

Transfertcenu finanšu pārskata sagatavošana: analītiskās segmentācijas varianti 1/10/23



Projektu vadītāja transfertcenu nodaļā,
PwC Latvija
Līga Dobre-Jakubone



Vecākā projektu vadītāja transfertcenu
nodaļā, PwC Latvija
Zane Smutova

Ikdienā esam novērojuši, ka MK noteikumu Nr. 802 "Transfertcenu dokumentācija un kārtība, kādā noslēdzama nodokļu maksātāja un nodokļu administrācijas iepriekšēja vienošanās par tirgus cenas (vērtības) noteikšanu darījumam vai darījumu veidam" 3.3.2. punktā iekļautais formulējums par transfertcenu (TC) dokumentācijā ietveramo *finanšu informāciju un tabulām, kas atspoguļo darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanas metodes piemērošanā izmantoto finanšu datu saistību ar finanšu pārskatiem, nodokļu maksātājiem (NM) rada neizpratni kā tiesību normu interpretācijas labirints.*

Viss izrādās pavisam vienkārši. Šis formulējums attiecas uz NM apkopotajiem finanšu datiem par pārskata gadu un nepieciešamību sagatavot TC finanšu pārskatu, proti, salīdzināmības analīzes vajadzībām veikt atbilstošu peļņas vai zaudējumu aprēķina datu segmentāciju, atsevišķi norādot finanšu informāciju, kas attiecas uz kontrolētiem¹ darījumiem.

Šajā rakstā aplūkosim *vienkāršotu* finanšu datu segmentāciju un jaunu tendenci - nepieciešamību sagatavot *detalizētu* finanšu datu segmentāciju, kura:

- dod iespēju mazināt TC korekcijas risku;
- var būt vērtīgs rīks NM, vērtējot sadarbību ar konkrētiem darījumu partneriem un lemjot par konsekvētu sadarbības turpināšanu vai nepieciešamību pārskatīt atsevišķus darījuma nosacījumus.

Norādes par finanšu datu segmentācijas risku

Kā esam rakstījuši iepriekš, VID ir norādījis uz būtisku risku, kas saistīts ar nepilnīgas informācijas sniegšanu. Proti, NM sagatavotajām TC dokumentācijām, kurās sniegta informācija par veikto kontrolēto darījumu TC atbilstību tirgus cenai, ir raksturīgas divas būtiskas kļūdas:

- finanšu datu segmentācijas trūkums gadījumos, kad vietējais NM ir izvēlēts kā pārbaudāmā puse;²
- finanšu pārskatu trūkums, kad pārbaudāmā puse ir saistīts ārvalsts uzņēmums.

Svarīgi norādīt, ka likuma "Par nodokļiem un nodevām" 15.² panta četrpadsmitā daļa paredz VID tiesības piemērot NM soda naudu (līdz 100 000 eiro par katru kontrolēto darījumu) gadījumos, kad TC dokumentācijā nav sniegta nepieciešamā informācija. Tas vistiešākajā veidā attiecas arī uz finanšu informācijas trūkumu.

Vai pietiek ar vienkāršotu finanšu datu segmentāciju?

Praksē novērotais liecina, ka arvien vairāk NM ir radusies izpratne par likumdošanas prasībām un tiek ņemtas vērā VID norādes par būtiskām kļūdām. Attiecīgi TC dokumentācijas ietver uz kontrolētiem darījumiem attiecināmus finanšu datus (TC finanšu pārskatus), t.sk. finanšu datu segmentāciju, kas

atspoguļo analizētajā darījumā ar saistītām un nesaistītām personām gūto kopējo rentabilitāti (vienkāršota finanšu datu segmentācija).

Tomēr ņemot vērā īpaši pēdējo trīs gadu notikumus pasaulē un Covid-19 pandēmijas radīto seku izaicinājumus, kas negatīvi ietekmējuši dažādu valstu ekonomisko situāciju dažādās nozarēs un attiecīgi NM gūto rentabilitāti darījumos ar sadarbības partneriem, t.sk. saistītām personām, rodas jautājums, vai vienkāršotas finanšu datu segmentācijas sagatavošana, tikai lai izpildītu regulējuma prasību, ir pietiekama un nerada TC korekcijas risku NM.

