

## Vai tiešām jauna ēra transfertcenu jautājumos? 4.daļa

Kaspars Strazds, zvērinātu advokātu birojs "SORAINEN",

17. Dec. 2015

<http://www.ifinances.lv/raksti/vadiba/saistitas-personas/vai-tiesam-jauna-era-transfertcenu-jautajumos-4-dala>



Rakstu sērijas noslēgumā izskatīsim pārējos Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas pārvietošanas (angliski BEPS) Darbības plānu ziņojumus, kas gan nav tiešā veidā saistīti ar transfertcenu noteikšanas regulējumu, bet var netieši ietekmēt uzņēmumu grupu transfertcenu stratēģiju. Turpmāk ir sniegts neliels ieskats dažos citos būtiskākajos ziņojumos, kas būs aktuāli Baltijas valstīm.

### **Darbības plāns 4 - Nodokļu bāzes samazināšanas, kas rodas no procentu maksājumu atskaitīšanas un citiem finanšu darījumiem, ierobežošana**

ESAO BEPS Darbības plāna 4 rezultātā ir sagatavoti ieteikumi dalībvalstīm, kā iespējams novērst pārmērīgi lielu un ekonomiskajai būtībai neatbilstošu procentu maksājumu par savstarpējiem aizdevumiem daudz nacionālo korporāciju ietvaros.

Kā labākais risinājums, ko dalībvalstīm ieviest nacionālajos normatīvajos aktos, ESAO iesaka noteikt fiksētu attiecību starp neto atskaitāmajiem procentu maksājumiem (t.i., maksājami procenti mīnuss saņemamie procenti) un tiem pielīdzināmiem maksājumiem un peļņu pirms procentu maksājumiem, nodokļiem, nolietojuma un amortizācijas (EBITDA), kuras pārsniegšanas gadījumā uzņēmumiem, kuri ietilpst daudz nacionālās korporācijās, nebūtu tiesību atskaitīt šādus maksājumus uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) vajadzībām.

Ņemot vērā, ka katrai valstij varētu būt atšķirīgi apstākļi, kas jāņem vērā, ir ieteikts ieviest attiecību, kas ir intervālā starp 10% - 30%. Lai novērstu gadījumus, kad daudznacionālās korporācijas, kurām ir nepieciešami būtiski aizņēmumi no trešajām personām (bankām) savas biznesa darbības finansēšanai, un šie aizdevumi nav saņēmti labvēlīgu nodokļu seku radīšanai, tiek divkārti apliktas ar nodokli, valstīm būtu jāievieš papildu kritērijs. Proti, tiem uzņēmumiem, kuru kopējais procentu vai tam pielīdzināmu maksājumu atskaitāmais apjoms pārsniedz valsts noteikto attiecību, bet nepārsniedz visas daudznacionālās korporācijas līdzvērtīgu attiecību, nebūtu jāierobežo tiesības atskaitīt procentu izdevumus līdz visas korporācijas līmenim.

Minētais ierobežojums atskaitīt neto procentu izmaksas un tiem pielīdzinātus maksājumus jāattiecinā uz visiem nodokļu maksātājiem, nevis tikai uz starptautisko uzņēmumu grupu dalībniekiem, lai nepieļautu diskrimināciju.

Tāpat arī valstīm tiek ieteikts kombinēt iepriekš aprakstītos ierobežojumus ar uzņēmumiem no tiem, piemēram, atļaujot pārnest neizmantoto atskaitāmo procentu apmēru uz nākamajiem gadiem, gadījumos, ja uzņēmuma faktiski samaksātie procentu maksājumi nepārsniedz noteikto ierobežojumu. Tāpat tiek rekomendēts ieviest *de minimis* robežlielumu, nepiemērojot procentu atskaitīšanas ierobežojumus uzņēmumiem, kuriem ir nelieli faktiskie procentu izdevumi.

