

# Atbildība par nodokļu nomaksu nerezidenta vietā

Sabiedrībām, kurām ir darījumi ar nerezidentiem, pierasta lieta ir izvērtēt darījumu partneri un tam veicamo maksājumu saistībā ar nodokļu ieturēšanas pienākumu, jo zināmu maksājumu gadījumā, piemēram, procenti, samaksa par konsultatīvajiem pakalpojumiem u.c., maksājumu izmaksātājam ir pienākums ieturēt un iemaksāt valsts budžetā nodokli. Ja nodoklis nav ieturēts, pienākums nomaksāt nodokli ir maksājumu izmaksātājam, jo tam jāpalielina savs ar nodokli apliekamais ienākums.

Savukārt nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības (turpmāk — pastāvīgās pārstāvniecības) ir patstāvīga uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju kategorija. Neskatoties uz to, ar 9. augustā izdarītajiem grozījumiem likumā «Par nodokļiem un nodevām» (NN likums), noteikts, ka pienākums nomaksāt nodokli pastāvīgās pārstāvniecības vietā var tikt uzlikts nerezidenta pārstāvim. Jāatzīmē, ka šī pienākuma uzlikšana maksāt nodokli nerezidenta (tā pastāvīgās pārstāvniecības) vietā ir noteikta tikai gadījumos, ja pastāvīgo pārstāvniecību veido persona, kura atrodas, ir izveidota vai nodibināta Ministru kabineta 2001. gada 26. jūnija noteikumos Nr. 276 «Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām» uzskaitītajās teritorijās, t.i., populāru terminu lietojot, ofšorā.

Šādi grozījumi ir saistīti ar praktiskām Valsts ieņēmumu dienesta grūtībām iekasēt nodokļus, ja ofšoros reģistrētas personas ir veikušas saimniecisko darbību Latvijā,



**Nodokļu maksātājiem, kuriem ir darījumi ar nerezidentiem, kā arī ārvalstu komersantu pārstāvniecībām, ieteicams laikus izvērtēt iespējamās nodokļu sekas.**

DIĀNA

KĻUŠKINA,

sertificēta nodokļu

konsultante,

advokātu biroja

SORAINEN

Nodokļu un

muitas prakses grupas

vecākā juriste

jo ar ofšoriem nepastāv informācijas apmaiņa un administratīvās sadarbības mehānisms un uzņēmuma faktiskie īpašnieki vai likumiskie pārstāvji nav zināmi. Nodokļu maksātājiem, kuriem ir darījumi ar nerezidentiem, kā arī ārvalstu komersantu pārstāvniecībām, ieteicams laikus izvērtēt iespējamās nodokļu sekas.

## Nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība

Nerezidenta (ārvalsts komersanta) pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā atbilstoši NN likuma 14. panta sestās daļas nosacījumiem visu nodokļu likumu piemērošanai uzskatāma par atsevišķu iekšzemes nodokļu maksātāju. Ja minētā likuma 14. panta septītās un astotās daļas izpratnē nerezidentam (ārvalsts komersantam) ir pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, tā reģistrējama kā nodokļu maksātājs Valsts ieņēmumu dienestā. Ja nerezidentam ir pastāvīgā pārstāvniecība, bet tā nav reģistrēta, tas neatbrīvo nerezidentu no nodokļu saistībām Latvijā. Jāatzīmē, ka arī līdz 2003. gada 1. janvārim darījumos ar nerezidentiem, kuriem bija jāreģistrē pastāvīgā pārstāvniecība, bet tā nebija reģistrēta, nodokļu atbildība gulās arī uz rezidentu.

Nerezidentam atbilstoši NN likuma 14. panta septītajai daļai ir pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, ja vienlaikus ir izpildīti šādi noteikumi:

1. Nerezidents (ārvalsts komersants) Latvijā izmanto noteiktu darbības vietu.
2. Darbības vieta tiek izmantota pastāvīgi vai ir izveidota nolūkā to izmantot pastāvīgi.
3. Darbības vieta tiek izmantota uzņēmējdarbības (komercdarbības) veikšanai.

