

Transfertcenu metodes – izvēle un piemērošana ar 2018. gadu



Transfertcenu nodaļas vecākā projektu vadītāja, PwC Latvija
Zane Smutova

Pieņemts

Kamēr likumdevējs izvērtē likumu “Par nodokļiem un nodevām” un papildina to ar jauniem terminiem attiecībā uz saistītām personām un to savstarpējiem darījumiem, domā par kontrolētā darījuma vai to kategorijas summas materialitātes sliekšni, atkarībā no kura saistītām personām būs jāiesniedz transfertcenu (TC) dokumentācijas globālā un/vai vietējā daļa, tikmēr jau tagad ir skaidrs, kādas TC noteikšanas metodes UIN maksātāji būs tiesīgi izvēlēties, lai noteiktu, vai komerciālās vai finanšu attiecībās starp saistītām personām paredzētie nosacījumi atbilst nesaistīto pušu principam. Šajā rakstā – par 2017. gada 14. novembra MK noteikumos Nr. 677 “Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normu piemērošanas noteikumi” (spēkā ar 2018. gada 1. janvāri) noteiktajām darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanas metodēm, to izvēli un piemērošanas kārtību.

Darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanas metodes

Minēto MK noteikumu 13.-17. punktā ir definētas metodes, kuras UIN maksātāji varēs izmantot, lai piemērotu nesaistītu uzņēmumu darījumu principu.

Darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanai izmantojamās metodes joprojām ir piecas, no kurām –

- četras (salīdzināmo nekontrolēto cenu metode, tālākpārdošanas cenu metode, izmaksu pieskaitīšanas metode, darījumu tīrās peļņas metode) ir uzskatāmas par vienpusējām, jo finanšu rādītāju pārbauda tikai vienai no darījumā iesaistītajām personām, bet
- viena (peļņas sadalīšanas metode) ir uzskatāma par kombinēto, jo saskaņā ar ieguldījuma analīzi kombinēto peļņu sadala starp vairākām darījumā iesaistītām personām.

Būtiski norādīt, ka TC noteikšanas metožu atlases mērķis vienmēr ir atrast vispiemērotāko metodi konkrētam gadījumam, un tās izvēle ir atkarīga no konkrētajiem faktiem un apstākļiem.

Salīdzināmo nekontrolēto cenu metode

Saskaņā ar MK noteikumu 13. punktu šo metodi piemēro, veicot darījumus ar precēm un pakalpojumiem, kuru cenas ir salīdzināmas.

Atbilstoši vispārpieņemtiem principiem šīs metodes ietvaros saistītu personu savstarpējā darījumā piemērotā cena tiek salīdzināta –

- ar saistītas personas un ar to nesaistītas personas veikta salīdzināma darījuma cenu (iekšējā cena); vai
- ar citu nesaistītu personu veikta salīdzināma darījuma cenu (ārējā cena); vai arī, ja tas ir pietiekami salīdzināmi, tad

- ar apkopotu publiski pieejamu informāciju par salīdzināmu nesaistītu personu veiktu darījumu cenām (ārējo cenu apkopota informācija).

MK noteikumu 2. pielikuma 1. punktā ir sniegts salīdzināmo nekontrolēto cenu metodes piemērošanas gadījums.

Tālākpārdošanas cenu metode

Saskaņā ar MK noteikumu 14. punktu šo metodi piemēro tālākpārdevēja preču iegādes no saistītas personas darījumiem, ja tālākpārdevējs pārdod precī tālāk nesaistītai personai.

Šīs metodes piemērošanā nesaistītai personai noteiktā tālākpārdošanas cena tiek samazināta par bruto peļņu, no kuras tālākpārdevējam būtu jāsedz pārdošanas un administrācijas izmaksas, gūstot atbilstošu peļņu vai peļņas normu, ņemot vērā darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas, ar tām saistītos riskus, izmantotos aktīvus un citus darījuma vērtību ietekmējošus faktorus.

Atbilstoši vispārpieņemtiem principiem šīs metodes ietvaros saistītu personu savstarpējā darījumā tālākpārdevēja gūtā tālākpārdošanas cenas starpība (bruto peļņas norma) tiek salīdzināta –

- ar tālākpārdošanas cenu starpību (bruto peļņas normu), ko tālākpārdevējs nopelna par precēm, kuras tas iegādājies un pārdevis salīdzināmos nekontrolētos darījumos (iekšējais salīdzināmais);
- vai ar tālākpārdošanas cenu starpību (bruto peļņas normu), ko gūst nesaistītas personas salīdzināmos nekontrolētos darījumos (ārējais salīdzināmais).

