

TRANSFERTCENAS: REGULĒJUMS, NOTEIKŠANAS PRINCIPI, METODES UN DOKUMENTĀCIJAS PRASĪBAS

2012. gada 21. jūlijā tika pieņemti grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”, saskaņā ar kuriem no 2013. gada 1. janvāra tiek ieviestas transfertcenu dokumentācijas obligātās prasības.

Darījumu tirgus vērtības koncepcija likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” tika ieviesta jau 1995. gadā un transfertcenu jautājums aizvien vairāk aktualizējās pēc Latvijas iestāšanās Eiropas Savienībā. Vairumā ES dalībvalstu vairāk vai mazāk transfertcenu dokumentācijas prasības ir ieviestas, līdz ar to šādu grozījumu pieņemšana ir vērtējama kā pozitīvs solis transfertcenu normu sakārtošanā.

Raksta mērķis ir aplūkot transfertcenu pamatjautājumus: noteikšanas principus, metodes, dokumentācijas prasības pirms un pēc likuma grozījumu stāšanās spēkā.

KAS IR TRANSFERTCENA UN DARĪJUMU TIRGUS VĒRTĪBA?

Darījumu starp saistītām personām kontekstā tiek lietoti vairāki termini, tostarp, „transfertcenās”, „darījumu tirgus vērtība”, „kontrolētais darījums” vai „izstieptas rokas princips”. Lai gan likumdošanas akti šobrīd ir sakārtojuši šos terminus, tomēr tie dažkārt tiek lietoti dažādās nozīmēs.

Transfertcena atbilstoši grozījumiem likumā „Par nodokļiem un nodevām” ir preču vai pakalpojumu cena (vērtība), kas piemērota darījumā starp saistītām personām (uzņēmumiem), no kuriem viens ir ārvalstu uzņēmums. Tātad jēdziens „transfertcena” apzīmē faktisko cenu, kura ir piemērota kontrolētā darījumā, šī cena var būt atbilstoša tirgus vērtībai vai nē.

„Darījuma tirgus vērtība” - šis termins tiek lietots likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12. pantā, kā arī MK noteikumu Nr.556 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” piemērošanas noteikumi” (turpmāk - „MK noteikumi”) 83. - 93. punktos, tomēr normatīvie akti nesniedz šī termina izsmeļošu definīciju. Darījuma tirgus vērtības (angliski - „arm’s length”) princips ir noteikts Ekonomiskās Sadarbības un Attīstības Organizācijas (ESAO) paraugkonvencijas 9. pantā, kas nosaka: *“(..) gadījumā, ja starp šiem diviem (saistītajiem) uzņēmumiem viņu komerciālajās vai finanšu attiecībās tiek veidoti vai nodibināti noteikumi, kas atšķiras no tādiem noteikumiem, kuri darbojas starp diviem neatkarīgiem (savstarpēji nesaistītiem) uzņēmumiem, tad jebkura peļņa, kura izveidotos vienam no uzņēmumiem, bet iepriekš minēto noteikumu ietekmē nav izveidojusies, var tikt iekļauta šā uzņēmuma peļņā un atbilstoši aplikta ar nodokļiem.”*

Vienkāršāk izsakoties, lai noteiktu tirgus vērtību darījumam starp saistītajām personām, šī darījuma vērtībai (transfertcenai) ir jāatbilst tāda darījuma vērtībai, kurš :

- Ir veikts starp nesaistītām personām (nekontrolēts darījums);
- Pēc būtības ir analogisks vai līdzīgs (salīdzināms) šādam darījumam;
- Ir veikts analogiskos (salīdzināmos) apstākļos.

No darījuma tirgus vērtības definīcijas izriet virkne svarīgu secinājumu svarīgākais no kuriem ir, ka analizējot transfertcenās, ir jāveic salīdzināmības kritēriju: darījuma

priekšmeta, nozares, uzņēmējdarbības stratēģijas, komercdarbības funkciju un risku, kā arī līgumisko nosacījumu, analīze.

No definīcijas izriet arī vēl viens svarīgs secinājums, kurš bieži praksē tiek pārprasts, proti, transfertcenu analīzes rezultātā netiek noteikta viena neapstrīdama tirgus vērtība. Transfertcenu noteikšanas rezultāts vienmēr būs cenu vai peļņas rādītāju virkne - diapazons, kurā ietilpst vērtības, kuras apmierina tirgus vērtību.

Ar jēdzienu „transfertcenās” (angliski - „transfer pricing”) ikdienā saprot arī procesu - kontrolētā darījuma tirgus vērtības analīzi un pamatošanu.

KĀPĒC TRANSFERTCENAS IR SVARĪGAS?

Transfertcenu pamatuzdevums ir novērst nepamatotu peļņas aizplūšanu ārpus Latvijas vai tās novirzīšanu Latvijas komercsabiedrībai, kura izmanto nodokļu atvieglojumus vai tiesības pārnest zaudējumus grupā, tādā veidā samazinot ar nodokli apliekamo ienākumu.

Darījumos starp neatkarīgiem uzņēmumiem peļņu veido tirgus likumi, turpretim kontrolētajos darījumos Latvijas nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka tas ir ievērojis tirgus cenas principu. Ja darījuma ar saistīto personu cena vai vērtība preču vai pakalpojumu iegādes gadījumā ir lielāka par tirgus cenu, bet pārdošanas vai pakalpojumu sniegšanas gadījumā - zemāka par tirgus cenu, tad nodokļu maksātājam ir jākorrigē ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamais ienākums par saistītā darījuma cenas un tirgus cenas starpību, attiecīgi to palielinot.

Transfertcenu atbilstība tirgus vērtībai ir svarīga arī komerc tiesību kontekstā, kā instruments komercsabiedrības un to valdes aizsardzībai pret iespējamām prasībām no mazākumakcionāru vai trešo ieinteresēto personu puses.

Turklāt transfertcenu principi tiek izmantoti arī plānojot komercdarbības funkcionālos modeļus, piemēram, izveidojot pakalpojumu centrus, t.sk. grāmatvedības, IT, intelektuālā īpašuma u.c. uzņēmumus.

TRANSFERTCENU TIESĪBU AVOTI

Transfertcenas regulē gan vietējie, gan starptautiskie normatīvie akti, kurus piemērojot ir svarīgi atcerēties normatīvo aktu hierarhiju, proti, starptautiskajiem normatīvajiem aktiem ir augstāks juridisks spēks un tāpēc dodama priekšroka.

