

LATVIJAS UNIVERSITĀTE  
JURIDISKĀ FAKULTĀTE  
Valststiesību zinātņu katedra

DIPLOMDARBS

**Nerezidenta tiesiskais stāvoklis LR nodokļu tiesībās**

Saņemts:

\_\_\_\_\_

katedrā

2007.gada \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

sekretāra(-es) paraksts

Dienas nodaļas  
10. semestra studentes  
Annas Eižvērtnas  
Stud. apl. Nr. JurP010010

**Zinātniskais konsultants:** Asoc. prof. J.Lazdiņš

Rīga, 2007

## Saturs

Saturs	2
Ievads	3
1. Jēdziens	5
1.1. Nerezidenta jēdziens	5
1.2. Pastāvīgās pārstāvniecības koncepcija	11
2. Nerezidenta – fiziskās personas apliekamie ienākumi	21
2.1. Noteiktas izcelsmes ienākumi	22
2.2. Ienākums no dažādām aktivitātēm	25
2.3. Citi ienākumi	31
3. Nerezidenta – pastāvīgās pārstāvniecības apliekamais ienākums	35
4. Apliekamā ienākuma noteikšana	42
Kopsavilkums	53
Anotācija	55
Avotu saraksts	57
Izziņa par aizstāvēšanu	60

## Ievads

Viens no valsts pamatzdevumiem ir nodrošināt savu pilsoņu tiesību aizsardzību, kā arī veicināt ekonomisko attīstību. Ekonomiskā attīstība tiek panākta arī ar starptautiskās uzņēmējdarbības palīdzību. Veicot starptautisko uzņēmējdarbību, notiek saskarsme ar valsts nodokļu likumdošanu. Katra valsts ir ieinteresēta ilgtermiņa attīstībā, ko var panākt arī veicinot tās rezidentu saimniecisko darbību un dažāda veida sadarbību ar ārvalstīm. Tajā pašā laikā valsts interesēs ir nodrošināt budžeta pietiekamību arī uz to ienākumu rēķina, ko gūst ārvalstnieki jeb nerezidenti ienākuma gūšanas valstī. Tas, kā tiek līdzsvarotas valstu attiecības un intereses šajā jautājumā, kā arī personu subjektīvās tiesības, atklājas analizējot starptautisko nodokļu likumdošanu, tāpēc tēma ir aktuāla un diplomandes izvēlēta izpētei.

Darba mērķis ir pētīt nerezidenta tiesisko stāvokli Latvijas Republikas nodokļu tiesībās. Diplomdarba mērķa sasniegšanai kā apakšmērķi tiek izvirzīti:

- 1) izpētīt nerezidenta jēdzienu un pastāvīgās pārstāvniecības koncepcijas jēdzienu un ar tiem saistītos problēmjautājumus;
- 2) noskaidrot nerezidenta – fiziskās personas apliekamos ienākumus un nerezidenta – pastāvīgās pārstāvniecības apliekamos ienākumus;
- 3) pētīt apliekamā ienākuma noteikšanu nerezidentiem kā speciālajiem nodokļu subjektiem.

Par diplomdarba uzdevumu tiek izvirzīts:

- 1) Iepazīties ar normatīvajiem aktiem, kas saistīti ar nerezidenta tiesiskā stāvokļa atspoguļošanu Latvijas Republikā. Tie ir gan nacionālie likumi, gan starptautiskie līgumi, kā arī Eiropas Savienības tiesību akti.
- 2) Izpētīt pieejamo doktrīnu un periodiku attiecībā uz nerezidenta statusu. Mināms autoru B.J.M. Terras (*B.J.M. Terra*) un P.J. Watela (*P.J. Wattel*) darbs “*European tax law*”<sup>1</sup>, kā arī izdevniecības „Dienas bizness” izdotie nodokļu likumu komentāri<sup>2</sup>. Tāpat atzīmējami periodikā pieejamie dažādu nodokļu tiesību piemērotāju – gan teorētiku, gan praktiķu paustās atziņas.
- 3) Apzināt iespējamo judikatūru nodokļu lietās, kas saistīta ar nerezidenta apliekamā ienākuma noteikšanu.

