**Pārskatītie norādījumi darījumu peļņas sadales metodes piemērošanai**

***BEPS* JOMĀ IZVEIDOTAIS IEKĻAUJOŠAIS SATVARS. 10. PASĀKUMS**

**2018. gada jūnijs**



ESAO

ESAO/G20 Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas projekts

**Pārskatītie norādījumi darījumu peļņas sadales metodes piemērošanai**

*BEPS* JOMĀ IZVEIDOTAIS IEKĻAUJOŠAIS SATVARS. 10. PASĀKUMS



ESAO

Ne šis dokuments, ne tajā iekļautās kartes nemaina nevienas teritorijas statusu vai suverenitāti pār šādu teritoriju, starptautiskās robežas un nevienas teritorijas, pilsētas vai apgabala nosaukumu.

|  |
| --- |
| **Citējot šo publikāciju, lūdzam izmantot šādu atsauci:**ESAO (2018), *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10* [Pārskatītie norādījumi darījumu peļņas sadales metodes piemērošanai. *BEPS* jomā izveidotais iekļaujošais satvars. 10. pasākums, ESAO/G20 Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas projekts, ESAO publikāciju birojs, Parīze. www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit- split-method-beps-action-10.pdf |

© ESAO 2018

|  |
| --- |
| Šīs ESAO publikācijas saturu var kopēt, lejupielādēt un drukāt savām vajadzībām, un izvilkumus no ESAO publikācijām, datubāzēm un multivides produktiem var iekļaut savos dokumentos, prezentācijās, emuāros, tīmekļvietnēs un mācību materiālos, pievienojot atbilstošu norādi par informācijas avotu un autortiesību īpašnieku. Publiskas vai komerciālas izmantošanas un tulkošanas tiesību pieprasījumi jāiesniedz rights@oecd.org. Šā materiāla fotokopēšanas atļaujas pieprasījums publiskai vai komerciālai izmantošanai jāsūta tieši Autortiesību atļauju centram [*Copyright Clearance Center* (*CCC*)] uz e-pasta adresi info@copyright.com vai *Centre francais d’exploitation du droit de copie* (*CFC*) uz e-pasta adresi contact@cfcopies.com. |

## Priekšvārds

Pēdējos gados ir ievērojami pieaugusi tautsaimniecību un tirgu integrācija, radot arvien lielākas grūtības piemērot nodokļu starptautisko tiesisko regulējumu, kas tika izstrādāts vairāk nekā pirms gadsimta. Trūkumi spēkā esošajā regulējumā rada nodokļa bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas (*BEPS*) iespējas, tāpēc politikas veidotājiem ir jāveic drosmīgi pasākumi, lai atjaunotu uzticību sistēmai un nodrošinātu peļņas aplikšanu ar nodokli tur, kur tiek veikta saimnieciskā darbība un tiek radīta vērtība.

Pēc ziņojuma “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” [Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas problēmas risināšana] publicēšanas 2013. gada februārī ESAO un G20 valstis 2013. gada septembrī pieņēma 15 punktu rīcības plānu *BEPS* problēmas risināšanai. Šajā rīcības plānā ir noteikti 15 pasākumi, kas sadalīti trīs blokos – to valsts noteikumu saskaņošana, kuri ietekmē pārrobežu pasākumus, būtisko prasību pastiprināšana spēkā esošajos starptautiskajos standartos un pārredzamības un noteiktības uzlabošana.

Divus gadus ilgā darbā izstrādātie pasākumi 15 punktu rīcības plāna īstenošanai tika iesniegti izskatīšanai G20 valstu vadītājiem Antaljas samitā 2015. gada novembrī. Visi dažādie darba rezultāti, tostarp 2014. gadā sagatavotie pagaidu pasākumi, bija apkopoti vispusīgā dokumentu kopumā. *BEPS* dokumentu kopums ir uzskatāms par starptautisko nodokļu noteikumu pirmo būtisko atjauninājumu gandrīz gadsimta laikā. Paredzams, ka pēc tam, kad jaunie pasākumi kļūs piemērojami, peļņa tiks deklarēta vietā, kur veikta saimnieciskā darbība, no kuras tā gūta, un kur radīta vērtība. *BEPS* plānošanas stratēģijas, kuru pamatā ir novecojuši noteikumi vai nepietiekami koordinēti pasākumi vietējā līmenī, tiks atzītas par spēkā neesošām.

Šobrīd galvenā uzmanība ir pievērsta pasākumu īstenošanai. *BEPS* dokumentu kopumu ir paredzēts īstenot, veicot izmaiņas valstu tiesību aktos un praksē un izmantojot nodokļu konvenciju noteikumus. Lai atvieglotu ar nodokļu konvencijām saistīto pasākumu īstenošanu, 2016. gadā tika pabeigtas sarunas par daudzpusēju instrumentu (*MLI*), kas pašreiz aptver vairāk nekā 75 jurisdikcijas. *MLI* stāšanās spēkā 2018. gada 1. jūlijā paver iespēju tūlītēji īstenot ar nodokļu konvencijām saistītos pasākumus. ESAO un G20 valstis ir vienojušās arī par turpmāku sadarbību, lai nodrošinātu *BEPS* ieteikumu saskanīgu un koordinētu īstenošanu un iekļautu projektā arvien vairāk dalībnieku. Globalizācija rada nepieciešamību izstrādāt tādus globālus risinājumus un izveidot tādu globālu dialogu, kas pārsniedz ESAO un G20 valstu robežas.

Labāka izpratne par to, kā praksē tiek īstenoti *BEPS* ieteikumi, var mazināt pārpratumus un strīdus starp valdībām. Tāpēc lielāks uzsvars uz īstenošanu un nodokļu administrēšanu ir izdevīgs gan valdībām, gan uzņēmējiem. Ierosinātie datu un analīzes uzlabojumi palīdzēs regulāri novērtēt gan *BEPS* kvantitatīvo ietekmi, gan arī *BEPS* projektā izstrādāto pretpasākumu ietekmi.

Šajā saistībā ESAO izveidoja iekļaujošu satvaru *BEPS* jomā, lai visas ieinteresētās un iesaistītās valstis un jurisdikcijas varētu saskaņā ar vienlīdzīgas līdzdalības principu piedalīties Fiskālo lietu komitejas un visu tās darba grupu darbā. Iekļaujošais satvars, kurā jau iesaistījušies vairāk nekā 110 dalībnieki, dod iespēju uzraudzīt un salīdzinoši pārskatīt obligāto standartu ieviešanu, kā arī pabeigt normatīvu izstrādi *BEPS* jautājumu risināšanai. Līdztekus *BEPS* locekļiem iekļaujošā satvara darbā ir iesaistītas citas starptautiskas organizācijas un reģionālas nodokļu struktūras, kas arī informē komersantus un pilsonisko sabiedrību par sava darba dažādajiem virzieniem.

Šo ziņojumu 2018. gada 4. jūnijā apstiprināja *BEPS* iekļaujošais satvars un sagatavoja publicēšanai ESAO sekretariāts.

## Satura rādītājs

[Priekšvārds 4](#_Toc75860819)

[Saīsinājumi un akronīmi 7](#_Toc75860821)

[Kopsavilkums 8](#_Toc75860822)

[ESAO Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu II nodaļas III daļas C iedaļas pārskatīšana 9](#_Toc75860823)

[**C.1. Vispārīga informācija 9**](#_Toc75860824)

[**C.2. Kad darījumu peļņas sadales metode varētu būt vispiemērotākā metode? 10**](#_Toc75860825)

[**C.3. Vispārīgi norādījumi par piemērošanu 15**](#_Toc75860826)

[**C.4. Norādījumi par piemērošanu – sadalāmās peļņas noteikšana 18**](#_Toc75860827)

[**C.5. Peļņas sadalīšana 20**](#_Toc75860828)

[**II nodaļas II pielikums. Piemēri, ar kuriem ilustrēti norādījumi par darījumu peļņas sadales metodi 25**](#_Toc75860829)

## Saīsinājumi un akronīmi

|  |  |
| --- | --- |
| ***BEPS*** | nodokļu bāzes samazināšana un peļņas novirzīšana |
| ***CCA*** | izmaksu segšanas iemaksu kārtība |
| ***CUP*** | salīdzināma nekontrolēta cena |
| **ESAO** | Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija |
| **IT** | informācijas tehnoloģija |
| ***MNE*** | starptautisks uzņēmums |
| ***R&D*** | pētniecība un izstrāde |
| ***TNMM*** | darījumu tīrās peļņas metode |

## Kopsavilkums

Šajā ziņojumā sniegtie norādījumi atbilst pilnvarojumam, kas noteikts *BEPS* rīcības plāna 10. pasākumā, kurā izvirzīta prasība izstrādāt:

*“.. noteikumus, kas novērš BEPS, iesaistoties tādos darījumos, kuri nekad nenotiktu (vai notiktu ļoti reti) starp trešām personām. Tajā ietilps transfertcenu noteikšanas noteikumu vai īpašu pasākumu pieņemšana, lai: (..) ii) precizētu transfertcenu noteikšanas metožu, jo īpaši peļņas sadalīšanas, piemērošanu globālās vērtību ķēdēs; (..).”*

Jau pirmajā ESAO Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu publikācijā, kas tika izdota 1995. gadā, bija iekļauti norādījumi par darījumu peļņas sadales metodi. Pamatnostādnes tika pārskatītas 2010. gadā, un kopš tā laika darījumu peļņas sadales metode ir piemērojama tad, ja tā tiek uzskatīta par vispiemērotāko metodi konkrētajā situācijā. Šis priekšnoteikums nav mainīts. Šajos pārskatītajos norādījumos, kas nav preskriptīvs dokuments, tiek precizēts un ievērojami paplašināts skaidrojums par to, kad peļņas sadales metode var būt vispiemērotākā metode. Tajos izklāstīts, cik būtiski ir noteikt, vai pastāv viens no turpmāk norādītajiem rādītājiem vai vairāki rādītāji:

katra puse veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu;

uzņēmējdarbība ir tik cieši integrēta, ka nevar ticami atsevišķi novērtēt katras puses ieguldījumu;

puses dalīti uzņemas iespējamos ekonomiski būtiskos riskus vai katra atsevišķi uzņemas cieši saistītos riskus.

Norādījumos nepārprotami izskaidrots, ka salīdzināmu elementu trūkums pats par sevi nav pietiekams nosacījums, lai pamatotu peļņas sadales metodes izmantošanu, tomēr, ja – gluži pretēji – *ir* pieejami uzticami salīdzināmi elementi, ir maz ticams, ka šī metode būs vispiemērotākā.

Pārskatītajā tekstā arī sniegtas izvērstākas norādes par peļņas sadales metodes piemērošanu, tostarp par to, kā nosakāma attiecīgā sadalāmā peļņa un attiecīgie peļņas sadalīšanas koeficienti.

Pārskatītajos norādījumos ir iekļauti sešpadsmit piemēri, lai ilustrētu tekstā apspriestos principus un uzskatāmi parādītu, kā metodi varētu piemērot praksē. Norādījumi tiks iekļauti pamatnostādņu II nodaļas II pielikumā.

## **ESAO Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu II nodaļas III daļas C iedaļas pārskatīšana**

|  |
| --- |
| **Pašreizējie II nodaļas III daļas C iedaļas noteikumi ESAO Transfertcenu noteikšanas pamatnostādnēs daudznacionāliem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām tiek pilnībā svītroti un aizstāti ar šādu redakciju.** |

### C.1. Vispārīga informācija

2.114. Darījumu peļņas sadales metodes mērķis ir noteikt kontrolētos darījumos gūtos nesaistītu pušu rezultātus vai pārbaudīt paziņotos rezultātus, lai tos tuvinātu rezultātiem, kas būtu sasniegti starp neatkarīgiem uzņēmumiem, kuri iesaistīti salīdzināmā darījumā vai darījumos. Izmantojot šo metodi, vispirms tiek noteikta kontrolētajos darījumos gūtā peļņa – attiecīgā peļņa – un tad veikts tās sadalījums starp saistītajiem uzņēmumiem saskaņā ar ekonomiski pamatotu faktoru, kas tuvina peļņas sadali tādai peļņas sadalei, par kādu vienotos nesaistītas darījuma puses. Tāpat kā visu transfertcenu noteikšanas metožu gadījumā mērķis ir pārliecināties, vai saistīto uzņēmumu peļņa ir samērojama ar šo uzņēmumu ieguldījuma vērtību un kompensējošās atlīdzības apmēru, par kuru salīdzināmos darījumos būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi, kas būtu veikuši tādu pašu ieguldījumu. Darījumu peļņas sadales metode ir īpaši noderīga, ja katra saistītā uzņēmuma ieguldījumu vērtību nosaka nevis tieši, bet ja ir iespējams ticami novērtēt katra ieguldījuma relatīvo *daļu* darījumā(-os), no kā gūta peļņa, un to attiecīgi salīdzināt ar saistītajam uzņēmumam piešķirtās kompensējošās atlīdzības apmēru.

|  |
| --- |
| **Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijs**Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijā ieraksts “Peļņas sadales metode” tiks grozīts un izteikts šāda redakcijā:**Peļņas sadales metode**Darījumu peļņas sadales metode, kuru izmantojot nosaka starp saistītajiem uzņēmumiem sadalāmo kontrolētā darījuma (vai kontrolēto darījumu, kurus ir lietderīgi apkopot saskaņā ar III nodaļas principiem) attiecīgo peļņu, un tad to sadala starp saistītajiem uzņēmumiem saskaņā ar ekonomiski pamatotu faktoru, kas tuvina peļņas sadali tādai peļņas sadalei, par kādu vienotos nesaistītas darījuma puses. |

2.115. Šajā iedaļā atsauces uz “peļņu” parasti jāuzskata arī par atsaucēm uz zaudējumiem. Proti, ja tiek noteikts, ka vispiemērotākā metode ir darījumu peļņas sadales metode, tā parasti jāpiemēro vienādi neatkarīgi no tā, vai darījums(-i) rada peļņu vai zaudējumus. Peļņas un zaudējumu asimetrisks sadalījums (t. i., kad puses piemēro dažādus apsvērumus atkarībā no darījuma rezultātiem) var būt attiecināms uz nesaistītām pusēm, taču tas jāizmanto piesardzīgi un pienācīgi jādokumentē.

### C.2. Kad darījumu peļņas sadales metode varētu būt vispiemērotākā metode?

2.116. Kā norādīts 2.2. punktā, transfertcenu metodes izvēlē galvenais mērķis ir atrast konkrētam gadījumam vispiemērotāko metodi, ņemot vērā katras metodes priekšrocības un trūkumus, tās piemērotību kontrolētā darījuma ar precīzi noteiktām robežām būtībai, tādas ticamas informācijas (jo īpaši nekontrolētu salīdzināmu elementu) pieejamību, kas nepieciešama izraudzītās metodes piemērošanai, un salīdzināmības pakāpi starp kontrolētiem un nekontrolētiem darījumiem. Skat. arī no 2.4. līdz 2.7. punktam.

2.117. Turpmāk sniegti norādījumi par to, kā noteikt, vai darījumu peļņas sadales metode varētu būt vispiemērotākā metode, tostarp aplūkotas dažas darījuma pazīmes, kas var būt būtiski nozīmīgas. Tomēr ir svarīgi atzīmēt, ka nav neviena preskriptīva noteikuma, kas ļautu noteikt, kad konkrētā transfertcenu metode ir vispiemērotākā metode.

2.118. Lai gan šajās pamatnostādnēs nav noteikta prasība ikvienā gadījumā veikt pilnīgu katras metodes analīzi vai testēšanu, tomēr piemērotākās metodes izvēlē jāņem vērā izraudzītās metodes *relatīvā* piemērotība un ticamība salīdzinājumā ar citām metodēm, kuras varētu izmantot.

#### C.2.1. Darījumu peļņas sadales metodes priekšrocības un trūkumi

2.119. Darījumu peļņas sadales metodes galvenā priekšrocība ir tā, ka tiek nodrošināts risinājums gadījumiem, kad abas darījumā iesaistītās puses veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu (*piemēram*, iegulda unikālus un vērtīgus nemateriālos aktīvus) darījumā. Šādā gadījumā neatkarīgas puses varētu faktiski noteikt darījuma cenu proporcionāli savam attiecīgajam ieguldījumam, tādējādi piemērotāka ir divpusēja metode. Turklāt, tā kā šie ieguldījumi ir unikāli un vērtīgi, tad attiecībā uz salīdzināmiem elementiem nebūs ticamas informācijas, kas ļautu, izmantojot citu metodi, kopumā ticamāk noteikt darījuma cenu. Šādos gadījumos peļņas sadalījumu saskaņā ar darījumu peļņas sadales metodi var veikt, pamatojoties uz saistīto uzņēmumu ieguldījumiem un ņemot vērā to attiecīgo funkciju, aktīvu un risku relatīvo vērtību. Skat. C.2.2. iedaļu turpmāk par darījuma būtību.

2.120. Darījumu peļņas sadales metode var būt risinājums arī tad, ja tiek veiktas savstarpēji ļoti cieši saistītas operācijas un kad vienpusēja metode nebūtu piemērota. Skat. C.2.2.2. iedaļu turpmāk.

2.121. Vēl viena darījumu peļņas sadales metodes priekšrocība ir tā, ka tiek nodrošināta zināma elastība, lai ņemtu vērā saistīto uzņēmumu specifiskos un iespējami unikālos faktus un apstākļus, kuru var nebūt neatkarīgos uzņēmumos. Turklāt, ja saistībā ar darījumu katrai pusei ir liela nenoteiktība, piemēram, darījumos, kuros visas puses dalīti uzņemas ekonomiski būtiskus riskus (vai katra atsevišķi uzņemas cieši saistītus ekonomiski būtiski riskus), darījumu peļņas sadales metodes elastība var ļaut noteikt, kāda nesaistītu pušu gadījumā būtu katras puses peļņa, kas mainās atkarībā no faktiskās ar darījumu saistīto risku īstenošanās.

