

# Nodokļu aspekti pārrobežu attālinātajā darbā

Kopš pasauli un arī Latviju ir skārusi pandēmija, cilvēku darba diena ir mainījusies. Daudzi biroju ir nomainījuši pret attālināto darbu no mājām vai atrodoties ārzemēs. Kādi nodokļu aspekti jāņem vērā, ja uzņēmumam ir aktuāls pārrobežu attālinātais darbs?



Centrālās statistikas pārvaldes dati par 2021. gada 3. ceturksni liecina, ka 13,1% (99,4 tūkstoši) darbinieku (darba ņēmēju) Latvijā strādāja attālināti. Tas ir par 28,9 tūkstošiem jeb 4,2 procentpunktiem vairāk nekā pirms gada (70,5 tūkstoši jeb 8,9%), bet par 59,0 tūkstošiem jeb 8,2 procentpunktiem mazāk nekā iepriekšējā ceturksnī (158,4 tūkstoši jeb 21,3%). No attālināti strādājošajiem 59,3% bija sievietes un 40,7% — vīrieši.

Augstākais attālināti strādājošo darbinieku īpatsvars (18,2%) no visiem atbilstošās vecuma grupas darbiniekiem bija vērojams vecuma grupā 35–44 gadi, bet zemākais (6,4%) — vecuma grupā 55–74 gadi.

Darbu attālināti veica 58,3% informācijas un komunikācijas pakalpojumu nozares darbinieku, nedaudz mazāk (56,9%) finanšu un apdrošināšanas darbību jomā strādājošo. Bet viszemākais (6,1%) attālināti strādājošo darbinieku īpatsvars vērojams veselības, sociālās aprūpes un pārējos saimniecisko darbību veidos.

Attālināti strādāja 32,8% vecāko speciālistu, 29,2% vadītāju, 24,4% speciālistu un 11,1% kalpotāju (biroja darbinieku).

Jāpiebilst, ka ar attālināto darbu Darba likuma izpratnē saprot darba izpildes veidu, kad darbs, kuru nodarbinātais varētu veikt uzņēmuma ietvaros, pastāvīgi vai regulāri tiek veikts ārpus darba devēja uzņēmuma, tai skaitā izmantojot informācijas un komunikācijas tehnoloģijas.

## No algas nodokļa atbrīvo kompensācijas par attālinātā darba izdevumiem (30 eiro)

Likuma «Par iedzīvotāju ienākuma nodokli» pārejas noteikumu 159. punkts nosaka, ka arī 2022. gadā, tāpat kā tas bija 2021. gadā, no aplikšanas ar algas nodokli atbrīvo ar attālinātā darba veikšanu saistītos darbinieka izdevumus, kurus atbilstoši Darba likumam sedz darba devējs, ja to kopējais apmērs par pilnas slodzes darbu nepārsniedz 30 eiro mēnesī.

Lai varētu ar algas nodokli nepapildīt 30 eiro, ir noteikti priekšnoteikumi:

- vienošanās par attālinātā darba veikšanu ir noteikta darba līgumā vai darba devēja rīkojumā un ir norādīts, kādus izdevumus darba devējs kompensē;
- ar attālinātā darba veikšanu saistītos izdevumus sedz darba devējs, kuram ir iesniegta darbinieka algas nodokļa grāmatiņa;
- ar attālinātā darba veikšanu saistīto izdevumu apmēri tiek noteikti proporcionāli slodzei un līgumā vai rīkojumā norādīto attālinātā darba dienu skaitam mēnesī, ja darbs tiek veikts gan attālināti, gan darba vietā.

Šo 30 eiro izmaksai nav nepieciešami izdevumu dokumentāri pierādījumi.

