

# **Pokyn k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny**

18. prosince 2020

Toto není oficiální překlad. Kvalita překladu a jeho soulad s textem publikace v původním jazyce je pouze na zodpovědnosti autora překladu. V případě jakéhokoli nesouladu mezi originálem a překladem je považován za platný pouze text originální publikace.

Originál této publikace původně zveřejnilo OECD v anglickém jazyce pod názvem:  
*Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic* © 2020 OECD

## Resumé

„Pokyn k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny“ představuje konsenzuální pohled 137 členů BEPS Inclusive Framework týkající se uplatňování principu tržního odstupu a Směrnice OECD o převodních cenách na problémy, které mohou vzniknout nebo se mohou zhoršit v souvislosti s pandemií COVID-19. Pokyn je užitečný jak pro daňové poplatníky při vykazování účetních období ovlivněných pandemií, tak pro daňové správy při hodnocení poplatníkem prováděné politiky převodních cen. Pokyn poskytuje vysvětlující komentář a příklady k praktické aplikaci principu tržního odstupu u čtyř prioritních otázek určených při konzultaci s představiteli soukromého sektoru v OECD: (i) srovnávací analýza; (ii) ztráty a alokace specifických nákladů souvisejících s COVID-19; (iii) vládní intervenční programy; a (iv) předběžné cenové dohody.

## Shrnutí

Specifické ekonomické podmínky vyplývající z COVID-19 a reakce vlády na pandemii vedly k praktickým problémům při uplatňování principu tržního odstupu. Poplatníci uplatňující pravidla převodních cen v účetních obdobích ovlivněných pandemií COVID-19 a daňové správy, které budou dodržování pravidel převodních cen hodnotit, se naléhavě potřebují těmito praktickými otázkami zabývat.

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z roku 2017 („OECD TPG“) má pomoci daňovým správám a nadnárodním podnikům („MNE“) najít vzájemně uspokojivá řešení případů převodních cen a mělo by se na ni i nadále spoléhat při provádění analýzy převodních cen, a to i za případných specifických okolností vzniklých pandemií.

Proto se tento Pokyn zaměřuje spíše na to, jak princip tržního odstupu a OECD TPG uplatnit na problémy, které mohou vzniknout nebo se mohou zhoršit v kontextu pandemie COVID-19, než na vývoj speciálních pokynů mimo rámec toho, co je v současné době v OECD TPG řešeno. Tento Pokyn se zaměřuje na čtyři prioritní otázky: (i) srovnávací analýzu; (ii) ztráty a alokace specifických nákladů souvisejících s COVID-19; (iii) vládní intervenční programy; a (iv) předběžné cenové dohody („APA“); v jejichž rámci se dodatečné praktické výzvy způsobené COVIDem – 19 ukázaly jako nejvýznamnější.

## 1. Úvod

1. Dopad koronaviru („COVID-19“) je hluboký. Rychlé šíření viru napjalo lokální zdravotnické infrastruktury, vedlo k omezení cestování a sociálních kontaktů a způsobilo bezprecedentní narušení globální ekonomiky.

2. Během období pandemie mnoho podniků čelilo nebo nadále čelí významným omezením peněžních toků, které vyžadují, aby se vyvinuly a zavedly radikální strategie pro udržení a generování hotovosti. Podniky zaznamenaly velké výkyvy v ziskovosti, a to jak nahoru, tak dolů. Podniky v různých průmyslových odvětvích čelily narušení svých dodavatelských řetězců, včetně omezení svých operací a odpovídajícího snížení produkce, a byly nuceny změnit způsob, jakým se jejich podnikání provádí (např. práce z domova). V mnoha jurisdikcích byly továrny, doly, obchody a restaurace nuceny zavřít, přinejmenším dočasně. V některých odvětvích se poptávka zcela zhroutila, zatímco v jiných pouze změnila kanály nebo dokonce vzrostla (např. trh s online videokonferenčními službami). V případě významných finančních potíží některé podniky přezkoumaly svá smluvní ujednání s třetími stranami, aby se ujistily, zda jsou jimi i nadále vázány, nebo se pokusily znovu vyjednat klíčové podmínky, včetně požadavku na slevy nebo odložení platby. Vzhledem k významu a rychlosti ekonomického dopadu viru přijaly vlády rozsáhlá vládní opatření na podporu ekonomiky a ochranu pracovních míst a příjmů lidí.

3. Bylo zjištěno, že princip tržního odstupu funguje v naprosté většině případů efektivně<sup>1</sup>, a tento principiální přístup k hodnocení vnitroskupinových cen je stejně vhodný pro hodnocení závislých transakcí tváří v tvář pandemii COVID-19. OECD TPG mají pomoci daňovým správám a nadnárodním podnikům najít vzájemně uspokojivá řešení případů převodních cen<sup>2</sup> a mělo by se na ně i nadále spoléhat při provádění analýzy převodních cen, a to i za případných specifických okolností vzniklých pandemií.

4. Jedinečné a téměř bezprecedentní ekonomické podmínky vycházející z reakcí vlády na COVID-19 však vedly k praktickým problémům při uplatňování principu tržního odstupu. Pandemie může například vyvolat nové problémy nebo zhoršit složitost nebo rozsah výskytu určitých problémů týkajících se převodních cen (např. vliv vládní pomoci nebo dostupnost spolehlivých srovnatelných údajů). Pro poplatníky uplatňující pravidla převodních cen v účetních obdobích ovlivněných pandemií COVID-19 a pro daňové správy, které budou dodržování pravidel převodních cen hodnotit, je potřebné se těmito praktickými otázkami zabývat. Na základě reakcí na dotazníky předložené členům Inclusive Framework a podnikům, a s vědomím potřeby poskytnout praktické a včasné pokyny, se tento text zabývá čtyřmi prioritními otázkami: (i) srovnávací analýzou; (ii) ztrátami a alokací specifických nákladů souvisejících s COVID-19; (iii) vládními intervenčními programy; a (iv) předběžnými cenovými dohodami („APA“). Pro snazší představu byly tyto otázky uvedeny jako samostatná témata, ale je důležité zdůraznit, že při provádění analýzy převodních cen mohou být tato témata vzájemně propojena, a proto by měla být zvažována společně a v rámci OECD TPG. Například pro určení, zda by subjektu měly být alokovány ztráty během pandemie dle podmínek principu tržního odstupu, jsou relevantní pokyny v Kapitole II, ale jsou relevantní také pokyny v Kapitole I (protože se vztahují k výsledkům srovnávací analýzy) a pokyny v Kapitole III (pokud obdrží vládní pomoc).

5. Je důležité neztratit ze zřetele cíl spočívající v nalezení přiměřeného odhadu tržního výsledku, což vyžaduje aplikaci úsudku ze strany daňových poplatníků a daňových správ.<sup>3</sup> Proto se tento Pokyn zaměřuje na to, jak princip tržního odstupu a OECD TPG použít na problémy, které mohou vzniknout nebo se mohou zhoršit v kontextu pandemie COVID-19. Tudíž by se na něj mělo pohlížet jako na aplikaci stávající směrnice OECD TPG na skutečné případy, které mohou vzniknout ve spojení s pandemií, a neměl by být považován za rozšíření

<sup>1</sup> Odstavec 1.9 Kapitoly I OECD TPG.

<sup>2</sup> Odstavec 15 Předmluvy OECD TPG.

<sup>3</sup> Odstavec 1.13 Kapitoly I OECD TPG.

nebo revizi OECD TPG, buď s ohledem na takové skutečné případy související s pandemií, nebo v obecnější rovině.

6. Tento Pokyn uznává, že ekonomický dopad pandemie COVID-19 se velmi liší napříč ekonomikami, průmyslovými odvětvími a obory podnikání, což je klíčovým faktorem při zvažování a výkladu jeho obsahu. Proto by se podniky měly při jakékoli analýze dopadu pandemie COVID-19 na převodní ceny snažit současně dokumentovat jak, a do jaké míry, byly zasaženy pandemií.

7. Význam rizika je v současném ekonomickém prostředí obzvláště relevantní pro zmíněné čtyři otázky řešené v tomto Pokynu. Pandemie COVID-19, která představuje "hazard risk" (riziko ohrožení), vedla u některých poplatníků k neobvyklému vzniku dalších rizik, včetně: (i) tržního rizika, jelikož poptávka po některých produktech a službách se zhroutila; (ii) provozního rizika, protože pandemie narušila dodavatelské řetězce a omezila výrobu; a (iii) finančního rizika, protože výpůjční náklady pro některá průmyslová odvětví vzrostly a zákazníci se zpozdili s platbou nebo vůbec nezaplatili.<sup>4</sup>

8. V této souvislosti by měli daňoví poplatníci a daňové správy pečlivě dodržovat pokyny týkající se přesného vymezení závislých transakcí v Kapitole I OECD TPG za účelem identifikace ekonomicky významných rizik a stanovení konkrétních ekonomicky významných rizik, která každá strana závislé transakce nese.<sup>5</sup> Při zvažování převzetí rizika v konkrétní závislé transakci by proto mělo být hodnoceno vzájemné působení mezi „hazard risk“ z COVID-19 a dalšími ekonomicky významnými riziky. Při provádění této analýzy lze určit, že strana závislé transakce nemůže ovlivnit „hazard risk“ spojený s pandemií, ale přesto nese další rizika, která se naplnila v důsledku COVID-19. Je třeba věnovat pozornost také určení, jak spojené podniky, a skupina jako celek, reagují na projev „hazard risků“ a jejich následných vlivů na další ekonomicky významná rizika identifikovaná v závislé transakci. (Viz odst. 1.34 a 1.35 Kapitoly I OECD TPG). Rozsáhlý vliv pandemie COVID-19 na průmyslová odvětví nebo v rámci skupiny MNE jako takový nestačí k tvrzení, že člen MNE skupiny musí nést důsledky rizik, která se projeví jako důsledek pandemie COVID-19, aniž by analyzoval, jak byl ovlivněn pandemií výsledek ekonomicky významných rizik kontrolovaných členem skupiny.

---

<sup>4</sup> Odstavec 1.72 Kapitoly I OECD TPG.

<sup>5</sup> Odstavce 1.59-1.60 Kapitoly I OECD TPG.

# KAPITOLA I. POKYNY K SROVNÁVACÍ ANALÝZE V PŘEVODNÍCH CENÁCH

## 1. Úvod

9. Bezprecedentní změna ekonomického prostředí v návaznosti na vypuknutí COVID-19 vytváří jedinečné výzvy při provádění srovnávací analýzy. Pandemie může mít významný dopad na ocenění některých transakcí mezi nezávislými podniky a může při provádění srovnávacích analýz snížit spolehlivost historických dat. To bude vyžadovat, aby daňoví poplatníci a daňové správy zvážili praktické přístupy, které lze přijmout k řešení nedostatků informací, jako jsou úpravy srovnatelnosti. Takové praktické přístupy týkající se provedení srovnávací analýzy by měly být v průběhu času konzistentní s politikou převodních cen daňových poplatníků.

10. Výzvy spojené s prováděním srovnávací analýzy se mohou lišit v závislosti na dopadu pandemie COVID-19 na ekonomicky relevantní okolnosti přesně vymezené transakce. Např. pokud se na závislou transakci vztahuje již dříve existující vnitroskupinová dohoda (například pokud v roce 2018 bylo stanoveno, že dle principu tržního odstupu by strana transakce měla dostávat dohodnutý fixní výnos po dobu pěti let, a že strany transakce by dle principu tržního odstupu měly zůstat touto dohodou vázány), potom není potřeba provádět srovnávací analýzu pro účetní období („FY“) 2020 za předpokladu, že se nezměnily skutečnosti a okolnosti přesně vymezené závislé transakce. K přijetí tohoto závěru je důležité zvážit jakékoli změny v ekonomicky relevantních okolnostech, včetně pravidel a podmínek dané dohody, a zda by se, dle principu tržního odstupu, nespojené osoby pokusily znovu přejednat tyto podmínky.<sup>6</sup> Naopak, pokud je tržní cena závislé transakce stanovena na ročním základě, bude nutné provést srovnávací analýzu pro FY 2020.

## 2. Jaké zdroje současných informací lze použít pro podporu provedení srovnávací analýzy použitelné pro FY 2020?

11. V zásadě může být jakákoli podoba veřejně dostupných informací týkajících se vlivu COVID-19 na obchod, průmysl a závislé transakce relevantní při zjišťování, zda je podniková politika převodních cen realizována pro FY 2020 v souladu s principem tržního odstupu. Následující zdroje informací mohou podpořit nastavení srovnávací analýzy, obvykle odhadem účinku pandemie COVID-19 na prověřované závislé transakce:

- Analýza toho, jak se objemy prodeje změnily během COVID-19, včetně toho, zda změna je z důvodu použití jiných prodejních kanálů, a konkrétně porovnání s prodeji generovanými v letech před COVID-19;
- Analýza změny využití kapacity relevantní pro MNE skupinu a závislou transakci<sup>7</sup>, a/nebo transakce s nespojenými osobami;
- Konkrétní informace týkající se dílčích nebo výjimečných nákladů, které nesou strany závislé transakce (buď se spojenou nebo nespojenou osobou), nebo MNE skupina jako celek;
- Rozsah, v jakém byla přijata vládní pomoc, pokud byla přijata, kvantifikace účinku a identifikace typu pomoci a jejího účetního zachycení;

<sup>6</sup> Viz k tomu rovněž diskuse v odstavcích 42 až 46.

