

PASTĀVĪGĀS PĀRSTĀVNICĪBAS INSTITŪTA ĢENĒZE UN IZPRATNE MŪSDIENĀS

Jūlija Sauša, Latvijas Universitātes Juridiskās fakultātes doktorante

Attiecībā uz pastāvīgās pārstāvniecības institūta izpratni mūsdienās praksē pastāv vairāki juridiska rakstura problēmjautājumi. Atsevišķos gadījumos ir grūtības praksē to nošķirt no citiem nodokļu tiesību vai komerciesību institūtiem, kā arī šim institūtam nodokļu tiesību prizmā ir paredzēti vairāki mūsdienu izaicinājumi tā nākotnes iespējamā transformācijā – arī Latvijas nodokļu tiesību sistēmas ietvaros. Autore šajā publikācijā vēlas vērst uzmanību uz pastāvīgās pārstāvniecības institūta vēsturisko attīstību, kā arī akcentēt tā izpratnes nozīmīgumu Latvijas nodokļu tiesību sistēmā.



Foto: Boriss Koljesņikovs

Visa starptautiskā, īpaši Eiropas Savienības, nodokļu kopiena virzās jaunās dimensijās. Tajās ir ļoti daudz neatrisinātu jautājumu, un nodokļu tiesību pasaule ir un vienmēr būs izaicinājumiem pilna gan nacionālā, gan starptautiskā kontekstā.

Publikācijas izstrādē autore ir izmantojusi tās arhīvā esošās intervijas ar Latvijā prominentiem nodokļu ekspertiem: zinātniskās darbības vidē – ar prof. Dr. oec. Kārli Ketneru, uzņēmējdarbības vidē – ar nodokļu tiesību jomu pārstāvošu zvērinātu advokātu Jāni Taukaču un no valsts pārvaldes –

ar profesionāli ar vairāku gadu desmitu pieredzi apskatāmajā jomā, Finanšu ministrijas Tiešo nodokļu departamenta vadītāja vietnieku, Uzņēmumu nodokļu un starptautisko nodokļu jautājumu nodaļas vadītāju Andreju Bīrumu.

Jāvērš uzmanība, ka šis un daudzi citi ar pastāvīgās pārstāvniecības institūtu saistītie aspekti būtu *per se* promocijas darba izstrādes vērti temati, tomēr autore minētajiem aspektiem pieskarsies iespējami lakoniski.

Pastāvīgās pārstāvniecības jēdziena izpratne

2016. gada 1. jūlijā Latvija ir pievienojusies Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijai¹ (turpmāk – ESAO). Saskaņā ar ESAO konvencijas modeli, pēc kura parauga visbiežāk tiek veidotas nodokļu konvencijas,² un tā 5. panta 1. punkta komentāriem saistībā ar pastāvīgās pārstāvniecības (angļu val. – *permanent establishment*) legaldefinīciju “jēdziens “pastāvīgā pārstāvniecība” nozīmē noteiktu vietu, kur uzņēmumi pilnīgi vai daļēji veic uzņēmējdarbību”³ (ar turpmākiem šajā pantā minētiem kritērijiem un faktoriem, kas ietekmē pastāvīgās pārstāvniecības konsekvenci iestāšanos). Identiska definīcija ir paredzēta arī Apvienoto Nāciju Modeļa paraugkonvencijā⁴ (angļu val. – *United Nations Model Double Taxation Convention*)⁵ un Amerikas Savienoto Valstu Modeļa paraugkonvencijā (angļu val. – *United States Model Income Tax Convention*).⁶

Atsaucoties uz intervijas laikā ar Finanšu ministrijas Uzņēmumu nodokļu un starptautisko nodokļu jautājumu nodaļas vadītāja A. Bīruma sniegto norādi, “Latvijā jēdziens pirmo reizi tika iestrādāts 1995. gadā likumā “Par nodokļiem un nodevām”. Tika izstrādāta pamata nodokļu likumu pakete [...]. Ar šo pirmo reizi likumā “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” sāka izmantot nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības apliekamā ienākuma ideju. Vēsturiskā attīstība meklējama ESAO modeļa konvencijas 5. panta iekļaujošajā daļā. Latvijas likums ir ESAO koncepta iekļaujošā daļa, kas, piemērojot nodokļu konvencijas, to sašaurina līdz attiecīgajā nodokļu konvencijā noteiktajai definīcijai. Attīstot tālāk legaldefinīciju,

SKAIDROJUMI. VIEDOKĻI

tā tika tuvināta ESAO modeļa konvencijas komentāriem⁷.

Kā norāda arī zvērināts advokāts J. Taukačs, “svarīgi pieminēt arī pievilšanas spēka (angļu val. – *force of attraction*) principu, kas Latvijā ieviests 1995. gadā⁸.”