## Attālinātais darbs un iespējamās nodokļu sekas

Sorainen nodokļu menedžere **AINA OKSEŅUKA** stāsta, ka nodokļu konsultanti samērā bieži saņem jautājumus par pārrobežu darbu, piemēram, kā maksāt nodokļus, ja uzņēmums piesaista darbinieku no ārvalstīm vai ja ārvalsts uzņēmuma darbinieki pilnībā vai daļēji attālināti strādā no Latvijas. Kāda šādos gadījumos ir nodokļu piemērošana?

Kopumā ir četri aspekti, kas ir jāņem vērā, ja uzņēmumam aktuāls ir pārrobežu darbs:

- darba devējam (sabiedrībai) var veidoties pastāvīgā pārstāvniecība (PP) tajā valstī, kur strādā tā darbinieki;
- darbinieka alga var tikt aplikta ar nodokļiem valstī, kur tiek veikts darbs;
- persona (darbinieks) var kļūt par nodokļu rezidentu valstī, kurā pastāvīgi uzturas;
- jāanalizē, kurā valstī veikt sociālās iemaksas par attālināti strādājošo darbinieku.

## Pastāvīgā pārstāvniecība

PP ir jēdziens, kas ieviests gan valstu vietējos nodokļu normatīvajos aktos, gan arī starptautiskajās nodokļu konvencijās. Tas nozīmē, ka, izpildoties noteiktiem kritērijiem, uzņēmumam var veidoties PP kādā valstī un attiecīgi rodas pienākums reģistrēties un maksāt uzņēmumu

ienākuma nodokli (UIN) no PP gūtās peļņas. Darbinieku uzturēšanās un strādāšana kādā valstī var liecināt par PP veidošanos šajā valstī.

PP jautājums ne vienmēr tiek pienācīgi apsvērts, jo parasti, runājot par pārrobežu darbu, galvenā uzmanība tiek pievērsta darbinieku nodokļiem. Bet ir jāņem vērā, ka arī uzņēmumam kā juridiskai personai var būt pienākums maksāt nodokļus no peļņas citā valstī.

Tas, vai kādā valstī uzņēmumam veidojas PP, ir atkarīgs no šīs valsts vietējos likumos noteiktajiem PP kritērijiem, kā arī no starptautiskajās nodokļu konvencijās piemērotajiem PP principiem. Pazīstamākie un praksē visbiežāk piemērojamie PP noteikšanas kritēriji ir Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) nodokļu paraugkonvencijās ietvertie PP veidošanās principi: patstāvīgās uzņēmējdarbības vietas princips un atkarīgā aģenta koncepts. Daudzas valstis pārņem šos



**AINA OKSEŅUKA,**  
Zvērinātu  
advokātu  
biroja  
*Sorainen*  
nodokļu  
menedžere

principus arī savos vietējos nodokļu likumos. Tāpat gan ESAO konvencijās, gan arī vietējos likumos var būt izņēmuma nosacījumi — visspilgtākais piemērs ir būvniecības darbu uzņēmumiem paredzētais izņēmums no vispārējiem principiem.

### Ja iestrēgst citā valstī

Globālā pandēmija ir izmainījusi to, ka daudzās situācijas cilvēks var iestrēgt kādā valstī pret paša vēlēšanos. Kā rīkoties šādos gadījumos? Vai standarta noteikumi strādā vai ir kādi izņēmumi?

ESAO ir publicējusi skaidrojumus par ESAO paraugkonvencijas normu piemērošanu ārkārtējos apstākļos. Kopumā no šiem skaidrojumiem izriet, ka ESAO parauga nodokļu konvenciju PP normas ir tulkojamas tādējādi, ka *force majeure* ietekmē radušās situācijas (darbu pārtraukumi, ceļošanas ierobežojumi u.tml.) būtiski neietekmēs to, vai uzņēmumam veidosies PP ārvalstī. Tomēr jāatceras,

## Pazīstamākie un praksē visbiežāk piemērojamie pastāvīgās pārstāvniecības noteikšanas kritēriji ir Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas nodokļu paraugkonvencijās ietvertie PP veidošanās principi: patstāvīgās uzņēmējdarbības vietas princips un atkarīgā aģenta koncepts.

ka katra situācija jāanalizē atsevišķi, jo svarīgi ir izvērtēt visus aspektus, kas ir saistīti ar ārkārtējo situāciju.

