

Kā trāpīt desmitniekā, nosakot transfertcenu tirgus diapazonu? 3/7/23



Konsultante transfertcenu nodaļā, PwC Latvija
Katrīna Sproģe



Projektu vadītāja transfertcenu nodaļā,
PwC Latvija
Līga Dobre-Jakubone



Vecākā projektu vadītāja transfertcenu nodaļā, PwC Latvija
Zane Smutova

Vērtējot transfertcenas (TC) atbilstību nesaistītu pušu darījuma – tirgus cenas – principam, jāveic salīdzināmības analīze, izmantojot kvalitatīvus salīdzināmos datus. Var izmantot nodokļu maksātajam (NM) iekšēji pieejamos datus par darījumiem ar nesaistītām personām, taču visbiežāk izmanto ārējos datus, kas iegūti komerciālās datubāzēs vai citos avotos.¹ No datubāzes atbilstoši noteiktiem kritērijiem atlasa vairākus salīdzināmus uzņēmumus, kas veido finanšu rezultātu diapazonu. Bieži rodas jautājums, kuras vērtības no šī diapazona ir pareizi izmantot, lai pamatotu NM veikto kontrolēto darījumu atbilstību tirgus cenas principam. Šajā rakstā aplūkosim, cik plaša tirgus cenas diapazona izmantošana ir pieļaujama Latvijā, un salīdzināsim, kā šo diapazonu interpretē Lietuvā un Igaunijā.

Tirgus cenas principam atbilstoša salīdzināmo rezultātu kopuma noteikšana

Tirgus apstākļi mainās un to analīze nekad nav pilnīga, jo nav iespējams konstatēt visus atbilstošos darījumus starp nesaistītiem uzņēmumiem. Tādēļ salīdzināmo datu analīzē izmanto pietuvinājumu saskaņā ar Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas Transfertcenu vadlīnijām starptautiskiem uzņēmumiem un nodokļu administrācijām ("ESAO TC vadlīnijas"). Tā kā TC noteikšana nav precīza zinātnē, daudzos gadījumos salīdzināmo datu analīzes rezultātā veidojas skaitļu kopums, kuri visi ir vienlīdz ticami.

ESAO TC vadlīnijas arī iesaka – ja salīdzināmo skaitļu kopums ietver daudzus novērojumus, tad analīzes ticamības uzlabošanai var izmantot statistikas rīkus, piemēram, starpkvartīlu intervālu vai percentiles, kas ķem vērā centrālo tendenci un sašaurina diapazonu. Jānorāda, ka to vērtību loka plašums, kuras no rezultātu kopuma izmanto salīdzināmībai, var būtiski ietekmēt secinājumu par to, vai NM kontrolētais darījums ir veikts atbilstoši tirgus cenas principam vai arī tomēr jākoriģē ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamā bāze.

Latvijas TC regulējums nenorāda, vai tirgus cenas noteikšanai izmantot pilnu diapazonu vai starpkvartīlu intervālu, nedz arī kura vērtība no šī diapazona vai intervāla der tirgus cenas (vērtības) pamatošanai. Toties regulējums atļauj NM salīdzināmības analīzē kā palīgavotu izmantot ESAO TC vadlīniju rekomendācijas.

2021. gada 19. maija LTRK vebinārā Finanšu dienas ietvaros VID savā prezentācijā informēja:

- lai noteiktu salīdzināmo darījumu/datu intervālu, var izmantot jebkuru noteikto tirgus vērtību, kas atbilst izvēlētajam salīdzināmajam profilam;
- tātad var izmantot gan minimālo-maksimālo vērtību, gan starpkvartīlu intervālu, gan deciles.

To pamato arī fakts, ka līdz šim nav novērots, ka VID apstrīdētu TC dokumentācijās norādīto pilna

diapazona izmantošanu kontrolēto darījumu cenas (vērtības) pamatošanai.

Atšķirīgas pieejas tirgus cenas diapazona noteikšanai

Jāņem vērā, ka tirgus cenas principam atbilstoša diapazona definēšana ir katras valsts nacionālo tiesību aktu jautājums. Kādas valsts regulējumā var būt nostiprināts pilns diapazons, bet cita izmanto statistiskus mēriņumus, piemēram, starpkvartīlu intervālu.

