

## Transfertcenu noteikumu salīdzinājums Baltijas valstīs



Aija Lasmane, SORAINEN vecākā nodokļu menedžere



Aina Bambāne, SORAINEN nodokļu menedžere

Ikdienā strādājot ar Baltijas valstu transfertcenu (TC) regulējumu, esam sagatavojuši īsu apskatu par būtiskākajām iezīmēm un atšķirībām trīs valstu regulējumos. Lai gan visu trīs Baltijas valstu TC regulējums balstās uz Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) TC vadlīnijās<sup>1</sup> noteiktajiem pamatprincipiem, vietējos regulējumos ir novērojamas zināmas atšķirības.

- **Atšķirīgie kritēriji, pēc kuriem nosakāms pienākums sagatavot TC dokumentāciju Baltijas valstīs**

Kritēriji, kurus pārsniedzot Baltijas valstu uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) maksātājiem ir pienākums sagatavot TC dokumentāciju par darījumiem ar saistītām pusēm atbilstoši likumā noteiktajam saturam, ir šādi:

### Igaunija

Uzņēmumu grupas, kurā ietilpst attiecīgais Igaunijas nodokļu maksātājs:

- gada apgrozījums EUR 50 miljoni un
- aktīvu kopsumma EUR 43 miljoni, un
- darbinieku skaits – vismaz 250.

### Lietuva

Uzņēmuma vai ārvalstu komersanta pastāvīgās pārstāvniecības gada apgrozījums LTL 10 miljoni (EUR 2,9 miljoni).

### Latvija

UIN maksātāja:

- gada apgrozījums EUR 1,43 miljoni un
- saistīto pušu darījuma summa EUR 14 300.

Sprīžot pēc kritērijiem, kas noteikti obligātās TC dokumentācijas sagatavošanai, Igaunijā TC jautājums tiek aplūkots plašākā kontekstā – kritēriji tiek noteikti nevis Igaunijas uzņēmumam individuāli, bet kopumā uzņēmumu grupai, kurā tas ietilpst. Tādēļ obligātā TC dokumentācija nav jāgatavo Igaunijas uzņēmumiem, kas ir salīdzinoši nelielu uzņēmumu grupu dalībnieki. Vienlaikus šādi kritēriji nav izdevīgi lielo starptautisko grupu uzņēmumiem Igaunijā, kuru darbības apjoms šajā valstī ir samērā mazs, piemēram, kad uzņēmums – starptautiskās grupas dalībnieks – uzsāk savu darbību šajā valstī.

Savukārt Latvijā un Lietuvā ieviestie kritēriji attiecas uz vietējo – Latvijas vai Lietuvas –UIN maksātāju. Latvijā ir spēkā divi kritēriji – apgrozījuma apmērs un saistīto pušu darījuma apjoms gadā. Latvijas sliekšnis ir zemāks, salīdzinot ar Lietuvas EUR 2,9 miljonu apgrozījuma kritēriju. Turklāt Latvijā otrais – saistīto pušu darījumu apjoma – kritērijs ir samērā zems, t.i.,

---

<sup>1</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

1% no noteiktā apgrozījuma kritērija ( $14\,300 / 1\,430\,000 = 1\%$ ). Piemēram, ja uzņēmums saņem pakalpojumus vai iepērk precis no saistītiem uzņēmumiem, un darījuma vērtība sastāda EUR 14 300, UIN risks no maksimālās TC korekcijas šādos saistīto pušu darījumos ir EUR 2 145 ( $14\,300 * 15\%$ ).

Savukārt Lietuvas uzņēmumiem, kuru apgrozījums pārsniedz minēto apgrozījuma sliekšni, jā sagatavo obligātā TC dokumentācija, neskatoties uz saistīto pušu darījuma apjomu. Tas nozīmē, ka TC dokumentācija formāli ir nepieciešama arī neliela apjoma darījumiem ar saistītām pusēm.

Tādējādi katrā valstī ieviestajam obligātās TC dokumentācijas regulējumam ir savas priekšrocības un trūkumi.

Jāatceras, ka arī tiem uzņēmumiem, kuri nepārsniedz iepriekš minētos sliekšņus, arī ir pienākums pamatot TC atbilstību tirgus cenām. Tādā gadījumā TC dokumentācijai nav obligāti jā satur visa attiecīgajos normatīvajos aktos noteiktā informācija.

TC dokumentācijas saturs savukārt ir līdzīgs visās trijās Baltijas valstīs, jo attiecīgo likumu normas ir saskaņotas ar ESAO vadlīnijām.

