

NODOKĻI

Personālsabiedrības pielaiko *jaunās drānas*

13. februāris, 2015 / Mārtiņš Rudzītis, zvērinātu advokātu biroja SORAINEN jurists
<http://www.ifinances.lv/lat/nodokli?doc=5885&hl=sorainen&ref=search>



Foto: Elīna Kursīte

Gandrīz ikvienam ir zināma Hansa Kristiana Andersena pasaka "Ķeizara jaunās drēbes" par diviem blēžiem, kuri piedāvā ķeizaram uzšūt jaunas drānas no audumiem, kuriem piemītot apbrīnojama īpašība - tās kļūstot neredzamas ikvienam, kurš neder savam amatam vai arī ir neglābjams muļķis. Dzīve reizēm imitē mākslu. Personālsabiedrības ir piemērs, kad tās biedri likuma acīs var būt gan "apgērbti", gan "kaili". Šajā rakstā analizēšu atsevišķas problēmas, ko rada personālsabiedrību statuss nodokļu piemērošanas vajadzībām.

Ienākums no kapitāla, kas gūts ar Latvijas personālsabiedrības starpniecību

Personālsabiedrībām piemīt divējāda daba - komercietiskajā apgrozībā tās piedalās kā patstāvīgi tiesību subjekti, taču nodokļus tās nemaksā patstāvīgi. Katrs personālsabiedrības biedrs attiecīgi maksā uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN) vai iedzīvotāju ienākuma nodokli (IIN) par uz to attiecināto personālsabiedrības ar UIN apliekamā ienākuma daļu.

Līdz 2014.gada beigām likumu noteikumi par nodokļu piemērošanu kapitāla ienākumam, kuru biedri gūst ar personālsabiedrības starpniecību, pieļāva atšķirīgu interpretāciju. Saskaņā ar likumu "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" (likums par UIN) dividendes un kapitāla pieaugums no kapitāla daļu un Eiropas Savienības (ES) vai Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) publiskās apgrozības vērtspapīru atsavināšanas netika iekļauts ar UIN apliekamajā ienākumā. Līdz ar to personālsabiedrības biedriem, kuri ar tās starpniecību ieguldīja kapitāla daļās un publiskās apgrozības vērtspapīros, nemaz neradās ar nodokli apliekams ienākums (likuma par UIN 2.panta 3.daļa, 11.panta 1.daļa un 22.panta 10.daļa (redakcija, kas bija spēkā līdz 31.12.2014.)).

Turpretī saskaņā ar likumu "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (likums par IIN) fiziskā persona guva ienākumu no personālsabiedrības, kuram uzlika IIN 24% apmērā (likuma par IIN 8.panta 3.daļas 3.punkts). Izrādās, ka līdzīgi kā Andersena pasakā atkarībā no "kompetences" līmeņa ķeizars var būt gan kails, gan apģērbts.

Šī gada 1.janvārī spēkā stājās grozījumi likumā par IIN un likumā par UIN, kuri paredz, ka fiziskajai personai, kura ar personālsabiedrības starpniecību saņem kapitāla pieaugumu, ir jāmaksā IIN 15% apmērā, bet par citu ienākumu no kapitāla, kas nav kapitāla pieaugums, - IIN 10% apmērā (likuma par UIN 2.panta 3.³daļa, likuma par IIN 15.panta 11.daļa). Šķiet, ka likumdevējs bērna nevainībā beidzot ir nācis pie atziņas: "Ķeizaram taču nav nekā mugurā!" Proti, personālsabiedrības IIN piemērošanas vajadzībām ir "caurskatāmas", un tās biedru saņemtajām dividendēm un kapitāla pieaugumam IIN piemēro tā, it kā biedri saņemtu ienākumu nepastarpināti.

Ienākums no kapitāla, kas gūts ar ārvalsts personālsabiedrības starpniecību

Jautājums par nodokļu piemērošanu ir arī aktuāls, ja Latvijas nodokļu maksātājs ienākumu no kapitāla gūst ar ārvalsts personālsabiedrības starpniecību. Latvijas likumi nenosaka, vai šādu ienākumu personālsabiedrības biedra līmenī var aplikt pēc samazinātās IIN likmes (t.i., uzskatīt, ka ārvalsts personālsabiedrība Latvijas nodokļu piemērošanas vajadzībām ir "caurskatāma").

