

Nodokļi

Ārvalstnieku pakalpojumi Latvijā un to ienākuma aplikšana ar nodokli

08. novembris, 2010 / Diāna Kļuškina, sertificēta nodokļu konsultante, ZAB Sorainen nodokļu un muitas prakses grupas vecākā juriste



Foto: no Diānas Kļuškinas personīgā arhīva

Baltijas valstis savu ģeogrāfisko apmēru dēļ starptautisku uzņēmumu iekšējā struktūrā bieži tiek uztverta kā vienota telpa. Gan darba līgumi, gan pakalpojumu līgumi nereti tiek slēgti ar vienas valsts rezidentu par darbu vai pakalpojumiem, kas tiks veikti arī citā valstī.

Aplūkosim šādu piemēru:

Igaunijā tiek nodibināts uzņēmums, savukārt Latvijā un Lietuvā šim Igaunijas uzņēmumam ir izveidotas pārstāvniecības (filiāles). Lai organizētu reklāmas pasākumus un veicinātu produkcijas noietu visās trijās valstīs, Igaunijas uzņēmums noslēdz reklāmas pakalpojumu līgumu ar Igaunijas pilsoni, kurš sniedz reklāmas kampaņu organizēšanas pakalpojumus Latvijā. Latvijā reģistrētā filiāle attiecīgi veic samaksu par šiem pakalpojumiem. Pakalpojumu sniegšana notiek ilgāk par 183 dienām gada laikā.

Gan piemērā minētajai Igaunijas uzņēmuma filiālei Latvijā, gan jebkurai Latvijā reģistrētai komercsabiedrībai (uzņēmumam) kā nodokļu maksātājam jāreķinās, ka neatkarīgi no tā, vai fiziskā persona ir Latvijas pilsonis, vai citas valsts pilsonis, veicot samaksu par fiziskās personas pakalpojumiem, ir jāizvērtē, vai šī persona pati maksā nodokļus (ir reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā saimnieciskās darbības veicēja). Ja persona nav reģistrējusies, izmaksātājam ir jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis (IIN). Atkarībā no rezidences statusa nodokļu ieturēšana atbilst dažādām likuma *Par iedzīvotāju ienākuma nodokli* (IIN likums) normām, bet pienākums izpaudties līdzīgi - izmaksas brīdī jāietur IIN 26% apmērā un jāiemaksā budžetā līdz nākamā mēneša piektajam datumam.

Ārvalstnieku – fizisko personu - nerezidenta statuss

Savukārt ienākuma saņēmējam kopumā nodokļu sekas būs atšķirīgas atkarībā no tā rezidences statusa. Nodokļu maksātāju klasifikācija rezidentos un nerezidentos ir dota likuma *Par nodokļiem un nodevām* 14. pantā. Atbilstoši tai fiziskā persona tiks uzskatīta par rezidentu, ja izpilda kādu no turpmāk minētajiem kritērijiem:

- šīs personas pastāvīgā dzīvesvieta ir Latvijas Republikā,
- šī persona uzturas Latvijas Republikā 183 dienas vai ilgāk jebkurā 12 mēnešu periodā, kas sākas vai beidzas taksācijas gadā,

- šī persona ir Latvijas pilsonis, ko ārzemēs nodarbina Latvijas Republikas valdība.

Vadoties pēc likumā *Par nodokļiem un nodevām* noteiktajiem kritērijiem, fakts, ka persona ir Latvijas pilsonis, nedod pamatu nodokļu vajadzībām to uzskatīt par rezidentu. Tāpat arī fakts, ka fiziskā persona nav Latvijas pilsonis nenozīmē, ka tā nav Latvijas rezidents. Būtiski rezidenta statusa iegūšanā ir uzturēšanās laiks Latvijā - ilgāk kā 183 dienas vai pastāvīgā dzīvesvieta Latvijā.

Ja ar valsti, no kuras ir ieradies ārvalstnieks, ir noslēgta nodokļu konvencija, par rezidences iegūšanas kritēriju būtībā vairs nekalpo 183 dienu pavadīšana Latvijā. Saskaņā ar noslēgtajām nodokļu konvencijām (4. pants) kritērijs, pēc kura, pirmkārt, nosaka fiziskās personas rezidenci, ir pastāvīgā dzīvesvieta. Ja pastāvīgā dzīvesvieta ir abās valstīs, persona tiks uzskatīta par rezidentu tajā valstī, ar kuru tai ir ciešākas personiskās un ekonomiskās attiecības (vitālo interešu centrs). Ja minētais nav nosakāms, teorētiski nodokļu konvencijas paredz, kā valstis var vienoties par personas rezidenci un nodokļu aplikšanu, lai gan praktiski persona pati vislabāk var novērtēt un pamatot, kur tai ir vitālo interešu centrs. Savukārt pilsonība ir viens no mazāk nozīmīgiem kritērijiem.