2.122. Darījumu peļņas sadales metodes priekšrocība ir arī tā, ka, nosakot darījuma cenu, tiek tieši novērtētas visas attiecīgās iesaistītās darījuma puses, proti, tiek īpaši identificēts katras puses ieguldījums darījumā un novērtēta tā relatīvā vērtība, lai noteiktu, kāda nesaistītu pušu gadījumā būtu kompensējošā atlīdzība katrai pusei saistībā ar darījumu.

2.123. Darījumu peļņas sadales metodes trūkumi ir saistīti ar tās piemērošanas grūtībām. Sākotnēji vērtējot, darījumu peļņas sadales metode var šķist viegli izmantojama gan nodokļu maksātājiem, gan nodokļu administrācijām, jo tās piemērošanā mazāk jāpaļaujas uz informāciju par neatkarīgiem uzņēmumiem. Tomēr gan saistītajiem uzņēmumiem, gan nodokļu administrācijām var būt grūtības piekļūt sīkākai informācijai, kas nepieciešama, lai ticami piemērotu darījumu peļņas sadales metodi. Var būt grūti noteikt, kādi ir attiecīgie ieņēmumi un izmaksas visiem saistītajiem uzņēmumiem, kas piedalās kontrolētajos darījumos, jo šajā nolūkā būtu nepieciešami vienoti grāmatvedības un uzskaites standarti un jāveic pielāgojumi saistībā ar grāmatvedības praksi un izmantotajām valūtām. Turklāt, ja darījumu peļņas sadales metode tiek piemērota attiecībā uz saimnieciskās darbības ieņēmumiem, var būt grūti noteikt atbilstošās, ar darījumiem saistītās saimnieciskās darbības izmaksas un sadalīt šīs izmaksas starp darījumiem un citām saistīto uzņēmumu darbībām. Arī noteikt atbilstošus peļņas sadalīšanas koeficientus var būt sarežģīti. Tā kā būs jāizvērtē, kuri parametri piemērojami darījumu peļņas sadales metodes izmantošanā, būs īpaši svarīgi dokumentēt to, kā metode tikusi piemērota, tostarp to, kā noteikta attiecīgā sadalāmā peļņa un kā iegūti peļņas sadalīšanas koeficienti. Skat. C.4. un C.5. iedaļu.

2.124. Dažreiz tiek apgalvots, ka neatkarīgi uzņēmumi reti izmanto darījumu peļņas sadales metodi, tāpēc tikpat reti tā jāpiemēro attiecībā uz kontrolētiem darījumiem. Tomēr šim apsvērumam nav jābūt ietekmējošam faktoram gadījumos, kad tiek uzskatīts, ka šāda metode ir vispiemērotākā, jo transfertcenu noteikšanas metodes ne vienmēr ir paredzētas nesaistītu pušu rīcības replicēšanai, bet drīzāk izmantojamas kā līdzeklis, lai noteiktu un/vai pārbaudītu nesaistītu pušu rezultātus kontrolētos darījumos. Tas nozīmē, ka, ja ir pierādījumi tam, ka salīdzināmos darījumos neatkarīgas puses savstarpēji piemēro peļņas sadales metodi, ir jāņem vērā šie pierādījumi, nosakot, vai attiecībā uz kontrolētajiem darījumiem vispiemērotākā metode ir darījumu peļņas sadales metode. Skat. 2.129. punktu.

#### C.2.2. Darījuma ar precīzi noteiktām robežām būtība

2.125. Faktiskā darījuma robežu precīzai noteikšanai būs liela nozīme, lai saprastu, vai darījumu peļņas sadalīšana ir potenciāli piemērojama. Šajā procesā jāņem vērā saistīto uzņēmumu savstarpējās komerciālās un finansiālās attiecības, tostarp jāanalizē, ko dara katra darījumā iesaistītā puse, un kontrolēto darījumu veikšanas konteksts. Proti, lai precīzi noteiktu darījuma robežas, ir jāveic divpusēja analīze (vai, ja nepieciešams, ieguldījumu daudzpusēja analīze tad, ja ir vairāk nekā divi saistītie uzņēmumi) neatkarīgi no tā, kura transfertcenu noteikšanas metode galu galā tiek atzīta par vispiemērotāko. (Skat. šo pamatnostādņu I nodaļas D.1. iedaļu, jo īpaši D.1.2. iedaļu.)

2.126. Iespējams, nepārprotamākais kritērijs, ka darījumu peļņas sadalīšana var būt piemērota metode, ir tas, ka katra puse ir veikusi unikālu un vērtīgu ieguldījumu kontrolētajā darījumā. Darījuma konteksts, tostarp nozare, kurā tas notiek, un uzņēmējdarbības rezultātus ietekmējošie faktori šajā nozarē, var būt īpaši nozīmīgs aspekts, lai novērtētu pušu ieguldījumu un to, vai šādi ieguldījumi ir unikāli un vērtīgi. Atkarībā no konkrētā gadījuma faktoriem iespējami arī citi kritēriji, kas liecina, ka darījumu peļņas sadalīšana var būt vispiemērotākā metode, tostarp cieši integrēta uzņēmējdarbība, uz kuru attiecas darījumi, un/vai darījumu pušu dalīta ekonomiski būtisko risku uzņemšanās (vai katra puse atsevišķi uzņemas cieši saistītus ekonomiski būtiskos riskus). Ir svarīgi atzīmēt, ka kritēriji nav savstarpēji izslēdzoši un ka – gluži pretēji – tos bieži var konstatēt kopā vienā gadījumā.

2.127. Savukārt, ja, precīzi nosakot darījuma robežas, konstatē, ka viena darījuma puse veic tikai vienkāršas funkcijas, neuzņemas ekonomiski būtiskus riskus saistībā ar darījumu un neveic nekādu unikālu un vērtīgu ieguldījumu, tad darījumu peļņas sadales metode parasti nebūs piemērota, jo peļņas sadalījums (ko var ietekmēt ekonomiski būtisko risku īstenošanās), visticamāk, neatbildīs nesaistītu pušu iznākumam šādā ieguldījumu vai riska uzņemšanās situācijā.

2.128. Tam, ka nav ļoti līdzīgu, nekontrolētu nesaistītu pušu darījumu, kurus parasti izmantotu, lai novērtētu tās puses peļņas daļu, kas veic mazāk sarežģītās funkcijas, *per se* nav jāveicina secinājums, ka darījumu peļņas sadalīšana ir vispiemērotākā metode. Atkarībā no konkrētā gadījuma faktiem ticamāku iznākumu, iespējams, var iegūt tad, ja atbilstoši piemēro metodi, kurā izmanto nekontrolētus darījumus, kas ir pietiekami salīdzināmi ar kontrolēto darījumu, bet nav tam identiski, nevis tad, ja neatbilstoši izmanto darījumu peļņas sadales metodi. Skat. 3.38. līdz 3.39. punktu, kur aplūkoti ierobežojumi saistībā ar pieejamiem salīdzināmiem elementiem. Skat. arī C.2.3. iedaļu.

2.129. Iespējams, ir svarīgi ņemt vērā arī nozares praksi. Piemēram, ja ir pieejama informācija, ka līdzīgās situācijās neatkarīgas puses parasti izmanto peļņas sadalīšanas pieejas, ir rūpīgi jāapsver, vai darījumu peļņas sadales metode var būt vispiemērotākā metode attiecībā uz kontrolētajiem darījumiem. Šāda nozares prakse var liecināt par to, ka katra puse veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu un/vai ka puses ir savstarpēji ļoti atkarīgas. Savukārt, ja tiek konstatēts, ka salīdzināmos darījumos iesaistītās neatkarīgās puses izmanto citas cenu noteikšanas metodes, tas ir jāņem vērā, izraugoties vispiemērotāko transfertcenu noteikšanas metodi.

##### C.2.2.1. Katras darījuma puses unikāls un vērtīgs ieguldījums

2.130. Ieguldījumi (piemēram, veiktās funkcijas vai izmantotie vai ieguldītie aktīvi) būs “unikāli un vērtīgi” gadījumos, kad i) tie nav salīdzināmi ar nekontrolētu pušu ieguldījumiem salīdzināmos apstākļos un ii) tie ir galvenais faktisko vai potenciālo saimniecisko labumu gūšanas avots konkrētajā uzņēmējdarbībā. Abi faktori bieži ir saistīti – tikai retos gadījumos ir iespējams sameklēt ar šādiem ieguldījumiem salīdzināmus ieguldījumus, *jo* tie ir galvenais ekonomisko priekšrocību radīšanas avots. Ir iespējams, ka šajās situācijās otra puse vai puses nevar kontrolēt riskus, kas saistīti ar pirmās puses unikālo un vērtīgo ieguldījumu. Tas var ietekmēt riska uzņemšanos faktiskajā darījumā ar precīzi noteiktām robežām. Piemēram, produkta galvenās sastāvdaļas izstrādātājs un ražotājs un citas tādas galvenās sastāvdaļas izstrādātājs un ražotājs, kura kopā ar pirmo sastāvdaļu veido pārdošanai gatavu produktu, var abi nodrošināt noteiktas funkcijas un nemateriālos aktīvus, proti, veikt unikālu un vērtīgu ieguldījumu, kas ir galvenais saimniecisko labumu gūšanas avots. (Skat. arī 6.50.–6.58. un 6.133. punktu.) Praksē neviens no viņiem viens pats, iespējams, nespēj kontrolēt visa produkta izstrādes risku, tāpēc viņi kopā kontrolē šo izstrādes risku un attiecīgo gūto peļņu sadala atbilstoši savam ieguldījumam. Šīs iedaļas principi ir ilustrēti šo pamatnostādņu II nodaļas II pielikuma 1., 2., 3. un 4. piemērā.

|  |
| --- |
| **Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijs**Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijs tiks grozīts, lai iekļautu šādu termina “unikāli un vērtīgi ieguldījumi” definīciju:**Unikāli un vērtīgi ieguldījumi**Ieguldījumi (piemēram, veiktās funkcijas vai izmantotie vai ieguldītie aktīvi) būs “unikāli un vērtīgi” gadījumos, kad i) tie nav salīdzināmi ar nekontrolētu pušu ieguldījumiem salīdzināmos apstākļos un ii) tie ir galvenais faktisko vai potenciālo saimniecisko labumu gūšanas avots konkrētajā uzņēmējdarbībā. |

**Darījumi, kas ietver unikālus un vērtīgus nemateriālos aktīvus**

2.131. Ja katrai darījuma pusei juridiski pieder unikāli un vērtīgi nemateriālie aktīvi, kas ir būtiski darījumam, būs jāizvērtē arī tas, vai darījumā ar precīzi noteiktām robežām katra puse uzņemas ar šiem nemateriālajiem aktīviem saistītos ekonomiski būtiskos riskus, piemēram, riskus attiecībā uz izstrādi, nolietojumu, pārkāpumiem, produktatbildību un ekspluatāciju (skat. 6.65.–6.68. punktu).

2.132. Kā norādīts 6.148. līdz 6.149. un 6.152. punktā, dažos gadījumos, kad notiek pilnībā izstrādātu nemateriālo aktīvu (tostarp tiesību uz nemateriālajiem aktīviem) nodošana un nav iespējams noteikt ticamus salīdzināmus nekontrolētus darījumus, darījumu peļņas sadales metode var būt vispiemērotākā metode. Darījumu peļņas sadales metode var būt piemērota arī daļēji izstrādātu nemateriālo aktīvu nodošanas gadījumā. Tas ir ilustrēts II nodaļas II pielikuma 5. piemērā. Skat. 6.150. līdz 6.151. punktu. Ja nodotie nemateriālie aktīvi ir grūti novērtējami nemateriālie aktīvi, jāņem vērā VI nodaļas D.4. iedaļas noteikumi.

##### C.2.2.2. Cieši integrēta uzņēmējdarbība

2.133. Īpaši cieši integrēta uzņēmējdarbība ir rādītājs, ka jāapsver darījumu peļņas sadales metodes izmantošana, lai gan vairums *MNE* grupu ir lielākā vai mazākā mērā integrētas. Ļoti cieša integrācija nozīmē, ka veids, kādā viena darījuma puse veic funkcijas, izmanto aktīvus un uzņemas riskus, ir ļoti atkarīgs no veida, kādā cita darījuma puse veic funkcijas, izmanto aktīvus un uzņemas risku, tāpēc šos elementus nevar ticami novērtēt katru atsevišķi. Savukārt daudzos *MNE* integrācijas gadījumos ir izveidojusies situācija, kas faktiski ļauj ticami novērtēt vismaz vienas darījuma puses ieguldījumu, izmantojot salīdzināmus nekontrolētus darījumus. Piemēram, ja uzņēmumi veic papildinošas, bet nošķirtas darbības, var gadīties, ka ir iespējams atrast ticamus salīdzināmus elementus, jo katrā nošķirtajā posmā iesaistītās funkcijas, aktīvi un riski var būt salīdzināmi ar nekontrolētiem pasākumiem. Tas jāpatur prātā, apsverot, kura transfertcenu noteikšanas metode ir vispiemērotākā konkrētajā gadījumā. Šīs iedaļas principi ir ilustrēti II nodaļas II pielikuma 6., 7. un 8. piemērā.

2.134. Dažos gadījumos puses var tik lielā mērā kopīgi veikt funkcijas, kopīgi izmantot aktīvus un/vai dalīti uzņemties risku, ka ir neiespējami atsevišķi novērtēt katras puses attiecīgo ieguldījumu. Piemēram, darījumu peļņas sadales metodi var piemērot saistīto uzņēmumu finansēšanas instrumentu globālajai tirdzniecībai. Skat. III daļas C iedaļu dokumentā “Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” [Ziņojums par peļņas attiecināšanu uz pastāvīgajām pārstāvniecībām].[[1]](#footnote-2)

2.135. Cits piemērs var būt gadījums, kad abu pušu ciešā integrācija izpaužas kā ļoti liela savstarpējā atkarība. Piemēram, peļņas sadalīšanas pieejas var izmantot neatkarīgi uzņēmumi, kas noslēguši ilgtermiņa līgumus, kuru īstenošanā katra puse ir veikusi nozīmīgu ieguldījumu (piemēram, aktīvu), kā vērtība ir atkarīga no līguma izpildē iesaistītā darījuma partnera. Šādos gadījumos, kad katra puse ir veikusi ieguldījumu un ir atkarīga no otras puses (vai ja vienas puses ieguldījuma(-u) vērtība ir lielā mērā atkarīga no otras puses ieguldījuma(-iem)), var novērot, ka tiek izmantota elastīga cenu noteikšanas taktika, ko izvērtē un maina atkarībā no to risku īstenošanās, kurus katra puse uzņēmusies tāpēc, ka ir saistīta ar otru pusi.

2.136. Lai attiecībā uz cieši integrētu uzņēmējdarbību izraudzītos vispiemērotāko metodi – jo īpaši tad, ja darījumu peļņas sadalīšana tiek apsvērta kā vispiemērotākā metode, – un saprastu, kā to piemērot, proti, vai jāizmanto faktiskās vai gaidāmās peļņas sadalīšana, būs svarīgi noteikt, cik lielu viena un tā paša ekonomiski būtiskā riska daļu uzņemas katra puse vai cik lielā mērā katra atsevišķi uzņemas cieši saistītus ekonomiski būtiskus riskus. Skat. C.4.1. iedaļu.

2.137. Ja viena darījuma puse piedalās ekonomiski būtiska riska kontrolē, bet šo risku ir uzņēmusies otra darījuma puse, tas dažos gadījumos var norādīt uz to, ka pirmajai pusei proporcionāli tās līdzdalībai kontroles nodrošināšanā ir piemēroti saņemt kompensācijas daļu par iespējamām labvēlīgām un nelabvēlīgām sekām, kas saistītas ar šo risku. Skat. 1.105. punktu. Tomēr tas, ka uzņēmums veic kontroles funkcijas attiecībā uz risku, ne vienmēr ļaus secināt, ka šajā gadījumā darījumu peļņas sadalīšana ir vispiemērotākā metode.

2.138. Ja ieguldījumi ir cieši savstarpēji saistīti vai savstarpēji atkarīgi, pušu ieguldījuma novērtējums, iespējams, ir jāveic visaptveroši. Proti, ļoti cieša integrācija var ietekmēt arī to, vai katra uzņēmuma ieguldījumu uzskata par unikālu un vērtīgu. Piemēram, vienas puses unikālam ieguldījumam var būt ievērojami lielāka vērtība, ja to apsver kopsakarā ar otras puses konkrēto unikālo ieguldījumu. Šis jautājums ir aplūkots 6.93. līdz 6.94. punktā saistībā ar nemateriālo aktīvu apvienošanu. Skat. arī II nodaļas II pielikuma 9. piemēru.

##### C.2.2.3. Ekonomiski būtisku risku dalīta uzņemšanās, cieši saistīto risku atsevišķa uzņemšanās

2.139. Darījumu peļņas sadalīšanu, iespējams, var uzskatīt par vispiemērotāko metodi, ja darījumā ar precīzi noteiktām robežām katra kontrolētā darījuma puse dalīti uzņemas vienu vai vairākus ekonomiski būtiskus riskus, kas saistīti ar šo darījumu (skat. 1.95. punktu).

