

## „Atkarīgā pārstāvja” pastāvīgā pārstāvniecība: jauni pretizvairīšanās noteikumi

03. decembris, 2012 / Mārtiņš Rudzītis, zvērinātu advokātu biroja SORAINEN nodokļu menedžeris  
<http://www.ifinances.lv/lat/nodokli?doc=4287>



Foto: no ZAB SORAINEN arhīva

Ārvalstu sabiedrības nereti izvēlas uzsākt saimniecisko darbību Latvijā ar pārstāvja vai tirdzniecības aģenta starpniecību, piemēram, pilnvarojot pārstāvi to vārdā slēgt preču piegādes līgumus, nomaksāt nodokļus un izpildīt citas saistības. Tomēr sastopami arī gadījumi, kad ārvalsts sabiedrības pārstāvis tās vārdā *neoficiāli* vienojas par līgumu noteikumiem un saņem atlīdzību par sniegtajiem pakalpojumiem bez nodokļu nomaksas Latvijā. Lai gan abos gadījumos ārvalsts sabiedrībai veidojas pastāvīgā pārstāvniecība (PP) Latvijā, par kuras gūto ienākumu jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis (UIN), nepastāvot īpašiem pretizvairīšanās pasākumiem, ārvalsts sabiedrības nereti spēj paslēpties aiz ārzonu vai citu jurisdikciju *priekškara*. [Likuma Par nodokļiem un nodevām](#) (Likums) jaunie noteikumi šo situāciju daļēji risina, paredzot īpašu pretizvairīšanās normu attiecībā uz ārvalstu sabiedrību pārstāvjiem Latvijā.

### **Atkarīgā pārstāvja pastāvīgā pārstāvniecība**

Atbilstoši [Likumam](#), ja nerezidenta pārstāvim ir piešķirtas pilnvaras un tas regulāri tiek un slēdz līgumus nerezidenta vārdā, nerezidenta saimnieciskās darbības rezultātā Latvijā veidojas t.s. *atkarīgā pārstāvja* PP.[1] Tiek uzskatīts, ka līgumslēgšanas pilnvaras tiek izmantotas regulāri, ja pārstāvis noslēdz līgumus nerezidenta vārdā biežāk kā vienu reizi gadā.

Lai gan *atkarīgā pārstāvja* definīcijas pamatā ir Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (OECD) nodokļu parauglīgums,[2] tās tvērums ir plašāks par attiecīgo parauglīguma normu. Atšķirībā no OECD nodokļu parauglīguma Likums neizslēdz PP esamību gadījumos, kad ārvalsts sabiedrība veic tikai tādu saimniecisko darbību, kurai ir palīgdarbības vai sagatavošanās darbības raksturs vai veic darbību ar *neatkarīga* pārstāvja vai komercaģenta starpniecību. Piemērojot [Likuma](#) noteikumus par *atkarīgā pārstāvja* PP, Valsts ieņēmumu dienests (VID) nereti atsauca uz OECD nodokļu parauglīguma komentāriem citā kontekstā, proti, PP var arī veidoties, ja pārstāvis ar savu rīcību rada saistības nerezidentam, lai gan pilnībā nenoslēdz līgumu nerezidenta vārdā. Piemēram, pārstāvis vienojas par darījuma būtiskajām sastāvdaļām, bet līgumu nosūta formālai parakstīšanai vai apstiprināšanai nerezidentam. Jāatzīmē, ka Saeimā pašlaik tiek izskatīts Finanšu ministrijas priekšlikums[3]

iekļaut [Likumā](#) darījumu ekonomiskā satura pārākuma principu, kas šo principu tieši nostiprinātu Latvijas nodokļu likumos.

Ārzonu sabiedrības, uzsākot darbību Latvijā, nereti mēdz *piemirst* par PP reģistrāciju Latvijā. VID ar šādām situācijām visbiežāk saskaras, veicot kontroles pasākumus attiecībā uz Latvijas nodokļu maksātājiem, kuru grāmatvedības vai citos dokumentos tiek uzskaitīti darījumi vai maksājumi nerezidentam. Ja šādi darījumi netiek dokumentēti vai iegrāmatoti, iespēja iegūt informāciju par nerezidenta darījumiem un to apjomu ir visai ierobežota. VID mēģinājumi sūtīt brīdinājuma vēstules vai informācijas pieprasījumus uz valstīm, ar kurām nav administratīvās sadarbības mehānisma, visticamāk būs veltīgi. Tāpat arī informācijas pieprasījumi par nerezidenta pārstāvja veiktajiem norēķiniem Latvijas kredītiestādēs var atdurties pret Kredītiestāžu likumu,<sup>[4]</sup> kas VID ļauj pieprasīt ziņas tikai par attiecīgā *nodokļu maksātāja*, t.i., nerezidenta kontā, nevis tā pārstāvja kontā veiktajiem darījumiem.