Lai arī Latvijā publiski nav pieejami oficiāli skaidrojumi par PP veidošanos ārkārtējo apstākļu ietekmē, *Sorainen* pieredze rāda, ka arī Latvijā ārkārtējo situāciju analizē iestādes ņem vērā ESAO viedokli, piemēram, būvniecības PP noteikšanā. Parasti būvniecības uzņēmumam veidojas PP Latvijā, ja tā darbība Latvijā pārsniedz noteiktu laika periodu — 6, 9 vai 12 mēnešus atkarībā no nodokļu konvencijā paredzētajiem nosacījumiem. Tomēr saskaņā ar ESAO rekomendācijām arī Latvijā šī termiņa aprēķinā netiks ņemti vērā darbības pārtraukumi, ja tos izraisījuši būtiski ierobežojumi Covid-19 dēļ no.

### Darbinieku nodokļi

Kādi ir principi darbinieku algu aplikšanai ar nodokļiem, ja viņi strādā citā valstī?

ESAO nodokļu paraugkonvencija paredz vispārējo principu — alga aplikama tur, kur faktiski tiek veikts darbs (ESAO paraugkonvencijas 15. panta 1. daļa). Tomēr ESAO paraugkonvencija (15. panta 2. daļa) paredz arī izņēmumu, proti, ja:

- 1) vienas valsts rezidents strādā otrajā valstī ne vairāk kā 183 dienas 12 mēnešu periodā, un
- 2) atalgojumu tam izmaksā darba devējs vai viņa labā cita persona, kas nav otrās valsts rezidents, un
- 3) atalgojums netiek izmaksāts no PP vai pastāvīgas bāzes, ko darba devējs izmanto otrajā valstī.

Šī izņēmuma piemērošanai ESAO iesaka termiņa aprēķinos neņemt vērā ceļošanas ierobežojumu dēļ radušos situāciju. Bet galējo lēmumu atstāj valstu pārziņā.

Ir dažas valstis, kurās ir populārs pārrobežu darbs. Piemēram, perso-

na dzīvo Polijā un brauc katru dienu uz biroju Vācijā. Tādas valstis parasti noslēdz atsevišķas vienošanās, kurās tiek noteikts, ka, ja persona strādā mājās ārkārtas ierobežojumu dēļ, nodokļu piemērošana nemainās. Proti, darbaspēka nodokļu piemērošanas vajadzībām tiek pieņemts, ka persona joprojām katru dienu brauc uz biroju Vācijā.

### Fiziskās personas nodokļu rezidence

Personas nodokļu rezidence tiek noteikta atbilstoši vietējiem normatīvajiem aktiem. Papildus nodokļu konvencijās ir paredzēti principi, kā noteikt nodokļu rezidenci, ja tā veidojas divās valstīs.

Attiecībā uz nodokļu rezidences kritērijiem, kuri tiek piemēroti Latvijā, likuma «Par nodokļiem un nodevām» 14. panta otrā daļa nosaka gadījumus, kuros fizisko personu uzskata par Latvijas rezidentu:

- ja šīs personas deklarētā dzīvesvieta ir Latvijā; vai
- ja šī persona uzturas Latvijā 183 dienas vai ilgāk jebkurā 12 mēnešu periodā, kas sākas vai beidzas taksācijas gadā; vai
- ja šī persona ir Latvijas pilsonis, ko ārzemēs nodarbina Latvijas valdība.

Gadījumos, kad nodokļu rezidence ir atkarīga no 183 dienu kritērija, ir izšķiroša katra diena, un, ja personai nācās uzturēties Latvijā Covid-19 ierobežojumu dēļ, nevis paša gribas dēļ, rodas jautājums, vai šis laika periods ir ņemams vērā rezidences noteikšana vajadzībām?

