

PASAULES KARSTĀKĀS NODOKĻU VĒSMAS LATVIJĀ

JĀNIS TAUKAČS, “Sorainen” partneris

Procentu atskaitīšanas pretizvairīšanās normas, nodokļi investīciju fondiem, nodokļi un šariata instrumenti, ekonomiskā būtība un juridiskā forma, netiešie nodokļi finanšu pakalpojumiem, hibrīdinstrumenti un hibrīduzņēmumi, informācijas apmaiņa starp nodokļu administrācijām, citu konvenciju ietekme uz nodokļu konvencijām, breksits (kā nu bez tā) un pat kosmosam piemērojamie nodokļi – tā ir tikai daļa no pasaulē lielākā nodokļu kongresa šī gada aktualitātēm. Kas no tā visa varētu būt svarīgākais Latvijas biznesam?

PROCENTU ATSKAITĪŠANAS IEROBEŽOJUMI

KĀ IR LATVIJĀ?

Latvijā procentu atskaitīšanas ierobežojumi ir noteikti Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.pantā. Un šīs tēmas avoti jāmeklē Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (*Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD)) rīcības plāna par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu (*base erosion and profit shifting* (BEPS)) 4.sadaļā, kā arī jaunās Eiropas Savienības (ES) izvairīšanās no nodokļu nomaksas pret-pasākumu direktīvas (*Anti-Tax Avoidance Directive* (ATAD)) 4.pantā un šo dokumentu skaidrojumos.

Kur ir problēma? Uzņēmumus finansē vai nu ar aizdevumu, vai ieguldījumu kapitālā. Par saņemto aizdevumu mātes sabiedrībai atmaksātie tirgus cenas līmeņa procenti samazina ar uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN) apliekamo bāzi, bet par saņemto kapitālu izmaksātās dividendes (peļņa) – nesamazina. Tādēļ parasti ir izdevīgāk uzņēmumu finansēt ar aizņēmumu, ne kapitālu. Lai šādu procentu atskaitīšanu turētu saprāta robežās, valstis var to ierobežot.

Latvijā, piemēram, procenti ir atskaitāmi tikai no aizdevuma, kas nepārsniedz četrkārtu pašu kapitālu uz pārskata gada sākumu, tā saukto “plānās kapitalizācijas” ierobežojumu, kas nosaka pašu kapitāla un aizdevuma proporciju – 1:4. Pie mums arī ieviests otrs ATAD paredzētais procentu atskaitīšanas ierobežojums – ja procentu izmaksu summa gadā sasniedz 3 milj. eiro, tad atskaitāmie procenti nedrīkst pārsniegt 30% no pārskata gada peļņas (EBITDA, neskaitot iepriekšējo

PAR IFA KONGRESU

- ◆ Pasaulē lielākais nodokļu ekspertu pasākums, kurā ik gadu piedalās ap 2 tūkst. nodokļu konsultantu, administrāciju, tiesnešu, mācītspēku u.c. ar nodokļiem saistītu profesiju pārstāvju.
- ◆ Rīko Starptautiskā Fiskālā asociācija (*International Fiscal Association*).
- ◆ 2019.gadā norisinājās jau 73.reizi.
- ◆ Šogad notika Londonā, 8.–12.septembrī.

gadu zaudējumus). Šo kritēriju pārsniegums radīs nekavējošas UIN sekas – par pārsniegumu jāpalielina ar UIN apliekamā bāze. Turklāt tā jāpalielina par lielāko no šīm divām summām.

Izņēmumi ir piemērojami aizņēmumiem no ES, Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) un nodokļu konvenciju valstu kredītiestādēm, kā arī procentiem par Latvijas, ES un EEZ publiskās apgrozības parāda vērtspapīriem u.c. Starp citu, finanšu sektora atbrīvojums šķiet populārs visā pasaulē, izņemot Krieviju un Ķīnu. Latvijai gan direktīvas noteiktais 3 milj. eiro sliekšnis nozīmē, ka šie mehāniskie noteikumi būs piemērojami reti un pēc būtības visiem mazākiem aizdevumiem nekas nemainīsies.