Apskatīsim teorētisku piemēru. NM sniedz salīdzināmus (līdzīgus) celtniecības pakalpojumus saistītām un nesaistītām personām. Lai noteiktu kontrolētos darījumos gūto rentabilitāti (pamatdarbības peļņas uzcenojumu) un veiktu salīdzināmības analīzi, NM ir sagatavojis *vienkāršotu* finanšu datu segmentāciju:

Finanšu rādītājs	Kopā (EUR)	Pakalpojums sniegts (EUR):	
		saistītām personām	nesaistītām personām
Neto apgrozījums	10 000	6500	3500
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas	8000	5300	2700
Bruto peļņa	2000	1200	800
Pārdošanas izmaksas	1200	780	420
Administrācijas izmaksas	700	455	245
Pakalpojuma kopējās izmaksas (operatīvās darbības izmaksas)	9900	6535	3365
Pakalpojuma sniegšanas rezultāts	100	-35	135
Pamatdarbības peļņas uzcenojums (pakalpojuma sniegšanas rezultāts / pakalpojuma kopējās izmaksas)	1,01%	-0,54%	4,01%

No vienkāršotās finanšu datu segmentācijas redzams, ka NM rodas TC korekcijas risks, vērtējot darījumos ar saistītām un nesaistītām personām gūto rezultātu (pamatdarbības peļņas uzcenojumu), jo pakalpojuma sniegšanā saistītām personām NM nav guvis ienākumus atbilstoši darījumam ar neatkarīgām personām (tirgus vērtībai) un starpība³ jāiekļauj apliekamajā bāzē atbilstoši likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4. panta otrās daļas 2. punkta e) apakšpunktam.

Nereti šādās situācijās NM cenšas TC dokumentācijā iekļaut komentāru, ka negatīvais rādītājs ir tirgus ekonomisko apstākļu rezultāts. Tomēr jānorāda, ka šāds vispārīgs pamatojums nebūs pietiekams, ja VID izvērtēs kontrolētā darījuma atbilstību tirgus cenas principam. Glābiņš varētu būt detalizēts, argumentēts skaidrojums par konkrētajiem faktoriem, kas ietekmējuši NM darījumus ar saistītām personām, kā arī detalizēta finanšu datu segmentācija, kas šos faktorus pamato.

Kāds ir detalizētas finanšu datu segmentācijas sniegtais ieguvums?

NM finanšu rezultātu darījumos ar saistītām un nesaistītām personām var ietekmēt dažādi iekšējie un ārējie faktori. Katrā atsevišķā gadījumā šī ietekme var atšķirties atkarībā no darījuma faktiem un apstākļiem – veida, izpildes vietas un NM stratēģijas konkrētā tirgū (piemēram, ieguldījumi tirgus apguves vai klienta iegūšanas/noturēšanas stratēģijas īstenošanā).

Kā minēts iepriekš, dažādu faktoru ietekme īpaši būtiska ir pēdējo trīs gadu laikā, kad NM saimniecisko darbību ietekmē:

- Covid-19 izplatības mazināšanai ieviestie ierobežojumi, kas savukārt izraisīja:
 - pilnīgu vai daļēju tirdzniecības/pakalpojumu īstenošanas klātienē neiespējamību vai papildu

dīkstāves izmaksas karantīnas noteikumu dēļ, kas bija jāievēro pirms pakalpojuma uzsākšanas attiecīgajā valstī, u.c.;

- transporta izmaksas, ko ietekmēja gan augstākas degvielas cenas, gan piegādes traucējumi;

- USD valūtas kursa svārstības, u.c.;

- Krievijas iebrukums Ukrainā un attiecīgi noteiktās sankcijas, kas radīja būtisku nestabilitāti pasaules ekonomikai.