A. Birums intervijas laikā vērsa uzmanību vēl uz tādu niansi, ka “nodokļu konvencijas klasiskā izpratnē ir vērojamas no 1963. gada (šobrīd tās pasaulē ir vairāk nekā 3500), starptautiskie līgumi pirms tam bija daudz plašāki, tajos bija ietvertas, piemēram, arī diplomātiskās attiecības. Šajos līgumos var redzēt aizmetņus tiešo nodokļu institūtiem. Arī Padomju Sociālistisko Republiku Savienība slēdza nodokļu konvencijas, taču tās noslēgtās nodokļu konvencijas Latvijas kontekstā zaudēja spēku 1991. gadā⁹.”

Latvijas nodokļu tiesību sistēmas ietvaros jēdzienu “pastāvīgā pārstāvniecība” un pastāvīgās pārstāvniecības iestāšanās kritērijus pirmām kārtām varam rast likumā “Par nodokļiem un nodevām”, precizāk, tā 14. panta sestajā līdz devītajā daļā,¹⁰ kā arī gandrīz katras Latvijas ar citu valsti noslēgtās nodokļu konvencijas 5. pantā.¹¹ Šā panta attiecīgās daļas, sākot no Latvijas neatkarības atgūšanas, ir evolucionējušas līdz šobrīd spēkā esošajām redakcijām, ievērojot starptautisko organizāciju ieteikumus, nodokļu konvencijās ietvertās tiesību normas, kā arī dažādus nodokļu politikas virzītāju izstrādātus priekšlikumus nodokļu tiesību sistēmas pilnveides jomā u.c.

Minētais likums, jo īpaši tā 14. panta devītā daļa, arī šobrīd uzsver pastāvīgās pārstāvniecības ideju, proti, nerezidenta (ārvalsts komersanta) pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā maksā nodokļus saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem par Latvijas Republikā, tās teritoriālajos udeņos, 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. Lai rastos pastāvīgās pārstāvniecības iestāšanās konsekvences, minētajā likumā un nodokļu konvencijās pastāv kritēriji, kas apstiprina vai izslēdz pastāvīgās pārstāvniecības iestāšanos un attiecīgi arī nodokļu nomaksas pienākumu Latvijā.

Atsevišķos nodokļu likumu komentāros, piemēram, ir norādīts, ka “līdz 2014. gada 1. maijam likums paredzēja, ka pārstāvniecība ir atsevišķs iekšzemes nodokļu maksātājs neatkarīgi no tā, vai šī pārstāvniecība ir reģistrēta, vai arī tā bija jāreģistrē, pamatojoties uz normatīvajos aktos noteiktajiem kritērijiem. No 2004. gada 1. maija, ja nerezidentam (ārvalsts komersantam) ir pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, tā jāreģistrē komercreģistrā kā ārvalsts komersanta filiāle vai kā nodokļu maksātājs [...]”¹² Šobrīd pārstāvniecība ir jāreģistrē, ievērojot minēto, vai arī jāiesniedz Valsts ieņēmumu dienestā attiecīgs

Latvijas nodokļu jomu regulējošos normatīvos aktos ietverta parauga dokuments, ar kuru tiktu paziņots, ka pastāvīgā pārstāvniecība netiks reģistrēta¹³ (atbilstoši nodokļu konvencijā ietvertajiem atbrīvojumiem).

Pastāvīgās pārstāvniecības institūta ģenēze

Lai arī likuma “Par nodokļiem un nodevām” 14. pants ir pieredzējis vairākus grozījumus,¹⁴ tajā minētais pastāvīgās pārstāvniecības institūts ieviests 1995. gada nodokļu reformas ietvaros. Proti, 5. Saeimas ietvaros 1994. gada 5. decembrī Saeimas sēdē referents A. Piebalgs prezentēja likumu “Par nodokļiem un nodevām” uz pirmo lasījumu, kā pamatmērķi paredzot saskaņot nodokļu likumus ar

Autore praksē ir sastapusies ar situācijām, kurās nodokļu tiesību un komerciesību institūtu izpratne tiek jaukta, kas dažkārt ir radījis zināmas neērtības arī uzņēmējdarbībā.

citiem likumiem un ESAO dalībvalstu pieredzi un novērst izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Latvijā uzņēmumu ienākuma nodokļa jomu regulējošos normatīvos tiesību aktos sākotnēji netika paredzēts, ka ar minēto nodokli tiek aplikti nerezidentu ienākumi. Proti, līdz tam pastāvēja likums “Par peļņas nodokli”,¹⁵ kurā tika paredzēts, ka nodokli maksā vienīgi fiziskās un juridiskās personas.¹⁶

Kā norāda prof. K. Ketners,¹⁷ pirmsākumi pastāvīgās pārstāvniecības jēdziena ieviešanai Latvijā meklējami arī Hārvardas Universitātes *Basic World Tax Code*¹⁸ (1988. gada redakcijā), kurā ir minēts pastāvīgās pārstāvniecības koncepts. Vienlaikus, kā norādīts nodokļu likumu komentāros, “vēsturiski likumā noteiktajai pastāvīgās pārstāvniecības definīcijai par pamatu ir ņemta OECD [ESAO] Modeļa konvencijās noteiktā definīcija. Latvijas likumā nav ņemti vērā daži būtiski kritēriji, kas likumā iekļauto definīciju atšķir no tās definīcijas, kuru izmanto Latvijas ar citām valstīm noslēgtajās nodokļu konvencijās”¹⁹.