2.140. Darījumu peļņas sadalīšanu, iespējams, var uzskatīt par vispiemērotāko metodi arī tad, ja darījumā ar precīzi noteiktām robežām katra puse atsevišķi uzņemas dažādus ekonomiski būtiskus riskus saistībā ar darījumu, bet šie riski ir tik cieši savstarpēji saistīti, ka nevar ticami atsevišķi izdalīt katras puses riska īstenošanos. Skat. II nodaļas II pielikuma 10. piemēru.

2.141. Tas, vai šis faktors ir nozīmīgs rādītājs, ka izmantojama darījumu peļņas sadales metode, pārsvarā būs atkarīgs no tā, cik lielā mērā attiecīgie riski ir tik ekonomiski būtiski, lai katrai pusei būtu garantēta attiecīgās peļņas daļa. Risku ekonomiskais būtiskums jāanalizē, izvērtējot to nozīmi faktiskās vai gaidāmās peļņas iegūšanā no kontrolētā(-ajiem) darījuma(-iem), nevis to nozīmi kāda no saistīto uzņēmumu uzņēmējdarbībai, kas var aptvert daudz plašāku darbību spektru nekā tās, kas saistītas ar attiecināmo peļņu.

2.142. Ja katra puse uzņemas daļu no ekonomiski būtiskajiem riskiem vai atsevišķi uzņemas savstarpēji saistītus, ekonomiski būtiskus riskus un darījumu peļņas sadalīšana tiek uzskatīta par vispiemērotāko metodi, tad, visticamāk, būs pamatoti sadalīt attiecīgo faktisko, nevis gaidāmo peļņu, jo faktiskā peļņa, t. i., attiecīgā faktiskā sadalāmā peļņa, atspoguļos to, cik lielā mērā īstenojušies katras puses riski. Savukārt attiecībā uz gaidāmās peļņas sadalīšanu ekonomiski būtisku risku īstenošanās sekas mēdz pielāgot vienai pusei. Proti, transfertcenu rezultātam – faktiskās vai gaidāmās peļņas sadalīšanai – jābūt saskaņā ar precīzi noteiktajām darījuma robežām. Skat. C.4.1. iedaļu turpmāk tekstā par faktiskās un gaidāmās peļņas sadalīšanu.

#### C.2.3. Ticamas informācijas pieejamība

2.143. Parasti tad, ja ir faktori, kas norāda, ka saskaņā ar šo pamatnostādņu 2.2. punktu var noteikt, ka darījumu peļņas sadalīšana ir vispiemērotākā metode, trūkst faktoru, kas liecinātu, ka vispiemērotākā metode ir kāda alternatīva transfertcenu metode, kurā pilnībā pamatojas uz salīdzināmiem elementiem. Citiem vārdiem sakot, ja ir pieejama informācija par ticamiem salīdzināmiem nekontrolētiem darījumiem, kas ļauj kopumā noteikt darījuma cenu, maz ticams, ka darījumu peļņas sadales metode būs vispiemērotākā. Tomēr tas vien, ka nav salīdzināmu elementu, nav pietiekams arguments, lai pamatotu darījumu peļņas sadales metodes izmantošanu. Skat. 2.128. punktu.

2.144. Lai gan darījumu peļņas sadales metodi var piemērot gadījumos, kad nav nekontrolētu salīdzināmu elementu, metodes piemērošanā joprojām būtiska nozīme var būt informācijai par neatkarīgu pušu darījumiem, piemēram, lai palīdzētu saprast, kā sadalāma attiecīgā peļņa (skat. C.3.1.1. iedaļu), vai ja izmantojama atlikumu analīzes pieeja (skat. C.3.1.2. iedaļu).

#### C.2.4. Secinājumi

2.145. Šajā iedaļā ir raksturoti daži darījumu peļņas sadales metodes parametri un sniegta informācija par vairākiem iespējamiem kritērijiem, kas palīdz noteikt, kad to var uzskatīt par vispiemērotāko metodi, kā arī norādīti vairāki faktori, kas var liecināt, ka metode nav piemērota. Tomēr šie norādījumi nav nedz visaptveroši, nedz preskriptīvi. Viena vai vairāku šajā iedaļā aprakstīto kritēriju esība vai neesība ne vienmēr ļaus nepārprotami secināt, ka konkrētajā gadījumā darījumu peļņas sadalīšana būs (vai nebūs) vispiemērotākā metode. Ir rūpīgi jāanalizē katra gadījuma fakti, un būs svarīgi ņemt vērā pieejamo transfertcenu noteikšanas metožu relatīvās priekšrocības un trūkumus.

### C.3. Vispārīgi norādījumi par piemērošanu

2.146. Šajās pamatnostādnēs nav sniegts izsmeļošs saraksts par to, kādos veidos var piemērot darījumu peļņas sadales metodi. Metodes piemērošana būs atkarīga no konkrētās faktiskās situācijas un apstākļiem, kā arī no pieejamās informācijas, taču galvenajam mērķim ir jābūt – pēc iespējas tuvināt peļņas sadalīšanas apsvērumus tādiem apsvērumiem, ko puses ņemtu vērā, ja tās būtu neatkarīgi uzņēmumi.

2.147. Saskaņā ar darījumu peļņas sadales metodi attiecīgā peļņa jāsadala starp saistītajiem uzņēmumiem atbilstīgi ekonomiski pamatotam faktoram, kas tuvina peļņas sadali tādai sadalei, kura būtu gaidāma un ietverta līgumā, kas noslēgts starp nesaistītām pusēm. Kopumā attiecīgās sadalāmās peļņas un peļņas sadalīšanas koeficientu noteikšanā jāievēro šādi principi:

• tai jābūt saskaņā ar izraudzītā kontrolētā darījuma funkciju analīzi, jo īpaši jāatspoguļo tas, kā puses uzņēmušās ekonomiski būtiskus riskus, un

• jānodrošina šo koeficientu ticama mērāmība.

2.148. Turklāt:

• ja darījumu peļņas sadales metodi izmanto, lai transfertcenas jau sākotnēji noteiktu kontrolētos darījumos, būtu pamatoti uzskatīt, ka līguma darbības ilgums un kritēriji vai peļņas sadalīšanas koeficienti tiek saskaņoti pirms darījuma;

• personai (nodokļu maksātājam vai nodokļu administrācijai), kas izmanto darījumu peļņas sadales metodi, jābūt gatavai paskaidrot, kāpēc konkrētās lietas apstākļos tā uzskatāma par vispiemērotāko metodi, kā arī tās īstenošanas veids, jo īpaši kritēriji vai peļņas sadalīšanas koeficienti, ko izmanto attiecīgās peļņas sadalīšanai;

• parasti visā līguma darbības laikā, tostarp gados, kad ir zaudējumi, ir konsekventi jāizmanto viens un tas pats attiecīgās sadalāmās peļņas un peļņas sadalīšanas koeficientu noteikšanas princips, ja vien laika gaitā nerodas faktori un apstākļi, kas pamato citādu attiecīgās peļņas vai peļņas sadalīšanas koeficientu izmantošanu, un tas tiek dokumentēts.

#### C.3.1. Peļņas sadalīšanas pieejas

2.149. Atkarībā no kontrolēto darījumu parametriem un pieejamās informācijas ir vairākas pieejas, kā piemērot darījumu peļņas sadales metodi. Kā jau aprakstīts iepriekš, šīs metodes nolūks ir ekonomiski pamatoti sadalīt kontrolētos darījumos gūto attiecīgo peļņu tā, lai rezultātu tuvinātu tādam rezultātam, kāds salīdzināmos apstākļos būtu panākts starp neatkarīgiem uzņēmumiem. To var izdarīt, ņemot vērā katras puses relatīvo ieguldījumu (“ieguldījuma analīzi”). Ja darījumu peļņas sadales metode ir vispiemērotākā metode, bet vismaz viena puse veic arī dažus mazāk sarežģītus ieguldījumus, kurus var novērtēt, izmantojot salīdzināmus, nekontrolētus darījumus, var būt piemērota divpakāpju “atlikumu analīze”.

##### C.3.1.1. Ieguldījumu analīze

2.150. Veicot ieguldījumu analīzi, attiecīgā peļņa, proti, pārbaudāmajos kontrolētajos darījumos gūtā kopējā peļņa, tiek sadalīta starp saistītajiem uzņēmumiem, lai iegūtu saprātīgu tuvinājumu tādas peļņas sadalījumam, ko salīdzināmos darījumos būtu guvuši neatkarīgi uzņēmumi. Šo sadalījumu var pamatot ar salīdzināmiem datiem, ja tie ir pieejami. Ja šādu datu nav, sadalījuma pamatā ir jābūt kontrolētajos darījumos katra iesaistītā saistītā uzņēmuma ieguldījuma relatīvajai vērtībai, kas noteikta saskaņā ar *MNE* grupas iekšējo informāciju un kas izmantojama kā aizstājējs peļņas sadalījumam starp neatkarīgiem uzņēmumiem (skat. C.5.2. iedaļu). Ja var noteikt ieguldījumu relatīvo vērtību, var nebūt vajadzības novērtēt katras puses ieguldījumu faktisko tirgus vērtību.

|  |
| --- |
| **Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijs**Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijā ieraksts “Ieguldījumu analīze” tiks grozīts un izteikts šāda redakcijā:**Ieguldījumu analīze**Analīze, kuru izmanto peļņas sadales metodē un saskaņā ar kuru attiecīgā peļņa no kontrolētajiem darījumiem tiek sadalīta starp saistītajiem uzņēmumiem, pamatojoties uz katra šajos darījumos iesaistītā saistītā uzņēmuma ieguldījuma relatīvo vērtību un, ja iespējams, papildus izmantojot ārējā tirgus datus par to, kā līdzīgos apstākļos peļņu būtu sadalījuši neatkarīgi uzņēmumi. |

2.151. Katra saistītā uzņēmuma ieguldījuma relatīvo vērtību attiecīgajā peļņā var būt grūti noteikt, un izmantotā pieeja būs atkarīga no katra gadījuma faktiskās situācijas un apstākļiem. Šajā nolūkā var salīdzināt to, kāds un cik liels ir katras puses atšķirīgais ieguldījums (piemēram, pakalpojumu sniegšana, ar izstrādi radušos izdevumu segšana, izmantotie vai ieguldītie aktīvi, ieguldītais kapitāls), un noteikt ieguldījuma procentuālo īpatsvaru, pamatojoties uz relatīvo salīdzinājumu un ārējā tirgus datiem. Skat. C.5. iedaļu, kurā izklāstīts, kā sadalāma attiecīgā peļņa.

***C.3.1.2. Atlikumu analīze***

2.152. Ja pušu ieguldījumi ir dažādi un dažus no tiem var ticami novērtēt, izmantojot vienpusēju metodi un salīdzināmu elementu novērtēšanu, bet citus nevar šādi novērtēt, var būt atbilstoši piemērot atlikumu analīzi. Atlikumu analīzē attiecīgā peļņa, kas gūta pārbaudāmajos kontrolētajos darījumos, tiek sadalīta divās kategorijās. Pirmā kategorija ietver peļņu, kas attiecināma uz ieguldījumiem, kurus var ticami novērtēt – parasti tie ir mazāk sarežģīti ieguldījumi, attiecībā uz kuriem var atrast ticamus salīdzināmus elementus. Vispārīgā gadījumā šo sākotnējo atlīdzību nosaka, izmantojot vienu no tradicionālajām darījumu metodēm vai darījumu tīrās peļņas metodi, lai konstatētu, kādu atlīdzību salīdzināmos darījumos saņemtu neatkarīgi uzņēmumi. Tādējādi tajā nemēdz ņemt vērā peļņu, ko radīs otrā ieguldījumu kategorija – ieguldījumi, kas var būt unikāli un vērtīgi, attiecināmi uz ciešu integrāciju vai ekonomiski būtisku risku dalītu uzņemšanos. Parasti atlikusī peļņa starp pusēm tiks sadalīta, pamatojoties uz otrās kategorijas ieguldījumu relatīvo vērtību, proti, tādā pašā veidā, kā piemērojot iepriekš aprakstīto ieguldījumu analīzi un saskaņā ar C.5. iedaļā sniegtajiem norādījumiem.

|  |
| --- |
| **Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijs**Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu glosārijā ieraksts “Atlikumu analīze” tiks grozīts un izteikts šāda redakcijā:**Atlikumu analīze**Analīze, ko izmanto peļņas sadales metodē, kurā pārbaudāmos kontrolētos darījumos gūto peļņu sadala divās kategorijās. Pirmā kategorija ietver peļņu, kas attiecināma uz ieguldījumiem, kurus var ticami novērtēt – parasti tie ir mazāk sarežģīti ieguldījumi, attiecībā uz kuriem var atrast ticamus salīdzināmus elementus. Vispārīgā gadījumā šo sākotnējo atlīdzību nosaka, izmantojot vienu no tradicionālajām darījumu metodēm vai darījumu tīrās peļņas metodi, lai konstatētu, kādu atlīdzību salīdzināmos darījumos saņemtu neatkarīgi uzņēmumi. Tādējādi tajā nemēdz ņemt vērā peļņu, ko radīs otrā ieguldījumu kategorija – ieguldījumi, kas var būt unikāli un vērtīgi, attiecināmi uz ciešu integrāciju vai ekonomiski būtisku risku dalītu uzņemšanos. Parasti jebkura atlikusī peļņa (vai zaudējumi), kas paliek pēc tam, kad izmaksāta uz pirmo ieguldījumu kategoriju attiecināmā peļņa, tiktu sadalīta, pamatojoties uz pušu otrās ieguldījumu kategorijas relatīvās vērtības analīzi un, ja iespējams, papildus izmantojot ārējos tirgus datus par to, kā līdzīgos apstākļos peļņu būtu sadalījuši neatkarīgi uzņēmumi. |

2.153. Atlikumu analīzes piemērošana saskaņā ar darījumu peļņas sadales metodi ir ilustrēta II nodaļas II pielikuma 11. piemērā.

### C.4. Norādījumi par piemērošanu – sadalāmās peļņas noteikšana

2.154. Saskaņā ar darījumu peļņas sadales metodi sadalāmā attiecīgā peļņa ir saistīto uzņēmumu peļņa, kas rodas pārskatāmo kontrolēto darījumu rezultātā. Ir svarīgi noteikt apkopošanas līmeni, skat. 3.9.–3.12. punktu. Tāpēc, nosakot attiecīgo peļņu, vispirms ir svarīgi identificēt un precīzi noteikt tādu darījumu robežas, uz kuriem attiecas darījumu peļņas sadales metode, un pēc tam saistībā ar šiem darījumiem noteikt katras puses attiecīgās ienākumu un izdevumu summas. Skat. C.4.2. iedaļu turpmāk tekstā. Šīs iedaļas principi ir ilustrēti šo pamatnostādņu II nodaļas II pielikuma 12. piemērā.

2.155. Ja attiecīgo sadalāmo peļņu veido divu vai vairāku saistīto uzņēmumu peļņa, attiecīgie pušu finanšu dati darījumā, kam tiek piemērota darījumu peļņas sadalīšana, ir jāuzskaita saskaņā ar vienādu grāmatvedības praksi un vienā un tajā pašā valūtā un pēc tam jāapvieno. Tā kā grāmatvedības standarti var būtiski ietekmēt to, kā tiek noteikta sadalāmā peļņa, tad gadījumos, kad nodokļu maksātājs izvēlas izmantot darījumu peļņas sadales metodi, grāmatvedības standarti jāizvēlas pirms metodes piemērošanas un konsekventi jāpiemēro visā līguma darbības laikā. Peļņas aprēķinā grāmatvedības standartu atšķirības var ietekmēt to, kurā brīdī tiek atzīti ieņēmumi, kā arī izdevumu traktējumu. Jāidentificē pušu izmantoto grāmatvedības standartu būtiskās atšķirības un jāveic attiecīgi pielāgojumi.

2.156. Ja nav saskaņotu grāmatvedības standartu, par sākuma punktu sadalāmās peļņas noteikšanai var izmantot finanšu pārskatu. Ir jāatļauj izmantot citi finanšu dati (piemēram, izmaksu uzskaite), ja tādi ir un ja tie ir ticami, pārbaudāmi un pietiekami attiecināmi uz darījumu. Šajā nolūkā ar produkta ražošanu saistīts peļņas vai zaudējumu aprēķins vai dalītā uzskaite var izrādīties visnoderīgākie grāmatvedības dokumenti.

2.157. Tomēr, ja vien netiek sadalīta peļņa saistībā ar pilnīgi visām katras puses darbībām, finanšu dati būs jānodala un peļņas sadalījums jāveic atbilstoši darījumam(-iem) ar precīzi noteiktām robežām, lai varētu noteikt peļņu, kas attiecināma uz pušu kopīgajiem ieguldījumiem. Piemēram, ja ir jāsadala peļņa starp produktu piegādātāju un saistīto uzņēmumu, kas veic tirgdarbību un izplatīšanu Eiropā, būtu jānosaka peļņa, ko rada preču ražošana Eiropas tirgum, un jāizslēdz peļņa, ko rada preču ražošana citiem tirgiem. Šāds uzdevums var būt diezgan vienkāršs, ja visiem tirgiem tiek piegādātas vienas un tās pašas preces, bet būs sarežģītāks tad, ja, piemēram, dažādiem tirgiem tiek piegādātas dažādas preces ar atšķirīgām ražošanas izmaksām vai atšķirīgu iegulto tehnoloģiju. Līdzīgi, ja saistītais uzņēmums, kas veic tirgdarbību un izplatīšanu Eiropā, pērk preces no citiem piegādātājiem, tam būs jānošķir savi finanšu dati tā, lai peļņas sadalījumā atspoguļotu ieņēmumus, izmaksas un peļņu, kas attiecināmi uz precēm, kuras iepirktas no saistītā preču piegādātāja. Pieredze liecina, ka dažos gadījumos šis sākotnējais peļņas sadalīšanas posms var būt ārkārtīgi sarežģīts un ir jādokumentē ar darījumu saistītās peļņas noteikšanas metode un visi tajā izmantotie pieņēmumi.

