



UTICAJ COVID-19 NA TRANSFERNE CENE



UVOD

Nažalost, COVID-19 je nezaobilazan deo svakodnevnog života danas. Virus uzrokuje ograničenja u gotovo svim oblastima života, a mnoge kompanije se suočavaju sa ogromnim izazovima. To uključuje, ali nije ograničeno na prevazilaženje poremećaja u lancima snabdevanja, smanjivanje operacija i odgovarajuće smanjenje proizvodnje.

Mnoge fabrike, rudnici, prodavnice i restorani širom sveta bili su prisiljeni da barem privremeno zatvore svoje poslovanje. U nekim industrijama pandemija je prouzrokovala kolaps potražnje. S druge strane, u drugim su se otvorile nove mogućnosti (npr. IT sektor)

Kriza i njena dimenzija bili su nepredvidivi i neke kompanije su morale prilagoditi kako bi sprečile nesolventnost. Značajna ograničenja novčanog toka prisiljavaju preduzeća da razvijaju i primenjuju strategije za očuvanje i stvaranje novca.

Što se tiče transfernih cena, pitanja uporedivosti, apsorpcije gubitaka od strane kompanija u krizi, raspodele vanrednih troškova, korišćenje državne pomoći povezane sa pandemijom u modelima transfernih cena i pitanja uticaja pandemije na ugovorene i dogovorene napredne sporazume o cenama (APA) zaslužuju detaljnu pažnju i stoga su obrađeni u ovom članku.

U tom kontekstu, OECD je nedavno (18. decembra 2020.) objavio pored svojih redovnih Smernica o transfernim cenama (TPG) i dalje smernice koje pokrivaju aspekte transfernih cena, implikacije i posledice proistekle iz krize COVID-19. Da bi se poboljšala poreska sigurnost, Smernice pokušavaju da razjasne i ilustruje praktičnu primenu principa van dohvata ruke u svetlu trenutnim ekonomskih izazova.

KOMPARATIVNA ANALIZA

Tokom krize COVID-19 potrebni su praktični pristupi koji se odnose na izvođenje komparativne analize. Važno je, međutim, naglasiti da ovi praktični pristupi treba da budu u skladu sa politikom transfernih cena poreskog obveznika.

Kao što je već pomenuto, uticaj izazvan pandemijom COVID-19 varira između različitih sektora u kojem

preduzeća posluju. Stoga ima smisla dokumentovati stvarne efekte na industrijski specifičan način.

Sledeći aspekti mogu biti važan izvor informacija u ovom kontekstu:

- Razvoj prodajnih cifara
- Iskorišćenost kapaciteta
- Vrsta i nivo vanrednih troškova
- Upotreba državne pomoći i njen uticaj na cene
- Makroekonomski podaci
- Tromesečni izveštaji
- Analiza plana / stvarne varijanse i
- Procena fiktivne dobiti u odsustvu pandemije.

POGODNE METODE I PRAKTIČNI PRISTUPI

Prema OECD-u, statističke metode se mogu koristiti za obavljanje analiza odstupanja. Međutim, upotreba istorijskih podataka nije uvek prikladna. Na primer, upotreba istorijskih podataka iz finansijske krize 2008/2009 prilično je neprikladna za potrebe analize, jer kriza COVID-19 nije uporediva sa finansijskom krizom. Umesto toga, krajnje pojedinačne okolnosti i izazovi trenutne situacije moraju se uzeti u obzir.

U svrhu analize adekvatnosti margina povezanih sa krizom, OECD predlaže izuzetno prihvatanje informacija koje postaju poznate tek nakon realizacije (npr. Finansijske informacije od sličnih kompanija).

Štaviše, OECD preporučuje da se dozvoli testiranje ishoda. Ovaj pristup ne bi trebalo da se primenjuje samo na prilagođavanja na kraju godine koja su rezervisana za 2020. godinu, već ako je potrebno i na prilagođavanja u tekućoj finansijskoj godini, pre nego što se podnese poreska prijava za 2020. godinu. U svakom slučaju, ukoliko nije moguće jednostrani sporazum, sporovi bi trebalo da se rešavaju u postupku međusobnog dogovora.

