vykázat ve výši, v jaké byla danou jednotkou výkonu také spotřebována.

Kalkulace dílčích nákladů přiřazujeme jednotlivým výkonům náklady a příspěvky (marže) v pořadí, které vyjadřuje souvislost s konkrétním výkonem, a proto i s pořadím úhrady z jednotkové ceny. Při stanovení ceny vcházíme ze standardního (normálního) využití kapacity. Liší-li se skutečné využití od standardního, mění se vnitřní struktura ceny. Realizovaná marže (příspěvek na úhradu) je v kalkulaci vnitřně rozdělena na několik skupin. Jako celek je celková marže proporcionálního rozsahu prodeje, zatímco náklady, které mají být pokryty, jsou fixní. Tak dochází k neúplné úhradě jednotlivých položek společných nákladů (při nižším rozsahu prodeje) nebo k jejich překročené úhradě (při vyšším rozsahu). Při vyšším využití kapacity se relativně zvětšuje část marže, která připadá na průměrný zisk, a naopak se snižuje výše

průměrných fixních nákladů a opačně. Tyto rozdíly tak ovlivňují konečně vykázaný zisk. [2]

2.3 V čem princip tržního odstupu spočívá?

Transakce mezi spřízněnými subjekty (například mezi mateřskou a dceřinou společností), která není ovlivněna skutečností, že se jedná o spřízněné subjekty (tj. cena není "záměrně upravena"), odpovídá principu tržního odstupu. Pokud však tato podmínka není splněna, riskují zúčastněné subjekty dodatečnou úpravu základu daně ze strany finančního úřadu a s velkou mírou pravděpodobnosti také z toho vyplývající sankce.

Pokud například dceřiná společnost prodává mateřské společnosti své výrobky dlouhodobě se ztrátou, velmi často dochází k porušování principu tržního odstupu. Přesto však mohou existovat reálné důvody, které by ztrátu obhajovaly i z pohledu principu tržního odstupu, a proto u transferových cen rozhodně nelze generalizovat či činit ukvapené závěry bez detailní znalosti situace jednotlivých poplatníků. Ztráta, dokonce i dlouhodobého charakteru, může být obhajitelná, např. pokud je dceřiná společnost rozhodujícím nositelem obchodních funkcí a s tím souvisejících rizik a jedná se o výrobek s dlouhým životním cyklem

2.4 Obvyklé cena versus tržní hodnota

Obvyklou cenou se podle zákona č. 151/1997 Sb. ve znění zákona č. 121/2000 Sb. rozumí cena, která by byla dosažena při prodejích stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.

Význam slova „obvyklý“ je podle Slovníku spisovné češtiny „běžný, pravidelně se opakující, odpovídající zvyku“. Chodíme-li nakupovat potraviny, víme, jaká je jejich

[2] Král, Bohumil: Nákladové a manažerské účetnictví, Praha 1997, Polygon, s. 395

obvyklá cena, neboť jejich cena nebude sice ve všech obchodech stejná, ale bude se pohybovat obvykle v nějakém relativně malém cenovém rozpětí. Pokud se stane, že čerstvý rohlík stojí jeden den v jednom obchodě neuvěřitelných 0,50 Kč, není to ovšem jeho obvyklá cena, když víme, že obvykle stojí 1,50 Kč. Chceme-li si koupit automobil nějaké značky, ať nový nebo ojetý, obejdeme několik prodejen nebo autobazarů, koupíme si inzertní noviny a víme, jaká je obvyklá cena automobilu, který bychom si rádi pořídili. Provedli jsme totiž analýzu trhu. A to je odpověď na otázku, **jak se zjišťuje obvyklá cena** . Právě a **jedině** takovou **analýzou trhu a nijak jinak** . Obvyklá cena existuje pouze u zboží, s kterým se běžně obchoduje. Je to cena běžná, pravidelně se opakující a odpovídající zvyku v daném místě a čase. Proto ji analýzou trhu můžeme odhadnout s poměrně velkou přesností nebo s malým rozptylem od průměrné hodnoty.

Znalce oceňujícího nemovitosti však může problém obvyklé ceny někdy dost potrápit, zvláště když ji po něm vymáhají soudy nebo jiné orgány a hrozí přitom pokutou 50 000 Kč, pokud ji znalec přesně nestanoví do 30 dnů. Předpokládají, že jim znalec vypočítá jedno přesné číslo. Nejsou si většinou ani vědomi, že obvyklou cenu nemovitostí nelze stanovit, ale jen odhadnout, a to jen tam, kde se právě obchoduje s prakticky zcela shodnými nebo velmi podobnými nemovitostmi. Co má ale znalec udělat, když je po něm žádáno stanovení obvyklé ceny nějaké nemovitosti, která je široko daleko jediná svého druhu? V takovém případě obvyklá cena neexistuje, neboť v daném místě a čase se s obdobnými nemovitostmi běžně neobchoduje. Znalec by tedy měl napsat, že v tomto případě obvyklá cena neexistuje. Může se pouze pokusit o odhad tržní hodnoty, avšak takový odhad by neměl prohlašovat za obvyklou cenu. Může dodat, že jím odhadnutou tržní hodnotu lze podle jeho názoru považovat za hodnotu, která je v souladu s dobrými mravy. Určitě se takový dodatek bude líbit. [3]

2.5 Kdo jsou spojené osoby ?

Dalším pojmem k vysvětlení jsou spojené osoby. Protože hrají významnou roli pro definici transferových cen, popišme si jejich úlohy.

[3] Kratěna, Jindřich: http://znalci-komora.org/clanky/cenaobv.html

O kapitálově spojené osoby se jedná, jestliže

- se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob a tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob. Všechny tyto osoby jsou osobami přímo kapitálově spojenými,
- se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby anebo se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob a tento podíl představuje alespoň 25% základního kapitálu nebo 25% hlasovacích práv těchto osob. Všechny tyto osoby jsou osobami přímo kapitálově spojenými.

Jinak spojenými osobami rozumíme

- osoby, které se podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
- osoby ovládající a ovládaná,
- osoby ovládané stejnou ovládající osobou.

Česká legislativa považuje za osoby jinak spojené také

- osoby blízké (např. příbuzný v řadě přímé, sourozenec, manžel),
- osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně.

Pojem osoba zahrnuje jak právnické, tak fyzické osoby.[4]

2.6 Úvod do problematiky předacích cen

Poslední desetiletí jsou pro podnikatelskou sféru charakteristická globalizací světových trhů a velkou koncentrací kapitálu. To vytváří vhodné podmínky pro vznik nových typů podnikových uskupení, která dosahují nebývalých rozměrů. Pro taková podniková uskupení je charakteristické, že působí zároveň na různých trzích. Mají tedy obvykle nadnárodní charakter. Vzhledem k velikosti těchto uskupení i jejich nadnárodnímu charakteru je jejich organizační struktura často velmi složitá. Nižší organizační celky těchto uskupení mají většinou právní subjektivitu, jsou tedy

[4] Soukupová, Alena: IB Service, IB Grant Thorton, 4/2008

v právním slova smyslu samostatnými podniky. Jejich ekonomická samostatnost je však často výrazně oslabena a podřízena cílům podnikového uskupení jako celku.

Přičteme-li k výše uvedenému, že tato podniková uskupení vytvářejí významnou či spíše rozhodující část světové produkce, je logické, že jsou tyto celky předmětem zájmu interních i externích uživatelů podnikových informací. Do první skupiny patří zejména manažeři odpovědní za fungování podnikových uskupení. Do druhé skupiny pak různé externě zainteresované skupiny, jako např. investoři, banky či státní instituce (finanční úřady, celní orgány, antimonopolní orgány atd.). Zájem externích uživatelů, a především pak státních orgánů, souvisí zejména s daňovými aspekty. V obecnější rovině lze konstatovat, že tento zájem souvisí hlavně se způsobem alokace zisku v rámci těchto podnikových uskupení.

Jedním z klíčových faktorů, kterým věnují výše uvedené zájmové skupiny skutečně významnou pozornost, jsou ceny používané pro ocenění transakcí mezi jednotlivými podniky jednoho podnikového uskupení (tzv. spřízněnými podniky). Tyto ceny nejsou výsledkem působení externího trhu, ale jsou přímo či nepřímo stanoveny daným podnikovým uskupením. V tomto textu se bude pro takový typ ceny používat označení **předací cena**. V odborné literatuře se lze však setkat i s označením vnitropodniková, transferová či převodní cena. Pojem vnitropodniková cena je obvykle přiřazován předací ceně, která plní své funkce v manažerském účetnictví. Pojem transferová nebo převodní cena se pak většinou používá k označení předací ceny v daňovém účetnictví.

2.7 Předací ceny jako součást informačního systému podniku

Stanovení, využívání a kontrola předacích cen vyžaduje velké množství podrobných informací, které je třeba získat z účetního systému podniku. Tyto informace je třeba ve většině případů ještě doplnit o informace týkající se okolí podniku (trh, konkurence atd.). Východiskem tohoto textu je předpoklad, že účetní systém podniku zahrnuje, zejména z uživatelského hlediska, tři základní subsystémy:

- manažerské účetnictví,
- finanční účetnictví,
- daňové účetnictví.

Rozdíl mezi výše zmíněnými subsystémy vyplývá prvotně z rozdílných potřeb jejich uživatelů. Primárním cílem manažerského účetnictví je poskytovat informace interním uživatelům, a to zejména pro řízení podnikatelských procesů podniku. Finanční účetnictví se naopak prvotně orientuje na externí uživatele, kteří se zajímají o finanční pozici, výkonnost a o schopnost podniku produkovat finanční prostředky a racionálně je alokovat. Specifickým subsystémem je daňově orientované účetnictví, jehož cílem je zjištění daňového základu jakožto nástroje určení daňové povinnosti. Rozdílné uživatelské potřeby předurčují i rozdílné zpracovatelské postupy. Tyto postupy jsou regulovány předpisy (zákony, standardy), které vznikají nezávisle na podniku, nebo jsou regulovány pouze interními předpisy podniku. Mezi externě regulované systémy patři finanční a daňové účetnictví. Mezi externě neregulované systémy patří manažerské účetnictví.

Z uživatelského hlediska plní tyto subsystémy samostatné funkce, z hlediska zpracovatelského se však mohou různým způsobem prolínat. Tato zpracovatelská vazba se týká především vztahu finanční účetnictví - daňové účetnictví a vztahu finanční účetnictví – manažerské účetnictví. Vzhledem k tomu, že finanční i daňové účetnictví podléhají pravidlům externího regulátora, vyplývá jejich vztah z konkrétních pravidel (zákonů, standardů) platných v daném čase a daném místě. Tento vztah může být naprosto volný, tzn. že je finanční účetnictví zpracovatelsky plně odděleno od daňového účetnictví, nebo se tyto subsystémy prolínají. Tato provázanost může být pouze částečná, což odpovídá současné legislativní úpravě v České republice.

Obdobně i vztah manažerského a finančního účetnictví může nabývat různého stupně provázanosti. Tento vztah je však ovlivněn pouze částečně externím regulátorem, neboť tomu podléhá pouze finanční účetnictví. Konkrétní vztah finančního a manažerského účetnictví závisí ve velké míře na charakteru manažerského účetnictví,

které je plně v kompetenci předmětného podniku. Z pohledu finančního účetnictví vyplývá potřeba existence zpracovatelské provázanosti z potřeby vykázání některých vnitřních jevů a procesů podniku ve finančním účetnictví. Jedná se zejména o jevy, které zároveň ovlivňují výši majetku podniku (např. údaje o majetku, který je vyráběn za účelem prodeje či pro vlastní potřebu podniku). Z pohledu manažerského účetnictví je zpracovatelská provázanost užitečná pro identifikaci rozdílných hodnot vykazovaných v účetních výkazech zpracovaných na základě manažerského nebo finančního účetnictví.

Z hlediska zkoumání předacích cen se pak nelze vyhnout otázkám typu: „Který subsystém by měl sloužit jako primární informační zdroj pro stanovení předacích cen? Mají různé typy předacích cen vycházet pouze z jednoho subsystému, nebo má mít každý subsystém vlastní způsob stanovování předacích cen?“

V OEZ sbíráme informace napříč různými systémy. Důležitá je jejich pozdější doložitelnost.

Pro určení vhodného informačního systém, který bude sloužit jako odpovídající základna pro stanovení předacích cen, je třeba stanovit účel, pro který jsou tyto ceny využívány (účel ceny). Předací ceny mohou být využívány (či „zneužívány“) především následujícím způsobem:

- jako měřítko výkonnosti tzv. odpovědnostních středisek (nebo podniku v podnikovém uskupení),
- jako motivační nástroj ovlivňující chování těchto středisek (nebo podniku v podnikovém uskupení),
- jako nástroj vymezení pravomoci a odpovědnosti za část podnikových (koncernových) výsledků,
- jako nástroj alokace nákladů a výnosů, případně aktiv a pasiv v rámci podniku či podnikového uskupení (dle místa vzniku či odpovědnosti),
- ke zvyšování čistého zisku koncernu snížením celkové daně ze zisku,

- ke zvyšování čistého zisku koncernu snížením placeného (dovozního) cla,
- k měření zisku jednotlivých podniků podnikového uskupení (při zneužití i k zvyšování čistého zisku koncernu na úkor ostatních (minoritních) vlastníků podniku, zejména zkreslením skutečné ziskovosti předmětného podniku).

Rozdělení předacích cen podle účelu, části informačního systému, v němž se zobrazují, a primárních uživatelů znázorňuje následující tabulka.

Účel předací ceny (účel PC)	Informační systém	Uživatelé
Měření výkonnosti střediska	Manažerské účetnictví	Interní
Motivace střediska	Manažerské účetnictví	Interní
Vymezení odpovědností a pravomocí	Manažerské účetnictví	Interní
Alokace nákladů a výnosů	Manažerské účetnictví	Interní
Optimalizace daní (DPH, DPPO)	Daňové účetnictví	Finanční úřady
Snižování cla	Daňové účetnictví	Celní a finanční úřady
Měření zisku koncernových podniků	Finanční účetnictví	Příslušné státní orgány Minoritní vlastníci

2.7.1 Rozdělení předacích cen podle účelu, informačního systému a primárních uživatelů

Z výše uvedeného členění vyplývá, že manažerské účetnictví je informační systém, v jehož rámci by mělo docházet k využívání předacích cen (první čtyři účely). Finanční a daňové účetnictví je informačním systémem, který by měl spíše zabraňovat zneužívání předacích cen (poslední tři účely).