ESAO iesaka fiziskās personas nodokļu rezidences noteikšanā termiņu aprēķinos neņemt vērā ceļošanas ierobežojumu dēļ radušos situāciju. *Sorainen* pieredzē līdzīgu nostāju pauž arī Latvijas Finanšu ministrija, iesakot,

ka, piemērojot Latvijas normatīvos aktus nodokļu rezidences noteikšanā, ir jāņem vērā visi apstākļi.

## Ja nodoklis samaksāts nepareizi

Var būt gadījumi, kad iedzīvotāju ienākumu nodoklis (IIN) tiek samaksāts nepareizajā valstī. Tādos gadījumos jāsamaksā nodoklis pareizajā valstī un tiek pieprasīta nodokļu atmaksa no tās valsts, kurā nodokļus samaksāja nepareizi. Tomēr praksē šis process var neiet tik gludi. Latvijas tiesā jau ir nonācis viens strīds par situāciju, kurā persona, kas ir Nīderlandes nodokļu rezidents, bija darbinieks Latvijas uzņēmumā un strādāja daļēji Latvijā un daļēji Nīderlandē. Attiecīgi konkrētā gadījumā arī nodokļi bija jāmaksā abās valstīs — Latvijā par Latvijas daļu, bet Nīderlandē — par Nīderlandes daļu.

Taču faktiski darba devējs algas nodokļus ieturēja un samaksāja Latvijā no visa ienākuma. Vēlāk persona pamatoti gribēja sakārtot situāciju: samaksāt Nīderlandei pienākošo daļu un atprasīt no Latvijas nepamatoti samaksātos nodokļus. Šajā situācijā radās šķērslis — Valsts ieņēmumu dienesta ieskatā bija jāpierāda, ka, personai atrodoties Nīderlandē, tā veica darba pienākumu savā rezidences zemē, ka šī atrašanās nebija atpūtas ceļojums.

Turpmāk šis strīds nonāca tiesā. Tiesa secināja, ka nav samērīgi dokumentēt katru darba minūti, darba dienu — neviens normatīvais akts to neparedz. Tiesa uzskatīja, ka darba devēja apliecinājums ir primārais pierādījums par to, ka persona patiešām veica darba pienākumus arī tad, kad atradās ārvalstī, un ka par šo darbu personai tika izmaksāta atlīdzība.

Lai gan pirmās instances tiesa piekrita pieteicējas viedoklim šajā lietā, joprojām pastāv praktisks jautājums, kā pareizi attiecināt IIN uz vienu vai otru valsti.

## Nodokļu atlaides ieceļojušiem darbiniekiem

Daudzas valstis mēdz izmantot situāciju, ka pēdējā laikā darbaspēks kļuvis daudz mobilāks, un kopumā darbinieki ir gatavi pārcelties uz citu valsti, turpinot darba attiecības ar esošo darba devēju un strādājot attālināti. Ieceļojušajiem darbiniekiem dažās valstīs sākotnējā periodā pēc pārcelšanās tiek piemērotas algas no-

# ESAO iesaka fiziskās personas nodokļu rezidences noteikšanā termiņu aprēķinos neņemt vērā ceļošanas ierobežojumu dēļ radušos situāciju.

dokļu atlaides. Šādi izpaužas sacensība valstu starpā par darbaspēku un par viņu samaksājamiem nodokļiem.