Diplomande darba izstrādē ir izmantojusi salīdzinošo un vēsturisko pētniecības metodi. Salīdzinošā metode izmantota, salīdzinot Latvijas Republikas likumdošanu attiecībā uz

---

<sup>1</sup> Sk. Terra, B.J.M., Wattel, P.J. *European tax law*. Fourth edition. The Hague: Kluwer law international, 2005

<sup>2</sup> Sk. Nodokļu ceļvedis. Likumi „Par nodokļiem un nodevām” un „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”. B.v.: Dienas Bizness, Deloitte & Touche, b.g., 1. sēj.; Nodokļu likumu komentāri / nodokļu ceļvedis. Likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un „Par valsts sociālo apdrošināšanu” komentāri. B.v.: Dienas Bizness, Deloitte & Touche, b.g., 4. sēj.

nerezidentiem ar konkrētām Latvijas noslēgtajām nodokļu konvencijām. Metodes realizācijai diplomdarbā pamatā izmantotas Latvijas noslēgtās nodokļu konvencijas ar Vācijas Federatīvo Republiku, Zviedrijas Karalisti un Igaunijas Republiku, kā arī nodokļu konvencija ar Ukrainas Republiku un dažas citas. Tāpat arī metode pielietota salīdzinot nacionālos normatīvos aktus, to normas, meklējot iespējamās pretrunas tajos.

Savukārt vēsturiskā metode izmantota, analizējot nodokļu likumdošanas tapšanu un attīstību saistībā ar nerezidenta tiesiskā statusa regulējumu atbilstoši Eiropas Savienības nostādņēm. Vēsturisko attīstību palīdz saskatīt arī Eiropas Justīcijas tiesas spriedumu apzināšana, kuru rezultātā radušās būtiskas izmaiņas izpratnē par nerezidenta apliekamajiem ienākumiem.

Darba izstrādes gaitā diplomande nonākusi pie secinājuma, ka par izvēlēto tēmu latviešu valodā nav veikts plašs pētījums, kā arī nav sastopama nacionālo tiesu prakse. Darba sākumā sniegta jēdzienu – „nerezidents”, „pastāvīgā pārstāvniecība”, kā arī cieši saistītā jēdziena „rezidents” analīze, tālāk sniegta saimnieciskās darbības veicēju apliekamo ienākumu analīze, kā arī pētītas apliekamā ienākuma noteikšanas metodes.

## 1. Jēdziens

Nerezidenta tiesiskā institūta pareizai izpratnei vispirms ir nepieciešams iepazīties ar tiem jēdzieniem, ar kuriem šis institūts ir cieši saistīts. Šie jēdzieni ir „nerezidents” un „pastāvīgā pārstāvniecība”, kā arī pastarpināti jēdziens „rezidents”.

Tāpēc šajā nodaļā tiks analizēta šo jēdzienu izpratne – tāda kāda tā ir sastopama Latvijas Republikas (turpmāk - LR) likumdošanā, gan arī saistībā ar Ekonomiskās Sadarbības un Attīstības Organizācijas (*Organisation for Economic Co-operation and Development*; turpmāk - OECD) Konvencijas Modeļa komentāros piedāvāto interpretāciju.

### 1.1. Nerezidenta jēdziens

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām”<sup>3</sup> 14.panta 1.daļu nodokļus un nodevas LR maksā nerezidenti – ārvalstu nodokļu maksātāji, un rezidenti – personas, kas ir iekšzemes nodokļu maksātāji. LR rezidenti ir fiziskās un juridiskās personas. Par rezidentiem tās tiek atzītas saskaņā ar spēkā esošo likumdošanu. Likumdošanā ietvertie nosacījumi fiziskās personas atzīšanai par rezidentu:

- 1) šīs personas pastāvīgā dzīvesvieta ir LR vai
- 2) šī persona uzturas LR 183 dienas vai ilgāk jebkurā 12 mēnešu periodā, kas sākas vai beidzas taksācijas gadā, vai
- 3) šī persona ir Latvijas pilsonis, kuru ārzemēs nodarbina LR valdība.

Tātad nerezidents ir tāds nodokļu maksātājs, kas neatbilst tiem nosacījumiem, kas ir nepieciešami, lai iegūtu rezidenta statusu.

