



Č. j.: 58337/18/7100-40113-800219

Pokyn GFŘ D – 32

Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny

Novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), bylo s účinností od 1. 1. 2006 v ust. § 38nc ZDP zavedeno „závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami“, kterým jsou do českého daňového práva implementovány tzv. předběžné cenové dohody. S účinností od 1. 1. 2018 pak bylo v ust. § 38nd ZDP zavedeno „závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny“ (dále též „přiřazení zisků stálé provozovně“).

Obě ustanovení navazují z hlediska procesních postupů na ust. § 132 a § 133 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), která upravují postup při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení obecně. Rozhodnutí o závazném posouzení pro poplatníka znamená určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavený způsob vytvoření ceny mezi spojenými osobami či způsob určení základu daně daňového nerezidenta z příjmů dosažených prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území České republiky. Pokud bude poplatník v období, pro které bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, naplňovat všechny podmínky, na jejichž základě správce daně rozhodl, bude správce daně při stanovení daně v rámci dokazování při daňové kontrole nebo jiném postupu považovat takto vytvořenou cenu za cenu obvyklou ve smyslu ust. § 23 odst. 7 ZDP a takto stanovený základ daně u stálé provozovny za stanovený ve smyslu ust. § 23 odst. 11 ZDP.

I. SPOLEČNÁ USTANOVENÍ K ZÁVAZNÝM POSOUZENÍM DLE UST. §38nc a §38nd ZDP

1. Podání žádosti

Žádost podává poplatník, na kterého se závazné posouzení bude vztahovat, tzn. ten, který cenu mezi spojenými osobami sjednává nebo daňový nerezident, jehož stálé provozovny se žádost týká.

Žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení včetně příloh musí být předložena v jednacím jazyce uvedeném v ust. § 76 DŘ, tedy v českém jazyce.

Žádost o závazné posouzení podá poplatník místně příslušnému správci daně. Pokud se založení právnícké osoby nebo vznik stálé provozovny teprve předpokládá, bude žádost předložena správcí

daně, který bude místně příslušný právnické osobě po jejím založení nebo daňovému nerezidentovi po vzniku stálé provozovny.

V případě, kdy právnická osoba uvedená v žádosti 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 uveden její název, forma společnosti, předpokládané sídlo, místo podnikání, místo v organizační struktuře skupiny podniků a popis obchodních činností.

U stálé provozovny, která dosud nevznikla, podává žádost zahraniční subjekt, který v ČR vykonává či začne vykonávat činnost vedoucí ke vzniku stálé provozovny.

Správce daně může vyzvat poplatníka k objasnění skutečností uvedených v žádosti v souladu s ust. § 74 DŘ.

2. Období, pro které může být závazné posouzení vydáno

Poplatník může podat žádost o závazné posouzení na zdaňovací období, v němž žádost podává a na zdaňovací období, která následují.

Pokud poplatník uplatňoval i v předcházejících obdobích stejný způsob tvorby převodních cen či přiřazení zisku stálé provozovně za obdobných podmínek, může při vydání kladného rozhodnutí předpokládat, že i přes neplatnost závazného posouzení pro minulá období bude správce daně v případě daňové kontroly postupovat podobně jako u vydaného závazného posouzení a pokud budou všechny podmínky odpovídající, dojde ke shodným závěrům z hlediska způsobu, jakým byla cena či základ daně stanoven, nikoliv co do samotné výše sjednané ceny či základu daně.

3. Vydání rozhodnutí

O žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení rozhoduje příslušný správce daně, kterým je správce daně, u kterého byla žádost podána či Generální finanční ředitelství, a to v závislosti na tom, zda se žádost týká pouze jednoho tuzemského subjektu či více tuzemských subjektů, kterým je místně příslušných více správců daně.

V případech, kdy se žádost týká výhradně poplatníků náležejících do působnosti jednoho místně příslušného správce daně, vydává rozhodnutí o žádosti tento správce daně. V situaci, kdy poplatníci, pro které je rozhodnutí vydáváno, náleží do místní příslušnosti více správců daně, potom žádost posuzuje a rozhodnutí vydává Generální finanční ředitelství. Generální finanční ředitelství také posuzuje a rozhodnutí vydává bilaterální či multilaterální předběžné cenové dohody (dále jen „APA“ – Advance Pricing Arrangements), tedy dohody, u nichž poplatník požaduje, aby byly posouzeny více než jednou daňovou správou.

Vydané rozhodnutí obsahuje vždy pouze jeden výrok a vedle základních náležitostí rozhodnutí dle ust. § 102 DŘ musí obsahovat také náležitosti dle ust. § 132 DŘ.

4. Účinnost rozhodnutí

Rozhodnutí o závazném posouzení je dle ust. § 133 odst. 1 DŘ účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno.