ITĀLIJAI – CITA PIEEJA

Interesanti būtu arī papētīt, kādēļ Itālija, piemēram, ir atteikusies no “plānās kapitalizācijas” ierobežojumiem, kas



” Vēl līdz gada beigām iespējams paspēt piekorigēt uzņēmumu pamatkapitāla struktūru, lai tā neradītu negatīvas UIN sekas

ATAD ir atļauta, bet ne obligāta. Itālija atstāja vien 30% attiecību pret EBITDA bez jebkāda summas ierobežojuma (kā iepriekš minēju, pie mums – 3 milj. eiro). Varbūt arī Latvijā tas būtu uzņēmumiem draudzīgāks mehānisms? Vienkāršāks, jā, bet tad ieguvēji būs vien tie, kas strādā ar peļņu, un tas būtu netaisnīgi kaut vai pret tiem, kas ir biznesa sākotnējās attīstības stadijā.

Piemēram, ja pamatkapitāls, kas ir vienāds ar pašu kapitālu, ir 3000 EUR, tad gada vidējais aizdevumu apjoms, no kura aprēķināmi (saistītām personām – tirgus cenas procenti, nevar pārsniegt 12 000 EUR. Ja tirgus cenas procenti, piemēram, ir ap 4% gadā (tas katrā gadījumā jāaprēķina individuāli, un dažreiz jāgatavo īpaša attaisnojuma (transfercenu) dokumentācija), tad minimālais kapitāls dod iespēju atskaitīt 480 EUR (4% no 12 000) gadā. Ja uzņēmums ar minimālo pamatkapitālu izmaksās

aizdevuma procentos 1000 EUR, tad par 520 EUR būs jāsamaksā 20% UIN. Ja uzņēmums palielinās pamatkapitālu uz 6000 EUR, tad šādā situācijā būs atskaitāmi jau 960 EUR apmērā izmaksāti procenti.

Pie šādas tirgus cenas (4%), lai atskaitāmi būtu 4 milj. eiro, pašu kapitālam uz pārskata gada pirmo dienu būtu jābūt 100 milj. eiro. Savukārt, ja 4 milj. eiro procentos maksāti gadā, kad uzņēmums strādājis ar 10 milj. eiro peļņu (EBITDA), tad par 1 milj. eiro uzņēmumam nāksies samaksāt UIN, jo tas par 1 milj. eiro pārsniedzis atļauto ierobežojumu – 30% no peļņas.

TIKMĒR KIPRĀ, MALTĀ, BEĻĢIJĀ UN CITUR

Citās valstīs, piemēram, Kiprā, Maltā, Beļģijā u.c., ir atļauts arī UIN bāzi samazināt par mākslīgi aprēķinātiem

procentiem no pašu kapitāla summas tā, it kā tā būtu aizdevuma pamatsumma. Latvijā arī kādreiz bija šāda norma, bet to atcēla it kā uzņēmēju intereses trūkuma dēļ. Tieši pateicoties šim noteikumam, Kīprā un Maltā efektīvā UIN likme var nokristies līdz pat 2–3%. Ja, no Latvijas ieguldot Kīprā, kopējais nodokļu slogs, tostarp Latvijas akcionāru, ir desmitreiz mazāks, tad kādēļ ieguldīt Latvijā? Šī Kīprā izveidotā sistēma, samazinot UIN bāzi, jau ir rezultāts valstu konkurencei par investīcijām. Vai EK izpratnē tā ir mazāk amorāla nekā šobrīd Eiropā koriģētās, un kā tā sadērēs ar citu valstu ieviestajām kontrolēto ārvalstu uzņēmumu normām, kas ļauj mātes sabiedrības valstī aplikt peļņu, ja tās likums uzskata, ka meitas sabiedrības valstī UIN likme ir pārāk maza vai struktūra ir mākslīga, – laiks rādīs.