2.7.2 Předací ceny v manažerském účetnictví

Funkce předacích cen v manažerském účetnictví lze rozdělit do dvou základních skupin. Hlavní funkci plní v odpovědnostně orientovaném účetnictví v souvislosti s měřením výkonnosti a motivací střediska. Zároveň jsou nástrojem vymezení pravomocí

a odpovědností za hodnotové efekty, které předmětná střediska ovlivňují. Odvozenou a naprosto rozdílnou funkci mohou plnit ve výkonově orientovaném účetnictví, kde slouží zejména jako nástroj alokace nákladů a výnosů. Z toho tedy vyplývá, že existují i jiné předací ceny, které nemají daňový dopad! Jsou to obvykle ceny vnitropodnikové pro zúčtování mezi jednotlivými středisky, takže ty nepřesáhnou hranice podniku.

Manažerské účetnictví používá různé metody stanovení předacích cen. Jednotlivé metody lze rozdělit do dvou základních skupin. Jedná se o předací ceny odvozené od tržní ceny, nebo ceny odvozené od nákladů výkonu. Zvláštním typem jsou předací ceny stanovené dohodou. Takto stanovené ceny nelze považovat za samostatnou skupinu, neboť dohodnutá předací cena závisí zejména na typu střediska, jež se účastní předmětné transakce. Pokud se jedná o investiční střediska, bude výsledná cena pravděpodobně odvozena od tržní ceny, pokud ji lze zjistit. V případě nižších typů středisek bude odvozena spíše od nákladů výkonu. Z tohoto úhlu pohledu lze tedy předací ceny též členit na ceny stanovené na vrcholové úrovni (podnikem nebo ovládajícím podnikem) a na ceny stanovené středisky (koncernovými podniky), jež se účastní transakce. Pravomoc střediska stanovit předací cenu pak může být neomezená nebo omezená, tzn. musí být stanovena v určitém rozmezí.

V další části textu jsou stručně charakterizovány základní metody tvorby předacích cen využívané pro potřeby manažerského účetnictví.

2.7.3 Předací ceny ve finančním účetnictví

Rozdílný přístup manažerského účetnictví a finančního, resp. daňového, účetnictví k předacím cenám v rámci podnikových uskupení vyplývá z rozporu mezi **právní formou** a **ekonomickou podstatou** podnikových uskupení, a to zejména koncernů. Pokud budeme na koncern nahlížet jako na jednotný celek, může být předmětem manažerského účetnictví primárně tento celek a až odvozeně dílčí celky, tedy koncernové podniky. Finanční, resp. daňové, účetnictví je obvykle primárně zaměřeno na účetní jednotku, tedy koncernový podnik a většinou až odvozeně na celý koncern (formou konsolidovaných účetních výkazů).

Tento na první pohled nepodstatný rozdíl je zcela klíčový z hlediska fungování předacích cen v koncernu. Předací ceny plní v manažerském účetnictví koncernu již dříve popsané funkce, které jsou zaměřeny na naplňování koncernových cílů. Cíle jednotlivých koncernových podniků jsou pak pouhou transformací těchto koncernových cílů. Z tohoto úhlu pohledu je základní účetní jednotkou koncern. Informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici jednotlivých koncernových podniků jsou závislé na úrovni delegovaných pravomocí a odpovědností, což se hodnotově promítá zejména do použitého typu předacích cen, které by se neměli lišit od cen obvyklých a měli by splňovat princip tržního odstupu.

Naopak finanční účetnictví považuje obvykle za základní účetní jednotku koncernový podnik. Výsledek jeho hospodaření může být samozřejmě výrazně ovlivněn způsobem tvorby předacích cen, které by tudíž měly být předmětem zájmu zejména v souvislosti s alokací nákladů a výnosů při vzájemném obchodování koncernových podniků. Nevhodné stanovení předacích cen (z pohledu externího uživatele informací o finančním účetnictví koncernového podniku) může ve své podstatě znamenat úmyslné či neúmyslné zkreslování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Jedná se o případy, kdy je prostřednictvím nesprávně stanovené předací ceny podhodnocen zisk jednoho podniku na úkor jiného podniku. Toto zkreslení může mít negativní vliv na rozhodování externích uživatelů, čímž je může nepřímo poškodit. Špatně stanovená předací cena může však i přímo poškodit minoritní akcionáře či může především zkreslit skutečnou výši daně ze zisku. A to je hlavní cíl. Jde však o ceny interní, nikoli ceny, které opouštějí právní subjektivitu.

Následující část textu bude zaměřena na problematiku předacích cen v souvislosti s vykazováním účetních informací dle Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), které jsou východiskem naší národní účetní legislativy, jakož i účetní legislativy Evropské unie.

2.7.4 Úprava předacích cen dle IAS (IFRS)

Problematikou **vymezení účetních jednotek**, které mohou být různým způsobem spřízněné a mají tudíž důvod používat při vzájemných transakcích jiné než tržní ceny, se zabývá standard **IAS 24 – Zveřejňování spřízněných stran.** Naopak **metodice tvorby předacích cen** není věnován žádný samostatný standard. Přesto lze určité obecné principy jejich tvorby a využití dovodit zejména z Koncepčního rámce a standardu **IAS 14 – Vykazování podle segmentů**.

2.7.5 IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran

Tento ne příliš rozsáhlý standard definuje zejména tzv. **spřízněné strany.** Obchodní transakce, které provádí podnik se spřízněnými stranami, by měly být pro potřeby finančního účetnictví zkoumány i z pohledu předacích cen. Aplikace standardu by měla sloužit jako nástroj eliminující vykazování zkreslených informací, a to zejména v souvislosti:

- s neoprávněným zlepšováním finanční pozice a výkonnosti podniku na úkor jiného spřízněného podniku nebo
- s neoprávněným zhoršováním finanční pozice a výkonnosti podniku ve prospěch jiného spřízněného podniku (sem patří i případné úmyslné poškozování podniku managementem).

Hlavním přínosem standardu je jasné vymezení spřízněných stran (okruhu podniků, které mohou ovlivňovat obě strany jedné transakce) a transakcí mezi těmito spřízněnými stranami.

Podnik by měl tedy zveřejňovat veškeré spřízněné strany bez ohledu na skutečnost, zda mezi nimi došlo k nějakým transakcím, či nikoliv. Standardy definují okruh spřízněných osob vcelku široce. To při důsledné aplikaci znamená, že by předmětný podnik měl zveřejnit např. veškeré subjekty, které vlastní vrcholoví řídící

pracovníci a jejich blízcí členové rodiny, a to i v případě, kdy tyto podniky neprovádějí s předmětným podnikem žádné transakce.

Standardy se nezaměřují pouze na hodnotovou stánku transakce mezi spřízněnými subjekty, která je primárně ovlivněna předací cenou. Autoři standardu si zjevně uvědomují úskalí spojená s možností jednoznačně správného a objektivního stanovení ceny mezi spřízněnými subjekty. Proto mají podniky povinnost zveřejňovat nejen hodnotové vyjádření realizovaných transakcí mezi spřízněnými subjekty, ale i typ transakce a postup určování cen.

Pouhé zveřejnění výše uvedených informací samo o sobě nezajistí, že budou předací ceny aplikovány správně. Může však upozornit na realizované transakce, které mohou být předmětem dalšího zkoumání. Dle mého názoru by se měl ke **způsobu stanovování předacích cen** u těchto transakcí mezi spřízněnými subjekty vyjadřovat **externí auditor**.

Kromě vymezení spřízněných stran zmiňuje Standard IAS 24 metody, které považuje za přijatelné pro ocenění transakcí mezi spřízněnými subjekty. V této souvislosti uvádějí mezinárodní účetní standardy:

- metodu srovnatelné tržní ceny,
- metodu při opětovném prodeji,
- metodu „náklady plus přirážka“.

Standard IAS 24 se zabývá výše uvedenými metodami velice stručně a spíše zmiňuje problémy spojené s jejich praktickou aplikací. Nelze jej tedy v žádném případě považovat za návod pro jejich aplikaci. Všechny uváděné metody jsou **v souladu s** tzv. **principem tržního odstupu**, i když samotný princip tržního odstupu není standardem zmiňován.

Přestože standard klade důraz na zveřejňování spřízněných stran a transakcí mezi spřízněnými stranami, samotnou existenci spřízněných stran považuje za normální

rys obchodu a podnikání. Připouští i specifický charakter těchto transakcí, které by se mezi nespřízněnými stranami ne vždy uskutečnily.

2.7.6 IAS 14 Vykazování podle segmentů

Mezinárodní účetní standardy sice zmiňují metody, které jsou přijatelné pro stanovování předacích cen mezi spřízněnými subjekty, nevěnují se však přesnému vymezení těchto metod. Z tohoto úhlu pohledu nelze tudíž IAS chápat jako metodické východisko pro aplikaci předacích cen. Při podrobnějším studiu jednotlivých metod pro oceňování transakcí mezi spřízněnými subjekty, např. dle metodiky OECD, lze však dojít k obecnému závěru, že pro většinu těchto metod je východiskem určení nákladů a výnosů souvisejících s předmětnou transakcí.

Z tohoto důvodu je možné považovat za východisko pro aplikaci předacích cen ve finančním účetnictví standard IAS 14 – Vykazování podle segmentů, jenž se věnuje problematice **vykazování nákladů a výnosů spojených s daným segmentem**. Pokud budeme nahlížet na transakce mezi spřízněnými subjekty nebo přímo na spřízněné subjekty v rámci koncernu obdobně jako na segmenty definované IAS 14, bylo by možné použít tento standard pro stanovení cen mezi spřízněnými subjekty. Případně pro následné ověření, zda ceny, které spřízněné podniky používají, jsou v souladu s principem tržního odstupu, resp. zda jsou v souladu s výše uvedenými metodami, které vycházejí z alokace nákladů a výnosů zkoumané transakci. Dle mého názoru by bylo takové využití standardu v souladu s jeho cílem, definovaným v úvodu standardu.

Je zřejmé, že problematika předacích cen není primárním zájmem finančního účetnictví. Hlavním důvodem je zejména skutečnost, že podniková uskupení vykazují běžně účetní informace nejen za jednotlivé koncernové podniky, ale i za podnikové uskupení jako celek, formou konsolidovaných výkazů, které eliminují vnitrokoncernové transakce. Na druhé straně však nelze opomíjet význam prezentace informací za jednotlivé koncernové podniky, které mohou být výrazně ovlivněny metodikou předacích cen. Vzhledem ke složitosti této problematiky se však finanční účetnictví nesnaží vytvářet jednotnou metodiku, ale spíše stanovuje obecné principy, které by

měly být při jejich aplikaci respektovány. Tyto principy jsou uvedeny zejména v IAS 24 – Zveřejňování spřízněných stran a v IAS 14 – Vykazování dle segmentů. Standardy kladou velký důraz na zveřejňování transakcí, které jsou oceňovány předacími cenami, a zveřejňování použité metody pro tvorbu předacích cen.

Z výše uvedeného vyplývá, že pro finanční účetnictví jsou ve své podstatě přijatelné veškeré metody tvorby předacích cen, které mají racionální základ, a jsou o nich řádně informováni externí uživatelé.

2.8 Předací ceny v daňovém účetnictví

Dle zprávy Světové banky prochází prostřednictvím 350 největších **nadnárodních společností** (angl.: multinational enterprises, MNE) 40% celkového světového obchodu. Jiné zdroje uvádějí, že prostřednictvím nadnárodních společností se uskutečňuje 60% celkového světového obchodu. Přestože je diskutabilní způsob měření takových údajů, je nepochybné, že nadnárodní společnosti výrazným způsobem ovlivňují světovou ekonomiku.

Nadnárodní společnosti nemají jako celek právní subjektivitu, jsou tvořeny skupinou samostatných subjektů. V rámci těchto nadnárodních společností se generuje zisk, který není zdaňován nadnárodní společností, ale jednotlivými podniky, které tvoří součást nadnárodní společnosti. Snaha o snížení celkového daňového zatížení nadnárodní společnosti tak nutně motivuje nadnárodní společnost k takové alokaci zisku, která vede k jeho podhodnocování v zemích s vyšší mírou zdanění a k nadhodnocování v zemích s nižší mírou zdanění.

Řešením tohoto problému by bylo celosvětové sjednocování míry zdanění zisků společností. To je však zatím zcela jistě v nedohlednu, protože řada států těží z tzv. daňového dumpingu a zvýšení daňové zátěže by pro ně znamenalo pozbytí komparativní výhody, která motivuje řadu společností k využívání těchto oblastí za účelem nízkého zdaňování svých zisků. OECD a vyspělé země se sice snaží omezovat negativní vliv „daňových rájů“, ale v krátkodobém horizontu lze jen stěží očekávat

nějaké výraznější úspěchy. Alternativním řešením, kterým lze v současných podmínkách odrazovat nadnárodní podniky od alokace zisku do „daňových rájů“, je stanovení **pravidel pro vykazování transakcí v rámci skupiny podniků** a kontrola dodržování těchto pravidel. Klíčový význam má v této souvislosti **předací cena (transfer price)**, kterou se oceňuje transakce mezi dvěma spřízněnými podniky. Samotný pojem nevypovídá nic o tom, zda je či není tato cena účelově nadhodnocena nebo podhodnocena. Někdy používané označení předací ceny jako ceny účelově nadhodnocené nebo podhodnocené není tudíž správné.

Mezi nejvýznamnější instituce, které se na mezinárodní úrovni zabývají problematikou daňových aspektů předacích cen, patří bezesporu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Ta se zaměřuje na problematiku „škodlivé daňové konkurence“, která vede k nespravedlivé alokaci daňových výnosů a poškozuje práva jednotlivých zemí zdanit zisky svých daňových poplatníků. Proti těmto nekalým praktikám postupuje OECD dvěma směry. Jednak definicí „daňových rájů“ a intenzivním tlakem na omezení jejich škodlivé daňové politiky, s cílem eliminovat hlavní příčinu zneužívání předacích cen. Současně s tím se pak snaží o tvorbu jednotné, mezinárodně uznávané metodiky pro zdaňování nadnárodních společností (MNE), jejíž součástí je metodika pro tvorbu předacích cen.