Attiecībā uz juridiskajām personām tās tiek atzītas par rezidentiem, ja tās ir saskaņā ar LR likumiem izveidotas un reģistrētas sabiedrības LR. Šeit arī uzreiz ir nedaudz jāpieskaras iepriekš minētajam jēdzienam „pastāvīgā pārstāvniecība” jeb precīzāk – „nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība”. Tas nepieciešams, lai atzīmētu, ka arī nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība saskaņā ar Latvijā spēkā esošo likumdošanu ir uzskatāma par rezidentu nodokļu likumdošanas izpratnē.

Pirmais Latvijas likumā minētais nosacījums, lai persona tiktu atzīta par rezidentu ir pastāvīgās dzīvesvietas identificēšana. Praksē to veikt ne vienmēr ir viegls uzdevums, jo mūsdienu attīstītajās sabiedrībās bieži vien persona daudz un brīvi pārvietojas (arī pāri valstu robežām), ne tikai ceļojot, bet arī veicot darba pienākumus, tādējādi mainot arī savu dzīvesvietu. Pie tam Latvijas nodokļu likumi neparedz detalizētus kritērijus pastāvīgās

---

<sup>3</sup> Par nodokļiem un nodevām: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 1995. 18. februāris, nr. 26

dzīvesvietas noteikšanai. Valstu starpā ir spēkā tie pastāvīgās dzīvesvietas noteikšanas kritēriji, ko paredz konkrētais noslēgtais starptautiskais līgums „Par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu” (turpmāk tekstā - nodokļu konvencija).<sup>4</sup> (Nodokļu maksātājs tradicionāli nodokļu konvenciju uztver kā nodokļu sistēmas aprakstu tajā valstī, kurā persona ir nolēmusi, piemēram, investēt.<sup>5</sup> Patiesībā nodokļu konvencijas uzdevums nav dot priekšstatu par nodokļu sistēmu, bet gan vairāk norādīt pieļaujamās robežas, līdz kurām nodokļu sistēma var izplesties.<sup>6</sup>) Tātad, identificējot pastāvīgo dzīvesvietu, ir jāņem vērā starptautiskajā praksē izstrādātie kritēriji. Pirmkārt, tas ir personas nodoms izvēloties pastāvīgo dzīvesvietu (angļu valodā tiek lietots termins „*permanent home*” - uzturēšanās laikam šeit nav lielas nozīmes), otrkārt, ir jānovērtē faktori, ar kuru no dzīvesvietām personu saista ciešākas attiecības - personiskās un ekonomiskās saites vai intereses (t.s. vitālo interešu centrs):

- 1) nodokļu maksātāja ģimenes un sociālās saites;
- 2) nodokļu maksātāja nodarbinātības vieta;
- 3) politiskās, kultūras un citas aktivitātes;
- 4) uzņēmējdarbības veikšanas vieta;
- 5) vieta, no kuras nodokļu maksātājs administrē savu īpašumu;
- 6) apdrošināšanas maksājumi;
- 7) reliģiskās saiknes.

Katru no tālāk dotajiem kritērijiem piemēro, ja iepriekšējais nesniedz risinājumu - ja ciešāko personisko un ekonomisko saišu vietu nav iespējams noteikt nevienā no līguma dalībvalstīm vai ja personas ciešāko personisko un ekonomisko saišu vieta ir abās valstīs, tad uzskatāms, ka personas rezidences valsts nodokļu konvenciju kontekstā ir tā valsts, kur nodokļu maksātājs uzturas – ierastā mītnes zeme<sup>7</sup> (izšķirošs ir uzturēšanās ilgums). Ja mītnes zeme ir abās valstīs vai nav nevienā no valstīm, par izšķirošo kritēriju uzskatāma personas pilsonība, bet, ja persona ir abu valstu pilsonis, šī situācija ir risināma valstu nodokļu administrācijām savstarpēji vienojoties.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> Nodokļu ceļvedis. Likumi „Par nodokļiem un nodevām” un „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”. B.v.: Dienas Bizness, Deloitte & Touche, b.g., 1. sēj. NN4.1.9 /2005-04/ lpp.

<sup>5</sup> Экономика налоговой политики. Пер. с. англ. Под ред. Девере, М. П. Москва: Информационно – издательский дом „Рилинь”, 2001, с. 189

<sup>6</sup> Baker, Ph. Double Taxation Conventions and Interational Tax Law. London: Sweet & Maxwell, 1994, p. 6

<sup>7</sup> Petkeviča, J. Par nodokļu konvencijām: definīcijas un personu rezidences noteikšana. *Bilance*, 2004. Nr. 5 (89), 16. lpp.

