

ESAO ziņojums par Covid-19 ietekmi uz darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanu: zaudējumu sadale un ārkārtas izmaksu attiecināšana 2/14/21



Vecākā projektu vadītāja transfertcenu nodaļā, PwC Latvija
Zane Smutova

Covid-19 izplatības mazināšanai ieviesto ierobežojumu periodā daudzām starptautisko uzņēmumu grupām ir radušies zaudējumi pieprasījuma samazināšanās, piegādes ķēdes kavējumu vai ārkārtas darbības izmaksu dēļ. Šādu zaudējumu sadale un ārkārtas izmaksu attiecināšana starp saistītiem uzņēmumiem noteikti izraisīs nodokļu administrācijas pastiprinātu interesi, tādēļ šiem jautājumiem jāpievērš sevišķa uzmanība. Šajā rakstā – par Covid-19 izraisīto zaudējumu un ārkārtas izmaksu sadali, ņemot vērā ESAO publicēto ziņojumu par pandēmijas ietekmi uz darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanu.

Saskaņā ar ziņojumu, apsverot zaudējumu un specifisko Covid-19 izmaksu sadali starp saistītiem uzņēmumiem, īpaši jāapsver trīs jautājumi:

1. līdzēju uzņemto risku analīze;
2. ārkārtas darbību un vienreizējo izmaksu izvērtēšana;
3. līgumu nosacījumu izmaiņas un iespēja piemērot nepārvaramas varas klauzulu.

Risku analīze – vai “ierobežota riska” uzņēmumam var rasties zaudējumi?

Saskaņā ar nesaistītu pušu darījuma principu risku sadalījums ietekmē darījumā gūtās peļņas vai zaudējumu sadalījumu. Saskaņā ar ESAO ziņojumu Covid-19 periodā līdzēji var pārskatīt un mainīt savstarpējo risku sadalījumu īpašos gadījumos, taču jaunais sadalījums jāpamato ar komerciāliem apstākļiem un atbilstošiem pierādījumiem, jo nodokļu administrācija šādiem gadījumiem pievērsīs lielu uzmanību.

Uzņēmumam, kura darbību var raksturot kā darbību ar ierobežotu risku, nevajadzētu uzņemties ilgtermiņa zaudējumus, bet tam varētu būt zaudējumi īsākos periodos. Līdz ar to, nosakot, vai “ierobežota riska” uzņēmumam var rasties zaudējumi, jāņem vērā darījuma fakti un apstākļi, kā arī līdzēju uzņemtie riski.

Piemēram, izplatītājs, kas izmanto tiešās piegādes (*drop shipping*) modeli, neuzņemoties krājumu risku, bet daļēji uzņemoties tirgus risku, grupas ietvaros tiek uzskatīts par “ierobežota riska” izplatītāju. Ja pandēmija izraisa pieprasījuma kritumu, tad šis grupas izplatītājs, neskatoties uz savu funkcionālā profila nosaukumu, var ciest zaudējumus tirgus riska dēļ. Šādu zaudējumu apmēra atbilstību tirgus līmenim var noteikt, veicot salīdzināmu nekontrolētu darījumu analīzi.

Covid-19 radīto izmaksu attiecināšana

Vienreizējas vai specifiskas izmaksas, kas rodas pandēmijas dēļ (piemēram, darba vietu pārkonfigurēšana, IT infrastruktūra, attālinātais darbs), ir jāattiecina proporcionāli līdzēju veiktajām funkcijām un uzņemtajiem riskiem.

Pastāv iespēja, ka uzņēmums, kam sākotnēji radušās ārkārtas izmaksas, nav uzņēmis ar tām saistītos riskus, tādēļ šīs izmaksas var būt nepieciešams attiecināt uz uzņēmumiem, kuri uzņēmušies šos riskus. Piemēram, ja ar attālināto darbu saistītās izmaksas centralizēti sedz viens grupas uzņēmums, tad citiem uzņēmumiem, kas gūst labumu no attiecīgo pakalpojumu saņemšanas, var būt jākompensē to sniedzējam radušās izmaksas.