<sup>7</sup>Odstavec 2.76 Kapitoly II a ilustrace 3 v příloze I Kapitoly II OECD TPG.

- Podrobnosti týkající se vládních intervencí, které ovlivnily ocenění a vykonávání závislých transakcí;
- Informace z mezitímních finančních výkazů, jako jsou čtvrtletní podání SEC (pozn. Vládní komise pro regulaci prodeje cenných papírů) nebo zprávy o ziscích;
- Makroekonomické informace, jako jsou údaje o HDP jednotlivých zemí nebo průmyslové ukazatele od centrálních bank, vládních agentur, průmyslových nebo obchodních sdružení v míře užitečné pro pochopení kontextu závislých transakcí;<sup>8</sup>
- Statistické metody, jako je regresní analýza nebo analýza odchylek, které se používají k předpovědi, do jaké míry se bude určitá proměnná lišit s ohledem na jiné proměnné za určitých konkrétních podmínek (např. reakce zisků podniků v určitých odvětvích na pohyby HDP);
- Porovnání interních rozpočtovaných/prognózovaných údajů týkajících se tržeb, nákladů a ziskovosti, se skutečnými výsledky; a
- Analýza účinků na ziskovost nebo na chování třetích stran pozorovaná v předchozích recesních obdobích nebo využití jakýchkoli údajů dostupných v běžném roce, i když jen částečných.

### 3. Mohou být rozpočtované finanční informace použity k podpoře stanovení cen dle principu tržního odstupu?

12. Dalším potenciálním přístupem, který lze použít při stanovení převodních cen, je porovnání rozpočtovaných nebo prognózovaných finančních výsledků s těmi, které byly skutečně dosaženy, s cílem odhadnout konkrétní účinky COVID-19 na výnosy, náklady a marže. Finanční výsledky, kterých by poplatníci v rámci závislé transakce dosáhli, „ale kvůli“ dopadům COVID-19 jich nedosáhli, mohou poskytnout užitečné informace, zejména při posuzování finančních dopadů COVID-19 (např. snížení objemu prodeje nebo zvýšení provozních nákladů) a určování, s ohledem na smluvní podmínky a předpokládaná rizika, jakéhokoli odpovídajícího výsledného dopadu na vnitroskupinové ceny. Tato analýza může zahrnovat:

- Přípravu podrobné analýzy zisků a ztrát, která ukazuje změny ve výnosech a nákladech s vysvětlením odchylek vyplývajících z COVID-19 - to může zahrnovat analýzu odchylek rozpočtovaných (před COVID-19) a skutečných výsledků;
- Podrobnosti o ziskovosti upravené podle toho, jaký by byl výsledek, kdyby nedošlo ke COVID-19 - to by mělo brát v úvahu všechny faktory, které mají pozitivní nebo negativní dopad na zisky poplatníka ze závislé transakce a měly by být podloženy důkazy;
- Odůvodnění a důkazy o jakékoli zvýšené alokaci nákladů nebo snížení tržeb (a následných změn provozních marží) testované strany v závislé transakci se zohledněním jejích funkcí, aktiv a rizikového profilu; a
- Jakékoli důkazy o vládní pomoci poskytované testované straně nebo ovlivňující testovanou stranu v závislé transakci, její účinek a účetní zachycení.

13. Takové posouzení může být provedeno jako součást obecnějšího souboru přístupů používaných k vyhodnocení kontextu a faktorů, které mohou ovlivnit tržní povahu cen.

### 4. Za jakých okolností jsou otázky načasování nejvýraznější?

<sup>8</sup> Odstavec 3.7 Kapitoly III OECD TPG.



14. Informace o podmínkách srovnatelných nezávislých transakcí provedených během stejného časového období jako závislé transakce („souběžné nezávislé transakce“) jsou nejspolehlivějšími informacemi, které lze použít při srovnávací analýze. Tyto informace reflektují chování nezávislých stran v ekonomickém prostředí, které je stejné nebo podobné jako prostředí závislých transakcí.<sup>9</sup>

15. V některých případech může být srovnávací analýza provedena použitím souběžných (nebo téměř souběžných) nezávislých transakcí. Např. veřejně dostupné komerční databáze obvykle mají aktuální nebo nedávné informace o finančních transakcích mezi nespojenými stranami, které mohou poskytovat spolehlivé informace, na kterých lze založit srovnávací analýzy za aktuálních ekonomických podmínek. Obdobně je pravděpodobnější, že poplatníci budou mít aktuální informace o potenciálních interních srovnatelných subjektech, pokud je lze použít k ocenění transakcí se spojenými osobami.

16. V jiných případech může být náročnější použít souběžné nezávislé transakce jako součást srovnávací analýzy, zejména při použití transakční metody čistého rozpětí "TNMM". U ní se při nastavování a přezkoumávání cen daňoví poplatníci a daňové správy typicky spoléhají na historické informace z komerčních databází. Informace za FY 2020 nebudou pravděpodobně dostupné přinejmenším do poloviny r. 2021, protože komerční databáze používají veřejně dostupné informace získané z finančních výkazů, a ty jsou podávány až po několika měsících po období, ke kterému se vztahují. Za těchto okolností potřebují poplatníci provést srovnávací analýzu na základě dostupných finančních informací předchozích let a, v závislosti na skutečnostech a okolnostech daného případu, využívat všechny dostupné informace aktuálního roku k podpoření svých převodních cen.

17. Nicméně ne každé použití TNMM bude vyžadovat souběžné informace za FY 2020. Může být například zavedeno dlouhodobé ujednání pokrývající FY 2019 až FY 2022, zahrnující tržní cenu založenou na srovnatelných položkách současně s vyjednáváním dohody, která ochrání testovanou stranu před riziky, která nenesou, podobných tým, která se odehrávají v době pandemie. Viz také odstavec 10.

## 5. Jaké praktické přístupy mohou být k dispozici k řešení nedostatku informací?

18. Tak jak v průběhu času pokračují a vyvíjí se ekonomické okolnosti způsobené pandemií, můžou se poplatníci setkávat s obtížemi při stanovení podmínek dle principu tržního odstupu z důvodu zpoždění v čase mezi výskytem závislých transakcí a dostupností informací týkajících se souběžných nezávislých transakcí.

19. Data o nezávislých srovnatelných transakcích nebo subjektech z jiných časových období, jako např. průměrné výnosy v předchozích letech, nemusí poskytnout dostatečně spolehlivé měřítko pro aktuální období bez zvážení konkrétního vlivu pandemie na posuzované závislé transakce.

20. Níže uvedené podkapitoly poskytují několik pragmatických přístupů k těmto problémům. Daňové správy by mohly zvážit tato pragmatická řešení ve snaze minimalizovat spory tam, kde poplatníci v dobré víře usilují o stanovení tržních cen v kontextu informačních nedostatků spojených s pandemií COVID-19. Tyto přístupy by však nebyly vhodné v případech, kdy se poplatníci snaží využít okolností spojených s pandemií COVID-19 k manipulaci se svými cenovými strategiemi způsobem, který je v rozporu s principem tržního odstupu.

<sup>9</sup> Oddíl B Kapitoly II OECD TPG.

## 5.1 Možnost použití rozumného obchodního úsudku doplněného současnými informacemi k stanovení přiměřeného odhadu tržní ceny

21. Potíže způsobené zpožděnou dostupností souběžných dat o srovnatelných subjektech nebo transakcích se s pandemií COVID-19 mohly zhoršit. Daňoví poplatníci a daňové správy by měli mít na paměti, že určení spolehlivých výsledků dle principu tržního odstupu vyžaduje flexibilitu a dobrý úsudek.<sup>10</sup> Obtížné otázky týkající se převodních cen, které vznikají v důsledku pandemie COVID-19, by mohly vést k velkému počtu sporů řešených postupem řešení případů dohodou "MAP", které by mohly vážně zatěžovat zdroje daňových správ. Daňové správy jsou proto nabádány mít tyto složitosti na paměti při hodnocení rizik, při kontrolách stanovení převodních cen a zohledňovat podporu a dokumentaci, kterou poplatníci poskytují, což může ukazovat na přiměřené úsilí a opatrnost poplatníka ve snaze být v souladu s principem tržního odstupu. Poplatníci by měli rozumně a s přiměřenou náležitou péčí hodnotit pravděpodobné účinky pandemie COVID-19 a přijímat odpovídající změny svých převodních cen. MNE skupiny by měly evidovat nejlepší aktuálně dostupné důkazy o trhu, které mohou být ve formě interních srovnatelných dat, externích srovnatelných dat, nebo ve formě jiné relevantní evidence ekonomického vlivu pandemie COVID-19 (viz odstavec 11), včetně jejího vlivu na úroveň poptávky po zboží a službách, a na výrobu a dodavatelské řetězce v konkrétních odvětvích hospodářství.

## 5.2 Kde je to možné, dovolit "outcome-testing" přístup testování tržních výsledků

22. TPG popisuje dva přístupy k určení a sběru dat požadovaných k provedení srovnávací analýzy. První je "price-setting", t.j. ex-ante přístup, který používá historická data aktualizovaná tak, aby odrážela jakékoli změny v ekonomických podmínkách po dobu kontraktu. Druhá metoda je přístup "outcome-testing", který může obsahovat informace, které budou dostupné po uzavření zdaňovacího období, k určení tržních podmínek a sestavení daňového přiznání. Podle OECD TPG se v členských zemích OECD používají oba přístupy nebo jejich kombinace.<sup>11</sup>

23. Pokud je to možné, dočasně během pandemie, by mohly daňové správy, které jinak používají přístup "price-setting", zvážit umožnit poplatníkům u závislých transakcí ovlivněných pandemií brát v potaz informace, které jsou dostupné po uzavření zdaňovacího období při podávání jejich daňového přiznání (tam, kde je to zákonně přípustné a řádně popsáno v dokumentaci převodních cen). Daňové správy by mohly být flexibilní a umožnit úpravy daňových přiznání za rok 2020 tak, aby byly převodní ceny stanoveny na tržním základě a s použitím dostupných informací. Také vzhledem k možnému dvojímu zdanění, které může vzniknout jako důsledek jednostranných úprav, mohou daňové správy zvážit:

- zajistit flexibilitu při zohledňování "kompenzačních úprav", které je třeba provést před podáním daňového přiznání tam, kde to umožňuje zákon, s cílem umožnit daňovým poplatníkům a daňovým správám lepší posouzení jakékoli dostupné souběžné informace tak, aby mohly být spolehlivě určeny tržní ceny<sup>12</sup>; nebo
- zajistit přístup k MAP nebo nějakému alternativnímu možnému postupu, kde by problém mohl být řešen mezi příslušnými daňovými správami a mohla by být dosažena včasná jistota, aby se zabránilo dvojímu zdanění, s vědomím toho, že prostřednictvím MAP nebo

<sup>10</sup> Odstavec 1.13 a 2.74 Kapitoly I a II OECD TPG.

<sup>11</sup> Odstavec 3.71 Kapitoly III OECD TPG.

<sup>12</sup> Odstavce 4.38 a 4.39 Kapitoly IV OECD TPG.

alternativních postupů mohou daňové správy řešit problémy v “nesporném řízení”, často dosažením vyjednání narovnání v zájmu všech stran.

### 5.3 Použití více než jedné metody pro stanovení převodních cen

24. Za specifických okolností pandemie COVID-19 může být k podpoření tržní ceny závislé transakce užitečné použít více než jednu metodu pro stanovení převodních cen. V této souvislosti je důležité si uvědomit, že princip tržního odstupu nevyžaduje použití více než jedné metody, a že použití více než jedné metody by se mělo řídit pokyny v odstavci 2.2 a 2.12 OECD TPG.

## 6. Mohou být k podpoření nastavení cen použita data z jiných krizí?

25. Srovnávací analýza, která je výhradně založena na finančních informacích z globální finanční krize 2008/2009 by vzbudila značné obavy (i přes zjevné povrchní podobnosti mezi touto krizí a aktuální pandemií), vzhledem k jedinečné a bezprecedentní povaze pandemie COVID-19 a jejímu vlivu na ekonomické podmínky, stejně tak vzhledem k variabilitě dopadu krize 2008/2009 na podnikatelský sektor. Ve všech případech by měla být srovnávací analýza provedena s odkazem na přesné vymezení závislé transakce, včetně jejích skutečných ekonomických okolností.