<sup>8</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 134., 135. lpp.

Tātad attiecībā pret Latviju šāda veida kritēriji ir spēkā tik, cik to paredz konkrētā noslēgtā nodokļu konvencija.<sup>9</sup> Tomēr diplomande uzskata, ka šie kritēriji ir universāli un tos var izmantot arī gadījumos, ja tie nav tieši paredzēti nodokļu konvencijā.

Vitālo interešu centru var noteikt arī nosakot:

- 1) uz cik ilgu laiku persona ir izbraukusi, uz cik ilgu laiku ir noslēgts darba līgums;
- 2) kur paliek personas ģimene, parasti vīrs, sieva un bērni;
- 3) vai personai ir nodrošināta dzīvesvieta otrajā valstī;
- 4) vai personai Latvijā tiek saglabāta dzīvesvieta;
- 5) cik bieži persona atgriežas Latvijā savas prombūtnes laikā un kur viņa ir apmetusies;
- 6) vai persona pēc darba līguma izbeigšanās plāno atgriezties Latvijā;
- 7) ekonomiska rakstura intereses Latvijā, piemēram, īpašums, saistības.<sup>10</sup>

Otrais nosacījums ir likumā noteikts laika periods, kurā personai ir nepārtraukti jāuzturas konkrētās valsts teritorijā. Persona nerezidenta statusu zaudē ar pastāvīgās dzīvesvietas iegūšanas brīdi. Par pastāvīgās dzīvesvietas iegūšanas brīdi tiek uzskatīts tas datums, kad persona pirmo reizi ierodas LR teritorijā taksācijas gadā. Nerezidenta statuss tiek atgūts ar dienu, kad persona atstāj Latviju, ja pēc valsts atstāšanas personai ir ciešākas attiecības ar ārvalsti nekā ar Latviju.

Kā uzskatāms piemērs trešajam nosacījumam – nodarbinātībai Latvijas valdības uzdevumā - ir vēstniecību un konsulātu darbinieki. Nerezidenta statusu viņi neiegūst, neskatoties cik ilgi tiek veikti darba pienākumi ārpus valsts teritorijas Latvijas valdības uzdevumā.<sup>11</sup>

Pirmie divi nosacījumi fiziskas personas rezidences statusa noteikšanā pēc būtības ir piemērojami gan attiecībā uz ārvalstniekiem, gan uz Latvijas pilsoņiem. Šie divi - pamata jeb pastāvīgās dzīvesvietas un laika (183 dienas) - nosacījumi atbilst starptautiskajā nodokļu praksē lietotajiem rezidences identificēšanas nosacījumiem.<sup>12</sup> Attiecībā uz pilsonību noteikti jau sākumā ir jāuzsver, ka Latvijas pilsonībai kā tādai nav tiešas nozīmes, nosakot vai persona konkrētajā taksācijas periodā ir uzskatāma par rezidentu vai nerezidentu. (Tas redzams jau no iepriekš minētā rezidences noteikšanas „testa”, kur pilsonība minēta kā pirmspēdējais kritērijs rezidences valsts noteikšanā.)<sup>13</sup> Tas saistīts ar to, ka Latvijas likumdošana un noslēgtās nodokļu konvencijas lielā mērā balstās uz OECD Konvencijas Modeli, kas, savukārt, izvēlas regulēt tiesiskās attiecības pēc rezidences nevis pilsonības principa.

---

<sup>9</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.4 /2005-04/ lpp.

<sup>10</sup> Turpat, NN 4.1.4 /2001-01/ lpp.

<sup>11</sup> Turpat, NN 4.1.8 /2005-04/ lpp.

<sup>12</sup> Ketners, K. Nodokļu teorijas pamati. Rīga: RTU izdevniecība, 2006, 91. lpp.

<sup>13</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.3 /2005-04/ lpp.