Tālākpārdošanas cenu starpību (bruto peļņas normu) aprēķina šādi:

$$\text{Bruto peļņas norma} = \frac{\text{Bruto peļņa}}{\text{Neto apgrozījums}} \times 100$$

MK noteikumu 2. pielikuma 2. punktā ir sniegts tālākpārdošanas cenu metodes piemērošanas gadījums.

Izmaksu pieskaitīšanas metode

Saskaņā ar MK noteikumu 15. punktu šo metodi piemēro preču (produktu) pārdevēja (ražotāja) vai pakalpojumu sniedzēja darījumiem, ja preces tiek pārdotas vai pakalpojumi sniegti saistītai personai.

Šīs metodes piemērošanā pārdevēja pārdotās produkcijas vai pakalpojuma sniedzēja sniegto pakalpojumu tiešajām un netiešajām izmaksām, kas saistītas ar kontrolēto darījumu, tiek pieskaitīts atbilstošs izmaksu uzcenojums, ņemot vērā darījuma nodrošināšanai veiktās funkcijas, ar tām saistītos riskus, izmantotos aktīvus un citus darījuma cenu ietekmējošus faktorus.

Atbilstoši vispārpieņemtiem principiem šīs metodes ietvaros saistīto personu savstarpējā darījumā pārdevēja pieskaitītais izmaksu uzcenojums tiek salīdzināts –

- ar izmaksu uzcenojumu, ko pārdevējs piemēro salīdzināmā nekontrolētā darījumā (iekšējais salīdzināmais); vai
- ar izmaksu uzcenojumu, ko piemērojušas nesaistītas personas salīdzināmos nekontrolētos darījumos (ārējais salīdzināmais).

Izmaksu uzcenojumu aprēķina šādi:

$$\text{Izmaksu uzcenojums} = \frac{\text{Bruto peļņa}}{\text{Pārdotās produkcijas tiešās un netiešās izmaksas}} \times 100$$

MK noteikumu 2. pielikuma 3. punktā ir sniegts izmaksu pieskaitīšanas metodes piemērošanas gadījums.

Darījumu tīrās peļņas metode

Saskaņā ar MK noteikumu Nr. 677 16. punktu šo metodi piemēro līdzīgi tālākpārdošanas cenu metodei vai izmaksu pieskaitīšanas metodei, ja kontrolētā darījuma bruto peļņas normas vai tiešo un netiešo izmaksu uzcenojumu salīdzināšana ar nesaistītu personu attiecīgajiem finanšu rādītājiem nesniedz pietiekami ticamu un ar darījuma cenu (vērtību) ietekmējošiem faktoriem pamatotu rezultātu.

Atbilstoši vispārpieņemtiem principiem šīs metodes ietvaros nodokļa maksātāja kontrolētajā darījumā gūtās tīrās peļņas rādītāju salīdzina -

- ar tīrās peļņas rādītāju, ko tas gūst salīdzināmā nekontrolētā darījumā (iekšējais salīdzināmais), vai
- ar tīrās peļņas rādītāju, ko nesaistītas personas gūst salīdzināmos nekontrolētos darījumos (ārējais salīdzināmais).

Pērkot preces vai saņemot pakalpojumus no saistītas personas, tīrās peļņas normu aprēķina šādi:

$$\text{Tīrās peļņas norma} = \frac{\text{Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem}}{\text{Neto apgrozījums}} \times 100$$

Pārdodot preces vai sniedzot pakalpojumus saistītai personai, tīrās peļņas uzcenojumu aprēķina šādi:

$$\begin{aligned} \text{Tīrās peļņas uzcenojums} \\ = \frac{\text{Peļņa vai zaudējumi pirms nodokļiem}}{\text{Pārdodamā produkta kopējās izmaksas (operatīvās darbības izmaksas)}} \times 100 \end{aligned}$$

MK noteikumu 2. pielikuma 4. punktā ir ilustrēts darījumu tīrās peļņas metodes piemērošanas gadījums.