Atkarībā no risku sadalījuma dažos gadījumos ārkārtas izmaksas var tikt nodotas arī klientiem vai piegādātājiem. Šāda iespēja jāvērtē, ņemot vērā nozares apstākļus un uzņēmuma spēju diktēt cenas klientiem.

Ietekme uz salīdzināmības analīzi

Analizējot datu salīdzināmību, ir nepieciešams īpaši apsvērt, kā uzskaitīt pandēmijas radītās ārkārtas izmaksas.

ESAO ziņojumā norādīts, ka, pirmkārt, ārkārtas izmaksas nebūtu jāņem vērā neto peļņas aprēķinā, izņemot gadījumus, kad tās saistītas ar kontrolēto darījumu. Ārkārtas izmaksas ir konsekventi jāizslēdz gan pārbaudāmā uzņēmuma, gan salīdzināmo uzņēmumu līmenī.

Otrkārt, ir svarīgi apsvērt, vai ārkārtas izmaksas var iekļaut izmaksu bāzē un ticami nodalīt.

Treškārt, var būt nepieciešams korigēt uzskaiti grāmatvedībā, lai novērstu ietekmi, ko rada kontrolēto un nekontrolēto darījumu uzskaites atšķirības. Taču korekcijas apsveramas tikai tad, ja tās palielina salīdzināmības analīzes rezultātu ticamību. Piemēram, atkarībā no situācijas nodokļu maksātāji var uzskaitīt pandēmijas radītās izmaksas kā pamatdarbības izmaksas vai ar pamatdarbību nesaistītas izmaksas, kā arī virs vai zem bruto peļņas līmeņa.

Izmaiņas līgumu nosacījumos un nepārvaramas varas klauzula

Reaģējot uz pandēmiju, nesaistīti uzņēmumi var pārskatīt savus sadarbības noteikumus. Tāpat arī saistītas puses var apsvērt iespēju pārskatīt savus iekšgrupas līgumus un/vai rīcību savās finanšu vai komercattiecībās, piemēram, vienoties par izmaiņām maksājumu noteikumos, lai nodrošinātu optimālu finanšu līdzekļu pieejamību. Šādā gadījumā nodokļu maksātājam būtu jāapsver reālās iespējas un to ilgtermiņa sekas uz peļņas potenciālu (piemēram, galvenā klienta vai piegādātāja zaudējums). Ja uzņēmumam nav skaidru pierādījumu attiecībā uz veikto līgumisko izmaiņu komerciālo pamatojumu un atbilstību neatkarīgu uzņēmumu rīcībai, tad nodokļu administrācija šādas korekcijas var pārskatīt kā neatbilstošas nesaistītu pušu darījuma principam.

Ārkārtējos gadījumos uzņēmums var apgalvot, ka radušies apstākļi attaisno līguma neizpildi saskaņā ar nepārvaramas varas klauzulu. Saistītu pušu iespēja Covid-19 periodā piemērot šo klauzulu būs atkarīga no tās formulējuma un no tā, vai nesaistīti uzņēmumi līdzīgos apstākļos būtu to izmantojuši.

Apkopojot minēto, zaudējumi un izmaksas, kas rodas Covid-19 izplatības mazināšanai ieviesto ierobežojumu periodā, jāattiecinā proporcioniāli līdzēju veiktajām funkcijām un uzņemtajiem riskiem. Lai zaudējumu un izmaksu attiecināšana atbilstu nesaistītu pušu darījuma principam, jāveic detalizēta risku, kā arī darījumu faktu un apstākļu analīze. Veicot risku analīzi, jāņem vērā līdzēju rīcība un savstarpējās attiecības, jāanalizē spēkā esošie/pārskatītie iekšgrupas līgumi. Jebkurām izmaiņām saistīto pušu attiecībās jābūt komerciāli pamatotām.