Latvijas normatīvie akti

- Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12. pants nosaka dalījuma tirgus vērtības principu un subjektus, uz kuriem šīs prasības attiecas, savukārt 1. pants satur saistīto uzņēmumu un ar uzņēmumu saistīto personu definīcijas.
- Ministru kabineta noteikumu Nr.556 “Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi” (turpmāk - „MK noteikumi”) 83. - 93. punkti. MK noteikumi ir likumam „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” pamatots akts, tie definē darījumu tirgus vērtības noteikšanas metodes un salīdzināšanas faktorus, kuri ir jāņem vērā, piemērojot metodes.

- Likuma “Par nodokļiem un nodevām”, 23.2 pants paredz gadījumus, kuros VID ir tiesīgs pārbaudīt darījumu cenu vērtību, uzskaita faktorus, kuri var ietekmēt cenu izmaiņas un pieejas, kuras VID var izmantot nodokļu revīzijas laikā, kā arī definē preču un pakalpojumu salīdzināmības kritērijus. Jāsaka, ka darījumu cenu noteikšanai šis pants ir piemērojams tiktāl, ciktāl tas nav pretrunā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokļa” normām.
- Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.2 pants (stājas spēkā 2013. gada 1. janvārī), kas paredz pienākumu sniegt informāciju par darījumiem ar saistītajām personām.

Starptautisko tiesību avoti

- Darījumu tirgus vērtības princips ir nostiprināts LR noslēgto konvenciju dubultās aplikšanas ar nodokļiem un nodokļu nemaksāšanas novēršanai (turpmāk - „Konvencija”) 9. pantā. Ja saistītais uzņēmums atrodas valstī, ar kuru ir noslēgta Konvencija, darījuma tirgus vērtības noteikšanai var piemērot ESAO Paraugkonvencijas komentārus, kā arī citus ESAO ziņojumus par transfertcenām.
- Svarīgākais transfertcenu metodiskais materiāls ir ESAO Fiskālo lietu komitejas ziņojums „Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas daudz nacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijai” (angļu valodā: Organisation for Economic Coopération and Development (OECD) „Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”) (turpmāk - „ESAO vadlīnijas”). Vadlīnijas ir samērā apjomīgs dokuments, kurš izklāsta darījumu tirgus vērtības noteikšanas principus, salīdzināmības faktorus, darījumu tirgus vērtības noteikšanas metodes, administratīvās procedūras, prasības transfertcenu dokumentācijas noformēšanai, kā arī īpaši atrunā intelektuālā īpašuma dalījumu, kā arī grupas pakalpojumu vērtēšanas prasības. ESAO vadlīnijas ir starptautiski atzīts transfertcenu analīzes un dokumentācijas sagatavošanas standarts.
- 2006. gada 27. jūnijā Eiropas Padome apstiprināja transfertcenu dokumentācijas rīcības kodeksu (turpmāk - „Kodekss”). Kodekss sadala atbildību par transfertcenu dokumentācijas sagatavošanu starp grupas galveno uzņēmumu un meitas uzņēmumiem dažādās valstīs un nosaka, ka transfertcenu dokumentācijas sagatavošana notiek gan grupas līmenī, sagatavojot pamatdokumentu, gan konkrētā meitas uzņēmuma līmenī, sagatavojot vietējo dokumentāciju.

KĀDOS DARĪJUMOS IR JĀIEVĒRO DARĪJUMU TIRGUS VĒRTĪBA?

Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12. pantu, nodokļu maksātājam jākorģē apliekamais ienākums par darījuma vērtības un tirgus vērtības starpību, ja darījums tiek veikts ar:

1. Saistītu ārvalstu uzņēmumu;
2. Ar uzņēmumu saistītu fizisku personu;
3. Komercsabiedrību, kas atbrīvota no uzņēmumu ienākumu nodokļa vai izmanto citos LR likumos noteiktās uzņēmumu ienākumu nodokļa atlaides vai atvieglojumus;

4. Saistītu uzņēmumu, ar ko tas veido uzņēmumu grupu nodokļu zaudējumu pārnesanas mērķiem;
5. Komercsabiedrību vai personu, ja tās atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās.

Saistītie uzņēmumi

Saskaņā ar likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” sniegto definīciju, saistīti uzņēmumi ir divas vai vairākas komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības, ja:

1. Tie ir mātes un meitas uzņēmumi;
2. Vienas komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības līdzdalības daļa otrā komercsabiedrībā vai kooperatīvajā sabiedrībā ir no 20% līdz 50% (bez balsu vairākuma)
3. Vairāk nekā 50% no pamatkapitāla vērtības katrā no šiem uzņēmumiem pieder vai ar līgumu ir nodrošināta izšķiroša ietekme šajos uzņēmumos:
 - Vienai personai un šīs personas radniekiem līdz 3. pakāpei vai šīs personas laulātajam, vai ar šo personu svainībā esošiem līdz 2. pakāpei;
 - Ne vairāk kā 10 vienām un tām pašām personām;
 - Uzņēmumam, kurā fiziskajai personai (vai tās radniekiem līdz 3. pakāpei, vai laulātajam, vai ar šo personu svainībā esošiem līdz 2. pakāpei) pieder tieši vai netieši vairāk nekā 50% no šīs komercsabiedrības pamatkapitāla vai daļu vērtības vai kooperatīvās sabiedrības paju vērtības;
4. Vienai un tai pašai personai vai vienām un tām pašām personām ir balsu vairākums šo uzņēmumu pārvaldes institūcijās;
5. Starp šiem uzņēmumiem papildus līgumam par konkrētu darījumu jebkādā formā ir noslēgta vienošanās (arī vienošanās, kas atklātībai nav darīta zināma) par jebkādu līgumā neparedzētu papildu atlīdzību vai arī minētās sabiedrības veic cita veida saskaņotu darbību nodokļu samazināšanas nolūkā.

Uzņēmumu grupa

Uzņēmumu grupa nodokļu zaudējumu pārnesanas mērķiem (likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 14. pants) sastāv no galvenā uzņēmuma un visiem tā apakšuzņēmumiem.

