

Daňové kontroly zaměřené na převodní ceny – jak je to s oprávněností realizované ztráty?

Ing. Martin Koldinský, martin.koldinsky@roedl.com, Rödl & Partner Tax, k. s.

O tom, že jsou převodní ceny předmětem zájmu správce daně, a tedy jednou z nejčastěji kontrolovaných oblastí, se mluví již nějakou dobu. Jaká témata jsou aktuálně v rámci takových daňových kontrol řešena a na co se správce daně nejčastěji ptá. To si probereme v dnešním podcastu.

Pokud nějaká česká společnost realizuje transakce se spojenými osobami, tedy se společnostmi, které jsou s ní především vlastnický propojeny, je automaticky pod drobnohledem správce daně. A pokud taková společnost zároveň realizuje ztrátu, má daňovou kontrolu v podstatě jistou. Je pak otázkou, kdy správce daně přijde. Nikoliv, zda přijde.

Správce daně při daňové kontrole zaměřené na převodní ceny zkoumá zejména to, zda kontrolovaná společnost realizuje obchodní transakce se spojenými osobami za tržně obvyklých podmínek a neplyne jí z takových transakcí nějaká újma. Co může být takovou újmou? Může to být například nízký zisk či dokonce již zmíněná ztráta způsobená například špatně nastavenou metodikou převodních cen. V takovém případě se pak správce domáhá dodatečného zdanitelného výnosu v podobě kompenzace za takovou újmu.

Abychom však byli konkrétní. Představme si celou problematiku na modelovém příkladu. Česká společnost působí jako výrobce pro svou německou mateřskou společnost. Mateřská společnost produkt vyrobený v České republice následně prodává na trzích západní Evropy. Když celá spolupráce vznikala, domluvilo se vedení české a německé společnosti na tom, že cena za český výrobek bude stanovena metodou nákladů a přírážky, přičemž do nákladové základny budou vstupovat veškeré přímé a nepřímé výrobní náklady české společnosti a výše ziskové přírážky bude určena na základě benchmarku vypracovaného externím poradcem. Německá společnost si následně k této, z jejího pohledu nákupní ceně, přidá marži pokrývající distribuční náklady a zisk a přihlásí se do výběrového řízení u externího odběratele. Když všechno dobře dopadne, je smlouva mezi německou mateřskou společností a jejími odběrateli uzavřena na tři roky a stejně tak je uzavřena smlouva na tři roky mezi českou výrobní a německou mateřskou společností.

Při tomto cenovém ujednání by česká společnost měla mít pokryté veškeré náklady, které vynaloží, a také zajištěn tržně obvyklý zisk. Při vyjednávání ceny mezi českou a německou společností se vycházelo z plánovaných nákladů a dle nich byla stanovena cena pro konečné odběratele německé společnosti.

Nyní si však představme, že nastane nějaká mimořádná událost, která má dramatický dopad na náklady české společnosti – aktuálně jistě každého napadne například nedostatek vstupních surovin, dramatický nárůst cen energií, dříve to byl také nedostatek pracovní síly či omezení související s pandemií onemocnění covid-19. V praxi se takové mimořádné události projeví v nárůstu nákladů a otázkou pak je, zda je společnost schopna zvýšení svých vstupů promítnout také do ceny svých výstupů.

Pokud zůstaneme u našeho příkladu české výrobní společnosti, nabízí se vzhledem k aplikaci metody nákladů a přírážky konstatování, že by plné přenesení zvýšených nákladů na mateřskou společnost neměl být problém. Právě s takto zjednodušeným vnímáním světa se bohužel velmi často setkáváme při daňových kontrolách. Realita je však složitější. Právě vysoutěžená cena mezi německou společností a jejími odběrateli, stejně jako nabídnutá cena ze strany české výrobní společnosti, s takovými

mimořádnými náklady nepočítala, a česká společnost, stejně jako německá mateřská společnost, nemají možnost již vysoutěženou cenu jakkoliv upravit. V konečném důsledku tak z dané transakce realizují ztrátu.

Jak jsme si již řekli v úvodu, český správce daně přesně ví, který daňový subjekt realizuje transakce se spojenými osobami a stejně tak vidí jeho hospodářské výsledky. Pokud zůstaneme u našeho modelového příkladu, ztráta vždy upoutá pozornost a daňová kontrola je zahájena. Během typické daňové kontroly zaměřené na ztrátovou společnost velmi rychle docházíme k tématu oprávněnosti realizované ztráty, neboť správce daně se většinou domnívá, že by česká společnost z takové transakce ztrátu realizovat neměla a domáhá se chybějícího zdanitelného plnění v podobě kompenzace mimořádných nákladů ze strany mateřské společnosti.

V tomto případě je však důležité si uvědomit, že cena, kterou česká společnost nabídla, byla založena na nějakých předpokladech, respektive výši nákladů, se kterými je schopna dané produkty vyrobit. A pokud se jedná o zvýšené náklady v takových oblastech, které jsou pod kontrolou české společnosti (typicky nákup vstupních surovin, zajištění dostatek kvalitní kvalifikované pracovní síly, efektivní výroba atp.), lze si jen těžko představit, že by byl nezávislý odběratel ochoten akceptovat dodatečné navýšení dříve nabídnuté ceny, za kterou od svého dodavatele nakupuje.

A právě kontrola nad danými oblastmi, ze kterých zvýšené náklady, a potažmo tedy ztráta plynou, je klíčová. Musíme poznamenat, že analyzovat a kvantifikovat jednotlivé příčiny ztráty je sice náročné, ale pouze to je cesta, jak oprávněnost či neoprávněnost nesené ztráty v rámci daňové kontroly obhájit. Výsledkem takové analýzy je pak druh a výše nákladu, strana, která tento náklad kontroluje, a následně přisouzení daného vícenákladu jedné ze stran. Pokud je určitý náklad přiřazen mateřské společnosti, má být z její strany kompenzován. Pokud je daný náklad přiřazen dceřiné společnosti, měl by být správcem daně akceptován a kompenzace takového nákladu by neměla být požadována.

Právě diskuse na téma oprávněnosti a tržní obvyklosti realizované ztráty je při daňových kontrolách velmi aktuální a zejména vzhledem k současnému ekonomickému vývoji lze očekávat, že aktuální rozhodně ještě nějakou dobu bude.

V převodních cenách jde vždy o relativně vysoké částky, takže špatný výsledek daňové kontroly v podobě snížení ztráty nebo doměření daně z chybějícího zdanitelného výnosu může mít na společnost velmi dramatický dopad.

A naše doporučení závěrem? Věnujte se tomuto tématu detailně a v případě neočekávaných ekonomických událostí myslte na to, že na téma oprávněnosti zvýšených nákladů diskuse zcela pravděpodobně přijde.

Kontrolní otázky:

- 1. Může být ze strany správce daně požadována kompenzace zvýšených nákladů ze strany spojené osoby (např. mateřské společnosti)?**
Ano, ale oprávněnost takového požadavku závisí velmi silně na okolnostech.
- 2. Jaké mimořádné náklady může nést český daňový subjekt?**
Takové, o kterých sám rozhoduje a které může ovlivnit prostřednictvím vlastního personálu.

Související odkazy:

- Směrnice OECD k převodním cenám pro nadnárodní podniky a daňové správy