Savukārt papildus minētajiem noteikumiem nerezidentam Latvijā veidojas pastāvīgā pārstāvniecība, ja ir jebkura no šīm pazīmēm (NN likuma 14. panta astotā daļa), proti, nerezidents:

- 1) izmanto būvlaukumu vai veic celtniecības, montāžas vai instalācijas darbus, vai veic ar būvlaukumu vai minētajiem darbiem saistītu uzraudzības vai konsultatīvo darbību,
- 2) izmanto dabas resursu pētīšanai vai iegūšanai paredzēto aprīkojumu vai iekārtas, urbšanas platformas un speciālos kuģus vai veic ar tiem saistīto pārraudzības vai konsultatīvo darbību,
- 3) laika posmā vai laika posmos, kas kopumā pārsniedz 30 dienas jebkurā sešu mēnešu periodā, sniedz pakalpojumus, to skaitā konsultatīvos, va-

dības un tehniskos pakalpojumus, izmantojot savus darbiniekus vai piesaistīto personālu,

- 4) izmanto fiziskās, juridiskās vai citas personas darbību savas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja minētajai personai ir piešķirtas un tā regulāri (vairāk nekā vienu reizi taksācijas periodā) izmanto pilnvaras noslēgt līgumus nerezidenta (ārvalsts komersanta) vārdā.

Grozījumi NN likumā saistīti ar augstāk minēto 4. punktu.

## NN likuma papildinājums un tā sekas

NN likuma 14. pants papildināts ar 81 daļu: «Piemērojot šā panta astotās daļas 4. punktu, par nodokļu maksātāju tiks uzskatīta persona, kurai ir piešķirtas un kura regulāri (vairāk nekā vienu reizi taksācijas periodā) izmanto pilnvaras noslēgt līgumus tās juridiskās, fiziskās vai citas personas vārdā, kura atrodas, ir izveidota vai nodibināta normatīvajos aktos par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām minētajās valstīs vai teritorijās.»

Saskaņā ar NN Likuma 14. panta astotās daļas 4. punktu nerezidenta pastāvīgo pārstāvniecību Latvijā veido pilnvarotās personas saimnieciskā darbība, tai regulāri (vairāk nekā vienu reizi taksācijas periodā) slēdzot līgumus nerezidenta vārdā.

Atbilstoši 14. panta papildinājumam ofšora uzņēmuma pilnvarotā persona Latvijā tiks uzskatīta par nodokļu maksātāju, ja būs visas 14. panta astotās daļas 4. punktā uzskaitītās pastāvīgās pārstāvniecības pazīmes:

1. Persona, kura atrodas, ir izveidota vai nodibināta Ministru kabineta 2001. gada 26. jūnija noteikumos Nr. 276 «Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām» minētajās valstīs vai teritorijās, darbojas Latvijā, izmantojot fizisko, juridisko vai citu personu.
2. Pilnvarotā persona darbojas zemu nodokļu vai beznodokļu valstu vai teritoriju uzņēmuma saimnieciskās darbības Latvijā ietvaros.
3. Pilnvarotajai personai ir piešķirtas un tā regulāri (vairāk nekā vienu reizi taksācijas periodā) izmanto pilnvaras noslēgt līgumus zemu nodokļu vai beznodokļu valstu vai teritoriju uzņēmuma vārdā.

Ņemot vērā, ka zemu nodokļu vai beznodokļu valstu vai teritoriju uzņēmuma pārstāvja darbība, tam regulāri (vairāk nekā vienu reizi taksācijas periodā) izmantojot pilnvaras noslēgt līgumus šī uzņēmuma vārdā, veido pastāvīgo pār-

stāvniecību Latvijā, šim pārstāvim tiek uzlikts pienākums nomaksāt nodokļus par šīs pastāvīgās pārstāvniecības Latvijā gūto ienākumu. Pastāvīgajām pārstāvniecībām Latvijā jāmaksā nodokļi saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem par Latvijas Republikā, tās teritoriālajos ūdeņos, ekskluzīvajā ekonomiskajā zonā un gaisa telpā gūto ienākumu, par ārvalstīs gūto ienākumu, kas attiecināms uz šo pārstāvniecību, kā arī citus nodokļus atbilstoši konkrēto nodokļu likumiem.

Piemēram, nerezidenta pilnvarotā persona Latvijā ir divas reizes noslēgusi līgumu par kādu preču piegādi Latvijas uzņēmumam. Tātad tiks uzskatīts, ka ienākums no šo preču pārdošanas ir gūts Latvijā un no tā ir jāmaksā nodoklis. Par nodokļa maksātāju atbilstoši minētiem nosacījumiem kļūst pilnvarotā persona.