#### C.4.1. Darījumu peļņas sadales metodes piemērošana faktiskai vai gaidāmai peļņai

2.158. Lai noteiktu sadalāmo peļņu, tostarp to, vai šī peļņa ir faktiskā peļņa, gaidāmā peļņa vai to kombinācija, jānodrošina tās atbilstība darījumam ar precīzi noteiktām robežām. Šās iedaļas princips ir ilustrēts II nodaļas II pielikuma 13. piemērā.

2.159. Ja uzskata, ka vispiemērotākā metode ir darījumu peļņas sadales metode, tad faktiskās peļņas, t. i., tās peļņas, kuru ir ietekmējusi ekonomiski būtisku risku īstenošanās, sadalīšana būtu piemērota tikai tad, ja, precīzi nosakot darījuma robežas, redzams, ka puses vai nu dalīti uzņemas vienus un tos pašus ar uzņēmējdarbības iespēju saistītos ekonomiski būtiskos riskus, vai atsevišķi uzņemas ar uzņēmējdarbības iespēju cieši saistītus, ekonomiski būtiskus riskus, tādējādi tām jābūt līdzdalībai iegūtajā peļņā vai zaudējumos. Šāda veida riska uzņemšanās var notikt tad, ja uzņēmējdarbība ir cieši integrēta un/vai katra puse veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu.

2.160. Savukārt, ja uzskata, ka vispiemērotākā metode ir darījumu peļņas sadales metode (piemēram, tāpēc, ka katra darījuma puse veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu), bet viena no pusēm neuzņemas ekonomiski būtiskus riskus, kas varētu īstenoties pēc darījuma noslēgšanas, tad piemērotāk būtu sadalīt gaidāmo peļņu. Skat. 1. scenāriju šo pamatnostādņu II nodaļas II pielikuma 13. piemērā.

2.161. Jebkurā gadījumā, kad piemēro darījumu peļņas sadales metodi, ir jāievēro piesardzība, lai nodrošinātu, ka metodes piemērošanā neizmanto retrospektīvu pieeju. Skat. 3.74. punktu. Proti, ja vien nav būtisku neparedzētu notikumu, kuru rezultātā starp neatkarīgām pusēm būtu notikušas atkārtotas sarunas par līguma nosacījumiem, tad neatkarīgi no tā, vai darījumu peļņas sadalīšanu attiecina uz gaidāmo vai faktisko peļņu, peļņas sadalījums starp saistītajiem uzņēmumiem, tostarp peļņas sadalīšanas koeficienti, attiecīgās peļņas aprēķina veids un visas korekcijas vai neparedzētie izdevumi, jānosaka, pamatojoties uz informāciju, ko puses zināja vai pamatoti varēja paredzēt darījumu noslēgšanas brīdī. Tāds ir pamatprincips, tomēr daudzos gadījumos faktiskos aprēķinus ir iespējams veikt tikai pēc noteikta laika, kad, piemēram, faktiskajai peļņai piemēro sākumā noteiktos peļņas sadalīšanas koeficientus. Turklāt jāatceras, ka darījuma robežu noteikšanai sākuma punkts parasti būs rakstveida līgumi, kas var atspoguļot pušu nodomu līguma noslēgšanas brīdī. Skat. 1.42. punktu.

#### C.4.2. Dažādi peļņas rādītāji

2.162. Visbiežāk attiecīgā peļņa, kas jāsadala saskaņā ar darījumu peļņas sadales metodi, ir pamatdarbības peļņa. Šādi piemērojot darījumu peļņas sadales metodi, tiek nodrošināts, ka gan *MNE* ieņēmumi, gan izdevumi tiek konsekventi attiecināti uz attiecīgo saistīto uzņēmumu. Tomēr atkarībā no tā, kādas ir precīzi noteiktās darījuma robežas, var būt lietderīgi sadalīt dažādus peļņas, piemēram, bruto peļņas, rādītājus un pēc tam atskaitīt izdevumus, kas radušies katram attiecīgajam uzņēmumam vai ir attiecināmi uz to (izņemot izdevumus, kas jau ņemti vērā). Šādos gadījumos jāpārliecinās, ka izdevumi, kas radušies katram uzņēmumam vai ir attiecināmi uz to, atbilst precīzi noteiktajām darījuma robežām, jo īpaši attiecībā uz katras puses veiktajām darbībām un riskiem, ko tā uzņēmusies, un ka peļņas sadalījums tādā pašā mērā atbilst pušu ieguldījumam.

2.163. Proti, sadalāmās peļņas rādītājs būs atkarīgs no precīzi noteiktajām darījuma robežām. Piemēram, ja darījumā ar precīzi noteiktajām robežām paredzēts, ka puses dalīti uzņemas ne tikai tirgus risku, kas ietekmē pārdošanas apjomu un pieprasītās cenas, bet arī riskus, kas saistīti ar preču un pakalpojumu ražošanu vai citādu iegādi un kas ietekmē bruto peļņas līmeni, tad sadalīšanas pamatā vispiemērotāk būtu izmantot bruto peļņu. Šādā scenārijā pusēm var būt integrētas vai kopīgas funkcijas un aktīvi, kas saistīti ar preču un pakalpojumu ražošanu vai iegādi. Ja darījumā ar precīzi noteiktām robežām paredzēts, ka puses dalīti uzņemas gan tirgus un ražošanas riskus, gan visus citus riskus, kas ietekmē saimnieciskās darbības izmaksas, kuras var ietvert ieguldījumus nemateriālajos aktīvos, tad sadalīšanas pamatā vispiemērotāk būtu izmantot pamatdarbības peļņu. Šādā scenārijā pusēm var būt integrētas vai kopīgas funkcijas attiecībā uz visu vērtību ķēdi.

2.164. Piemēram, divi saistītie uzņēmumi, kuriem katram ir sava ražošanas specializācija un unikāli un vērtīgi nemateriālie aktīvi, vienojas ieguldīt nemateriālos aktīvus, lai ražotu novatoriskus, sarežģītus produktus. Precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka šajā piemērā minētie uzņēmumi dalīti uzņemas riskus, kas saistīti ar labiem vai sliktiem produktu panākumiem tirgū. Tomēr viņi dalīti neuzņemas riskus, kas saistīti ar pārdošanas un citiem izdevumiem, kuri lielākoties nav integrēti. Ja izmanto peļņas sadales metodi, pamatojoties uz kopīgo pamatdarbības peļņu, no kuras atskaitīti visi abu pušu izdevumi, var potenciāli iegūt rezultātu, kurā vienlīdzīgi sadalītas tādu risku sekas, kuras uzņēmusies tikai viena no pusēm. Šādos gadījumos piemērotāka un ticamāka var būt bruto peļņas sadalīšana, jo šis peļņas līmenis atspoguļo rezultātus, ko rada tirgus un ražošanas darbības, attiecībā uz kurām puses dalīti uzņēmušās saistītos riskus. Līdzīgi ir attiecībā uz saistītiem uzņēmumiem, kas veic cieši integrētas tirdzniecības operācijās visā pasaulē, ja, precīzi nosakot faktiskā darījuma robežas, konstatējams, ka risku dalīta uzņemšanās un integrācijas pakāpe neattiecas uz saimnieciskās darbības izmaksām, var būt lietderīgi sadalīt katras tirdzniecības darbības bruto peļņu un pēc tam no iegūtās kopējās bruto peļņas daļas, kas piešķirta katram uzņēmumam, atņemt katra uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumus.

2.165. Šīs iedaļas principi ir ilustrēti II nodaļas II pielikuma 14. piemērā.

### C.5. Peļņas sadalīšana

2.166. Peļņa ir jāsadala saskaņā ar ekonomiski pamatotu faktoru, kas atspoguļo darījuma pušu relatīvo ieguldījumu un tādējādi tuvina peļņas sadali tādai sadalei, kas tiktu īstenota nesaistītu darījuma pušu starpā. Tas, cik liela nozīme ir salīdzināmiem nekontrolētiem darījumiem vai iekšējiem datiem (skat. C.5.2. iedaļu) un kritērijiem, ko izmanto peļņas sadalē starp nesaistītām darījuma pusēm, ir atkarīgs no lietas faktiem un apstākļiem. Tāpēc nav vēlams izstrādāt kritēriju vai peļņas sadalīšanas koeficientu preskriptīvu sarakstu. Skat. 2.146.–2.148. punktu, kur sniegti vispārīgi norādījumi par konsekvences ievērošanu sadalīšanas koeficientu noteikšanā. Turklāt kritērijiem vai sadalīšanas koeficientiem, ko izmanto peļņas sadalīšanai, jābūt:

• neatkarīgiem no transfertcenu politikas nostādnēm, t. i., to pamatā jābūt objektīviem datiem (piemēram, pārdošanai neatkarīgām pusēm), nevis datiem, kas saistīti ar kontrolētos darījumos gūtu atlīdzību (piemēram, pārdošanu saistītiem uzņēmumiem);

• pārbaudāmiem un

• pamatotiem ar salīdzināmiem datiem, iekšējiem datiem vai abiem.

2.167. Viena iespējamā pieeja ir attiecīgās peļņas sadalīšana, pamatojoties uz peļņas sadali, kas faktiski vērojama salīdzināmos nekontrolētos darījumos. Saistībā ar nekontrolētiem darījumiem iespējami lietderīgi informācijas avoti, kas varētu palīdzēt noteikt peļņas sadalīšanas kritērijus, atkarībā no lietas faktiem un apstākļiem varētu būt, piemēram, kopuzņēmumā iesaistītu neatkarīgu pušu līgumiskas vienošanās, saskaņā ar kurām tiek sadalīta peļņa, tostarp attīstības projekti naftas un gāzes nozarē, farmācijas uzņēmumu sadarbības pasākumi, kopēju tirgdarbības vai reklāmas pasākumu līgumi, vienošanās starp neatkarīgām mūzikas ierakstu kompānijām un mūziķiem, nekontrolētu pasākumu līgumi finanšu pakalpojumu nozarē utt.

2.168. Var būt grūti atrast ticamus salīdzināmus datus, kurus šādi var izmantot. Tomēr peļņas sadalīšanas analīzē var būt noderīgi ārējā tirgus dati, lai novērtētu katra saistītā uzņēmuma ieguldījuma vērtību darījumos. Faktiski tiek pieņemts, ka neatkarīgas puses attiecīgo peļņu būtu sadalījušas proporcionāli tam, cik liela vērtība ir viņu attiecīgajam ieguldījumam darījuma peļņas veidošanā. Tādējādi, ja nav tiešāku pierādījumu tam, kā salīdzināmos apstākļos neatkarīgas puses būtu sadalījušas salīdzināmu darījumu peļņu, peļņas sadalījumā var pamatoties uz pušu relatīvajiem ieguldījumiem, kurus novērtē pēc to veiktajām funkcijām, izmantotajiem aktīviem un riskiem, ko tās uzņēmušās.

#### C.5.1. Peļņas sadalīšanas koeficienti

2.169. Kā norādīts iepriekš, var pieņemt, ka nesaistītas darījuma puses peļņu sadala, pamatojoties uz savu relatīvo ieguldījumu šīs peļņas radīšanā. Saskaņā ar darījumu peļņas sadales metodi attiecīgā peļņa parasti tiek sadalīta, izmantojot vienu vai vairākus peļņas sadalīšanas koeficientus. Lai noteiktu attiecīgos koeficientus, kas jāizmanto peļņas sadalīšanā, tostarp piemērojamo peļņas sadalīšanas koeficientu svērumu gadījumos, kad izmantots vairāk nekā viens koeficients, ir būtiski analizēt funkcijas un kontekstu, kurā notiek darījumi (piemēram, nozari un vidi). Piemērota(-u) peļņas sadalīšanas koeficienta(-u) noteikšanā jāņem vērā galvenie ieguldījumi, kas palielina darījuma vērtību. Šīs iedaļas principi ir ilustrēti šo pamatnostādņu II nodaļas II pielikuma 15. un 16. piemērā.

2.170. Atkarībā no lietas faktiem un apstākļiem šis koeficients var būt izteikts kā skaitlis (*piemēram*, 30–70 % sadalījums, pamatojoties uz pierādījumiem par līdzīgu sadalījumu starp neatkarīgām pusēm salīdzināmos darījumos) vai mainīgais lielums (*piemēram*, dalībnieka tirgdarbības ieguldījuma vērtība vai citi turpmāk aplūkotie koeficienti), kuru var aprēķināt, pamatojoties uz vienu peļņas sadalīšanas koeficientu vai vairāku koeficientu svērumu.

2.171. Peļņas sadalīšanas koeficientus, kuru pamatā ir aktīvi vai kapitāls (piemēram, pamatdarbības aktīvi, pamatlīdzekļi (piemēram, ražošanas aktīvi, mazumtirdzniecības aktīvi, IT aktīvi), nemateriālie aktīvi), vai izmaksas (piemēram, relatīvie izdevumi un/vai investīcijas tādās galvenajās jomās kā pētniecība un izstrāde, inženiertehniskie darbi, tirgdarbība), var izmantot, ja tie atspoguļo pušu relatīvo ieguldījumu sadalāmajā peļņā un tos var ticami novērtēt. Jāņem vērā, ka, lai gan nemateriālo aktīvu izstrādes izmaksas var būt slikts ieguldīto nemateriālo aktīvu vērtības rādītājs (skat. 6.142. punktu), pusēm radušās relatīvās izmaksas var būt pamatota aplēstā vērtība šo ieguldījumu relatīvās vērtības mērīšanai, ja šādi ieguldījumi ir līdzīgi pēc būtības (skat. 8.27. līdz 8.28. punktu).

2.172. Konkrēta gadījuma apstākļos var būt piemēroti citi peļņas sadalīšanas koeficienti, tostarp papildu pārdošanas apjomi vai darbinieku atlīdzība (attiecas uz personām, kas iesaistītas galvenajās funkcijās, kuras rada darījuma vērtību, piemēram, saistībā ar finanšu instrumentu tirdzniecību pasaules mērogā). Citās situācijās, iespējams, var izmantot līdzīgu pienākumu izpildē nodarbināto līdzīgi kvalificētu darbinieku skaitu vai darbam veltīto laiku, ja pastāv cieša un relatīvi konsekventa korelācija starp šiem rādītājiem un attiecīgās peļņas vērtības radīšanu. Šajā iedaļā sniegtie norādījumi nav jāuzskata par iespējamo peļņas sadalīšanas koeficientu izsmeļošu sarakstu. Var būt pieņemami arī citi peļņas sadalīšanas koeficienti, ja attiecībā uz visām iesaistītajām pusēm tie ļauj sasniegt tādu pašu rezultātu, kādu sasniegtu nesaistītas darījuma puses.

2.173. Papildus vietējai transfertcenu dokumentācijai, kurā jābūt ietvertai nodokļu maksātāja un ar to saistīto uzņēmumu funkciju sīkai analīzei, noderīgs informācijas avots piemērotu peļņas sadalīšanas koeficientu noteikšanā varētu būt arī MNE grupas globālā transfertcenu dokumentācija. Kā noteikts V nodaļas I pielikumā, globālajā transfertcenu dokumentācijā jāiekļauj informācija par nozīmīgiem uzņēmējdarbības peļņas virzītājspēkiem, grupas uzņēmumu galvenajiem ieguldījumiem vērtības radīšanā un galvenajiem grupas nemateriālajiem aktīviem. Tomēr jāpatur prātā, ka globālā transfertcenu dokumentācija ir paredzēta plaša pārskata sniegšanai par *MNE* grupu, nevis sīki izstrādātai informācijai par visiem grupas darījumiem.

#### C.5.2. Paļaušanās uz datiem no nodokļu maksātāja darbībām (iekšējie dati)

2.174. Ja nav pietiekami ticamu salīdzināmu nekontrolētu darījumu, kas pamatotu attiecīgās peļņas sadalījumu, jāapsver iekšējo datu izmantošana, jo tas var būt ticams veids, kā noteikt vai pārbaudīt, vai peļņas sadale atbilst nesaistītu darījuma pušu principam. Atkarībā no lietas faktiem un apstākļiem būs jānosaka, kādi iekšējo datu veidi ir piemēroti, turklāt tiem jāatbilst šajā iedaļā, jo īpaši 2.147. līdz 2.148. un 2.166. punktā, izklāstītajiem nosacījumiem. Tos bieži iegūs no nodokļu maksātāju izmaksu uzskaites dokumentiem vai finanšu pārskatiem.

2.175. Piemēram, ja izmanto uz aktīviem balstītu peļņas sadalīšanas koeficientu, tā pamatā var būt dati, kas iegūti no darījuma pušu bilancēm. Bieži vien visi nodokļu maksātāju aktīvi nebūs saistīti ar konkrēto darījumu, tāpēc būs jāveic analītisks darbs, lai izveidotu nodokļu maksātāja “darījuma” bilanci, ko varēs izmantot darījumu peļņas sadales metodes piemērošanas nolūkā. Turklāt daži aktīvi, piemēram, pašu izstrādātie nemateriālie aktīvi, var vispār nebūt iekļauti bilancē, tāpēc tie ir jānovērtē atsevišķi. Šajā saistībā var būt noderīgi izmantot vērtēšanas paņēmienus, piemēram, tos, kuri balstās uz aprēķināto paredzamo ienākumu vai naudas plūsmu diskontēto vērtību, kas saistīta ar nemateriālā aktīva izmantošanu. Skat. šo pamatnostādņu VI nodaļas D.2.6.3. iedaļu. Skat. arī 2.104. punktu, kurā aplūkota aktīvu novērtēšana saistībā ar darījumu tīrās peļņas metodi, ar ko tiek svērta aktīvu tīrā peļņa, kura ir svarīga aktīvu novērtēšanai arī darījumu peļņas sadalīšanas kontekstā, ja tiek izmantots uz aktīviem balstīts peļņas sadalīšanas koeficients.

