

Znalecké posudky a daňová kontrola

Znalecká činnost je velmi široký obor, jež se týká téměř veškerého lidského konání. Stačí se podívat na seznam znaleckých oborů, který je přílohou k zákonu č. 254/2019 Sb. o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech. Dnes se ovšem zaměříme na relativně úzkou oblast, kde mohou být znalecké posudky využity – daňovou kontrolu.

Obrázek

Tlak na vyšší výběr daní

V situaci, kdy je globální ekonomika zasažena pandemií koronaviru, se jednotlivé státy pokouší ochránit své občany téměř za každou cenu a dochází k drastickým omezením výkonu ekonomické činnosti, a to dokonce až v rádech měsíců. Taková omezení samozřejmě dopadají na ekonomickou situaci společností i jednotlivců, je tedy nutné, aby stát pomohl a zvýšil státní výdaje. Důsledkem jsou rekordní schodky státního rozpočtu, se kterými je potřeba se vypořádat. A jedním z nástrojů, ke kterým jednotlivé státy postupně sáhnou, je vyšší výběr daní. Vybrat více daní je možné dvěma způsoby – prostřednictvím zvýšení daňového zatížení a zvýšením kontrolní činnosti. Právě výrazně vyšší kontrolní činnost ze strany správce daně se projeví ve větším počtu daňových kontrol, které budou u daňových subjektů zahájeny. V této souvislosti je důležité upozornit také na novelu daňového řádu účinnou od 1. ledna

2021, která mimo jiné přinesla změnu týkající se okamžiku zahájení daňové kontroly.

Přenos důkazního břemene

Při probíhající daňové kontrole je zásadní otázkou přenos důkazního břemene. V daňovém řízení platí zásada, že je to právě daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Obecně tedy platí, že daňové subjekty musí prokázat správci daně, že tvrdí svou daňovou povinnost ve správné výši. A znalecký posudek může být jedním ze způsobů, jak takové tvrzení správci daně prokázat.

V případě aplikace § 23 odst. 7 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (tedy pokud je daňová kontrola vedena v oblasti převodních cen) platí lehce odlišné principy, neboť břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Jak již bylo judikováno

i Nejvyšším správním soudem, v případě, kdy je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu § 23 odst. 7 zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ZDP), je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jak cenu sjednanou mezi spojenými osobami, tak i cenu obvyklou (již zde může přijít ke slovu znalecký posudek). Pokud tímto srovnáním dojde správce daně k závěru, že se daňový subjekt odchýlil od principu tržního odstupu, nemůže správce daně bez dalšího daň doměřit. Daňový subjekt totiž ještě musí dostat prostor, aby zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlil a doložil. A právě v tomto případě mohou být znalecké posudky velmi účinným nástrojem, jak prokázat správci

daně, že k odchýlení od principu tržního odstupu vůbec nedošlo, či jak prokázat důvod takové odchylky.

Navíc jsou znalecké posudky takovým důkazním prostředkem, který by měl správce daně respektovat, případně rozporovat prostřednictvím jiného znalce.

Zapojení znalce do daňové kontroly

Znalecká činnost je od 1. ledna 2021 upravena zákonem č. 254/2019 Sb., o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech, který nahradil zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících. Společně s prováděcími vyhláškami a souvisejícími zákony se jedná o novou legislativní úpravu znalecké činnosti, která má reagovat především na klesající důvěru veřejnosti ve znalectví jako obor. Nový zákon proto upravuje zejména povinnosti znalců, přičemž klade důraz na kontinuální vzdělávání a postihy v případě pochybení znalců. Cílem zákonodárce tak je kromě zvýšení zodpovědnosti znalců dále zvyšovat jejich kvalifikaci, aby byli skutečně schopni posuzovat složité a komplexní otázky s dostatečnou pečlivostí.

A právě daňová kontrola a spory se správcem daně patří do těch oblastí, ve kterých znalecké posudky hrají důležitou roli a ve kterých se znalecké posudky využívají stále častěji. Hlavním důvodem je narůstající komplexnost ekonomické činnosti, zrychlování podnikání a také relativně složitý daňový systém. Přizvání znalce, respektive zadání znaleckého úkolu znalci pro účely daňové kontroly může proběhnout jak na žádost správce daně, tak proaktivně ze strany daňového subjektu.

Na tomto místě je důležité zmínit, že na výsledek znaleckého posudku by nemělo mít vliv, zda je znalec ustanoven ze strany správce daně či zda je mu znalecký úkol zadán ze strany daňového subjektu. Znalec by se měl vždy vyjadřovat pouze k zadanému znaleckému úkolu, který by měl být zadán jasně a jednoznačně.