Implikacije korišćenja TNMM kao metode transfernih cena

OECD preporučuje upotrebu internih podataka za upoređivanje, koji dokumentuju ponašanje trećih strana i upotrebu nekoliko metoda transfernih cena u

svrhe testiranja. To je zbog činjenice da su informacije u bazama podataka ograničene, što dovodi do poteškoća u sprovođenju TNMM (metoda transakcione neto margine), posebno zbog mnogih neprimetnih uticaja u kompanijama koje se upoređuju (npr. Obim državne pomoći).

Ipak, iako su TNMM-u potrebni savremeni podaci u većini slučajeva, ovaj metod bi mogao biti primenljiv u određenim scenarijima: na primer, u slučaju dugoročnog aranžmana koji pokriva finansijske godine 2019. do 2022., izolujući testiranu stranu od rizika koje testirana strana ne preuzima, poput onih koji se odigravaju tokom pandemije.

Problemi nastaju zbog činjenice da se državne pomoći razlikuju od zemlje do zemlje, prikazuju se različito u računovodstvene svrhe, u zavisnosti od mere, i zbog toga mogu izuzetno narušiti uporedivost margina. Da bi se izbegla takva iskrivljenja koja se zasnivaju na razlikama između zemalja koje su teško uočljive u podacima, OECD preporučuje pre svega korišćenje uporedivih kompanije iz istih oblasti poslovanja.

Što se tiče najpouzdanijih informacija, OECD ukazuje na uslove uporedivih nekontrolisanih transakcija koje su preduzete u istom periodu kao i kontrolisane transakcije. To je zbog činjenice da ove informacije daju odgovarajući odraz na to kako se kompanije ponašaju nezavisno u istom ili barem sličnom ekonomskom okruženju. Međutim, mogu se pojaviti problemi prilikom upotrebe TNMM-a, kao što je već napred opisano.

Generalno, uporedivi podaci koji donose gubitke mogu se koristiti jer ne postoji prevladavajuće pravilo o njihovom uključivanju ili isključivanju u TPG OECD-a. Ergo, Smernice napominju da uporedive karakteristike gubitaka koje zadovoljavaju kriterijume uporedivosti u određenom slučaju ne bi trebalo odbaciti samo na osnovu toga što trpe gubitke u periodima pogođenim krizom COVID-19.

GUBICI I RASPODELA TROŠKOVA

Raspodela gubitaka je važna tema koju treba razmotriti s obzirom na verovatni porast učestalosti i veličine gubitaka tokom pandemije COVID-19.

RASPODELA GUBITAKA

U datim okolnostima postavlja se pitanje da li subjekti pod aranžmanima sa ograničenim rizikom trpe gubitke. TPG OECD-a kaže: „Ne očekuje se da će naročito funkcije od jednostavnog ili niskog rizika dugoročno stvarati gubitke“. Iz ovoga se može zaključiti da jednostavne funkcije ili funkcije sa malim rizikom mogu pretrpeti gubitke barem u kratkom roku.

Poseban aspekt je raspodela rizika između strana. Ova alokacija utiče na to kako se dobiti ili gubici proizašli iz transakcije raspoređuju kroz određivanje cena transakcije.

Neprimereni ekonomski uslovi koji proizlaze iz COVID-19 i jedinstveni vladini odgovori na njega rezultirali su izazovima za primenu principa van dohvata ruke. Za određene slučajeve potreban je specifičan pristup.

Važno je proceniti na koji bi se način izvanredni, neponovljivi operativni troškovi koji nastaju zbog COVID-19 trebaju rasporediti između povezanih strana. Za alokaciju ovih troškova treba izvršiti procenu kako nezavisne kompanije posluju u uporedivim okolnostima.

Pored toga, trebalo bi napraviti razliku između operativnih i van operativnih troškova kako bi se mogla poboljšati pouzdanost analize uporedivosti. Prilikom određivanja kako ove troškove treba rasporediti između povezanih strana, takođe će biti važno uzeti u obzir kako bi ti troškovi bili raspoređeni između nezavisnih strana koje posluju u uporedivim okolnostima.