2.176. Līdzīgi, ja tiek izmantoti uz izmaksām balstīti peļņas sadalīšanas koeficienti, kuru pamatā ir dati, kas iegūti no nodokļu maksātāju peļņas un zaudējumu pārskatiem, var būt nepieciešamība izveidot darījuma pārskatus, kuros norādīti tie izdevumi, kas saistīti ar konkrēto kontrolēto darījumu, un tie, kas nav jāņem vērā, nosakot peļņas sadalīšanas koeficientu. Izdevumu veids (piemēram, algas, nolietojums utt.), kā arī kritēriji, ko izmanto, lai noteiktu, vai konkrētie izdevumi ir saistīti ar konkrēto darījumu vai drīzāk saistīti ar citiem nodokļu maksātāja darījumiem (piemēram, citiem produkcijas veidiem, kas netiek ņemti vērā, lai noteiktu šīs peļņas sadalīšanu), konsekventi jāpiemēro attiecībā uz visām darījuma pusēm.

2.177. Iekšējie dati var būt noderīgi arī tad, ja peļņas sadalīšanas koeficienta noteikšanā balstās uz izmaksu uzskaites sistēmu, piemēram, darbinieku izmaksām saistībā ar dažiem darījuma aspektiem vai konkrētas darbinieku grupas laika patēriņu noteiktiem uzdevumiem utt.

2.178. Iekšējie dati ir būtiski, lai novērtētu kontrolētā darījuma pušu attiecīgā ieguldījuma vērtību. Šādas vērtības noteikšanā jāpamatojas uz funkciju analīzi, kurā ņemtas vērā visas ekonomiski nozīmīgās funkcijas, aktīvi un riski, kuros kontrolētā darījuma puses katra veic savu ieguldījumu. Gadījumos, kad peļņa tiek sadalīta, ņemot vērā funkciju, aktīvu un risku relatīvās nozīmības novērtējumu attiecībā pret kontrolētā darījuma pievienoto vērtību, šāds novērtējums jāpamato ar ticamiem objektīviem datiem, lai izvairītos no patvaļīgas interpretācijas. Īpaša uzmanība jāpievērš tam, lai tiktu noteikts, vai ir ieguldīti unikāli un vērtīgi nemateriālie aktīvi un vai puses uzņēmušās ekonomiski būtiskus riskus, kā arī tos izraisošo faktoru nozīmībai, attiecināmībai un novērtēšanai.

#### C.5.3. Peļņas sadalīšanas koeficientu piemēri

##### C.5.3.1. Uz aktīviem balstīti peļņas sadalīšanas koeficienti

2.179. Uz aktīviem vai kapitālu balstītus peļņas sadalīšanas koeficientus var izmantot, ja kontrolētajā darījumā pastāv cieša korelācija starp materiālajiem vai nemateriālajiem aktīviem vai izmantoto kapitālu un radīto vērtību. Lai peļņas sadalīšanas koeficients būtu jēgpilns, tas konsekventi jāpiemēro attiecībā uz visām darījuma pusēm. Skat. 2.104. punktu, kurā apspriesti salīdzināmības jautājumi saistībā ar aktīvu novērtēšanu darījumu tīrās peļņas metodes izmantošanā, jo šī novērtēšana ir piemērojama arī saistībā ar darījumu peļņas sadales metodi. Šīs iedaļas principi ir ilustrēti šīs nodaļas II pielikuma 15. piemērā.

2.180. Ja viena vai vairākas darījuma puses, attiecībā uz kurām par vispiemērotāko metodi ir atzīta darījumu peļņas sadales metode, veic ieguldījumu nemateriālu aktīvu veidā, var rasties problēmas saistībā ar šādu aktīvu identificēšanu un novērtēšanu. Šo pamatnostādņu VI nodaļā ir sniegti norādījumi par nemateriālo aktīvu identificēšanu un novērtēšanu. Skat. arī piemērus VI nodaļas pielikumā “Piemēri, ar kuriem ilustrēti norādījumi par nemateriālajiem aktīviem”.

##### C.5.3.2. Uz izmaksām balstīti peļņas sadalīšanas koeficienti

2.181. Peļņas sadalīšanas koeficients, kura pamatā ir izdevumi, var būt piemērots, ja ir iespējams identificēt ciešu korelāciju starp radītajiem relatīvajiem izdevumiem un ieguldīto relatīvo vērtību. Piemēram, attiecībā uz izplatītājiem, kas vienlaikus veic arī tirgdarbību, piemērots koeficients var būt tirgdarbības izdevumi, ja reklāma rada unikālus un vērtīgus nemateriālos tirgdarbības aktīvus, piemēram, saistībā ar patēriņa precēm reklāma ietekmē nemateriālo tirgdarbības aktīvu vērtību. Pētniecības un izstrādes izdevumi var būt piemērots koeficients ražotājiem, ja viņu izstrādes darbības ir saistītas ar unikāliem un vērtīgiem nemateriālajiem aktīviem, piemēram, patentiem. Tomēr, ja, piemēram, katra puse iegulda dažādus vērtīgus nemateriālos aktīvus, nav piemēroti izmantot ar izmaksām saistītu koeficientu, ja vien izmaksas nav ticams šo nemateriālo aktīvu relatīvās vērtības mērs vai izmaksas var novērtēt attiecībā pret riska svērumu, lai iegūtu ticamu relatīvās vērtības mēru. Pat tad, ja katra puse iegulda viena un tā paša veida nemateriālos aktīvus, būs piemēroti ņemt vērā riska svērumu. Piemēram, ja agrīnā attīstības stadijā kļūmes risks ir vairākas reizes augstāks nekā kļūmes risks vēlākā posmā vai jau apstiprinātas koncepcijas papildu uzlabojumu izstrādē, tad izmaksām, kas radušās šajā agrīnajā stadijā, būs augstāks riska svērums nekā tām izmaksām, kas radušās vēlāk vai saistībā ar papildu uzlabojumiem. Darbinieku atalgojums var būt būtisks situācijās, kad funkcijas, kas saistītas ar personāla prasmēm un pieredzi, ir galvenais faktors attiecīgās peļņas gūšanā.

2.182. Nosakot un piemērojot atbilstošus uz izmaksām balstītus peļņas sadalīšanas koeficientus, var būt nepieciešams ņemt vērā vairākus problemātiskus aspektus. Viens no tiem ir iespējamās atšķirības pušu izdevumu laika noteikšanā. Piemēram, pētniecības un izstrādes izmaksas, kas ir būtiskas attiecībā uz puses ieguldījumu vērtību, var būt radušās vairākus gadus iepriekš, turpretī citas puses izdevumi var būt pašreizēji. Tā rezultātā vēsturiskās izmaksas var būt nepieciešams pieskaitīt pašreizējām vērtībām (kā izklāstīts turpmāk) papildus 2.181. punktā aprakstītajam riska svērumam. Attiecīgās izmaksas var būt daļa no lielāka izmaksu kopfonda, kurš jāanalizē un jāsadala pa ieguldījumiem, kas veikti darījumā, kura peļņa jāsadala. Piemēram, tirdzniecības izmaksas var rasties un tikt iegrāmatotas saistībā ar vairākiem produkcijas veidiem, savukārt peļņas sadalīšanas darījums attiecas tikai uz vienu produkcijas veidu. Ja *MNE* grupas dalībnieka(-u) ar atrašanās vietu saistītie ietaupījumi ir būtiski peļņas veicinātāji un šādas izmaksas tiek iekļautas sadalāmajā peļņā, tad veids, kādā neatkarīgās puses sadalītu ar atrašanās vietu saistītos ietaupījumus, būtu jāatspoguļo peļņas sadalīšanā, ņemot vērā I nodaļas D.6. iedaļā sniegtos norādījumus. Uz izmaksām balstīti peļņas sadalīšanas koeficienti var būt ļoti jutīgi pret atšķirībām un izmaiņām izmaksu uzskaites klasifikācijā. Tāpēc iepriekš ir skaidri jānosaka, kādas izmaksas tiks ņemtas vērā, nosakot peļņas sadalīšanas koeficientu, un visām pusēm ir konsekventi jānosaka šis koeficients.

2.183. Dažos gadījumos uz izmaksām balstītu sadalīšanas koeficientu ticamības nolūkā ir svarīgi noteikt attiecīgo laikposmu, no kura jāņem vērā peļņas sadalīšanas koeficienta(-u) noteikšanas elementi (*piemēram*, aktīvi, izmaksas vai citi). Situāciju sarežģī tas, ka var būt nobīde starp laiku, kad rodas izdevumi, un laiku, kad tiek radīta vērtība, un dažreiz ir grūti izlemt, kura perioda izdevumi jāizmanto. Piemēram, uz izmaksām balstīta koeficienta gadījumā reizēm var būt piemēroti izmantot viena gada izdevumus, savukārt citreiz piemērotāk ir izmantot uzkrātos izdevumus (ja atbilstīgi apstākļiem, atskaitot nolietojumu vai amortizāciju), kas radušies gan iepriekšējā, gan kārtējā gadā. Atkarībā no lietas faktiem un apstākļiem laikposma noteikšana var būtiski ietekmēt peļņas sadali starp pusēm. Kā norādīts C.5.1. iedaļā iepriekš, peļņas sadalīšanas koeficienta izvēlei jāatbilst konkrētā gadījuma apstākļiem un jānodrošina peļņas sadales ticama tuvināšana tai sadalei, par kādu būtu vienojušās neatkarīgas darījuma puses. Šīs iedaļas principi ir ilustrēti šo pamatnostādņu II nodaļas II pielikuma 16. piemērā.

### II nodaļas II pielikums. Piemēri, ar kuriem ilustrēti norādījumi par darījumu peļņas sadales metodi

|  |
| --- |
| **Transfertcenu noteikšanas pamatnostādņu II nodaļas II pielikuma noteikumi tiek svītroti un aizstāti ar tekstu turpmākajā redakcijā.** |

|  |
| --- |
| *Skat. šo pamatnostādņu II nodaļas III daļas C iedaļu, kurā sniegti vispārīgi norādījumi par peļņas sadales metodes piemērošanu.**Turpmāk sniegtajos piemēros veiktās korekcijas un pieņēmumi par nesaistītu darījuma pušu vienošanos ir paredzēti tikai ilustratīviem nolūkiem, un nav jāuzskata, ka tie nosaka faktiskajās lietās vai noteiktās nozarēs obligāti izmantojamas korekcijas un nesaistītu darījuma pušu vienošanās. Visos gadījumos ir norādīti tikai nedaudzi fakti. Tas, ka ir identificēts viens no trim faktoriem (kā norādīts 2.125.–2.143. punktā), kurš liecina, ka vispiemērotākā transfertcenu metode var būt darījumu peļņas sadales metode, nenozīmē, ka nebūtu konstatējams arī viens vai abi pārējie faktori. Piemēram, situācijā, kad tiek identificēts, ka katra puse ir veikusi unikālu un vērtīgu ieguldījumu, pušu uzņēmējdarbība var būt arī cieši integrēta un puses var arī dalīti uzņemties ekonomiski būtiskus riskus vai atsevišķi uzņemties cieši saistītus riskus.**Lai gan šo piemēru mērķis ir uzskatāmi parādīt attiecīgajās pamatnostādņu iedaļās aplūkotos principus, šie principi katrā gadījumā jāpiemēro, ņemot vērā attiecīgās lietas konkrētos faktus un apstākļus. Piemēri nav jāizmanto, lai virspusēji interpretētu līdzīgus gadījumus.* |

#### 1. piemērs

1. Uzņēmums A ir mātesuzņēmums *MNE* grupai, kas darbojas farmācijas nozarē. Uzņēmumam A pieder jaunas zāļu formulas patents. Produkta izstrādes sākumposmā uzņēmums A izstrādāja zāļu klīniskos pētījumus un veica pētniecības un izstrādes funkcijas, kā rezultātā tika piešķirts patents.

2. Uzņēmums A un tā meitasuzņēmums S noslēdz savstarpēju līgumu, saskaņā ar kuru uzņēmums A piešķir uzņēmumam S licenci uz potenciālā farmaceitiskā produkta patenttiesībām. Saskaņā ar līgumu uzņēmums S veic produkta turpmāko izstrādi un nodrošina svarīgas uzlabošanas funkcijas. Uzņēmums S iegūst atļauju no attiecīgās uzraudzības iestādes. Produkta izstrāde ir veiksmīga, un to pārdod dažādos tirgos visā pasaulē.

3. Precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka gan uzņēmuma A, gan uzņēmuma S ieguldījums ir unikāls un vērtīgs farmaceitiskā produkta izstrādē.

4. Lai šādos apstākļos noteiktu kompensāciju par patenttiesībām, kuras uzņēmums A nodevis uzņēmumam S, vispiemērotākā metode, visticamāk, ir darījumu peļņas sadales metode.

#### 2. piemērs

5. Uzņēmums A ir T grupas loceklis, kurš reģistrēts valstī A un kura galvenā darbība ir tējas audzēšana un pārstrāde. Uzņēmums A nosaka, kur ir zeme ar ārkārtīgi labu augsni tējas audzēšanai, iegādājas un apstrādā šo zemi. Uzņēmums A ir izstrādājis vērienīgu zinātību tējas audzēšanas jomā, tostarp par to, kā palielināt vēlamās īpašības tējā, ko tas audzē, izmantojot uzņēmuma ieviestās audzēšanas metodes. Augsnes īpašības un audzēšanas metodes piešķir uzņēmuma A tējai īpašu garšu, tāpēc tā ir ļoti pieprasīta.

6. Uzņēmums A veic šādas darbības tējas apstrādē: lapu atlasīšanu, šķirošanu, pilnīgu vai daļēju fermentēšanu, kā arī maisījuma sagatavošanu un iepakošanu eksportam atbilstoši klienta pasūtījuma specifikācijām. Maisījuma sagatavošanā ir jāizmanto vērienīga patentētā zinātība par dažādu tējas šķirņu sajaukšanu, lai iegūtu unikālas garšas maisījumus, ko augsti vērtē T grupas klienti. Uzņēmuma A ražotā tēja savas unikālās garšas un aromāta dēļ ir ieguvusi starptautisku atzinību.

7. Uzņēmums A pārdod savu tēju uzņēmumam B, kas ir tā mātesuzņēmums un atrodas valstī B. Pēc tam uzņēmums B tēju pārpako un ar savu marķējumu pārdod mērķtirgos.

8. Uzņēmumam B pieder unikāls un vērtīgs tirdzniecības nosaukumu un preču zīme, kurus tas ir izstrādājis pats saviem spēkiem. Tomēr marķējumā ir norāde par tējas izcelsmi un uzņēmuma A izstrādātā maisījuma unikalitāti. Uzņēmums B ir rīkojis plašas reklāmas kampaņas, izmantojot elektroniskos plašsaziņas līdzekļus, internetu, gadatirgus un publikācijas nozares žurnālos, kā rezultātā konkrētais produktu sortiments ir kļuvis par tirgus līderi vairākos ģeogrāfiskajos tirgos. T grupas tēja tiek pārdota par augstāko cenu.

9. Šajā konkrētajā gadījumā, precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka gan uzņēmums A, gan uzņēmums B sniedz unikālu un vērtīgu ieguldījumu un ka vispiemērotākā transfertcenu noteikšanas metode, visticamāk, būs darījumu peļņas sadales metode.

#### 3. piemērs

10. Uzņēmums A un uzņēmums B ir tādas *MNE* grupas dalībnieki, kas tirgo elektroniskas iekārtas. Saistībā ar jaunā produkcijas veida laišanu tirgū uzņēmums A būs atbildīgs par projektēšanu, izstrādi un ražošanu, savukārt uzņēmums B uzņemsies tirgdarbības funkcijas un preču izplatīšanu pasaulē.

11. Proti, uzņēmums A veic pētniecības un izstrādes funkcijas un lemj par pētījumu virzieniem un termiņiem. Saistībā ar jaunā produkcijas veida ražošanu uzņēmums A pieņem lēmumus par ražošanas apjomiem un veic kvalitātes kontroli. Šā pienākuma izpildē uzņēmums A izmanto savu vērtīgo zinātību un zināšanas par elektronisko iekārtu ražošanu.

12. Saražotos produktus pārdod uzņēmumam B, kas izstrādā un visā pasaulē veic novatorisku tirgdarbību saistībā ar jauno produkcijas veidu. Proti, uzņēmums B ir atbildīgs par realizācijas stratēģijas izstrādi, lēmuma pieņemšanu par tirdzniecības izdevumu apjomu katrā valstī, kurā tiks tirgoti produkti, un tirgdarbības kampaņu ietekmes izvērtēšanu katru mēnesi. Uzņēmuma B veiktās tirgdarbības rezultātā ir radīta vērtīga preču zīme un ar to saistīta nemateriālā vērtība, pateicoties kurai jaunajam produkcijas veidam tirgū tiek dota priekšroka salīdzinājumā ar konkurentu piedāvātajām alternatīvām.

13. Uzņēmums B ir atbildīgs arī par produktu izplatīšanu visā pasaulē. Uzņēmuma B veiktās tirdzniecības darbības ir galvenais faktors, kas ļauj iegūt ekonomiskās priekšrocības attiecībā pret konkurentiem. Uzņēmums B ir veicis *R&D* darbības un uzņēmies riskus, kas saistīti ar tāda sarežģīta patentēta algoritma izstrādi, kurš rada iespēju saņemt klientu atsauksmes par produktu veiktspēju. Šī informācija ir ļoti vērtīga, lai precīzi prognozētu pieprasījumu, pārvaldītu krājumu un izplatīšanas loģistiku un varētu nodrošināt, ka klienti saņem pasūtījumu 48 stundu laikā.

14. Precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka uzņēmuma A un uzņēmuma B ieguldījums ir unikāls un vērtīgs, lai nodrošinātu jaunā produkcijas veida iespējamos panākumus.

15. Šādos apstākļos darījumu peļņas sadales metode, visticamāk, ir vispiemērotākā metode, lai noteiktu kompensāciju par produktiem, ko uzņēmums A pārdeva uzņēmumam B, jo abas puses veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu darījumā.

#### 4. piemērs

16. Fakti ir tādi paši kā 3. piemērā izklāstītie. Vienīgā atšķirībā ir tā, ka uzņēmums B veic daudz mazāka apjoma tirgdarbību un būtiski nepalielina ar preču zīmi saistīto nemateriālo vērtību vai reputāciju. Uzņēmums B ir izstrādājis mehānismu, kā nodot uzņēmumam A klientu atsauksmes par pārdotajiem produktiem, taču tas ir diezgan vienkāršs process un nav unikāls un vērtīgs ieguldījums. Kopumā uzņēmuma B veiktās tirdzniecības darbības nerada īpašas konkurences priekšrocības attiecīgajā nozarē. Proti, jaunā produkcijas veida iespējamie panākumi lielā mērā ir atkarīgi no produkta tehniskajām specifikācijām, dizaina un cenas, par kādu tas tiek pārdots galalietotājiem.

17. Funkciju analīzē secināms, ka uzņēmums A uzņemas riskus, kas saistīti ar produkta projektēšanu, izstrādi un ražošanu, savukārt uzņēmums B uzņemas riskus saistībā ar tirgdarbību un izplatīšanu.

18. Tirgdarbības un izplatīšanas riski, ko uzņēmies uzņēmums B, var ietekmēt uzņēmuma A galīgo rentabilitāti. Tomēr funkciju analīzē konstatējams, ka riski, ko uzņēmies uzņēmums B, nav ekonomiski būtiski uzņēmējdarbībai un ka uzņēmums B nesniedz unikālu un vērtīgu ieguldījumu kontrolētajā darījumā.

19. Šādos apstākļos darījumu peļņas sadales metode var nebūt vispiemērotākā metode, jo, visticamāk, ir iespējams izmantot salīdzināmus nekontrolētus darījumus, lai ticami izvērtētu, kādu kompensāciju par uzņēmuma B ieguldījumu saņemtu nesaistītas puses, un piemērot vienpusēju transfertcenu noteikšanas metodi vai metodes.

#### 5. piemērs

20. “WebCo” ir *MNE* grupas dalībnieks, kas izstrādā IT risinājumus klientiem, kas ir juridiskas personas. Nesen “WebCo” izstrādāja arhitektūru tīmekļa pārmeklētājam, kas ļauj vākt cenu noteikšanas datus no tīmekļvietnēm. “WebCo” ir uzrakstījis programmas kodu, tādējādi tas var sistemātiski skenēt tīmekļvietnes efektīvāk un ātrāk nekā citas līdzīgas tirgū pieejamās meklētājprogrammas.

21. Šajā posmā “WebCo” ir nodevis programmas licenci citam tās pašas *MNE* grupas uzņēmumam“ScaleCo”. “ScaleCo” ir atbildīgs par tīmekļa pārmeklētāja pilnveidošanu un lēmuma pieņemšanu par pārmeklēšanas rīka stratēģiju. “ScaleCo” ir specializējies tīmekļa pārmeklētāja papildinājumu izstrādē un produkta pielāgošanā tirgū konstatēto nepilnību risināšanai. Bez šiem ieguldījumiem sistēma nespētu apmierināt potenciālo klientu vajadzības.

22. Saskaņā ar licences noteikumiem “WebCo” turpinās izstrādāt pamattehnoloģiju, bet “ScaleCo” izmantos šos jauninājumus, lai pilnveidotu tīmekļa pārmeklētāju.

23. Funkciju analīzē secināms, ka šajā darījumā ekonomiski būtiskais risks ir izstrādes risks, t. i., risks, ka izstrādātais tīmekļa pārmeklētājs nedarbosies veiksmīgi. Saskaņā ar šo pamatnostādņu I nodaļas D.1.2.1. iedaļā aprakstīto riska analīzes ietvaru tiek noteikts, ka “WebCo” un “ScaleCo” uzņemas programmatūras izstrādes risku.

24. Precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka “WebCo” un “ScaleCo” ieguldījums ir unikāls un vērtīgs tīmekļa pārmeklētāja radīšanā un iespējamo panākumu nodrošināšanā.

25. Lai šādos apstākļos noteiktu, kādu kompensāciju saņemtu nesaistītas puses, ja būtu noslēgušas licences līgumu, kāds bija starp “WebCo” un “ScaleCo”, vispiemērotākā metode, visticamāk, ir darījumu peļņas sadales metode.

#### 6. piemērs

26. “ASSET Co” ir *MNE* grupas mātesuzņēmums, kas sniedz aktīvu pārvaldības pakalpojumus nesaistītām pusēm. Tam ir divi meitasuzņēmumi – uzņēmums A valstī A un uzņēmums B valstī B.

27. “FUND Co” ir neatkarīgs aktīvu pārvaldīšanas uzņēmums, kas privātiem ieguldītājiem valstī A un valstī B piedāvā kolektīvo ieguldījumu instrumentus. “FUND Co” komercializētie ieguldījumu instrumenti ir spoguļa fondi, kas satur gan valsts A, gan valsts B ieguldījumus pamatkapitālā.

28. “FUND Co” nolīgst “ASSET Co” sniegt fondiem vērtspapīru portfeļa pārvaldības pakalpojumus. “FUND Co” maksā “ASSET Co” maksu, pamatojoties uz fondu pārvaldībā esošajiem kopējiem aktīviem, kas pārdoti privātajiem ieguldītājiem valstī A un valstī B.

29. “ASSET Co” noslēdz līgumu ar uzņēmumu A un uzņēmumu B par vērtspapīru portfeļa pārvaldības pakalpojumu sniegšanu. Uzņēmumā A strādā vērtspapīru portfeļu pārvaldnieki, kas nodarbojas ar valsts A kapitālieguldījumiem, bet uzņēmumā B strādā vērtspapīru portfeļu pārvaldnieki, kas nodarbojas ar valsts B kapitālieguldījumiem. “ASSET Co” darbojas kā uzņēmuma A un B nominālā konta turētājs. Tas neveic nekādas funkcijas saistībā ar “FUND Co” līgumu, nav ieguldījis aktīvus un nav uzņēmies nekādus riskus.

30. Investīciju pārvaldīšanas komiteja, kurā ir vienāds skaits uzņēmuma A un uzņēmuma B vērtspapīru portfeļa pārvaldnieku, lemj par fondu investīciju pārvaldīšanu. Šī komiteja regulāri tiekas un nosaka fondu sastāvu. Tas, cik liels fondos ir valsts A un valsts B kapitālieguldījuma īpatsvars, mainīsies atkarībā no komitejas lēmumiem.

31. Funkciju analīzē secināms, ka ekonomiski būtisks šā darījuma risks ir saistīts ar to, ka privātie ieguldītāji var izņemt savus noguldījumus no “FUND Co” spoguļa fondiem, jo īpaši tad, ja tiem būs slikti darbības rezultāti. Saskaņā ar šo pamatnostādņu I nodaļas D.1.2.1. iedaļā aprakstīto riska analīzes ietvaru tiek noteikts, ka uzņēmumam A un uzņēmumam B ir dalīti jāuzņemas riski, kas saistīti ar fondu darbības rezultātiem, un cieši integrēti jāveic vērtspapīru portfeļa pārvaldības pakalpojumi.

32. Lai gan uzņēmums A un uzņēmums B sniedz vērtīgus pakalpojumus, arī neatkarīgu pušu sniegto vērtspapīru portfeļa pārvaldības pakalpojumu tirgus ir aktīvs, kas liecina ka šie pakalpojumi nav unikāli. Salīdzināmi šādu vērtspapīru portfeļa pārvaldības pakalpojumu (t. i., A un B uzņēmuma kopā veikto pakalpojumu) elementi var būt pieejami, taču tie nesniegs informāciju par to, kā uzņēmums A un uzņēmums B sadalītu maksu, ja tie būtu nesaistītas darījuma puses.

33. Uzskata, ka šādos apstākļos darījumu peļņas sadales metode ir vispiemērotākā metode kompensācijas noteikšanai uzņēmumam A un uzņēmumam B, jo to darbība ir cieši integrēta un savstarpēji atkarīga tā, ka nav iespējams izmantot vienpusēju metodi, lai noteiktu, kāds būtu rezultāts, ja šādu pašu ieguldījumu būtu veikušas neatkarīgas darījuma puses. Nesaistītu darījuma pušu gadījumā maksa, ko “ASSET Co” saņems no “FUND Co”, veidos ieņēmumu daļu attiecīgajā peļņā, kas tiks sadalīta starp uzņēmumu A un uzņēmumu B. Ja “ASSET Co” būtu nesaistīta darījuma puse, tā nesaņemtu nekādu kompensāciju.

#### 7. piemērs

34. Uzņēmums L, kas ir valsts L rezidents, un uzņēmums M, kas ir valsts M rezidents, ietilpst *MNE* grupā “LM Corporation”. Uzņēmums L un uzņēmums M nesaistītiem klientiem piedāvā starptautiskās tirdzniecības pārvadājumu, kravas nosūtīšanas un muitas brokeru pakalpojumus. Abi uzņēmumi kopā nodrošina klientiem šādus pakalpojumus: preču saņemšanu eksportētājvalstī, muitošanu eksportētājvalstī, preču iekraušanu konteinerā, konteinera pārvadāšanas organizēšanu, konteineru nogādāšanu uz kuģi un noņemšanu no tā, kravas izkraušanu no konteinera, muitošanu importētājvalstī un preču piegādi galamērķim. Klienti var būt gan importētāji, gan eksportētāji, un uzņēmums L un M atvieglo importa un eksporta operācijas abās valstīs. Klienti par šiem pakalpojumiem parasti maksā, ņemot vērā cenu, ko nosaka atbilstoši preču apjomam un svaram.

35. Precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka uzņēmums L un uzņēmums M cieši integrēti veic vienus un tos pašus tirdzniecības pārvadājumu, kravu nosūtīšanas un muitas brokeru pakalpojumus. Abi uzņēmumi ir savstarpēji ļoti atkarīgi, jo tikai kopīgi var nodrošināt katra klienta darījuma veiksmīgu izpildi. Uzņēmums L un uzņēmums M veic arī līdzīgas tirgdarbības un klientu atbalsta funkcijas atkarībā no klienta atrašanās vietas. Uzņēmumi kopīgi izmanto integrētu preču izsekošanas IT sistēmu. Uzņēmums L un uzņēmums M šo sistēmu sākotnēji kopīgi iegādājās no nesaistīta piegādātāja. Atbilstoši iespējām katrs no šiem uzņēmumiem pakāpeniski veic sistēmas uzlabojumus. “LM Corporation” grupas darba ražīgums, apjomradītie ietaupījumi un diversifikācijas radītie ietaupījumi ir devuši tai iespēju nodrošināt klientiem vērtīgu piedāvājumu – konkurētspējīgu cenu un nevainojamas starptautiskas pārrobežu operācijas.

36. Uzņēmums L un uzņēmums M kopīgi veic vienas un tās pašas galvenās vērtību radošās funkcijas un kopīgi izmanto *MNE* grupas svarīgākos aktīvus un iegulda tajos. Lai gan ir viegli uzzināt cenas, kādas par to pakalpojumiem prasītu nesaistīti darījuma partneri, uzņēmuma L un uzņēmuma M darbības ir tik cieši integrētas un savstarpēji atkarīgas, ka nav iespējams izmantot vienpusēju metodi, lai noteiktu, kāds būtu rezultāts, ja šādu pašu ieguldījumu būtu veikušas neatkarīgas darījuma puses. Tāpēc šajā gadījumā, visticamāk, darījumu peļņas sadalīšana būs vispiemērotākā metode, lai noteiktu, kāda kompensācija pienāktos uzņēmumam L un uzņēmumam M, ja tie būtu nesaistītas darījuma puses.

37. Ja saistībā ar darījumiem uzņēmums L un uzņēmums M ir dalīti uzņēmušies arī ekonomiski būtiskus riskus, visticamāk, sadalīšanā būs lietderīgi izmantot faktisko peļņu.

#### 8. piemērs

38. Uzņēmums A ir mātesuzņēmums M grupai, kas ir *MNE* grupa un iesaistīta elektronisko ierīču izstrādē un pārdošanā. Uzņēmumam A ir ekskluzīvas tiesības pārdot ierīces jebkurā teritorijā.

39. Uzņēmums A nolemj slēgt apakšuzņēmuma līgumu ar citu *MNE* grupas dalībnieku – uzņēmumu B – par elektronisko ierīču ražošanu. Saskaņā ar līguma nosacījumiem uzņēmums B ierīču ražošanā ievēros uzņēmuma A norādījumus. Uzņēmums B iegūs un piegādās materiālus, kas nepieciešami dažādu galaproduktu daļu ražošanai. Galvenā ražošanas procesa sastāvdaļa tiek iegūta no uzņēmuma A. Uzņēmums B gatavās preces pārdod uzņēmumam A, kas savukārt tos tirgos un izplatīs nesaistītiem klientiem.

40. Lai veiktu ražošanas darbības, uzņēmums B ir ieguldījis līdzekļus tādu mehānismu un instrumentu iegādē, kas īpaši pielāgoti M grupas pārdoto elektronisko ierīču ražošanai. Uzņēmumam B nav citu klientu, izņemot uzņēmumu A, tāpēc visu tā produkciju iegādājas uzņēmums A.

41. Precīzi nosakot darījuma robežas, redzams, ka uzņēmums B neveic nekādus unikālus un vērtīgus ieguldījumus saistībā ar kontrolētajiem darījumiem un M grupas uzņēmējdarbību. Turklāt riski, ko uzņēmies uzņēmums B, nav ekonomiski būtiski grupas saimnieciskajai darbībai. Lai gan uzņēmuma B darbības zināmā mērā ir integrētas uzņēmuma A darbībās un atkarīgas no uzņēmuma A, ir iespējams izmantot salīdzināmus nekontrolētus darījumus, lai ticami izvērtētu, kādu kompensāciju par uzņēmuma B ieguldījumu saņemtu nesaistītas puses, un piemērot vienpusēju transfertcenu noteikšanas metodi vai metodes. Šādos apstākļos darījumu peļņas sadales metode, visticamāk, nav vispiemērotākā metode.

#### 9. piemērs

42. Uzņēmums A, kas ir valsts A rezidents, un uzņēmums B, kas ir valsts B rezidents, ir *MNE* grupas “AB Inc” dalībnieki. Uzņēmumam A visā pasaulē pieder patenti uz ķīmisku savienojumu A, un uzņēmumam B visā pasaulē pieder patenti uz fermentu B. Ķīmiskais savienojums A un ferments B – abi ir unikāli. Uzņēmums A un uzņēmums B katrs pats saviem spēkiem un dažādiem nolūkiem ir izstrādājis attiecīgi ķīmisko savienojumu vai fermentu, tomēr katrs no tiem ir konstatējis, ka minētos izgudrojumus nevar izmantot tā, kā bija sākotnēji iecerēts. Tādējādi šobrīd nedz ķīmiskajam savienojumam A, nedz fermentam B nav nozīmīgas vērtības.

43. Tomēr uzņēmuma A un uzņēmuma B speciālisti, strādājot kopā, galu galā konstatē, ka ķīmiskā savienojuma A un fermenta B kombinācija rada unikālu un vērtīgu medikamentu, kas ir ļoti efektīvs konkrētas slimības ārstēšanā un, visticamāk, ir ļoti vērtīgs.

44. Uzņēmums A un uzņēmums B noslēdz līgumu, saskaņā ar ko uzņēmums A piešķir uzņēmumam B tiesības izmantot ķīmisko savienojumu A. Uzņēmums B apvienos abas sastāvdaļas, lai izstrādātu jauno medikamentu, un to tirgos.

45. Šādos apstākļos uzņēmuma A un uzņēmuma B ieguldījuma ciešā integrācija un savstarpējā atkarība ietekmē šo ieguldījumu vērtību tā, ka katrs ieguldījums kļūst unikāls un vērtīgs, ja to izvērtē kopsakarā ar otru ieguldījumu. Tādējādi konstatējams, ka darījumu peļņas sadales metode ir vispiemērotākā metode, lai noteiktu kompensāciju uzņēmumam A par tiesību uz ķīmiskā savienojuma izmantošanu nodošanu uzņēmumam B.

#### 10. piemērs

46. Uzņēmums A izstrādā, pilnveido un ražo augsto tehnoloģiju produkcijas veidu, kas izmantojams rūpniecībā. Jaunajā produkcijas veida paaudzē izmantoto pamatsastāvdaļu ir izstrādājis un izveidojis uzņēmums B, kas ir uzņēmuma A saistītais uzņēmums. Šī galvenā sastāvdaļa ir ļoti novatoriska un ietver unikālus un vērtīgus nemateriālos aktīvus. Šī inovācija ir galvenais atšķirīgais elements jaunajā produktu paaudzē. Jaunās produktu paaudzes panākumi lielā mērā ir atkarīgi no uzņēmuma B ražotās galvenās sastāvdaļas veiktspējas. Galvenā sastāvdaļa ir īpaši paredzēta jaunajai produktu paaudzei, un to nevar izmantot nevienā citā produktā.

