

Ministerstvo financí

Odbor 39

č.j.: 39/ 86 838/2009-393

Pokyn D – 333**Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami**

V rámci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP), byl do ZDP s účinností od 1. 1. 2006 zaveden pojem „závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami“ (dále jen závazné posouzení), kterým jsou do českého daňového práva implementovány tzv. předběžné cenové dohody (neboli předběžná cenová ujednání).

Ust. § 38nc ZDP určuje využití závazného posouzení na případy tzv. převodních cen (viz také Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy – dále jen Směrnice OECD) a z hlediska procesních postupů navazuje na ustanovení § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DŘ), které upravují postup při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení obecně. Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD (odstavce 4.124 - 4.166) a dalších mezinárodních standardů (dále jen APA - z anglického Advance Pricing Agreement) a přizpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů. Závazné posouzení dává poplatníkům možnost ověřit si předem, zda způsob tvorby cen, které jsou sjednáváné mezi spojenými osobami (sdruženými podniky), je pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu, jak je obsažen v článku 9 – Sdružené podniky – smluv o zamezení dvojího zdanění a v § 23 odst. 7 ZDP.

Na žádost daňového subjektu správce daně rozhodne, zda tento poplatník zvolil takový způsob tvorby ceny, který povede k řádnému rozdělení příjmů a výdajů mezi spojenými osobami, resp. sdruženými podniky. Pro tohoto poplatníka bude toto rozhodnutí znamenat určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavené ceny pro účely stanovení základu daně. Pokud bude poplatník v období, pro které bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, naplňovat všechny podmínky, na jejichž základě správce daně rozhodl, a zásadně se nezmění skutečnosti ovlivňující způsob tvorby ceny, bude správce daně při stanovení daně v rámci dokazování při daňové kontrole nebo jiném postupu považovat takto vytvořenou cenu za cenu obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

Při aplikaci ustanovení § 38nc ZDP správce daně vychází především z postupů doporučených Směrnicí OECD a zároveň přihlíží k výsledkům jednání pracovních orgánů EU v oblasti APA, zejména EU Joint Transfer Pricing Fora (dále JTPF).

I. POSTUP PŘI VYDÁVÁNÍ ROZHODNUTÍ O ZÁVAZNÉM POSOUZENÍ

1. Pro jaké vztahy

1.1. Spojené osoby

Postup dle § 38nc ZDP v návaznosti na § 132 a § 133 DŘ se použije pro případy, kdy poplatník sjednává ceny v obchodních vztazích s osobami, které jsou vůči němu osobami spojenými (dále jen poplatník) ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP.

1.2. Období

Pro zvýšení právní jistoty může poplatník podat žádost o posouzení způsobu vytvoření převodní ceny, který navrhl, a to u případů, které v daném zdaňovacím období probíhají nebo v budoucnu proběhnou. Nelze žádat o závazné posouzení obchodních vztahů, které již ovlivnily výši daňové povinnosti (základ daně či daňovou ztrátu) ve zdaňovacím období, za něž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

Pokud poplatník i v minulosti uplatňoval stejný způsob tvorby převodních cen, může při vydání kladného rozhodnutí předpokládat, že i přes neplatnost závazného posouzení pro minulá období bude správce daně v případě daňové kontroly za tyto roky při zjišťování správného nastavení převodních cen postupovat podobně jako u vydaného závazného posouzení a pokud podmínky odpovídají, dojde v podstatě ke stejným závěrům.

1.3. Počet transakcí

Žádost je obvykle podávána pro jednu transakci. Pokud spolu úzce souvisí více transakcí (více transakcí mezi stejnými subjekty týkající se stejného obchodu, kombinované transakce), je vhodnější posuzovat obchodní vztah jako celek.

Na druhou stranu, pokud poplatník předloží žádost o posouzení souboru transakcí, které spolu úzce nesouvisí, a správce daně nebude souhlasit se způsobem tvorby u kterékoliv z transakcí, zamítavé rozhodnutí se bude vázat k podané žádosti, tedy ke všem transakcím v ní obsaženým.

Požadavek na počet transakcí v žádosti nelze zobecnit, vždy je potřeba přistoupit k posuzovanému případu individuálně.

2. Kdo podává žádost

Žádost může podat poplatník, na kterého se závazné posouzení bude vztahovat, tedy který výše uvedenou cenu sjednává.

Pro případ, kdy se na posuzované transakci bude podílet právnická osoba, která ještě nebyla založena, může žádost podat jiná osoba, např. zakladatel této právnické osoby nebo jeho zástupce v souladu s DŘ. Podmínkou je, že zřizovaná právnická osoba musí být dostatečně identifikována, tzn. musí být zejména uveden její název, forma společnosti, sídlo, místo podnikání, místo v organizační struktuře skupiny podniků a popis obchodních činností.

3. Komu předložit žádost

Žádost o závazné posouzení podá poplatník místně příslušnému správci daně, tedy svému finančnímu úřadu. V případě právnické osoby, jejíž založení se předpokládá, bude žádost předložena správci daně, který by byl místně příslušný této právnické osobě po jejím založení.

4. Postup daňové správy při posouzení způsobu tvorby ceny

Správce daně, který posuzuje způsob tvorby převodních cen, vychází z předpokladu, že údaje uvedené poplatníkem jsou úplné a pravdivé. Povinností správce daně není ověřovat veškeré finanční ukazatele, skutečnou výši nákladů a výnosů, skutečný objem plnění, parametry výrobků a služeb apod. ani stanovovat případnou náhradní metodu. Správce daně prověří srovnatelné podmínky, příp. vyzve poplatníka k objasnění skutečností uváděných v žádosti (dle § 89 odst. 1 DŘ) a zhodnotí, zda způsob tvorby ceny, který poplatník navrhuje, je v souladu s principem tržního odstupu.