ESAO BEPS Darbība Plāna 4 ziņojumā ir noteikts, ka attiecībā uz bankām un apdrošināšanas sabiedrībām ir nepieciešams izstrādāt atsevišķu regulējumu, un pie šā jautājuma darbs vēl tiks turpināts. Tāpat ieteiktais regulējums jāskatās kontekstā ar citiem ESAO BEPS ziņojumiem, piemēram, attiecībā uz transfertcenu regulējumu, kas ierobežo tiesības atskaitīt procentu maksājumus par aizdevumiem, ja aizdevējs faktiski neuzņemas finanšu riskus darījumā.

Lai BEPS Darbības Plāna 4 ziņojumā ietvertie ieteikumi kļūtu saistoši nodokļu maksātājiem, tie vēl ir jāievieš katras valsts nacionālajos normatīvajos aktos.

## **Darbības Plāns 7 – Mākslīga izvairīšanās no pastāvīgās pārstāvniecības statusa**

Būtisku lomu mūsdienu globālajā ekonomikā ieņem daudznacionālo korporāciju darbība, izmantojot dažādas darbības formas, t.sk., pastāvīgās pārstāvniecības. Tomēr atsevišķos gadījumos ir konstatējams, ka uzņēmumi izmanto dažādas neprecizitātes

esošajā starptautisko nodokļu sistēmā, kas ļauj tiem izvairīties no nodokļu nomaksas pilnā apmērā, jo tiem formāli nav konstatējama pastāvīgā pārstāvniecība kādā no valstīm.

ESAO ir konstatējis, ka visbiežāk uzņēmumi atrod iespēju neregistrēt pastāvīgo pārstāvniecību kādā valstī, izmantojot kādu no šiem izvairīšanās veidiem:

- darbība, izmantojot mākslīgas starpniecības struktūras;
- mākslīga uzņēmumu veidošanas un / vai sadalīšana, lai būtu iespējams piemērot ESAO Modeļa konvencijā (un attiecīgi arī valstu noslēgto starpvalstu nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanas konvencijās) paredzētos izņēmumus.

## **Darbība, izmantojot mākslīgas starpniecības struktūras**

Šobrīd daudzas daudznacionālās korporācijas strukturē līgumiskās attiecības starp saistītajiem uzņēmumiem veidā, kas formāli neveido pastāvīgo pārstāvniecību kādā no valstīm, bet darbojas, izmantojot neatkarīgā aģenta struktūras. Tomēr faktiski neatkarīgie aģenti veic vairāk funkciju, kas saistītas ar faktisku līgumu slēgšanu un kontroli pār to izpildi, nekā tas atspoguļots savstarpējos līgumos.

Līdz ar to ESAO ir paredzējis veikt izmaiņas ESAO Modeļa konvencijas 5. panta 5. un 6. daļā, paredzot, ka ne tikai līgumu formāla noslēgšana ar klientiem konkrētajā valstī veido pastāvīgās pārstāvniecības statusu, bet arī būtiska loma šo līgumu noslēgšanā dod iespēju konstatēt, ka faktiski konkrētajā valstī konkrētais uzņēmums darbojas ar pastāvīgās pārstāvniecības, nevis neatkarīgā aģenta starpniecību. Turklāt par neatkarīgu aģentu vairs nevarēs uzskatīt cieši saistītas personas, kuras veiks būtisku lomu līgumu noslēgšanā šo cieši saistīto uzņēmumu labā. Tiks uzskatīts, ka persona ir cieši saistīta, ja iesaistītajiem uzņēmumiem / personām būs kontrole vienam pār otru vai trešajai personai būs kontrole pār abiem. Par ciešo saistību liecinās vairāk nekā 50% izšķirošā ietekme vai kapitāldaļu piederība (tieši vai netieši).

Tātad, ja ar ārvalsts uzņēmumu vai trešo personu, kura kontrolē abas personas, cieši saistīta persona veiks darbības un slēgs darījumus konkrētajā valstī tikai cieši saistīta uzņēmuma interesēs un uz šīm darbībām nebūs attiecināmi 5. panta 4. daļā minētie izņēmumi, tad tiks uzskatīts ka ārvalsts uzņēmumam ir pastāvīgā pārstāvniecība konkrētajā valstī.