Piemēram, ja persona pārceļas uz pastāvīgu dzīvi Itālijā un kļūst par nodokļu rezidentu šajā valstī, ar nodokļiem apliek tikai 30% (ja pārceļas uz noteiktiem Itālijas dienvidu reģioniem, to skaitā Sardīniju, Apūliju, Sicīliju — 10%) no personas ienākuma, kas varbūt atbilst darba ienākums vai pašnodarbinātās personas ienākums, ja darbs tiek veikts Itālijā. Labvēlīgais nodokļu režīms tiek piemērots piecus gadus, un to iespējams pagarināt vēl par pieciem gadiem.<sup>1</sup>

## Sociālās iemaksas, ja darbu veic citā ES valstī

Arī sociālo iemaksu veikšanas valsts ir jāanalizē, ja ir aktuāls jautājums par attālināto darbu no ārvalstīm. Jāņem vērā, ka IIN var būt maksājams vienā valstī, bet sociālās iemaksas — citā, jo šīs jomas regulē dažādi normatīvie akti.

Ja darbs tiek veikts kādā no Eiropas Savienības (ES) dalībvalstīm, ir piemērojamas ES regulas Nr. 883/2004 nosacījumi, kurā noteikts vispārējais princips — sociālās iemaksas veic valstī, kur faktiski veic darbību. Tomēr minētā regula paredz arī izņēmumus — darbinieku nosūtīšanas gadījumos un ja darbs tiek veikts vairākās valstīs. Izpildoties noteiktiem kritērijiem, persona var turpināt sociālos maksājumus savā rezi-

dences valstī, ja no rezidences valsts iestādēm ir saņemts A1 sertifikāts.

## Kas ir A1 sertifikāts?

Darba ņēmējam, pašnodarbinātai personai, ierēdnim vai Eiropas Kopienas līgumdarbiniekam, kurš veic darbību ES teritorijā un uz viņu attiecas regulas Nr. 883/2004 12.–16. panta nosacījumi, ir nepieciešams saņemt A1 sertifikātu. A1 sertifikāts nosaka, ka persona ir reģistrēta kā sociāli apdrošināta persona Latvijā un sociālās apdrošināšanas iemaksas nodarbinātības laikā citā dalībvalstī ir jāturpina veikt Latvijā.

Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūra (VSAA) norāda, ka, strādājot dažādās ES dalībvalstīs vienlaikus, sociālās apdrošināšanas iemaksas ir jāveic tikai vienā valstī. Veicot īslaicīgu darbu dažādās ES valstīs, jānoskaidro, kurā valstī veicamas sociālās apdrošināšanas iemaksas. Ja sociālās apdrošināšanas iemaksas par darbu citā (–ās) dalībvalstī (–īs) ir veicamas Latvijā, tad darbiniekam ir jābūt uz rokas VSAA izsniegtam A1 sertifikātam, kas apliecina, ka persona ir pakļauta Latvijas sociālās drošības tiesību aktiem, un par darbu citā (–ās) dalībvalstī (–īs) sociālās iemaksas ir veicamas Latvijā.

## Sociālās iemaksas, ja darbs ir citās valstīs

Ja persona tiek nodarbināta valstī, kas nav ES dalībvalsts, tad ir jāanalizē, vai ar konkrēto valsti Latvijai ir noslēgts sociālās drošības līgums un kādus nosacījumus tas paredz. Pašlaik Latvija noslēgusi starpvalstu līgumus ar Ukrainu, Baltkrieviju, Krievijas Federāciju, Kanādu un Austrāliju, kas regulē personas sociālo apdrošināšanu un tiesības uz pakalpojumiem, ja tā dodas dzīvot vai strādāt uz citu valsti.

## Katra situācija jāvērtē individuāli

Katra attālinātā darba situācija jāvērtē individuāli saskaņā ar vietējiem normatīvajiem aktiem, nodokļu konvencijām, nodokļu administrāciju vadlīnijām, regulējumu sociālās drošības jomā.

Vērtējot attālinātā darba un nodokļu nomaksas jautājumus, *Sorainen* iesaka ņemt vērā uzņēmuma darbības veidu, darba specifiku un ilgumu ārvalstī, līgumu nosacījumus, kā arī citus apstākļus, kas aktuāli konkrētā gadījumā. ■