Kopējās kontrolēto darījumu rentabilitātes vērtēšanā nav iespējams atspoguļot faktorus, kas ietekmējuši konkrētus darījumus, tādēļ ieteicams veikt detalizētu finanšu datu segmentāciju, piemēram, vērtējot darījumus ar katru saistīto personu, par katru projektu vai atsevišķi pa ģeogrāfiskajiem tirgiem.

Apskatīsim teorētisku piemēru. NM situācija ir tāda pati kā iepriekš, taču, lai noteiktu kontrolētos darījumos gūto rentabilitāti, NM ir sagatavojis *detalizētu* finanšu datu segmentāciju darījumiem ar saistītām personām:

Finanšu rādītājs	Kopā (EUR)	Pakalpojums sniegts (EUR):			nesaistītām personām
		Nr. 1	Nr. 2	Nr. 3	
Neto apgrozījums	10 000	1200	2700	2600	3500
Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas	8000	1250	2050	2000	2700
Bruto peļņa	2000	-50	650	600	800
Pārdošanas izmaksas	1200	150	200	430	420
Administrācijas izmaksas	700	84	189	182	245
Pakalpojuma kopējās izmaksas (operatīvās darbības izmaksas)	9900	1484	2439	2612	3365
Pakalpojuma sniegšanas rezultāts	100	-284	261	-12	135
Pamatdarbības peļņas uzcenojums (pakalpojuma sniegšanas rezultāts / pakalpojuma kopējās izmaksas)	1,01%	-19,14%	10,70%	-0,46%	4,01%

No detalizētās finanšu datu segmentācijas redzams, ka ne visos gadījumos saistītām personām pamatdarbības peļņas uzcenojums ir pieskaitīts mazāks nekā darījumos ar nesaistītām personām. Turklāt detalizētā finanšu datu segmentācija darījumiem ar saistītām personām Nr. 1 un Nr. 3 parāda, kuras izmaksu pozīcijas galvenokārt ietekmē gala rezultātu, tādēļ var detalizēti vērtēt izmaksu pieaugumu ietekmējošos faktorus. Piemēram, gadījumā Nr. 1 tās var būt Covid-19 ierobežojumu izraisītas dīkstāves izmaksas, bet gadījumā Nr. 3 – aktīva tirgus apguves/noturēšanās mārketinga stratēģija.

Secinājumi

Detalizēta finanšu datu segmentācija skaidrāk parāda faktiskos darbības rezultātus darījumos ar saistītām personām un ļauj mazināt TC korekcijas risku. Tas ir īpaši svarīgi gadījumos, kad kopējie rentabilitātes rezultāti ir negatīvi vai pastāv leģitīmi iemesli atsevišķu kontrolēto darījumu neatbilstībai, kas nav tik saprotami, VID vispārīgi vērtējot NM pārskata gada finanšu datus.

Mūsaprāt, detalizētās finanšu datu segmentācijas rezultāti diez vai ļaus VID apšaubīt pārskata gadā veiktā kontrolētā darījuma (teorētiskajā piemērā sniegtā pakalpojuma) vērtības atbilstību tirgus cenas principam, tādējādi novēršot TC korekcijas risku.

Turklāt, kā minēts iepriekš, detalizēta finanšu datu segmentācija ļauj NM pašam gūt pilnīgāku izpratni par sadarbību ar atsevišķiem darījumu partneriem, vienoties par papildu kompensāciju zaudējumu segšanai,

pārskatīt darījuma atlīdzības mehānismu vai lemt par turpmākas sadarbības iespējamību.

Aicinām uz PwC's Academy vebināriem 11. aprīlī "Iekšgrupas pakalpojumi – potenciāli dārgs transfertcenu risks" un 18. aprīlī "Transfertcenu noteikšana aizdevumu darījumos un to klupšanas akmeņi".

¹ Darījumi ar saistītu personu.

² Darījuma puse, kuras finanšu rādītājus vērtē, lai pamatotu kontrolētā darījuma atbilstību tirgus cenas principam.

³ Ienākumu starpība aprēķināta, ņemot vērā darījumā ar neatkarīgām personām gūto rentabilitāti.