

Kontrolētu finanšu darījumu summas noteikšana – mūžīgās galvassāpes? 2/36/23



Vecākais konsultants transfertcenu nodaļā,
PwC Latvija
Elvijs Logins



Direktore transfertcenu nodaļā, PwC
Latvija
Tatjana Koncevaja

Pašreizējais Latvijas transfertcenu (TC) regulējums stājās spēkā nu jau tālajā 2018. gadā, ienesot izmaiņas gan TC dokumentācijas (TCD) struktūrā, gan būtiskuma sliekšnos, kuri uzliek pienākumu nodokļu maksātājam (NM) sagatavot noteiktas formas TCD. Lielai daļai NM joprojām aktuāls ir jautājums, kā pareizi aprēķināt kontrolēta finanšu darījuma summu, no kurās gadījumos, kad NM nav cita veida kontrolētu darījumu, ir atkarīgs pienākums sagatavot vai sagatavot un iesniegt noteiktas formas TCD. Šajā rakstā aplūkosim kontrolēta darījuma summas (KDS) noteikšanas kārtību dažādu veidu finanšu darījumiem saskaņā ar Latvijas TC regulējumu un starptautiskiem normatīvajiem aktiem, pievēršot uzmanību Latvijai līdzīgāko ekonomiku – Lietuvas un Igaunijas – praksei.

Ieskats Latvijas TC regulējumā

Kaut arī aktuālais TC regulējums ir spēkā un attiecas uz pārskata gadiem ar 2018. gadu, līdz 2019. gada nogalei NM nebija pieejama sīkāka informācija par to, kā noteikt KDS finanšu darījumiem. Pamatā bija zināms tikai tas, ka uz finanšu darījumu tāpat kā citiem kontrolētiem darījumiem attiecas būtiskuma slieksnis 20 000 eiro, kura pārsniegšana uzliek NM pienākumu šo darījumu dokumentēt (pārbaudīt, vai piemērotā TC atbilst nesaistītu personu darījuma principam). Protams, šis kritērijs jāskata kopā ar 250 000 eiro būtiskuma slieksni, kurš nosaka pienākumu sagatavot vietējo TCD. Tātad, pat ja KDS finanšu darījumam pārsniedz 20 000 eiro un tas ir uzskatāms par būtisku darījumu, NM rodas pienākums to dokumentēt tikai tad, ja kopējā KDS pārsniedz 250 000 eiro.

2019. gada nogalē VID publicēja metodisko materiālu “Transfertcenu dokumentācija”, kurā skaidroja arī KDS noteikšanu finanšu darījumiem. Šajā dokumentā ir akcentēts būtisks princips, kas aizgūts no Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) un ieviests Latvijas regulējumā un uz kura balstās kārtība, kādā VID paredz aprēķināt KDS finanšu darījumiem. Šis princips nosaka, ka KDS veido ne tikai procentu maksājumi, bet arī aizdevuma apmērs, jo tas ir viens no faktoriem, kas būtiski ietekmē darījuma cenu. Jāatzīst, ka šis princips pamatā ir vērts uz konkrētu darījumu TC novērtēšanu un tā saukto “plāno kapitalizāciju” jeb NM spēju uzņemties konkrētas saistības, tomēr tas ir pamatakmens arī darījuma summas aprēķinā.

Tālāk aplūkosim KDS aprēķināšanas kārtību dažādu veidu finanšu darījumiem.

Aizdevums un tipiska kredītlīnija

Īstermiņa un ilgtermiņa aizdevumi, kā arī tipiskas kredītlīnijas ir funkcionāli vienkāršākie finanšu darījumi, tādēļ KDS aprēķins saskaņā ar Latvijas TC regulējumu nav sarežģīts:

KDS = pārskata gadā saņemtais vai izsniegtais finansējums + pārskata gadā aprēķinātie procenti

Šī formula sevī ietver pārskata gadā saņemto vai izsniegto finansējumu un pielīgtos vai aprēķinātos

procentus. Ja darījums ir ilgtermiņa aizdevums vai kredītlīnija un līguma ietvaros pārskata gadā nav ne saņemts, ne izsniegs papildu finansējums, bet ir aprēķināti procenti par kapitāla izmantošanu, tad KDS veidos tikai šie procenti. Turpretī, ja pārskata gadā ir izsniegs vai saņemts finansējums, bet pielīgtie procenti saskaņā ar līgumu vēl netiks atzīti pārskata gadā, tad KDS būs šī finansējuma pamatsumma.

Grupas knts un kredītlīnija ar lielu darījumu skaitu

Grupas konta darījumiem un kredītlīnijai, kur finanšu plūsma abos virzienos notiek ļoti intensīvi un minētā formula nav objektīvi piemērojama, VID piedāvātais KDS aprēķins ir nedaudz sarežģītāks:

$KDS = \text{saistības perioda sākumā} + \text{pārskata gadā saņemtais finansējums} - \text{pārskata gadā atmaksātais finansējums} + \text{pārskata gadā aprēķinātie procenti}$

Šīs formulas lielākais trūkums ir tas, ka metodiskajā materiālā nav definēts, kas ir "liels" darījumu skaits kredītlīnijas vai grupas konta ietvaros. Kādam tie var būt trīs naudas plūsmas darījumi gadā, bet citam - desmit, simt vai pat vairāk naudas līdzekļu saņemšanas vai izsniegšanas darījumi līguma ietvaros atkarībā no grupas finanšu politikas, darījuma līgumiskajiem nosacījumiem un īstenotās saimnieciskās darbības. Līdz ar to NM ir patstāvīgi jāizvērtē savi īstenotie finanšu darījumi ar saistītām pusēm un jācenšas atrast objektīvāko pieeju KDS aprēķināšanai.