Jāatzīmē, ka nodokļu konvencijās paredzētā personas rezidences noteikšana ir piemērojama saistībā ar šīs konvencijas normu piemērošanu. Nodokļu konvenciju regulējums automātiski neaizstāj Latvijas nodokļu likumos izmantoto definīciju. Tas nozīmē, ka persona, kura Latvijā pavadīs 183 dienas 12 mēnešu periodā, tiks uzskatīta par Latvijas rezidentu saskaņā ar likumu *Par nodokļiem un nodevām*. Šādā situācijā persona būs pakļauta aplikšanai ar nodokļiem Latvijā par tās vispasaules ienākumiem. Tomēr, tā kā viens no galvenajiem nodokļu konvenciju mērķiem ir nodokļu dubultās aplikšanas novēršana, situācijā, ja persona ir nodokļu konvencijas subjekts, varēs piemērot nodokļu konvenciju.

Atkarībā no otras valsts nodokļu režīma persona ir vai nav ieinteresēta šajā valstī deklarēt pasaules ienākumu un Latvijā maksāt nodokli tikai par konkrētiem ienākumiem, kuru gūšanas avots ir Latvija. Būtībā, ja starp valstīm ir noslēgta nodokļu konvencija, izvēle un iespēja argumentēt ir katras personas pašas ziņā. Piemēram, ja persona tiek nosūtīta strādāt 3 gadus uz uzņēmumu Latvijā. Šī persona Latvijā iespējams ir reģistrējusi arī savu uzņēmumu un iegādājusies nekustamos īpašumus. Latvijā ir ieradušies arī personas ģimenes locekļi. Persona, manuprāt, šādā situācijā viegli var iegūt rezidenta statusu un maksāt nodokļus Latvijā par vispasaules ienākumu.

Protams, iespējams, ka no otras valsts nodokļu administrācijas puses, varētu būt detalizēta šīs personas vitālo interešu centra analīze šajā otrajā valstī, jo tieši šī otra valsts zaudē tiesības iekasēt nodokli no šīs personas vispasaules ienākuma.

Ienākums no profesionālās darbības

Atgriezsimies pie izskatāmā piemēra, kurā nerezidents gūst ienākumu no profesionālās darbības, kas veikta Latvijas Republikas rezidenta vai nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības labā. Šāds ienākums atbilstoši IIN likuma 3.panta 3.daļai ir viens no nerezidenta ar nodokli aplikamajiem ienākumiem, neatkarīgi no tā, vai tas gūts Latvijā vai ārpus tās. Nodokļu aplikšanas nolūkā svarīgi ir, ka Latvija ir kāda konkrēta ienākuma *avota valsts*.

Tātad nerezidents gūs ar nodokli aplikamu ienākumu arī tad, ja, piemēram, konsultācijas Latvijas rezidentam tiks sniegtas, izmantojot saziņas līdzekļus: telefonu, faksu, e-pastu utt.

Savukārt no likuma teksta izriet, ka ienākums no neatkarīgiem profesionāliem pakalpojumiem, kuri tiek sniegti nerezidentam, arī tad, ja pakalpojumu sniedzējs - nerezidents - veiks profesionālo darbību Latvijā, nav uzskatāmi par ienākumiem, kas aplikami ar nodokli.

Nodoklis 26% apmērā no profesionālās darbības ienākuma atbilstoši IIN likuma 17. panta 12. daļas nosacījumiem ir jāietur izmaksas brīdī. Savukārt rezidentam parasti šādā situācijā jau būtu bijusi iespēja reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējam un nodokli maksāt pašam, ņemot vērā saimnieciskās darbības izdevumus. Tādējādi salīdzinoši ar profesionālās darbības veicējiem – rezidentiem -, nerezidenti ir neizdevīgākā situācijā.

