

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1
Sekce metodiky a výkonu daní
Odbor daní z příjmů

Č.j. 37488/12-3131-13228

Pokyn GFŘ D – 10

ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky

I. Úvod

Generální finanční ředitelství (GFŘ) vydává tento pokyn, a to v zájmu zajištění jednotného uplatňování daňových právních předpisů při hodnocení služeb s nízkou přidanou hodnotou poskytovaných mezi spojenými osobami/sdruženými podniky (dále jen „vnitroskupinové služby“). Současně je účelem pokynu snížit administrativní náročnost daňovým subjektům při prokazování správnosti nastavení převodních cen u těchto služeb.

Vymezení předmětné problematiky vyplývá ze Sdělení Evropské komise KOM(2011) 16 ze dne 25. 1. 2011 obsahující „Zprávu JTPF: Pokyny k vnitropodnikovým službám s nízkou přidanou hodnotou“ (angl. „*JTPF Report: Guidelines on Low Value Adding Intra-Group Services*“, dále jen „Zpráva JTPF“)¹, která je uveřejněna na internetových stránkách české daňové správy pod sekci Mezinárodní spolupráce – odkaz Přímé daně – Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností).

Pokyn se týká služeb účtovaných jak mezi českým daňovým subjektem a jeho zahraničním spřízněným podnikem, tak mezi dvěma českými spojenými osobami. Posuzování předmětných služeb účtovaných mezi spřízněnými podniky se musí řídit příslušnými ustanoveními o principu tržního odstupu v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění (článek 9 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD) stejně jako ustanoveními zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), zejména § 23 odst. 7, a to v návaznosti na postupy uvedené v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).

Zpráva JTPF, stejně jako tento pokyn, principiálně vychází ze Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj² (dále jen „Směrnice“). Česká republika jako členský stát OECD při správě daní mimo jiné aplikuje i zásady a doporučení vycházející z ustanovení uvedené Směrnice (viz též Pokyn D-332 – Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (č.j.: 39/86 829/2009-393) a Pokyn GFŘ D-6 (č.j. 32320/11-31) k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, které jsou uveřejněny na internetových stránkách české daňové správy).

¹ Dokument pracovní skupiny EU pro otázky zdaňování nadnárodních podniků (EU Joint Transfer Pricing Forum – EU JTPF)

² OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Směrnice je dostupná na intranetu české daňové správy: <http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/1509.html>

Pokyn D-10, stejně jako Zpráva JTPF předpokládá, že poplatníci jednají v dobré víře a nedochází k zastírání jakýchkoli – pro daný účel významných – informací. U reálných a hodnověrných podkladů a podmínek transakce je snahou daňové správy zavést pro daňové subjekty jistotu při posuzování vnitroskupinových služeb. Předpokladem pro aplikaci pokynu je rovněž dodržení základních zásad správy daní (§§ 5 – 9 DŘ), zvláště spolupráce mezi daňovým subjektem a správcem daně.

II. Předmět pokynu

Pokyn zahrnuje jen ty vnitroskupinové služby mající nízkou přidanou hodnotu, které **netvoří hlavní činnost subjektů**, představují rutinní funkci a tvoří podstatný náklad či příjem zainteresovaných podniků. Za služby tvořící podstatný náklad či výnos se přitom považují ty služby, jejichž celková hodnota pro všechny transakce nepřekročí **10 % z obrátu** (celkové tržby a výnosy) **a zároveň částku 50 mil Kč u poskytovatele a 20 % z provozních nákladů a zároveň částku 50 mil Kč u příjemce**. U fyzických osob, které neúčtují, se pro posouzení uvedených limitů vychází z příslušné daňové evidence příjmů a výdajů.

Vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou jsou druhem transakcí v rámci skupiny podniků zahrnující služby správního, technického, finančního, poradenského či obchodního charakteru. Svou povahou slouží skupině podniků pouze k zajištění provozních, řídicích či kontrolních mechanismů tak, aby byla podporována hlavní činnost podniků. Seznam služeb rutinního charakteru je uveden v příloze č. 1 Zprávy JTPF, tento seznam obsahuje pouze příklady těchto služeb, není vyčerpávající.

Zásadní okolností u služeb s nízkou přidanou hodnotou je správné přiřazení nákladů spojených s přijatými vnitroskupinovými službami. Přestože všechny vzniklé náklady jsou přiřaditelné zúčastněným daňovým subjektům, nemusí být posouzeny jako daňově uznatelné. Posouzení daňové uznatelnosti účtovaných nákladů nebo nákladových složek ceny však není závislé na posuzování tržní úrovně ceny.

Pokyn se nevztahuje na problematiku sdílení nákladů mezi členy skupiny, tzv. ujednání o podílení se na nákladech (viz Kapitola VIII. Směrnice).