Hlavním dokumentem OECD, který zpracovává problematiku zdanění nadnárodních podniků je **Směrnice o předacích cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy** (dále jen Směrnice). Tento dokument není zaměřen jednostranně pouze pro potřeby daňové správy. Klade si za cíl především stanovit pravidla, přijatelná jak daňovou správou jednotlivých členských zemí, tak i samotnými nadnárodními podniky. Směrnice nemají podobu závazného opatření, ale mají pouze charakter doporučení.

Směrnice respektují právo každé země zdanit zisky daňových poplatníků systémem založeným na zdroji či rezidenci s tím, že používá pro zdaňování nadnárodních podniků přístup **„samostatných subjektů“**, který aplikují všechny členské země.

Pokud jsou samostatné podniky součástí většího celku – nadnárodního koncernu, hrozí nebezpečí, že výše zisku těchto podniků bude ovlivněna obchody realizovanými v rámci koncernu. Toho lze dosáhnout například použitím jiné než tržní ceny pro obchody realizované v rámci koncernu, což může vést ve svém důsledku k přesunutí zisku z podniku v oblasti s vysokou mírou zdanění do oblasti s nízkou mírou zdanění. Za účelem eliminace těchto metod přerozdělování zisku, jež ve své podstatě znemožňuje správné uplatnění přístupu „samostatných subjektů“ pro daňové účely, přijala OECD tzv. **princip tržního odstupu** (The Arm´s Length Principle), který je definován následovně:

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

Základním cílem aplikace principu tržního odstupu je:

- **zamezit dvojímu zdanění,** a tím minimalizovat konflikty mezi daňovými správami a současně nadále podporovat mezinárodní obchod a investice, a zároveň
- **zajistit každé jurisdikci přiměřený daňový základ.**

Samozřejmě současně s definicí principu tržního odstupu se směrnice zabývají i nástroji k jeho naplnění, čímž jsou zejména metody tvorby předacích cen. Jednotlivé metody jsou rozděleny do dvou základních skupin na **tradiční transakční metody**, které Směrnice upřednostňují, a ostatní metody, mezi které patří zejména **transakční ziskové metody.** V další části textu bude věnována pozornost pouze tradičním transakčním metodám[5]

[5] Roun, Vlastimil: Databáze publikační činnosti VŠE (PCVSE), http://pes.vse.cz/main.php?action=UCIT_INFO&id_ucitele=965

2.9 Metody pro zjištění cen

Směrnice o převodních cenách doporučuje 5 základních metod, případně kombinace. Jejich výběr záleží na provedené analýze, doporučuje se použít tradiční transakční metody; pokud není k dispozici dostatek informací, použijí se ziskové transakční metody jako například metoda dělení zisku.

2.10 Tradiční transakční metody

Tradiční transakční metody vycházejí ze srovnatelnosti. Transakce uskutečněné mezi podniky můžeme považovat za srovnatelné, pokud:

- neexistují žádné rozdíly mezi kontrolovanými a nekontrolovanými transakcemi
- existují rozdíly, ale lze je eliminovat úpravami.

→ V OEZ je produkt a servis tak specifický, že není možné sehnat produkt srovnatelný. Kdybychom vyráběli rohlíky, jsou podmínky pro stanovení srovnatelné ceny velmi snadno dostupné, ale v OEZ do specifikace produktového portfolia vstupuje kvalita, cena, platební podmínky, servis záruční i pozáruční atd.

2.10.1 Comparable uncontrolled price method – CUP Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Metoda CUP srovnává ceny v řízené transakci s cenami ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Je nejpreferovanější, ale vyžaduje velkou míru srovnatelnosti mezi kontrolovanou a nezávislou transakcí, protože jakákoliv odchylka mezi produkty (technické parametry, kvalita) nebo podmínkami, za kterých se transakce uskutečňují (geografické) snižuje hodnověrnost použití této metody. Srovnatelnost musí být naplněna jak v otázce produktu, tak i v otázce trhu a odběratele. Používá se tedy, pokud existuje plně srovnatelný produkt. U odběratele hraje roli zejména objem objednávek (možnost rabatu) a rozdílnost platebních podmínek.

Metodu CUP lze rozdělit do dvou druhů – interní a externí. **Externí metoda** znamená, že srovnatelný produkt je vyráběn i jiným subjektem a je běžně obchodován na srovnatelném trhu, kde má zjistitelnou cenu (existuje nezávislý trh pro tento produkt). Tato metoda je v praxi obtížněji aplikovatelná, jelikož může být složité získat potřebné informace. **Interní metoda** znamená, že kontrolovaný podnik obchoduje (prodává nebo nakupuje) s daným produktem (výrobek, služba nebo nehmotný majetek) jak se sdruženým podnikem, tak i s nezávislým podnikem za tržní ceny.

2.10.2 Resale price method – RPM
Metoda ceny při opětovném prodeji

Tato metoda vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku (dodavatele) prodán nezávislému podniku (konečnému odběrateli). Nezávislá cena při opětovném prodeji se snižuje o hrubou přirážku (= vlastní náklady prodejce plus přiměřený zisk). To, co zbývá, je cena, za kterou měl být výrobek nakoupen od sdruženého podniku. Tzn. kontrolovaná cena = nezávislá cena mínus hrubá přirážka závislého prodejce.

Výhodou je, že není požadována tak velká srovnatelnost mezi kontrolovanou a nezávislou transakcí - jako v případě CUP. Tato metoda je vhodná tam, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu, tzn. jedná-li se o provozování obchodu (nejčastěji bývá používána pro distribuci spotřebního zboží)

Obtížnost této metody však spočívá v objektivním ocenění přidané hodnoty a zisku prodejce. Náklady na vytvoření přidané hodnoty podléhají lokálním vlivům (cena pracovní síly podílející se na tvorbě nadhodnoty se v různých regionech liší) zatímco cenotvorba se realizuje pro větší území. Velmi také záleží na rozsahu činnosti; nemusí se jednat pouze o distribuci, ale může docházet také k výrobním úpravám, montáži apod. Čím je rozsáhlejší zapojení prodejce do úprav výrobku (tj. čím větší je přidaná hodnota), tím těžší je určit prodejní cenu, která odpovídá jeho přínosu.

2.10.3 Cost plus method – CPM
Metoda nákladů a přirážky

Tato metoda vychází z výrobních nákladů, které vynaloží dodavatel (výrobce) v řízené transakci na zboží a služby poskytované propojenému podniku. K nim se pak připočítá tzv. zisková přirážka. Ta bývá určena v závislosti na ziskové přirážce uplatňované nezávislými subjekty v obdobných transakcích. Kontrolovaná cena = náklady plus přirážka dodavatele. Zisková přirážka závisí na míře rizika subjektu. Takovouto míru si určíme risk analýzou. Je-li riziko subjektu vysoké, logicky i zisková přirážka musí být vyšší. Je-li riziko nízké, snižuje se i zisková přirážka.

Tato metoda je založena na znalosti nákladů výrobce a odhadu přiměřeného zisku výrobce. Nachází aplikaci zejména v případech, kdy jsou prodávány mezi propojenými podniky polotovary nebo subdodávky. Často bývá také uplatňována v případě poskytování služeb (např. manažerské služby). Je nutné použít ziskovou přirážku u srovnatelných nezávislých subjektů nesoucích stejná rizika. Její odhad není jednoduchý, protože musí zohlednit celou řadu skutečností (komodita, prodejnost výrobku, trh, rizika). Další riziko spočívá ve správném stanovení nákladové základny. [6]

Proto je nutné mít kvalitní kalkulační systém pro alokaci úplných vlastních nákladů (ÚVN) na produkt či službu.

2.11 Ziskové transakční metody

Kromě tradičních transakčních metod, kterým jsme se věnovali v minulém čísle, Směrnice umožňuje také použití tzv.ziskových transakčních metod. Ziskové metody nejsou preferovány, ani finančními orgány příliš akceptovány; většinou jsou používány jako metody doplňkové, samostatně se používají jen výjimečně.

[6] Soukupová, Alena: IB Service, IB Grant Thorton, 4/2008

2.11.1 Profit Split Method *„profit-split „*
Metoda rozdělení zisku

Vychází ze zisku sdružených podniků z řízených transakcí. Při této metodě je celkový zisk spojených podniků rozdělen podle objektivně vybraného kritéria na každý jednotlivý z nich. Zohledňuje se přitom jejich funkce ovlivňující celkovou tvorbu zisku (funkční analýza). Metoda se aplikuje v případech, kdy jsou transakce mezi sdruženými podniky natolik provázané, že nemohou být posouzeny odděleně.

Jak již bylo několikrát zmíněno, i zde se pro účely určení - zda bylo dodrženo pravidlo tržního odstupu - vyžaduje určitý stupeň srovnatelnosti mezi kontrolovaným podnikem a nezávislým podnikem. Metoda není ani tak závislá na podobnosti fyzických vlastností výkonů, jako spíše na odpovídající funkční srovnatelnosti (smluvní podmínky, ekonomické podmínky apod.).

2.11.2 Transactional Net Margin Method - TNMM
Transakční metoda čistého rozpětí

Tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí, které uskutečňuje sdružený podnik v kontrolované transakci ve vztahu k přiměřenému základu (majetek, tržby, náklady). Čistá marže sdruženého subjektu se porovná s čistými maržemi nezávislých třetích osob. [7]

Tuto metodu v OEZ používáme.

[7] Soukupová, Alena: IB Service, IB Grant Thorton, 5/2008

2.12 Dokumentace k transferovým cenám

2.12.1 ČR jako členský stát OECD

Již byla zmíněna o směrnice OECD, která je všeobecně uznávaným manuálem pro tvorbu dokumentace k převodním cenám. Česká republika jako členský stát OECD převzala její zásady a doporučení; aplikace této směrnice v souladu s právním rámcem ČR vysvětluje pokyn Ministerstva financí ČR „D–258“ z roku 2004.

2.12.2 ČR jako členský stát EU

Evropská unie má cíl upřesnit doporučení OECD a vytvořit pravidla, podle kterých by členské státy EU mohly připravovat zadání pro jednotné dokumentační balíčky. Výsledkem pravidelných zasedání „Pracovní skupiny pro otázky zdaňování nadnárodních podniků“ v letech 2004 a 2005 bylo přijetí tzv. Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU ("Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU"). V roce 2005 Ministerstvo financí ČR vydalo v souladu s tímto Kodexem pokyn „D-293“. Koncept evropské dokumentace k převodním cenám („EU TP Documentation“) „EU TP Documentation“ stanovuje, že skupina nadnárodních i tuzemských sdružených podniků připraví 2-dílnou dokumentaci:

2.12.3 Masterfile

„Masterfile“ (základní dokumentace) je přesně vymezený balíček obsahující informace o celé skupině podniků, jednotně použitelný ve všech členských státech EU. Je v něm zdokumentována politika zúčtovacích cen pro celou skupinu a vysvětleny všechny interní obchodní vztahy. „**Masterfile“** by měl obsahovat následující:

a) obecný popis podnikatelské činnosti a strategie skupiny podniků včetně změn (v porovnání s předchozím daňovým rokem);

b) obecný popis organizační a vlastnické struktury skupiny podniků; právní formy spojených osob;
c) obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU, včetně hospodářských výsledků jednotlivých spojených osob;
d) obecný popis toku transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb, financí), rozsahu transakcí a průběhu fakturací;
e) obecný popis rozdělení vykonávaných funkcí a rozdělení stávajících rizik ve skupině (včetně porovnání změn s předchozím daňovým rokem);
f) přehledy o vlastnictví nehmotného majetku (patentů, ochranných známek, obchodních značek, know-how) a placených nebo přijímaných licenčních poplatcích;
g) popis systému transferových cen celé skupiny, v souladu s principem tržního odstupu;
h) seznam ujednání o podílení se na nákladech, přehled uzavřených předběžných cenových dohod (vydaných závazných posouzení správce daně);
i) závazek společností, že v případě nedostatečného obsahu těchto informací o skupině dodají v přiměřeném čase další informace.

2.12.4 Dokumentace specifická pro konkrétní zemi

Každý podnik si ji připraví ve skupině zvlášť. Ta by měla v návaznosti na základní dokumentaci obsahovat:

a) podrobný popis podnikatelské činnosti a přijaté strategie, včetně změn ve srovnání s minulým daňovým rokem, hospodářský výsledek z minulých let, finanční ukazatele;
b) popis obchodních vztahů daného podniku:
- tok a rozsah transakcí (hmotného a nehmotného majetku, služeb a financí);

- průběh fakturací;

c) srovnávací analýzu (informace o srovnatelných obchodních podmínkách s třetími osobami – transakcích jak externích tak interních), tj.:

- charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb;
- funkční analýzu (určení role podniku v dané transakci) včetně předpokládaných rizik;
- smluvní podmínky, ekonomické okolnosti a zvláštní obchodní strategie;

d) vysvětlení výběru metody pro stanovení převodních cen (proč byla zvolena konkrétní metoda a jak byla uplatněna);

e) popis způsobu začlenění podniku do celoskupinové politiky převodních cen. [8]

2.13 Srovnávací analýza

Důležitou a povinnou součástí dokumentace k transferovým cenám je srovnávací analýza, jelikož základem aplikace principu tržního odstupu je srovnání komerčních a finančních podmínek vytvořených nebo stanovených mezi sdruženými podniky (řízené neboli kontrolované transakce) s těmi, které byly vytvořeny mezi nezávislými podniky (nezávislé transakce). K provádění srovnávací analýzy je tedy nutné najít k řízeným transakcím srovnatelné nezávislé transakce. V praxi však nastane jen málo případů, kdy lze najít plně srovnatelné řízené a nezávislé transakce, tzn. podmínky, za kterých se uskutečňují, a proto je nutné provést racionální úpravy, kterými se tyto rozdíly eliminují.

Pokud např. jedna společnost poskytuje záruční opravy a druhá je neposkytuje, je zřejmé, že podmínky, za kterých se transakce uskutečňují nejsou zcela srovnatelné. Poskytování záručních oprav s sebou nese vyšší náklady, což by se mělo odrazit ve vyšší

[8] Soukupová, Alena: IB Service, IB Grant Thorton, 1/2008

obchodní přirážce. Proto při srovnávání je nutno vliv poskytování záručních oprav eliminovat.