Je však účinné jen tehdy, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci shodný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno.

Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné pro zdaňovací období uvedená v rozhodnutí. Podle ust. § 133 odst. 3 DŘ není účinné 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, pokud správce daně nestanoví v rozhodnutí lhůtu kratší.

Ostatním zúčastněným osobám a dalším dotčeným správcům daně se rozhodnutí doručuje na vědomí. Pokud jsou zúčastněnými osobami osoby uvedené v ust. § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, a tyto osoby jsou rezidenty státu, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, která umožňuje provádění mezinárodní výměny informací o daňových subjektech či je s tímto státem možné provádět automatickou výměnu informací o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem, pak je o vydání rozhodnutí informován příslušný úřad smluvního státu. Tento postup se neuplatní v případě, kdy byl s tímto státem v dané věci zahájen proces uzavírání bilaterální APA v souladu s příslušným článkem smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

V případě, že se po vydání rozhodnutí o závazném posouzení prokáže, že podmínky uvedené daňovým subjektem v žádosti nesouhlasí se skutečným stavem (tj. byly uvedeny nepřesně, neúplně nebo nepravdivě, případně v čase došlo ke změně podmínek podstatných pro stanovení ceny) a na základě těchto podmínek bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nelze v souladu s ust. § 133 odst. 5 DŘ toto rozhodnutí použít.

5. Ostatní souvislosti

5.1. Správní poplatek

Přijetí žádosti o vydání rozhodnutí o závazném posouzení je podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, zpoplatněno částkou 10.000,- Kč (Sazebník, část I, položka 1, bod 1, písm. n). Výše správního poplatku se odvíjí od počtu posuzovaných skutečností (předmětů) závazného posouzení, o nichž bude správce daně rozhodovat samostatným výrokem v jednom rozhodnutí. U žádosti dle ust. § 38nc ZDP se správní poplatek odvíjí od počtu transakcí či souborů agregovaných transakcí uvedených v žádosti (část II. bod 4), které jsou předmětem posouzení, a u žádosti dle ust. § 38nd ZDP se správní poplatek odvíjí od počtu stálých provozoven, jejichž způsob stanovení základu daně bude posuzován.

5.2. Opravné prostředky

Proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze dle ust. § 132 odst. 3 DŘ uplatnit opravné prostředky.

II. ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ DLE UST. § 38nc ZDP

1. Vymezení

Ust. § 38nc ZDP vymezuje použití institutu závazného posouzení na případy tzv. převodních cen mezi spojenými osobami. Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD“) a dalších mezinárodních standardů a přizpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů. Prostřednictvím závazného posouzení si poplatníci mohou předem ověřit, zda jimi zvolený způsob tvorby cen sjednaných mezi spojenými osobami (sdruženými podniky) je pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu, který je zakotven v článku 9 – Sdružené podniky Smluv o zamezení dvojímu zdanění (dále jen „SZDZ“) a v ust. § 23 odst. 7 ZDP.

Metody pro zjištění převodních cen, základní zásady tvorby převodních cen a vymezení spojených osob jsou předmětem samostatného pokynu (D-332¹). Při aplikaci ust. § 38nc ZDP vychází správce daně z postupů doporučených Směrnicí OECD.

2. Kdo může o závazné posouzení žádat

Postup dle ust. § 38nc ZDP v návaznosti na ust. § 132 a § 133 DŘ se použije v případech, kdy poplatník sjednává ceny v obchodních vztazích s osobami, které jsou vůči němu osobami spojenými v souladu se zněním ust. § 23 odst. 7 ZDP, čl. 9 SZDZ a s odkazem na pokyn D-332¹.

3. Žádost

Žádost musí obsahovat alespoň údaje vyjmenované v ust. § 38nc odst. 2 ZDP. Poplatník v žádosti a v rámci předkládané dokumentace (zejména dle písm. f) citovaného ustanovení) proto uvede a zdokumentuje všechny skutečnosti, které budou mít vliv, anebo mohou mít podstatný vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny. To mohou být především informace o skupině, podniku, rozdělení funkcí a rizik, obchodním vztahu či dalších okolnostech majících vliv na obchodní vztah, způsob, jakým poplatník stanovil převodní cenu (obsahující informace o nezávislých srovnatelných transakcích jak interních, tak externích) a další.

K rozsahu příslušné dokumentace zveřejnilo Ministerstvo financí pokyn D-334, Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.

4. Počet transakcí

Žádost je obvykle podávána za účelem posouzení jedné transakce. Pokud spolu úzce souvisí více transakcí (mezi stejnými subjekty a týkající se stejného obchodu, kombinované transakce), je vhodnější tyto transakce agregovat a posuzovat obchodní vztah jako celek a ocenit jej tedy jako soubor agregovaných transakcí dohromady jednou metodou.