Galvenais uzņēmums un apakšuzņēmumi ir rezidenti Latvijā, citā ES/EEZ valstī vai arī valstī, ar kuru Latvijai noslēgta nodokļu konvencija. Uzņēmumu grupa veidojas, ja vismaz 90% apakšuzņēmuma pieder (daļas un balsstiesības):

- Galvenajam uzņēmumam;
- Vienam vai vairākiem galvenā uzņēmuma apakšuzņēmumiem;
- Galvenajam uzņēmumam un vienam vai vairākiem tā apakšuzņēmumiem jebkādās kombinācijās.

Ja uzņēmumu grupas Latvijas dalībniekiem ir tiesības pārnest nodokļu zaudējumus, tad darījumiem starp šiem uzņēmumiem ir jāatbilst tirgus vērtībai. Jāpiezīmē, ka darījumos

starp Latvijas uzņēmumiem darījumu tirgus princips ir piemērojams tikai gadījumā, ja šie uzņēmumi veido grupu, turklāt nav svarīgi vai uzņēmumi ir izmantojuši tiesības pārnest nodokļu zaudējumus.

Ar uzņēmumu saistīta persona

Ar uzņēmumu saistīta persona ir fiziska persona, kurai pašai, vai tās radniekiem līdz trešajai pakāpei, vai laulātajam vai ar šo personu svainībā esošiem līdz otrajai pakāpei pieder vairāk nekā 50% no komercsabiedrības pamatkapitāla vai daļu vērtības vai kurai ar līgumu vai citādi nodrošināta izšķiroša ietekme komercsabiedrībā. Jāpiezīmē, ka ar uzņēmumu saistīta persona var būt gan Latvijas rezidents, gan nerezidents.

TIRGUS CENAS NOTEIKŠANAS PRINCIPI

Transfertcenu analīzes pamatā ir saistīto uzņēmumu darījuma salīdzināšana ar darījumiem, kurus veic nesaistīti tirgus dalībnieki. Katrā darījumā preces cenu vai pakalpojuma vērtību nosaka virkne faktoru. Tādēļ vispirms ir jāveic cenu ietekmējošo faktoru analīze, lai varētu identificēt tos nesaistīto personu darījumus, kas ir salīdzināmi, t.i. pietiekami līdzīgi, lai atšķirības neietekmētu cenu, vai arī atšķirību ietekmi būtu iespējams koriģēt matemātisku aprēķinu rezultātā.

ESAO vadlīnijas nosaka piecas salīdzināmības faktoru grupas.

Preču vai pakalpojumu raksturojums

ESAO vadlīnijas rekomendē apskatīt šādus darījuma priekšmeta faktorus:

- Materiāla īpašuma gadījumā - īpašuma fiziskās īpašības, kvalitāte un uzticamība, piegāžu pieejamība un apjomi;
- Pakalpojumu gadījumā - pakalpojuma raksturojums un mērogs;
- Intelektuālā īpašuma gadījumā - darījuma forma (piemēram, pārdošana vai licencēšana), īpašuma veids (patents, preču zīme, zinātība), intelektuālā īpašuma aizsardzības ilgums un pakāpe, kā arī sagaidāmie labumi no šāda īpašuma.

Funkcionālā analīze

ESAO vadlīnijas nosaka, ka darījumos starp neatkarīgiem uzņēmumiem darījuma cena parasti atspoguļo katra uzņēmuma funkcijas (kas iekļauj arī uzņemtos riskus un izmantotos aktīvus). Tāpēc darījuma salīdzinājuma noteikšanai ir jāveic kontrolētā uzņēmuma funkciju salīdzinājums ar citiem nesaistītiem uzņēmumiem.

Komercdarbības funkcijas ietver dizainu, ražošanu, montāžu, izpēti un attīstību, saistītos pakalpojumu, iepirkšanu, izplatīšanu, mārketingu, reklāmu, finansēšanu un vadību.

Savukārt salīdzināmi riski ietver tirgus riskus, kā izmaksu un cenu svārstības, investīciju vai īpašumu vai pamatlīdzekļu zaudējumu risku; riskus, kas saistīti ar ieguldījumiem izpētē un attīstībā, valūtas svārstību zaudējumu risku, kredītrisku utt.

Funkcionālā analīze ir transfertcenu analīzes pamats, vadoties no tās rezultātiem, tiek pieņemts lēmums par dalījumu tirgus vērtības noteikšanas metodes un salīdzināmo datu izvēli.

Līgumiskie noteikumi

Starp neatkarīgajiem uzņēmumiem līgums kalpo par līdzēju interešu aizsardzību, savukārt kontrolētā darījumā dalījuma līgumiskie nosacījumi var tikt ignorēti, līdz ar to ir svarīgi konstatēt, vai tie tiek ievēroti un, ja faktiskās darbības atšķiras no formālā līguma, svarīgi ir analizēt šīs faktiskās līgumiskās attiecības.

Papildus ir jānorāda, ka vienošanās starp saistītajām personām var pastāvēt ne tikai rakstveida līgumā, bet arī korespondencē/saziņā starp tiem. Rakstveida līguma neesamības gadījumā, līgumiskie noteikumi ir jāizsecina, balstoties uz ekonomiskajiem principiem, uz kādiem parasti vienojas neatkarīgi uzņēmumi.

Ekonomiskie apstākļi

ESAO vadlīnijas rekomendē analizēt ekonomiskos apstākļus darījumam, kuros tiek veikts darījums ar saistīto personu. Svarīgi ir analizēt tādas faktorus, kā ģeogrāfiskais novietojums, tirgus lielums, konkurences apmērs un pārdevēju un pircēju konkurētspējas pozīcija, aizstājēj produktu esamība, piedāvājuma un pieprasījuma līmenis tirgū vispār un atsevišķos reģionos. Ja nepieciešams, jāanalizē klientu pirktspēja, tirgus valsts regulējuma pakāpe, ražošanas izmaksas, ieskaitot zemes, darba spēka un kapitāla izmaksas, transportēšanas izmaksas, tirdzniecības veids (piemēram, vairumtirdzniecība vai mazumtirdzniecība), dalījumu vieta un laiks utt.

Biznesa stratēģija

Nosakot salīdzināmību starp kontrolētiem vai nekontrolētiem darījumiem dažkārt ir svarīgi apskatīt biznesa stratēģiju.

