

PŘEVODNÍ CENY JSOU STÁLICÍ DAŇOVÝCH KONTROL. CO ŘEŠÍ A JAK PROBÍHAJÍ?

TEXT Martin Koldinský, Rödl & Partner

Každý, kdo se pohybuje v oblasti podnikových financí, účetnictví a daní, zcela jistě už alespoň jednou slyšel termín transfer pricing či jeho český ekvivalent převodní ceny. A to velmi pravděpodobně ve spojení s méně oblíbeným slovním spojením daňová kontrola. V posledních letech je stále slyšet, že převodní ceny jsou jednou z prioritních oblastí, na kterou se správce daně velmi aktivně zaměřuje. To koneckonců potvrzuje i sama finanční správa, když každoročně vydává statistiku obsahující počet provedených daňových kontrol zaměřených právě na převodní ceny a jejich každoroční výsledky v podobě doměřené daňové povinnosti či snížené ztráty českých daňových subjektů.

Je pravdou, že v době covidové intenzita daňových kontrol výrazně klesla, neboť pracovníci finanční správy, kteří jsou za normálních okolností zodpovědní za provádění daňových kontrol, byli plně vytíženi kontrolami kompenzačních bonusů a oprávněnosti jejich čerpání. Tato doba je však již pryč, a jelikož čas letí a prekluze daňových období nepočká, jsme svědky rapidního tempa zahajování nových daňových kontrol, přičemž jejich významná část je zaměřena buď pouze na převodní ceny anebo jsou v jejím rámci převodní ceny kontrolovány spolu s daní z příjmu právnických osob. Na tomto místě je nutno dodat, že vzhledem k enormním výdajům státního rozpočtu v posledních – a pravděpodobně i budoucích – letech lze očekávat jasnou snahu příjmy do státní kasy maximalizovat všemi možnými způsoby, vymáháním řádného plnění daňové povinnosti nevýmáhaje.

Dle mého názoru je nutné si otevřeně říct, že pokud společnost realizuje transakce se spojenými osobami, a to bez ohledu na to, zda jsou spojené osoby zahraniční či tuzemské, není otázkou, zda dorazí pracovníci finanční správy na daňovou kontrolu. Otázkou je pouze, kdy se tak

stane. U většiny společností, které transakce se spojenými osobami realizují, má finanční správa poměrně detailní informace o typu a rozsahu takových transakcí. A jak tedy správně postupovat, když realizujeme transakce se spojenými osobami, abychom měli podmínky transakcí nastaveny v souladu s principem tržního odstupu, a v rámci daňového přiznání jsme tvrdili správně svou daňovou povinnost?

CÍLE DAŇOVÉ KONTROLY

Než se pustíme více do detailu toho, jak co nejlépe ustát daňovou kontrolu zaměřenou na převodní ceny, řekněme si, co je cílem takové kontroly. Cílem správce daně je při takto zaměřené daňové kontrole prověřit, zda společnost se společným vlastníkem či jiným propojením (pohledem zákona o daních z příjmů označované jako spojené osoby) při své ekonomické činnosti a vzájemné interakci postupují tak, jak by mezi sebou postupovaly, pokud by nebyly personálně, majetkově či jinak propojené. Této základní logice se říká dodržování principu tržního odstupu (v angličtině arm's length principle).

V této souvislosti je určitě dobré dodat, že dodržování principu tržního odstupu je velmi bedlivě sledováno zejména u společností s takzvaným omezeným funkčním a rizikovým profilem, které jsou v určité oblasti (či ve 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, a to v podstatě bez ohledu na vnější ekonomickou realitu. 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 (na rozdíl od společností s omezenými funkcemi, u kterých by i v dobách blahobytu mělo docházet k regulaci zisku ze strany spojených osob). 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, ovlivnit a také nést materializované podnikatelské riziko.

JAK PROJÍT DAŇOVOU KONTROLOU

A jak postupovat, abychom daňovou kontrolou lehce prošli? Ideální scénář je, když je pozornost všem aspektům převodních cen věnována již při plánování transakce se spojenou osobou. Při plánování by v první řadě měla být pozornost věnována vyhodnocení rozsahu funkcí, které jednotlivé společnosti účastníci se transakce vykonávají, a analogicky identifikovat a kvantifikovat rizika, kterým čelí, což je proces v praxi nazývaný jako provedení takzvané funkční a rizikové analýzy. Na funkční a rizikovou analýzu by jako druhý krok měla navazovat srovnávací analýza neboli benchmarking, který na základě dostupných dat určí, jakou ziskovost by měly jednotlivé společnosti realizovat. Takovým postupem vznikne cena a případně další podmínky transakce, které jsou v ideálním světě přeneseny do finančního plánu. Tím se dostáváme k druhému kroku, kterým je finanční plánování, jehož cílem má být zajištění realizace tržně obvyklé ziskovosti jednotlivých společností účastnících se řízených transakcí v závislosti na rozsahu funkcí, které vykonávají, a rizik, kterým čelí.

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 (například v podobě přírážky k nákladům).

NYNÍ JSME SVĚDKY RAPIDNÍHO
TEMPA ZAHAJOVÁNÍ NOVÝCH
DAŇOVÝCH KONTROL. JEJICH
VÝZNAMNÁ ČÁST JE ZAMĚŘENA
BUĎ POUZE NA PŘEVODNÍ CENY
ANEBO JSOU V JEJÍM RÁMCI
PŘEVODNÍ CENY KONTROLOVÁNY
SPOLU S DANÍ Z PŘÍJMU
PRÁVNICKÝCH OSOB.

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 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 – tzv. TP adjustment).