Jāatzīmē arī vēl senāks laiks, uz ko eksperta intervijā vērsa uzmanību zvērināts advokāts J. Taukačs un kas ir atspoguļots starptautiskajā juridiskajā periodikā un literatūrā nodokļu tiesību jomā, tas ir, ka pastāvīgās pārstāvniecības institūta pirmsākumi kā tādi meklējami arī Nāciju Līgas Modeļa konvencijas (angļu val. – *League of Nations Model Convention*) kontekstā 1928. gadā. Šis modelis ietvēra noteikumu, kas paredzēja ienākuma avota valstij tiesības aplikt ar nodokļiem tās jurisdikcijā gūto peļņu. 1928. gadā nodokļu konvencijas 5. panta

16 JV 26.09.2017. / Nr.40 (994)

(“Pastāvīgā pārstāvniecība”) kritēriji klasiski vēl nebija izveidojušies, kā tie ir definēti mūsdienās. J. Taukačs uzskata, ka “galvenie šķēpi tika laužti par to, kādā veidā noteikt pastāvīgās pārstāvniecības aplikamo ienākumu. Pastāvēja divas idejas, proti, atsevišķās grāmatvedības ideja un otra – ka nodokļa daļu var attiecināt proporcionāli pastāvīgās pārstāvniecības neto ieņēmumiem, tai skaitā arī atskaitot izdevumus. Atsevišķās grāmatvedības ideja 1933. gadā sāka attīstīties un prevalēt”.²⁰

Starptautiskā griezumā pastāvīgās pārstāvniecības definīcija ir saistāma ar nodokļu konvenciju attīstību pasaulē. Kā norāda ievērojamais norvēģu prof. A.A. Skors (A.A. Skaar), “lai novērstu iespējamus konfliktus starp divām jurisdikcijām un tādējādi sekmētu arī pārrobežu tirdzniecību, Austroungārijas un Prūsijas valdības 1899. gada 21. jūnijā noslēdza attiecīgu konvenciju. Konvencijas ar nodokļu jautājumus risinošiem noteikumiem tikušas slēgtas jau kopš sengrieķu-romiešu laikiem, taču minētā Austroungārijas un Prūsijas konvencija ir atzīta par pirmo starptautisko vispārējo nodokļu konvenciju”.²¹

Jāatzīmē, ka Latvija darbu pie nodokļu konvenciju noslēgšanas pamatā uzsāka 1992. gadā un līdz šim tās ir parafētas ar 56 valstīm, no kurām 47 ir parakstītas, un ir uzsākta 44 konvenciju piemērošana.²²

Jēdziens “pastāvīgā pārstāvniecība” pirmo reizi minēts 1885. gada Prūsijas nodokļu likumā, kas 1893. gadā pārņemts Austrijā, bet 1909. gadā – Vācijas nodokļu likumā (vācu val. – *Betriebsstätte*).²³ Taču ir atrodami arī agrīnāki pastāvīgās pārstāvniecības institūta aizmetņi, “kad tika konstatēts, ka jāprecizē nosacījumi aplikšanai ar nodokļiem *stehendes Gewerbe* [latviešu val. – pastāvīga tirdzniecība] institūta ietvaros, kad 1869. gadā tika noslēgts nodokļu līgums starp Prūsiju un Saksiju (*April 16, 1869, cf. Preußische Gesetzessammlung 142 (1870)*). Citas valsts pilsonim bija pienākums nomaksāt nodokli tikai

tad, ja uzņēmums izmantoja uzņēmējdarbības vietu (*gewerblichen oder Handels-Anlagen*). Vācu doktrīnā pastāv uzskats, ka šis ir sašaurinājums darbības jomas nosacījumiem institūtam, kas vēlāk pazīstams kā *Betriebsstätte* un kas radās no īpašā nodokļu piemērošanas veida *stehendes Gewerbe* savstarpējo administratīvo teritoriju attiecībās Prūsijā”.²⁴

Mūsdienās Austrijā, piemēram, jēdziens “pastāvīgā pārstāvniecība” (vācu val. – *Betriebsstätte*) ir ietverts Austrijas Nodokļu kodeksa 29. pantā,²⁵ līdzvērtīgi arī Vācijas nodokļu tiesību sistēmas ietvaros šis termins ir apspriests Vācijas Nodokļu kodeksa 12. pantā.²⁶

