

TRANSFERTCENAS: REGULĀJUMS, NOTEIKŠANAS PRINCIPI, METODES UN DOKUMENTĀCIJAS PRASĪBAS

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

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

Rakstam rīcība ir aplūkota transfertcenu pamatjautājumus: noteikšanas principus, metodes, dokumentācijas prasības pirms un pēc likuma grozījumu stāšanās spēkā.

KAS IR TRANSFERTCENA UN DARĪJUMU TIRGUS VĒRTĪBA?

Darījumu starp saistītu personu kontekstā tiek lietoti vairāki termini, tostarp, „transfertcenas”, „darījumu tirgus vērtība”, „kontroltais darījums” vai „izstieptas rokas princips”. Lai gan likumdošanas akti šobrīd ir sakārtojuši šos terminus, tomēr tie dažkārt tiek lietoti dažādos nozīmēs.

Transfertcena atbilstoši grozījumiem likumā „Par nodokļiem un nodevumiem” ir preču vai pakalpojumu cena (vērtība), kas piemērojama darījumā starp saistītu personu (uzņēmumiem), no kuriem viens ir rezidents uzņēmums. Tādējādi „transfertcena” apzīmē faktisko cenu, kura ir piemērojama kontrolētajam darījumam, 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. punktā, tomēr normatīvie akti nesniedz šī termina izsmeošu 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 vienu komerciālās vai finanšu attiecībās tiek veidoti vai nodibināti noteikumi, kas atšķiras no tiem noteikumiem, kuri darbojas starp diviem neatkarīgiem (savstarpīgi nesaistītiem) uzņēmumiem, tad jebkura peļņa, kura izveidota vienam no uzņēmumiem, bet iepriekš minēto noteikumu ietekmē nav izveidojusies, var tikt iekasēta šādu uzņēmumu peļņu un atbilstoši aplikta ar nodokļiem.” Vienkāršāk izsakoties, lai noteiktu tirgus vērtību darījumam starp saistītu personu, šāda darījuma vērtība (transfertcena) ir jāatbilst tāda darījuma vērtībai, kurš:

- ir veikts starp nesaistītām personām (nekontrolēts darījums),
- pārcēbtais ir analoģisks vai līdzīgs (salīdzināms) šādam darījumam;
- ir veikts analoģisks (salīdzināmos) apstākļos.

No darījuma tirgus vērtības definīcijas izriet virkne svarīgu secinājumu svarīgākais no kuriem ir, ka analizējot transfertcenas, ir jāveic salīdzināmais 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 pārrasts, proti, transfertcenu analīzes rezultāts netiek noteikta viena neapstrādāta tirgus vērtība. Transfertcenu noteikšanas rezultāts vienmēr būs cenu vai peļņas rādītāju virkne - diapazons, kur ietilpst vērtības, kuras apmierina tirgus vērtību.

Ar jebkuru „transfertcenas” (angliski – „transfer pricing”) ikdienā saistīto procesu – kontrolēto darījuma tirgus vērtības analīzi un pamatošanu.

KĀPĒC TRANSFERTCENAS IR SVARĪGAS?

Transfertcenu pamatuzdevums ir novērst nepamatotu peļņas aizplūšanu ārpus Latvijas vai tās novirzīšanu Latvijas komercsabiedrībām, kuras izmanto nodokļu atvieglojumus vai tiesības pārnēst zaudējumu grupā, tādā veidā samazinot ar nodokli apliekamo ienākumu.

Darījums starp neatkarīgiem uzņēmumiem parasti veido tirgus likumi, turpretim kontrolējamos darījumos Latvijas nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka tas ir ievērojis tirgus cenas principu. Ja darījuma ar saistīto personu cena vai vērtība parasti 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 uzņēmuma ienākuma nodokli apliekamais ienākums par saistīto darījuma cenas un tirgus cenas starpību, attiecīgi to palielinot.

Transfertcenu atbilstība tirgus vērtībai ir svarīga arī komercietības kontekstā, kā instruments komercsabiedrības un to valdes aizsardzībai pret iespējamām noziedzīgām kumakcionāru vai trešo ieinteresēto personu puses.

Turklāt transfertcenu principi tiek izmantoti arī plašajā komercdarbības funkcionālās modeļu, piemēram, izveidojot pakalpojumu centrus, t.sk. grāmatvedības, IT, intelektuālā paņēmuma u.c. uzņēmumus.

TRANSFERTCENU TIESĪBU AVOTI

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

Latvijas normatīvie akti

- Likuma “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12. pants nosaka darījuma tirgus vērtības principu un subjektus, uz kuriem šis prasības attiecas, savukārt 1. pants satur saistīto uzņēmumu un ārvalsts 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 darījuma tirgus vērtības noteikšanas metodes un salīdzināšanas faktoros, kuri ir jāņem vērā, piemērojot metodes.
- Likuma “Par nodokļiem un nodevumiem”, 23². pants paredz gadījumus, kuros VID ir tiesīgs pārbaudīt darījuma cenu vērtību, uzskaita faktoros, kuri var ietekmēt cenu izmaiņas un pieejas, kuras VID var izmantot nodokļu revīzijas laikā, kā arī definē preču un pakalpojumu salīdzināmības kritērijus. Jāsaka, ka darījuma cenu noteikšanai šis pants ir piemērojams tikai, ciktāl tas nav pretrunā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normām.
- Likuma „Par nodokļiem un nodevumiem” 15.² pants (stājās spēkā 2013. gada 1. janvārī), kas paredz pienākumu sniegt informāciju par darījumiem ar saistītajām personām.