Tālāk apskatīsim KDS aprēķinu finanšu darījumiem Lietuvā un Igaunijā.

Lietuvas prakse

Lietuvas nodokļu sistēma kopumā ir visai salīdzināma ar Latvijas nodokļu sistēmu, tomēr attiecībā uz TC (t.sk. KDS noteikšanu finanšu darījumiem) pastāv būtiskas atšķirības, kuru pamatā ir princips, kas nosaka NM pienākumu sagatavot noteiktas formas TCD. Kā minēts iepriekš, Latvijā šo pienākumu vērtē, balstoties uz NM kopējo KDS pārskata gadā. Sasniedzot būtiskuma sliekšņus, NM rodas pienākums sagatavot noteiktas formas TCD. Turpretī Lietuvā pirmais kritērijs, kam pievērš uzmanību, ir NM tīrais apgrozījums. Tam pārsniedzot 3 milj. vai 15 milj. eiro, rodas pienākums sagatavot attiecīgi vietējo vai globālo TCD. Protams, tas jāskata kopsakarā ar būtiska kontrolētā darījuma būtiskuma slieksni, kurš salīdzinājumā ar Latviju ir krietni augstāks - 90 000 eiro. Tātad, pat ja uzņēmums kvalificējas TCD sagatavošanas pienākumam pēc apgrozījuma, tam jāsagatavo noteiktas formas TCD tikai par būtiskajiem kontrolētajiem darījumiem, ja tādi pastāv.

Vērtējot KDS aprēķināšanu finanšu darījumiem, secināms, ka Lietuvas TC regulējums paredz krietni vienkāršāku kārtību, jo aprēķins sevī ietver tikai un vienīgi pārskata gadā esošo aizdevumu atlikumu neatkarīgi no darījuma veida:

$KDS = \text{aizņemto līdzekļu atlikums pārskata gadā}$

Sākotnēji varētu šķist, ka šī vienkāršotā kārtība mazina administratīvo slogu, un daļā kontrolētu finanšu darījumu (it sevišķi īstermiņa) tas tiešām tā ir. Taču, piemēram, ilgtermiņa aizdevumiem ar pamatsummas atmaksu termiņa beigās KDS aprēķinā katrā no aizdevuma darījuma īstenošanas gadiem būs visa aizdevuma pamatsumma. Vairumā gadījumu tā pārsniedz darījuma būtiskuma slieksni un radīs NM nepieciešamību ik gadu novērtēt kontrolētā darījuma cenas atbilstību tirgus cenām arī situācijās, kurās darījuma īstenošanas fakti un apstākļi nav mainījušies, kā arī sagatavot noteiktas formas TCD nereti par vienu statisku darījumu.

Igaunijas prakse

Igaunijas TC regulējums būtiski atšķiras no abu kaimiņvalstu regulējuma. Galvenā atšķirība ir tajā, ka Igaunijas TC regulējums neparedz būtiskuma sliekšņus attiecībā uz kontrolēto darījumu dokumentēšanas un noteiktas formas TCD sagatavošanas pienākumu. Šis princips attiecas arī uz kontrolētiem finanšu darījumiem. Būtībā NM var izvēlēties profilaktiskos nolūkos sagatavot TCD vai kontrolēta finanšu darījuma analīzi, kā arī brīvi noteikt un aprēķināt pēc saviem ieskatiem objektīvāko KDS finanšu darījumiem.

Secinājumi

Raugoties uz Latvijas TC regulējuma prasībām attiecībā uz KDS noteikšanu finanšu darījumiem, redzams, ka kopumā tās saskan ar ESAO vadlīnijām un vismaz attiecībā uz funkcionāli vienkāršākiem darījumu veidiem ir pamatotas un viegli izprotamas. Sarežģītākiem darījumu veidiem būtu nepieciešams detalizētāks mainīgo lielumu skaidrojums, lai NM varētu ērti un saprotami “tulkot” Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 15.² pantu, balstoties uz darījuma faktiem un apstākļiem.

Salīdzinot Baltijas valstu regulējumu KDS aprēķināšanai finanšu darījumiem, secināms, ka valda diezgan liela neviennozīmība. Igaunijas TC regulējums ir maksimāli elastīgs un nenosaka NM būtiskas prasības attiecībā uz darījumu dokumentēšanas un TCD sagatavošanas pienākumu. Gan Latvijā, gan Lietuvā regulējums ir visai konkrēts un stingrs, turklāt katras valsts nosaka savu aprēķina kārtību un uzliek NM pamatīgu administratīvo slogu. Līdz ar to starptautiskai uzņēmumu grupai, kas darbojas visā Baltijā, kuru nereti uzskata par vienotu reģionu gan attiecībā uz ekonomiskajiem apstākļiem, gan nodokļu sistēmām un juridiskajiem aspektiem, ir jāiegulda lielas pūles un jāvelta būtiski resursi, lai ievērotu visās Baltijas valstīs pastāvošās TC prasības, t.sk. attiecībā uz kontrolētiem finanšu darījumiem.