Při provádění srovnávací analýzy je třeba zohlednit následující faktory:

2.13.1 Charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb

Charakteristické vlastnosti ovlivňují cenu výrobků a služeb. U výrobků se jedná zejména o jeho fyzické vlastnosti, kvalitu, dostupnost na trhu,spolehlivost, objem nabídky, u služeb o jejich povahu a rozsah, u nehmotného majetku (např. licence) se jedná o povahu transakce (nákup/prodej), délka a stupeň ochrany a předpokládané zisky z užití majetku.

2.13.2 Vykonávané funkce (tzv. funkční analýza)

Funkční analýza je srovnávací proces, při kterém dochází k identifikaci funkcí, které podnik vykonává, a s nimi spojených rizik. Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků, stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky. Mezi srovnávané funkce patří například výroba, montáž, výzkum a vývoj poskytování služeb, prodej, distribuce, marketing, reklama doprava, financování, řízení atd.. Identifikovány by měly být základní funkce a provedeny úpravy týkající se podstatných odchylek od funkcí prováděných nezávislými podniky, s nimiž je podnik srovnáván. V úvahu je nutno vzít i podstoupená rizika, neboť na otevřeném trhu by mělo být podstoupení zvýšeného rizika kompenzováno zvýšením předpokládaného výnosu. Vyhodnocení výsledků funkční analýzy je pak základem pro určení metody pro nastavení transferových cen, čili ziskových přirážek u marží metod Cost Plus nebo Resale Price Method.

2.13.3 Funkční a risk analýza

Prostřednictvím této analýzy určíme poměr funkcí a rizik mezi dvěma spřízněnými subjekty. Výsledné hodnoty (většinou procentuální) uplatníme pro určení marží.

Jednoduchý příklad funkční a risk analýzy mezi dvěma podniky A a B:

Funkce	**A**	**B**
Základní výzkum	%	%
Duševní vlastnictví – produktové knot-how	%	%
Plánování produkce	%	%
Kapacitní zatížení	%	%
Montáže	%	%
Distribuční kanály	%	%
Marketingový průzkum	%	%
Kontrola kvality	%	%
Skladování	%	%
Trademark a loga	%	%
Kancelářské vybavení	%	%
Rizika	**A**	**B**
Změny náklady	%	%
Cenová fluktuace	%	%
Změny ve výrobním procesu	%	%
Úrokové sazby	%	%
Dodávky materiálu	%	%
Rizika z hotových výrobků	%	%
Zodpovědnost a záruky za produkt	%	%
Transportní rizika	%	%
Enviromentální rizika	%	%
Rizika plynoucí z dokumentace transferových cen	%	%

Tabulka č.1 – funkční a risk analýza

2.13.4 Smluvní podmínky

Smluvní podmínky úzce souvisí s funkční analýzou a obecně určují, jak budou mezi smluvními stranami rozděleny odpovědnost, riziko a výnos.

2.13.5 Ekonomické okolnosti

Ekonomické okolnosti jsou relevantní pro určení srovnatelnosti trhů. Patří sem zejména geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence na trzích, dostupnost substitučního zboží a služeb, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla spotřebitele, povaha a rozsah státní regulace trhu, pracovní síla, náklady na dopravu, garance, platební podmínky, využití výrobní kapacity apod.

2.13.6 Podnikatelské strategie

Podnikatelské strategie berou v úvahu mnoho aspektů podniku, jako jsou např. inovace a vývoj nového výrobku, průnik na nový trh, nechuť riskovat, odhad politických změn a ostatní faktory související s každodenním chováním podniku. [9]

2.13.7 Analýza zásluh

Tato metoda rozděluje celkový zisk plynoucí z předmětné transakce na základě relativního **významu funkcí vykonávaných každým z podniků**, s přihlédnutím k podmínkám na otevřeném trhu (tzn., jak by zisky rozdělovaly nezávislé podniky). Předmětným ziskem k rozdělení je nejčastěji **zisk z hlavní výdělečné činnost**i (Operating Profit).

[9] Soukupová, Alena: IB Service, IB Grant Thorton, 3/2008

2.13.8 Zbytková analýza

Tato metoda rozděluje zisk plynoucí ze zkoumané transakce ve dvou navazujících etapách:

- v první etapě je každému podniku přisouzen tzv. **dostatečný zisk** (Sufficient Profit), který zajistí základní míru výnosnosti, jež odpovídá danému typu transakce;
- v druhé etapě je zbývající část zisku, tzv. **zbytkový zisk** (Residual Profit), přiřazen jednotlivým podnikům tak, jak by byl pravděpodobně rozdělen mezi nezávislými podniky, v podstatě tedy dle analýzy zásluh. [10]

2.14 Vydání závazného posouzení

2.14.1 Pro jaké vztahy

Postup dle § 38nc ZDP v návaznosti na § 34b ZSDP se použije pro případy, kdy poplatník sjednává ceny v obchodních vztazích s osobami, které jsou vůči němu osobami spojenými (dále jen poplatník) ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

Pro zvýšení právní jistoty může poplatník podat žádost o posouzení způsobu vytvoření převodní ceny, který navrhl, a to u případů, které v daném zdaňovacím období probíhají nebo v budoucnu proběhnou. Nelze žádat o závazné posouzení obchodních vztahů, které již ovlivnily výši daňové povinnosti (základ daně či daňovou ztrátu) ve zdaňovacím období, za něž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

V případě, kdy obchodní vztah probíhá již řadu let, lze žádat o závazné posouzení pouze pro rok, v němž je žádost podána a do budoucna. Pokud poplatník i v minulosti uplatňoval stejný způsob tvorby převodních cen, může při vydání kladného rozhodnutí předpokládat, že i přes neplatnost závazného posouzení pro minulá období

[10] Roun, Vlastimil: Databáze publikační činnosti VŠE (PCVSE), http://pes.vse.cz/main.php?action=UCIT_INFO&id_ucitele=965

bude správce daně v případě daňové kontroly za tyto roky při zjišťování správného nastavení převodních cen postupovat podobně jako při vydání závazného posouzení a pokud podmínky odpovídají, dojde v podstatě ke stejným závěrům.

2.14.2 Kdo podává žádost

Žádost může podat poplatník, na kterého se závazné posouzení bude vztahovat, tedy který výše uvedenou cenu sjednává. Pro případ, kdy se na posuzované transakci bude podílet právnická osoba, která ještě nebyla založena, může žádost podat jiná osoba, např. zakladatel této právnické osoby nebo jeho zplnomocněný zástupce v souladu s § 9 a § 10 ZSDP. Podmínkou je, že zřizovaná právnická osoba musí být dostatečně identifikována, tzn. musí být zejména uveden její název, forma společnosti, sídlo, místo podnikání, místo v organizační struktuře skupiny podniků a popis obchodních činností. [11]

3. Analýza problému a současné situace

3.1 Masterfile – základní dokumentace k převodním cenám

Vypracována v souladu s Pokynem D-293:
„ Sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu
tvorby cen mezi spojenými osobami“

Obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny podniků, včetně změn podnikatelské strategie ve srovnání s předchozím daňovým rokem

3.1.1 Historie

Společnost OEZ s.r.o. působí na elektrotechnické trhu již od roku 1941. V roce 1994 po privatizaci odkoupilo firmu 6 občanů české národnosti. V roce 1995 došlo k založení dceřiné společnosti OEZ Slovakia, spol. s r.o., která zabezpečuje výhradní prodej výrobků na slovenském trhu. O rok později došlo k založení dceřiné společnosti

[11] Finanční zpravodaj, Ministerstvo financí, 2006, 1/1, str. 16

OEZ International a.s. jako výhradního zástupce pro zahraniční obchod, která založila v roce 2001 dceřiné společnosti v Německu a Velké Británii. V současné době je činnost spol. OEZ International a.s. a OEZ Britannia Ltd. utlumena a zahraniční obchod je obsluhován prostřednictvím prodejních kanceláří v Letohradě a Praze.

V roce 2002 vstoupila společnost OEZ s.r.o. do společnosti Zkušebnictví, a.s. s cílem využívat její vývojové a zkušební služby na své výrobky. Dále došlo k nákupu menšinového podílu ve společnosti Elektrorozvaděče, s.r.o., který byl na počátku roku 2006 prodán.

Významný pro zahraniční obchod byl rok 2003, kdy došlo k založení hned tří dceřiných společností – v Rusku, Ukrajině a Polsku.

Na konci roku 2005 byla založena dceřiná společnost OEZ EM s.r.o., která vznikla oddělením divize elektrovýroby NH Zábřeh a.s. a jejíž prioritou je výroba rozváděčových skříní.

Počátkem roku 2007 vstoupil do OEZ s.r.o. strategický partner Siemens International Holding a převzal tím 51% podílu. Došlo k odprodání OEZ EM s.r.o. a po té následovala jeho integrace do struktur společnosti Siemens, respektive Siemens Nízkonapěťová spínací technika s. r. o. v Trutnově.

Počátkem roku 2008 převzal Siemens International Holding 100% vlastnictví společnosti OEZ s.r.o.

3.1.2 Výrobní program

Výrobní program **OEZ s.r.o.** je v současné době tvořen 4 oblastmi výrobků

1. Přístroje pro domovní rozvody – malé jističe do 125A, proudové chrániče, svodiče přepětí, modulové přístroje pro spínání a signalizaci, spouštěče motorů, plastové rozvodnice, tlakové a plovákové spínače
2. Kompaktní a vzduchové jističe - kompaktní jističe a odpínače Modeion do 1600A, kompaktní jističe a odpínače BA511 do 1000A, vzduchové jističe ARION WL do 6300A
3. Pojistkové systémy – pojistkové řadové odpínače VARIUS, pojistkové lišty a lištové odpínače, odpínače válcových pojistek, nožové a válcové výkonové pojistky, pojistky pro jištění polovodičů, vysokonapěťové pojistky

4. Rozváděčové skříně DISTRIbox – řadové skříně QL, QT, QS, samostatné stojící skříně KB, nástěnné skříně NP, systémy přípojnic
5. S příchodem společnosti Siemens byl výrobní program rozčleněn na n10 produktových skupin a došlo k výraznému nárůstu výroby středních jističů Modeon pro obchodní kanály Siemens.

Prodej těchto výrobků na jednotlivých trzích zajišťují tyto distribuční společnosti:

OEZ Slovakia - zabezpečuje prodej na území Slovenska.V průběhu roku 2008 přestal obsluhovat Maďarský trh, který si vzal na starosti Siemens Hungary.

OEZ Polska Sp. z o.o. - zabezpečuje prodej na území Polska.

OOO „OEZ-R“ - po vstupu spol.Siemens je prodej na Ruském trhu realizován skrze Siemens OOO Moskau.

DP „OEZ Ukraine“ - v průběhu roku 2008 se začal zabezpečovat prodej přes regionální společnost Siemens Ukraine.

Společnost **Zkušebnictví, a.s.** je nezávislá zkušební laboratoř akreditovaná dle mezinárodní normy ISO/IEC 17025. Nabízí výkonové zkoušky silnoproudých výrobků a zařízení nn a vn na střídavý a stejnosměrný proud. Jedná se především o tyto druhy zkoušek

- Zkoušky zkratové odolnosti
- Zkoušky spínací schopnosti
- Oteplení trvalým proudem
- Odolnosti proti elektrickému oblouku
- Zkoušky stejnosměrným proudem

Výrobní program společnosti **OEZ EM s.r.o.** je tvořen zejména výrobou rozváděčů a produkcí výrobků z plechu (rozváděčové skříně, speciální plechové výrobky – kryty strojů apod.) → společnost však byla odprodána a po té následovala jeho integrace do struktur společnosti Siemens, respektive Siemens Nízkonapěťová spínací technika s. r. o. v Trutnově. Stává se tím sestřenicí pro OEZ s.r.o.

3.1.3 Vize, cíle, strategie

➢ ***Vize, cíle, strategie ve střednědobém horizontu***

Střednědobou strategii OEZ Group charakterizují následující skutečnosti:

- Naplnění skupinových obchodních a ekonomických cílů - uplatňování jednotné obchodní a marketingové politiky a strategie, optimalizace skupinových procesů, koordinace výrobních a vývojových aktivit , jednotné finanční řízení a optimalizace v oblasti daní z pohledu plnění pravidel tržního odstupu.
- Probíhá integrační proces Siemens procesů do společnosti OEZ s.r.o.

3.1.4 Vize, cíle, strategie

➢ ***Vize, cíle, strategie v dlouhodobém horizontu***

Dlouhodobou strategii OEZ Group charakterizují následující skutečnosti:

VIZE

- OEZ bude zvyšovat své dominantní a vedoucí postavení na ČR a SK trhu pro nízkonapěťové výrobky v technologické a rentabilní hodnotě.
- OEZ bude ziskovým členem v skupiny Siemens zabývající se nízkonapěťovou technikou zejména v trzích pro CZ, SK, Polsko, Ukrajina, dohodnutá další teritoria jdou přes OEZ prodejní kanály.
- OEZ bude nákladově více efektivním výrobcem MCCB, MCB, jističů a pojistek v rámci skupiny Siemens.
- OEZ bude vyvíjet tržně prvenství v oblasti MCCB, MCB a pojistek v rámci globální vývojových řetězců Siemens.

- OEZ je kompetentní součástí PLM procesu pro požadavky a technické specifikace v rámci Siemens, respektive pro jeho regionální portfolio, zarovnávání (etablování) a spolupráce v rámci Siemens.
- OEZ dosahuje pozitivních ohlasů a růstu v oblasti sociálního vývoje v rámci regionu Letohradu.
- Zaměstnanci OEZ s jejich znalostmi, dovednostmi a loajálností patří mezi podstatné pilíře pro budoucí růst a úspěch.
- Značka OEZ jako aktivum s vysokou tržní hodnotou pokračuje v typických tržních segmentech a suplementaci do Siemens synergického portfolia.

CÍLE

- OEZ obratně naslouchá požadavkům světových i lokálních zákazníků a zúročuje podporu ze strany Siemens, aby se stal světovým leaderem v oblasti nízkonapěťové techniky.

3.1.5 Obecný popis organizační, vlastnické, právní a provozní struktury skupiny podniků (včetně organizačního schématu, seznamu členů skupiny a popisu podílu mateřské spol. v dceřiných spol.).

