

Finanční plánování z pohledu převodních cen

Martin Koldinský, soudní znalec, Rödl & Partner

Transfer pricing, tedy vztahy mezi spojenými osobami, je velmi často o přesném plánování a schopnosti reagovat na náhlé změny, což v dnešní turbulentní době platí možná více než kdy jindy.

Blíží se konec prvního pololetí, což často bývá okamžik, kdy dochází k vyhodnocení a zpřesnění podnikových finančních plánů. V dnešním článku se proto krátce zaměříme na plánovací proces z pohledu převodních cen a jeho úskalí.

PRINCIP TRŽNÍHO Odstupu

Při obchodování se spojenými osobami (ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) by měl být účetní jednotkou dodržován tzv. princip tržního odstupu, který říká, že by transakce se spojenými osobami měly být realizovány za rámcově srovnatelných podmínek jako se společnostmi nezávislými.

Dodržování principu tržního odstupu je velmi bedlivě sledováno zejména u společností s omezeným funkčním a rizikovým profilem, které jsou v určité oblasti (či více oblastech) závislé na mateřské společnosti či jiné spojené osobě. U takových společností je totiž ze strany správce daně očekáván relativně nízký, ale především stabilní zisk. Čím více je společnost závislá na skupině, tím méně je u ní akceptovatelná ztráta. A jelikož je transfer pricing vždy o obou stranách mince (tedy transakce), analogicky je u společností s širším funkčním a rizikovým profilem akceptovatelná ztráta v případě ekonomických obtíží, ale naopak se očekává vyšší ziskovost v dobách, kdy se ekonomicky daří (narozdíl od společností s omezenými funkcemi). Případné ekonomické obtíže by tak ve většině případů měly jít k tíži té společnosti, která má v dané oblasti širší rozhodovací pravomoci a reálné možnosti danou situaci řídit a ovlivnit. Právě dodržování této základní logiky je v praxi velmi detailně zkoumáno ze strany správce daně.

FINANČNÍ PLÁNOVÁNÍ

V praxi je velmi účinným nástrojem pro řízení rizik souvisejících s převodními cenami detailní finanční plánování, které je zaměřeno na zajištění realizace tržně obvyklé ziskovosti jednotlivých společností účastnících se řízených transakcí v závislosti na rozsahu funkcí, které vykonávají. Samotnému finančnímu plánování však předchází dva kroky. V první řadě je nutné určit rozsah funkcí, které jednotlivé společnosti vykonávají, a analogicky identifikovat a kvantifikovat rizika, jimž čelí (provedení takzvané funkční a rizikové analýzy). Dle takto určených funkčních a rizikových

profilů by měla jako druhý krok následovat srovnávací analýza neboli benchmarking, který na základě dostupných dat určí, jakou ziskovost by měly jednotlivé společnosti realizovat. Právě takto určená ziskovost je následně přenesena do finančního plánu jako jedna z veličin.

Pokud bychom si tento postup chtěli demonstrovat na jednoduchém příkladu, představme si, že máme dvě společnosti – mateřská společnost je zodpovědná za všechny aktivity kromě výroby, dceřiná společnost pak zajišťuje výrobu dle požadavků mateřské společnosti, a to v režimu takzvané smluvní výroby. Jelikož vykonává výrobní společnost pouze omezený rozsah funkcí, může čelit jen omezeným rizikům, a proto by její ziskovost měla dosahovat relativně nízké, ale stabilní úrovně. Právě tuto společnost tak zvolíme jako testovanou stranu a na základě provedené srovnávací analýzy zjistíme, jaké ziskovosti dosahují relativně srovnatelné nezávislé společnosti. Takto zjištěnou ziskovost promítneme do ceníků za výrobky a do finančního plánu.

Tím však finanční plánování nekončí, neboť je nutné v průběhu roku či nejpozději na jeho konci vyhodnotit, zdali se finanční plán povedlo naplnit a dosáhnout tak plánované ziskovosti. Pouhé určení ceny na základě plánovaných hodnot totiž v praxi nestačí, neboť sebelepší plán je stále pouze plánem a realita je v drtivé většině případů jiná. Právě vyhodnocení odchylek od skutečnosti a plánu ukáže, o kolik je realita jiná a umožní nám adekvátně zareagovat. V praxi má taková reakce nejčastěji podobu úpravy ceníku (pokud je vyhodnocení a adekvátní reakce provedena v průběhu roku) či dorovnání ziskovosti na tržně obvyklou úroveň (velmi často používaný postup v případě dorovnání ziskovosti na konci účetního období – TP adjustment).