¹) pokyn novelizován pokynem GFŘ D – 34, který po vydání uvedený pokyn nahrazuje

Poplatník může předložit rovněž žádost týkající se posouzení souboru transakcí, které spolu úzce nesouvisí. V takovém případě bude každá transakce posouzena nezávisle na ostatních a budou vydána samostatná rozhodnutí, která mohou být kladná nebo zamítavá.

Požadavek na počet transakcí v žádosti nelze zobecnit, ke každému posuzovanému případu je potřeba přistupovat individuálně.

5. Postup správce daně

Správce daně při posuzování způsobu tvorby převodních cen vychází výhradně z údajů poskytnutých poplatníkem. Povinností správce daně není ověřovat veškeré finanční ukazatele, skutečnou výši nákladů a výnosů, skutečný objem plnění, parametry výrobků a služeb ani stanovovat případnou náhradní metodu. Správce daně prověří srovnatelné podmínky a zhodnotí, zda způsob tvorby ceny navrhaný poplatníkem je v souladu s principem tržního odstupu.

Při vydání rozhodnutí o závazném posouzení vychází správce daně ze způsobu tvorby ceny, který si zvolil poplatník. Pokud zvolený způsob tvorby ceny odpovídá obecně přijatým standardům pro tvorbu převodních cen mezi spojenými osobami, bude se tento způsob považovat za náležitý pro vydání kladného rozhodnutí o závazném posouzení.

III. ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ DLE UST. § 38nd ZDP

1. Vymezení

Ust. § 38nd ZDP upravuje použití institutu závazného posouzení pro posouzení způsobu stanovení základu daně nebo daňové ztráty u stálé provozovny daňového nerezidenta umístěné v České republice, jejímž prostřednictvím zde zahraniční subjekt vykonává činnost.

Při přisuzování zisků stálým provozovnám se primárně vychází z účetnictví (daňové evidence) daňového nerezidenta, přičemž je potřeba brát v úvahu základ daně obvyklý u daňových rezidentů v obdobné situaci. Při stanovení základu daně nerezidenta z činností vykonávaných v České republice prostřednictvím stálé provozovny se postupuje v souladu s ust. § 23 odst. 11 ZDP a v souladu s čl. 7 - Zisky podniků SZDZ.

Vychází se rovněž z principů zakotvených ve Zprávě OECD o přisuzování zisků stálým provozovnám z roku 2010, kdy jedním z klíčových principů je, že při přisuzování zisků stálé provozovně se postupuje stejně jako u samostatného a nezávislého podniku, včetně posuzování s tím souvisejících funkcí a rizik.

2. Žádost

Žádost podává vždy daňový nerezident, kterému v České republice vznikla či vznikne stálá provozovna. Žádost musí obsahovat náležitosti uvedené v ust. § 38nd odst. 3 ZDP. Pokud má daňový nerezident přiděleno více identifikačních čísel, protože má v České republice více závodů (organizačních složek), uvede v žádosti všechna přidělená identifikační čísla.

V případě, že některé z potřebných údajů budou známy až v budoucnu, je nutné uvést jejich odhady. Zároveň je třeba uvést podkladové údaje pro tyto odhady a jejich odůvodnění.

3. Více stálých provozoven

Dosahuje-li daňový nerezident na území České republiky příjmů prostřednictvím více stálých provozoven, posuzuje se způsob stanovení základu daně daňového nerezidenta za každou stálou provozovnu zvlášť.

Pokud by daňový nerezident vykonával stejnou nebo velmi obdobnou činnost na území České republiky prostřednictvím více stálých provozoven, resp. činnosti vykonávané prostřednictvím těchto stálých provozoven by spolu neoddělitelně souvisely, je možné vydat jedno rozhodnutí o závazném posouzení vztahující se ke způsobu stanovení základu daně daňového nerezidenta dosaženého prostřednictvím všech těchto stálých provozoven.

4. Postup správce daně

Při posuzování žádosti vychází správce daně výhradně z údajů uvedených daňovým nerezidentem. Není povinností správce daně údaje uvedené v žádosti ověřovat. Správce daně ověří způsob určení základu daně a zhodnotí, zda navržený způsob určení základu daně odpovídá způsobu stanovení základu daně daňového rezidenta v obdobné situaci.

Při vydání rozhodnutí o závazném posouzení bude správce daně vycházet ze způsobu určení základu daně zvoleného daňovým nerezidentem. Pokud bude tento způsob odpovídat popsaným pravidlům, bude považován za náležitý pro vydání kladného rozhodnutí o závazném posouzení.

IV. ZÁVĚREČNÉ USTANOVENÍ

Tento pokyn nahrazuje pokyn D – 333 vydaný pod č.j. 39/86 838/2009-393 a je použitelný pro zdaňovací období započatá po 1. 1. 2018.

Ing. Martin Janeček
generální ředitel