Popis podniků ve skupině:

	OEZ s.r.o. firma zapsaná v OR KS v Hradci Králové, oddíl C., vložka 4649
Sídlo	Šedivská 339, 561 51 Letohrad
IČO	49810146
statutární orgán-jednatel	Ing. Libor Vlček, Ing. Jaroslav Toman

Počátkem roku 2008 převzal **Siemens International Holding** 100% vlastnictví společnosti OEZ s.r.o.

OEZ SLOVAKIA, spol. s r.o.
firma zapsaná v OR OS Bratislava I.,vložka 9850/B

Sídlo Rybničná 36c, 831 07 Bratislava, Slovenská Republika
IČO 31405614
vlastnický podíl 100%
statutární orgán-jednatel Otília Ondrušková, Ing. Radim Adamec

OEZ INTERNATIONAL a.s.
firma zapsaná v OR MS v Praze, oddíl D., vložka 4838

Sídlo Na Radosti 298, 155 00 Praha 5
IČO 25145193
vlastnický podíl 100%
statutární orgán-představenstvo předseda-Ing. Jaroslav Toman, místopředseda-Ing.Jaromír Mynář, člen-Ing. Libor Vlček

Zkušebnictví, a.s.
firma zapsaná v OR MS v Praze, oddíl B., vložka 1563

Sídlo Podnikatelská 547, 190 11 Praha 9 – Běchovice
IČO 45274355
vlastnický podíl 99,06%
statutární orgán-představenstvo předseda-Ing. Jaroslav Svoboda, místopředseda-Ing. Jan Krejčí, člen-Ing.Pavel Křemen

DP „OEZ Ukrajina“
ДП "ОЕЗ Україна"

Sídlo ul. Kikvidze 13, 011 03 Kyjev, Ukrajina
IČO 32 38 06 74
vlastnický podíl 100%
statutární orgán nejvyšší orgán – OEZ s.r.o.
výkonný orgán – ředitel Viktor Cezarevič Lisický

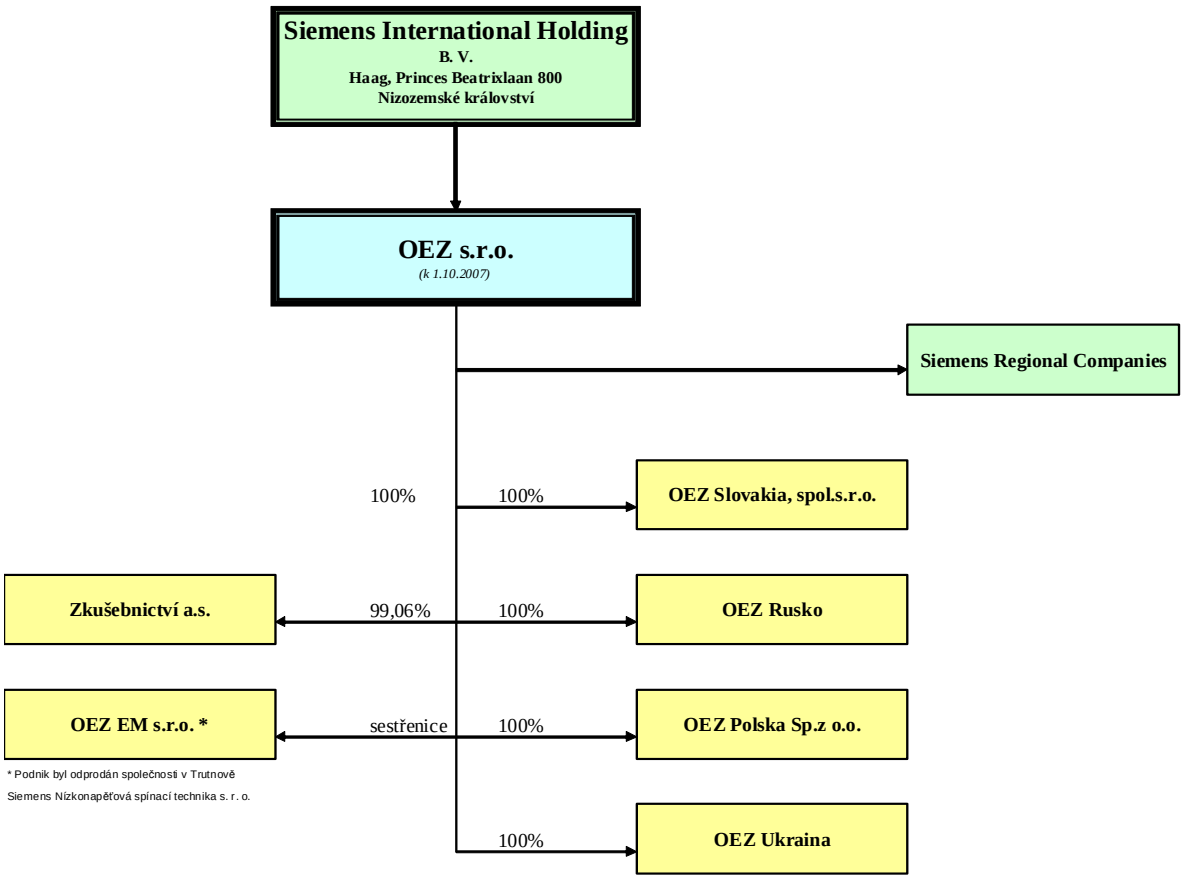
DP „OEZ Rusko“
Ощество с ограниченной тветственностью "ОЭЗ- Р", zkráceně: ООО "ОЭЗ-Р",v češtině OEZ-R

Sídlo Ruská fed., 125047 Moskva, 3.Tverskaja-Jamskaja 36/40
IČO 1037739882290
vlastnický podíl 100%
statutární orgán generální ředitel Ing. Karel Kukla

	„OEZ POLSKA“ SPÓLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOŚCIA
	firma zapsaná v KRS/20402/04/232
Sídlo	ul. Czereśniowa nr.19, kod 02-457 Warszawa
IČO	0000215021
NIP	5222744442
vlastnický podíl	100%
statutární orgán-zarzad	předseda Pawel Piotr Florek
	člen Jozef Mutka

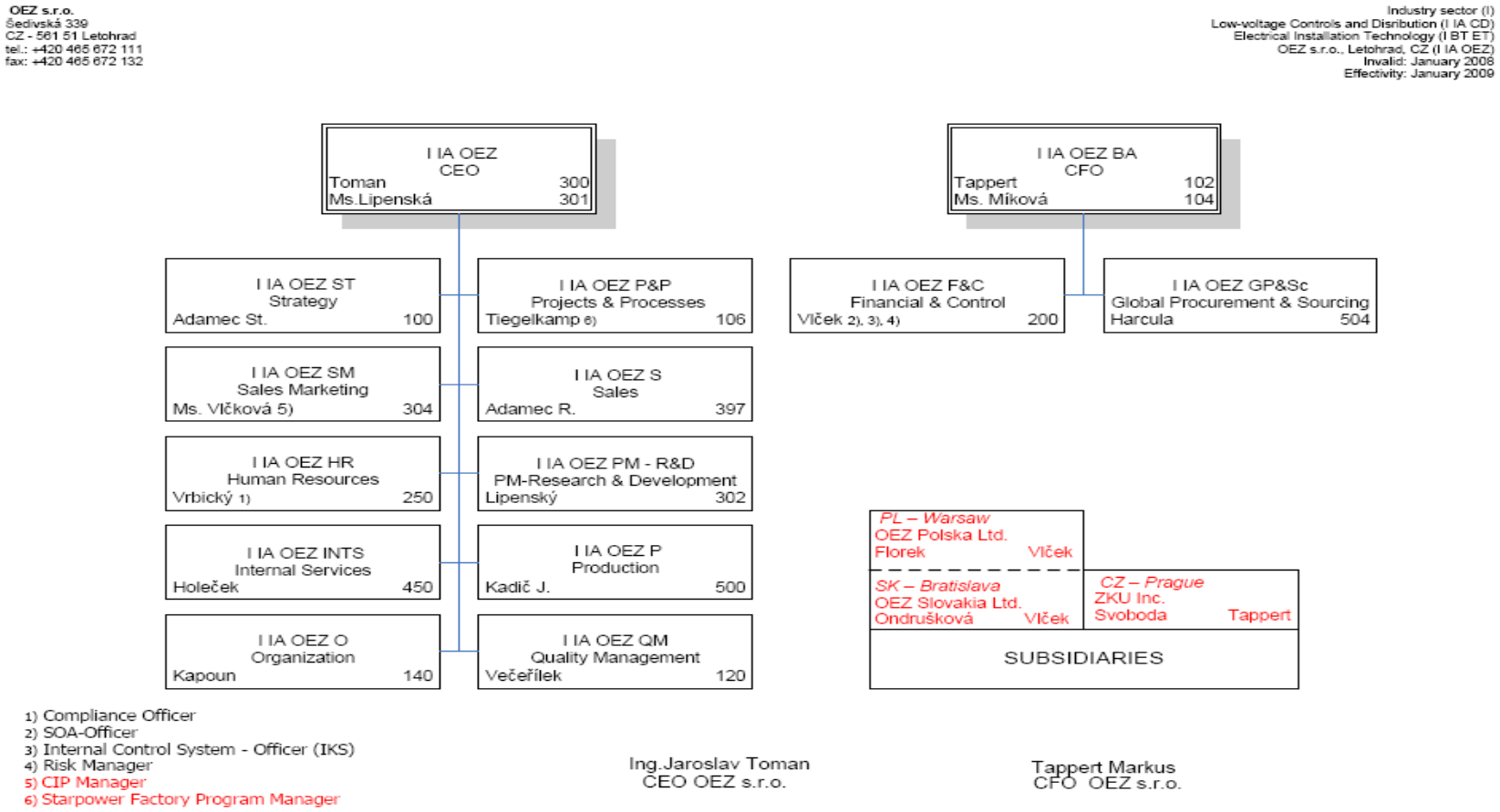
3.1.6 Schéma podniků ve skupině

Výše uvedené schéma je stav podniků ve skupině k 1.10.2007, což je platný začátek fiskálního roku ve skupině OEZ. Uvádíme jej pro porovnání se aktuálním stavem k 1.10.2008 na následující stránce, čímž je rovněž vyjádřena turbulence neustálých změn v podnikovém uskupení OEZ.



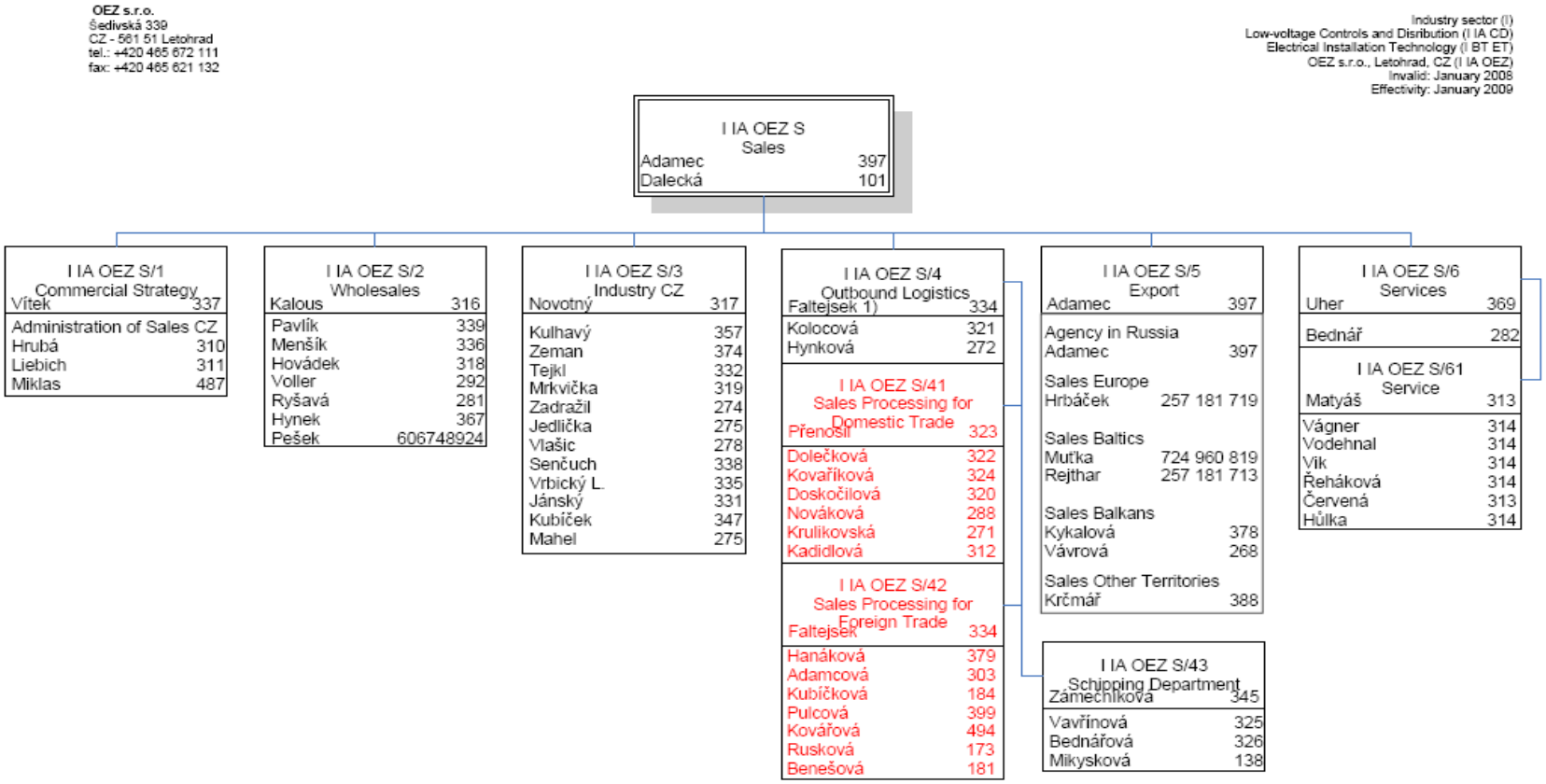
Tabulka č.2 – schéma podniků ve skupině

Základní organizační schéma OEZ s.r.o.