Biznesa stratēģijas ietvaros ir jāanalizē tādi uzņēmuma aspekti, kā produktu jaunievedumi un attīstība, diversifikācija, risku vadība, reakcija uz politiskajām izmaiņām, darba likumdošanas izmaiņām un citus aspektus, kuri ietekmē ikdienas komercdarbības vadību. Biznesa stratēģijas var arī atspoguļot uzņēmuma attieksmi pret tirgu, piemēram, tirgus iekarošanas struktūras, kā piemēram, īstermiņa cenu samazināšana. Nodokļu maksātājam, kurš plāno ieiet jaunā tirgū, var būt augstākas izmaksas (piemēram, dēļ ievērojamām mārketinga izmaksām).

DARĪJUMU TIRGUS VĒRTĪBAS NOTEIKŠANAS METODES

ESAO transfertcenu vadlīnijās, kā arī MK noteikumos (84.-89.p.) ir aprakstītas piecas metodes transfertcenu noteikšanai: salīdzināmo nekontrolēto cenu, tālākpārdošanas cenu, izmaksu pieskaitīšanas, darījuma tīrās peļņas un peļņas sadalīšanas metodes.

Priekšroka gan ESAO transfertcenu vadlīnijās, gan MK noteikumos tiek dota pirmajām trim (uz darījumiem balstītām) transfertcenu metodēm, savukārt uz peļņu balstītās metodes ir jāpiemēro tikai tad, ja nav iespējams piemērot iepriekšminētās metodes.

Salīdzināmo nekontrolēto cenu metode

Salīdzināmo nekontrolēto cenu metodei tiek dota priekšroka salīdzinot ar visām pārējām metodēm. Piemērojot šo metodi, salīdzina saistītu uzņēmumu savstarpējā darījumā piemēroto cenu ar šī saistītā uzņēmuma un ar to nesaistīta uzņēmuma salīdzināma darījuma cenu (iekšējā salīdzināmā nekontrolētā cena) vai ar citu nesaistītu komersantu salīdzināma darījuma cenu (ārēja salīdzināmā nekontrolētā cena) salīdzināmos apstākļos.

MK noteikumi skaidro, ka šo metodi piemēro preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darījumos, kuru cenas ir salīdzināmas ar nesaistītu komersantu veikto darījumu cenām, vai gadījumos, kad ir iespējams veikt pietiekami precīzas korekcijas, lai izslēgtu darījumu atšķirību būtisku ietekmi uz darījuma vērtību (preces, produkta vai pakalpojuma cenu).

Šīs metodes pielietošana ir ierobežota, jo praktiski ir grūti atrast nekontrolētu darījumu, kura atšķirības no saistīto uzņēmumu darījuma neietekmētu cenu. Parasti šo metodi ir iespējams pielietot gadījumos, kad uzņēmums pārdod identiskas preces vai sniedz vienādus pakalpojumus gan saistītam, gan nesaistītam uzņēmumam.

Praksē šo metodi piemēro šādiem salīdzināmiem datiem:

- Pakalpojumu sniegšana – speciālistu stundu likmes;
- Autoratlīdzība (preču zīme, patenti utt.) – likme, kas noteikta procentos no licences saņēmēja apgrozījuma vai cita ekonomiski pamatota bāzes lieluma;
- Aizdevumi – salīdzināmu aizdevumu procentu likmes;
- Starpniecības darījumos – komisijas maksa no starpniecībā pārdoto preču vērtības utt.;
- Nekustamā īpašuma noma un īre – maksa par kvadrātmetru.

Tālākpārdošanas cenu metode

Piemērojot šo metodi, aprēķinu sāk ar cenu, par kādu preces vai pakalpojumi, kas iegādāti no saistītā uzņēmuma, tiek pārdoti tālāk nesaistītam uzņēmumam. Šo cenu samazina par bruto peļņu, no kuras tālākpārdevējs sedz administrācijas un pārdošanas

izmaksas, tādējādi iegūstot cenu, par kādu saistītajam uzņēmumam būtu jānopērk preces tālākpārdošanai.

Tālākpārdošanas metodi varētu raksturot ar šādu piemēru.

Lietuvas ražotājs LTCo pārdod preces Latvijas izplatītājam LVCo par 400, LVCo pārdod šīs preces tālāk nesaistītajai personai 450. Veicot salīdzināmu tālākpārdevēju datu analīzi, tiek konstatēts, ka bruto peļņas rādītājam ir jābūt vismaz 30%, tātad LVCo bruto peļņai bija jābūt vismaz $450 \times 30\% = 135$. Tāpēc iepirkuma cenai no saistītā uzņēmuma bija jābūt ne vairāk kā $450 - 135 = 315$. Tāpēc LVCo aplikamais ienākums ir jāpalielina par $400 - 315 = 85$.

Šo metodi piemēroja tālākpārdevējs iegādājās no saistīta uzņēmuma preci un pārdod to tālāk nesaistītai personai, ievērojami nepalielinot preces vērtību un saglabājot tās identitāti. Tipiski šo metodi piemēro, nosakot vairumtirgotāju peļņas normu, kurš iegādājās preces no saistītā uzņēmuma ar mērķi pārdot to nesaistītajiem uzņēmumiem.

Izmaksu pieskaitīšanas metode

Piemērojot šo metodi, darījuma tirgus cena tiek noteikta, pieskaitot piegādātāja saistītajam uzņēmumam pārdotās produkcijas vai sniegto pakalpojumu izmaksām atbilstošu izmaksu uzcenojumu, kādu piegādātājs piemērotu salīdzināmā darījumā ar nesaistītu komersantu.

Piemērs. LVCo pārdod saražoto produkciju Lietuvas saistītajam uzņēmuma LTCo par 600, bet preču ražošanas izmaksas ir 500. Veicot salīdzināmu neatkarīgu uzņēmumu analīzi, tiek konstatēts, ka bruto peļņas uzcenojuma likme ir vismaz 30%. Tas nozīmē, ka darījuma tirgus vērtībai ir jābūt $- 500 \times 130\% = 650$, t.i. darījums ir noticis zem tirgus vērtības.

Saskaņā ar MK noteikumiem šo metodi piemēro preču (produktu) piegādātāja (ražotāja) vai pakalpojuma sniedzēja darījumiem, ja darījuma priekšmets neietver nozīmīgu un unikālu nemateriālo īpašumu.

Darījumu tīrās peļņas metode

Darījumu vērtība (preces, produkta vai pakalpojuma cena) tiek noteikta, darījuma tiešajām un netiešajām izmaksām pieskaitot pamatdarbības (operatīvās) peļņas uzcenojumu.