Peļņas sadalīšanas metode

Saskaņā ar MK noteikumu 17. punktu šo metodi piemēro savstarpēji atkarīgiem darījumiem, ja nav iespējams konstatēt nesaistītu personu salīdzināmus darījumus, kā arī darījumiem, kuros iesaistītas vairākas saistītas personas.

Atbilstoši vispārpieņemtiem principiem šīs metodes ietvaros vispirms nosaka saistītu personu savstarpēji

veikto darījumu rezultātā gūto kopējo peļņu, kuru ekonomiski pamatoti sadala starp saistītajām personām atbilstoši katra darījuma dalībnieka īpatsvaram vērtības radišanā.

MK noteikumu 2. pielikuma 5. punktā ir ilustrēts peļņas sadalīšanas metodes piemērošanas gadījums.

Metodes izvēle

Atbilstoši MK noteikumu normām darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanas metodi izvēlas atkarībā no šādiem faktoriem:

- kontrolētā darījuma ekonomiskā būtība (tātad jāidentificē patiesi veiktais darījums), kuru nosaka, veicot funkcionālo analīzi (8.1. apakšpunkts, 10. punkts);
- ticamas informācijas pieejamība – sevišķi attiecībā uz nesaistītu personu darījumiem vai finanšu rādītājiem (8.2. apakšpunkts);
- salīdzināmības pakāpe starp kontrolēto darījumu un nekontrolēto darījumu vai nesaistītu personu finanšu rādītājiem, iekļaujot veikto salīdzināmības korekciju, lai izslēgtu iespējamās būtiskas atšķirības (8.3. apakšpunkts).

Metodes piemērošana

Svarīgi atcerēties, ka atbilstoši noteikumiem –

- kontrolētā darījuma tirgus cenu (vērtību) nosaka, piemērojot vienu no MK noteikumos minētajām metodēm (9. punkts);
- metožu ietvaros var piemērot darījumu ekonomisko analīzi (piemēram, diskontētās naudas plūsmas analīzi), ja to atļauj saistītās personas rezidences valsts ārējie normatīvie akti (9. punkts);
- salīdzināmībai ir jāizvēlas publiski pieejama informācija (13.1. punkts);
- precīzākas darījuma tirgus cenas (vērtības) noteikšanai metodes var kombinēt (18. punkts);
- kā palīgavotu var izmantot ESAO “Transfertcenu noteikšanas vadlīnijas daudznacionāliem komersantiem un nodokļu administrācijām” (19. punkts).

Nosakot informācijas par salīdzināmu nekontrolēto darījumu vākšanas laiku, var izvēlēties –

- *ex ante* pieeju, kurā nodokļa maksātājs pamatojas uz informāciju, kas pamatoti bija pieejama darījuma slēgšanas laikā;
- *ex post* pieeju, kurā nodokļa maksātājs testē savu kontrolēto darījumu faktiskos rezultātus un kas parasti notiek UIN deklarācijas sagatavošanas ietvaros gada pārskata sagatavošanas laikā.

Salīdzināmības analīze

Piemērojot šīs metodes, ir jāveic darījumu salīdzināmības analīze (11.-12. punkts), kurā ņem vērā funkcionālās analīzes rezultātus un šādus salīdzināmības faktorus:

- komercdarbības nozare;
- līdzīgs ģeogrāfiskais tirgus;
- esošs neatkarīgs saimnieciskās darbības veicējs;

- funkcionāli līdzīgs darījums;
- darījuma priekšmets;
- citi darījuma cenu (vērtību) ietekmējoši faktori.

Salīdzināmības analīzē ir jā sastāda ekonomiski nozīmīgāko darbību (funkciju) saraksts un atkarībā no veiktajām funkcijām ir jānosaka attiecināmie riski, kas jāsalīdzina ar salīdzināmiem nekontrolētiem darījumiem vai salīdzināmu nesaistītu personu. Konstatējot kontrolētā darījuma būtiskas atšķirības ar salīdzinājumiem darījumiem vai komersantiem, var veikt matemātiskus aprēķinus vai pieņemami precīzas finanšu datu korekcijas, lai novērstu būtisku ietekmi uz salīdzināmību.

Aicinām ņemt vērā šīs atsauces uz jauno likumdošanas normu, kas stāsies spēkā ar 2018. gadu, un ceram, ka tās palīdzēs veidot Jūsu pārstāvētā uzņēmuma komerciālo spriedumu par nesaistīto personu principa piemērošanu un transfertcenu noteikšanas analīzes izmantošanu.