Tāpat arī ir ierosināts papildināt ESAO Modeļa konvencijas komentārus, kas attiecas uz mainītajām Modeļa konvencijas 5. panta daļām.

## **Mākslīga uzņēmuma vienību veidošana un darbības sadalīšana**

Līdzšinējais ESAO Modeļa konvencijas regulējums saturēja vairākus izņēmumus, kas bija uzskaitīti 5. panta 5. daļā un, kam izpildoties, uzņēmumu darbība konkrētā valstī netiek uzskatīta par darbību caur pastāvīgo pārstāvniecību. Par šādām darbībām vai vietām uzskatīja, piemēram, ēku izmantošanu tikai un vienīgi uzņēmumam piederošo preču glabāšanai, demonstrācijai un piegādēm vai pastāvīgas darbības vietu, kas paredzēta tikai un vienīgi, lai veiktu uzņēmumam nepieciešamos sagatavošanas vai palīgdarbus.

Ar jauno regulējumu ir noteikts, ka jebkurai no ESAO Modeļa konvencijas 5. panta 6. daļā minētajiem darbības veidiem ir jābūt ar sagatavošanās vai palīgdarbības raksturu, lai varētu uzskatīt, ka uzņēmumam neveidojas pastāvīgā pārstāvniecība. Atbilstoši grozījumi ir veikti arī ESAO Modeļa konvencijas komentāros.

Lai novērstu iespējamību daudznacionālajām korporācijām nodibināt vairākas vienības vienā valstī, kas katra veic darbības, kas katra atsevišķi neveido pastāvīgo pārstāvniecību, bet faktiski kopumā veido vienotu darbību ciklu, un ir izveidotas ar mērķi izvairīties no pastāvīgās pārstāvniecības konkrētajā valstī, ESAO Modeļa konvencijas 5. pants ir papildināts ar 4.<sup>1</sup> daļu. Jaunā panta daļa nosaka, ka 4. daļā minētie izņēmumi nav attiecināmi uz uzņēmuma pastāvīgās darbības vietu, ja tas pats vai cieši saistīts uzņēmums veic saimniecisko darbību tajā pašā vietā vai citā vietā tajā pašā valstī, un

- viena no šīm vietām veido pastāvīgo pārstāvniecību konkrētajam uzņēmumam vai ar to cieši saistītajam uzņēmumam, vai
- ja darbību kopums, kas izriet no abu uzņēmumu vienā pastāvīgajā darbības vietā veiktajām aktivitātēm vai viena vai abu uzņēmumu veiktajām aktivitātēm vairākās vietās vienas valsts ietvaros, nav uzskatāms par sagatavošanās vai palīgdarbiem.

Lai iepriekš minētās izmaiņas ieviestu visās spēkā esošajās nodokļu konvencijās vienlaikus, ESAO Darbības Plāna 15 ietvaros ir paredzēts līdz 31.12.2016. sagatavot un nodot parakstīšanai daudzpusējo starptautisko konvenciju, ar ko tiktu veikti grozījumi katras pievienojušās valsts savstarpēji noslēgtajās divpusējās nodokļu konvencijās. Šī

konvencija grozītu jautājumus, kas saistīti ne tikai ar pastāvīgās pārstāvniecības jautājumiem, bet arī citiem ESAO BEPS projektā paredzētajām izmaiņām.

Noslēgumā piebilda, ka darbs pie ESAO BEPS projekta iniciatīvām turpināsies, gan pabeidzot tos ziņojumu un atsevišķus jautājumus, par kuriem vēl nav panākta galīgā vienošanās, gan arī izvērtējot kopējo ESAO BEPS ziņojumu ieviešanas efektivitāti un ietekmi uz starptautisko nodokļu sistēmu.