Tabulā ir atspoguļoti nosacījumi iespējai izmantot salīdzināmo rezultātu kopumu kontrolēto darījumu cenas (vērtības) pamatošanai Lietuvā un Igaunijā salīdzinājumā ar Latviju, pamatojoties uz normatīvo regulējumu un nodokļu administrācijas praksi:

	Likuma prasības	Nodokļu administrācijas prakse
Latvija	Latvijas TC regulējumā nav definēta tirgus cenas principam atbilstoša diapazona noteikšana, toties norādīts, ka NM var atsaukties uz ESOA TC vadlīnijām, kas pieļauj pilna diapazona izmantošanu.	VID pieļauj pilna diapazona izmantošanu, iekļaujot visu atlasīto salīdzināmo uzņēmumu rentabilitātes rādītājus. Parasti ar pilnu diapazonu saprot starpkvartīlu diapazonu, kurā ļemta vērā arī minimālā un maksimālā vērtība.
Lietuva	Saskaņā ar Lietuvas TC regulējumu atļauts izmantot cenu diapazonu, ko nosaka ar statistiskām metodēm, tātad jāizmanto starpkvartīlu intervāls. Nav noteikta konkrēta kvartile, kas uzskatāma par atbilstošāko, izvērtējot tirgus cenu (vērtību). TC korekcijas gadījumā nodokļu administrācija to koriģē līdz mediānai, ja vien nav iespējams noteikt vai NM nepierāda, ka atbilstošāks ir cits diapazona punkts. Saskaņā ar Igaunijas TC regulējumu atļauts izmantot cenu diapazonu, kas ir rezultātu secība no apakšējās līdz augšējai kvartilei.	Nodokļu administrācija pieturas pie likumā noteiktās kvartīlu intervāla definīcijas.
Igaunija	Nav noteikta konkrēta kvartile, kas uzskatāma par atbilstošāko, izvērtējot tirgus cenu (vērtību). Ja TC ir ārpus tirgus cenu diapazona, tad nodokļu administrācijai ir tiesības koriģēt TC tā, lai rezultāts paliktu diapazonā. Ja diapazons ir ļoti plašs, tad analīzi atkārto, izmantojot specifiskākus datus vai citas metodes.	Nodokļu administrācija pieturas pie likumā noteiktās kvartīlu intervāla definīcijas.

Precizitāte var būt atslēga

Veicot salīdzināmības analīzes, saskaramies ar situācijām, kad grūti atrast nesaistītus salīdzināmus uzņēmumus, kuru īstenotās funkcijas un uzņemtie riski pilnībā atbilst NM veiktajiem kontrolētajiem darījumiem. Galvenais iemesls – saskaņā ar NACE kodu NM īsteno tādu pašu darbību kā nesaistīti salīdzināmi uzņēmumi, bet faktiski veic daudz mazāk funkciju, uzņemoties ierobežotus riskus. Praksē arvien biežāk novērojams, ka salīdzināmo rezultātu vērtēšanai šādās situācijās izmanto deciles, nevis kvartiles.

Tabulā atspoguļotas salīdzināmo datu pilna diapazona un deciļu diapazona atšķirības, vērtējot vienu un to pašu atlasīto salīdzināmo datu kopu:

Pilns diapazons
Novērojumu skaits: 42
Minimālā vērtība

1,61

Deciļu diapazons
Minimālā vērtība (0. decile)

1,61

Starpkvartīlu intervāls		1. decile	4,78
1. kvartile	8,76	2. decile	7,43
		3. decile	11,48
		4. decile	15,79
Mediāna	23,69	Mediāna (5. decile)	23,69
		6. decile	28,44
3. kvartile	33,57	7. decile	32,54
		8. decile	34,24
		9. decile	46,19
Maksimālā vērtība	88,74	Maksimālā vērtība (10. decile)	88,74

Kā redzams, deciļu diapazona izmantošana sniedz daudz plašākas iespējas NM izvērtēt tirgus cenas robežu, kas ir visatbilstošākā tā ierobežotajam funkcionālajam profilam, novēršot atšķirību starp NM situāciju un salīdzināmu uzņēmumu situāciju. Jo mazāk funkciju un risku uzņemas NM, jo mazāku, bet pamatošāk decili tas var izmantot tirgus cenas noteikšanai.

Dažādu statistikas rīku (t.sk. deciļu) izmantošanu salīdzināmības rezultātu ticamības uzlabošanai salīdzināmo datu vērtēšanā atbalsta arī VID, jo bieži piedāvā izmantot deciles, slēdzot ar NM iepriekšēju vienošanos (*advance pricing agreement*).

¹ Avotiem jābūt pārbaudāmiem un publiski pieejamiem. Tajos jābūt datiem par notikušiem darījumiem, nevis cenu aptaujām un piedāvājumiem.