## 7. Jak by mohlo být stanoveno období údajů použitých k nastavení tržních cen, aby se podpořila srovnávací analýza?

26. Principy nastíněné v oddílu B.5 Kapitoly III OECD TPG týkající se použití víceletých dat a průměrů zůstávají použitelné. Za běžných okolností může mít použití víceletých dat a víceletých průměrů ve srovnávací analýze určité výhody. Např. mohou být použita jako prostředek ke zmírnění dopadu účetních rozdílů, přiměřeně měřit vliv na ziskovost testované strany na základě jejího životního cyklu podnikání a výrobků, a pomáhat vyhodnotit to samé pro srovnatelné subjekty, takže se zvyšuje spolehlivost srovnání.<sup>13</sup>

27. Jako praktický prostředek řešení odlišných ekonomických podmínek v období před nebo po pandemii, a v době, kdy pandemie probíhala a kdy byly její dopady na ekonomické podmínky podstatné, může být vhodné mít oddělená období testování (a období uvažovaná pro stanovení ceny) po dobu trvání pandemie nebo období, kdy byly určité materiální účinky pandemie nejzřetelnější. To může být vhodné tak dlouho, dokud lze měřit data nezávislých srovnatelných subjektů za podobné období stejným způsobem. Je třeba věnovat pozornost tomu, aby bylo zajištěno, že finanční údaje let ovlivněných pandemií nepřiměřeně nezkracovaly výsledky z období před a po pandemii. Navíc, vládní opatření na trhu mohou výrazně ovlivňovat vykonávané činnosti. Například v určitých situacích, kdy by činnosti jinak za normálních okolností bez pandemie probíhaly, nemusí během období, kdy probíhá vládní intervence, probíhat stejným způsobem (nebo vůbec). V některých případech může také vládní zásah umožnit pokračovat v činnostech, které by jinak byly omezeny nebo zastaveny pandemií. Přesné vymezení závislé transakce určí případný vliv takového zásahu na cenu nebo formu jakékoli závislé transakce spojené s takovými činnostmi.

28. Tento aspekt je rovněž relevantní při provádění srovnávací analýzy. Předpokládejme například, že vládní intervence nařídí poplatníkovi zavřít své distribuční zařízení na tři měsíce. Při vytváření benchmark analýzy je třeba při ověřování dávat pozor, zda obdobným opatřením

<sup>13</sup> Odstavec 3.77 Kapitoly III OECD TPG.

nebo podmínkám čelily srovnatelné subjekty. Jinak může být nezbytné upravit období, za které je srovnávací analýza prováděna (např. vyloučení ekonomických údajů odpovídajících třem měsícům, kdy poplatník nebyl schopný vykonávat činnost). Daňoví poplatníci a daňové správy by měli případ od případu určit, do jaké míry jsou tyto úpravy nezbytné v případě, kdy potenciální rozdíly nemusí mít významný dopad na srovnatelnost. Z tohoto hlediska je relevantní směrnice v odstavcích 3.50 až 3.52 OECD TPG.

29. Stejně jako u jiných analýz v rámci OECD TPG, může do hry vstoupit řada dalších úvah, včetně dostupnosti a výběru potenciálních metod pro stanovení převodních cen a srovnatelných subjektů, a vzájemného vztahu mezi nimi a charakteristik testovacích období (např. metody založené na porovnání cen transakcí mohou mít odlišný časový rámec od metod založených na zkoumání zisků). Stejně jako může v určitých případech zlepšit spolehlivost použití samostatných nebo pečlivěji vymezených testovacích období (nebo období stanovení cen), (viz odstavec 27), v jiných případech může spolehlivost zvýšit použití kombinovaných období (která zahrnují jak roky, které jsou ovlivněny pandemií, tak roky, které ovlivněny nejsou).<sup>14</sup> Tento přístup by agregoval finanční výsledky FY 2020, které mohou být výjimečné, se standardnějšími výsledky předchozích let s cílem zkontrolovat, zda je podniková politika převodních cen uplatněná v FY 2020 v souladu s principem tržního odstupu.

## 8. Byly by vhodné cenové úpravy?

30. Jedním možným řešením nejistoty způsobené pandemií COVID-19 by bylo umožnit zahrnutí mechanismů úprav cen v závislých transakcích. To může zajistit flexibilitu při zachování tržního výsledku. Tento přístup, v rozsahu dovoleném vnitrostátními předpisy, by umožnil zejména úpravu cen relevantních pro FY 2020 prostřednictvím upravené fakturace nebo vnitroskupinových plateb uskutečněných v pozdějším období (pravděpodobně FY 2021), kdy budou k dispozici přesnější informace ke stanovení převodních cen. V jurisdikcích, které používají přístup „outcome-testing“ (viz otázka 5.2 výše), se často používají mechanismy úpravy cen, které berou v úvahu aktualizované informace relevantní pro stanovení tržní ceny. Jurisdikce, která dočasně umožňuje přístup „outcome-testing“ (viz otázka 5.2 výše), by také mohla dočasně umožnit za tímto účelem mechanismus úpravy cen, a od poplatníka by se očekávalo, že ve své dokumentaci převodních cen popíše použití tohoto mechanismu úpravy cen. Tyto mechanismy úpravy cen (za předpokladu, že jsou za daných skutečností a okolností v souladu s principem tržního odstupu) by řešily problém nedostatku souběžných srovnatelných informací nebo jiné přímé evidence o chování dle principu tržního odstupu s ohledem na pandemii. To by přineslo daňovým poplatníkům a daňovým správám flexibilitu, a zároveň zajistilo maximální shodu s principem tržního odstupu. Nicméně, vzhledem k rozsahu možných úprav, by bylo třeba věnovat pozornost jejich vhodné charakteristice a vlivu, jaký může mít platba na srovnávací analýzu FY 2021, a jejich potenciální výsledné DPH/daně ze zboží a služeb, a důsledky pro clo (což není předmětem této kapitoly nebo Pokynu).

## 9. Jaká opatření lze přijmout k vyhodnocení souboru srovnatelných subjektů nebo použitých transakcí?

31. Pandemie COVID-19 vytvořila ekonomické podmínky, které se často liší od podmínek předchozích let. Za těchto okolností, kdy poplatník aplikuje stávající soubor srovnatelných dat na rok 2020, bude nezbytné přezkoumat přijatelnost těchto existujících srovnatelných dat

<sup>14</sup> Odstavec 3.75 a 3.79 Kapitoly III OECD TPG.

a eventuálně v určitých případech, může být užitečné na základě upravených výběrových kritérií revidovat tento soubor.

32. Předpokládejme například, že vzhledem k povaze vlivu COVID-19 na konkrétním trhu, je za nejvíce relevantní faktor srovnatelnosti považována geografická srovnatelnost. Za těchto okolností, za účelem získání spolehlivých údajů z konkrétního trhu, může být případně nutné uvolnit další kritéria srovnatelnosti, a poté zpřesnit vzorek.

## 10. Mohou být použity ztrátové srovnatelné subjekty?

33. Obecně v OECD TPG neexistuje žádné převažující pravidlo pro zahrnutí nebo vyloučení ztrátových srovnatelných subjektů.<sup>15</sup> Proto by ztrátové srovnatelné subjekty, které splňují kritéria srovnatelnosti, neměly být v konkrétním případě vyloučeny pouze na základě toho, že mají ztráty v období ovlivněném pandemií COVID-19.<sup>16</sup> Tudiž, při provádění srovnávací analýzy pro FY 2020 může být vhodné zahrnout ztrátové srovnatelné subjekty v případě, kdy přesné vymezení transakcí ukazuje, že tyto srovnatelné subjekty jsou spolehlivé (např. srovnatelné subjekty nesou podobný stupeň rizika a byly podobně ovlivněny pandemií).

---

<sup>15</sup> Odstavec 3.64 Kapitoly III OECD TPG.

<sup>16</sup> Odstavec 3.65 Kapitoly III OECD TPG.

## KAPITOLA II. POKYN K ZTRÁTÁM A ALOKACI NÁKLADŮ SOUVISEJÍCÍCH S COVID-19 V OBLASTI PŘEVODNÍCH CEN

### 1. Úvod

34. Během pandemie COVID-19 utrpělo mnoho skupin nadnárodních podniků ztráty způsobené poklesem poptávky, neschopností získat nebo dodat produkty nebo služby nebo v důsledku výjimečných, neopakujících se provozních nákladů.<sup>17</sup> Přiřazování ztrát mezi spojené podniky může vést ke sporům, a tudíž je problémem, který je třeba v současném ekonomickém prostředí vzít v úvahu vzhledem k pravděpodobnému nárůstu frekvence a velikosti ztrát. Při zvažování problematiky ztrát a alokace nákladů souvisejících s COVID-19, vyžadují zvláštní diskusi tři otázky.

35. Za prvé, je důležité zdůraznit, že alokace rizik mezi smluvní strany ovlivňuje, jak jsou zisky nebo ztráty vzniklé z transakce alokovány dle principu tržního odstupu prostřednictvím ocenění transakcí.<sup>18</sup> Proto budou stávající pokyny k analýze rizik v obchodních nebo finančních vztazích relevantní zejména pro určení, jak jsou alokovány ztráty mezi spojené osoby.

36. Za druhé, bude nezbytné zvážit, jak by výjimečné, neopakující se provozní náklady vznikající jako důsledek COVID-19 měly být alokovány mezi spojené osoby.<sup>19</sup> Tyto náklady by měly být alokovány na základě posouzení, jak nezávislé subjekty fungují za srovnatelných okolností. Protože mimořádné náklady mohou být zjištěny buď jako provozní nebo neprovozní položky, mohou být ke zvýšení spolehlivosti srovnávací analýzy nezbytné úpravy srovnatelnosti. Je důležité mít na paměti, že s "výjimečnými", "neopakujícími se" nebo "mimořádnými" náklady vzniklými v důsledku pandemie při analýze převodních cen nelze zacházet standardním způsobem používaným pro takto označované náklady, ale přesně vymezit transakce, analyzovat rizika nesená stranami vnitroskupinové transakce, pochopit to, jak mohou nezávislé podniky odrážet takové náklady v tržních cenách, a konečně, jak mohou takové náklady ovlivnit ceny účtované v transakcích mezi spojenými osobami (viz např. odstavec 2.86 OECD TPG). Ve srovnávací studii by měly být zváženy účetní standardy, protože obsahují důležité a potenciálně užitečné pojmy pro identifikaci povahy nákladů. Je však také třeba poznamenat, že i tyto účetní koncepty mohou být nejisté v tom, zda jsou konkrétní náklady jako výjimečné nebo mimořádné charakterizovány správně.

37. Za třetí, pandemie COVID-19 vytvořila podmínky, ve kterých spojené osoby mohou zvážit, zda mají možnost použít doložky vyšší moci, zrušit nebo jinak upravit své vnitroskupinové dohody. To může ovlivnit alokaci ztrát a nákladů souvisejících s COVID-19 mezi spojené osoby, a tudíž také vyžaduje zvláštní pozornost v aktuálním ekonomickém prostředí.

---

<sup>17</sup>Může to například zahrnovat výdaje na osobní ochranné prostředky, na IT infrastrukturu potřebnou k zavedení systému „otestovat a vysledovat“, opatření k přenastavení kancelářského prostoru tak, aby splňoval požadavky na fyzické distancování, nebo na další bezpečnostní vybavení související se zdravím.

<sup>18</sup>Odstavec 1.58 Kapitoly I OECD TPG.

<sup>19</sup>V závislosti na době trvání COVID-19 a širších vlivech pandemie může vyvstat otázka, co představují „výjimečné, neopakující se“ provozní náklady a kdy by tyto náklady již neměly být považovány za „výjimečné“ nebo „neopakující se“. Jelikož se vlivy pandemie liší dle odvětví, obchodního modelu nebo trhu, je třeba pro posouzení výjimečných a neopakujících se nákladů provést pečlivou analýzu konkrétních uvažovaných nákladů.

## 2. Mohou mít subjekty s omezenými riziky ztráty?

38. Při provádění analýz převodních cen, mohou vykonávané aktivity vést k tomu, že jsou subjekty charakterizovány jako subjekty s omezenými riziky, "limited-risk", takové mají relativně nižší úroveň funkcí a rizik.<sup>20</sup> Přestože se termín „limited risk“ běžně používá, tento pojem není definován v OECD TPG, vykonávané funkce, používaná aktiva a nesená rizika "limited risk" entit se liší, a tudíž není možné stanovit obecné pravidlo, že takto popsaným subjektům by měly nebo neměly vznikat ztráty. Je třeba také poznamenat, že ani pouhé označení činností jako "limited risk" ani skutečnost, že subjekt dostává pevnou odměnu, sama o sobě neznamená, že subjekt funguje v závislé transakci na základě omezeného rizika.<sup>21</sup> Dále by neměl být přijímán žádný předpoklad týkající se nejhodnější metody převodních cen aplikovatelné za jakýchkoli okolností, aniž by se nejprve podrobně a přesně vymezily transakce, což následně pomůže při výběru metody během provádění příslušné srovnávací analýzy.

39. Při určování, zda "limited risk" subjekt může dosahovat ztrát v souladu s principem tržního odstupu, bude za všech okolností nutné zvážit konkrétní skutečnosti a okolnosti. To je uvedeno v OECD TPG, dle které "se neočekává, že zejména jednoduché nebo nízkorizikové funkce budou dlouhodobě generovat ztráty",<sup>22</sup> a tudíž existuje možnost, že jednoduché nebo nízkorizikové funkce mohou vytvořit ztráty v krátkém horizontu. Zejména při zkoumání zvláštních skutečností a okolností by analýza měla být podložena přesným vymezením transakce a provedením důkladné srovnávací analýzy. Například pokud ztráty způsobené třetími stranám odrážejí úroveň rizik, která není srovnatelná s úrovní rizik, nesenou poplatníkem ve své závislé transakci, měl by takový srovnatelný údaj být následně vyloučen ze seznamu srovnatelných údajů (viz odstavec 3.65 OECD TPG).