Starptautisko tiesību avoti

- Darījuma tirgus vērtības princips ir nostiprināts LR noslēgto konvenciju dubults 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 transfertcenu.
- Svarīgākais transfertcenu metodiskais materiāls ir ESAO Fiskālās lietu komitejas ziņojums „Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas daudz nacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijai” (angļu valodā: Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) „Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”) (turpmāk – „ESAO vadlīnijas”). Vadlīnijas ir samērā apjomīgs dokuments, kurš izklāsta darījuma tirgus vērtības noteikšanas principus, salīdzināmības faktoros, darījuma tirgus vērtības noteikšanas metodes, administratīvās procedūras, prasības transfertcenu dokumentācijai noformēšanai, kā arī paši atrun intelektuālā pašuma darījumu, kā arī grupas pakalpojumu vērtības prasības. ESAO vadlīnijas ir starptautiski atzītas transfertcenu analīzes un dokumentācijai sagatavošanas standarts.
- 2006. gada 27. jūnijā Eiropas Padome apstiprināja transfertcenu dokumentācijai rīcības kodeksu (turpmāk – „Kodekss”). Kodekss sadalā atbilstoši par transfertcenu dokumentācijai sagatavošanu starp grupas galveno

uz mumu un meitas uz mumiem dažādos valstīs un nosaka, ka transfertcenu dokumentācijas sagatavošana notiek gan grupas līmenī, sagatavojot pamatdokumentu, gan konkrētā meitas uz muma līmenī, sagatavojot vietējo dokumentāciju.

K DOS DARĶUMOS IR JĀIEVĀRO DARĶUMU TIRGUS VĒRTĪBA?

Saskaņā ar likuma „Par uz mumu ienākuma nodokli” 12. pantu, nodokļa maksātājiem jāapliekama ienākums par darījuma vērtības un tirgus vērtības starpību, ja darījums tiek veikts ar:

1. saistītā valstī uz mumu,
2. ar uz mumu saistītā fizisku personu,
3. komercsabiedrību, kas atbrīvota no uz mumu ienākuma nodokļa vai izmanto citos LR likumos noteiktās uz mumu ienākuma nodokļa atlaides vai atvieglojumus,
4. saistītā uz mumu, ar ko tas veido uz mumu grupu nodokļu zaudējumu pārnesšanas mērķiem,
5. komercsabiedrību vai personu, ja tā atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas zem nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās.

Saistītie uz mumi

Saskaņā ar likuma „Par uz mumu ienākuma nodokli” sniegto definīciju, saistīti uz mumi ir divas vai vairākas komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības, ja:

1. tie ir mētes un meitas uz mumi;
2. vienas komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības līdzdaļdaļāda otrā komercsabiedrībā vai kooperatīvās sabiedrībā ir 20 līdz 50% (bez balsu vairākuma);
3. vairākas 50% no pamatkapitāla vērtības katrā no šiem uz mumiem pieder vai arī līgumu ir nodrošināta izširošā ietekmē šajos uz mumos:
 - vienai personai un šīs personas radniekiem līdz 3. pakāpei vai šīs personas laulātajam, vai ar šo personu svainbēsošiem līdz 2. pakāpei;
 - ne vairākkā 10 vienmēr un tīrām pašmērķpersonām;
 - uz mumiem, kur fiziskajai personai (vai tās radniekiem līdz 3. pakāpei, vai laulātajam, vai ar šo personu svainbēsošiem līdz 2. pakāpei) pieder tieši vai netieši vairākas 50% no šīs komercsabiedrības pamatkapitāla vai daļu vērtības vai kooperatīvās sabiedrības paju vērtības;
4. Vienai un tai pašai personai vai vienmēr un tīrām pašmērķpersonām ir balsu vairākums šo uz mumu pārvaldes institūcijās;
5. Starp šiem uz mumiem papildus līgumiem par konkrētu darījumu jebkādu formā ir noslēgtas vienošanās (ar vienošanās, kas atklātāi nav darītāzīmā) par jebkādu līgumneparedzētu papildu atlīdzību vai ar minētās sabiedrības veicamā veida saskaņotu darbu nodokļu samazināšanas nolūku.

Uz mumu grupa

Uz mumu grupa nodok u zaud jumu p rnešanas m r iem (likuma „Par uz mumu ien kuma nodokli” 14. pants) sast v no galven uz muma un visiem t apakšuz mumiem.