Kopumā nodokļu konvenciju vēsture kopš 1899. gada atspoguļojusi milzīgu pāreju no ienākuma izcelsmes valsts uz rezidences valsts principu nodokļu piemērošanas ziņā. Ienākuma izcelsmes valsts princips ir lietots Nāciju Līgas projektā 1927. gadā lielākā mērā nekā ESAO Modeļa konvenciju gadījumā. Šī tendence ir īpaši novērojama attiecībā uz pastāvīgās pārstāvniecības definīciju. Kopumā pastāvīgās pārstāvniecības definīcija nodokļu piemērošanas jomā ir sašaurināta, lai arī izmaiņas starptautiskajā uzņēmējdarbībā ir izraisījušas būtiskas pastāvīgās pārstāvniecības fikcijas, piemēram, visievērojamākā šajā ziņā ir būvniecības klauzula 20. gadsimta trīsdesmitajos gados.²⁷

Praktiskie tiesību aspekti un pastāvīgās pārstāvniecības institūts mūsdienās

Autore praksē ir sastapusies ar situācijām, kurās nodokļu tiesību un komerciesību institūtu izpratne tiek jaukta, kas dažkārt ir radījis zināmas neērtības arī uzņēmējdarbībā. Lai šajā aspektā atstātu vietu iespējamajai diskusijai, turpmāk ekspertu sniegto interviju ietvaros autore vērs uzmanību uz atsevišķām tajās paustajām atziņām.

Zvērināts advokāts J. Taukačs norāda, ka “saistībā ar pastāvīgās pārstāvniecības izpratnes korektumu ir vērts runāt par pastāvīgo iestādi (angļu val. – *fixed*

SKAIDROJUMI. VIEDOKĻI

establishment) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) jomu regulējošo normatīvo tiesību aktu ietvaros un attiecīgo institūtu atšķirībām. Dažkārt kļūdaini uzskata, ka tas ir viens un tas pats institūts, bet kritēriji, kad rodas attiecīgi UIN un PVN sekas, ir atšķirīgi. Savulaik starptautisko nodokļu tiesību eksperte prof. R. de la Feria²⁸ piedāvāja vienotu institūtu gan PVN, gan uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanai, taču šī iniciatīva diemžēl neguva panākumus kontekstā ar PVN tiesisko regulējumu.²⁹

Savukārt Finanšu ministrijas pārstāvis A. Bīrums vērs uzmanību uz to, ka “izpratne ir ļoti uzlabojusies. Par pamatlietām izpratne ir. Tika jaukta pastāvīgā pārstāvniecība ar filiāli. Pastāvīgā pārstāvniecība, piemēram, ir tikai nodokļu jēdziens, nevis pastāvīga saimnieciska vienība. Piemērs ar būvlaukumu, ja strādā līdz sešiem mēnešiem – tad nodoklis nav jāmaksā. Pastāvīgās pārstāvniecības tiek jauktas arī ar ārvalstu komersantu pārstāvniecībām, kuras nav tiesīgas veikt uzņēmējdarbību nolūkā gūt peļņu. Šeit vēl sastopami pārpratumi attiecībā uz to, vai tās veic uzņēmējdarbību vai neveic. Nodalāma ir arī uzņēmuma leģāldefinīcija”.³⁰

Zināms, ka pastāvīgās pārstāvniecības institūtiem ir vairāki veidi (vietas, aģentu (atkarīgais / neatkarīgais aģents), instalācijas, pakalpojumu u.c.) un tā izpratne neaprobežojas ar likumā “Par nodokļiem un nodevām” ietvertu tiesisko regulējumu. Minētajiem ekspertiem interviju laikā tika uzdots jautājums, vai Latvijā nodokļu jomu regulējošie normatīvie tiesību akti ir pilnīgi šajā ziņā un vai esam gatavi e-komercijas risinājumiem, dronu (radiovadāmie bezpilota lidaparāti) un citam līdzvērtīgam biznesam nodokļu tiesību piemērošanas ziņā.

“Attiecībā uz e-komercijas risinājumiem,” kā vērs uzmanību J. Taukačs, “tagad ir īstais brīdis sagatavoties, ESAO jau ir visu ar saviem plāniem pateicis priekšā – tikai jāizdara. ESAO arī svārstījās, kurā brīdī, piemēram, serveris ir pastāvīgā pārstāvniecība. Mūsu tiesiskajā regulējumā savukārt tika ietverts noteikums, ka interneta mājaslapa ir struktūrvienība, kam gan ir nedaudz atšķirīgs tiesiskais saturs. Diemžēl pagaidām likumdevējs netiek līdz e-vides risinājumiem. Taču tā ir problēma arī ES, ne tikai Latvijā – piemēram, e-grāmatām šobrīd piemērojams cits PVN regulējums nekā tradicionālajām, tādēļ ar steigu top attiecīgie ES PVN direktīvas grozījumi. Piemēram, Igaunija salīdzinoši nesen ieviesa t.s. e-rezidences kartes, kas ļauj nerezidentiem darboties Igaunijā attālināti, t.sk. nodibināt uzņēmumu, taču daudzi neaizdomājas, ka no ārvalstīm vadītam uzņēmumam var rasties dubultās aplikšanas ar UIN risks (jo Igaunija piemēro uzņēmuma reģistrācijas principu, bet ir valstis, kas piemēro faktiskās pārvaldīšanas vietas principu).³¹