Metodi piemēro līdzīgi kā tālākpārdošanas cenu metodi vai izmaksu pieskaitīšanas metodi, un tās pielietošanu ilustrē sekojošs piemērs:

Latvijas komersants LVCo ražo un pārdod preces ārvalstu saistītajam uzņēmumam LTCo. Darījuma transfertcena ir 1050 EUR.

LVCo peļņas un zaudējumu aprēķins	
Neto apgrozījums	1050
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas	1000
Bruto peļņa	50
Pārdošanas izmaksas	12
Administrācijas izmaksas	8
Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem	30
Kopējo izmaksu uzcenojums (peļņa pirms nodokļiem / kopējās izmaksas * 100%)	2.9%

LVCo produkta tiešās un netiešās izmaksas ir 1020 EUR, kopējo izmaksu uzcenojums 2,9%. Veicot salīdzināmu uzņēmumu pētījumu tiek konstatēts, ka kopējo izmaksu uzcenojumam ir jābūt vismaz 5%. Tātad preču tirgus vērtībai ir jābūt $1020 \times 105\% = 1,071$.

Šī metode ļauj precīzāk izslēgt papildus veikto funkciju ietekmi uz finanšu rezultātu, jo parasti izmaksas, kas ir saistītas ar papildus funkciju uzņemšanos, tiek atspoguļotas saimnieciskās darbības izmaksās, t.i., gan tiešajās, gan netiešajās izmaksās, izņemot procentus un nodokļus.

Tomēr šai metodei ir arī vairāki trūkumi. Pirmkārt, pamatdarbības peļņas līmeni ietekmē administratīvās izmaksas, kuras var būt diezgan subjektīvi noteiktas, tāpēc VID noteikti pārbaudīs izmaksu bāzes pamatotību. Otrkārt, šo metodi nevar piemērot, ja grupas uzņēmumam ir dažādi darījumi grupas ietvaros (piemēram, preču iegāde, pārstrāde un sekojoša pārdošana saistītajam uzņēmumam).

Peļņas sadalīšanas metode

Peļņas sadalīšanas metodi transfertcenu noteikšanai izmanto gadījumos, ja saistīti uzņēmumi veic savstarpēji saistītus darījumus vai piedalās secīgos darījumos preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas cikla ietvaros, kurus nevar izdalīt un novērtēt atsevišķi, kā arī ja darījumā iesaistīts unikāls intelektuālais īpašums.

Pielietojot šo metodi, vispirms nosaka saistīto uzņēmumu savstarpēji veikto darījumu rezultātā gūto kopējo peļņu. Šī peļņa tiek sadalīta starp uzņēmumiem, atbilstoši tādām ekonomiski pamatotām peļņas sadalījumiem, par kādu būtu vienojušies nesaistīti komersanti.

Peļņas sadalīšanas metodes ilustrācijai šeit ir izklāstīts piemērs no MK noteikumiem. Piemērā trīs komersanti no dažādām valstīm – SIA A, B un C ir saistīti uzņēmumi, kuri veic sadzīves elektrotehnikas izstrādāšanu (izgudrošanu), ražošanu un tirdzniecību. Elektronikas ražošanā ietilpst moderno elektronisko procesu tehnoloģiju izmantošana un produkta galvenā komponenta ražošana. Šo komponenti izgudro un ražo Latvijas SIA A,

un pēc tam nogādā to saistītam uzņēmumam B citā valstī, kurš projektē un izgatavo pārējo produkta daļu. Pēc tam produktu izplata cits saistīts uzņēmums C. Darījumā starp B un C tirgus vērtība tika noteikta, izmantojot tālākpārdošanas metodi. Darījumam starp SIA A un saistīto uzņēmumu B atbilstošu salīdzināmo darījumu nav iespējams atrast, jo gan SIA A, gan saistītais uzņēmums B preces ražošanā iegulda nozīmīgu nemateriālā īpašuma vērtību, veicot izpēti un attīstības funkcijas.

SIA A un saistītā uzņēmuma B peļņas un zaudējumu aprēķins pirms peļņas korekcijas (eiro)::

	SIA „A”	Saistītais uzņēmums „B”
Realizācija	50	100
Izmaksas par iegādēm	10	50
Ražošanas izmaksas	15	20
Bruto peļņa	25	30
Izpēti un attīstības izmaksas	15	10
Operatīvie izdevumi	10	10
Neto peļņa		

Salīdzināmu uzņēmumu izpētē tiek noskaidrots, ka nesaistīts salīdzināmais ražotājs par veikto ražošanas funkciju nopelna 10% (operatīvās peļņas radītājs attiecībā pret ražošanas izmaksām), līdz ar to peļņa par ražošanu ir:

- SIA A: $1,5 \text{ EUR} = 15 \times 10\%$
- Uzņēmums B: $2,0 \text{ EUR} = 20 \times 10\%$.

SIA A un saistītā uzņēmuma B kopējā pamatdarbības peļņa ir 10 (0+10), no tās atņemot SIA A un saistītā uzņēmuma B kopējo peļņu par ražošanas funkcijām – 3,5 (1,5+2,0), iegūst kopējo atlikušo peļņu – 6,5 EUR (10-3,5), kurus sadala starp SIA A un saistīto uzņēmumu B, pamatojoties uz katra komersanta ieguldījumu šīs peļņas sasniegšanai. Šie 6,5 EUR pēc būtības ir peļņa, kuru uzņēmumiem ģenerē papildus veiktie izpēti un attīstības izdevumi.

SIA A izmaksas par izpēti un attīstību ir 15 EUR, savukārt saistītā uzņēmuma B izpēti un attīstības izmaksas ir 10 EUR, tātad abu komersantu kopīgas izmaksas izpēti un attīstībai ir 25 EUR (15+10). Kopējo atlikušo peļņu starp SIA A un saistīto uzņēmumu B nosaka attiecībā – 15/25 SIA A un 10/25 saistītajam uzņēmumam B. Tādējādi SIA A atlikusī peļņa ir 3,9 EUR ($6,5 \times 15/25$), bet saistītajam uzņēmumam B atlikusī peļņa ir 2,6 EUR ($6,5 \times 10/25$). Peļņas sadales rezultātā SIA A peļņa ir 5,4 EUR (1,5+3,9) attiecīgi saistītajam uzņēmumam B peļņa ir 4,6 EUR (2,0+2,6).