Galvenais uz mums un apakšuz mumi ir rezidenti Latvij , cit ES/EEZ valst vai ar valst , ar kuru Latvijai nosl gta nodok u konvencija. Uz mumu grupa veidojas, ja vismaz 90% apakšuz muma pieder (da as un balssties bas):

- galvenajam uz mumam;
- vienam vai vair kiem galven uz muma apakšuz mumiem;
- galvenajam uz mumam un vienam vai vair kiem t apakšuz mumiem jebk d s kombin cij s.

Ja uz mumu grupas Latvijas dal bniekiem ir ties bas p rnest nodok u zaud jumus, tad dar jumiem starp šiem uz mumiem ir j atbilst tirgus v rt bai. J piez m , ka dar jumos starp Latvijas uz mumiem dar jumu tirgus princips ir piem rojams tikai gad jum , ja šie uz mumi veido grupu, turkl t nav svar gi vai uz mumi ir izmantojuši ties bas p rnest nodok u zaud jumus.

Ar uz mumu saist ta persona

Ar uz mumu saist ta persona ir fiziska persona, kurai pašai, vai t s radniekiem l dz trešajai pak pei, vai laul tajam vai ar šo personu svain b esošiem l dz otrajai pak pei pieder vair k nek 50% no komercsabiedr bas pamatkapit la vai da u v rt bas vai kurai ar l gumu vai cit di nodrošin ta izš iroša ietekme komercsabiedr b . J piez m , ka ar uz mumu saist ta persona var b t gan Latvijas rezidents, gan rezidents.

TIRGUS CENAS NOTEIKŠANAS PRINCIPI

Transfertcenu anal zes pamat ir saist to uz mumu dar juma sal dzin šana ar dar jumiem, kurus veic nesaist ti tirgus dal bnieki. Katr dar jum preces cenu vai pakalpojuma v rt bu nosaka virkne faktoru. T d vispirms ir j veic cenu ietekm jošo faktoru anal ze, lai var tu identific t tos nesaist to personu dar jumus, kas ir sal dzin mi, t.i. pietiekami l dz gi, lai atš ir bas neietekm tu cenu, vai ar atš ir bu ietekmi b tu iesp jams kori t matem tisku apr inu rezult t .

ESAO vadl nijas nosaka piecas sal dzin m bas faktoru grupas.

Pre u vai pakalpojumu raksturojums

ESAO vadl nijas rekomend apskat t š dus dar juma priekšmeta faktoros:

- materi la pašuma gad jum – pašuma fizisk s paš bas, kvalit te un uzticam ba, pieg žu pieejam ba un apjomi;
- pakalpojumu gad jum – pakalpojuma raksturojums un m rogs;

- intelektuālā pašuma gadījumā – darījuma forma (piemēram, pārdošana vai licencēšana), pašuma veids (patents, preču zīme, zīmota), intelektuālā pašuma aizsardzības ilgums un pakāpe, kā arī sagaidāmie labumi no šāda pašuma.

Funkcionālā analīze

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

Komercedarbības funkcijas ietver dizainu, ražošanu, montāžu, izpiti un attīstību, saistītos pakalpojumus, iepirkšanu, izplatīšanu, mārketingu, reklāmu, finansēšanu un vadību.

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

Funkcionālā analīze ir transfertcenu analīzes pamats, vadoties no tās rezultātiem, tiek pieņemti lēmumi par darījumu tirgus vērtības noteikšanas metodes un salīdzināmo datu izvēli.

Līgumiskie noteikumi

Starp neatkarīgiem uzņēmumiem līgums kalpo par līgumjaunu interešu aizsardzību, savukārt kontrolētā darījuma darījuma līgumiskie nosacījumi var tikt ignorēti, līgumdarbība ir svarīgi konstatējama, vai tie tiek ieviešoti, ja faktiskā darbība atšķiras no formālā līguma, svarīgi ir analizēt šīs faktiskās līgumiskās attiecības.

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

Ekonomiskie apstākļi

ESAO vadlīnijas rekomendē analizēt ekonomiskos apstākļus darījumam, kuros tiek veikts darījums ar saistīto personu. Svarīgi ir analizēt šādus faktorus, kā eogriskais novietojums, tirgus lielums, konkurences apmērs un pārdēvēju un pircēju konkurētspēja, aizstājējproduktu esamība, piedāvājuma un pieprasījuma līmenis tirgū vispār un atsevišķos reģionos. Ja nepieciešams, jāanalīzē klientu pirktpēja, tirgus valsts regulējuma pakāpe, ražošanas izmaksas, ieskaitot zemes, darba spēka un kapitāla izmaksas, transportēšanas izmaksas, tirdzniecības veids (piemēram, vairumtirdzniecība vai mazumtirdzniecība), darījumu vieta un laiks utt.

Biznesa stratēģija

Nosakot sal dzin m bu starp kontrol tiem vai nekontrol tiem dar jumiem dažk rt ir svar gi apskat t biznesa strat iju.