Profesionālā darbība un attiecīgi tās ienākums ir diezgan plaši saprotama (IIN likuma 11.pants). Tas, piemēram, var būt gan reklāmas speciālists, gan arhitekts, gan arī konsultants kādā jomā, ja no šīs darbības tiek gūts ienākums arī neesot darba attiecībās, un šis ienākums apliekams ar nodokli.

Ja nerezidenta darbībai Latvijā ir ilgstošs raksturs (ilgāk kā 183 dienas), ārvalstnieks, iegūstot rezidenta statusu, var reģistrēties kā saimnieciskās darbības veicējs, maksāt nodokli rezumējošā kārtībā un aprēķināt nodokli, ņemot vērā ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus un ienākumus. Reģistrācijas atteikšana būtu diskriminējoša. Izvēloties reģistrēties, personai jāaprēķinās ar ienākumu un izdevumu uzskaites prasībām un pienākumu iesniegt Gada ienākumu deklarāciju ar attiecīgo (D3) pielikumu par saimnieciskās darbības ienākumu. Šādi pienākumi uz nerezidentu neattiektos, ja no gūtā ienākuma tiek ieturēts nodoklis, par kuru savukārt atbilstoši nodokļu konvenciju nosacījumiem rezidences valstī var samazināt aprēķināto ienākuma nodokli (kreditēt).

It kā pēc būtības līdzīga ārvalstnieka klātbūtne Latvijā nodokļu aplikšanas nolūkos var būt pilnīgi atšķirīga:

1. ja ārvalstnieks ir ārvalstu uzņēmuma darbinieks un sniedz Latvijas uzņēmumam konsultatīvus pakalpojumus, ar nodokli var tikt aplikts šīs personas ienākums no algotā darba. Savukārt, tā kā maksu par pakalpojumu saņems ārvalstu uzņēmums, nevis konkrētais darbinieks, ienākums var tikt aplikts ar uzņēmumu ienākuma nodokli (UIN), ieturot 10%. Papildus var tikt izskatīts jautājums par nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības esamību Latvijā;
2. savukārt, ja augstāk minētajā punktā, vadoties pēc IIN likuma 17.1 panta pazīmēm, tiek konstatēts, ka Latvijas uzņēmums ir *faktiskais darba devējs* algas nodokļa ieturēšanas pienākums tiek uzlikts Latvijas uzņēmumam - faktiskajam darba devējam;
3. ja ārvalstnieks sniegs neatkarīgus individuālos pakalpojumus, kā šajā rakstā izskatāmajā piemērā - reklāmas pakalpojumus -, būs piemērojams IIN pēc 26 % likmes, nevis UIN –10 % apmērā;
4. ja ārvalstnieks sniegs atkarīgus individuālos pakalpojumus – būs faktiski darba attiecībās ar Latvijas darba devēju-, tad tā ienākums apliekams ar algas nodokli pēc 26% likmes, attiecīgi darba devējam ieturot un maksājot valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (9% un 24% - darba devēja daļu).

Nodokļu plānošanas nolūkos nerezidents varētu apsvērt iespēju sniegt pakalpojumus, izmantojot juridiskās personas statusu. Ja ārvalstnieks Latvijā nodibinās kapitālsabiedrību, piemēram, sabiedrību ar ierobežotu atbildību, tad šī sabiedrība maksās nodokli tikai 15% apmērā no aplikamā ienākuma, tomēr, sadalot peļņu dividendēs un izmaksājot to nerezidentam fiziskajai personai, būs jānomaksā papildu nodoklis 10 % apmērā no izmaksājamo dividenžu apjoma.

Nodokļu konvenciju piemērošana

Ja profesionālās darbības veicējs ir tādas valsts rezidents, ar kuru noslēgta nodokļu konvencija, šīs konvencijas parasti nosaka (konvenciju 14. pants), ka ienākums no profesionālās darbības apliek ar nodokli ienākuma guvēja rezidences valstī, ja vien šie profesionālie pakalpojumi netiek sniegti, izmantojot Latvijā esošu pastāvīgo bāzi, kas regulāri ir tās rīcībā un ir paredzēta attiecīgās darbības veikšanai. Nodokļu konvencijās noteiktos atbrīvojumus vai atvieglojumus nevar piemērot *pa tiešo*. Lai piemērotu nodokļu konvenciju atvieglojumu, tāpat kā citos gadījumos, nerezidentam būtu jānokārto un jāiesniedz maksājumu izmaksātājam tā saucamais rezidences sertifikāts. Jārīkojas atbilstoši Ministru kabineta 2001. gada 30. aprīļa noteikumiem Nr.178 *Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi*. Tas ir savā rezidences valstī jānodrošina apliecinājums par rezidenci un jāsaņem apstiprinājums no Latvijas Valsts ieņēmumu dienesta, izmantojot

minēto noteikumu rezidences sertifikāta veidlapu.