Prof. K. Ketners taisnīgi norāda, ka “jebkuras starptautiskās lietas var būt problemātiskas. Attiecībā uz e-komerciju problēma var būt nacionālais normatīvajos tiesību aktos, jo to īsti vēl neuztver. Latvijā tiesiskajā regulējumā vairs netiek apskatīti, piemēram, atvasinātie finanšu instrumenti (angļu val. – *derivatives*) – Lietuvā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums skaidri definē šo institūtu, Latvijā šāds institūts likumā “Par uzņēmumu ienākuma nodokli” diemžēl netiek apskatīts”.³²

Eksperts A. Bīrums savukārt vērs uzmanību, ka “šajos jautājumos pieredze ir salīdzinoši neliela. Nav tā, ka ESAO komentāros ir maz informācijas. Latvijā tā vai citādi ir apstiprinājusi šo interpretāciju. Var būt situācijas, ka pastāvīgās pārstāvniecības konsekvences saskaņā ar klasisko definīciju neiestājas, nepastāv cilvēka faktors, jaunie tehnoloģiskie risinājumi ļauj veikt uzņēmējdarbību bez personāla iesaistes utt. Mūsaprāt, tās nav Latvijas akūtās problēmas. Lielās valstīs ir cita situācija, nevaram aizgūt, piemēram, ASV pieredzi. Tas ir politiskās izšķiršanās jautājums, ko mēs gribam darīt un panākt šeit, cik tas izmaksātu. Interesants risinājums būtu izveidot apstākļus, lai šeit būtu e-vides mītne un šeit gūtu pamata ienākumus, jo principā ar nodokli aplikama būtu šī ārvalstu uzņēmuma radītā pievienotā vērtība šeit. Piemērs ar Francijas priekšlikumu ar nodokli aplikāt datu plūsmas, tas ir, vadoties pēc lejupielādēto bitu daudzuma, kā salīdzinošs risinājums mums īsti nederētu. Tāpēc risinājumi jāpieņem apdomīgi”.

Ari zvērināts advokāts J. Taukačs norāda, ka “jāskatās, kas būtu ērtākais biznesam, tad tādu interpretāciju arī jāpiemēro topošo pretizvairīšanās ierobežojumu – BEPS³³ (angļu val. – *Base erosion and profit shifting*) ietvaros. Tas dotu priekšrocības, jo bizness mūsdienās ir mobils. Pastāv, piemēram, serveru oāsi. Vai mēs varēsim (vēlamies) izveidot tādu tiesisko regulējumu, lai šādas serveru noliktavas (mākoņus) tiktu veidotas pie mums? Šis jautājums varētu kļūt aktuāls, it sevišķi apstākļos, kad citreiz nav pat nevienam zināms, kurā vietā precīzi glabājas attiecīgie dati. Taču šobrīd aktuālāki, protams, ir klasiskie pastāvīgās pārstāvniecības jautājumi”.

Attiecībā uz transfertcenu piemērošanas aspektiem pastāvīgās pārstāvniecības institūta jautājumā interesanta ir pastāvīgās pārstāvniecības kā neatkarīgas personas ideja transfertcenu piemērošanas nolūkos, uz ko intervijas laikā norādīja A. Bīrums. “Līdz 2010. gadam šo ideju atzina tikai uz kredītiestāžu pastāvīgo pārstāvniecību attiecīgajiem aizdevumu darījumiem. Jaunā pieeja paredz veidot neatkarīga uzņēmuma fikciju, kad aplikamais ienākums pastāvīgajai pārstāvniecībai tiek noteikts kā neatkarīgam uzņēmumam. Šai pieejai Latvija, iestājoties ESAO, saglabāja agrāk

izteikto atrunu un pārejas posmu. Jāatzīmē, ka arī lielākā daļa ESAO dalībvalstu pagaidām neizmanto šo konceptu. Šeit ir interesanti atzīmēt, ka Eiropas Komisija ir nākusi klajā ar atjaunināto uzņēmumu ienākuma nodokļa apliekamā ienākuma bāzes konceptu,³⁴ kas neparedz transfertcenas.³⁵ Arī šā projekta ietvaros pastāvīgās pārstāvniecības jēdziens ir līdzīgs ESAO Modeļa konvencijā ietvertajam un tomēr atšķirīgs.³⁶

Nākotnes uzņēmējdarbības vizijas

Autores ieskatā, kā jau minēts, par pastāvīgās pārstāvniecības jēdziena attīstību varētu izstrādāt apjomīgu pētījumu, jo ir ļoti daudz aspektu, kas ir ietekmējuši tā attīstību līdz mūsdienu redakcijām, līdzvērtīgi kā šā jēdziena tvērums mainās arī saistībā ar ESAO 2015. gada noslēguma ziņojumos Nr. 7 un Nr. 15 ietvertajām atziņām (*OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 7: 2015 Final Report*³⁷ un *Action 15: A Mandate for the Development of a Multilateral Instrument on Tax Treaty Measures to Tackle BEPS*³⁸).