Biznesa strat ijas ietvaros ir j analiz t di uz muma aspekti, k produktu jaunievedumi un att st ba, diversifik cija, risku vad ba, reakcija uz politiskaj m izmai m, darba likumdošanas izmai m un citus aspektus, kuri ietekm ikdienas komercdarb bas vad bu. Biznesa strat ijas var ar atspogu ot uz muma attieksmi pret tirgu, piem ram, tirgus iekarošanas strukt ras, k piem ram, stermi a cenu samazin šana. Nodok u maks t jam, kurš pl no ieiet jaun tirg , var b t augst kas izmaksas (piem ram, d iev rojam m m rketinga izmaks m).

DAR JUMU TIRGUS V RT BAS NOTEIKŠANAS METODES

ESAO transfertcenu vadl nij s, k ar MK noteikumos (84.-89.p.) ir aprakst tas piecas metodes transfertcenu noteikšanai: sal dzin mo nekontrol to cenu, t l kp rdošanas cenu, izmaksu pieskait šanas, dar juma t r s pe as un pe as sadal šanas metodes.

Priekšroka gan ESAO transfertcenu vadl nij s, gan MK noteikumos tiek dota pirmaj m trim (uz dar jumiem balst t m) transfertcenu metod m, savuk rt uz pe u balst t s metodes ir j piem ro tikai tad, ja nav iesp jams piem rot iepriekšmin t s metodes.

Sal dzin mo nekontrol to cenu metode

Sal dzin mo nekontrol to cenu metodei tiek dota priekšroka sal dzinot ar vis m p r j m metod m. Piem rojot šo metodi, sal dzina saist tu uz mumu savstarp j dar jum piem roto cenu ar š saist t uz muma un ar to nesaist ta uz muma sal dzin ma dar juma cenu (iekš j sal dzin m nekontrol t cena) vai ar citu nesaist tu komersantu sal dzin ma dar juma cenu (ar j sal dzin m nekontrol t cena) sal dzin mos apst kos.

MK noteikumi skaidro, ka šo metodi piem ro pre u pieg des vai pakalpojumu sniegšanas dar jumos, kuru cenas ir sal dzin mas ar nesaist tu komersantu veikto dar jumumu cen m, vai gad jumos, kad ir iesp jams veikt pietiekami prec zas korekcijas, lai izsl gtu dar jumumu atš ir bu b tisku ietekmi uz dar juma v rt bu (preces, produkta vai pakalpojuma cenu).

Š s metodes pielietošana ir ierobežota, jo praktiski ir gr ti atrast nekontrol tu dar jumumu, kura atš ir bas no saist to uz mumu dar juma neietekm tu cenu. Parasti šo metodi ir iesp jams pielietot gad jumos, kad uz mums p rdod identiskas preces vai sniedz vien dus pakalpojumus gan saist tam, gan nesaist tam uz mumam.

Praks šo metodi piem ro š diem sal dzin miem datiem:

- pakalpojumu sniegšana – speci listu stundu likmes;

- autoratlīdzība (preču zīme, patenti utt.) – likme, kas noteikta procentos no licences samaksa, ja apgrozījuma vai cita ekonomiski pamatotā bezlīdzuma;
- aizdevumi – salīdzināmu aizdevumu procentu likmes;
- nekustamo pašuma nomas un rēķini – maksa par kvadrātmetru;
- starpniecības darījums – komisijas maksa no starpniecībā pārdotajiem preču vērtībām utt.

Tīkrošanas cenu metode

Piemērojot šo metodi, aprēķinās katru cenu, par kuru preces vai pakalpojumi, kas iegādāti no saistītā uzņēmuma, tiek pārdoti tālāk nesaistītam uzņēmumam. Šo cenu samazina par bruto peļņu, no kuras tīkrošanas komisijas un pārdošanas izmaksas, tādējādi iegūstot cenu, par kuru saistītajam uzņēmumam būtu jānopirkt preces tālākrošanai.

Tīkrošanas metodi var tuļraksturot ar šādu piemēru.

Lietuvas ražotājs LTVCo pārdod preces Latvijas izplatītājam LVCo par 400, LVCo pārdod šīs preces tālāk nesaistītai personai 450. Veicot salīdzināmu tīkrošanas komisijas datu analīzi, tiek konstatēts, ka bruto peļņas rādītājam ir jābūt vismaz 30%, tādēļ LVCo bruto peļņa jābūt vismaz $450 \times 30\% = 135$. Tādējādi iepirkuma cenai no saistītā uzņēmuma jābūt ne vairāk kā $450 - 135 = 315$. Tādējādi LVCo apliekamais ienākums ir jāpalielina par $400 - 315 = 85$.

Šo metodi piemēro, ja tīkrošanas komisijas iegādātās preces no saistītā uzņēmuma precīzi un pārdod tālāk nesaistītai personai, ievērojami nepalielinot preces vērtību un saglabājot tās identitāti. Tipiski šo metodi piemēro, nosakot vairumtirdzniecības peļņas normu, kurš iegādātās preces no saistītā uzņēmuma ar mērķi pārdot nesaistītajiem uzņēmumiem.