Rezidences noteikšana nepieciešama, lai identificētu uzņēmuma un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājus.<sup>14</sup> Kā nosaka likums „Par nodokļiem un nodevām”, tad nerezidenti maksā nodokļus saskaņā ar likumiem par LR, tās teritoriālajos ūdeņos un gaisa telpā gūto ienākumu, kā arī citus nodokļus atbilstoši konkrēto nodokļu likumiem. Saimnieciskās darbības veicējs, kas ir uzskatāms par nodokļu rezidentu Latvijā, deklarē un maksā ienākuma nodokli no tās visā pasaulē gūtā ienākuma. Turpretī nerezidents Latvijā maksā nodokļus tikai no tā ienākuma, ko tas ir guvis LR. Nodokļu tiesību teorijā to mēdz dēvēt par nodokļu aplikšanu pēc rezidences jeb avota principa.<sup>15</sup> Tā kā saskaņā ar šo principu persona tiek aplikta ar nodokli gan rezidences, gan ienākuma izcelsmes valstī, veidojas dubultā aplikšana ar nodokļiem. Personai tā ir acīmredzami ļoti neizdevīga situācija. Lai to novērstu, starp valstīm tiek slēgtas nodokļu konvencijas. Galarezultātā, jāatceras, ka persona, kas ir nerezidente nodokļu konvencijas normu piemērošanas izpratnē, bet „atbilst Latvijas rezidenta kritērijiem saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām”, ir pakļauta administratīvajām prasībām, tajā skaitā vispasaules ienākumu deklarēšanai kā jebkurš cits Latvijas rezidents”.<sup>16</sup>

Kā jau iepriekš noskaidrojām, rezidenta statusa noteikšana ne vienmēr ir vienkāršs process. Praksē bieži vien tas ir saistīts ar saimnieciskās vai uzņēmējdarbības veikšanā iesaistītajām personām. Rezidenta statusa noteikšanā fiziskajām personām grūtības rodas šādām komercsabiedrībām:

- 1) kurām ir daudz sadarbības partneru ārvalstīs (ieskaitot mātes un meitas uzņēmumu attiecības) un šo partneru pārstāvji ierodas Latvijā, lai veiktu noteiktu darbu;
- 2) kuras uz darba līguma vai uzņēmuma līguma pamata nodarbina ārvalstu fiziskās personas gan Latvijā, gan ārvalstīs;
- 3) kuru dibinātāji ir ārvalstu fiziskās personas.<sup>17</sup>

OECD Konvencijas Modeļa 4.panta 3.daļā tiek risināti uzņēmumu un citu institūciju (neatkarīgi no tā vai tās ir vai nav juridiskās personas) rezidences noteikšanas jautājumi, nosakot „saišu nodalīšanas noteikumus” jeb „*tie – breaker rule*” uzņēmumu dubultās rezidences novēršanai.<sup>18</sup> Uzņēmumu dubulto rezidenci bieži izmanto nodokļu plānošanas vajadzībām.

OECD Konvencijas Modelis uzņēmumu rezidences noteikšanas vajadzībām par galveno uzskata uzņēmējdarbības vadības atrašanās vietas kritēriju. Gadījumos, kad saskaņā ar nacionālo likumdošanu, uzņēmums ir divu valstu rezidents, izšķirošā nozīme rezidences

<sup>14</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 133. lpp.

<sup>15</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.3 /2001-01/ lpp.

<sup>16</sup> Turpat, NN 4. 1. 10 /2005-04/ lpp.

<sup>17</sup> Kronbergs, D. Rezidenta statusa noteikšana Latvijas Republikā. *Bilance*, 2005. Nr. 22 (130), 14. lpp.

<sup>18</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 133. lpp.

vietas noteikšanā ir uzņēmējdarbības vadības atrašanās vietai.<sup>19</sup> Turpretī, piemēram, LR valdības un Igaunijas Republikas valdības konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem<sup>20</sup> (turpmāk - Igaunijas nodokļu konvencija) 4.panta 3.punkts nosaka, ka konflikta situācijā par rezidenci vienojas kompetentās iestādes. Uzņēmējdarbības vadības atrašanās vieta ir vieta, kur tiek risināti uzņēmuma stratēģiskās vadības politikas jautājumi un pieņemti attiecīgie stratēģiska rakstura lēmumi. Vieta, kur tiek realizēti vadības lēmumi un kur tiek pārraudzīta uzņēmējdarbība, nav izšķirošā. Ja uzņēmuma komerciālā un nekomerciālā darbība tiek vadīta no dažādām vietām, izšķirošā loma ir vietai, kur atrodas komerciālā vadība. Izšķirošā ir augstākā līmeņa vadības rezidences vieta, gadījumos, kad nepieciešama tālāka izvērtēšana. Uzņēmuma daļu vai akciju īpašnieks, kuram pieder šī uzņēmuma akciju vai daļu kontrolpakete, ir uzskatāms par augstākā līmeņa vadības pārstāvi tikai tādā gadījumā, ja viņš ir iesaistīts šī uzņēmuma stratēģisko uzņēmējdarbības lēmumu pieņemšanas procesā un viņam ir būtiska ietekme šo lēmumu pieņemšanā.<sup>21</sup>