A. Birums par minēto norāda: "Ir svarīgi, ka dokumentos ir ietvertas ESAO rekomendācijas, kuras valstis var gan ieviest, gan neievieš, un minimālie standarti, kuru ieviešana ir obligāta. Tas ir sava veida trešais nodokļu konvenciju grozījumu vilnis, kas samazina izņēmumus no nodokļu konvenciju tiesiskā regulējuma un padara tos mazāk plašus. Ar šiem ieteikumiem tiek palielinātas iespējas valstīm komfortablāk interpretēt tiesību normas un iekasēt nodokļus. Šie ziņojumi vienlaikus sasauca arī ar ESAO 2015. gada noslēguma ziņojumu Nr. 6.

Šajā stadijā pastāvīgās pārstāvniecības definīcijas pieaug, tiek mazināta nodokļu konvenciju 5. panta ("Pastāvīgā pārstāvniecība") liberāla piemērošana. Ar 15. ziņojumā minēto daudzpusējo instrumentu plānots īsā termiņā ieviest izmaiņas nodokļu konvencijās, lai uzlabotu ieteiktos un minimālos standartus. Daudzpusējā instrumenta galvenā priekšrocība ir

Kopš Latvijas neatkarības atgūšanas tiesību normas par pastāvīgo pārstāvniecību ir evolucionējušas līdz šā brīža spēkā esošajām redakcijām, ievērojot starptautisko organizāciju ieteikumus, nodokļu konvencijās ietvertās tiesību normas, kā arī dažādus nodokļu politikas virzītāju izstrādātus priekšlikumus nodokļu tiesību sistēmas pilnveides jomā u.c.

ātrums, ar kādu tiktu ieviestas izmaiņas, kuras, ieviešot divpusēju sarunu ceļā, varētu prasīt vairākus gadus, iespējams, gadu desmitus. Minimālo standartu un rekomendāciju ieviešanai paredzamas arī izmaiņas nacionālajos normatīvajos aktos.³⁹

2017. gada 7. jūnijā vairāk nekā 70 valstu pārstāvji piedalījās šādas daudzpusējas konvencijas (angļu val. – *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*) parakstīšanas ceremonijā.⁴⁰

Prof. K. Ketners norāda, ka "kādreiz jau nāktos likumu "Par nodokļiem un nodevām" pārskatīt. Ideja pārskatīt minēto likumu ir jau kopš 2001. gada.

¹ Angļu val. The Organisation for Economic Co-operation and Development (abreviācija angļu val. OECD). Pieejams: <http://www.oecd.org/about/>; dalībvalstu saraksts: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm> [skatīts 22.11.2016].

² Sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 19. janvāra sprieduma lieta C-265/04 Margaretha Bouanich pret Skatteverket 13. punktu.

³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version – 2014. Paris: OECD Publications, 2014, p. 26. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment. Citāts angļu valodā: "The term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."

⁴ Vogel K. et al. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice. Third Edition. London: Kluwer Law International Ltd., 1995, p. 272 (līdzvērtīgi atjaunotā šā darba izdevumā: Reimer E. Rust A. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Fourth Edition. Volume 1 and 2. Kluwer Law International Ltd., 2015, 2128 p.).

⁵ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: b.i., 2011, p. 96. Pieejams: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf [skatīts 26.11.2016].

⁶ United States Model Income Tax Convention. Pieejams: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf> [skatīts 26.11.2016].

⁷ Sk. autores intervju ar Finanšu ministrijas Tiešo nodokļu departamenta vadītāja vietnieku, Uzņēmumu nodokļu un starptautisko nodokļu jautājumu nodaļas vadītāju A. Birumu. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016, 1. lpp.

⁸ Atbilstoši likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3. panta trešās daļas redakcijai. Sk. autores intervju ar zvērinātu advokātu biroja "Sorainen" partneri, zvērinātu advokātu J. Tukaču. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016, 2. lpp.

⁹ Sk. autores intervju ar Finanšu ministrijas Tiešo nodokļu departamenta vadītāja

vietnieku, Uzņēmumu nodokļu un starptautisko nodokļu jautājumu nodaļas vadītāju A. Birumu. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016, 1. lpp.

¹⁰ Likums "Par nodokļiem un nodevām", 14. panta sestā, septītā, astotā prim un devītā daļa. Latvijas Vēstnesis, Nr. 26 (309), 18.02.1995.

¹¹ Sk., piemēram, Latvijas Republikas un Lietuvas Republikas 1993. gada 17. decembra konvenciju dubultās aplikšanas ar nodokļiem un nodokļu nemaksas novēršanai, 5. pants. Latvijas Vēstnesis, Nr. 138 (269), 26.11.1994.

¹² Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 14. panta komentāri. No: Nodokļu likumu komentāri, 1. sējums: Likumu "Par nodokļiem un nodevām" un likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" komentāri. Rīga: Izdevniecība "Dienas Bizness", 2013. Pieejami: <http://handbooks.lv/rokasgramatas/izdevumi-par-nodokliem/nodoklu-likumu-komentari-1-sejums/> [skatīti 25.11.2016].