- ***Speciālie TC noteikumi darījumiem ar noteiktu teritoriju un nozaru uzņēmumiem***

Latvijā visi darījumi ar zemu nodokļu vai beznodokļu teritorijām tiek faktiski pielīdzināti darījumiem ar saistītām pusēm. Savukārt Igaunijas un Lietuvas likumdevēji ievieša īpašus TC noteikumus attiecībā uz finanšu, apdrošināšanas un publiskām akciju sabiedrībām.

Igaunijā finanšu institūcijām, apdrošināšanas uzņēmumiem un publiskajām akciju sabiedrībām (AS) noteiktas papildu TC dokumentācijas prasības. Jāmin, ka šādas papildu prasības attiecas arī uz darījumiem ar zemu nodokļu vai beznodokļu teritoriju uzņēmumiem.

Lietuvā TC obligātās dokumentācijas prasības attiecas uz finanšu institūcijām, kreditēšanas sabiedrībām un apdrošināšanas uzņēmumiem, neatkarīgi no to apgrozījuma apjoma un citiem kritērijiem.

Savukārt Latvijā papildu noteikumi attiecībā uz finanšu un apdrošināšanas uzņēmumiem nepastāv, lai arī, spriežot pēc šo nozaru uzņēmumu darbības apjomiem, tie droši vien visbiežāk izpilda vispārējos kritērijus un tāpēc tiem arī ir pienākums sagatavot TC dokumentāciju saskaņā ar vispārējām likumu normām.

- ***Atziņas par jaunāko TC audita praksi Baltijas valstīs***

Visās trijās Baltijas valstīs nodokļu administrācijas galvenokārt ir ieinteresētas lielo nodokļu maksātāju TC auditu veikšanā, kā arī rūpīgi pārbauda atlasītos salīdzināmos uzņēmumus ar mērķi noteikt, vai kādu uzņēmumu varētu izslēgt no atlases.

#### Igaunija

Igaunijā nodokļu administrācija balstās uz šādiem četriem kritērijiem, izvērtējot TC audita nepieciešamību:

- ilgstoši zaudējumi uzņēmumiem, kuriem ieņēmumi veidojas vienīgi no saistīto pušu darījumiem,
- uzņēmums ilgstoši darbojas ar peļņu, bet netiek izmaksātas dividendes (tā vietā tiek izsniegti aizdevumi),

- finanšu pārskatos netiek sniegta pietiekoša informācija par saistīto pušu darījumiem,
- uzņēmuma peļņa būtiski atšķiras no citu uzņēmumu, kuri darbojas līdzīgā nozarē, finanšu rezultātiem.

No pēdējā laikā veiktajiem Igaunijas nodokļu administrācijas TC auditiem var izdarīt šādus secinājumus:

- pamatojot aizdevumu procentu likmes, nepieciešams ņemt vērā darījuma nosacījumus, piemēram, aizdevuma termiņu u.c.,
- analizējot TC par saņemtajiem vadības pakalpojumiem, nepieciešams pamatot saņemto pakalpojumu nepieciešamību un no tiem gūto labumu; pretējā gadījumā izmaksas par pakalpojumu netiek uzskatītas par saistītām ar saimniecisko darbību,
- ir nepieciešams papildus pamatot, kāpēc prece ilgstoši tiek pārdota saistītai pusei ar zaudējumiem, ja rodas šādi apstākļi.

### Lietuva

Lietuvas nodokļu administrācija galvenokārt koncentrē uzmanību šādu darījumu TC analīzei:

- aizdevumi un procentu maksājumi,
- vadības pakalpojumi,
- pakalpojumu sniegšana/saņemšana un preču piegāde/iegāde.

Papildus Lietuvas nodokļu administrācija mēdz pārbaudīt un apstrīdēt atskaitāmo procentu izmaksu aprēķinus.

Pieminot TC audita praksi Lietuvā, vienā no pēdējām TC tiesu lietām Lietuvas nodokļu administrācija uzsvēra nepieciešamību veikt rūpīgu salīdzināmības analīzi, lai pareizi atlasītu salīdzināmos darījumus/uzņēmumus. Konkrētajā gadījumā tiesa secināja, ka nodokļu maksātājs nekorekti atlasīja salīdzināmos uzņēmumus, jo pats nodokļa maksātājs nodarbojās ar melno metālu tirdzniecību, bet atlasītie uzņēmumi nodarbojās ar metālus saturošo minerālu tirdzniecību.