Minētajā piemērā atlikusī peļņa tiek sadalīta, pamatojoties uz katra uzņēmuma ieguldījumu preces izpētē un attīstībā. Tomēr atkarībā no darījuma veida un funkciju sadalījuma – atlikušo peļņu varētu sadalīt, pamatojoties uz citiem rādītājiem, piemēram, nemateriālo ieguldījumu, pamatlīdzekļu vai aktīvu sadalījumu starp grupas uzņēmumiem.

Jāpiezīmē, ka transfertcenu noteikšanas metožu hierarhijā šī metode atrodas viszemāk un tā būtu jāpiemēro tad, ja citu metožu piemērošana nav iespējama.

TRANSFERTCENU DOKUMENTĀCIJAS PRASĪBAS

Regulējums līdz 2012. gada 31. decembrim

Praksē nereti tiek uzdots jautājums, vai šobrīd spēkā esošie normatīvie akti uzliek par pienākumu gatavot transfertcenu dokumentāciju? Nereti pat tiek argumentēts, ka likumdošanas akti to neparedz. Tomēr jau šobrīd normatīvie akti uzliek par pienākumu sagatavot transfertcenu dokumentāciju, lai arī tās forma līdz šim nebija noteikta.

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12. pants uzliek nodokļa maksātājam par pienākumu ievērot darījumu tirgus cenu principu. Savukārt MK noteikumi uzskaita darījumu tirgus vērtības noteikšanas metodes. Turklāt MK noteikumi nosaka, ka, piemērojot tirgus cenas vai darījuma vērtības noteikšanas metodes, lai noteiktu salīdzināmus darījumus vai salīdzināmus saimnieciskās darbības veicējus, nosaka:

- Saistītā uzņēmuma darījumā vai darījumu virknē veikto funkciju un ar tām saistīto risku salīdzināmību ar attiecīgajā komercdarbības nozarē un līdzīgā ģeogrāfiskajā tirgū esošā neatkarīgā saimnieciskās darbības veicēja līdzīgos darījumos veiktajām funkcijām un ar tām saistītajiem riskiem un izmantotajiem aktīviem, kā arī citus darījumu cenu ietekmējošus faktorus;
- Darījuma priekšmeta salīdzināmību, t.i., saistīta uzņēmuma piegādāto/saņemto preču/pakalpojumu salīdzinājumu ar nesaistītu komersantu attiecīgo darījumu priekšmetu.

Salīdzināmo darījumu vai uzņēmumu izvēlas, ja atšķirības starp salīdzināmiem darījumiem vai starp komersantiem, kas veic šos darījumus, nevar būtiski ietekmēt cenu neierobežotas konkurences apstākļos vai arī var veikt matemātiskus aprēķinus un pieņemami precīzas finanšu datu korekcijas, lai izslēgtu konstatēto atšķirību būtisku ietekmi.

Tātad, nodokļu maksātājam ir jāspēj pamatot darījuma tirgus vērtības noteikšanas metodes izvēli ar MK noteikumos noteiktajām prasībām. Ja nodokļu maksātājs to nespēj, VID var veikt cenu pārrēķinu pēc savā rīcībā esošās informācijas. Secinājums ir – Latvijas nodokļu maksātājiem jau šobrīd ir jābūt transfertcenas pamatojošiem dokumentiem, tomēr šo dokumentu forma līdz šim bija atstāta nodokļu maksātāju ziņā.

Regulējums no 2013. gada 1. janvāra

Saskaņā ar grozījumiem likumā “Par nodokļiem un nodevām” uzņēmumam, kura apgrozījums pārsniedz 1 430 000 EUR un darījuma ar saistītu uzņēmumu vērtība pārsniedz 14 300 EUR, būs jāsigatavo pilna apjoma transfertcenu dokumentācija.

Prasība pamatot darījuma (cenas) atbilstību tirgus cenai (vērtībai) attieksies uz uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, kuri veic darījumus ar likumā minētajiem subjektiem, kuri faktiski ir tie paši, kas ir noteikti likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12. Pantā (skat. „Kādos darījumos ir jāievēro tirgus vērtība”).

Transfertcenu dokumentācijā ir norādāma šāda informācija:

1. Nodokļu maksātāja darbības nozares vispārējs apraksts – īss nodokļu maksātāja pēdējo gadu darbības izklāstu, kas ietver:
 - Informāciju par nozari (attīstības tendences, raksturīgākās īpatnības), kurā nodokļu maksātājs darbojas,
 - To ekonomisko un juridisko faktoru analīzi, kuri ietekmē nodokļu maksātāja preču un pakalpojumu cenu noteikšanu,
 - Attiecīgās komercdarbības vides raksturojumu (konkurence, realizācijas iespējas un citi tirgus faktori),
 - Nemateriālā ieguldījuma aprakstu, kam varētu būt potenciāla ietekme uz darījuma starp nodokļu maksātāju un šā panta pirmajā daļā minēto darījuma dalībnieku cenas (vērtības) noteikšanu,
 - Informāciju par darījumos veiktajām funkcijām, uzņemtajiem riskiem un izmantotajiem (iesaistītajiem) aktīviem;
2. Nodokļu maksātāja un ar to saistītu personu grupas organizatorisko un juridisko struktūru un to savstarpējo saistību;
3. Informācija par nodokļu maksātāja darbības stratēģiju – tirgus stratēģiju, produkcijas (pakalpojumu) izplatīšanas, pārdošanas stratēģiju un vadības stratēģiju, kas var ietekmēt cenu noteikšanu darījumam ar saistītu personu;
4. Saistītu personu savstarpējos saimnieciskās darbības procesus paskaidrojošu informāciju – saistītu personu grupas locekļu funkcijas, ar tām saistītos riskus un izmantotos aktīvus, kā arī darījumos iesaistīto dalībnieku lomu un atbildību, informāciju par nodokļu maksātāja darbības reorganizāciju, kuras rezultātā saistītām personām tiek nodotas vai no tiem tiek pārņemtas saimnieciskās darbības funkcijas, aktīvi vai riski par tirgus cenai atbilstošu atlīdzību;
5. Darījuma priekšmeta apraksts, kas attiecas uz konkrēto darījumu ar šā panta pirmajā daļā minētajām personām;
6. Līgumiskie nosacījumi darījumos ar saistītajām personām;
7. Nodokļu maksātāja turpmākās darbības prognoze atbilstoši noslēgtajam darījumam ar saistītu personu;

8. Izvēlētās metodes aprakstu, lai noteiktu darījuma cenas (vērtības) atbilstību tirgus cenai (vērtībai);
9. Atkarībā no izvēlētās metodes – salīdzināmu nesaistītu komersantu finanšu rādītāju analīzi vai nesaistītu komersantu salīdzināmu darījuma cenas (vērtības) un piemērota atbilstoša darījuma cenas (vērtības) analīzi.