Izmaksu pieskaitīšanas metode

Piemērojot šo metodi, darījuma tirdzniecības cena tiek noteikta, pieskaitot piegādātās saistītajam uzņēmumam pārdošanas produkcijas vai sniegto pakalpojuma izmaksas atbilstošu izmaksu uzcenojumu, kuru piegādātājs piemērotu salīdzināmā darījuma ar nesaistītu komersantu.

Piemērs. LVCo pārdod saražoto produkciju Lietuvas saistītajam uzņēmumam LTVCo par 600, bet preču pārdošanas izmaksas ir 500. Veicot salīdzināmu neatkarīgu uzņēmumu analīzi, tiek konstatēts, ka bruto peļņas uzcenojuma likme ir vismaz 30%. Tādējādi nozīmē, ka darījuma tirdzniecības vērtība ir jābūt $- 500 \times 130\% = 650$, t.i. darījums ir noticis zem tirdzniecības vērtības.

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

Darījuma tirdzniecības metode

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

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

Latvijas komersants LVCo ražo un pārdo precis rīcību saistībā ar uzņēmumu LTCo. Darījuma transfertcena ir 1050 latu.

LVCo peļņas un zaudējumu aprēķins	
Neto apgrozījums	1050
Pārdošanas produkcijas ražošanas izmaksas, latos	1000
Bruto peļņa	50
Pārdošanas izmaksas	12
Administratīvās izmaksas	8
Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem un procentiem	30
Kopējais izmaksu uzcenojums (peļņa pirms nodokļiem / kopējās izmaksas * 100%)	2,9%

LVCo produkta tiešās un netiešās izmaksas ir 1020 latu, kopējais izmaksu uzcenojums – 2,9%. Veicot salīdzinājumu uzņēmumu pārdojumu tiek konstatēts, ka kopējais izmaksu uzcenojumam ir jābūt vismaz 5%. Tādējādi tirgus vērtība 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 uzdeviem, 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 peļņai ietekmē administratīvās izmaksas, kuras var būt diezgan subjektīvi noteiktas, tāpēc VID noteikti pārbaudīs izmaksu būtības pamatotību. Otrkārt, šo metodi nevar piemērot, ja grupas uzņēmumam ir dažādi darījumi grupas ietvaros (piemēram, preču iegāde, pārstrāde un sekojoša pārdošana saistībā ar uzņēmumu).

Peļņas sadalīšanas metode

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

Pielietojot šo metodi, vispirms nosaka saistīto uzņēmumu savstarpīgi veikto darījumu rezultātus kopējā peļņā. Šāpeļņa tiek sadalīta starp uzņēmumiem, atbilstoši tam ekonomiski pamatotam peļņas sadalījumam, par kuru būtu vienojušies nesaistīti komersanti.

Pe as sadalšanas metodes ilustrācijai šeit ir izklāstīti piemēri no MK noteikumiem. Piemēri ir komersanti no dažādiem valstīm – SIA A, B un C ir saistīti uzņēmumi, kuri veic sadzīves elektrotehnikas izstrādāšanu (izgudrošanu), ražošanu un tirdzniecību. Elektronikas ražošanai ir jāizmanto moderno elektronisko procesu tehnoloģiju izmantošana un produkta galvenā komponenta ražošana. Šo komponenti izgudro un ražo Latvijas SIA A, un pēc tam nogādā tos saistītiem uzņēmumiem B citā valstī, kurš projektē un izgatavo pārējo produktu daļu. Pēc tam produktu izplata citi saistīti uzņēmumi C. Darījums starp B un C tirgus vērtība tika noteikta, izmantojot tirdzniecības metodes. Darījumam starp SIA A un saistīto uzņēmumu B atbilstošā salīdzināmo darījumu nav iespējams atrast, jo gan SIA A, gan saistītais uzņēmums B precīzi ražošanai iegulda nozīmīgu nemateriālo pašuma vērtību, veicot izpēti un attīstības funkcijas.

SIA A un saistīto uzņēmuma B peļņas un zaudējumu aprēķins pirms peļņas korekcijas (latos):

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

Salīdzināmu uzņēmumu izpēti tiek noskaidrots, ka nesaistītais 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 latu = 15 x 10%
- Uzņēmums B: 2,0 latu = 20 x 10%.

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

SIA A izmaksas par izpēti un attīstību ir 15 latu, savukārt saistīto uzņēmuma B izpēti un attīstības izmaksas ir 10 latu, tādēļ abu komersantu kopējās izmaksas izpēti un attīstībai ir 25 latu (15+10). Kopējā atlikušā peļņa starp SIA A un saistīto uzņēmumu B nosaka attiecība – 15/25 SIA A un 10/25 saistītajam uzņēmumam B. Tādējādi SIA A atlikusā peļņa ir 3,9 latu (6,5*15/25), bet saistītajam uzņēmumam B atlikusā peļņa ir 2,6 latu (6,5*10/25). Peļņas sadales rezultātā SIA A peļņa ir 5,4 latu (1,5+3,9) attiecīgi saistītajam uzņēmumam B peļņa ir 4,6 latu (2,0+2,6).