Ziņojums par atskaitāmo procentu ierobežošanas jautājumu ieviešanu praksē aptvēra vairāk nekā 40 valstis (starp citu, ja kādam interesē detalizēts valstu ziņojums, rakstiet man e-pastu, zvaniet, tvītojiet – mēģināšu padalīties). Apskatnieki secina, ka kopumā ES valstīs ieviesta nodokļu maksātājiem draudzīgāka procentu atskaitīšanas sistēma nekā ārpus ES. Labvēlīgums izpaužas liberālākā minimālajā sliekšnī, kad procentu atskaitīšanas ierobežojums ir vispār piemērojams. Citās ES valstīs (Beļģijā, Francijā, Vācijā, Itālijā, Luksemburgā, Nīderlandē, Spānijā, Lielbritānijā u.c.) arī ieviestas tiesības pārnest neatskaitāmos procentus uz nākamajiem vai pat iepriekšējiem gadiem. Latvijā šāda iespēja nav ieviesta. Dažās no ES valstīm paredzēta arī iespēja pārnest neizmantoto procentu atskaitīšanas apjomu uz nākamajiem gadiem. Abus šos atvieglojumus piemērot atļauj gan ATAD, gan BEPS rīcības plāns.

CITI JAUNUMI UN PROBLĒMAS

Viens no jauno ATAD noteikumu mērķiem ir pēc iespējas nomainīt dažādi tulkojamus principus ar pēc iespējas mehāniskiem, nepārprotamiem noteikumiem. Vēl viens jaunums ir tas, ka jaunie procentu ierobežojumi saskaņā ar ATAD attieksies arī uz nesaistīto pušu darījumiem. Direktīvas noteiktais procentu tvērums ir samērā plašs, jo ietver arī sarežģītākus finanšu instrumentus – peļņai piesaistītos aizdevumus, obligācijas, maksājumus par galvojumiem utt.

Vēl viena problēma, kas izriet no jaunajiem ATAD noteikumiem, ir neatskaitāmo procentu dubultā aplikšana ar nodokļiem. Normālā gadījumā aizņēmēja valstī procenti atskaitāmi, jo tie saņemēja valstī ir aplikami ar UIN. Ja aizņēmējs nav tiesīgs atskaitīt procentus, tad pēc būtības tie ir aplikami abās valstīs. Latvijā tas pat jaunajā UIN sistēmā momentā iesit pa aizņēmēju maciņiem, jo UIN jāmaksā uzreiz – tiklīdz neatskaitāmie procenti rodas. Vismaz teorētiski var mēģināt uz nodokļu konvencijas pamata ieslīgt ilgstošā strīdā bez paredzama rezultāta par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu. Taču, šķiet, ka šādu argumentu konvencija ļauj izmantot, ja aizņēmēja valsts paredz

uzskatīt šādus neatskaitāmos procentus par dividendēm. Tas vēl būs strīdīgs jautājums, vai Latvijas dividendēm pielīdzināms ienākums kvalificētos šādai kategorijai. Visticamāk, lielo aizņēmumu gadījumos tiesas Latvijā tomēr varētu pavingrināties šī jautājumu risināšanā. Gan OECD, gan arī ES iesaka valstīm ieviest vienpusējus dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanas mehānismus. Piemēram, arī turpmāk izklāstītais uzņēmumu grupas atvieglojums var palīdzēt novērst dubultu aplikšanu ar nodokļiem.

Visbeidzot, ATAD paredz ieviest arī papildu iespēju vienas valsts rezultāta vietā piemērot uzņēmumu starptautiskās grupas rezultātu. Pirmajā gadījumā grupas pašu kapitāla pret aktīviem proporciju vai otrā gadījumā – grupas procentu pret EBITDA vērtības proporciju, reizinot to ar vietējā uzņēmuma EBITDA vērtību.