¹³ Ministru kabineta 2001. gada 30. aprīļa noteikumi Nr. 178 "Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi". Latvijas Vēstnesis, Nr. 68 (2455), 04.05.2001.

¹⁴ Grozījumi, kas izdarīti ar 31.03.2004., 26.10.2006., 09.08.2010., 21.06.2012. un 13.12.2012. likumu, kas stājas spēkā 11.01.2013.

¹⁵ Likums "Par peļņas nodokli". Ziņotājs, Nr. 3/4, 31.01.1991.

¹⁶ Sk. autores intervju ar prof. Dr. oec. K. Ketneru. Rīga: no autores personīgā arhīva, 28.11.2016, 1. lpp.

¹⁷ Turpat.

¹⁸ Hussey W.M., Lubick D.C. Basic World Tax Code and Commentary. B.v., b.i., 1996. Pieejams: [http://www.taxhistory.org/www/bwctcnf/PDFs/basica.pdf/\\$file/basica.pdf](http://www.taxhistory.org/www/bwctcnf/PDFs/basica.pdf/$file/basica.pdf) [skatīts 28.11.2016].

¹⁹ Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 14. panta komentāri. Nodokļu likumu komentāri, 1. sējums: Likumu "Par nodokļiem un nodevām" un likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" komentāri. Rīga: Izdevniecība "Dienas Bizness", 2013. Pieejami: <http://handbooks.lv/rokasgramatas/izdevumi-par-nodokliem/nodoklu-likumu-komentari-1-sejums/> [skatīti 25.11.2016].

SKAIDROJUMI. VIEDOKĻI

Kaimiņvalstīs ir bijušas trīs nodokļu reformas (pirmā – deviņdesmitajos gados, pēc Padomju Sociālistisko Republiku Savienības sabrukuma, otrā – ap 1995. gadu (tirgus ekonomikas pamati), jābūt arī trešajai reformai).⁴¹

Autorei atliek vienīgi atzīmēt, ka visa starptautiskā, īpaši Eiropas Savienības, nodokļu kopiena virzās jaunās dimensijās. Tajās ir ļoti daudz neatrisinātu jautājumu, un *post-BEPS* nodokļu pasaule, visticamāk, būs izaicinājumiem pilna.⁴²

Kopsavilkums

No šā pētījuma var rast atziņu par to, cik attālināti nodokļu jomu regulējošie normatīvie tiesību akti Latvijā varētu būt no nākotnes vīzijas par, piemēram, digitālo pasauli, serveru ofšoriem, derivatīviem un citiem aspektiem. Pozitīvi vērtējams apstāklis, ka pastāvīgās pārstāvniecības institūts savā klasiskajā izpratnē ir “tuvāk faktiskajai realitātei”, tā izpratne mūsdienās tuvojas nosacītai pilnībai, nošķirtība no citiem tiesību institūtiem ir redzama (noteikti profesionāļu vidū) un interpretācijas jautājumi novēršami ar starptautisko instrumentu palīdzību.

Atziņas par minētā institūta vēsturisko attīstību, cik vien tas ir bijis iespējams minētā pētījuma apjoma ierobežotības dēļ, arīdžan ir ietvertas iztirzājuma daļā. Pirmkārt, akcentējams, ka jēdziens “pastāvīgā pārstāvniecība” pirmo reizi minēts 1885. gada Prūsijas nodokļu likumā, kas 1893. gadā pārņemts Austrijā, bet 1909. gadā – Vācijas nodokļu likumā. Agrīnāki pastāvīgās pārstāvniecības institūta aizmetņi varētu tik rasti 1869. gadā, kad tika noslēgts nodokļu līgums starp Prūsiju un Saksiju.

Pirmsākumi pastāvīgās pārstāvniecības jēdziena ieviešanai Latvijā meklējami arī Hārvardas Universitātes *Basic World Tax Code* (1988. gada redakcijā), kurā attiecīgi ir arī minēts pastāvīgās pārstāvniecības koncepts. Vēsturiski Latvijā noteiktajai pastāvīgās pārstāvniecības definīcijai par pamatu ir ņemta ESAO Modeļa konvencijā noteiktā definīcija. Kopš Latvijas neatkarības atgūšanas tiesību normas par pastāvīgo pārstāvniecību ir evolucionējušas līdz šā brīža spēkā esošajām redakcijām, ievērojot starptautisko organizāciju ieteikumus, nodokļu konvencijās ietvertās tiesību normas, kā arī dažādus nodokļu politikas virzītāju izstrādātus priekšlikumus nodokļu tiesību sistēmas pilnveides jomā u.c.

Lai arī konvencijas ar nodokļu jautājumiem risinošiem noteikumiem tikušas slēgtas jau kopš sengrieķu-romiešu laikiem, Austroungārijas un Prūsijas valdības 1899. gada 21. jūnijā noslēgtā nodokļu konvencija atzīta par pirmo starptautisko vispārējo nodokļu konvenciju.