Ja nerezidents Latvijā izmanto pastāvīgu bāzi, piemēram, arhitekts ierodoties Latvijā un izmanto Latvijā atvērta biroja telpas, tad ienākums no konkrētās profesionālās darbības apliekams ar nodokli Latvijā, taču tikai tādā apmērā, kas attiecināma uz minētās pastāvīgās bāzes izmantošanu.

Nodokļu konvencijās parasti ir noteikts, ka, nerezidentam uzturoties Latvijā ilgāk kā 183 dienas jebkurā 12 mēnešu periodā, tiek uzskatīts, ka šai personai ir pastāvīga bāze, kas regulāri ir tā rīcībā un tiek izmantota. Attiecīgi piemērā izskatāmajā gadījumā Igaunijas rezidenta ienākums no profesionālās darbības (reklāmas pakalpojumiem), ja tas uzturas Latvijā ilgāk kā 183 dienas, tādējādi pastāvot pastāvīgai bāzei Latvijā, apliekams ar nodokli Latvijā.

Nosakot ienākumu no profesionālās darbības, būtu jāņem vērā ar to saistītie izdevumi, piemēram, arhitektam projekta izstrādei nepieciešami dažādi instrumenti. Ja profesionālās darbības veicējam sakarā ar Latvijā gūto ienākumu ir izdevumi arī citā valstī, nosakot apliekamo ienākumu tie būtu jāņem vērā. Lai šādus izdevumus ņemtu vērā nodokļu administrācija, profesionālās darbas veicējam būtu jāspēj tos pamatot.

Piemēram, arhitekts ierodas Latvijā tikai, lai veiktu dažādus uzmērījumus, tiktos ar klientu, bet reālo projektēšanas darbu veic savā rezidences valstī, izmantojot speciālu aprīkojumu, kā arī darbaspēku. Latvijā normatīvie akti nenosaka, kā aprēķināt šo izdevumu apjomu, kuru varētu attiecināt uz Latvijā gūto ienākumu. Ja viennozīmīgi nodokļu maksātājs varēs pierādīt kādu konkrētu izdevumu saistību ar Latvijā gūto ienākumu, tad nodokļu administrācijai, ievērojot nodokļu konvencijas nosacījumus, tie būtu jāņem vērā. Kopējie administratīvie izdevumi varētu tikt noteikti proporcionāli peļņas īpatsvaram. Taču praksē minētais ir iespējams tikai tad, ja nerezidents būs reģistrējies kā saimnieciskās darbības veicējs – rezidents. Samazināt savu ienākumu, no kura maksājams nodoklis Latvijā, par izdevumiem, nerezidents varētu arī iesniedzot ienākumu deklarāciju, deklarējot ar profesionālo darbību saistītos ienākumus un izdevumus. Šādā gadījumā nodoklis no apskatāmā ienākuma būs jau aplikts ar nodokli ienākuma izmaksas brīdī, kā to paredz IIN likums, neatskaitot nekādus izdevumus, bet, ievērojot nodokļu konvencijas nosacījumus, nodokļu administrācijai attiecīgi būtu jāveic pārrēķins.

Citi nodokļi

Un nobeigumā jāatzīmē, ka nerezidentam papildus jāņem vērā, ka, sniedzot ar pievienotās vērtības nodokli (PVN) apliekamus darījumus, jāievēro arī nosacījumi par reģistrēšanos kā PVN maksātājam (apliekamo darījumu 10 000 latu sliekšnis) un pienākumu maksāt valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas kā pašnodarbinātajai personai. Tomēr, paredzot, ja darbība Latvijā neilgs ilgāk kā 24 mēnešus, atbilstoši Eiropas Parlamenta un Padomes 2004.gada 29.aprīļa Regulai (EK) Nr.883/2004 par sociālās nodrošināšanas sistēmu koordinēšanu, persona paliks pakļauta savas rezidences valsts tiesību aktiem un varētu valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas Latvijā neveikt.

Atslēgvārdi: iedzīvotāju ienākuma nodoklis / uzņēmumu ienākuma nodoklis / sociālais nodoklis / nerezidents / pievienotās vērtības nodoklis