Analýza 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.

V praxi se samozřejmě 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 dostatečným způsobem vysvětlit a doložit její ekonomickou racionalitu konkrétními důkazními prostředky). Pokud bychom však zůstali u našeho příkladu, pevně vyjednané smluvní podmínky, které neumožňují úpravu, by pravděpodobně neměly jít k tíži smluvního výrobce, neboť zřejmě nebyl do vyjednávání těchto podmínek zapo-

jen a jejich případná rigidita a související újma by měla být kompenzována ze strany spojené osoby. 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.

Dalším krokem je pak zdokumentování toho, jakou metodiku převodních cen v rámci transakcí se spojenými osobami daňový subjekt aplikuje, protože i při správném nastavení obchodních podmínek a převodních cen je často velmi obtížné správci daně vhodným způsobem takové podmínky prezentovat, respektive prokázat, a umožnit mu tak, aby dodržení principu tržního odstupu vyhodnotil a odsouhlasil.

V souvislosti s dokumentací převodních cen je nutné zmínit, že česká legislativa neukládá daňovým subjektům explicitní povinnost dokumentaci převodních cen vypracovávat, nicméně ve formě pokynu dává poměrně detailní návod, jak by měla být metodika převodních cen zdokumentována, čímž vychází daňovým poplatníkům vstříc, neboť se předpokládá, že pokud daňový subjekt neprovedl v daňovém přiznání korekci, má převodní ceny nastaveny v souladu s principem tržního odstupu a bude schopen takový soulad prokázat. Pokud se i tak daňový subjekt rozhodne dokumentaci převodních cen nepřipravit, měli by jeho zástupci, tedy především statutární orgány či vedoucí pracovníci finančního oddělení být připraveni, že je v případě daňové kontroly čeká mnoho dlouhých dní a pravděpodobně i bezesných nocí, protože bude nutné správci daně detailně vysvětlit metodiku převodních cen a také doložit celou řadu důkazních prostředků, které právě soulad s principem tržního odstupu doloží a prokáží. Ale o tom až za chvíli. Nyní si ještě pojďme zakončit systém řízení převodních cen, který by v ideální podobě neměl končit zdokumentováním, ale mělo by se jednat o kontinuální revizní proces, díky kterému bude zajištěno, že metodika stále reflektuje aktuální tržní podmínky.

POKUD SPOLEČNOST REALIZUJE
TRANSAKCE SE SPOJENÝMI
OSOBAMI, NENÍ OTÁZKA, ZDA
PRACOVNÍCI FINANČNÍ SPRÁVY
DORAZÍ NA DAŇOVOU KONTROLU.
OTÁZKOU POUZE JE, KDY SE TAK
STANE.

PRŮBĚH DAŇOVÉ KONTROLY

A nyní již jdeme do finále a dostáváme se k průběhu daňové kontroly zaměřené na převodní ceny. Úspěch v (nejen) takto zaměřené daňové kontrole zcela upřímně stojí a padá s množstvím a kvalitou důkazních prostředků, které je daňový subjekt schopen správci daně předložit za účelem obhajoby své tvrzené daňové povinnosti a jejich prostřednictvím prokázat, že se vůči spojeným osobám chová tak, jako kdyby byly nezávislé, tedy že postupuje při obchodních transakcích v souladu s principem tržního odstupu.

Po zahájení daňové kontroly je většinou ze strany správce daně vyžádána dokumentace převodních cen, přičemž pokud ji daňový subjekt nemá k dispozici, pohlíží na něho správce daně velmi skepticky, neboť taková nepřipravenost indikuje, že se tomuto tématu detailně nevěnuje. Následně jsou většinou daňovému subjektu položeny velmi detailní otázky směřující zejména na funkční a rizikový profil. Pokud má daňový subjekt vypracovanou dokumentaci převodních cen, může ji správci daně předložit a odpovědi formulovat ve smyslu „viz předložená dokumentace převodních cen“, čímž se vyhne zdoluhavému odpovídání na položené otázky, ale zejména případné nekonzistenci svých odpovědí. Právě připravenost a konzistence tvrzení je pro úspěch v daňové kontrole zcela zásadní.

Poté, co se správce daně seznámí s tvrzeními daňového subjektu, vyžádá si konkrétní důkazní prostředky a účetní doklady, jejichž prostřednictvím daňový subjekt doloží tržní obvyklost svých vztahů. Právě takové důkazní prostředky jsou ideálně připraveny spolu s dokumentací převodních cen a jsou s ní provázány, takže je jejich předložení relativně rychlé, čímž dojde k značné úspoře času a nákladů na straně daňového subjektu. Znovu zopakujeme, že úspěch v daňové kontrole závisí na množství a kvalitě důkazních prostředků prokazujících postup v souladu se zákonem. Pracovníci finanční správy zcela oprávněně očekávají, že daňový subjekt je připraven svou tvrzenou daňovou povinnost rychle doložit prostřednictvím kvalitních a konkrétních důkazních prostředků.

Důkazní prostředky použité při daňové kontrole převodních cen mohou mít samozřejmě také formu znaleckého posudku, což dává smysl zejména u specifických transakcí, jako je poskytování vnitroskupinového financování, tedy například při čerpání úvěru od mateřské společnosti či účast na skupinovém cash pooling. V takovém případě by znalec posoudil, zda je úroková sazba, 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 tržně obvyklých licenčních poplatků.

Závěrem si dovoluji upozornit, že téma převodních cen není dobré podceňovat, neboť kvalita pracovníků finanční správy roste a čím lépe je daňový subjekt na daňovou kontrolu připraven, tím kratší dobu daňová kontrola trvá. &