Latvija darbu pie nodokļu konvenciju slēgšanas sāka 1992. gadā, un šobrīd tās ir parafētas ar 66 valstīm, no kurām 61 ir parakstīta, bet spēkā ir 59 nodokļu konvencijas. Arī Padomju Sociālistisko Republiku Savienība slēdza nodokļu konvencijas, taču tās noslēgtās nodokļu konvencijas Latvijas kontekstā zaudēja spēku 1991. gadā.

Visa starptautiskā, īpaši Eiropas Savienības, nodokļu kopiena virzās jaunās dimensijās. Tajās ir ļoti daudz neatrisinātu jautājumu un nodokļu tiesību pasaule ir un vienmēr būs izaicinājumiem pilna gan nacionālā, gan starptautiskā kontekstā. ■

²⁰ Sk. autores intervju ar zvērinātu advokātu biroja “Sorainen” partneri, zvērinātu advokātu J. Taukaču. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016., 1. lpp., kā arī: Burgers I., J.J. Analysis Art. 7 OECD Model Convention: Allocation of Profits to a Permanent Establishment. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 3.

²¹ Skaar A. Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Amsterdam: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 75.

²² Pieejams: www.fm.gov.lv [skatīts 06.06.2017].

²³ Schaffner J. How Fixed is a Permanent Establishment? Series on International Taxation. No 42. Amsterdam: Kluwer Law International, 2013, p. 49.

²⁴ Skaar A. Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Amsterdam: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 73.

²⁵ Reimer E., Scdmid S., Orell M. Permanent Establishments. A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective. Fourth Edition. Amsterdam: Kluwer Law International, 2015, p. Austria – 7; Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Bundesabgabenordnung, Fassung vom 27.02.2017, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940> [skatīts 27.02.2017].

²⁶ Tipke K., Lang J. Steuerrecht. 22. neu bearbeitete Auflage. Köln: 2015, S. 167; Abgabenordnung http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_12.html [skatīts 27.02.2017].

²⁷ Skaar A. Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle. Amsterdam: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, p. 102.

²⁸ Autors piezīme: prof. R. de la Feria ir starptautiski atpazīstama nodokļu tiesību eksperte, kas sniedz lekcijas un veic pētījumus vairākās vadošajās pasaules augstskolās, tai skaitā Oksfordas Universitātē, kā arī ir vairāku starptautisku nodokļu tiesību asociāciju biedre un monogrāfiju un zinātnisko publikāciju autore, tai skaitā, piemēram, Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu komentāru autore. Sk.: De la Feria R. A Handbook of EU VAT Legislation. Kluwer Law International, July 29, 2004, 2000 p.; <http://www.law.leeds.ac.uk/people/staff/de-la-feria/> [skatīts 30.11.2016].

²⁹ Sk. autores intervju ar zvērinātu advokātu biroja “Sorainen” partneri, zvērinātu advokātu J. Taukaču. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016., 2. lpp.

³⁰ Sk. autores intervju ar Finanšu ministrijas Tiešo nodokļu departamenta vadītāja vietnieku, Uzņēmumu nodokļu un starptautisko nodokļu jautājumu nodaļas vadītāju A. Birumu. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016., 2. lpp.

³¹ Sk. autores intervju ar zvērinātu advokātu biroja “Sorainen” partneri, zvērinātu advokātu J. Taukaču. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016., 3. lpp.

³² Sk. autores intervju ar prof. Dr. oec. K. Ketneru. Rīga: no autores personīgā arhīva, 28.11.2016., 2. lpp.

³³ Pieejams: <http://www.oecd.org/tax/beps/> [skatīts 26.11.2016].

³⁴ Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package_en_en [skatīts 29.11.2016].

³⁵ Sk. autores intervju ar Finanšu ministrijas Tiešo nodokļu departamenta vadītāja vietnieku, Uzņēmumu nodokļu un starptautisko nodokļu jautājumu nodaļas vadītāju A. Birumu. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016., 3. lpp.

³⁶ Schaffner J. How Fixed is a Permanent Establishment? Series on International Taxation. No 42. Amsterdam: Kluwer Law International, 2013, p. 61.-63.

³⁷ Pieejams: <http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm> [skatīts 25.11.2016].

³⁸ Pieejams: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-15-mandate-for-development-of-multilateral-instrument.pdf> [skatīts 25.11.2016].

³⁹ Sk. autores intervju ar Finanšu ministrijas Tiešo nodokļu departamenta vadītāja vietnieku, Uzņēmumu nodokļu un starptautisko nodokļu jautājumu nodaļas vadītāju A. Birumu. Rīga: no autores personīgā arhīva, 29.11.2016., 1. lpp.

⁴⁰ Pieejams: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> [skatīts 18.06.2017].

⁴¹ Sk. autores intervju ar prof. Dr. oec. K. Ketneru. Rīga: no autores personīgā arhīva, 28.11.2016., 3. lpp.

⁴² Panay C. H.J. Advanced Issues in International and European Tax Law. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing Ltd, 2015, p. 317.