40. Při určování, zda by „limited risk“ subjekt mohl dosahovat ztráty, je důležité zejména, jaká nese rizika. To odráží skutečnost, že za tržních podmínek alokace rizik mezi smluvními stranami ovlivňuje způsob alokace zisků nebo ztrát plynoucích z transakce.<sup>23</sup> Např. tam, kde je významný pokles poptávky z důvodu COVID-19, „limited risk“ distributor (jako takový klasifikovaný, např. na základě omezeného vlastnictví zásob - kvůli používání "flash title" a „drop-shipping“ - a proto s omezeným rizikem zastarání zásob), který nese určité tržní riziko (na základě přesného vymezení transakce), může nést za tržních podmínek ztrátu spojenou s uskutečněním tohoto rizika. Rozsah ztráty, kterou lze nést dle tržních podmínek, bude určen podmínkami a ekonomicky relevantními okolnostmi přesně vymezených transakcí ve srovnání s podmínkami a okolnostmi u nezávislých srovnatelných transakcí, včetně použití nejhodnější metody převodních cen a podle pokynů v Kapitole II tohoto Pokynu a Kapitole II a III OECD TPG. V příkladu uvedeném v tomto odstavci může být jako nejhodnější metoda ke kontrole tržní povahy výnosů použita metoda TNMM nebo potenciálně metoda RPM v závislosti na podrobnějších skutečnostech a okolnostech, a srovnatelní distributoři třetích stran mohou za těchto okolností nést ztráty, které mohou např. nastat, jestliže pokles poptávky způsobí, že hodnota prodeje nedostačuje k pokrytí lokálních fixních nákladů. Je třeba poznamenat, že zvolené srovnatelné údaje by měly být vhodné z hlediska přesného vymezení transakce, zejména s ohledem na rizika, která každá protistrana transakce nese. Není však vhodné, aby „limited risk“ distributor, který nenese žádné tržní riziko nebo jiné konkrétní riziko, nesl část ztrát spojených s naplněním tohoto rizika. Například „limited risk“ distributor, který nenese úvěrové riziko, by neměl nést ztráty plynoucí z naplnění tohoto úvěrového rizika. Z tohoto důvodu, při určování, zda subjekt podnikající dle ujednání o omezených rizicích, může nést

<sup>20</sup> Odstavec 9.2 Kapitoly IX OECD TPG.

<sup>21</sup> Odstavec 1.81 Kapitoly I OECD TPG.

<sup>22</sup> Odstavec 3.64 Kapitoly III OECD TPG.

<sup>23</sup> Odstavec 1.58 Kapitoly I OECD TPG.

ztráty, bude relevantní zejména Kapitola I OECD TPG, zejména pokud jde o analýzu rizik v obchodních a finančních vztazích.<sup>24</sup>

41. Při úvahách o rizicích nesených stranou závislé transakce by daňové správy měly pečlivě zvážit obchodní důvody jakékoli údajné změny rizik, která strana transakce nesla před a po vypuknutí COVID-19 (a vzít v potaz přesné vymezení takové údajné změny). Zejména jsou možné obavy, pokud před vypuknutím COVID-19 poplatník tvrdil, že „limited risk“ distributor nenese žádné tržní riziko, a měl tedy nárok pouze na nízkou odměnu, ale po vypuknutí tvrdí, že stejný distributor nese určité tržní riziko (např. z důvodu změn funkcí řízení rizik), a proto by mu měly být alokovány ztráty. V tomto kontextu by mělo být zváženo přezkoumání, zda před vypuknutím COVID-19 "limited-risk" distributor skutečně nenesl žádné tržní riziko, zda po vypuknutí "limited risk" distributor skutečně nese žádné tržní riziko, a/nebo zda převzetí tohoto rizika v návaznosti na vypuknutí COVID-19 je důsledek podnikové restrukturalizace. Jestliže je předchozí rozdělení rizik na základě přesného vymezení připuštěno, tak k tomu, aby bylo možné uznat přerozdělení tohoto rizika na základě dalšího aktualizovaného přesného vymezení, musí být takové nové rozdělení rizik podpořeno analýzou skutečností a okolností včetně relevantních důkazů k doložení postojů. V tomto ohledu mohou být relevantní pokyny v Kapitole IX OECD TPG. Obecně by mělo být zváženo, zda poplatník zaujímá nekonzistentní postoj před a po pandemii, a pokud ano, zda je některý postoj v souladu s přesným vymezením transakcí.

### 3. Za jakých okolností můžou být ujednání upravována tak, aby řešily důsledky COVID-19?

42. V reakci na pandemii COVID-19 by mohly nezávislé strany usilovat o přejednání určitých podmínek ve svých existujících smlouvách.<sup>25</sup> Spojené osoby mohou také zvážit revizi svých vnitroskupinových dohod a/nebo svého chování v obchodních vztazích. Daňové správy by proto měly přezkoumat dohody a/nebo chování spojených podniků, na základě pokynů v Oddílu D Kapitoly I OECD TPG, společně s pozorováním relevantního chování nezávislých stran a tohoto Pokynu, aby bylo možné zjistit, zda jakékoli takové přejednání odpovídá OECD TPG. Přesné vymezení závislé transakce určí, zda je revize vnitroskupinových dohod konzistentní s chováním nespojených stran působících za srovnatelných okolností.

43. Vzhledem k současnému ekonomickému prostředí je možné, že se nezávislé strany nedrží striktně svých smluvních závazků, zejména pokud je v zájmu obou stran přejednat smlouvu nebo změnit určité aspekty svého chování. Například nespojené podniky se mohou rozhodnout přejednat smlouvu na podporu finančního přežití kteréhokoli z účastníků transakce vzhledem k možným nákladům nebo narušení podnikání při prosazování smluvních závazků nebo s ohledem na očekávané budoucí obchody s obchodním partnerem. Toto chování je třeba vzít v úvahu při určování, zda by spojené osoby měly souhlasit s revizí svých vnitroskupinových dohod v reakci na COVID-19.

44. Příklad: Distributor X nakupuje produkty v závislé transakci od spojené osoby Společnosti Y a prodává je nezávislým zákazníkům. Dále předpokládejme, že největší zákazník Distributora X neplatí za zakoupené produkty během standardního 30denního období, a to působí problémy s cash flow Distributora X, který nese úvěrové riziko podle přesně vymezené transakce. Za těchto okolností se může Distributor X pokusit se Společností Y dočasně přejednat platební podmínky. Určení, zda toto přejednání je v souladu s principem tržního odstupu, by mělo být založeno na tom, co by udělaly nezávislé strany za srovnatelných okolností, a pokud by zde nezávislé osoby smluvní podmínky nedodržovaly nebo je změnily,

<sup>24</sup> Odstavec 1.56-1.106 Kapitoly I OECD TPG.

<sup>25</sup> Část 1, Oddíl F Kapitoly IX OECD TPG.



může to být ve srovnatelné situaci rozumným důvodem pro akceptaci přejednání podmínek ve vnitroskupinových dohodách.

45. Určení, zda přejednání obchodních ujednání (včetně cen v ujednání do budoucna a jakýchkoli případných náhrad za samotné přejednání) představuje nejlepší zájem pro obě strany transakce, vyžaduje pečlivé zvážení jejich realisticky dostupných možností<sup>26</sup> a dlouhodobých dopadů na ziskový potenciál stran transakce.<sup>27</sup> Např. podnik může souhlasit s restrukturalizací transakce, jestliže alternativní volba je ztráta klíčového zákazníka nebo dodavatele, kdy vezme do úvahy, že přejednání bude z dlouhodobého hlediska maximalizovat jeho zisky. Mělo by se také zvážít, zda ekonomický dopad z přejednání může vyžadovat odškodnění (jak je uvedeno v odstavci 9.75 OECD TPG) poškozené strany.<sup>28</sup>

46. Výše uvedená analýza nastiňuje faktory, které je třeba vzít v úvahu při určování, zda v důsledku pandemie COVID-19 mohou spojené osoby v souladu s principem tržního odstupu zvážít revizi svých vnitroskupinových dohod a/nebo chování v obchodních vztazích. Je však důležité zdůraznit, že při neexistenci jasných důkazů, že by nezávislé strany za srovnatelných okolností revidovaly své stávající dohody nebo obchodní vztahy, není úprava stávajících vnitroskupinových ujednání a/nebo obchodních vztahů spojených osob v souladu s principem tržního odstupu. S takovými úpravami je proto třeba zacházet opatrně a dobře je doložit dokumentací popisující soulad s principem tržního odstupu.

#### 4. Jak by měly být provozní nebo výjimečné náklady vyplývající z COVID-19 alokovány mezi spojené osoby?

47. V důsledku pandemie COVID-19 došlo u mnoha podniků k výjimečným, neopakujícím se provozním nákladům, které odpovídají lišícím se provozním podmínkám v období pandemie. Patří sem výdaje na osobní ochranné prostředky (OOP), přenastavení pracovních prostor umožňující fyzické distancování, výdaje na infrastrukturu IT související s povinnostmi testování a trasováním a vykonáváním práce na dálku. Při určování toho, jak by tyto náklady měly být alokovány mezi spojenými osobami, bude důležité zvážít, jak by byly tyto náklady rozděleny mezi nezávislými stranami působícími za srovnatelných okolností.

48. Alokační provozních a výjimečných nákladů by vycházela z neseného rizika a způsobu, jak by třetí strany s takovými náklady zacházely. Aby bylo tudíž možné určit, která spojená osoba by měla nést výjimečné náklady, bylo by nejprve nutné přesně vymezit závislou transakci, která by naznačila, kdo má zodpovědnost za vykonávání činností souvisejících s příslušnými náklady, a kdo nese rizika spojená s těmito činnostmi. Například pokud se náklady přímo vztahují ke konkrétnímu riziku, potom by strana nesoucí toto riziko nesla typické náklady související s tímto rizikem. Kromě toho, strana, která původně vynaložila výjimečné náklady, nemusí být stranou, která v souladu s principem tržního odstupu nese rizika spojená s těmito náklady, a takové náklady tudíž může být nutné přenést na strany transakce, které taková rizika nesou. Proto by měla být provedena důkladná analýza, než se dojde k závěru, zda by měly být mezi spojené osoby rozděleny celé nebo část provozních nebo výjimečných nákladů.

49. Dále je třeba poznamenat, že některé provozní náklady nelze považovat za výjimečné nebo neopakující se za okolností, kdy se náklady vztahují k dlouhodobým nebo trvalým

<sup>26</sup>Je třeba poznamenat, že v nezávislé transakci by se jedna strana transakce mohla pokusit vynutit přejednání stávající dohody tím, že bude hrozit porušením podmínek, s vírou, že druhá strana transakce nebude považovat za užitečné usilovat o soudní vymáhání dohody, zatímco tento postup nemusí být realisticky dostupný v kontextu závislé transakce.

<sup>27</sup>Odstavec 9.78-9.97 Kapitoly IX OECD TPG.

<sup>28</sup>Odstavec 9.78-9.97 Kapitoly IX OECD TPG.

změnám způsobu podnikání. Například určité náklady související s vykonáváním práce na dálku se mohou stát trvalými, pokud se v důsledku pandemie stala práce z domova běžnější. Pokud tedy výdaj není považován za výjimečný ani za neopakující se, a odráží běžnější způsoby podnikání, potom by měl být při vymezování transakce, ke které se náklady vztahují a při provádění srovnávací analýzy, za takový považován. Dále je třeba poznamenat, že u některých podniků vedla pandemie COVID-19 k snížení nebo odstranění určitých nákladů, které obvykle před pandemií COVID-19 vznikaly. Budou se lišit v závislosti na vlastních skutečnostech a okolnostech, ale mohou zahrnovat mimo jiné výdaje na nájemné, každodenní běžné výdaje za provoz kanceláře a cestovní výdaje. Výdaje, které se vztahují k náhradám způsobů podnikání, by byly, v závislosti na vlastních skutečnostech a okolnostech, pravděpodobně považovány za provozní náklady. Pokud náklady související s vykonáváním práce na dálku, nebo jakékoli jiné náklady vztahující se k vzdáleně pracujícím zařízením, centrálně nese jeden subjekt MNE skupiny, může být vhodné účtovat takové náklady stranám transakce, které mají prospěch z vlastních výrobků a služeb, ke kterým se náklady vztahují.

50. V souladu s principem tržního odstupu mohou, ale nemusí být výjimečné náklady přeneseny (zcela nebo částečně) na zákazníky nebo dodavatele v závislosti na tom, kdo má odpovědnost nést takové náklady a (včetně případů, kdy taková odpovědnost není výslovně stanovena) dle přesného vymezení závislé transakce (včetně neseného rizika) a srovnávací analýzy. Například to, která strana nakonec nese takové náklady, může být ovlivněno konkurenceschopností odvětví, ve kterém k činnosti dochází, a tím, jak poptávka reaguje na změny cen. Například výrobce na vysoce konkurenčním trhu s nediferencovanými produkty nemusí být schopen přenést výjimečné náklady na své zákazníky, aniž by došlo k poklesu poptávky po jeho službách (pokud konkurence nepřenáší podobné náklady). Avšak, podobný výrobce, který vyrábí diferencované produkty ve srovnatelně nekonkurenceschopném odvětví, může být schopen přenést tyto náklady na své zákazníky (alespoň částečně), aniž by pocítil pokles poptávky.