Likuma grozījumu 14. panta 8.<sup>1</sup> daļa netiek piemērota, ja zemu nodokļu vai beznodokļu valstu vai teritoriju uzņēmumam neveidojas pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā likuma 14. panta astotās daļas 4. punkta izpratnē, piemēram, ja persona ir pilnvarota noslēgt tikai vienu darījumu. Kā izriet no likumprojekta anotācijas, tikai atkarīgais aģents var iegūt nodokļa maksātāja statusu, kuram varētu tikt uzlikta atbildība par nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības nodokļu nomaksu. Šāda norāde balstīta uz to, ka NN likuma 14. panta astotās daļas 4. punktā ir iekļauta «atkarīgā aģenta» pastāvīgās pārstāvniecības definīcija, izmantojot starptautiski atzītu standartu (OECD nodokļu paraugkonvencijas 5. panta piekto daļu) un Latvijas noslēgtajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ietverto definīciju. Tomēr, ņemot vērā, ka NN likumā nav iekļauts viennozīmīgs neatkarīgā aģenta izņēmums, kā tas ir nodokļu konvencijas 5. panta sestajā daļā, neatkarīgajiem aģentiem jābūt gataviem izskaidrot VID, ka viņi darbojas savas saimnieciskās darbības ietvaros un, ja arī ir veiktas darbības, piemēram, aģentēšanas pakalpojumi ofšorā reģistrētā uzņēmuma vārdā, tie var tikt veikti neatkarīga aģenta darbības ietvaros. Šādā gadījumā jaunā NN likuma norma nav piemērojama.

NN likums neparedz, ka pastāvīgā pārstāvniecība nerodas, ja pilnvarotajai personai ir tiesības noslēgt līgumus, bet tās veiktajām darbībām ir pagaidu vai sagatavojošu darbību raksturs. Proti, nerezidenta pilnvaroto personu noslēgtie līgumi netiek šķiroti pēc to rakstura. Piemēram, ja ofšorā reģistrētā uzņēmumam Latvijā ir bankas konts, tad, pāris reizi parakstot bankas dokumentus, t.sk., piemē-

ram, par konta atvēršanu, pārstāvis kļūst par nodokļu maksātāju, kurš atbildīgs par pastāvīgās pārstāvniecības nodokļu nomaksu no Latvijā gūtā ienākuma, protams, ja tāds ienākums būs bijis.

Savukārt OECD Modeļa konvencijas komentāros tiek norādīts, ka personas pilnvarām noslēgt līgumus jāsaistās ar līgumiem, kuri pēc būtības veido uzņēmuma uzņēmējdarbību. Turklāt jāņem vērā, ka, lai nenotiktu formāla izvairīšanās no pastāvīgās pārstāvniecības statusa, pilnvaru izmantošana nozīmē arī tiesības vienoties par visiem līguma nosacījumiem, lai arī līgumu paraksta persona, kura neatrodas Latvijā.

Paredzot šos grozījumus NN likumā, iespējams, VID par pievērst lielāku uzmanību arī gadījumiem, kad pastāvīgā pārstāvniecība veidojas pēc citiem iepriekš minētajiem kritērijiem un ne tikai ofšoros reģistrēta uzņēmuma darbības rezultātā. Te derētu atcerēties, ka, salīdzinot ar nodokļu konvencijās iekļautajām pastāvīgās pārstāvniecības pazīmēm, NN likums ir prasīgāks. Proti, iespējamas situācijas, kad pēc NN likuma nerezidenta darbība Latvijā veido pastāvīgo pārstāvniecību, bet pēc nodokļu konvencijas, kas noslēgta starp Latviju un attiecīgo valsti, pastāvīgā pārstāvniecība neveidojas, attiecīgi Latvijas tiesības uz ienākumu aplikšanu ar nodokli ir ierobežotas. Piemēram, atbilstoši NN likuma nosacījumiem celtniecības, montāžas vai instalācijas darbu veikšana, vai ar būvlaukumu vai minētajiem darbiem saistīta uzraudzības vai konsultatīvā darbība veido pastāvīgo pārstāvniecību no šādas darbības pirmās dienas. Savukārt nodokļu konvencijas pieļauj vismaz sešus mēnešus šādas darbības rezultātā neveidot pastāvīgo pārstāvniecību. Tikai jāatceras, ka šāds atvieglotais režīms tiek piemērots Ministru kabineta noteikumos Nr. 178 «Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi» noteiktā kārtībā, saskaņojot starp nodokļu administrācijām pastāvīgās pārstāvniecības neregistrēšanu. Nerezidentam ir jāiesniedz VID iesniegums par pastāvīgās pārstāvniecības neregistrēšanu (MK noteikumu Nr. 178 3. pielikums). Iesnieguma formā ir paredzēts, ka nerezidentam vispirms jāsaņem otras līgumslēdzējvalsts nodokļu administrācijas apliecinājums par rezidenci. Īpaši sava darbība būtu jāizvērtē arī ārvalstu komersantu pārstāvniecībām, kuras, iespējams, paļaujas uz starpvalstu līgumiem, nepievēršot uzmanību to piemērošanas kārtībai. ■