III. Principy aplikované u vnitroskupinových služeb v České republice

Při prověřování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou správci daně posuzují především následující okolnosti:

- 1. Identifikace subjektů** – název a specifikace činnosti subjektů a způsob propojení zainteresovaných subjektů.
- 2. Poskytnutí služby a její popis** – poskytnutí (a fakturace za provedení) služeb musí mít své opodstatnění. Základním dokumentem je smlouva uzavřená mezi zainteresovanými podniky. Pokud nebyla uzavřena, nemusí být automaticky dané služby považovány za neuskutečněné. V souladu s § 8 odst. 3 DŘ je povinností správce daně vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu. Za účelem ověření uskutečnění plnění lze správci daně předložit: zaslané a potvrzené objednávky se specifikací druhu služby, fakturaci s uvedením konkrétních vykonaných činností, vyjádření o systému poskytování tohoto druhu služeb v rámci skupiny podniků (centrum sdílených služeb, jednotlivé zakázky,

služby na požádání atp.), případně další užitečné informace (druh aktivit a místo či období vykonané práce poskytovatele služby či jeho příslušných pracovníků). Otázka případného vzniku stálé provozovny poskytovatele služeb v České republice není předmětem tohoto pokynu.

3. **Účel a přínos poskytnuté služby** – zúčastněný subjekt by měl správci daně ozřejmit účel z hlediska poskytovatele i příjemce služby včetně definice ekonomického efektu (potenciálního přínosu) z poskytnutí dané služby. U příjemce služeb musí být zřejmý účel uplatněného výdaje, tzn. jaký prospěch očekával pro svou podnikatelskou činnost. Ověření tohoto bodu je zásadní pro pochopení skupinového schématu poskytování vnitroskupinových služeb a stanovení, zda byla služba poskytnuta a oceněna v souladu s principem tržního odstupu.
4. **Metoda** – s ohledem na méně komplikovanou strukturu daných transakcí lze příslušnou odměnu za poskytnutí vnitroskupinových služeb ohodnotit metodami srovnatelné nezávislé ceny (CUP) nebo nákladů a přírážky (Cost +).
5. **Náklady** – pro účely stanovení odpovídající přírážky je nezbytné správně a přesně určit strukturu nákladů, které souvisí s poskytnutou službou, a z kterých se tedy vychází pro kalkulaci ceny a tedy i výsledné ziskovosti.
6. **Ziskovost dle principu tržního odstupu** – cena či ziskovost u poskytování vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou bude odpovídat principu tržního odstupu, pokud budou vysvětleny výše uvedené body. V případě metody CUP musí být doložena srovnatelná transakce mezi nezávislými subjekty. Při aplikaci metody Cost+ česká daňová správa považuje přírážku k nákladům v rozpětí 3-7% za přírážku, která by byla aplikována v běžných obchodních vztazích. Výše přírážky se může lišit dle principu uvedeného v § 23 odst. 7 ZDP, nicméně rozdíl musí být následně uspokojivě doložen. V souladu se zněním bodu 7.33 Směrnice nemusí být přírážka aplikována vždy, a to především v situaci, kdy je rutinní vnitroskupinová služba mezi dotčenými subjekty poskytována jako doplnění hlavní, většinou podstatně hodnotnější transakce.

Není-li z podkladů předložených správci daně zřejmý účel poskytnutí služby, je správce daně oprávněn požadovat k příslušným transakcím další dokumentaci prokazující dodržení principu tržního odstupu, mimo jiné též informace, které má k dispozici zahraniční sdružený podnik, či informace o způsobu účtování o službách nebo určení zvoleného přiřazovacího klíče, případně výše neuvedené skutečnosti, které mohou mít vliv na určení, zda služby byly poskytnuty v souladu s principem tržního odstupu. Správce daně daňovému subjektu umožní podání výkladu o způsobu a opodstatněnosti poskytnutí daných služeb a bude respektovat systém řízení a způsob poskytování služeb v rámci nadnárodní skupiny podniků, je-li v souladu s principy tržního odstupu.

Pokud jsou podaná vysvětlení a předložené podklady pro posouzení dodržení tržního principu dostačující, správce daně při posuzování vnitroskupinových služeb upustí od požadavku na plnou šíři dokumentace k převodním cenám podle pokynu D-334 Ministerstva financí (sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen v mezi spojenými osobami) v těchto oblastech:

1. **Funkční a riziková analýza**, tj. zpracování analýzy přisuzující jednotlivým spřízněným subjektům vykonávané funkce a nesená rizika ve vztahu k dané transakci.

2. **Srovnávací analýza u metody Cost+**, t.j. volba nezávislých srovnatelných subjektů na základě zvoleného přiřazovacího klíče za účelem stanovení tržního rozpětí přírážky. **Při užití metody CUP pro ohodnocení vnitroskupinové služby je předložení příslušných srovnatelných transakcí nezbytné.**
3. **Odůvodnění výše stanovené přírážky u metody Cost+**, tj. podání komentáře týkající se správnosti zvoleného tržního rozpětí, ve kterém by se pohybovala ziskovost k nákladům vynaloženým subjektem na danou transakci.
4. **Analýza trhu**, tj. definice tržních podmínek v daném odvětví a ve vztahu k příslušnému segmentu druhu vnitroskupinových služeb.
5. **Celková informace o skupině** – při popisu vnitroskupinových služeb, které jsou předmětem tohoto sdělení, není nezbytné analyzovat v dokumentaci aktivity celé skupiny, pouze bude podán komentář k činnostem jednotlivých zainteresovaných společností ve vazbě na poskytované vnitroskupinové služby.

IV. Závěr

Generální finanční ředitelství bude průběžně vyhodnocovat vývoj v oblasti vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou.

Tento Pokyn nabývá účinnosti dnem 1.1.2013.

Ing. Jan Knížek
generální ředitel