## 5. Jak by měly být ve srovnávací analýze brány v úvahu výjimečné náklady vyplývající z COVID-19?

51. Při provádění srovnávací analýzy může být nutné konkrétně zvážit, jak by měly být brány v úvahu výjimečné náklady vyplývající z COVID-19.

52. Zaprvé, výjimečné náklady by měly být obecně vyloučeny z ukazatele čisté ziskovosti kromě toho, když se tyto náklady vztahují k přesně vymezené závislé transakci.<sup>29</sup> Vyloučení výjimečných nákladů musí být provedeno konzistentně na úrovni testované strany a srovnatelných subjektů, aby byl zajištěn spolehlivý výstup, s tím, že dostupnost těchto informací může být omezená.<sup>30</sup> Je třeba věnovat pozornost zajištění, že tyto náklady budou náležitě vyčísleny a v maximální možné míře konzistentně účtovány.

53. Zadruhé, při určování nákladové základny bude důležité zvážit, zda by do základny měly být zahrnuty nebo z ní vyloučeny výjimečné náklady, které se považují za související se závislými transakcemi (názor uveden výše), a pokud jsou zahrnuty do nákladové základny, zda by takové náklady měly nebo neměly být považovány za přefakturované náklady, na něž by neměla být alokována žádná část zisku (viz odstavec 2.99 OECD TPG). Zahrnutí výjimečných nákladů do nákladové základny by přesunulo tyto náklady na protistranu, zatímco jejich vyloučení by mělo vliv na jejich alokaci testované straně. Proto při určování, jaký přístup je nejvhodnější, bude důležité dle principu tržního odstupu zvážit, která strana závislé

<sup>29</sup> Odstavec 2.86 Kapitoly II OECD TPG.

<sup>30</sup> Odstavec 2.74 Kapitoly II OECD TPG.

transakce by měla nést tyto dodatečné náklady, což by mělo být následně deklarováno přesným vymezením transakce.<sup>31</sup>

54. Zatřetí, pro zvýšení srovnatelnosti může být potřebné dělat úpravy účetní konzistence. Úpravy z důvodu účetní konzistence jsou navržené k odstranění vlivu rozdílných účetních postupů mezi závislými a nezávislými transakcemi a měly by být zváženy pouze tehdy, pokud se od nich očekává zvýšení spolehlivosti výsledků srovnávací analýzy.<sup>32</sup> V některých případech, pokud mohou být výjimečné náklady vzniklé z COVID-19 zaúčtovány různými poplatníky v různých transakcích buď jako provozní nebo jako neprovozní položky, potom může být nutná úprava srovnatelnosti. V jiných případech mohou být rozdíly v tom, zda náklady vztahující se ke COVID-19 jsou zahrnovány nebo nezahrnovány do hrubého zisku. Např. uznání nákupu osobních ochranných prostředků "OOP" jako provozních nákladů testované strany a jako nákladů na prodané zboží srovnatelnou stranou může mít významný vliv při počítání ukazatele úrovně zisku založeného na hrubém zisku a může vyžadovat úpravu srovnatelnosti.

## 6. Jak může vyšší moc ovlivnit alokaci ztrát způsobenou pandemií COVID-19?

55. Doložka vyšší moci může být za určitých situací použita za účelem pozastavení, odložení nebo zrušení účasti podniku na jeho smluvních povinnostech bez odpovědnosti.<sup>33</sup> To může pro podniky vyústit ve ztráty v důsledku ztráty zákazníka, dodavatele nebo běžně ziskového kontraktu, a může také vést k ukončení obchodních činností a souvisejícím restrukturalizačním nákladům.

56. Z důvodu pandemie COVID-19 se strana transakce může pokusit tvrdit, že neprovedení kontraktu ospravedlňují extrémní okolnosti, to může být dosaženo použitím doložky vyšší moci, která určuje okolnosti mimo kontrolu stran transakce, které mohou zmařit nebo znemožnit smluvní plnění. Např. událostí vyšší moci v kontextu COVID-19 by mohl být zákaz činnosti vládním orgánem, např. prostřednictvím vynuceného uzavření výroby nebo maloobchodního zařízení.

57. Pokud se jedna strana závislé transakce snaží uplatnit vyšší moc, dohoda a vlastní právní rámec, v rámci kterých může být vyšší moc použita, by měla tvořit výchozí bod analýzy převodních cen. Nemělo by být automaticky předpokládáno, že tam, kde vnitroskupinová smlouva obsahuje doložku vyšší moci, dostačuje pandemie COVID-19 pro její uplatnění zainteresovanou stranou, rovněž by nemělo být při absenci takové doložky ve vnitroskupinových kontraktech automaticky předpokládáno, že přejednání s potenciálně podobnými tržními výsledky by bylo nevhodné (viz odstavec 59 níže). To, zda COVID-19 v konkrétním případě představuje vyšší moc, bude záležet na jasném znění ustanovení o vyšší moci (a případně také na tom, jak toto ustanovení ovlivňuje jiné podmínky, například určité

<sup>31</sup> Odstavec 2.51 a 2.98 Kapitoly II OECD TPG.

<sup>32</sup> Odstavec 3.48 a 3.50 Kapitoly III OECD TPG.

<sup>33</sup> Všimněte si, že tyto pokyny se nesnaží právně definovat pojmy jako "vyšší moc" nebo poskytovat komentáře, kdy jej lze právně použít, ale místo toho se zaměřuje na dopady existence pojmu vyšší moc a jejího použití na převodní ceny. Koncept „vyšší moci“ vznikl v systémech kontinentálního práva. I když tento pojem automaticky neplatí ve všech zemích kontinentálního práva, některé země evropského kontinentálního práva přinejmenším implicitně uznávají ve svých občanských zákonících zásadu vyšší moci (tj. nemusí být nutné ji zahrnout do smlouvy, protože platí zákonná ustanovení vyšší moci automaticky na všechny smlouvy v rámci těchto jurisdikcí). V jurisdikcích angloamerického práva není uplatnění vyšší moci zahrnuto ve smlouvách; smluvní strany tedy musí tuto klauzuli výslovně zahrnout a upřesnit konkrétní okolnosti, za nichž mohou strany pozastavit nebo ukončit plnění svých smluvních závazků. V jurisdikcích angloamerického práva, pokud ve smlouvě neexistuje klauzule „vyšší moci“, se strany mohou dovolávat nějakých zásad angloamerického práva, aby se pokusili ukončit a zbavit se smluvních závazků stran.

podmínky samotné závislé transakce). Kromě toho bude důležité při posuzování stávajícího ustanovení vyšší moci nebo při zjišťování, zda jej lze či nelze uplatnit v případě neexistence konkrétního ustanovení, analyzovat chování stran transakce. Přesné vymezení závislých transakcí určí, zda dovolání se vyšší moci je přípustné, včetně odkazu na chování stran transakce a nejen odkazem na právně závaznou smlouvu. Je třeba pečlivě posoudit, zda se rozsah narušení způsobeného COVID-19 v konkrétní situaci spojené osoby kvalifikuje jako událost vyšší moci, a přezkoumat doložku vyšší moci v kontextu celkového vztahu a smluvního ujednání. Pro určení, zda by se strana transakce dle principu tržního odstupu rozhodla uplatnit doložku vyšší moci, je relevantní analýza ekonomických okolností obchodního ujednání.

58. Například předpokládejme, že Společnost G v jurisdikci G poskytuje výrobní služby Společnosti H dle dlouhodobé dohody o výrobních službách, která obsahuje doložku vyšší moci. Vláda v zemi G nařizuje uzavření výrobního závodu na určité dané krátké období, které lze prodloužit v závislosti na délce pandemie. Vzhledem k nejasnosti o rozsahu narušení, by bylo důležité analyzovat smlouvu a zjistit, zda lze narušení kvalifikovat jako událost vyšší moci a zvážit, zda by se Společnost G nebo Společnost H za tržních podmínek snažila použít tuto doložku. Za předpokladu, že doložka může být zákonně použita podle příslušného právního rámce, vzhledem k dlouhodobé povaze vztahu a krátkodobé povaze přerušení se může stát, že by žádná ze společností nepoužila klauzuli, i kdyby se ta událost označila za událost vyšší moci. Pokud by přerušení bylo na delší období, potom mohou být okolnosti odlišné a doložka vyšší moci by mohla být použita s vyšší pravděpodobností.

59. V reakci na COVID-19 se někteří poplatníci mohou snažit uplatnit vyšší moc v situacích, kdy není obsažena v příslušné vnitroskupinové dohodě (za předpokladu, že v tomto případě právo upravující smlouvu není jurisdikcí kontinentálního práva, v jehož rámci se doložka vyšší moci aplikuje automaticky), mohou usilovat o změnu stávající vnitroskupinové dohody vložením doložky vyšší moci, nebo se mohou snažit prosadit, že přejednání dle tržních podmínek by mělo podobné ekonomické výsledky. Za těchto okolností by měly daňové správy tato tvrzení pečlivě přezkoumat s ohledem na přesně vymezenou transakci (včetně zvážení chování stran transakce, v minulosti i v přítomnosti) a ekonomicky relevantní okolnosti transakce. Daňové správy by proto měly přezkoumat dohody a/nebo chování spojených osob, na základě pokynů v Oddílu D Kapitoly I OECD TPG, spolu s pozorováním relevantního chování nezávislých stran, a ve světle tohoto Pokynu, aby zjistily, zda každé takové tvrzení, revize nebo přejednání respektuje OECD TPG, a zda výsledky převodních cen s ohledem na přesné vymezení transakce jsou odpovídající.

## KAPITOLA III. POKYNY K PŘEVODÍM CENÁM K VLÁDNÍM INTERVENČNÍM PROGRAMŮM

### 1. Úvod

60. Vládní intervence je peněžitý nebo nepeněžitý program, kdy vláda nebo jiné veřejné orgány poskytují přímou nebo nepřímou ekonomickou výhodu oprávněným poplatníkům, jako jsou granty, dotace, odpustitelné půjčky, daňové odpočty nebo investiční příspěvky. Vláda může například přímo dotovat mzdové náklady vzniklé při provádění určitých činností nebo může nepřímo podporovat podniky prostřednictvím poskytování lokální infrastruktury, jako je obchodní zóna.

61. Během pandemie COVID-19 bylo převládajícím zájmem vlád veřejné zdraví a kontrola šíření viru a zároveň snaha pomoci podnikům zvládat dopad poklesu obchodní činnosti a pracovníkům dopad poklesu pracovních příležitostí a příjmů.

62. V mnoha jurisdikcích se k uchování pracovních míst v podnicích, kde dochází k dočasnému omezení podnikatelské činnosti, používaly programy udržení pracovních míst.<sup>34</sup> Příklady těchto programů zahrnují programy zkrácené pracovní doby, které přímo dotují neodpracovanou dobu<sup>35</sup>, nebo programy dotací mezd, které dotují odpracované hodiny, nebo doplňují výděly pracovníků za zkrácenou pracovní dobu.<sup>36</sup>

63. Vlády také poskytly širší finanční podporu a podporu likvidity, aby zajistily, že podniky budou moci pokračovat v činnosti v průběhu období omezení obchodní činnosti. Mezi ně patří: (i) záruky za úvěry; (ii) přímé financování podniku za zvýhodněných podmínek; (iii) odklady úvěrů; (iv) zvláštní granty a (v) daňové úlevy.

64. Dostupnost, podstata, doba trvání a využívání těchto programů má potenciálně dopady na převodní ceny, ať už je vládní pomoc poskytována členovi MNE přímo, nebo je zpřístupněna nezávislým stranám na trhu, kde MNE skupina působí (tedy, že se ovlivňuje chování podniků zapojených do potenciálně srovnatelných transakcí).<sup>37</sup>

65. Podmínky vládních intervenčních programů souvisejících s COVID-19 je třeba vzít v úvahu při určování potenciálního dopadu těchto programů na závislé transakce a při porovnávání jejich účinků s účinky jiných, již dříve existujících intervenčních programů. Například řada COVID-19 intervenčních programů je koncipována jako dočasná podpora k zachování podnikání jako pokračující činnosti a jejich dopad na analýzy převodních cen se může lišit od dopadu probíhajících intervenčních programů (souvisejících či nikoli s COVID-19 pomocí), jejichž trvání může pokrývat několik let.

66. Kromě toho mohou vznikat problémy při prokazování povahy vládní intervence přijaté potenciálními srovnatelnými subjekty vzhledem k různým typům COVID-19 vládních intervenčních programů, a dále mohou vznikat i praktické obtíže při získávání podrobných a spolehlivých informací a zpoždění v dostupnosti dat. V této souvislosti by analýza požadovaná s ohledem na konkrétní vlastnosti vládní intervence měla zohlednit ekonomický dopad pomoci na přesně vymezenou transakci. Za okolností, kdy je nepravděpodobné, že by

<sup>34</sup>Zásadním aspektem všech programů udržení pracovních míst je, že zaměstnanci udržují své smlouvy se zaměstnavatelem, i když je jejich práce pozastavena.