Převodní ceny jako předmět daňové kontroly

Jednou z prioritních oblastí, na kterou se správce daně v současné době zaměřuje, je výše popsaná oblast převodních cen, tedy transakce realizované se spojenými osobami a související náklady a výnosy vykázané v daňových přiznáních českých společností.

Vzhledem k tomu, že jsou a i nadále budou převodní ceny jednou z prioritních oblastí, na kterou se správce daně při daňových kontrolách zaměřuje, je dobré myslet na to, že znalecký posudek může pomoci daňovému subjektu prokázat, že má převodní ceny nastaveny v pořádku (odborně řečeno v souladu s principem tržního odstupu), a sehrát tak klíčovou roli v daňovém řízení a pomoci odvrátit doměření daně a související sankce.

Obecně lze říci, že daňová kontrola zaměřená na převodní ceny je, jak již bylo naznačeno výše, cílena na prověření toho, zda se daňový subjekt při transakcích realizovaných se spojenými osobami neodchýlil od principu tržního odstupu, jehož dodržování je upraveno v § 23 odst. 7 ZDP. Jinými slovy je prověřováno, zda transakce se spojenou osobou probíhají za takových podmínek, za jakých by rámcově srovnatelné transakce realizovaly společnosti, které jsou na sobě zcela nezávislé, případně zda existuje ekonomicky racionální důvod pro jiné než tržně obvyklé podmínky, pokud se za takových netržních podmínek transakce se spojenou osobou uskutečnila.

Zdáný konec daňové kontroly je ve většině případů ovlivněn kvalitou důkazních prostředků, které jsou správci daně předloženy. Pokud daňový subjekt disponuje dostatkem kvalitních důkazních prostředků, jejichž prostřednictvím správci daně prokáže, že postupoval v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 ZDP, je průběh daňové kontroly výrazně rychlejší a výsledek pro daňový subjekt příznivější.

Kvalita důkazních prostředků hraje zásadní roli, neboť daňová kontrola je postavena na principu, že daňový subjekt musí správci daně svá tvrzení doložit (tedy že má základ daně stanoven v souladu se ZDP), a to právě důkazními prostředky. Znalecký posudek by měl být ze své podstaty tím nejkvalitnějším důkazním prostředkem, protože jeho kvalita je garantována přímo znalcem jmenovaným dle zákona o znalcích, znaleckých kancelářích a znaleckých ústavech (případně ještě dle zákona o znalcích a tlumočnících), který je zapsaný na seznamu znalců.

Při volbě znalce je samozřejmě zcela zásadní otázkou jeho kvalifikace, respektive specializace. Pokud je pro účely daňové kontroly (a koneckonců pro jakékoliv jiné účely) vypracován znalecký posudek takovým znalcem, který nemá příslušné oprávnění, hodnota takového znaleckého posudku je pro zadavatele posudku v podstatě nulová.

Formou znaleckého posudku může být pro účely daňové kontroly vedené v oblasti převodních cen vydána celá dokumentace převodních cen (local file), což je případ, kdy znalec komplexně zhodnotí, zda má společnost realizující transakce se spojenými osobami nastavenou metodiku převodních cen v souladu s principem tržního odstupu. Dále je možné využít znalecký posudek i pro ověření dílčích transakcí se spojenými osobami. Velký význam může mít znalecký posudek při poskytování vnitroskupinového financování (například čerpání úvěru od mateřské společnosti či účast v cash-poolingu) nebo vnitroskupinových garancí. V takovém případě znalec posuzuje, zda je úroková sazba (či garance), kterou účtuje mateřská společnost, stanovena v souladu s principem tržního odstupu a zda odpovídá tržně obvyklým poměrům. Další oblastí, ve které hraje znalecký posudek důležitou roli, je poskytování nehmotného majetku mezi spojenými osobami a následné úhrady licenčních poplatků. Stejně tak může znalecký posudek pomoci při osvětlení funkčního a rizikového profilu daňového subjektu či při obhajování toho, že náklady vynaložené na manažerské či jiné vnitroskupinové služby byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

Závěr

Vzhledem k tomu, že bude v následujících letech výrazně vyšší tlak na výběr daní, je dobré myslet na to, že základem klidného spaní jsou kvalitní důkazní prostředky (samozřejmě ihned po správně tvrzeném základu daně, který mají prokazovat). Znalecký posudek je jedním z takových důkazních prostředků, přičemž může sehrát v daňovém řízení klíčovou roli a pomoci tak odvrátit doměření daně a související sankce. ●

**Ing. Martin Koldinský, soudní znalec,
Associate Partner
Rödl & Partner Tax, k.s.**

Rödl & Partner