Kopā ar dokumentāciju ir jā sagatavo arī citus dokumentus, kas pamato piemēroto cenu (vērtību) darījumos ar saistītajām personām, – savstarpējie līgumi, izmaksas pamatojoši dokumenti, uzņēmuma valdes, padomes, akcionāru, dalībnieku sapulču lēmumi.

Transfertcenu dokumentācija būs jāuzglabā 5 gadus un jāiesniedz VID mēneša laikā pēc pieprasījuma. Dokumentācijas neiesniegšanas sekas ir tādas, ka VID ir tiesīgs aprēķināt cenas pēc tā rīcībā esošās informācijas..

Iepriekšējā vienošanās ar VID

Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām” paredz nodokļu maksātājam, uzsākot darījumus ar saistīto ārvalstu uzņēmumu, iespēju noslēgt iepriekšējo vienošanos ar VID par darījumu tirgus vērtības noteikšanu konkrētajam darījumam vai darījumu veidam, ja darījuma vai plānotā darījuma vērtība ar saistīto personu pārsniedz 1 miljonu latu gadā.

Ja nodokļu maksātājs ir rīkojies atbilstoši noslēgtās iepriekšējās vienošanās nosacījumiem un tā saimnieciskajā darbībā nav notikušas izmaiņas, kas ir pretrunā ar šo iepriekšējo vienošanos, nodokļu administrācijai nav tiesību nodokļu revīzijā (auditā) precizēt konkrētam darījumam vai darījumu veidam noteikto tirgus cenu (vērtību).

Iepriekšējās vienošanās noslēgšanas kārtību un maksu par to noteiks Ministru kabineta noteikumi, kuri raksta tapšanas brīdī atrodas izstrādes stadijā.

Tā kā šo noteikumu projekts visticamāk tiks grozīts, šeit nesniegsim detalizētu tā izklāstu. Tomēr ir vērts pieminēt, ka lai noslēgtu iepriekšējo vienošanos, nodokļu maksātājam būs jā sagatavo un jāiesniedz VID informācija, kuras apjoms ir/nav mazāks, kā likuma grozījumu prasības, visticamāk, tas būs vēl lielāks.

TRANSFERTCENU DOKUMENTĀCIJAS STRUKTŪRA

Praksē transfertcenu dokumentācijas sadaļas parasti tiek strukturētas loģiskā secībā no vispārējo uz atsevišķo un ietver šādas sadaļas: nozares analīze, uzņēmumu (darījumu) analīze, funkcionālā analīze un ekonomiskā analīze (metodes izvēle un salīdzināmo datu atlases analīze).

Nozares analīze

Kontrolētais darījums ir jāanalīzē tās nozares ietvaros, kurā uzņēmums darbojas. Nozares analīzes mērķis ir identificēt nozares īpatnības un tā var ietvert šādu jautājumu analīzi:

- Nozares raksturojums (preces vai pakalpojumi, to klasifikācija un vispārējais raksturojums);
- Nozares īpatnības (piemēram, kapitāla, darba spēka, ieguldījumu nepieciešamība, produktu daudzveidība, tirgus briedums utt.);
- Konkurētspēju veicinošie faktori (jaunievedumu nepieciešamība, kvalitātes nodrošināšana, klientu attiecību veidošana, pārdošanas stratēģija utt.);
- Nozares tiesiskā regulējuma līmenis;
- Nozares statistiskie rādītāji;
- Svarīgāko risku indikatori (krājumu risks, kredīta risks, jaunievedumu risks).

Nozares analīzes rezultāti ļauj konstatēt nozares sektoru, kurā saistītais uzņēmums darbojas, tas ļauj atlasīt analogiskus uzņēmumus, kuri darbojas tajā pašā sektorā un līdz ar to ir izmantojami salīdzinošo rādītāju atlasei, kā arī faktoros un riskus, kuri ietekmē cenu veidošanos attiecīgajā nozarē.

Uzņēmuma analīze

Uzņēmuma analīzes mērķis ir identificēt uzņēmuma īpatnības, kuras ietekmē cenu veidošanos, piemēram, vadības modelis, biznesa stratēģija un atbildības struktūra.

Tipiski uzņēmuma analīzē tiek iekļauti sekojoši fakti:

- Uzņēmuma grupas profils (vēsture, fakti, finanšu rādītāji);
- Uzņēmuma stratēģija;
- Uzņēmuma organizatoriskā struktūra un atbildības sadalījums;
- Saistīto uzņēmumu dalījumu apraksts un analīze;
- Finanšu rādītāji utt.

Uzņēmuma analīzes rezultātā tiek izdalīti šim uzņēmumam raksturīgie faktori, kuri ietekmē cenu veidošanos – uzņēmuma stratēģija, tieši uzņēmumam raksturīgie riski u.c.

Funkcionālā analīze

Katra dalījuma dalībnieka guvumam no darījuma ir jāatbilst tā relatīvajam ieguldījumam un uzņemtajiem riskiem minētajā dalījumā. Tāpēc ir jāveic dalījuma funkcionālā analīze, kuras mērķis ir identificēt katra dalījuma dalībnieka lomu saistīto personu dalījumā.

Piemērs. LVCo veic preču ražošanu un pārdošanu saistītajam Lietuvas uzņēmumam LTCo. Funkciju analīzes rezultātā tiek konstatēts, ka LVCo veic preču ražošanas, izejvielu iegādes funkcijas un uzņemas ražošanas tehnoloģiskos riskus. Savukārt LTCo veic preču plānošanas, mārketinga, izplatīšanas un loģistikas funkcijas, uzņemas tirgus, valūtas svārstību un sliktu parādu riskus, kā arī veic grupas vadības funkciju. No šādas funkciju sadales var izdarīt secinājumu, ka LVCo darbojas kā līgumražotājs, kuram ir ierobežotas funkcijas un riski. Šāds secinājums ir pamats atlasīt salīdzināmus uzņēmumus, kuri darbojas kā līgumražotāji.