<sup>35</sup>Například německý *Kurzarbeit* nebo francouzský *Activité partielle*.

<sup>36</sup>Například nizozemské "nouzové překlenovací opatření" (*Noodmatregel Overbrugging Werkgelegenheid* neboli „NOW“) nebo *Job Keeper Payment* v Austrálii.

<sup>37</sup>Tato kapitola se zabývá vládními intervenčními programy. Tato kapitola neřeší dopady jiných vládních intervencí, včetně intervencí, které brání nebo omezují schopnost stran transakce plnit stávající vnitroskupinovou dohodu.

přijetí vládní pomoci mělo podstatný dopad na přesně vymezenou závislou transakci, by tedy nebyla nutná vyčerpávající analýza konkrétních vlastností vládní intervence. (Viz Oddíl C Kapitoly III OECD TPG)

## 2. Je přijetí vládní pomoci ekonomicky relevantní okolností?

67. Ekonomicky relevantní okolnosti, které se týkají závislé transakce, by měly být hodnoceny: (i) při přesném vymezení závislé transakce; a (ii) měly by usnadnit srovnání mezi přesně vymezenou závislou transakcí a srovnatelnými nezávislými transakcemi, za účelem ocenění závislé transakce.<sup>38</sup>

68. Rozsah, v němž je přijetí vládní pomoci ekonomicky relevantní okolností, se může lišit. Příkladem, kde může být vládní pomoc ekonomicky relevantnější je poskytnutí dotace na mzdu, vládní záruky za úvěr nebo krátkodobá podpora likvidity. Za takových okolností může mít přijetí vládní pomoci přímý dopad na závislou transakci a srovnatelné transakce mezi nezávislými stranami, včetně jejich cen. V jiných situacích může být přijetí vládní pomoci méně ekonomicky relevantní. Například poskytování lokální infrastruktury vládou může být pouze nepřímo spojeno se závislou transakcí a její kompenzací. Dále mohou nastat další situace, kdy strany závislé transakce nedostávají vládní pomoc, ale jiná strana ano, což může ovlivnit ekonomicky relevantní okolnosti transakce.

69. Stanovení ekonomické relevance vládní podpory bude informovat o jejím případném vlivu na přesné vymezení závislé transakce a provedení srovnávací analýzy. Jestliže je vládní pomoc ekonomicky relevantní okolností, měla by být tato informace na podporu analýzy převodních cen součástí dokumentace.

## 3. Jsou při analýze dopadů vládní pomoci na převodní ceny relevantní pokyny k dalším vlastnostem lokálního trhu?

70. Oddíl D.4 Kapitoly I OECD TPG rozebírá vliv vládních opatření a uvádí, že s vládními intervencemi by se mělo obecně zacházet jako s podmínkami trhu v konkrétní zemi. Z toho důvodu může být přijetí vládní pomoci součástí ekonomických okolností stran transakce a vlastností trhu, na kterém strany transakce působí. V tomto ohledu mohou ustanovení v oddílu D.6.2 Kapitoly I OECD TPG o dalších vlastnostech lokálního trhu poskytnout pokyny týkající se dopadů vládní pomoci na převodní ceny, a to buď přímo, nebo obdobně.

71. Analogicky k Oddílu D.6.2 Kapitoly I OECD TPG by analýza dopadů přijetí vládní pomoci měla vzít zejména v úvahu následující faktory (nejen určit spolehlivé srovnatelné trhy, pokud existují, ale také v případech, kdy je nelze určit):

- zda přijetí vládní pomoci poskytuje příjemci tržní výhodu;
- výše jakéhokoli zvýšení výnosů, snížení nákladů ve srovnání se spolehlivými srovnatelnými údaji, které lze přičíst přijaté vládní pomoci, a doba trvání pomoci;
- míra, v jaké jsou výhody vládní pomoci, za tržních podmínek, přenášeny na nezávislé zákazníky nebo dodavatele (viz odstavec 76); a,
- tam, kde existují výhody, které lze přičíst vládní pomoci, a nejsou plně přeneseny na nezávislé zákazníky nebo dodavatele, způsob, jakým by nezávislé podniky podnikající za podobných okolností alokovaly tyto výhody mezi sebe.

<sup>38</sup> Odstavec 1.33 Kapitoly I OECD TPG.

72. Analýza přijetí vládní pomoci jako vlastnost lokálního trhu může pomoci při posouzení toho, zda její přijetí ovlivní cenu závislé transakce (jak je dále diskutováno v otázce 4. níže). To může být také relevantní při provádění srovnávací analýzy (jak je dále diskutováno v otázce 6. níže). V analýze převodních cen by však zvláštní povaha vládní pomoci měla být vždy přezkoumána, protože za určitých okolností nemusí být obecnou vlastností trhu, a/nebo nemusí generovat výhody pro obě strany.

#### 4. Ovlivní přijetí vládní pomoci cenu závislé transakce?

73. Potenciální účinek přijetí vládní pomoci na ocenění závislé transakce bude záviset na ekonomicky relevantních okolnostech transakce následující po přesném vymezení závislé transakce a po provedení srovnávací analýzy. Proto by bylo v rozporu s principem tržního odstupu předpokládat, že pouhé přijetí vládní pomoci by ovlivnilo cenu přesně vymezené závislé transakce, bez provedení pečlivé srovnávací analýzy (včetně analýzy toho, jak by přijetí vládní pomoci ovlivnilo cenu nezávislých transakcí, pokud vůbec, a vyhlídky obou stran transakce).

74. Ekonomicky relevantní okolnosti přesně vymezené závislé transakce pomohou při určování potenciálního vlivu vládní pomoci na ocenění závislé transakce, pokud takový vliv existuje. Například některé z hledisek, které je třeba vzít v úvahu při analýze vlivu přijetí vládní pomoci na cenu závislé transakce, zahrnují dostupnost, účel, dobu trvání a další podmínky uložené vládou při poskytování pomoci; alokace ekonomicky významných rizik; a úroveň konkurence a poptávky na příslušných trzích. Kromě toho, jak je uvedeno v odstavci 1.34 OECD TPG, určení těchto ekonomicky relevantních okolností by vyžadovalo rozsáhlé vyhodnocení toho, jak MNE skupina reaguje na přijetí vládní pomoci.

75. Vládní intervenční programy mohou podléhat řadě zákonných podmínek, které by mohly omezit nebo dokonce zabránit schopnosti strany přijímající pomoc upravovat ocenění jejich transakcí s jinými stranami v rámci hodnotového řetězce, a to by mělo být bráno v úvahu při provádění srovnávací analýzy, spolu s dalšími faktory srovnatelnosti popsány v odstavci 74. Obdobně by vládní intervenční programy mohly být například podmíněné kritérii způsobilosti, které by mohly vyžadovat, aby příjemci prokázali významný pokles příjmů, nebo by mohly být určeny k zachování životaschopnosti podniků během pandemie. Některé vládní intervenční programy mohou navíc podléhat nejistotě ohledně příslušných částek. Tato hlediska by mohla omezit vliv vládní pomoci na cenu zboží nebo služeb nabízených subjektem přijímajícím pomoc a měly by být považovány za součást srovnávací analýzy.

76. Ekonomické podmínky trhu, na kterém strana transakce přijímající vládní pomoc působí, by také mohly ovlivnit ocenění přesně vymezené závislé transakce. Předmětem konkrétních skutečností a okolností by hlediska, jako stupeň konkurence, pružnost poptávky nebo dostupnost takových výhod konkurentům na trhu, která nemusí být známa nebo zveřejněna, mohla být významnými faktory při určování, zda by se přijetí vládní pomoci promítlo do cenové strategie subjektu. Kromě toho by byly také důležité ekonomické okolnosti trhu, na kterém MNE skupina prodává své výrobky zákazníkům z řad třetích stran například k určení, zda přijetí vládní pomoci vedlo MNE skupinu ke změně jejich cenových strategií vůči nespojeným zákazníkům, a to, buď ponechat pomoc v MNE skupině, nebo ji předat třetím stranám.

77. Analýza vlivu vládní pomoci na cenu závislé transakce bude brát v úvahu alokaci ekonomicky významných rizik při přesném vymezení závislé transakce, účinek pandemie na ekonomicky významná rizika, a vazbu mezi typem vládní pomoci a těmito riziky. Na základě skutečností a okolností by případný vliv vládní pomoci na cenu závislé transakce závisel mimo jiné na tom, která strana transakce nese ekonomicky významná rizika ovlivněná pandemií v kontextu analýzy přesně vymezené závislé transakce. Aby bylo možné dospět k závěru, je třeba zvážit všechny ostatní faktory srovnatelnosti popsané v odstavci 74.

78. Podle pokynů v Kapitole II OECD TPG se při určování tržních cen použitím jednostranných metod musí věnovat zvláštní pozornost tomu, aby se zabránilo přijímání

konkrétního mechanického přístupu (jako je kompenzace úspor nákladů dosažených pomocí vládní pomoci proti příslušné nákladové základně transakce; uznání vládní pomoci jako výnos; nebo uznání vládní pomoci jako mimořádný příjem) bez dalších analýz, jelikož by to mohlo vést k netržním cenám v transakcích mezi spojenými osobami.

79. Při nedostatku spolehlivých srovnatelných údajů a jiných spolehlivých informací (jako důkladná analýza ekonomicky relevantních okolností popsána v odstavci 74) o tom, jak by nezávislé strany alokovaly vládní pomoc, je při posuzování toho, zda údajné sdílení vládní pomoci představuje tržní výsledek, třeba postupovat opatrně.

## 5. Mění přijetí vládní pomoci alokaci rizika v závislé transakci?

80. Přijímání vládní pomoci může snížit kvantitativní výši negativního dopadu rizika. Například strana nesoucí úvěrové riziko, může očekávat ztráty z transakce v důsledku finančních potíží své protistrany. Protistrana však může být ve skutečnosti schopna plnit své závazky díky vládní pomoci. Tento aspekt (tj. snížení negativního dopadu rizika) je třeba rozlišovat od alokace rizik podle pokynů v Oddíle D.1.2.1 Kapitoly I OECD TPG.

81. Podle pokynů v Kapitole I OECD TPG nezmění poskytnutí vládní pomoci alokaci rizika spojené osoby v závislé transakci pro účely převodních cen. Předpokládejme například, že Společnost W je distributorem, který nakupuje zboží od spojené osoby výrobce a prodává toto zboží zákazníkům z řad třetích stran v jurisdikci, kde má sídlo (stát W). Při přesném vymezení transakce nese tržní riziko Společnost W. Z toho vyplývá, že za normálních ekonomických okolností, včetně ekonomických cyklů, nese důsledky z naplnění tržního rizika Společnost W (např. pokles poptávky v důsledku nových konkurentů vstupujících na trh). Dále předpokládejme, že poptávka po produktech Společnosti W významně klesá v důsledku opatření přijatých vládou ve státě W jako reakce na pandemii Covid-19. Společnost W dostává vládní pomoc ve formě hotovostního grantu ke kompenzaci svých fixních a provozních nákladů během období, kdy opatření zůstávají v platnosti. Podle pokynů v odstavcích 1.66 a 1.67 Kapitoly I OECD TPG příjem vládní pomoci nemění smluvní ujednání Společnosti W a nemění schopnost Společnosti W a skutečný výkon rozhodovacích funkcí týkajících se tržního rizika. Navzdory vládnímu zásahu má Společnost W nadále kompetence a zkušenosti týkající se tržního rizika a nadále je schopna posoudit, jaký mají dopad na podnik její rozhodnutí související s tímto rizikem. Vládní pomoc na podporu Společnosti W při řešení finančních obtíží vyplývajících z pandemie Covid-19 proto za převládajících skutečností a okolností nemění alokaci tržního rizika Společnosti W. Stejný závěr by platil i na jiná rizika, která byla rovnoměrně alokována na distributora, např. riziko zásob nebo úvěrové riziko.

## 6. Ovlivní přijetí vládní pomoci srovnávací analýzu?

82. Srovnatelnost transakcí nebo podniků na volném trhu může být ovlivněna přijetím vládní pomoci, která ovlivňuje navazování obchodních nebo finančních vztahů a oceňování transakcí mezi obchodními stranami. Při provádění srovnávací analýzy může být proto nutné při posuzování potenciálních srovnatelných údajů zohlednit přijetí vládní pomoci.