### Latvija

Latvijas Valsts ieņēmumu dienests savukārt uzmanīgi pārbauda šādus saistīto pušu darījumu aspektus:

- vai pakalpojums tika sniegts/saņemts,
- izmaksu, tajā skaitā procentu izmaksu, saistību ar uzņēmuma saimniecisko darbību,
- TC pamatošanas pieeju visa veida saistīto pušu darījumos,
- salīdzināmo darījumu/datu kvalitāti, t.i., vai tos var uzskatīt par salīdzināmiem.

Attiecībā uz TC praksi, vienā no jaunākajām TC tiesu lietām<sup>2</sup> Augstākā tiesa atzina, ka valdes locekļa tiesības pārstāvēt uzņēmumu atsevišķi nenorāda, ka tam pieder izšķiroša ietekme sabiedrībā. Minētais valdes loceklis bija viens no trijiem valdes locekļiem šajā uzņēmumā un tam piederēja 25% no uzņēmuma daļām, kā arī vienlaikus 75% uzņēmuma daļu piederēja viņa mātei. Ņemot vērā minēto, tiesa nolēma, ka minētais valdes loceklis nav ar uzņēmumu

<sup>2</sup> Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2014. gada 12. marta spriedums lietā Nr. A42994709

saistīta persona. Paralēli šajā lietā tika skatīts jautājums par TC atbilstību tirgus cenām dzīvokļa pārdošanas darījumā, ja dzīvoklim ir defekti, un par salīdzināmo darījumu kvalitāti. Šis jautājums joprojām ir izskatīšanas procesā.

Savukārt citā Administratīvajā rajona tiesā 2013. gadā izskatītajā lietā<sup>3</sup> tiesa uzsvēra nepieciešamību paskaidrot, kāpēc viena vai otra TC noteikšanas metode ir akceptējama vai noraidāma, kā arī pamatot kritēriju izvēli salīdzināmo datu atlasē. Šajā lietā Valsts ieņēmumu dienests (VID) apstrīdēja nodokļu maksātāja izvēlēto TC metodi un veica alternatīvu TC analīzi. Tiesa atcēla VID lēmumu, balstoties uz to, ka VID:

- nebija pamatojis savu TC metodes izvēli,
- nepamatoti izvēlējās peļņas rādītāju,
- kļūdaini atlasīja salīdzināmos uzņēmumus, nepareizi nosakot nodokļa maksātāja veiktās funkcijas un uzņemtus riskus.

Turklāt praksē ir zināmi gadījumi, kad, pārbaudot aizdevumiem noteikto procentu likmju atbilstību tirgus likmēm, VID ir pieņēmis lēmumu, ka procentu izmaksas nav saistītas ar saimniecisko darbību. Tādēļ Latvijas nodokļu maksātājiem ir ieteicams rūpīgi izvēlēties un pamatot TC noteikšanas stratēģiju arī finansēšanas darījumos.

#### ▪ ***Retāk izmantotā iespēja iepriekš vienoties par darījumu cenām***

Kamēr Igaunijā nav ieviesta iespēja nodokļa maksātājam iepriekš vienoties ar nodokļu administrāciju par saistīto pušu darījumu cenu, Latvijā VID piedāvā šādu iespēju ierobežotam nodokļu maksātāju lokam – uzņēmumiem, kuru saistīto pušu darījuma/-u apjoms ir vismaz EUR 1,43 miljoni gadā – par samaksu EUR 7 114.

Lietuvas nodokļu normatīvie akti ir salīdzinoši liberālāki – iepriekšējās vienošanās ar nodokļu administrāciju var noslēgt jebkurš Lietuvas UIN maksātājs bez maksas. Neskatoties uz šādu salīdzinoši taupīgāku pieeju iepriekšējo vienošanos noslēgšanai, Lietuvā uzņēmumi nemēdz to plaši izmantot, jo līdzīgi kā Latvijā vienošanās slēgšanai ir nepieciešams sniegt apjomīgu informāciju TC pamatošanai.

#### ▪ ***Secinājumi***

Analizējot un gatavojot TC dokumentāciju par darījumiem, kuros ir iesaistīti vairāki Baltijas valstu uzņēmumi, ir ņemamas vērā atšķirības, kuras pastāv dažādu valstu TC regulējumā. Tomēr, tā kā visu trīs Baltijas valstu TC regulējums ir balstīts uz ESAO TC vadlīnijām, pastāvošās atšķirības nav būtiskas. Tādēļ vienā valstī sagatavoto TC dokumentāciju bieži var izmantot otrā valstī, ja vien tā nerada būtiskus nodokļu riskus otrā valstī esošajam uzņēmumam.

---

<sup>3</sup> Administratīvās Rajona tiesas 2013. gada 22. maija spriedums lietā Nr. A420496211