Min taj piemēri atlikus pe a tiek sadalīta, pamatojoties uz katru uz muma ieguldījumu preces izpēt un attīstībā. Tomēr atkarībā no darījuma veida un funkciju sadalījuma – atlikušo peļu var tū 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 tādēļ jāpieņem, ja citu metožu piemērošana nav iespējama.

TRANSFERTCENU DOKUMENTĀ CIJAS 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 tā saskaņā ar šīm nebija noteikta.

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12. pants uzliek nodokļa maksātājam par pienākumu ievrot 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 veikus, nosaka:

- saistīt uzņēmuma darījumu vai darījumu virkni veikto funkciju un arī tās saistīt ar risku salīdzināmu ar attiecīgajiem komercdarbības nozarju un līdzīgajiem fiskālajiem tirgus esošajiem neatkarīgajiem saimnieciskās darbības veicējiem, ja līdzīgus darījumus veiktajām funkcijām un arī tās saistītajiem riskiem un izmantotajiem aktīviem, kā arī citus darījumu cenu ietekmējošus faktoros;
- darījuma priekšmeta salīdzināmu, t.i., saistīt uzņēmuma piegādātā/saņemto preču/pakalpojumu salīdzinājumu ar nesaistītu komersantu attiecīgā darījuma priekšmetu.

Salīdzināmo darījumu vai uzņēmumu izvēlās, 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.

Tādēļ, 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 pārprīcinu pēc savas rīcībā esošajām informācijām. 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 nodevumiem" uzņēmumu, kura apgrozījums pārsniedz 1 miljonu latu un darījuma ar saistītu uzņēmumu vērtība pārsniedz 10 000 latu, būs jā sagatavo pilna apjoma transfertcenu dokumentācija.

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

Transfertcenu dokumentācija ir norādīta šādā informācijā:

1. nodokļu maksātāja darbības nozares vispārīgais apraksts - šis nodokļu maksātāja pārdojuma darbības izklāsts, kas ietver:
 - informāciju par nozari (attiecības tendences, raksturīgākās patēriņš), kur nodokļu maksātājs darbojas,
 - to ekonomisko un juridisko faktoru analīzi, kuri ietekmē nodokļu maksātāja cenu un pakalpojumu noteikšanu,
 - attiecīgās komercdarbības vides raksturojumu (konkurence, realizācijas iespējas un citi tirgus faktori),
 - nemateriālo ieguldījuma aprakstu, kam var būt potenciāla ietekme uz darījuma starp nodokļu maksātāju un šāpantā pirmajā daļā minēto darījuma dalībnieku cenām (vērtībām) noteikšanu,
 - informāciju par darījumos veiktajām funkcijām, uzņēmumiem riskiem un izmantotajiem (iesaistītajiem) aktīviem;
2. nodokļu maksātāja un ar to saistītu personu grupas organizatorisko un juridisko struktūru un to savstarpējais 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 savstarpējās 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 saistīto personu tiek nodotas vai no tiem tiek pārņemtas saimnieciskās darbības funkcijas, aktīvi vai riski par tirgus cenām atbilstoši atbildību;
5. darījuma priekšmeta apraksts, kas attiecas uz konkrēto darījumu ar šāpantā pirmajā daļā minētajām personām;
6. Iegūstamie nosacījumi darījumos ar saistītajām personām;
7. nodokļu maksātāja turpmākās darbības prognoze atbilstoši noslēgtajam darījumam ar saistītu personu;
8. izvēlētās metodes aprakstu, lai noteiktu darījuma cenām (vērtībām) atbilstību tirgus cenām (vērtībām);

9. atkar b no izv l t s metodes - sal dzin mu nesaist tu komersantu finanšu r d t ju anal zi vai nesaist tu komersantu sal dzin mu dar juma cenas (v rt bas) un piem rota atbilstoša dar juma cenas (v rt bas) anal zi.

Kop ar dokument ciju ir j sagatavo ar citi dokumentus, kas pamato piem roto cenu (v rt bu) dar jumos ar saist taj m person m, - savstarp jie l gumi, izmaksas pamatojoši dokumenti, uz muma valdes, padomes, akcion ru, dal bnieku sapul u l mumi.

Transfertacenu dokument cija b s j uzglab 5 gadus un j iesniedz VID m neša laik p c piepras juma. Dokument cijas neiesniegšanas sekas ir t das, ka VID ir ties gs apr in t cenas p c t r c b esoš s inform cijas.

Iepriekš j vienošanās ar VID

Groz jumi likum „Par nodok iem un nodev m” paredz nodok u maks t jam, uzs kot dar jumus ar saist to rvalstu uz mumu, iesp ju nosl gt iepriekš jo vienošanos ar VID par dar jumu tirgus v rt bas noteikšanu konkr tajam dar jumam vai dar jumu veidam, ja dar juma vai pl not dar juma v rt ba ar saist to personu p rsniedz l miljonu latu gad .