ANALÝZA FINANČNÍHO PLÁNU

Analýzu finančního plánu a odchylek, tedy porovnání plánu a skutečnosti, je velmi důležitým krokem, neboť zejména u společností s omezeným funkčním a rizikovým profilem je v případě daňové kontroly velmi detailně prověřováno, za

jakých podmínek jsou transakce se spojenou osobou realizovány, přičemž argumentace, že je postupováno pouze dle plánu, tedy na základě budgetovaných hodnot, které ale nejsou následně porovnány se skutečností a adekvátně upraveny, je v případě jiné než tržně obvyklé ziskovosti jen velmi těžko vyslyšena.

Jak často by tedy měl být finanční plán vyhodnocen? V praxi samozřejmě není ve většině případů žádoucí, aby se podmínky měnily příliš často. Ani reakce na odchylky od plánu v případě transakcí se spojenými osobami by tedy neměly být příliš časté a vždy by mělo být voleno takové řešení, které je ekonomicky racionální. Nabízí se tak vyhodnocení a adekvátní reakce s kvartálním, pololetním či celoročním opakováním, přičemž by vhodná varianta měla být volena v závislosti na komplexitě realizované transakce a možnostech upravovat ceny a jiné podmínky.

V našem případě výrobní společnosti, která vůči mateřské společnosti vystupuje jako smluvní výrobce, se nabízí vyhodnocení jednou za rok, přičemž by následně měla být jednorázově dorovnána ziskovost na tržně obvyklou úroveň (TP adjustment). Takový postup je administrativně relativně jednoduchý a přímočarý. Přesnější, ale administrativně náročnější variantou je pololetní či kvartální vyhodnocení, které se pak promítá v průběžných úpravách cen výrobků podle toho, jak moc se plán a skutečnost odlišují. S každou úpravou ceny pak dochází také k úpravě plánu, aby reflektoval novou realitu a byl tak pro další období přesnější.

V praxi se také setkáváme se situací, kdy není možné ceny či jiné podmínky v průběhu roku (či dokonce v průběhu životního cyklu výrobku) měnit. Otázkou pak je, jak je možné

na případné odchylky od plánu reagovat. Možnosti reakce vždy závisí na vyjednaných smluvních podmínkách a možnostech, které smlouva dává (pozor na to, že se spojené osoby musí chovat jako by byly nezávislé, případně musí být schopny odchylku od principu tržního odstupu vysvětlit a doložit její ekonomickou racionalitu). Pokud bychom však zůstali u našeho příkladu, pevně vyjednané smluvní podmínky, které neumožňují úpravu, by pravděpodobně neměly jít k tíži smluvního výrobce, neboť pravděpodobně nebyl do vyjednávání těchto podmínek zapojen a jejich případná rigidita by neměla jít k jeho tíži. Právě tato skutečnost nás vrací ke zmínce o nízkém, ale stabilním zisku.

Na tomto místě je důležité také zmínit, že i volba nereagovat na odchylku od plánu je formou reakce. V případě spojených osob je však velmi důležité, aby taková „nereakce“ byla ekonomicky racionální a obhajitelná před správcem daně, případně před akcionáři.

ZÁVĚR

Závěrem doporučujeme téma nastavení převodních cen nepodceňovat a věnovat mu patřičnou pozornost již nyní v průběhu, kdy je ještě dostatek času provést změny a případně metodiku převodních cen upravit s dostatečným prostorem pro další monitoring a případné úpravy. Vzhledem k turbulentnosti doby je velmi pravděpodobné, že finanční plány nebudou dosaženy. Zároveň je vzhledem k mimořádným rozpočtovým výdajům očekávána zvýšená aktivita správce daně, takže je třeba počítat s větším počtem daňových kontrol, které budou zaměřeny na převodní ceny.

210 x 130 mm + spad

177 x 112 mm