Tabulka č.3 – základní organizační schéma OEZ s.r.o.- zdroj: Vnitropodnikové údaje OEZ

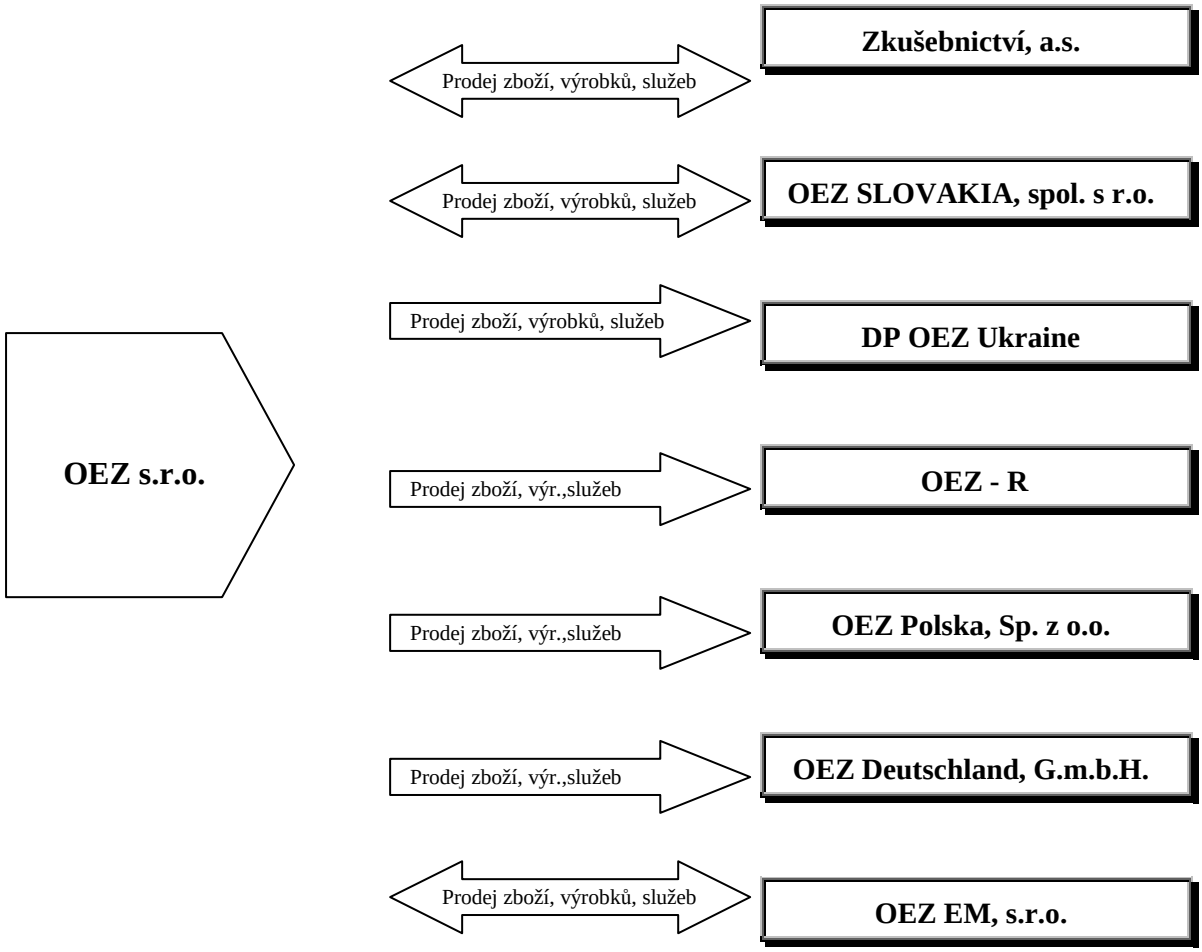
Organizační schéma obchodního úseku OEZ s.r.o.



Tabulka č.4 – organizační schéma obchodního úseku OEZ s.r.o..- zdroj: Vnitropodnikové údaje OEZ

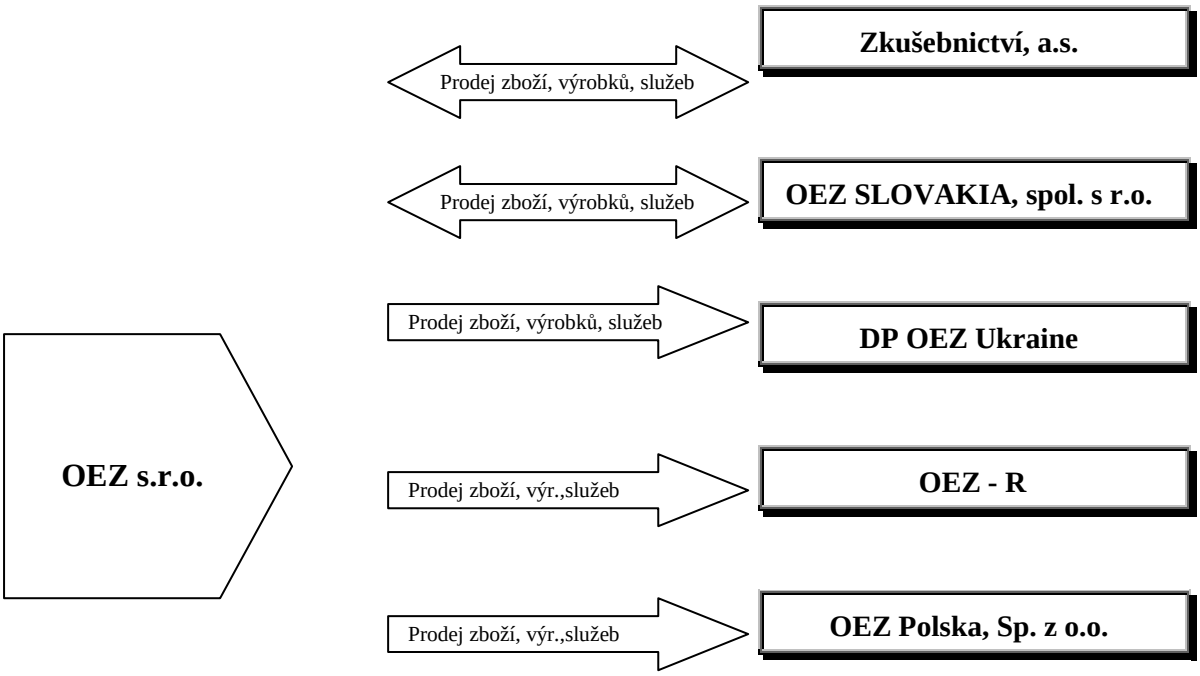
3.1.7 Obecný popis spojených osob, které se účastní obchodních vztahů vůči spojeným osobám v EU.

Popis obchodních vztahů ve skupině a směry toků všech transakcí k 1.10.2007



Pro názornost turbulence změn uvádím popis obchodních vztahů ve skupině a směry toků všech transakcí k 1.10.2008:

Ze schématu zmizel obchodní vztah se společností OEZ Deutchland, G.m.b.H a OEZ EM, s.r.o.



3.1.8 Certifikáty

Prodej výrobků v ČR i zahraničí významnou měrou podporují certifikáty na kompletní výrobkový program od nezávislých akreditovaných laboratoří v ČR, Rusku, na Slovensku a Ukrajině. Je zapotřebí si uvědomit, že společnosti mající certifikáty musejí promítnou do nákladů i náklady s vyplývajícími zárukami a každoročně prováděnými audity.

Na vybrané výrobky jsou to certifikáty od věhlasných světových zkušeben tzn. německého VDA, anglické ASTA, ruského GOST, ukrajinského Děržstandartu a polského BBJ.

Druhy certifikátů jednotlivých systémů v OEZ:

- Systém řízení jakosti dle **ČSN** EN ISO 9001:2001, ISO 9001:2000
- Systém **BOZP** dle OHSAS 18001:1999
- Systém **EMS** dle ČSN EN ISO 14001:1997, ISO14001:1996
- Systém **EMAS** podle nařízení ES č. 761/2001 z 19.3.2001
- Integrovaný systém dle výše uvedených norem – **Zlatý certifikát**
- **ASTA** - certifikát anglické zkušebny na systém řízení jakosti umožňující vývoz malých jističů zejména do Anglie
- Zvláštní ocenění **Atest IQNet a CQS** - Vyhodnocení výkonnosti organizace dle kritérií ISO 9004 a modelu excelence EFQM 2002
- **Prohlášení k životnímu prostředí** - Prostřednictvím "Prohlášení k životnímu prostředí" podle EMAS je veřejnost, banky, pojišťovny a klíčoví zákazníci informováni o vlivech podnikatelské činnosti na okolí a jsou seznamováni se záměry a výsledky společnosti v oblasti ochrany životního prostředí. Prohlášení je ověřováno certifikačním orgánem (CQS) a je vydán certifikát „Osvědčení platnosti enviromentálního prohlášení“

Certifikační orgány:

- **EZÚ** - Elektrotechnický ústav Praha - akreditovaný certifikační orgán ČR

Získán certifikát:

- český ČSN EN ISO 9001:2001
- ruský EN ISO 9001:2000
- anglický EN ISO 9001:2000
- německý EN ISO 9001:2000

• **CQS** - Sdružení pro certifikaci systémů jakosti ČR – sdružení národních certifikačních orgánů, provádějících certifikaci systémů u výrobců, respektive dodavatelů služeb na území České republiky - akreditovaný certifikační orgán ČR

Získán certifikát:

- český ČSN EN ISO 9001:2001, ČSN EN ISO 14001:2005, OHSAS 18001:1999
- ruský EN ISO 9001:2000, EN ISO 14001:2004, OHSAS 18001:1999
- anglický EN ISO 9001:2000, EN ISO 14001:2004, OHSAS 18001:1999
- německý EN ISO 9001:2000, EN ISO 14001:2004, OHSAS 18001:1999

• **IQNet** - Mezinárodní sdružení certifikačních orgánů (uvedených na certifikátu) jehož členem je i CQS. Mezi velké výhody certifikace v rámci sítě IQNet patří uzavřené bilaterální dohody mezi partnery IQNet, na jejichž základě si jednotlivé národní certifikační orgány uznávají certifikáty vydané druhou stranou dohody.

Získán certifikát:

- anglický ISO 9001:2000, ISO 14001:2004, OHSAS 18001:1999

3.2 Politika dané skupiny týkající se tvorby převodních cen nebo popis systému převodních cen této skupiny, který ukazuje, že tvorba převodních cen je v souladu s principem tržního odstupu. Jaký způsob byl použit, vysvětlení a vysvětlení, proč byl zvolen, jsou součástí. Informace o srovnatelných obchodních vztazích – interní v rámci skupiny či externí mezi dvěma srovnatelnými nezávislými podniky.

Při výběru metody pro stanovení transferových cen byly vyhodnocovány metody uvedené ve *Směrnici o předacích cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy* podle OECD.

Mezi vyhodnocované metody patří:

- *metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable Uncontrolled Price Method)*
- *metoda ceny při opětovném prodeji (Resale Price Method)*
- *metoda „náklady plus přirážka“(Cost Plus Method)*
- *metoda rozdělení zisku (Profit Split Method)*
- *metoda modifikované přirážky (Modified Cost Plus/Resale Method)*
- *metoda srovnatelného zisku (Comparable Profit Method)*
- *transakční metoda čisté marže (Transactional Net Margin Method)*

První tři uvedené metody jsou metody tradiční. Tyto základní metody směrnice OECD jednoznačně preferuje a měly by se používat při aplikaci tržního odstupu.

3.2.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Tato metoda patří mezi přímé metody a lze ji aplikovat pouze v případě, kdy je možné ke zkoumané řízené transakci najít transakci nezávislou, která je s předmětnou transakcí srovnatelná nebo kterou lze na základě identifikace a kvantifikace rozdílů provedené v rámci srovnávací analýzy upravit na srovnatelnou transakci.

Metoda CUP porovnává cenu účtovanou za hmotné majetkové složky (výrobky), poskytované služby či licence, předávané mezi spřízněnými subjekty, s cenou, za kterou obchodují při srovnatelných podmínkách nezávislé podniky. V případě OEZ je však situace velmi složitá. Společnost vyrábí široké množství výrobků, které se liší svoji specifikací. Výrobní program zahrnuje přes 5000 různých specifikací, takže výrobky jsou velmi různorodé. Vzhledem k tomu, že společnost má určité renomé, které je

budováno na českém a slovenském trhu po řadu desetiletí, se výrobky dále liší od konkurence. V případě zahraničí je situace spíše opačná a zde je naopak značka OEZ poměrně neznámá a nemá tak velkou hodnotu jako na domácím trhu. OEZ nabízí určitou známku kvality (certifikáty ISO 9001, CQS – IQNet), která musí být také zohledněna v hodnotě produktů společnosti. Dodací lhůty a rabatová politika je sice velmi podobná, ale zde mohou i malé rozdíly velmi ovlivnit srovnatelnost výrobků a služeb, takže by při hledání srovnatelné nezávislé transakce docházelo k značným zjednodušením. Zapojením společnosti OEZ-EM do skupiny OEZ Group v roce 2005 došlo k významnému posunu, kdy je společnost schopna dodávat komplexní řešení včetně skříňových rozvodů. Tím se společnost odlišuje dalšími atributy.

Srovnávací analýza je založena na porovnání transakce, která probíhá mezi spřízněnými podniky, s obdobnou transakcí, která probíhá (resp. by proběhla) mezi nezávislými podniky. Aby bylo takové srovnání možné, musí existovat srovnatelné relevantní podmínky předmětné transakce. Podmínky jsou dle Směrnice OECD srovnatelné, pokud žádný z případných rozdílů mezi srovnávanými transakcemi nemůže závažně ovlivnit poměřovanou kategorii (např. cenu nebo marži) nebo pokud lze dopady těchto rozdílů eliminovat. Z výše uvedených důvodů nelze takovou transakci nalézt, protože jakákoliv „nezávislá“ transakce bude obsahovat jiné atributy (technické parametry, design, kvalita, dodací podmínky, servisní služby, hodnota značky na daném trhu, ….), které významně ovlivní srovnatelnost této transakce se závislou transakcí uvnitř skupiny OEZ Group. Proto lze pokládat metodu srovnatelné nezávislé ceny jako nevhodnou pro tuto společnost.