Ja nodok u maks t js ir r kojies atbilstoši nosl gt s iepriekš j s vienošanās nosac jumiem un t saimnieciskaj darb b nav notikušas izmai as, kas ir pretrun ar šo iepriekš jo vienošanos, nodok u administr cijai nav ties bu nodok u rev zij (audit) preciz t konkr tam dar jumam vai dar jumu veidam noteikto tirgus cenu (v rt bu).

Iepriekš j s vienošanās nosl gšanas k rt bu un maksu par to noteiks Ministru kabineta noteikumi, kuri raksta tapšanas br d atrodas izstr des stadij .

T k šo noteikumu projekts visticam k tiks groz ts, šeit nesniegsim detaliz tu t izkl stu. Tom r ir v rts piemin t, ka lai nosl gtu iepriekš jo vienošanos, nodok u maks t jam b s j sagatavo un j iesniedz VID inform cija, kuras apjoms ir nav maz ks, k likuma groz jumu pras bas, visticam k, tas b s v l liel ks. K ar ir j min tas, ka š proced ra ir ilgstoša (l dz l gadam) un šobr d atl dz ba par š s vienošanās nosl gšanu tiek pl nota LVL 8000 apm r .

TRANSFERTCENU DOKUMENT CIJAS STRUKT RA

Praks transfertcenu dokument cijas sada as parasti tiek struktur tas lo isk sec b no visp r jo uz atseviš o un ietver š das sada as: nozares anal ze, uz mumu (dar jumu) anal ze, funkcion l anal ze un ekonomisk anal ze (metodes izv le un sal dzin mo datu atlases anal ze).

Nozares analīze

Kontroltais darījums ir jāanalīzē tā nozares ietvaros, kur uzņēmums darbojas. Nozares analīzes mērķis ir identificēt nozares patnības un tās var ietvert šādus jautājumus:

- Nozares raksturojums (preces vai pakalpojumi, to klasifikācija un vispārējais raksturojums);
- Nozares patnības (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 jākonstatē nozares sektoru, kur saistītais uzņēmums darbojas, tas jāatlasa tā analīzē uzņēmumus, kuri darbojas taj pašā sektorā un līdz ar to ir izmantojami salīdzinošā rādītāju atlasei, kā arī faktorus un riskus, kuri ietekmē cenu veidošanos attiecīgajā nozarē.

Uzņēmuma analīze

Uzņēmuma analīzes mērķis ir identificēt uzņēmuma patnības, kuras ietekmē cenu veidošanos, piemēram, vadības modelis, biznesa stratēģija un atbildības struktūra. Tipiski uzņēmuma analīzē tiek iekavēti sekojošie fakti:

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

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

Funkcionālā analīze

Katra darījuma dalībnieka gūvumam no darījuma ir jāatbilst tā relatīvajam ieguldījumam un uzņēmējiet riskiem minētajā darījumā. Tāpēc ir jāveic darījuma funkcionālā analīze, kuras mērķis ir identificēt katru darījuma dalībnieka lomu saistīto personu darījumā.

Piemērs. LVCo veic preču ražošanu un pārdošanu saistītajam Lietuvai uzņēmumam LTCo. Funkciju analīzes rezultāti konstatē, ka LVCo veic preču ražošanu, izejvielu iegādes funkcijas un uzemas ražošanas tehnoloģiskos riskus. Savukārt LTCo veic preču pārdošanu, mārketingu, izplatīšanu un loģistikas funkcijas,

uz emas tirgus, val tas svrst bu un slikto par du riskus, k ar veic grupas vad bas funkciju. No š das funkciju sadales var izdar t secin jumu, ka LVCo darbojas k l gumražot js, kuram ir ierobežotas funkcijas un riski. Š ds secin jums ir pamats atlas t sal dzin mus uz mumus, kuri darbojas k l gumražot ji.

Ekonomisk anal ze

Pamatojoties uz nozares, uz muma un funkcion lo anal zi, tiek atlas ti krit riji, kuri tiek izmantoti dar jumu tirgus cenas metodes izv lei un sal dzin mo r d t ju atlasei. Šo krit riju m r is ir identific t sal dzin mus dar jumus, kas autu noteikt attiec g dar juma tirgus v rt bu.

Ekonomisk s anal zes ietvaros ir j veic:

- Dar jumu tirgus v rt bas noteikšanas metodes izv lei un argument cija, k p c ir izv l ta attiec g cenu metode;
- Sal dzin mo datu atlase un anal ze.

Lai noteiktu sal dzin mos datus pe as norm m, parasti tiek izmantota Bureau van Dijk datu b ze AMADEUS, kura satur inform ciju par 19 miljoniem Eiropas uz mumu. Izmantojot šo datub zi, tiek atlas ti sal dzin mi uz mumi un analiz ti to gada p rskati.