Pri raspodeli gubitaka povezanih kompanija, posebno distributerima sa „ograničenim rizikom“, uvek treba poštovati princip van dohvata ruke. Na primer, neće biti prikladno da distributer sa „ograničenim rizikom“ koji ne preuzima nikakav tržišni rizik snosi deo gubitka koji je povezan sa odigravanjem tog rizika.

Obim gubitka kod van dohvata ruke odrediće se u uslovima i ekonomski relevantnim karakteristikama tačno razgraničene transakcije u poređenju sa uporedivim nekontrolisanim transakcijama, uključujući primenu najprikladnije metode transfernih cena i praćenje uputstava u poglavljima II i III TPG OECD-a.

VIŠA SILA

U nekim zemljama građanskog prava klauzule o višoj sili su ili dogovorene ili izričito kodifikovane u zakonu. U Nemačkoj, na primer, Nemački građanski zakonik daje pravo da pregovora o određenim aspektima ugovora u slučaju promene okolnosti koje stranke nisu mogle predvideti u vreme zaključenja ugovora. U slučajevima kada je nerazumno da se jedna strana pridržava ugovora, čak postoji pravo da odustane od njega ili, u slučaju trajnih obaveza, da ga raskine.

OECD preporučuje sledeći postupak:

- Ispitati odgovarajući ugovor, ako postoji, uključujući tekst klauzule više sile, ako postoji, i važeći pravni okvir.
- Ispitati stvarno ponašanje strana i proceniti značajnost više sile i analizirati ekonomski kontekst.

U nedostatku jasnih dokaza da bi nezavisne strane u uporedivim okolnostima revidirale svoje postojeće sporazume ili komercijalne odnose, modifikacija postojećih međukompanijskih aranžmana povezanih strana nije u skladu sa principom van dohvata ruke. Sve u svemu, prikupljanje dobro potkrepljenih dokaza o tome kako bi nezavisne stranke u uporednim okolnostima izmenile svoje komercijalne i finansijske odnose igra važnu ulogu.

PROGRAM DRŽAVNE POMOĆI

Tokom pandemije COVID-19, vlade pokušavaju da smanje njene negativne uticaje davanjem subvencija (zarada), poreskih olakšica, investicione pomoći, garancija i obaveza direktnog finansiranja. Da li se i u kojoj meri državna pomoć posmatra kao ekonomski značajna karakteristika, može varirati.

Što se tiče analize transfernih cena, presudni faktori su: koja preduzeća dobijaju gore pomenute pomoći; da li mere utiču na cene jer se beneficije prenose na kupce ili dobavljače; i koliko mere traju.

U svetlu ovih masovnih vladinih akcija, OECD poziva na najveću pažnju pri primeni jednostranih metoda. Prvenstveno je potrebno temeljito ispitivanje kako bi se utvrdilo da li vladine mere smanjuju osnovicu troškova, povećavaju prihod ili se kvalifikuju kao vanredni prihodi.

Ako se temeljnom analizom zaključi da je pomoć dobijena od vlade ekonomski relevantan faktor, poreskom obvezniku se savetuje da te podatke uključi u svoju dokumentaciju. Međutim, mora se biti oprezan da se ne bi došlo do preuranjenog zaključaka. Bilo bi suprotno principu van dohvata ruke da se pretpostavlja da bi svaka primljena pomoć uticala na cenu kontrolisane transakcije. Pored toga, činjenica da mogu postojati različita zakonska ograničenja ili uslovi za dobijanje pomoći treba uzeti u obzir prilikom izvođenja analize uporedivosti.

UTICAJ NA APAS

Zbog nepredvidljivosti pandemije, ugovorne strane bi mogle razmotriti reviziju već postojećih APA-a. U nekim slučajevima, strane mogu čak razmotriti i raskid ugovora.