3.2.2 Metoda ceny při opětovném prodeji

Tato metoda vychází z ceny, za kterou se produkt nakoupený od spřízněného podniku následně prodává nezávislému podniku. Tato prodejní cena se pak snižuje o přiměřenou hrubou marži, která by měla pokrývat prodejní náklady a ostatní provozní náklady včetně přiměřené výše zisku. Přiměřená výše zisku by pak měla zohledňovat náklady na využívaná aktiva, postoupené riziko a další atributy.

Jak vyplývá z předešlého textu, porovnání marží uvnitř skupiny OEZ se společnostmi, které by představovaly nezávislé subjekty nelze, protože nemůžeme nalézt srovnatelné transakce. Dalším problémem je stanovení rizika, které podstupují spřízněné subjekty. Lze jen tipovat jaké podnikatelské riziko podstupují dceřiné společnosti na území Ukrajiny či Ruské Federace. Pro správné stanovení předací ceny je také významná doba mezi nákupem a následným prodejem. Čím je tato doba kratší, tím méně faktorů je třeba brát v úvahu a tím bude konečný výsledek přesnější. Vzhledem k tomu, že dceřiné společnosti se snaží držet sklady vždy zásobené, aby byly schopny reagovat na případné požadavky odběratelů; některé výrobky mohou setrvat na skladu po dobu několika měsíců, někdy i rok. Z toho vyplývají další negativní faktory, které znesnadňují přijetí této metody pro aplikaci tržního odstupu.

3.2.3 Metoda náklady plus přirážka

Východiskem ceny stanovené dle této metody jsou celkové náklady spojené s tvorbou a prodejem výrobku navýšené o ziskovou přirážku. Předmětnou přirážku k nákladům lze odvodit z přirážky, kterou realizuje sledovaný podnik u srovnatelných nezávislých transakcí, nebo srovnatelný nezávislý podnik u srovnatelných transakcí. Na rozdíl od metody ceny při opětovném prodeji tato metoda nevychází z informací z trhu (konečné ceny pro spotřebitele), orientuje se pouze na interní informace podniku. Tímto vzniká nebezpečí, že využití pouze interních informací může zkreslit celý proces stanovení nezávislé ceny.

V případě, že máme kalkulační systém pro alokaci produktových nákladů, je tato metoda vhodná. Problém nám však vzniká u **přirážky**, která se stanovuje risk analýzou. Marže na segmentu produktů, kde plníme funkci smluvního výrobce (vůči tzv.sestřenicím), tak tuto metodu používáme. Naopak segmenty, kde máme přímé dceřiné společnosti v pozici pouze prodejních společností (zejména Siemens Rusko a Ukrajina), kumulace podnikových nákladů způsobí, že cena není na tamním trhu konkurenceschopná a my musíme použít metodu Resale Minus, jelikož známe koncové ceny a marže těchto obchodních organizací.

Tímto jsme se dostali od tradičních transakčních metod k ziskovým metodám.

3.2.4 Metoda rozdělení zisku

Tato metoda je vhodná pro posouzení složitých, úzce provázaných obchodních transakcí, jež nelze posuzovat odděleně. Podstatou je ověřit, zda dělení zisku mezi spřízněnými podniky odpovídá způsobu, jakým by byl tento zisk rozdělen mezi podniky nespřízněnými.

Problém při hledání srovnatelných nezávislých transakcí v případě společnosti OEZ nevzniká tím, že by sledované transakce byly složité a úzce provázané, ale faktem, že množství atribut, které odlišují tyto transakce znemožňují jejich srovnání s nezávislými transakcemi. Tento fakt jednoznačně potvrzuje nevhodnost této metody pro společnost typu OEZ. Dále musíme zvážit, jestli by bylo vůbec možné celkový zisk skupiny rozdělit mezi všechny spřízněné subjekty podle zásluh. Jak už bylo řečeno, podnikatelské riziko, které na sebe bere dceřiná společnost v zahraničí se liší podle trhu a značka OEZ na domácím, popřípadě slovenském trhu, neznamená to co v zahraničí. Také doba působení v daném teritoriu hraje roli v přesnosti plánování a predikce trhu. Zahraniční dceřiné společnosti mají stále problémy přesně nastavit plány, takže se stává, že skutečné výsledky někdy těmto plánům neodpovídají. Tím lze ale těžko hodnotit rozložení zisku v celé skupině. Metoda rozdělení zisku by v případě OEZ v současné době vhodná nebyla.

3.2.5 Metoda modifikované přirážky a Metoda srovnatelného zisku

Tyto metody vycházejí opět ze stejného základu jako metoda náklady plus přirážka nebo metoda rozdělení zisku. Proto tyto metody nejsou v případě společnosti OEZ vhodné. Navíc směrnice OECD tyto dvě metody doporučuje ze všech popsaných metod nejméně, protože ne zcela vyhovují principu tržního odstupu.

3.2.6 Transakční metoda čisté marže

Podstatou této metody je porovnání poměrových ukazatelů jednotlivých transakcí. Za přijatelný ukazatel lze považovat například ukazatel rentability (ROS). Tato metoda se zdá být nejvhodnější pro společnost OEZ ve vztahu k přímým dceřiným společnostem, kde máme přímý vliv na tvorbu rozpočtů.. Jde o to přesně stanovit poměrové ukazatele, například zmíněný ROS, a detailně popsat specifika této metody. Mateřská společnost OEZ, s.r.o. vykazuje v poslední době konstantní hodnotu ROS (8-10%) a plány pro zahraniční dceřiné společnosti počítají se zhruba stejnou hodnotou ROS (2-6%). Skutečnost se někdy od plánu liší, ale do budoucna lze počítat s lepším plněním plánů a tím by se i celá metodika mohla dále zpřesnit.

Zmíněné hodnoty ROS vycházejí z požadavků komerčních bank pro celý segment a region, které znají obvyklou míru rentability.

3.3 Seznam ujednání a podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod (závazných posouzení) a seznam pravidel týkajících se aspektů převodních cen, pokud se vztahují na spojené osoby EU.

Ujednání o podílení se na nákladech je dohodnutý rámec mezi obchodními podniky o rozdělení nákladů a rizik vývoje, vytváření nebo získávání aktiv, služeb anebo práv a o určení povahy a rozsahu podílů každého účastníka na těchto aktivech, službách nebo právech. Každý účastník ujednání o podílení se na nákladech by měl být oprávněn využít svůj podíl z účasti na ujednání o podílení se na nákladech odděleně jako jeho efektivní vlastník a nikoli jako uživatel licence, aniž by platil licenční poplatek nebo jinou náhradu jakékoli straně za tento majetkový podíl.

Nejčastějším druhem ujednání o podílení se na nákladech je ujednání o společném vývoji nehmotného majetku, kde každý účastník obdrží podíl na právech na majetku, který je ve stadiu rozvoje. Ujednání o podílení se na nákladech může také existovat pro jakékoliv společné vytváření fondů, pro rozdělování nákladů a rizik, pro

vývoj nebo nabývání majetku anebo pro získávání služeb. Obchodní podniky např. mohou rozhodnout o tom, že vloží do fondu zdroje pro získávání centrálních manažerských služeb nebo pro rozvoj reklamních kampaní, které jsou společné pro trhy účastníků.

4. Návrhy řešení a jejich přínos

Doporučení k překonávání překážek v době zpomalení ekonomického růstu

V současnosti je nejpalčivějším tématem celého finančního světa ekonomická recese. Zpomalení všech dosud turbulentně probíhajících procesů, neplatnost měsíc starých plánů, nejistá posouzení budoucího vývoje, změna myšlení a odvahy investic, kolapsy velkých bank a silných světových hráčů, turbulentně měnící se hodnota koruny a v neposlední řadě vysoká nezaměstnanost. To všech je příčinou i důsledkem stávající hospodářské krize a je jen otázkou spekulace, od jaké míry je skutečný odraz reality a do jaké je to mediálně vytvořená hysterie, která řetězově zasáhla celý svět.

Ani společnost OEZ s.r.o. nezůstala ušetřena propadu zakázek a byla nucena přistoupit ke krácení pracovní doby (v lepším případě) a omezení provozu či propuštění dvou stovek zaměstnanců (v horším případě). Všichni samozřejmě pevně věří v lepší zítřky a snaží se nepropadat skeptickým mediálním bublinám, které už za dva dny opět neplatí.

A stejně tak, jako neplatí tyto prognózy, neplatí i mnohá rozhodnutí v oblasti tvorby plánů finančních a kapacitních. Což při konfrontaci s platnou legislativou sebou samozřejmě nese mnoho otázek, jak se chovat, když člověk neví, jaký bude vývoj trhu za týden, natož za půl roku. Manažeři podléhají obavám, že mnohá jejich dobře míněná rozhodnutí a reakce na nový vývoj mohou za půl roku v očích finančních úřadů vyznít jako nečestná či podezřelá.

Ačkoli ani nejlepší ekonomové světa se nedokáží shodnou na společných doporučení shodnout, v této práci se „takt trochu odvážně“ pokusíme nastínit možná a dobře míněná doporučení alespoň v oblasti transferových cen.

Rád bych ještě zmínil, že jsem přesvědčen, že cesta vede skrze ozdravení uvažování a morálních přístupů a hodnot celé populace. Odtud dle mého názoru pramení veškeré zvraty a jejich důsledky, které silně materialisticky založená společnost těžce tráví.

4.1 Flexibilita systému převodních cen

Současná ekonomická situace vyloženě vybízí k přehodnocování a vyhodnocování platnosti různých systémů, rozhodnutí či dosud používaných postupů a vžitých modelů. Do této oblasti zcela jistě patří i uvědomění si, do jaké míry je náš systém převodních cen flexibilní, čili přizpůsobivý novým měnícím se podmínkám.

4.1.1 Stručný popis současné ekonomické situace v ČR

- Česká republika je nyní již oficiálně v recesi
- Globální ekonomika zaznamenává výrazný pokles
- <u>Podniky jsou ovlivněni těmito aspekty:</u>
  - pokles tržeb
  - skupinové ztráty
  - uzavírání provozů
  - nadbytečná kapacita
  - nedostatečný přístup k financování
- <u>Na úrovni vládní politiky jsou zaznamenatelé tyto souvislosti:</u>
  - snižují se příjmy z výběru daní
  - roste tlak na státní rozpočet
  - jsou vytvářeny snahy podpořit ekonomiku daných regionů

4.1.2 Adaptace systému převodních cen na novou ekonomickou situaci

Již dnes víme, že systémy převodních cen běžně používané ve stabilní ekonomice vyžadují úpravu tak, aby zohledňovaly současnou ekonomickou situaci, což právě vede k zamyšlení, jak dalece jsou naše systémy flexibilní v rámci narovnání.

Dříve výhodné struktury plánování transferových cen mohou dnes způsobovat daňovou neefektivitu v rámci celé skupiny. Toto riziko je potřeba brát v patrnost a zjistit, zda-li tomu tak není v rozsahu větším, než bychom si přáli.

Je pravděpodobné, že současná nestandardní hospodářská situace s sebou ponese změnu v úkolech plánování převodních cen.

Jak rychle jsou společnosti schopny změnit svůj současný systém převodních cen je velkou otázkou. V případě OEZ a jeho produktového rozpětí jde o náročný úkol.

Jedno dobré doporučení však zní – nechme raději věci při starém, nemáme-li dost podkladů pro nový propočet, neboť každou změnou na sebe v principu upozorníme. Například platila-li cena obvyklá v minulém roce, můžeme ji použít i v roce následujícím.

4.1.3 Restrukturalizace a možnosti plánování

Změny v rozdělení funkcí a rizik jsou pravděpodobně nejefektivnější cestou. Vedou i k zamyšlení, zda-li naše současné nastavení funkcí a rizik nebylo vytvořeno jen tak, při pohledu z okna či do křišťálové koule. Povede to i k seriozním narovnání případných nesouladů či chybných posouzení. K tomu samozřejmě slouží znovu provedení analýzy funkcí a rizik.

Je ale potřeba být velmi opatrný, jelikož vnitroskupinové převody (funkcí, rizik, majetku, zisku atd.) budou s velkou pravděpodobností přezkoumány finančními orgány, které mohou zpochybňovat naše rozhodnutí a úmysly.

Na co je tedy třeba dát si pozor?

Na soulad se smlouvou – nic by nemělo být ve výslovném nesouladu s ujednanými podmínkami s našimi spřízněnými subjekty. Je dobré si smlouvy znovu důkladně prostudovat. S tím souvisí i utvrzení se, zda-li je smlouva v souladu s tržním odstupem a nenese sebou právě hrubé chyby a z toho plynoucí podezření finančních orgánů z úmyslného převodu zisku do ztrátových oblastí a tedy snižování daňového základu.

V případě rozhodování o zrušení či přesunu výroby je nutné si uvědomit, že toto může učinit jen vlastník ve shodě se statutárním orgánem. Proto je důležité si rovněž připomenout kompetence a být si jistý jejich správným vyložením.

Při převodu činností vzniká riziko, že současně s tím dojde k převodu nehmotného majetku. Na to také pozor. V případě, že to nastane, je nutné s domáhat finančního narovnání mezi jednotlivými středisky.

Existují závazná posouzení, které vydávají finanční úřady. Podklady pro tato rozhodnutí si buď můžeme vypracovat sami anebo to zadat externí firmě, která se touto činností zabývá. Jde však o velmi rozsáhlou práci, které může čítat mnoho práce, přičemž může dojít k zamítnutí ze strany našeho systému převodních cen ze strany FÚ, to je ale v konečném důsledku nutné vidět jako výhodu, jelikož se včas dovíme, že transferové ceny děláme špatně a můžeme provést nápravu a předejít tím sankcím ze strany FÚ.

Je dobré zjistit, jaký mohou mít naše změny dopad do ostatních daní. Na netypické transakce musíme mít povinné ocenění → když nám chybí, je transakce legislativně neplatná. Takovéto ocenění je zakotveno v §196 OZ.