Proti, pirmajā gadījumā salīdzina meitas sabiedrības pašu kapitāla/aktīvu proporciju pret visas konsolidētās grupas šādu pat proporciju. Šī atvieglojuma jēga ir tāda, ka meitas sabiedrībai nav riska, ka tas pārnes peļņu (nodokļus) no valsts, kurā tā radusies, ja meitas sabiedrības pašu kapitāla/aktīvu proporcija ir augstāka par grupas šādu pat proporciju.

Otrs iespējamais grupas atvieglojums attiecas uz peļņas rādītāja (EBITDA) piemērošanu, tātad lielajiem procentu maksājumiem.

Pieņemsim, ka grupā ir Luksemburgas, kur šāds grupas atvieglojums ir atļauts, meitas sabiedrība (ar EBITDA vērtību – 100) un ASV mātes sabiedrība (ar grupas konsolidēto EBITDA vērtību – 200). Luksemburgas meita maksā mātei procentos 50, bet otra meita no ES – 40. Grupas aprēķins ļautu Luksemburgas meitai atskaitīt 45 ($90 / 200 \times 100$), bet pēc vietējā likuma vien (bez grupas atvieglojuma) tā varētu atskaitīt 30 (30% no 100).

Tādējādi Luksemburgas meitai būtu iespējams veikt lielākus procentu atskaitījumus. Šādi starptautiskās uzņēmumu grupas atvieglojumi ieviesti jau dažās ES valstīs, piemēram, Francijā, Vācijā, Luksemburgā, Lielbritānijā.

PRAKTISKI IETEIKUMI UZŅĒMUMIEM

Praktiski ieteikumi uzņēmumiem saistībā ar jauno ES direktīvu ir vismaz četri.

Pirmkārt, vēl līdz gada beigām iespējams paspēt (ja finanšu gads sakrīt ar kalendāro) piekoriģēt uzņēmumu pamatkapitāla struktūru, lai tā neradītu negatīvas UIN sekas, ja nākamgad paredzami aizdevumi, par kuriem izmaksājami procenti, jo pašu kapitāla stāvoklis uz gada sākumu būs attiecināms uz visu finanšu gadu.

Otrkārt, uzņēmumi var mēģināt lobēt grozījumus UIN likumā attiecībā uz procentu atskaitīšanu, kas piemēroti

” Jaunie procentu ierobežojumi saskaņā ar direktīvu attieksies arī uz nesaistīto pušu darījumiem

citās valstīs, bet ne Latvijā. Piemēram, kādēļ gan neatļaut pārņest neatskaitāmos procentus uz nākamajiem gadiem vai pārņest neizmantoto procentu atskaitīšanas apjomu uz nākamajiem (vai pat iepriekšējiem) gadiem, vai neatļaut grupas (pašu kapitāla/aktīvu vai procentu/EBITDA vērtības proporciju) atvieglojumus? Interese piemērot atbrīvojumu finanšu sektora aizdevumiem varētu būt arī apdrošinātājiem, kam pēc BEPS rīcības plāna rekomendācijām šis izņēmums arī būtu jāpiemēro.

Treškārt, ja rodas dubultā procentu aplikšana ar nodokli un summas ir lielas, būtu vērts uz nodokļu konvenciju pamata pacīnīties no sākuma iestādēs, bet ja neizdodas – tiesā. Piemēram, nodokļu konvencijās ir nediskriminācijas pants, kas paredz procentu saņēmējam piemērot ne sliktākus noteikumus, kā tad, ja procentu saņēmējs būtu procentu izmaksātāja valstī.