47. Galveno sastāvdaļu ir pilnībā izstrādājis uzņēmums B. Precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka uzņēmums B veic visas kontroles funkcijas un uzņemas visus riskus saistībā ar sastāvdaļas izstrādi, savukārt uzņēmums A vispār neiesaistās.

48. Tomēr, precīzi nosakot darījuma robežas, redzams arī tas, ka uzņēmums A veic visas kontroles funkcijas un uzņemas visus riskus saistībā ar jaunās produktu paaudzes ražošanu kopumā un pārdošanu. Uzņēmums A nevar kontrolēt (un tādējādi neuzņemas) riskus, kas saistīti ar galvenās sastāvdaļas veiktspēju.

49. Šajā piemērā tiek konstatēts, ka, lai gan uzņēmums A un uzņēmums B katrs uzņemas atšķirīgus ekonomiski būtiskus riskus, šie riski ir savstarpēji ļoti atkarīgi. Tādējādi tiek noteikts, ka vispiemērotākā metode ir darījumu peļņas sadales metode.

50. Ja tiks arī konstatēts, ka vispiemērotākais veids, kā šajā gadījumā piemērot darījumu peļņas sadales metodi, ir sadalīt uzņēmuma A jaunās produktu paaudzes pārdošanas ieņēmumus vai bruto peļņu, katrai pusei būs jāuzņemas sekas, ko radīs tādu risku īstenošanās, kuri attiecas uz katras puses pamatdarbības izmaksām.

#### 11. piemērs

51. Elektronikas produkta popularitātes pamatā ir tā elektronisko procesu un galvenās sastāvdaļas novatorisks tehnoloģisks risinājums. Šo sastāvdaļu izstrādā un ražo saistītais uzņēmums A, tad nodod saistītajam uzņēmumam B, kas izstrādā un ražo pārējās produkta daļas, savukārt produktu izplata saistītais uzņēmums C. Ir pieejama informācija, kas ļauj, izmantojot tālākpārdošanas cenu metodi, pārbaudīt, vai transfertcena, par kādu uzņēmums B pārdod galaproduktu uzņēmumam C, pienācīgi kompensē uzņēmuma C veiktās izplatīšanas funkcijas, aktīvus un riskus, ko tas uzņēmies.

52. Vispiemērotākā metode, lai noteiktu cenu sastāvdaļai, ko uzņēmums A nodod uzņēmumam B, var būt salīdzināmo nekontrolēto cenu metode, ja ir pieejams pietiekami daudz salīdzināmu elementu. Skat. pamatnostādņu 2.15. punktu. Tomēr, tā kā tiek konstatēts, ka uzņēmums A ir veicis unikālu un vērtīgu ieguldījumu, jo nodod uzņēmumam B sastāvdaļu, kuras ražošanā ir izmantotas uzņēmuma A novatoriskās tehnoloģiskās iespējas šajā tirgus segmentā, jāsecina, ka šajā piemērā aplūkotajā gadījumā ir neiespējami (pēc atbilstoši veiktas​funkciju un salīdzināmības analīzes) atrast ticamas salīdzināmas nekontrolētās cenas, lai aplēstu pareizo cenu, kādu A var pieprasīt par savu produktu, ja darījums būtu veikts starp nesaistītām pusēm. Tomēr, ja aprēķina A ražošanas izmaksu rentabilitāti, var aplēst peļņas elementu, kas kompensētu A veiktās ražošanas funkcijas, neņemot vērā peļņas elementu, kas attiecināms uz tajās izmantoto unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu. Līdzīgu aprēķinu var veikt attiecībā uz uzņēmuma B ražošanas izmaksām, lai aplēstu B peļņu, kas iegūta, pamatojoties uz tā veiktajām ražošanas funkcijām un neņemot vērā peļņas elementu, kas attiecināms uz tajās izmantoto unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu. Tā kā ir zināma cena, par kādu uzņēmums B pārdod produktu uzņēmumam C, un tiek pieņemts, ka tā atbilst nesaistītu darījuma pušu cenai, var noteikt atlikušās peļņas summu, ko A un B guvuši, izmantojot savus attiecīgos unikālos un vērtīgos nemateriālos aktīvus. Šajā posmā joprojām nav iespējams precīzi noteikt atlikušās peļņas īpatsvaru, kas attiecināms uz katru uzņēmumu.

53. Atlikušo peļņu var sadalīt, pamatojoties uz tādu faktu un apstākļu analīzi, kas, iespējams, norādītu, kā papildu kompensāciju būtu sadalījušas nesaistītas darījuma puses. Katra uzņēmuma *R&D* darbību nolūks ir izstrādāt tehnoloģiskus risinājumus saistībā ar vienu un to pašu produktu klasi, un šā piemēra vajadzībām ir noteikts, ka *R&D* izdevumu relatīvās summas ticami atspoguļo uzņēmumu ieguldījumu relatīvo vērtību. Skat. pamatnostādņu 2.145. punktu. Tas nozīmē, ka katra uzņēmuma unikālo un vērtīgo ieguldījumu var ticami novērtēt pēc to relatīvajiem izdevumiem pētniecībai un izstrādei, tādējādi, ja uzņēmuma A pētniecības un izstrādes izdevumi ir 15 un uzņēmuma B ir 10, kas kopā veido pētniecības un izstrādes izdevumus 25, atlikumu var sadalīt 15/25 uzņēmumam A un 10/25 uzņēmumam B.

54. Turpmāk sniegtie skaitļi var palīdzēt saprast šo piemēru.

##### a) A un B peļņa un zaudējumi

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **A** | **B** |
| **Pārdošanas ieņēmumi** |  | 50 |  | 100 |
| **Izmaksas:** |  |  |  |  |
| **Pirkumi** |  | (10) |  | (50) |
| **Ražošanas izmaksas** |  | (15) |  | (20) |
| **Bruto peļņa** |  | 25 |  | 30 |
| **Izmaksas:** |  |  |  |  |
| ***R&D*** | 15 |  | 10 |  |
| **Saimnieciskās darbības izmaksas** | 10 | (25) | 10 | (20) |
| **Tīrā peļņa** |  | **0** |  | **10** |

***b) Nosaka uzņēmuma A un B parasto ražošanas peļņu un aprēķina kopējo atlikušo peļņu***

55. Abās jurisdikcijās ir konstatēts, ka trešo personu salīdzināmi ražotāji, kas neiegulda unikālus un vērtīgus nemateriālos aktīvus, gūst atdevi no ražošanas izmaksām (izņemot pirkumiem) 10 % apmērā (tīrās peļņas attiecība pret tiešajām un netiešajām ražošanas izmaksām).[[2]](#footnote-3) Uzņēmuma A ražošanas izmaksas ir 15, tāpēc izmaksu atdeve attiecībā uz A būtu ražošanas peļņa 1,5. Uzņēmuma B pielīdzināmās ražošanas izmaksas ir 20, tāpēc izmaksu atdeve attiecībā uz B būtu ražošanas peļņa 2,0. Tādējādi atlikusī peļņa ir 6,5, kas iegūta, no attiecīgās tīras peļņas 10 atņemot kopējo ražošanas peļņu 3,5.

##### c) Sadala atlikušo peļņu

56. Sākotnējā peļņas sadale (1,5 uzņēmumam A un 2,0 uzņēmumam B) kompensē A un B ieguldījumu ražošanas funkciju izpildē, taču neietver to attiecīgā unikālā un vērtīgā ieguldījuma vērtību, kura rezultātā radies tehnoloģiski modernizēts produkts. Tā kā šajā gadījumā ir noteikts, ka uzņēmuma A un B relatīvā daļa kopējās *R&D* izmaksās, kas saistītas ar produktu, ir ticams abu uzņēmumu attiecīgā unikālā un vērtīgā ieguldījuma vērtības aizstājējs, to var izmantot kā bāzi atlikuma sadalīšanai starp A un B. Atlikums ir 6,5, no kura 15/25 var iedalīt uzņēmumam A un 10/25 – uzņēmumam B, tādējādi katra attiecīgā daļa ir 3,9 un 2,6, kā parādīts turpmāk:

A daļa 6,5 x 15/25 = 3,9

B daļa 6,5 x 10/25 = 2,6

##### d) Pārrēķina peļņu

57. Tādējādi A tīrā peļņa būtu 1,5 + 3,9 = 5,4.

Tādējādi B tīrā peļņa būtu 2,0 + 2,6 = 4,6.

Pārskatītā peļņa un zaudējumi nodokļu vajadzībām varētu tikt atspoguļoti šādi:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **A** | **B** |
| **Pārdošanas ieņēmumi** | 15 | 55,4 | 10 | 100 |
| **Izmaksas:** |  |  |
| **Pirkumi** | (10) | (55,4) |
| **Ražošanas izmaksas** | (15) | (20) |
| **Bruto peļņa** | 30,4 | 24,6 |
| **Izmaksas:** | (25) | (20) |
| ***R&D*** |
| **Saimnieciskās darbības izmaksas** | 10 | 10 |
| **Tīrā peļņa** | **5,4** | **4,6** |

##### Piezīme

58. Piemēra mērķis ir vienkāršā veidā parādīt atlikušās peļņas sadalīšanas mehānismus, un tas nav jāuzskata par vispārīgiem norādījumiem nesaistītu pušu darījuma principa piemērošanai, lai noteiktu salīdzināmus elementus nesaistītu pušu darījumā un piemērotu sadalījumu. Ir svarīgi, lai, piemērojot tajā ietvertos principus, katrā gadījumā tiktu ņemti vērā konkrētās lietas fakti un apstākļi. Proti, jānorāda, ka, praktiski sadalot atlikušo peļņu, var būt nepieciešamība veikt būtiskus precizējumus, lai noteiktu un skaitliski aprēķinātu atbilstošo sadalīšanas bāzi. Ja tiek izmantoti *R&D* izdevumi, var būt tā, ka jāņem vērā veikto *R&D* veidu atšķirības, piemēram, dažādiem *R&D* var būt atšķirīgs ar tiem saistītā riska līmenis, tāpēc nesaistītas darījuma puses noteiktu dažādus paredzamās peļņas līmeņus. Arī pašreizējie *R&D* izdevumu relatīvie līmeņi var pienācīgi neatspoguļot iepriekš izstrādātu vai iegādātu bezķermenisku lietu pienesumu pašreizējās peļņas gūšanā. Skat. šo pamatnostādņu II nodaļas C.5.3.2. iedaļu.

#### 12. piemērs

59. Uzņēmums A, kas ir rezidents valstī A, uzņēmums B, kas ir rezidents valstī B, un uzņēmums C, kas ir rezidents valstī C, ir *MNE* grupas dalībnieki. Uzņēmums A un B veic produktu projektēšanu un ražošanu, un šajā saistībā to darbības ir cieši integrētas. Turklāt uzņēmums A un uzņēmums B ir atbildīgi par produktu tirdzniecību un izplatīšanu nesaistītiem klientiem attiecīgi valstī A un valstī B. Uzņēmums C ir atbildīgs par to, lai produktus, ko ir iegādājies no uzņēmuma A un B, ar līdzvērtīgiem noteikumiem tirgotu un izplatītu nesaistītiem klientiem valstī C.

60. Uzņēmums A un uzņēmums B noslēdz līgumu par detaļu, veidņu un sastāvdaļu iegādi un pārdošanu dažādu produkta modeļu ražošanai. Šie darījumi var attiekties arī uz pusfabrikātiem, lai laikus un optimāli izpildītu klientu prasības. Tā kā uzņēmumam A un uzņēmumam B ir plaša pieredze šajā nozarē, tie katrs ir izstrādājuši savus projektēšanas un ražošanas procesus, ieguldot tajos unikālu un vērtīgu zinātību un citus nemateriālos aktīvus. Savukārt, precīzi nosakot darījuma robežas, konstatējams, ka uzņēmums C neveic nekādu unikālu un vērtīgu ieguldījumu. Uzņēmums C vienkārši veic līdzvērtīgas tirdzniecības un izplatīšanas funkcijas.

61. Ir konstatēts, ka projektēšana un ražošana ir galvenie faktori, kas rada vērtības *MNE* grupai, un funkciju analīze liecina, ka ekonomiski būtiskie riski ir stratēģiskie un darbības riski, kas saistīti ar projektēšanas un ražošanas funkcijām. Uzņēmums A un uzņēmums B ir iesaistīti sarežģītā grupas iekšējo darījumu tīklā, kur katra uzņēmuma darbība lielā mērā ir atkarīga no otra uzņēmuma spējas nodrošināt dažādas sastāvdaļas un citus ražošanas elementus. Uzņēmuma A un uzņēmuma B ražošanas un projektēšanas darbības ir savstarpēji ļoti atkarīgas, un abi uzņēmumi veic attiecīgās kontroles funkcijas saistībā ar ekonomiski būtiskiem riskiem. Saskaņā ar šo pamatnostādņu I nodaļas D.1.2.1. iedaļā aprakstīto riska analīzes ietvaru tiek noteikts, ka uzņēmums A un uzņēmums B dalīti uzņemas riskus, kas saistīti ar projektēšanu un ražošanu. Abi uzņēmumi sniedz unikālu un vērtīgu ieguldījumu ražošanas un projektēšanas procesos.

62. Lai šādos apstākļos noteiktu uzņēmuma A un uzņēmuma B kompensāciju saistībā ar to veiktajiem grupas iekšējiem darījumiem, vispiemērotākā metode, visticamāk, ir darījumu peļņas sadales metode. Tomēr, lai noteiktu, kādu peļņu nesaistītu darījuma pušu gadījumā saņemtu uzņēmums C, visticamāk, vispiemērotākā ir vienpusēja transfertcenu noteikšanas metode, piemēram, tālākpārdošanas cenu metode vai *TNMM*.

63. Lai, piemērojot darījumu peļņas sadales metodi, noteiktu attiecīgo sadalāmo peļņu, jāņem vērā produktu pārdošana valstī A, B un C. Valsts C gadījumā to aprēķinās, atsaucoties uz uzņēmuma C pārdošanas ieņēmumiem, no kuriem atskaitīs peļņu, kādu nesaistītu darījuma pušu gadījumā saņemtu uzņēmums C (kā noteikts iepriekš tekstā) par savu ieguldījumu.

64. Saskaņā ar darījumu peļņas sadales metodes atlikumu pieeju procesa pirmā darbība būtu noteikt nesaistītu pušu peļņu par mazāk sarežģītiem, salīdzināmiem katras puses (t. i., uzņēmuma A un uzņēmuma B) ieguldījumiem. Pēc tam šīs summas tiek atskaitītas no attiecīgās peļņas kopuma, lai noteiktu sadalāmo atlikušo peļņu. Veicot atlikumu analīzes otro darbību, atlikušo peļņu pēc tam sadala starp uzņēmumu A un uzņēmumu B, pamatojoties uz to relatīvo ieguldījumu šajā atlikušajā peļņā.

#### 13. piemērs

65. Uzņēmums A, kas ir rezidents valstī A, ir *MNE* grupas “Retail Group” mātesuzņēmums un nodarbojas ar mazumtirdzniecību modes dizaina jomā. Gadu gaitā uzņēmums A ir pilnveidojis zinātību un veicinājis preču zīmes un ar to saistīto nemateriālo aktīvu vērtības pieaugumu, intensīvi iesaistoties tirgdarbībā. Šajā gadījumā nemateriālie aktīvi, kas izstrādāti un pieder uzņēmumam A, nav kvalificējami kā grūti novērtējami nemateriālie aktīvi.

66. Lai paplašinātu uzņēmējdarbību valsts B tirgū, uzņēmums A noslēdz līgumu ar uzņēmumu B, “Retail Group” dalībnieku, kas ir rezidents valstī B. Saskaņā ar šo līgumu uzņēmums A piešķir uzņēmumam B tiesības izmantot zinātību un preču zīmes modes preču mazumtirdzniecībai valstī B. Uzņēmumam B ir liela pieredze modes preču mazumtirdzniecībā, kā arī liela pieredze zīmola atpazīstamības un lojalitātes veidošanā valstī B, izmantojot uzņēmuma štata darbiniekus, kas izstrādā un ievieš novatoriskas realizācijas stratēģijas un veic tirgdarbību.

67. Precīzi nosakot darījuma robežas, secināms, ka abu uzņēmumu ieguldījums ir unikāls un vērtīgs “Retail Group” uzņēmējdarbībai valstī B.

68. Turpmāk sniegtajos scenārijos konstatēts, ka darījumu peļņas sadalīšana ir vispiemērotākā metode, lai noteiktu kompensāciju par tiesībām, ko uzņēmums A piešķir uzņēmumam B, pamatojoties uz to, ka abas darījuma puses veic unikālu un vērtīgu ieguldījumu.

##### 1. scenārijs

69. Precīzi nosakot darījuma robežas, redzams, ka uzņēmums A neuzņemas nevienu ekonomiski būtisku risku, kas saistīts ar uzņēmuma B tirgdarbību un licencēto nemateriālo aktīvu izmantošanu.

70. Šādos apstākļos, piemērojot darījumu peļņas sadales metodi, jāizmanto gaidāmā peļņa, ko uzņēmums B gūs, realizējot produktus noteiktā laikposmā (piemēram, izmantojot diskontēto naudas plūsmu vērtēšanas paņēmienu, kā aprakstīts VI nodaļas D.2.6.3 un D.2.6.4. iedaļā).

71. Uzņēmuma A un uzņēmuma B veiktā ieguldījuma relatīvo vērtību izmantos, lai noteiktu, kā sadalāma uzņēmuma B gaidāmā peļņa, ko rada abu uzņēmumu ieguldījumi. Maksājums par darījumu var notikt dažādi, tostarp kā kopsummas maksājums uzņēmumam A vai honorārs, kas atkarīgs no pārdošanas ieņēmumiem.