Ekonomiskā analīze

Pamatojoties uz nozares, uzņēmuma un funkcionālo analīzi, tiek atlasīti kritēriji, kuri tiek izmantoti darījumu tirgus cenas metodes izvēlei un salīdzināmo rādītāju atlasei. Šo kritēriju mērķis ir identificēt salīdzināmus dalījuma, kas ļautu noteikt attiecīgā darījuma tirgus vērtību.

Ekonomiskās analīzes ietvaros ir jāveic:

- Darījumu tirgus vērtības noteikšanas metodes izvēle un argumentācija, kāpēc ir izvēlēta attiecīgā cenu metode;
- Salīdzināmo datu atlase un analīze.

Lai noteiktu salīdzināmos datus peļņas normām, parasti tiek izmantota Bureau van Dijk datu bāze AMADEUS, kura satur informāciju par 19 miljoniem Eiropas uzņēmumu. Izmantojot šo datubāzi, tiek atlasīti salīdzināmi uzņēmumi un analizēti to gada pārskati.

Salīdzināmo uzņēmumu atlases rezultātā tiek atrasta salīdzināmu datu (piemēram, peļņas normu) skaitļu virkne. Lai atsijātu rādītājus, kuri neatspoguļo darījumu tirgus vērtību, analizējot salīdzināmos datus, tiek noteiktas skaitļu virknes statistiskās kvartiles (Statistikā: jebkurš no trim punktiem, kuri sadala skaitļu virkni četros vienādos intervālos, katrs no kuriem satur 1/4 daļu no rezultātu vērtības). Tiek uzskatīts, ka darījumu tirgus vērtību atspoguļo visi skaitļu virknes rādītāji, kuri atrodas starp pirmo un trešo kvartili. Šāda pieeja ļauj ignorēt 25% no cenu (peļņas rādītāju) amplitūdas apakšējām un 25% no augšējām vērtībām, kas savukārt ļauj līdzsvarot iespējamās nobīdes, kuras rodas, piemēram, salīdzināmo uzņēmumu funkciju atšķirību, gada pārskatu atšķirību vai citu iemeslu dēļ.

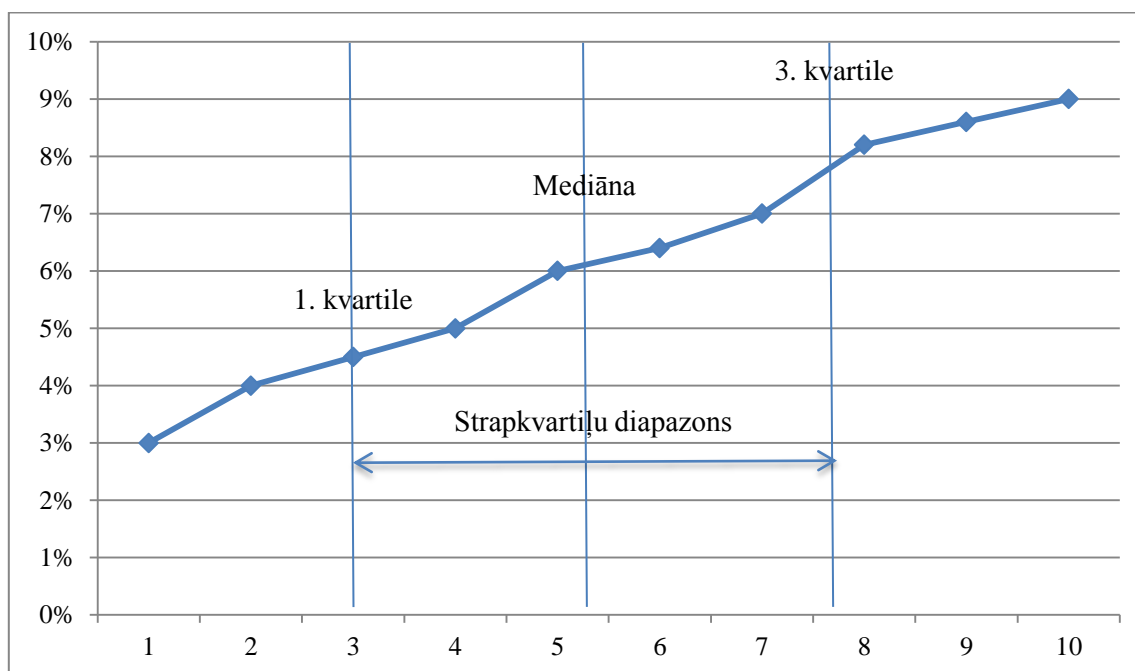
Piemērs. Latvijas uzņēmums ražo un pārdod preces saistītajam uzņēmumam, piemērojot 5% uzcenojumu pilnajai pašizmaksai. Lai noteiktu vai 6% uzcenojuma likme atbilst tirgus vērtībai, vadoties pēc nozares, uzņēmuma un funkcionālās analīzes, tiek atlasīti, 10 salīdzināmi uzņēmumi, kuri darbojas līdzīgā nozarē un veic preču piegādi nesaistītiem uzņēmumiem (kuri ir veikti starp nesaistītām personām un analogiskos apstākļos). Šo uzņēmumu peļņas rādītāji ir šādi:

Uzņēmums	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Peļņas norma	3%	4%	4.5%	5%	6%	6.4%	7%	8.2%	8.6%	9%

Atlasē tiek konstatēts, ka šie uzņēmumi ir piemērojuši uzcenojumu no 3% līdz 9%.

Skaitļu virknes 1. kvartile ir 4,63%, mediāna 6,2%, bet 3. kvartile – 7,9% (kvartiles praksē kalkulē, izmantojot Excel funkcijas)

Attēls. Salīdzināmu uzņēmumu peļņas normu analīze



Kā redzams attēlā tirgus vērtība atrodas robežās no 4,63%, kas ir starp 3. un 4. uzņēmumu rādītājiem un 7,9%, kas ir tuvāk 8. uzņēmumam. Visieteicamākā peļņas norma šajā gadījumā ir mediāna – 6,2%, taču tas nenozīmē, ka šī peļņas norma būtu vienīgā pareizā. Tā rezultātā var konstatēt, ka peļņas norma 5% apmērā atbilst starpkvartīļu diapazonam un, tātad, atbilst tirgus vērtībai.

Artūrs Breicis

tālr.: +371 2927 4911,

e-pasts: info@transfertcenās.lv