Ovde OECD pojašnjava da, uprkos nepredvidivosti krize COVID-19, već ispunjeni APA moraju biti ispoštovani, kako od strane poreskih uprava, tako i od strane poreskih obveznika. Poreski obveznici koje kriza sprečava da ispune uslove iz APA ili imaju poteškoće u njihovom ispunjavanju, podstiču se da kontaktiraju poresku upravu umesto da samostalno traže rešenje ili jednostrano krše APA.

VREMENSKA USKLAĐENOST

Što se tiče vremena, preporučljivo je da poreski obveznik što pre kontaktira poreske uprave. Ovo pomaže da se pogođenim stranama da više vremena da postignu sporazum o reviziji APA-a i time smanjuju verovatnoću otkazivanja.

S obzirom na činjenicu da će ekonomski uslovi dugo ostati neizvesni, poreske uprave će možda želeći da sačekaju razuman period dok podaci i podaci o veličini i vremenu ekonomskog uticaja COVID-19 ne postanu dostupni pre nego što utvrde kako da odgovore na izazov.

Ako dođe do narušavanja uslova valjanosti (kritične pretpostavke), moraju se povući nacionalne proceduralne posledice. Neispunjavanje uslova važenja može dovesti do revizije, prevremenog ukidanja ili opoziva APA od početka.

Za poreske obveznike je važno da detaljno dokumentuju razloge zbog kojih je došlo do kršenja uslova APA. Poreskom obvezniku se naročito savetuje da objasni odstupanje stvarnih podataka od plana, moguće promene ugovora, restrukturiranje/raspodelu rizika kao i uzročnost pandemije na ove promene.

Dalje, treba obezbediti detaljnu analizu uticaja krize na bilans uspeha („P&L“) sa posebnim fokusom na obračun državne pomoći i uočeno ponašanje spoljnih trećih strana tokom krize.

Isti postupak se primenjuje i na APA o kojima se trenutno pregovara. OECD predlaže da, ako je potrebno, period APA treba podeliti na period COVID i period posle COVID.

ZAKLJUČAK

Nova uputstva OECD-a o tome kako se nositi sa krizom COVID-19 imaju pozitivne, ali potencijalno i negativne posledice za poreske obveznike i poreske uprave.

Jasno priznanje OECD-a da čak i `rutinske` kompanije mogu snositi gubitke, bar na kratko, ako su im se pripisivali odgovarajući poslovni rizici, posebno je posebno prikladan i pozitivan odgovor u ovoj trenutnoj krizi. Predlog OECD-a da se ne analiziraju rezultati pojedinih godina testirane stranke, kao što se to često čini npr. nemački poreski revizora, već upotreba

višegodišnjih proseka i ovde, tj. prosek godina sa i bez krize, dragocena je za naknadne revizije.

Positivan razvoj je i preporuka da se sve više dozvoljava testiranje ishoda uz moguće čak i vremenski zaostale isplate naknada s obzirom na veliku neizvesnost izazvanu pandemijom COVID-19.

Ipak, možda postoje i negativni aspekti koje treba pomenuti. Prema novim smernicama, poreski obveznik mora da ispuni opsežne zahteve u pogledu dokumentacije o tome kako je kriza uticala na njegovo poslovanje. Takođe, prema izjavi OECD-a, upotreba baza podataka može biti prihvatljiva u ograničenoj meri samo za kriznu godinu. Napred navedeno nije iznenađujuće, s obzirom na niz domaćih prilika jer Smernice pružaju opšte principe za primenu principa van dohvata ruke bez pružanja konkretnih rešenja.

Podsticanje pragmatizma i fleksibilnosti od strane OECD-a nudi dobrodošao praktičan pristup u rešavanju izazovnih pitanja transfernih cena. Ostaje da se vidi kako će razne poreske vlasti primeniti sugestije u svom radu sa poreskim obveznicima.

Sve u svemu, Vodič pruža određenu dozu orijentacije i smernica poreskim obveznicima i njihovim savetnicima. Međutim, poznate neizvesnosti i posledice prilično nejasne definicije principa van dohvata ruke ostaju i Vodič ih možda neće prevazići.