Piemērs

Kipras sabiedrība izmaksā dividendes Kipras personālsabiedrībai, kuras biedrs ir fiziskā persona – Latvijas nodokļu rezidents. Saņemtās dividendes Kipras personālsabiedrība tūlīt izmaksā tās biedram. Kipras personālsabiedrība nav nodokļu maksātājs Kiprā, nodokli maksā personālsabiedrības biedrs par uz to attiecināmo ienākumu. Vai personālsabiedrības biedra ienākumam Latvijā piemērojama 10% nodokļa likme kā dividendēm vai 23% nodokļa likme kā ienākumam no personālsabiedrības?

Finanšu ministrija (FM) skaidro, ka šādā situācijā fiziskajai personai ir tiesības nodokļu deklarācijai pievienot dokumentus, kas apliecina, ka tā faktiski ir saņēmusi dividendes. Šāds skaidrojums tika sniegts vēl pirms likuma par UIN un likuma par IIN grozījumu spēkā stāšanās un attiecībā uz tādas valsts personālsabiedrību, ar kuru Latvijai nav spēkā esošas nodokļu konvencijas. Līdz ar to šo pieeju varētu attiecināt arī uz iepriekšējiem taksācijas periodiem.

Tādējādi, ja Latvijas nodokļu maksātājs gūst ienākumu ar tādas ārvalsts personālsabiedrības starpniecību, kura nav nodokļu maksātājs, nodokli personālsabiedrības biedram piemēro tā, it kā tas saņemtu ienākumu nepastarpināti. Arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (OECD) nodokļu paraugkonvencijas komentāri skaidro, ka ienākuma juridiskā daba nemainās, ja personālsabiedrības biedrs saņem ienākumu ar "caurskatāmas" personālsabiedrības starpniecību.[1] Personālsabiedrības biedram, protams, ar dokumentiem jāspēj pamatot attiecīgā ienākuma veids.

Maksājumi ārvalsts personālsabiedrībai

Pārrobežu kontekstā būtisks ir jautājums, vai personālsabiedrībai ir tiesības uz Latvijas nodokļu konvencijās noteiktajiem atvieglojumiem, piemēram, atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas Latvijā. Nodokļu konvencijas piemēro tikai līgumslēdzēju valstu rezidentiem, t.i., personām, kuras saskaņā ar attiecīgās valsts likumdošanas

aktiem ir pakļautas aplikšanai ar nodokļiem.[2] Līdz ar to nodokļu atvieglojumu piemērošana ārvalsts personālsabiedrības ienākumam Latvijā atšķiras atkarībā no tai piemērojamā nodokļu režīma:

- personālsabiedrībai, kura ir patstāvīgs nodokļu maksātājs, ir tiesības uz nodokļu konvencijā noteiktajiem atvieglojumiem;
- ja personālsabiedrība nav nodokļu maksātājs (t.s. "caurskatāmās" personālsabiedrības), tiesības uz nodokļu konvencijā noteiktajiem atvieglojumiem ir tās biedriem - attiecīgās valsts nodokļu rezidentiem;
- nodokļu konvenciju piemērošana personālsabiedrībām, kuras nevar viennozīmīgi klasificēt kā ar nodokli aplikamas personas vai neapliekamas personas (t.s. "daļēji caurskatāmās" personālsabiedrības), ir atkarīga no tā, kā iesaistītās valstis šādas personālsabiedrības klasificē nodokļu piemērošanas vajadzībām. Šāds jautājums varētu rasties attiecībā uz Francijas personālsabiedrībām, kuras nodokli nemaksā patstāvīgi, taču saskaņā ar Francijas likumiem tiek uzskatītas par pakļautām aplikšanai ar nodokli.[3]

Piemērs

Latvijas sabiedrība (LatCo) maksā par konsultāciju pakalpojumiem Lielbritānijas personālsabiedrībai ar ierobežotu atbildību (UK LLP), kurai ir vairāk nekā 100 biedri no 15 valstīm - Lielbritānijas, Francijas, Vācijas, Honkongas un citus valstu nodokļu rezidenti. UK LLP nav UIN maksātājs Lielbritānijā, un tās gūtais ienākums tiek aplikts ar nodokli biedru līmenī. Vai šādā situācijā var piemērot Latvijas-Lielbritānijas nodokļu konvencijā[4] noteikto atbrīvojumu no 23% nodokļa ieturēšanas Latvijā maksājumiem par konsultāciju pakalpojumiem?