### **Jaunās pretizvairšanās normas būtība**

Lai cīnītos ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, 2010.gadā [Likumā](#) tika iekļauta pretizvairšanās norma, atbilstoši kurai par nodokļu maksātāju tiek uzskatīts ārzonas<sup>[5]</sup> rezidenta pārstāvis Latvijā, kura darbības rezultātā veidojas *atkarīgā pārstāvja* PP.<sup>[6]</sup> Piemēram, ja Honkongas sabiedrība Latvijā slēdz līgumus ar pārstāvja starpniecību, taču neregistrējot PP Latvijā, par nodokļu maksātāju tiks uzskatīts sabiedrības pārstāvis Latvijā. Tādējādi atbildība par UIN nomaksu tika pārcelta no ārzonas rezidenta uz tā pārstāvi Latvijā. Šī gada 27.augusta grozījumi paplašina minētās normas piemērošanas jomu attiecībā uz to valstu rezidentu pārstāvjiem, ar kurām nav noslēgta nodokļu konvencija.

Ierosinot likuma grozījumus, izstrādātāji ir balstījušies uz pieņēmumu, ka pretizvairšanās pasākumi attiecībā uz ES dalībvalstīm un valstīm, ar kurām ir spēkā esoša nodokļu konvencija, nav nepieciešami, jo ar tām ir pietiekama administratīvā sadarbība. Proti, ES Administratīvās sadarbības direktīva un Nodokļu parādu piedziņas direktīva ļauj dalībvalstu nodokļu administrācijām pieprasīt informāciju no citas dalībvalsts un nepieciešamības gadījumā iekasēt vai piedzīt nodokļu parādus citā dalībvalstī. Savukārt, nepastāvot administratīvās sadarbības mehānismam ar pārējām valstīm, pretizvairšanās pasākumu ieviešana, pārnesot nodokļu nomaksas un atbildības pienākumu uz šādu valstu rezidentu pārstāvjiem, ir pamatota un samērīga.

Šāds pieņēmums gan ir pārlietu vienkāršots. Administratīvās sadarbības mehānisma esamība neizslēdz iespēju, ka, piemēram, citas dalībvalsts nodokļu administrācijai adresēts informācijas pieprasījums var pazust daudzo pieprasījumu kaudzē vai nodokļu maksātājam nav īpašuma, uz ko vērst nodokļu piedziņu. Jāatzīst, ka Latvijas noslēgtās nodokļu konvencijas paredz informācijas apmaiņu, taču tikai dažas no tām ietver normas par nodokļu iekasēšanu vai parādu piedziņu ārvalstīs. Tādēļ apšaubāms ir [Likuma](#) grozījumu izstrādātāju pieņēmums, ka ES direktīvas vai nodokļu konvencijas esamība būtiski mazina izvairīšanās no nodokļiem risku.

### **Ar ko turpmāk jārēķinās ārvalstu sabiedrību pārstāvjiem Latvijā?**

Kā jau minēts, jaunā pretizvairšanās norma neietekmēs ES dalībvalstu un valstu, ar kurām Latvija ir noslēgusi nodokļu konvenciju, sabiedrību pārstāvju darbību Latvijā, t.i., atbildība par PP reģistrāciju un UIN nomaksu joprojām gulsies uz ārvalsts sabiedrību. Tomēr pārējo ārvalstu sabiedrību pārstāvjiem Latvijā turpmāk *septiņreiz jānomēra* pirms uzņemties saistības šo sabiedrību vārdā. Ņemot vērā, ka nerezidenta pārstāvis tiks uzskatīts par nodokļu maksātāju, uz to gulsies pienākums reģistrēt nerezidenta PP Latvijā, kārtot grāmatvedību atbilstoši normatīvo aktu prasībām un nomaksāt nodokli par ienākumu no nerezidenta saimnieciskās darbības Latvijā. Pasludinot nerezidenta pārstāvi par *nodokļu maksātāju*, zudīs arī pamats kredītiestāžu atteikumam sniegt

informāciju VID par nerezidenta pārstāvja kontos veiktajiem darījumiem. Minēto pienākumu neizpildes gadījumā VID būs tiesības pārstāvim veikt nodokļa uzrēķinu par nerezidenta nenomaksāto nodokli, piemērot soda naudu un nokavējuma naudu. Teorētiski nerezidenta pārstāvim kā *nodokļu maksātājam* saskaņā ar Krimināllikuma 218. pantu var pat draudēt kriminālatbildība, ja tiek konstatēta izvairīšanās no nodokļu nomaksas, radot valstij zaudējumus lielā apmērā (vismaz LVL 10 000).

Jaunie pretizvairīšanās noteikumi, neapšaubāmi, papildina VID *ieroču arsenālu* cīņā pret ārvalstu sabiedrību izvairīšanos no nodokļu nomaksas Latvijā. Tomēr *atkarīgā pārstāvja* PP konstatēšana, kas ir priekšnoteikums šo noteikumu piemērošanai, joprojām paliks atkarīga no VID spējas iegūt informāciju par nerezidenta pārstāvja veiktajiem darījumiem Latvijā.

---

[1] sk. Likuma 14. panta 8.daļas 4. punktu

[2] sk. OECD parauglīguma 5.panta 5.daļu

[3] likumprojekts *Grozījumi likumā Par nodokļiem un nodevām*

[4] sk. Kredītiestāžu likuma 63. panta 1.daļas 11. punktu

[5] ārzonu saraksts nodokļu mērķiem ir iekļauts MK 26.06.2001. noteikumos Nr. 276 *Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām*

[6] sk. Likuma 14.panta 8.<sup>1</sup> daļu