83. Protože se vládní pomoc a konkrétní okolnosti pandemie COVID-19 můžou na různých trzích lišit, může to ovlivnit srovnatelné subjekty a tržní ceny nezávislých transakcí.<sup>39</sup> Předpokládejme například, že Společnost D, člen skupiny nadnárodních podniků, poskytuje výrobní služby a dostává tuzemskou mzdovou dotaci v rámci programu udržení pracovních míst, nabízeného vládou země D. Předpokládejme dále, že výrobce Společnost E v zemi E přijímá tuzemské programy zkrácené pracovní doby, kdy jsou zaměstnancům neodpracované hodiny přímo dotovány. Služby poskytované Společností D a Společností E mohou být podobné, ale obecná dostupnost a přijetí vládní pomoci Společností D a Společností E může

<sup>39</sup> Odstavec 1.112 Kapitoly I OECD TPG k důležitosti rozdílů mezi trhy.



vést k podstatnému rozdílu v tržních podmínkách transakcí v období, během kterého je zaveden program zkrácené pracovní doby a nemusí být dostatečné k zajištění spolehlivého srovnání. V takovém případě by služby poskytované Společností E nebyly srovnatelné pro účely vyhodnocení a stanovení tržní ceny se službami Společnosti D na základě zásad Kapitola II a III OECD TPG, pokud úpravy srovnatelnosti, které berou do úvahy tyto rozdíly, nebyly provedeny na základě všech relevantních skutečností a okolností případu. Jiné vlastnosti vládní pomoci, které mohou ovlivnit srovnatelnost, v závislosti na okolnostech, by mohly zahrnovat např. dobu trvání intervenčního programu a vztah mezi poskytovanou pomocí a náklady spojenými s pandemií nebo ušlý zisk.

84. Nejspolehlivějším přístupem při identifikaci spolehlivých srovnatelných údajů bude využít, pokud je to možné, údaje týkající se srovnatelných nezávislých transakcí na stejném nebo srovnatelném geografickém trhu mezi nezávislými podniky vykonávajícími podobné funkce, za předpokladu podobných rizik, a s použitím podobných aktiv. Jak bylo diskutováno výše (viz otázka 4), takový přístup by měl význam zejména při hodnocení toho, jak jsou výhody vládní pomoci rozděleny mezi strany působící za obvyklých podmínek, pokud poplatník působí na vysoce konkurenčním trhu.

85. Další výzvou pro srovnávací analýzu může být významnost změny ekonomicky relevantních okolností vyvolaná dopadem vládní pomoci dostupné na trhu. Může například ve srovnávací analýze znesnadnit využití a/nebo použití konkrétní metody převodních cen a hledání srovnatelných transakcí, díky tomu, že rozdíly srovnatelnosti, se mohou kvůli rozdílům ve vládní pomoci mezi srovnatelnými subjekty nebo mezi jurisdikcemi prohloubit.<sup>40</sup> Například nezávislá transakce, která by jinak mohla být považována za srovnatelnou s konkrétní závislou transakcí, by mohla být považována za nesrovnatelnou na základě skutečnosti, že jedna z transakcí je ovlivněna vládní pomocí, zatímco druhá ne. V takových případech bude možná třeba použít revidovanou strategii a případně použít podpůrnou metodiku převodních cen<sup>41</sup> proto, aby se zohlednily rozdíly ve srovnatelnosti. Viz Kapitola II tohoto pokynu.

86. A konečně, při použití jednostranné metody, jako je metoda RPM, Cost plus nebo TNMM, může být nutné konkrétně znát účetní zachycení vládní pomoci jak u testované strany, tak u srovnatelných subjektů, zejména pokud testovaná strana a srovnatelné subjekty používají odlišné účetní standardy. Například vládní pomoc může být podle příslušného účetního standardu odečtena z nákladů nebo může být uvedena samostatně. Účetní zachycení vládních podpor podle různých účetních standardů může navíc ovlivnit různé úrovně ziskovosti (např. hrubý zisk, provozní zisk, čistý zisk atd.) nebo může být dokonce zachyceno ve výkazu jako „ostatní úplný výsledek“, pouze se v průběhu času rozpouští do „výkazu zisku a ztráty“ subjektu. Pokud se účetní postupy stejného typu podpory liší mezi stranou testovanou a srovnatelnou, může být úprava srovnatelnosti nutná. Kromě toho, rozdíly v účetním zacházení s vládní pomocí by mohly poukazovat na rozdíl v druhu poskytované vládní podpory - např. účetní řešení podmíněné půjčky se liší od účtování přímého grantu. Takový rozdíl může ovlivnit srovnatelnost a může být obtížnější ho upravit, než prostý rozdíl účetnictví.

---

<sup>40</sup> Jak naznačuje směrnice v odstavci 2.143 OECD TPG, samotný nedostatek srovnatelných neopravňuje k použití metody profit split.

<sup>41</sup> Při zvažování použití více než jedné metody by se v každém případě mělo postupovat podle pokynu v odstavci 2.12 OECD TPG.

## KAPITOLA IV. PŘEDBĚŽNÉ CENOVÉ DOHODY

### 1. Úvod

87. Covid-19 vedl k významným změnám v ekonomických podmínkách, které se nepředpokládaly v době uzavírání mnoha APA dohod pokrývajících FY 2020 a případně budoucí účetní období ovlivněné COVID-19. Vzhledem k této situaci je důležité určit, do jaké míry, pokud vůbec, ovlivní změna ekonomických podmínek použití stávajících APA dohod. Daňoví poplatníci a daňové správy vyjednávající APA dohody, které se vztahují na FY 2020, se mohou také potýkat s otázkami, jak vzít do úvahy ekonomické podmínky vyplývající z COVID-19. Proto tento Pokyn vysvětluje možné dopady COVID-19 na stávající jednostranné, dvoustranné a mnohostranné APA dohody a APA dohody v jednání.

88. Jednou z hlavních výhod APA je, že poskytuje daňovou jistotu daňovým poplatníkům a daňovým správám zajištěním předvídatelnosti při zdanění mezinárodních transakcí. Je však důležité zdůraznit, že daňoví poplatníci a daňové správy jsou nabádáni zaujmout v procesu APA konstruktivní a společně vytvořené přístupy, které vedou k dlouhodobému úspěchu APA programu.

89. Někteří poplatníci mohou čelit problémům s uplatňováním stávajících APA dohod za ekonomických podmínek vyplývajících z pandemie COVID-19. V těchto případech jsou poplatníci nabádáni zaujmout společný a transparentní přístup včasným upozorněním na tyto problémy u příslušných daňových správ. Poplatníci by se neměli snažit hledat řešení jednostranně bez konzultace s příslušnou daňovou správou.

### 2. Jaký vliv má COVID-19 na stávající APA dohody? <sup>42</sup>

#### 2.1 Jsou poplatníci a daňové správy nadále vázáni stávajícími APA dohodami ve světle změn ekonomických podmínek?

90. Ano, stávající APA dohody a jejich podmínky by měly být respektovány, udržovány a dodržovány, pokud nenastala podmínka vedoucí ke zrušení nebo změně APA (např. porušením kritických předpokladů). Daňoví poplatníci a daňové správy nemůžou automaticky přehlížet nebo upravovat podmínky existujících APA dohod z důvodu změny ekonomických podmínek.

91. Obecně, APA sama výslovně popisuje, co představuje situaci neplnění nebo nesplnění kritického předpokladu, jakož i důsledky z toho plynoucí. Také vnitrostátní legislativa nebo procesní ustanovení mohou upravovat důsledky nebo povinnosti pro poplatníka a dotčené daňové správy. To vše by měli daňoví poplatníci i daňové správy vzít v úvahu při určování vlivu COVID-19 na stávající APA dohody.

#### 2.2 Představuje změna ekonomických podmínek porušení kritického předpokladu?

92. Většina APA dohod zahrnuje kritické předpoklady o provozních a ekonomických podmínkách, které budou ovlivňovat transakce kryté APA dohodou. Pandemie COVID-19

<sup>42</sup> Při zvažování, jak reagovat na dopad COVID-19 na stávající APA dohody, jsou relevantní pokyny uvedené v Příloze II Kapitoly IV OECD TPG: Pokyny pro provádění předběžných cenových dohod při řešení případů dohodou (MAP, APAs).

a reakce vlád dramaticky ovlivnily ekonomické a tržní podmínky a pravděpodobně se kvalifikují jako porušení kritických předpokladů (odst. 44 b) a c) Přílohy 2 ke Kapitole IV OECD TPG). Pouhá změna ve výsledcích podnikání v období ovlivněném pandemií by nicméně neměla mít za následek porušení kritického předpokladu (pokud příslušná APA neměla kritický předpoklad týkající se změn ve výsledcích podnikání).

93. To, zda došlo k porušení kritického předpokladu, by mělo být posuzováno případ od případu, a měly by být brány v úvahu individuální okolnosti poplatníků a obchodního prostředí. Pandemie COVID-19 neměla stejný vliv na všechny podniky. Zatímco mnohá průmyslová odvětví a podniky zaznamenaly pokles poptávky a výnosů kvůli vynuceným omezením, jiná rozšířila svou zákaznickou základnu nebo těžila z nových obchodních příležitostí. Zda došlo k porušení, může záviset také na době trvání narušení. Dojde-li k porušení, měla by při stanovení vhodné reakce daňová správa pečlivě zvážit rozsah rozdílu mezi dohodnutými parametry v APA a novými parametry v rámci COVID-19 ekonomických okolností<sup>43</sup>; a schopnost shodnuté metodiky převodních cen spolehlivě odrážet tržní oceňování závislých transakcí v rámci nové situace.<sup>44</sup>

94. Pokud daňové správy zjistí, že kritické předpoklady APA nebyly v daném případě narušeny, musí být stávající APA tak, jak byla odsouhlasena, nadále respektována, udržována a dodržována. Jestliže si poplatník myslí, že podmínky APA již nejsou odpovídající, neměl by se snažit jednostranně porušovat kritické předpoklady úmyslně nebo neplnit podmínky dohody, a měl by se vyhnout provádění nespolehlivých úprav cen nebo přijímání dalších opatření, která nejsou v souladu s podmínkami APA (nebo jinak nedodržují podmínky APA), které může považovat za nevhodné. Namísto toho, pokud mají poplatníci obavy, měli by se transparentním způsobem obrátit na příslušnou daňovou správu a diskutovat o svých obavách.

## 2.3 Jak by měly daňové správy reagovat na nesplnění kritických předpokladů?

95. Při zvažování důsledků nesplnění kritických předpokladů by měli daňové správy a poplatníci zvážit (i) podmínky APA; (ii) jakékoli dohody kompetentních daňových správ, jak se vypořádat s porušením předpokladů; (iii) jakoukoli použitelnou vnitrostátní legislativu a procesní ustanovení.<sup>45</sup> Tato oblast se řídí pokyny v Kapitole IV, Oddíle F a Příloze II ke Kapitole IV OECD TPG.

96. V některých situacích mohou dohody APA, vnitrostátní právo nebo procesní ustanovení předepisovat postupy, které je třeba dodržovat, nebo popisují důsledky, které nastanou v situacích, kdy dojde k nesplnění kritických předpokladů. V takových situacích by daňová správa měla dodržovat předepsané postupy.<sup>46</sup> V jiných situacích mohou mít daňové správy určitou volnost ve své reakci.<sup>47</sup> Rovněž v případě, že účinek porušení nebude významný, (Odstavec 75 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG), se může daňový subjekt a finanční správa dohodnout, že budou nadále uplatňovat stávající APA. V případě dvoustranných nebo mnohostranných APA dohod je běžnou a užitečnou praxí, aby se daňové správy předem poradily před zavedením jakýchkoli jednostranných změn<sup>48</sup>, a taková konzultace je v některých APA dohodách sjednána.<sup>49</sup> Při neexistenci jiných pravidel a postupů předepsaných vnitrostátními právními předpisy, pokud se použijí pokyny v Kapitole IV OECD TPG, by

<sup>43</sup> Odstavec 45 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

<sup>44</sup> Odstavec 43 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

<sup>45</sup> Odstavec 74 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

<sup>46</sup> Odstavec 74 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

<sup>47</sup> Odstavec 66 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG, bod e) (porušení kritického předpokladu by mohlo "vyvolat nové jednání o smlouvě").

<sup>48</sup> Odstavec 75 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG (s ohledem na to, co „zjistí daňové správy“).

<sup>49</sup> Odstavec 66 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG, bod e) (porušení kritického předpokladu by mohlo „vyvolat nové jednání o smlouvě“).

porušení kritického předpokladu APA mohlo mít tři potenciální výsledky, jak je uvedeno v Oddílu E.3 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG:<sup>50</sup>

- **revize**, což znamená, že daňový poplatník a daňové správy mají po celou dobu navrhovaného období výhodu APA, i když platí rozdílné podmínky před a po datu revize
- **zrušení**, znamená, že s APA se zachází jako s účinnou a platnou, ale pouze do data zrušení, nikoli po celé dohodnuté období
- **odvolání**, které má za následek to, že s poplatníkem se zachází, jako by APA nikdy nebyla uzavřena.

### 2.3.1 Kdy by byla vhodnou reakcí revize?

97. Revize by byla vhodnou reakcí, pokud došlo k podstatné změně podmínek uvedených v kritickém předpokladu APA a daňová správa a daňový poplatník souhlasí s tím, jak APA revidovat.<sup>51</sup> Revize stávající APA by měla za následek změnu dříve dohodnutých podmínek APA. V rámci tohoto přístupu je pravděpodobné, že původní podmínky APA by zůstaly v platnosti pro období do FY 2020, s revidovanými podmínkami platnými pro FY 2020 a jakýmkoli následujícími roky v závislosti na ekonomických podmínkách odvozených z pandemie COVID-19.