Tā kā UK LLP nav Lielbritānijas nodokļu rezidents, Valsts ieņēmumu dienests (VID) secina, ka tiesības uz nodokļu konvencijā noteikto atbrīvojumu ir UK LLP biedriem, nevis pašai personālsabiedrībai. Lai LatCo varētu piemērot nodokļu konvencijā noteikto nodokļa atbrīvojumu no samaksas par konsultatīvajiem pakalpojumiem, saskaņā ar [MK noteikumiem Nr.178 "Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi"](#) (MK noteikumi Nr.178) tās rīcībā jābūt visu UK LLP biedru nodokļu rezidences apliecībām, uz kuriem tiek attiecināts ienākums. Tas nozīmē - vairāk nekā 100 nodokļu rezidences apliecību!

VID arī prasa rezidences apliecībā norādīt ienākuma summu, kura attiecināma uz katru personālsabiedrības biedru. LatCo būtu jāzina katra UK LLP biedra līdzdalības lielums, lai noteiktu uz katru biedru attiecināmo ienākumu, taču tā bieži vien ir ierobežotas pieejamības informācija.

FM ir pielaidīgāka - pietiek, ja rezidences apliecībā tiek norādīti attiecīgās valsts rezidenti un kopējais attiecīgās valsts rezidentu līdzdalības apjoms (piemēram, 55% Lielbritānijas rezidenti, 3% Francijas rezidenti utt.). Tas samazina nepieciešamo nodokļu rezidences apliecību skaitu no 100 uz 15, taču problēmu neatrisina.

Pastāvošā nodokļu atbrīvojuma piemērošanas kārtība rada nesamērīgu administratīvo slogu, kura dēļ puses "atmet ar roku" nodokļa atbrīvojuma piemērošanai. Ja puses ir vienojušās, ka visas nodokļu izmaksas sedz Latvijas sabiedrība, nodoklis 23% apmērā galu galā gulstas uz Latvijas sabiedrību.

Viens no risinājumiem būtu grozījumu veikšana [MK noteikumos Nr.178](#), paredzot iespēju "caurskatāmām" personālsabiedrībām ar lielu biedru skaitu apliecināt to biedru nodokļu rezidenci nodokļu konvenciju piemērošanas vajadzībām.

OECD iesaka šādu pieeju piemērot pilnvarotiem starpniekiem (piemēram, līgumtiesiskiem ieguldījumu fondiem), piešķirot tiem tiesības piemērot nodokļa atbrīvojumu vai samazinātu ieturējuma nodokļa likmi ienākumam, kurš tiek attiecināts uz to klientiem (investoriem).[5] Šāds personālsabiedrības apliecinājums varētu aizstāt prasību, ka katram biedram, uz kuru tiek attiecināta personālsabiedrības ienākuma daļa, jābūt apstiprinātai rezidences apliecībai.

Secinājumi

- Dividendes un kapitāla pieaugums, kuru personālsabiedrības biedrs – Latvijas nodokļu maksātājs - gūst ar Latvijas personālsabiedrības vai "caurskatāmās" ārvalsts personālsabiedrības starpniecību, saglabā savu juridisko dabu un Latvijā tiek attiecīgi aplikts pēc 10% vai 15% IIN likmes. Tas varētu būt īpaši aktuāli alternatīvajiem ieguldījumu fondiem – komandītsabiedrībām, kuras fonda līdzekļus iegulda kapitāla daļās un ES vai EEZ publiskās apgrozības vērtspapīros. Turpmāk fiziskās personas ienākums, kas gūts ar ieguldījumu fonda starpniecību, tiks aplikts pēc tādas pašas IIN likmes kā tad, ja tā ieguldītu šādos vērtspapīros nepastarpināti.
- Nosakot, vai ārvalsts personālsabiedrība ir "caurskatāma" nodokļu piemērošanas vajadzībām, VID līdz šim ir vadījies pēc savstarpējās atzīšanas principa. Lai mazinātu administratīvo slogu nodokļu konvencijā noteikto atvieglojumu piemērošanai ārvalsts personālsabiedrībām ar lielu biedru skaitu, **MK noteikumos Nr.178** nepieciešams paredzēt iespēju personālsabiedrībām apliecināt tās biedru nodokļu rezidenci.

[1] *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2008, Commentary on Article 1, para. 6.6.*

[2] OECD nodokļu paraugkonvencijas 1.pants un 4.panta 3.daļa.

[3] *J.Schaffner, The OECD Report on the Application of Tax Convention to Partnerships, Bulletin for International Taxation, 2000, Vol. 54, No.5, p.218.*

[4] Latvijas Republikas valdības un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valdības konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla pieauguma nodokļiem 7. un 14.pants.

[5] *TRACE Implementation Package for the Adoption of Authorised Intermediary System, approved by OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2013, p.6, pieejams: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/TRACE_Implementation_Package_Website.pdf.*