



INFORMACE GENERÁLNÍHO FINANČNÍHO ŘEDITELSTVÍ k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny

Dne 18. 12. 2020 vydala Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj („OECD“) Pokyn k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny, dále jen "Pokyn". Jeho originální znění lze nalézt na internetových stránkách <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic.htm>. Generální finanční ředitelství ("GFR") současně s touto informací zveřejňuje jeho neoficiální překlad do českého jazyka na <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane> a uvádí následující souhrn nejdůležitějších informací Pokynu z pohledu finanční správy.

V první řadě je třeba zdůraznit, že se nejedná o speciální Pokyn mimo rámec současné Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, vydané v roce 2017 ("OECD TPG"), ale zaměřuje se na to, jak princip tržního odstupu a OECD TPG aplikovat na problémy související s pandemií COVID-19. **V souvislosti s dopady pandemie COVID-19 řeší čtyři prioritní otázky: (1) provádění srovnávací analýzy; (2) ztráty a alokace nákladů souvisejících s COVID-19; (3) vládní intervenční programy; a (4) předběžné cenové dohody.**

Ekonomický dopad pandemie COVID-19 se velmi liší napříč ekonomikami jednotlivých států, průmyslovými odvětvími a obory podnikání. Podniky by se měly při jakékoli analýze dopadu pandemie COVID-19 na převodní ceny snažit současně **dokumentovat jak, a do jaké míry, byly zasaženy pandemií**, ale také to, zda a jak bylo jejich podnikání v obdobích ovlivněných pandemií COVID-19 ovlivněno jinými vlivy (např. větší robotizace, přechod na jiné zdroje, apod.), které s pandemií nesouvisejí, a jaký je dopad těchto vlivů na jimi vykonávané funkce, nesená rizika a používaná aktiva.

Obzvláště **podstatný** pro zmíněné čtyři otázky je v současném ekonomickém prostředí **význam rizika**. Během pandemie COVID-19 se materializoval tzv. hazard risk ("riziko ohrožení"), které se může u některých poplatníků projevit konkrétními nastalými riziky. Např. se může projevit v tržním riziku poklesem poptávky po vlastních produktech, službách apod., v provozním riziku narušením dodavatelského řetězce a omezením výroby atd. Hazard risk je svým charakterem riziko, které nemůže žádná strana transakcí ovládat, všechny subjekty ho částečně ponесou, ale každý v jiné úrovni podle toho, jaká rizika, která jsou schopny řídit, se u nich reálně naplní. Dopad těchto rizik bude jednak odlišný u jednotlivých segmentů trhu, ale bude se lišit i v závislosti na funkčním postavení podniku v rámci skupiny podniků.

Pokyn zdůrazňuje důležitost funkční a rizikové analýzy. Je nutné zkoumat okolnosti, které nastaly u konkrétního subjektu a konkrétní skupiny podniků v souvislosti s pandemií, jak moc subjekt i skupinu (resp. příslušné spojené podniky) ovlivnilo naplnění rizik vyplývajících z hazard risk. Nutné je také analyzovat chování stran závislé transakce při zasažení pandemií, přičemž by mělo být hodnoceno i to, jaké funkce spojené podniky vykonávaly a jaká rizika nesly před obdobím, ve kterém byly pandemií ovlivněny. Pokud se skutečně vykonávané funkce a nesená rizika subjektu v období před pandemií a v období

pandemie nezměnily, neměl by být měněn přístup ke způsobu stanovení převodních cen pouze s odůvodněním na nastalou pandemickou situaci.

Jak dle OECD TPG, tak i dle Pokynu mohou být subjekty s omezenými riziky ("LRE") krátkodobě ve ztrátě, pokud u nich došlo k naplnění rizika, nad nímž mají kontrolu, které řídí a disponují dostatečnou finanční kapacitou k jeho pokrytí. **Ztráta by měla být pouze v té míře, která jim náleží podle vykonávaných funkcí a nesených rizik. Zároveň je vždy nutné analyzovat, jak se chovají nezávislé srovnatelné subjekty v obdobných podmínkách.** I srovnatelné nezávislé subjekty mohou mít ztrátu, ale musí v dané transakci mít srovnatelnou úroveň rizik jako testovaná LRE.

Při provádění srovnávací analýzy zasahující do pandemického období se dle Pokynu doporučuje u dlouhodobých smluvních vztahů s garantovanou určitou mírou ziskovosti, vycházející z původní benchmark analýzy "BMA", nastavení smlouvy ponechat beze změny. V dlouhodobém horizontu se dopady pandemie promítnou i do ziskovostí LRE (tj. vliv skutečnosti, že pro roky zasažené pandemií nebyla provedena žádná úprava BMA zohledňující propad, bude vyrovnán v příštích několika letech, ve kterých se vliv propadu projeví v historických datech).

U krátkodobých smluvních vztahů, je možné v BMA provádět úpravy srovnatelnosti a reagovat operativně na situaci na trhu. Úpravy srovnatelnosti je však třeba provádět dlouhodobě a konzistentně tak, aby nemohly být dopady pandemie promítnuty duplicitně ve více zdaňovacích obdobích. Subjekt musí být schopen obhájit, že prováděné úpravy srovnatelnosti jsou smysluplné a že jsou prováděny dlouhodobě.

V souvislosti se ztrátovými srovnatelnými společnostmi zjištěnými v rámci BMA obecně platí stávající postup upravený i v Pokynu GFR D-34, tj. nutnost vylučovat z BMA subjekty, které nejsou srovnatelné s testovanou stranou transakce, např. kumulovaně ztrátové společnosti, za předpokladu, že se nejedná o situaci, kdy je to jev běžně se vyskytující mezi srovnatelnými společnostmi.

V souvislosti s výběrovými kritérii upřednostňuje Pokyn při provádění BMA klást větší důraz na srovnatelnost trhu (geografické kritérium) s případným rozvolněním jiných kritérií (např. NACE), je-li to nutné.

Dále Pokyn řeší vliv vládních intervenčních programů na cenu závislé transakce, kdy je třeba vždy brát v potaz to, jaká rizika mají vládní programy pokrývat a kdo je nositelem těchto rizik.

GFR tedy rekapituluje, že posouzení míry vlivu a dopadů pandemie COVID-19 a souvisejících opatření v boji proti COVID-19 v oblasti převodních cen na konkrétní strany transakcí mezi spojenými osobami, je velmi individuální a pro účely dokumentování těchto dopadů v rámci různých možných řízení vedených správci daně se doporučuje mít k dispozici takové podklady, které pomohou porozumět konkrétní situaci daňového subjektu v období pandemie a míře zasažení subjektu či spojených podniků.

Ing. Bc. Lenka Opluštilová
ředitelka sekce

Příloha

Překlad Pokynu k dopadům pandemie COVID-19 na převodní ceny