98. Za určitých okolností je možné zachovat některé podmínky stanovené v APA, ale revidovat určitá ustanovení, pro která je porušení kritických předpokladů relevantní. Např. APA může pokrývat řadu závislých transakcí, z nichž vyžadovala revizi dohodnutá metodika pouze u jedné konkrétní transakce.

99. Za jiných okolností mohou být vyžadovány obecnější revize v závislosti na konkrétních skutečnostech a okolnostech případu, pokud to umožňuje vnitrostátní právo. Například by daňové správy mohly zvážit vyhodnocení výsledků metodiky převodních cen uvedené v APA za celé období pokrývající APA spíše než na roční bázi, tj. „test období“. Tento přístup by agregoval finanční výsledky FY 2020, které mohou být výjimečné, s běžnými výsledky předchozích a budoucích let. V kombinaci s tím by daňové správy také mohly zvážit prodloužení období, na které se vztahuje APA. Daňové správy by mohly zvážit oddělení podmínek APA mezi účetními obdobími ovlivněnými a neovlivněnými COVID-19, nebo zrušení existující APA pro FY 2020, a následné obnovení APA v budoucím období, případně za revidovaných podmínek. Alternativně by daňová správa mohla také zvážit agregaci finančních výsledků z řady závislých transakcí krytých dohodou APA samostatně a zvážit posouzení, zda souhrnně přinášejí výsledky v souladu s podmínkami APA.

### 2.3.2 Kdy by bylo vhodné zrušení?

100. V souvislosti s pandemií COVID-19 existují dvě situace, které mohou vést ke zrušení APA, když je prokázáno, že v FY 2020: (i) došlo k závažnému porušení kritických předpokladů v APA dohodě důsledkem změny ekonomických podmínek nebo (ii) poplatník závažně nedodržel některou z podmínek APA. Zrušení by nicméně nemělo být automatické a daňové správy se mohou vzdát zrušení za určitých okolností.<sup>52</sup> Zrušení by mělo účinek ukončení APA k dohodnutému datu nebo od konkrétního zdaňovacího nebo účetního období (např. po FY 2019).

<sup>50</sup> Odstavec 76 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

<sup>51</sup> Odstavec 83 a 85 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

<sup>52</sup> Odstavec 81 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

### 2.3.3 Kdy by bylo vhodné odvolání?

101. Odvolání může být zváženo když: (i) dojde ke zkreslení (nesprávnému výkladu), chybě nebo opomenutí, které lze přičíst zanedbání, nepečlivosti nebo úmyslnému nedodržení závazku poplatníka při podání žádosti APA, výročních zpráv nebo jiné podpůrné dokumentace nebo při poskytování jakýchkoli souvisejících informací; nebo (ii) zúčastněný poplatník (nebo poplatníci) závažně nedodržují základní podmínky APA. Pandemie tento standard nezměnila. Proto by odvolání APA dohod, jejichž podmínky sahají až do období pandemie COVID-19, mělo být omezeno (stejně jako za jakýchkoli jiných okolností) na situace, kdy jednání, jak je uvedeno výše<sup>53</sup>, splní měřítko pro odvolání, bez ohledu na to, zda takové jednání vzniklo kvůli pandemii.

### 2.4 Kdy by poplatníci měli oznámit daňové správě nesplnění kritických předpokladů?

102. Načasování řešení podmínek APA ovlivněných pandemií COVID-19 je důležité. Tam, kde významné změny ekonomických podmínek vedou k porušení jednoho nebo více kritických předpokladů, by měli poplatníci co nejdříve po změně nebo jakmile se o ní dozví, informovat příslušné daňové správy. Včasné oznámení poskytne dotčeným stranám více času, aby se pokusily dosáhnout dohody o revizi APA, čímž se snižuje pravděpodobnost jejího zrušení.

103. Protože ekonomické podmínky zůstanou nejisté nejméně do konce roku 2020, tam, kde poplatníci oznámí daňovým správám nesplnění kritických předpokladů, může daňová správa před určením, jak reagovat na porušení, chtít přiměřenou dobu vyčkávat, dokud data a informace o rozsahu a životnosti ekonomického dopadu COVID-19 nebudou dostupná. Odložením své reakce, dokud nebude dostupných více dat a informací, mohou daňové správy považovat za snazší APA dohodu revidovat, spíše než ji rušit.

### 2.5 Jak by měli poplatníci dokumentovat nesplnění kritických předpokladů?

104. Jsou-li porušeny kritické předpoklady APA, je důležité, aby poplatníci poskytli daňovým správám relevantní podpůrnou dokumentaci. V závislosti na konkrétním kritickém předpokladu a dalších skutečnostech a okolnostech to může zahrnovat, ale současně nemusí být omezeno na:

1. Popis nejužšího relevantního obchodního segmentu poplatníka vydefinovaného managementem, který zahrnuje subjekty a dotčené transakce zapojené do APA.
2. Prognózu a skutečné zisky obchodního segmentu pro účetní období končící účetními obdobími dotčenými pandemií COVID-19 nebo v jejich rámci.
3. Kopie zobrazující jakékoli navrhované nebo implementované úpravy již dříve existujících dohod nebo nové vnitroskupinové smlouvy mezi spojenými osobami ovlivňující dotčené transakce.
4. Slovní vysvětlení očekávaných dopadů současných ekonomických podmínek na dohodnutou metodiku převodních cen v účetních obdobích ovlivněných pandemií COVID-19, včetně toho, zda to způsobilo restrukturalizaci činností a/nebo změny v rizicích a odpovědnostech, a jakékoli zmírnění dopadu současných ekonomických podmínek vládními akcemi na testovanou stranu nebo jinými mechanismy, jako je pojištění přerušování podnikání. Vysvětlení musí adekvátně prokázat, že dopad lze přičíst ekonomickým podmínkám během pandemie COVID-19, protože pouhá změna ekonomických výsledků

<sup>53</sup> Odstavec 77 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

může být způsobena jinými faktory podnikání poplatníka, a proto nemusí představovat porušení kritického předpokladu.

5. Podrobný výkaz zisku a ztrát ("P&L") s rozpisem nákladů na prodané zboží ("COGS") a prodejních, režijních a správních výdajů ("SG&A"), a další neúročené výdaje pro účetní období ovlivněné pandemií COVID-19, které zahrnují dotčené transakce podléhající APA. Podrobný výkaz zisku a ztrát může zahrnovat výjimečné provozní náklady vyplývající z COVID-19 nebo příjem z vládního intervenčního programu, včetně vysvětlení účetního zpracování těchto nákladů nebo příjmu.

6. Informace o chování třetích stran.

105. Při jednání s daňovými správami je důležité, aby se poplatníci chovali transparentně a zveřejňovali všechny relevantní informace včas. Přitom pomáhají udržovat konstruktivní atmosféru, což je zásadní pro úspěch při vyjednávání APA.

## 2.6. Jak by měly daňové správy reagovat na neplnění stávající APA?

106. Při zvažování důsledků nedodržení podmínek stávající APA by měly daňové správy přijmout podobný přístup jako v situaci, kdy dojde k porušení kritických předpokladů. Například při rozhodování o jejich reakci by daňové správy měly zvážit: (i) podmínky APA; (ii) jakoukoli dohodu příslušných daňových správ o tom, jak řešit neplnění; a (iii) jakoukoli použitelnou domácí legislativu nebo procesní ustanovení.<sup>54</sup>

107. Nicméně je pravděpodobné, že daňové správy budou reagovat odlišně na nedodržování podmínek stávající APA než na nesplnění kritických předpokladů.<sup>55</sup> To může odrážet rozdíly v postupech předepsaných dohodou APA, domácí legislativou nebo procesními ustanoveními. Může se například stát, že v případě porušení kritického předpokladu podmínky APA stanovují, že by měla být zrušena, pokud není dohodnuto jinak, zatímco důsledkem neplnění podmínek stávající APA může být to, že daňová správa může rozhodnout o zrušení, odvolání, revizi APA dohody nebo prosadit její platnost.

## 3. Jaký má COVID-19 dopad na právě projednávané APA dohody?

108. V současném prostředí se poplatníci mohou zdráhat pokračovat nebo podávat nové žádosti o APA. To je pochopitelné vzhledem k značné míře ekonomické nejistoty, které podniky čelí, nejistoty, která pro některé poplatníky může znamenat, že dnes není možné dosáhnout dohod o budoucích APA dohodách. Nicméně je důležité uznat úlohu APA dohod při zajišťování daňové jistoty poplatníků a daňových správ, a při prevenci budoucích daňových sporů.

109. Pokud daňoví poplatníci a daňové správy jednájí o APA dohodách, které mají pokrývat FY2020, doporučuje se všem stranám transakce, aby přijaly flexibilní a konstruktivní přístup k zohlednění současných ekonomických podmínek, a různé možnosti diskutované výše v souvislosti s revizí existujících APA dohod. Například lze uvažovat o schválení APA na krátké období pokrývající období ovlivněné pandemií COVID-19 a oddělené APA pokrývající období po pandemii COVID-19. Dalším řešením by mohlo být uzavření APA na celé období (např. období APA 2020-2024) s podmínkou, že příslušné dopady pandemie COVID-19 budou analyzovány a každoročně hlášeny, jakmile budou známy, a v případě potřeby provedeny odpovídajícím způsobem zpětné změny APA. Dalším řešením by mohlo být prodloužení období APA ke zmírnění krátkodobého účinku pandemie, v závislosti na závažnosti a délce

<sup>54</sup> Odstavec 74 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

<sup>55</sup> Oddíl E.3 Přílohy II Kapitoly IV OECD TPG.

trvání takového účinku. Dále by bylo možné v průběhu APA zvážit použití souhrnného testu nebo „testu období“. V této souvislosti je důležité, aby se poplatníci chovali transparentně a zveřejňovali včas všechny relevantní informace týkající se dopadu pandemie COVID-19 na dotčené transakce. V tomto ohledu může jako doporučení sloužit podpůrná dokumentace uvedená v odstavci 104 tohoto Pokynu.

110. Pandemie COVID-19 také přináší daňovým správám a daňovým poplatníkům, kteří v současné době jednají o APA dohodách, praktické potíže. Potenciální problémy mohou nastat z řady důvodů včetně omezení vnitrostátního a mezinárodního cestování; nucené nebo dobrovolné práce z domova; nebo dodatečných tlaků na zdroje v důsledku úsilí zvládnout reakce na pandemii COVID-19.

111. Navzdory těmto potenciálním problémům zůstává hodnota dosahované předběžné jistoty a účinné prevence sporů prostřednictvím APA dohod přesvědčivá. Řada daňových správ a daňových poplatníků zjistila řadu způsobů, jak přizpůsobit pracovní postupy tak, aby překonaly jakékoli praktické překážky, které brání fungování APA dohod. Daňové správy a daňoví poplatníci by si měli uvědomit, že striktní dodržování pracovních postupů používaných v období před pandemií COVID-19 může nepřiměřeně vést k významným zpožděním v jednáních o APA. Místo toho by měly být podporovány inovativní a flexibilní přístupy, aby se minimalizovalo zpoždění při uzavírání právě projednávaných APA dohod.

112. K dispozici je řada technologických řešení, která nahrazují a/nebo doplňují tradiční způsoby komunikace, jako jsou osobní schůzky a fyzická výměna dokumentace, při zachování důvěrnosti a bezpečnostních požadavků. Můžou nastat situace, kdy pružné přístupy nelze snadno určit, nebo nejsou vhodné, nicméně by měli být daňové správy a daňoví poplatníci vybízeni k posuzování alternativních přístupů k udržení pokroku v diskusích o APA případ od případu, spíše než vycházet z historických pracovních metod nebo jednoho universálního řešení. Efektivní využívání zdrojů daňové správy a daňových poplatníků je během období pandemie COVID-19 zásadní a praktické zkušenosti naznačují, že v některých případech bylo s úspěchem využito následující:

- Virtuální správa daní a případové konference s poplatníky místo osobních schůzek (například telefonické a video konference)
- Virtuální cílené rozhovory se zaměstnanci poplatníků
- Virtuální návštěvy poplatníků namísto osobních návštěv (pokud není ohrožen výkon přiměřené náležitě péče)
- Sdílení elektronické dokumentace (prostřednictvím šifrovaných emailů nebo elektronických platforem pro sdílení).

Tento dokument je vydán pod záštitou BEPS Inclusive Framework. Vyjádřené názory a argumenty použité v tomto dokumentu nemusí nutně odrážet oficiální názory členských zemí OECD.

Tímto dokumentem, jakož i veškerými zde uvedenými údaji a návrhy, není dotčen status nebo svrchovanost nad jakýmkoli územím, vymezení mezinárodních hranic ani název jakéhokoli území, města nebo oblasti.

Poznámka od všech členských států Evropské unie, které jsou zároveň členy OECD a Evropské unie Kyperskou republiku uznávají všichni členové OSN s výjimkou Turecka. Informace v tomto dokumentu se týkají oblasti pod faktickou kontrolou Vlády Kyperské republiky.

Použití tohoto díla, ať už digitálního nebo tištěného, se řídí pravidly a podmínkami, které jsou uvedeny na adrese <http://www.oecd.org/termsandconditions>.