Před všemi souvisejícími rozhodnutími mějme na paměti odpovědnost statutárních orgánů, zda-li spadají do představy řádného hospodáře a jakou nesou trestní zodpovědnost za případné přestupky. Jistým východiskem je **Ovládací smlouva.** Proč je dobré pro manažery si ji zařídit? Protože nemusím připravovat smlouvu o vztazích a nemusím jednat s péčí řádného hospodáře, ale pouze v zájmu celku. Klíčovým faktorem při těchto změnách je jejich odůvodněnost a ekonomická podstata operace.

4.2 Obhajitelnost existujících systémů převodních cen

4.2.1 Dokumentace existujících systémů

Jednou z nejpodstatnějších oblastí transferových cen je jejich obhajitelnost a ta není možná bez řádně zdokumentovaného systému převodních cen, aby bylo možné jej následně před finančními orgány obhájit a doložit potřebnou historii tvorby, podklady, dokumentaci, výpočty, kalkulace.

Pokud jsme pro přípravu dokumentace použili jednu ze ziskových metod, například transakční metodu čistého rozpětí („TNMM“), měli bychom nejprve identifikovat srovnatelné společnosti a následně srovnáváme naše zisky s testovaným subjektem

Vzhledem k dostupnosti (respektive nedostupnost) dat se pro přípravu dokumentace pro rok 2008 a 2009 budou nejspíše používat celoevropská data z let 2003-2006. V nejlepším případě z let 2004-2007. Databáze, jež jsou k dispozici pro porovnání jsou například Amadeus nebo Faktiva.

4.2.2 Použitelnost srovnávacích studií v podmínkách recese

Za důležité faktory, které by měly být brány v úvahu při přípravě srovnávacích studií lze považovat níže popsané oblasti. Při výběru podkladů musíme hledět na výběr srovnatelných podmínek.

- detailnější hledání průmyslových odvětví s podobným ekonomickým cyklem a funkcí, což ovšem jak dobře víme, je zrovna v podmínkách společnosti OEZ téměř nemožné
- měli bychom zvážit zahrnutí ztrátových společností do výběru srovnatelných společností. Hrozí zde riziko neobjektivnosti či nařknutí z účelnosti. Je to však na zvážení, pakliže jde o velmi omezené množství srovnatelných společností.

Vhodný výběr zkoumaného časového rozmezí je pro nás v tomto případě obzvlášť významný

Hospodářská recese je doslova výjimečný stav a máme-li provádět srovnávací studie, které časově přechází z období ekonomického růstu do období ekonomického propadu, jsme tak trochu v začarovaném kruhu. Za zvážení stojí využití delšího časového horizontu, tak aby byl zahrnut celý ekonomický cyklus daného odvětví. Za normálních podmínek bychom měli zvážit dopad časového posunu na analýzu.

4.2.3 Použitelnost srovnávacích studií v podmínkách recese

Výhodnější je použít delší časová období pro posuzování dosažené ziskovosti. To znamená, že za úvahu stojí posuzování ziskovosti společnosti ne na roční bázi, ale na bázi průměru za delší časové období. Je však nutné k tomuto posouzení přistupovat s obezřetností a raději si ověřit, zda-li je možný z hlediska legislativy.

4.3 Alokace ztrát a jejich obhajitelnost

4.3.1 Alokace ztrát

Zabýváme-li se alokací ztrát, musíme si předem promyslet, jak řádně obhájit metody dělení zisku vytvořené v ziskovém období pro rozdělení ztrát a zda-li je v podstatě ztráta obhajitelná. Je potřeba si uvědomit, že i v rámci delšího časového

rozpětí mohou společnosti v některých letech vytvářet ztráty nebo dosahovat nižší zisky než v letech ekonomického růstu.

Skupinové ztráty by měly být rozděleny podle:

- Materiálních skupinových rizik
- Vlastnictví významného majetku (například duševní vlastnictví nehmotného majetku)
- Strategických manažerských funkcí, což jsou klíčové rozhodovací funkce

U smluvních výrobců (tzv. contract manufacturer), kterým smlouva garantuje nízkou cenu, ale stabilní míru zisku, znamená omezené riziko žádné riziko? Ne. Riziko zde hrozí a to dost významné. Být na někom závislí znamená být prakticky v nejistotě. Dojde-li k výraznému poklesu zakázek a je-li pokles trvalejšího rázu, může nastat konflikt mezi matkou a smluvním výrobcem a snaha matky odstoupit od obchodních vztahů. To může mít pro smluvní podnik likvidační dopad. Proto by smluvní výrobní podniky závislé na práci od matky (či jedné firmy) měli na všechno mít písemné smlouvy, kde jsou zahrnuty doložky o stabilních odběrech a hlavně alespoň roční (lépe dvouletá) výpovědní lhůta pro případ ztráty jediného zákazníka (matky).

Při řešení problémů s nadbytečnou (čili nevyužitou) kapacitou si musíme určit, kdo nese riziko a náklady na nadbytečnou kapacitu a dle toho určit nasměrování našich změn. A při řešení problémů s významným poklesem objemu obchodů si musíme uvědomit co dělat, když stanovené hrubé marže jsou založeny na plánu, nikoli na skutečnosti. I zde je potřeba být flexibilní.

4.3.2 Příklad náhle vzniklé ztráty na vztah společnosti OEZ s.r.o. a matku Siemens.

Dceřiná společnost OEZ prodává své mateřské společnosti Siemens produkty X dle předem dohodnutých objemů. OEZ je tímto smluvním výrobcem, a proto má

omezenou míru funkcí a související zisk. Níže uvádím na zjednodušené, ale ne zcela hypotetickém příkladu problematiku této produktové řady:

Plánované roční tržby byly 500 mil. CZK s uvažovanou ziskovou marží 5%. Plánovaný poměr mezi fixními a variabilními náklady byl 40% / 60%. V průběhu fiskálního roku však nastane z důvodu současné hospodářské recese propad poptávky po zboží kvůli zpomalení ekonomiky a to až o polovinu, tedy na 250 mil. CZK, přičemž výše fixních nákladů zůstala obdobná, tedy Fix = 500*0,40 = 200 mil. CZK. Variabilní náklady poklesnou úměrně snížení tržeb. V konečném důsledku to znamená, že uvedený segment produktů se dostává do ztráty z důvodů nepokrytí fixních nákladů v hodnotě: Zisk = Tržby – Fix – Var = 250-200-150 = -100

Co z toho vyplývá? Otázka, kdo by měl pokrýt tuto ztrátu? Matka, která nám garantovala odběr, nese větší rizika a má vetší ziskovou marži? Nebo logicky z toho musíme vyvodit nějaké strategické kroky. Jak tedy budeme postupovat? Opět je to o individuálním přístupu a my si spíš položme otázky, za které můžeme daný problém uchopit. Provedeme dodatečnou úpravu ziskovosti/ceny, aby společnost dosáhla očekávaného zisku? Bude matka takovou úpravu akceptovat. Nebo zdůvodníme a zdokumentujeme ztrátu české společnosti a cenu upravovat nebudeme?

4.4 Žádost o závazné posouzení cen a jeho platnost

4.4.1 Žádost o závazné posouzení cen a jeho platnost

Jak již bylo výše zmíněno, jedná se o možnost požádat finanční úřad o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda-li naším způsobem vytvořená cena je v souladu s principem tržního odstupu. Účelem toho závazného posouzení je získání souhlasu či nesouhlasu finančního úřadu s navrhovanou čili námi používanou metodologií. Obojí rozhodnutí má pro nás pozitivní přínos. Buď že vše děláme správně nebo naopak včas zjistíme, že chybujeme a máme prostor chyby napravit bez sankcí a tudíž získáváme možnost úspor z důvodů vyloučení budoucích sporů ohledně transferových cen. Za

nevýhodu se dá považovat rozsah a složitost potřebných podkladů, což je jasnou příčinou, proč s žádostí mnozí otálejí nebo ji nehodlají vůbec řešit. Navíc práce s úřady není nikdy úplně bez komplikací.

Které společnosti by ale měly zvážit podání závazné posouzení?

- Společnosti s investičními pobídkami.
- Společnosti s vysokou pravděpodobností kontrol cen, tedy i ve smyslu těch společností, které jsou nám spřízněné.
- Společnosti, kde kontrola již proběhla s neuspokojivým výsledkem.
- Zahraniční skupiny společností na počátku působení v ČR
- Společnosti měnící obchodní model.

4.4.2 Žádosti v praxi

Žadatel uvádí tyto skutečnosti:

- Identifikace zúčastněných osob.
- Zdaňovací období, na které se má rozhodnutí vydat.
- Návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení ceny.
- Dokumentace k transferovým cenám, pokud je ve skupině k dispozici.

Finanční úřad požaduje celkový popis zkoumané obchodní transakce včetně objasnění všech souvisejících vztahů mezi zúčastněnými subjekty. Nejsou-li dodány dostatečně detailní informace, FÚ si je prostřednictvím výzvy může dodatečně vyžádat. Obvykle takto proběhnou 2-3 výzvy. V rámci žádosti o závazné posouzení je vhodné domluvit si s FÚ schůzku. Nejlépe po podání žádosti a prostudování odpovědnými pracovníky FÚ, popřípadě po zaslání výzvy finančním úřadem. Z takovýchto schůzek mohou vzejít požadavky, které pak máme možnost doplnit a tím předejít zamítnutí žádosti.

4.4.3 Statistika žádostí o závazné posouzení převodních cen

Abychom si mohli udělat představu, jak taková závazná posouzení probíhají a jaké jsou výsledky, uvádím některé hodnoty ze statistiky žádostí z období 8/2008

- V evidenci bylo 26 podaných žádostí
- 9 z nich se schválilo
- 7 z nich se zamítlo
- Některé z nich byly staženy
- Ostatní byly nadále v procesu
- Průměrná doba vyřízení žádosti činní 8 měsíců

4.4.4 Vliv ekonomické recese na existující závazné posouzení

Postupování dle závazných posouzení připravených v době rostoucí ekonomiky se v době hospodářské krize může ukázat jako problematické. Uvědomme si, že posouzení je platné po dobu 3 let, což je za normálního vývoje trhu pozitivní faktor, v době ekonomické krize však nikoli. Závazné posouzení je platné pro FÚ, nikoli pro poplatníka. Je nasnadě otázka, zda-li může být po daňových poplatnících vyžadováno dodržení postupů stanovených v závazných posouzení i přes neočekávaný pokles tržeb a zisku? Logicky by tu měli existovat nějaké soudné mantinely a porozumění ze strany FÚ, ale než se na toto budeme spoléhat, je lepší konkrétní případy s FÚ probrat a najít způsob, jak se legislativně vymanit z problematické situace. Nemůžeme se spoléhat na to, že by zásadní změna podmínek na trhu znamenala, že rozhodnutí o závazném posouzené je neplatné.Samozřejmě v mnohých případech může být závazné posouzení nepoužitelné, respektive značně neprospěšné, a proto je opět lepší si s FÚ vyjednat výjimku v tomto výjimečném období či konzultovat možná doporučení.

Kdybychom to měli shrnout, tak obecné doporučení při podstatných změnách podmínek zní:

- Daňový poplatník může požádat o zrušení závazného a obhájit finanční výsledky nižší než byly stanovené v závazném posouzení pomocí dokumentace převodních cen
- V dalším případě je možné zažádat o nové závazné posouzení

4.4.5 Ziskovost společností

Ziskovost společností se pro účely převodních cen zpravidla posuzuje na základě provozních výsledků hospodaření, což jsou náklady (variabilní a fixní), výnosy, tržby, marže.

5. Závěr

V teoretické i analytické části jsme vycházeli ze všeobecně platných a legislativních ustanovení. Seznámili jsme se s tím, co je zapotřebí znát – co je princip tržního odstupu, jaké metody pro stanovení transferových cen se nám nabízejí a jaké možnosti nám jejich jednotlivé variace nabízejí, jaké jsou požadavky na tvorbu dokumentace Masterfile i Specific (Lokal) File pro obhajitelnost před finančními úřady, ale i co nám hrozí v případě, že budeme nedůslední či třeba jen špatně informovaní. V rámci dostupných dat jsme vyplnili Mastrefile pro společnost OEZ a popsali jsme si použitelnost či nepoužitelnost jednotlivých metod na produktové portfolio této firmy. Z uvedených komentářů jsme mohli lehce dojít k uvědomění si, že oblast určování transferových cen je nelehkou disciplinou, jelikož leckterá metoda s sebou při posuzování nese řadu otazníků. Ačkoli jsou metody aplikovány v dobré víře, že se tak konáme správně, jistota tu bohužel nikdy není absolutní. Tu nám může přinést až závazné posouzení, které však je komplikovaný a zdlouhavý proces. To je také důvodem, proč tuto žádost mnohé firmy odkládají nebo vůbec neřeší. Je to nejenom časově náročné, ale i finančně nákladné, v případě, že tento úkol zadáme externí firmě.

Aby toho nebylo málo a pavučina se nám ještě více zhustila, nacházíme se v současnosti v celosvětové hospodářské krizi, která rázem mění úhly pohledu na mnoho ekonomických disciplín, tedy případ transferových cen nevyjímaje. Plánování je v současnosti jako věštění z křišťálové koule a na tento fakt navazují i transferové ceny. Proto jsme se v čtvrté části této práce zabývali především postřehy, poznatky a doporučeními, jak tuto situaci ustát pokud možno bez šrámů. Zda-li se to podaří, ukáže až čas. Věřme, že ano!

6. Seznam použité literatury

MONOGRAFICKÉ PUBLIKACE

[1] Král, Bohumil: Nákladové a manažerské účetnictví, Praha 1997, Polygon, s. 395

[2] Soukupová, Alena: IB Service, IB Grant Thorton, 4/2008

INTERNETOVÉ ZDROJE

[3] Kratěna, Jindřich: http://znalci-komora.org/clanky/cenaobv.html

[4] Roun, Vlastimil: Databáze publikační činnosti VŠE (PCVSE), http://pes.vse.cz/main.php?action=UCIT_INFO&id_ucitele=965

PRÁVNÍ NORMY

[5] Pokynem D-292: Sdělení MF k § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami

[6] Pokynem D-293: „ Sdělení MF k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami“

7. Seznam tabulek

Tabulka č.1 – funkční a risk analýza……...33

Tabulka č.2 – schéma podniků ve skupině…….43

Tabulka č.3 – základní organizační schéma OEZ s.r.o……...44

Tabulka č.4 – organizační schéma obchodního úseku OEZ s.r.o……...45