##### 2. scenārijs

72. Šajā scenārijā, precīzi nosakot darījuma robežas, redzams, ka:

• uzņēmums A un uzņēmums B piekrīt sadalīt uzņēmuma B faktisko peļņu, kas gūta no produktu pārdošanas;

• uzņēmums A un uzņēmums B kopīgi veiks tirgdarbību un izplatīšanas darbības saistībā ar produktiem, kam ir preču zīme, un

• gan uzņēmums A, gan uzņēmums B uzņemas riskus, kas saistīti ar uzņēmuma B tirgdarbības un izstrādājuma realizēšanas darbību veiksmīgu vai neveiksmīgu rezultātu.

73. Šādos apstākļos darījumu peļņas sadales metodi piemēro faktiskajai peļņai, kas gūta, pārdodot produktus, un šīs peļņas sadalījuma noteikšanai tiks izmantota uzņēmuma A un uzņēmuma B veiktā ieguldījuma relatīvā vērtība.

**14. piemērs**

74. Turpmāk ir sniegti daži piemēri tam, cik liela nozīme ir peļņas rādītāja izvēlei, lai noteiktu, kura ir attiecīgā sadalāmā peļņa, piemērojot darījumu peļņas sadales metodi.

##### 1. scenārijs

75. Pieņemsim, ka A un B ir divi saistīti uzņēmumi, kas atrodas divās dažādās nodokļu jurisdikcijās. Abi ražo vienas un tās pašas preces, un abiem rodas izdevumi, kā rezultātā tiek radīts unikāls un vērtīgs nemateriālais aktīvs, ko tie var savstarpēji izmantot. Šajā piemērā tiek pieņemts, ka unikālā un vērtīgā nemateriālā aktīva īpatnība ir tāda, ka gan A, gan B unikālā un vērtīgā ieguldījuma vērtība attiecīgajā gadā ir proporcionāla A un B relatīvajiem izdevumiem par nemateriālo aktīvu tajā pašā gadā. (Jānorāda, ka praksē šis pieņēmums ne vienmēr būs patiess.) Pieņemsim, ka A un B pārdod produktus tikai trešajām personām. Pieņemsim, ka ir konstatēts, ka vispiemērotāk ir izmantot atlikušās peļņas sadales metodi, ka A un B ražošanas darbības nav pārāk sarežģītas un darījumi nav unikāli, tāpēc sākotnējai sadalāmai peļņai jābūt 10 % no pārdoto preču izmaksām, un ka atlikusī peļņa jāsadala proporcionāli A un B izdevumiem saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu. Turpmāk norādītie skaitļi ir tikai ilustratīvi.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | **B** | **A + B kopā** |
| **Pārdošanas ieņēmumi** | 100 | 300 | 400 |
| **Pārdoto preču izmaksas** | 60 | 170 | 230 |
| **Bruto peļņa** | 40 | 130 | 170 |
| **Pieskaitāmās izmaksas** | 3 | 6 | 9 |
| **Citas saimnieciskās darbības izmaksas** | 2 | 4 | 6 |
| **Izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu** | 30 | 40 | 70 |
| **Saimnieciskās darbības ieņēmumi** | 5 | 80 | 85 |

##### Pirmā darbība – sākotnējās peļņas noteikšana saistībā ar ražošanas darījumiem, kas nav unikāli (pārdoto preču izmaksas + 10 % šajā piemērā)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **A** | 60 + (60 \* 10 %) = 66 | → A ražošanas darījumu sākotnējā peļņa = | 6 |
| **B** | 170 + (170 \* 10 %) = 187 | → B ražošanas darījumu sākotnējā peļņa = | 17 |
|  |  | Kopējā peļņa, kas sadalīta, izmantojot sākotnējo peļņu (6+17) = | 23 |

***Otrā darbība – sadalāmās atlikušās peļņas noteikšana***

*a) Ja to nosaka kā saimnieciskās darbības ieņēmumus*

|  |  |
| --- | --- |
| **Saimnieciskās darbības ieņēmumi kopā** | 85 |
| **Jau sadalītā peļņa (ražošanas darījumu sākotnējā peļņa)** | 23 |
| **Atlikusī peļņa, kas jāsadala proporcionāli A un B izdevumiem saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu** | 62 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Atlikusī peļņa, kas iedalīta A** | 62 \* 30/70 | 26,57 |
| **Atlikusī peļņa, kas iedalīta B** | 62 \* 40/70 | 35,43 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Kopējā peļņa, kas iedalīta A** | 6 (sākotnējā peļņa) + 26,57 (atlikusī peļņa) | 32,57 |
| **Kopējā peļņa, kas iedalīta B** | 17 (sākotnējā peļņa) + 35,43 (atlikusī peļņa) | 52,43 |
| **Kopā** |  | 85 |

*b) Ja to nosaka kā saimnieciskās darbības ieņēmumus, pirms atskaitītas pieskaitāmās izmaksas (pieņemot, ka ir konstatēts, ka A un B pieskaitāmās izmaksas nav saistītas ar pārbaudāmo darījumu un tās nav ietveramas attiecīgajā sadalāmajā peļņā)*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | **B** | **A + B kopā** |
| **Pārdošanas ieņēmumi** | 100 | 300 | 400 |
| **Pārdoto preču izmaksas** | 60 | 170 | 230 |
| **Bruto peļņa** | 40 | 130 | 170 |
| **Citas saimnieciskās darbības izmaksas** | 2 | 4 | 6 |
| **Izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu** | 30 | 40 | 70 |
| **Saimnieciskās darbības ieņēmumi, pirms atskaitītas pieskaitāmās izmaksas** | 8 | 86 | 94 |
| **Pieskaitāmās izmaksas** | 3 | 6 | 9 |
| **Saimnieciskās darbības ieņēmumi** | 5 | 80 | 85 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Saimnieciskās darbības ieņēmumi kopā, pirms atskaitītas pieskaitāmās izmaksas** | 94 |
| **Jau sadalītā peļņa (ražošanas darījumu sākotnējā peļņa)** | 23 |
| **Atlikusī peļņa, kas iegūta, pirms atskaitītas pieskaitāmās izmaksas, un kas jāsadala proporcionāli A un B izdevumiem saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu** | 71 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Atlikusī peļņa, kas iedalīta A** | 71 \* 30/70 | 30,43 |
| **Atlikusī peļņa, kas iedalīta B** | 71 \* 40/70 | 40,57 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Kopējā peļņa, kas iedalīta A** | 6 (sākotnējā peļņa) + 30,43 (atlikusī peļņā) – 3 (pieskaitāmās izmaksas) | 33,43 |
| **Kopējā peļņa, kas iedalīta B** | 17 (sākotnējā peļņa) + 40,57 (atlikusī peļņā) – 6 (pieskaitāmās izmaksas) | 51,57 |
| **Kopā** |  | 85 |

76. Kā parādīts iepriekšējā piemērā, ja, nosakot attiecīgo sadalāmo peļņu, tiek izslēgti daži konkrēti posteņi, tas nozīmē, ka katra puse paliek atbildīga par saviem izdevumiem saistībā ar šiem posteņiem. Tāpēc lēmums par dažu konkrētu posteņu izslēgšanu ir jāpieņem, pamatojoties uz precīzi noteiktām darījuma robežām.

##### 2. scenārijs

77. Cits piemērs – dažos gadījumos var būt lietderīgi atteikties no izdevumu kategorijas tiktāl, ciktāl atlikušās peļņas sadales analīzē šie izdevumi ir izmantoti kā pamats peļņas sadalīšanas koeficientam(-iem). Piemēram, gadījumos, kad konstatē, ka relatīvie izdevumi, kas veicina unikāla un vērtīga nemateriāla aktīva izstrādi, ir vispiemērotākais peļņas sadalīšanas koeficients, atlikušo peļņu var aprēķināt, pamatojoties uz pamatdarbības peļņu pirms šo izdevumu rašanās. Pēc tam, kad noteikts, kā sadalāma atlikusī peļņa, katrs saistītais uzņēmums atņem savus izdevumus. To var ilustrēt šādi. Pieņemsim, ka fakti ir tādi paši kā 2.74. punktā šā piemēra 1. scenārijā, un pieņemsim, ka, nosakot atlikušo peļņu, nav atņemtas pieskaitāmās izmaksas.

##### Pirmā darbība – noteikt ražošanas darbību pamatpeļņu (šajā piemērā to veido pārdoto preču izmaksas + 10 %)

78. Tie paši aprēķini, kas 1. scenārija 1. darbībā iepriekš tekstā.

##### Otrā darbība – sadalāmās atlikušās peļņas noteikšana

*a) Ja to nosaka kā saimnieciskās darbības ieņēmumus, no kuriem atskaitīti izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu*

Tie paši aprēķini, kas 1. scenārija 2. darbības a) gadījumā.

*b) Ja to nosaka kā saimnieciskās darbības ieņēmumus, pirms tiek atskaitīti izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **A** | **B** | **A + B kopā** |
| **Pārdošanas ieņēmumi** | 100 | 300 | 400 |
| **Pārdoto preču izmaksas** | 60 | 170 | 230 |
| **Bruto peļņa** | 40 | 130 | 170 |
| **Pieskaitāmās izmaksas** | 3 | 6 | 9 |
| Citas saimnieciskās darbības izmaksas | 2 | 4 | 6 |
| Saimnieciskās darbības ieņēmumi, pirms atskaitīti izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu | 35 | 120 | 155 |
| Izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu | 30 | 40 | 70 |
| Saimnieciskās darbības ieņēmumi | 5 | 80 | 85 |

|  |  |
| --- | --- |
| **Attiecīgie saimnieciskās darbības ieņēmumi, pirms atskaitīti izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu** | 155 |
| **Jau sadalītā peļņa (ražošanas darījumu sākotnējā peļņa)** | 23 |
| **Atlikusī peļņa, kas iegūta, pirms atskaitīti izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu, un kas jāsadala proporcionāli A un B izdevumiem saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu** | 132 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Atlikusī peļņa, kas iedalīta A** | 132 \* 30/70 | 56,57 |
| **Atlikusī peļņa, kas iedalīta B** | 132 \* 40/70 | 75,43 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Kopējā peļņa, kas iedalīta A** | 6 (sākotnējā peļņa) + 56,57 (atlikusī peļņa) – 30 (izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu) | 32,57 |
| **Kopējā peļņa, kas iedalīta B** | 17 (sākotnējā peļņa) + 75,43 (atlikusī peļņa) – 40 (izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu) | 52,43 |
| **Kopā** |  | 85 |

 *T. i.*, A un B tiek piešķirta tāda pati peļņa kā gadījumā, ja nosaka, ka attiecīgā sadalāmā peļņa ir saimnieciskās darbības ieņēmumi, no kuriem atņemti izdevumi saistībā ar unikālo un vērtīgo nemateriālo aktīvu, skat. iepriekš a) gadījumu.

79. Šis piemērs ilustrē to, ka tad, kad atlikušās peļņas sadalīšanā izmanto peļņas sadalīšanas koeficientu, kura pamatā ir tādu izdevumu kategorija, kas radušies attiecīgajā periodā, nav nozīmes tam, vai sadalāmā atlikusī peļņa tiek noteikta pirms katras puses izdevumu atskaitīšanas vai pēc izdevumu atskaitīšanas. Tomēr rezultāts var būt atšķirīgs, ja sadalīšanas koeficienta pamatā izmantoti iepriekšējā un kārtējā gadā uzkrātie izdevumi.

#### 15. piemērs

80. Uzņēmums A, kas ir rezidents valstī A, un uzņēmums B, kas ir rezidents valstī B, ir *MNE* grupas dalībnieki. Abi uzņēmumi veic produktu projektēšanu un ražošanu, un šajā saistībā to darbības ir cieši integrētas. Turklāt uzņēmums A un uzņēmums B ir atbildīgi par produktu tirdzniecību un izplatīšanu nesaistītiem klientiem attiecīgi valstī A un valstī B.

81. Uzņēmums A un uzņēmums B noslēdz līgumu par detaļu, veidņu un dažādu sastāvdaļu iegādi un pārdošanu vairāku dažādu produkta modeļu ražošanai. Šie darījumi var attiekties arī uz pusfabrikātiem, lai laikus un optimāli izpildītu klientu prasības. Tā kā uzņēmumam A un uzņēmumam B ir plaša pieredze šajā nozarē, tie katrs ir izstrādājuši savus projektēšanas un ražošanas procesus, ieguldot tajos unikālu un vērtīgu zinātību un citus nemateriālos aktīvus.

82. Funkciju analīzē redzams, ka ekonomiski būtiskie riski ir stratēģiskie un darbības riski saistībā ar projektēšanas un ražošanas funkcijām un ka uzņēmums A un uzņēmums B ir iesaistīti sarežģītā grupas iekšējo darījumu tīklā, kur katra uzņēmuma darbība lielā mērā ir atkarīga no otra uzņēmuma spējas nodrošināt dažādas sastāvdaļas un citus ražošanas elementus. Uzņēmuma A un uzņēmuma B ražošanas un projektēšanas darbības ir savstarpēji ļoti atkarīgas, un abi uzņēmumi veic attiecīgās kontroles funkcijas saistībā ar ekonomiski būtiskiem riskiem. Saskaņā ar šo pamatnostādņu I nodaļas D.1.2.1. iedaļā aprakstīto riska analīzes ietvaru tiek noteikts, ka uzņēmums A un uzņēmums B dalīti uzņemas riskus, kas saistīti ar projektēšanu un ražošanu. Abi uzņēmumi sniedz unikālu un vērtīgu ieguldījumu ražošanas un projektēšanas procesos.

83. Lai šādos apstākļos noteiktu uzņēmuma A un uzņēmuma B kompensāciju saistībā ar to veiktajiem grupas iekšējiem darījumiem, vispiemērotākā metode, visticamāk, ir darījumu peļņas sadales metode.

84. Ja nav salīdzināmu nekontrolētu darījumu vai tiešu pierādījumu tam, kā neatkarīgas puses salīdzināmos apstākļos būtu sadalījušas peļņu, peļņas sadalījumu var piemērot, pamatojoties uz uzņēmuma A un uzņēmuma B ieguldījuma relatīvo vērtību. Proti, sadalīšanas koeficients, kas ir balstīts uz aktīviem, var tikt piemērots tad, ja funkciju analīzē secina, ka kontrolēto darījumu kontekstā pastāv cieša korelācija starp uzņēmuma A un uzņēmuma B aktīviem un radītajām vērtībām.

#### 16. piemērs

85. Uzņēmums A, uzņēmums B un uzņēmums C, kas ir vienas un tās pašas *MNE* grupas dalībnieki, kopīgi vienojas ieguldīt pilnīgi jaunā produktā. Šajā saistībā neviens no uzņēmumiem projektā neiegulda jau pastāvošas vērtības, piemēram, jau esošos nemateriālos aktīvus. Katrs saistītais uzņēmums būs atbildīgs par vienas no trim produkta galvenajām sastāvdaļām izstrādi un ražošanu.

86. Pieņemsim, ka šajā gadījumā darījumu peļņas sadalīšana tiek atzīta par vispiemērotāko metodi, lai noteiktu trīs uzņēmumu peļņu, kas tiks gūta no jaunā produkta pārdošanas. Funkciju analīzē secināms, ka pušu relatīvo ieguldījumu var novērtēt kopsakarā ar relatīvajiem izdevumiem, kas katram uzņēmumam radušies konkrētās sastāvdaļas izstrādē, jo pastāv tieša korelācija starp šiem relatīvajiem izdevumiem un katra uzņēmuma ieguldījuma relatīvo vērtību. Tādējādi attiecīgo peļņu (zaudējumus) saistībā ar jaunā produkta pārdošanu var sadalīt, pamatojoties uz relatīvajām izstrādes izmaksām, kas radušās katrai pusei.

87. Šajā piemērā peļņas sadalīšana, pamatojoties uz relatīvajām izstrādes izmaksām, sniegs līdzīgus rezultātus tiem rezultātiem, kādi būtu radušies, piemērojot līdzīgu izmaksu segšanas iemaksu kārtību, jo pusēm, kas veic darbības, pamatojoties uz vienošanos ar līdzīgiem ekonomiskajiem rādītājiem, jāgūst līdzīga paredzamā peļņa neatkarīgi no tā, vai līgumiskā vienošanās konkrētajā gadījumā tiek dēvēta par izmaksu segšanas iemaksu kārtību vai citādi (skat. 8.4. punktu).

**Pārskatītie norādījumi darījumu peļņas sadales metodes piemērošanai**

***BEPS* JOMĀ IZVEIDOTAIS IEKĻAUJOŠAIS SATVARS. 10. PASĀKUMS**

****

**ESAO**

1. Skat. “Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments” (ESAO, 2010). [↑](#footnote-ref-2)
2. Strikti vērtējot, šī 10 % peļņa tehniski neatbilst izmaksu pieskaitīšanas uzcenojumam, jo tā rada tīro peļņu, nevis bruto peļņu. Tomēr 10 % peļņa neatbilst arī *TNMM* peļņas normai tās burtiskajā nozīmē, jo pamatizmaksas neietver saimnieciskās darbības izmaksas. Ražošanas izmaksu tīrā peļņa tiek izmantota peļņas sadales metodes pirmajā posmā ērtības un praktisku apsvērumu labad, jo tā ir vienkāršāk noteikt atlikušās tīrās peļņas apjomu, kas attiecināms uz A un B ieguldītajiem unikālajiem un vērtīgajiem nemateriālajiem aktīviem. [↑](#footnote-ref-3)