Při rozhodování o vydání rozhodnutí o závazném posouzení bude správce daně vycházet ze způsobu tvorby ceny, který si zvolil poplatník. Pokud poplatník dostatečně zdůvodní volbu tohoto způsobu, bude se tento způsob považovat za náležitý pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení.

Při posuzování žádosti se postupuje ve shodě s postupy pro ověřování cen obvyklých (převodních cen) v případech přezkoumání správnosti stanovení základu daně a daně (viz také Pokyn D-332, Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny, č.j.: 39/86 829/2009-393, který lze najít na internetových stránkách české daňové správy www.danovaspravacr.cz).

Správce daně má právo veškeré informace nutné k ověření správnosti způsobu tvorby ceny prověřit, a to způsoby uvedenými v DŘ, případně formou mezinárodní spolupráce (zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, článek Výměna informací dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění).

5. Vydání rozhodnutí

O žádosti o závazném posouzení způsobu stanovení ceny rozhoduje příslušný správce daně (§ 38nc odst. 3 ZDP).

Správce daně není zákonem vázán vydat rozhodnutí v určité lhůtě, nicméně toto rozhodnutí vydá bez zbytečných odkladů, neboť při správě daní není přípustné, aby správce daně prodlužoval dobu vydání rozhodnutí vlastní nečinností. Doba vydávání rozhodnutí může být prodloužena v závislosti na úkonech, které musí správce daně učinit pro zjištění podmínek pro vydání rozhodnutí.

Vydané rozhodnutí musí vedle základních náležitostí rozhodnutí podle § 102 DŘ obsahovat také náležitosti dle § 132 DŘ.

6. Účinnost rozhodnutí

Podle § 133 odst. 1 DŘ, je rozhodnutí při stanovení daňové povinnosti účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti poplatníka, na jehož žádost a kterému je rozhodnutí vydáno. Rozhodnutí je účinné, jen pokud je rozhodnutí vydáno na základě totožných údajů se skutečným stavem věci v době rozhodování o daňové povinnosti.

Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné pro zdaňovací období uvedená v rozhodnutí. Nelze jej použít pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci; nestanoví-li správce daně lhůtu kratší.

Zúčastněným osobám (tj. ostatním osobám, které se účastní posuzovaného obchodního vztahu) a ostatním dotčeným správcům daně se rozhodnutí doručuje na vědomí.

Pokud jsou zúčastněnými osobami osoby uvedené v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, kterým nevzniká daňová povinnost z příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR, a tyto osoby jsou rezidenty státu, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a tato smlouva umožňuje provádění mezinárodní výměny informací o daňových subjektech, pak je rozhodnutí zasláno na vědomí jako tzv. spontánní výměna informací příslušnému úřadu smluvního, a to obvyklým způsobem stanoveným pro výměnu daňových informací. Tento postup se neuplatní v případě, že již byl s tímto státem zahájen proces uzavírání bilaterální APA na základě článku 25 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

V případě, že po vydání rozhodnutí o závazném posouzení (v době jeho platnosti) správce daně v souladu s postupy dle DŘ zjistí (a to i v mezinárodním kontextu), že podmínky uvedené daňovým subjektem v žádosti nesouhlasí se skutečnostmi (tj. byly uvedeny nepřesně, neúplně nebo nepravdivě) a na základě těchto podmínek bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nelze v souladu s § 133 odst. 5 DŘ toto rozhodnutí použít.

II. CO MUSÍ ŽÁDOST OBSAHOVAT

Poplatník předkládá vlastní žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení v **jednacím jazyce** dle § 76 DŘ.

Žádost musí obsahovat alespoň údaje vyjmenované v § 38nc odst. 2 ZDP. Při předkládání příslušné **dokumentace** (zejména dle písm. f) citovaného ustanovení) poplatník musí doložit všechny skutečnosti, které budou mít vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny.

K rozsahu příslušné dokumentace zveřejnilo Ministerstvo financí sdělení ve formě pokynu (D-334, Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, č.j.: 39/86 849/2009-393, který lze najít na internetových stránkách české daňové správy www.danovaspravacr.cz).

Poplatník v žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení zdokumentuje skutečnosti, které mohou mít podstatný vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny. To mohou být především informace o skupině, podniku, obchodním vztahu či dalších okolnostech majících vliv na obchodní vztah, způsob, jakým poplatník stanovil převodní cenu a další.

III. OSTATNÍ SOUVISLOSTI

1. Správní poplatek

Žadatel je dle Přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSP) Sazebníku, části I, položky 1, bod 1. písm. v) povinen uhradit správní poplatek ve výši 10 000,- Kč, a to při podání žádosti místně příslušnému správci daně. Poplatek se vztahuje k podané žádosti bez ohledu na počet posuzovaných transakcí.

2. Odvolání

Dle § 132 odst. 3 DŘ nelze proti rozhodnutí o závazném posouzení uplatnit opravné prostředky.

Tento pokyn nahrazuje pokyn D – 292 vydaný pod č.j.: 39/116 680/2005-393, včetně dodatku k pokynu D – 292 vydaného pod č.j.: 39/105 193/2007-393 a je účinný od 1.1.2011.

Ing. Jan Knížek, v.r.
vrchní ředitel skupiny 051