Sal dzin mo uz mumu atlases rezult t tiek atrasta sal dzin mu datu (piem ram, pe as normu) skait u virkne. Lai atsij tu r d t jus, kuri neatspogu o dar jumu tirgus v rt bu, analiz jot sal dzin mos datus, tiek noteiktas skait u virknes statistisk s *kvartiles*¹. Tiek uzskat ts, ka dar jumu tirgus v rt bu atspogu o visi skait u virknes r d t ji, kuri atrodas starp pirmo un trešo kvartili. Š da pieeja auj ignor t 25% no cenu (pe as r d t ju) amplit das apakš j m un 25% no augš j m v rt b m, kas savuk rt auj l dzsvarot iesp jam s nob des, kuras rodas, piem ram, sal dzin mo uz mumu funkciju atš ir bu, gada p rskatu atš ir bu vai citu iemeslu d .

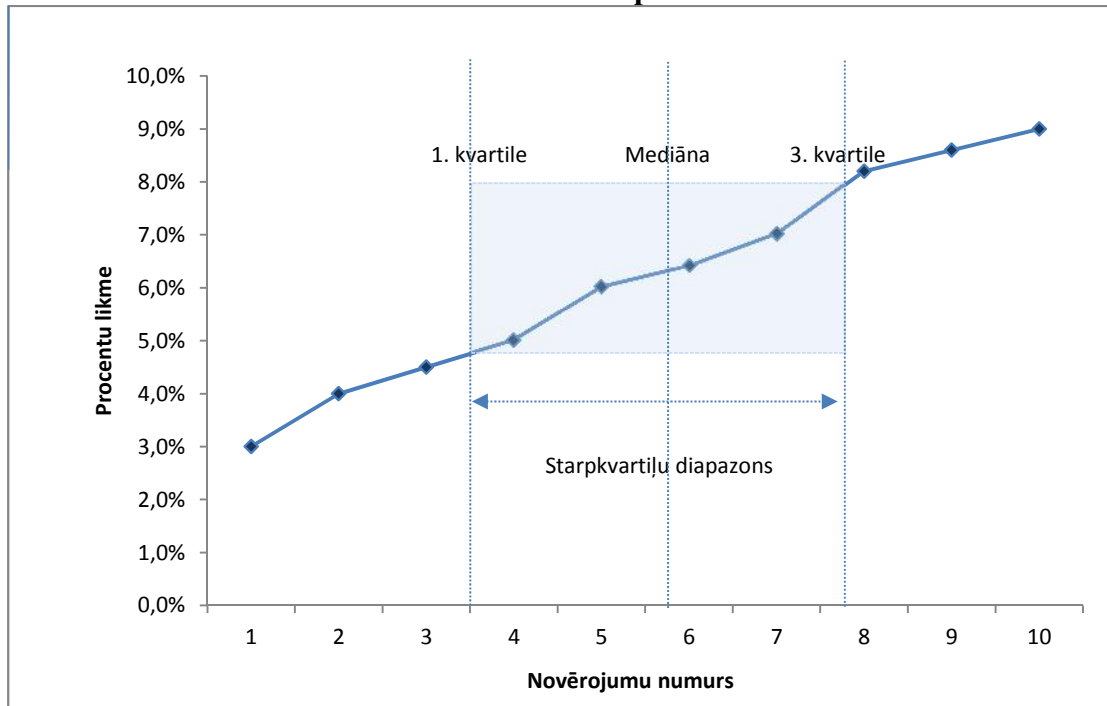
Piem rs. Latvijas uz mums ražo un p rdod preces saist tajam uz mumam, piem rojot 5% uzcenojumu pilnajai pašizmaksai. Lai noteiktu vai 6% uzcenojuma likme atbilst tirgus v rt bai, vadoties p c nozares, uz muma un funkcion l s anal zes, tiek atlas ti, 10 sal dzin mi uz mumi, kuri ir darbojas l dz g nozar un veic pre u pieg di nesaist tiem uz mumiem (kuri ir veikti starp nesaist t m person m un analo iskos apst kos). Šo uz mumu pe as r d t ji ir š di:

Uz mums	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Pe as norma	3%	4%	4.5%	5%	6%	6.4%	7%	8.2%	8.6%	9%

¹ **kvartile:** (statistik) jebkurš no trim punktiem, kuri sadala skait u virkni etros vien dos interv los, katrs no kuriem satur 1/4 da u no rezult tu v rt bas.

Atlas tiek konstatēts, ka šie uzņēmumi ir piemērojuši uzņēmējumus no 3% līdz 9%. Skaitu virknes 1. kvartile ir 4.63%, mediana 6.2%, bet 3. kvartile – 7.9% (kvartiles praksē kalkūlā, izmantojot Excel funkcijas).

Att. 1. Salīdzinājums uzņēmumu peļņas normu analīze



Kā redzams attēlā tirgus vērtība atrodas robežs no 4.63%, kas ir starp 3. un 4. uzņēmumu rādītājiem un 7.9%, kas ir tuvu 8. uzņēmumam. Visieteicamā peļņas norma šajā gadījumā ir mediana – 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, tādēļ, atbilst tirgus vērtībai.