Visbeidzot, iespējams, vērts pārskatīt, vai nevajadzētu pārstrukturēt uzņēmuma aizņēmumu portfeli, piemēram, izmantojot bankas. Pavisam interesants jautājums šai kontekstā varētu būt tā saucamā *cash-pooling* sistēma, par kuru jaunās UIN sistēmas kontekstā vispār ir pamaz

domāts, kaut arī tā ir diezgan izplatīta. Iespējams, varētu arī pārdomāt vai pat pārstrukturēt jurisdikciju izvēli, ņemot vērā iepriekš minēto procentu atskaitīšanas ierobežojumu dažādiem mehānismiem dažādās valstīs.

Kāds ministrijā droši vien pavīpsnās, ka jaunais 3 milj. eiro ierobežojums būtībā saglabā visu līdz reformai esošo situāciju, jo procentu apmērs reti kuram pārsniegs šo milzu summu. Tomēr direktīva paredz arī jaunas iespējas, kuras Latvijai būtu vērts apsvērt. No valsts puses būtu svarīgi pēc iespējas novērst dubultas aplikšanas ar nodokļiem vai diskriminācijas gadījumus, atvieglot dzīvi lielajām grupām, tādējādi ieliekot sev vismaz nelielu plusiņu investoru acīs. Neizmantoto vai pārsniegto procentu pārņemšana uz priekšu vai atpakaļ vispār būtu daudziem svarīga iespēja. Cik zināms, plānots, ka izņēmumi attieksies arī uz infrastruktūras objektiem, kā tas jau ieviests daudzās ES valstīs. Tad jau arī parādīsies arvien vairāk lielu projektu, kam būs nepieciešami tikpat lieli aizdevumi – vismaz 100 milj.

Par pārējām pasaulē lielākā nodokļu kongresa tēmām lasiet jau 2020.gada “iFinances” numuros! 📌

UIN IEŅĒMUMI VALSTS BUDŽETĀ BŪTISKI SAMAZINĀJUŠIES

Konsolidētajā kopbudžetā šā gada deviņos mēnešos izveidojās 521,6 milj. eiro liels pārpalikums, taču tā apmērs bija par 169,8 milj. eiro mazāks nekā pērn attiecīgajā periodā. Lai gan pērn izdevumi sāka pārsniegt ieņēmumu apmēru tikai no septembra, šogad uzkrātā pārpalikuma apmērs kopbudžetā dilst jau kopš jūlija, ko ietekmēja būtiski zemāki ārvalstu finanšu palīdzības ieņēmumi salīdzinājumā ar pērnā jūliju–septembri. Trešajā ceturksnī tika veiktas ārvalstu finanšu palīdzības ieņēmumu atmaksas jūnijā saņemto Eiropas Komisijas ievērojamo avansu apjoma pārrēķina rezultātā. Kopumā deviņos mēnešos ārvalstu finanšu palīdzības ieņēmumos joprojām ir vērojams pieaugums un ir saņemts par 51,1 milj. eiro jeb 5,5% vairāk nekā pērn attiecīgajā periodā.

Avots: Finanšu ministrija

Mazāka pārpalikuma veidošanos salīdzinājumā ar pagājušo gadu ietekmēja arī mērenais nodokļu ieņēmumu palielinājums kopbudžetā – par 3,2%, kamēr pērn deviņos mēnešos nodokļu ieņēmumi pieauga par 8,7%. Izmaiņas galvenokārt saistītas ar uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) ieņēmumu samazināšanos par 269,6 milj. eiro salīdzinājumā ar pagājušo gadu pamatā šī nodokļa reformas rezultātā. Būtiski sarūkot UIN ieņēmumiem, valsts pamatbudžetā samazinājās gan nodokļu ieņēmumi (par 90,9 milj. eiro jeb 2,7%), gan kopējie ieņēmumi (par 46,7 milj. eiro jeb 1%).

Sagaidāms, ka pēdējā ceturksnī kopbudžeta izdevumi līdzīgi kā iepriekšējos gados sasniegs gada augstāko līmeni un gada griezumā veidosies deficīts.