Tomēr valstīm nav pienākuma vienoties par sabiedrības rezidenci. Ja šāda vienošanās netiek panākta, persona tiek uzskatīta par rezidentu abās valstīs ar visām no tā izrietošajām sekām.<sup>22</sup>

Nodokļu konvenciju sākumā parasti ir dots vispārīgo jēdzienu skaidrojums – jebkurā Latvijas noslēgtajā nodokļu konvencijā ir 3.pants - „Vispārīgās definīcijas” un 4.pants - „Rezidence”.<sup>23</sup> Nodokļu maksātāja rezidences noteikšanas mehānisms, piemērojot nodokļu konvencijas, ir īpaši nozīmīgs šādos gadījumos:

- 1) nosakot konkrētās nodokļu konvencijas darbības sfēru un piemērošanas noteikumus, jo pamatā nodokļu konvencija attiecas uz vienas vai abu līgumslēdzējvalstu rezidentiem;
- 2) dubultās nodokļu aplikšanas novēršanai saistībā ar vienas personas dubulto rezidenci;
- 3) dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai dubultās rezidences gadījumos - risinot situācijas, kurās veidojas dubultā aplikšana ar nodokļiem saistībā ar nodokļu piemērošanu gan personas rezidences valstī, gan arī ienākuma gūšanas valstī.

Ja starp valstīm ir noslēgta nodokļu konvencija, dubultās rezidences situācija var veidoties sakarā ar to, ka divas līgumslēdzējas valstis piemēro dažādus rezidences noteikšanas

---

<sup>19</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 135. lpp.

<sup>20</sup> Latvijas Republikas valdības un Igaunijas Republikas valdības konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma nodokļiem: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 2002. 3. jūlijs, nr. 99

<sup>21</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 135.-137. lpp.

<sup>22</sup> Petkeviča, J. Par nodokļu konvencijām: definīcijas un personu rezidences noteikšana. *Bilance*, 2004. Nr. 5 (89), 16. lpp.

<sup>23</sup> Turpat, 15. lpp.

principus.<sup>24</sup> Tātad rezidences izpratne ir izšķiroša tādā nozīmē, ka konvencija tiek piemērota tikai attiecībā uz personām, kuras ir vienas vai otras līgumslēdzējvalsts rezidenti.<sup>25</sup>

Svarīgi apzināties, ka rezidences definīcijai likumā „Par nodokļiem un nodevām” un nodokļu konvencijās ir dažāds un katrai no definīcijām ir savs pielietojums. Latvijas likumos izmantotās definīcijas ir patstāvīgas un nodokļu konvencijā dotā definīcija ir piemērojama konvencijas normu izpratnei, nevis Latvijas likumos esošo definīciju aizstāšanai.<sup>26</sup> Kā pamatojums šādam apgalvojumam ņemams vērā fakts, ka visu Latvijas noslēgto nodokļu konvenciju 4.pantā ir noteikts, ka rezidents ir persona, kas saskaņā ar valsts likumiem ir pakļauta aplikšanai ar nodokļiem, pamatojoties uz pastāvīgo dzīvesvietu, reģistrāciju vai līdzīgu kritēriju (nav pakļauta tikai attiecībā uz ienākumiem no avotiem vai kapitāla šajā valstī, t.i., dividendēm, procentiem, ienākumu no nekustamā īpašuma u.tml.). Arī, piemēram, LR un Vācijas Federatīvās Republikas līguma par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem<sup>27</sup> (turpmāk - Vācijas nodokļu konvencija) 4.panta 1.punktā ir noteikts, ka rezidents ir persona, kas saskaņā ar valsts likumdošanas aktiem ir pakļauta aplikšanai ar nodokļiem, pamatojoties uz tās pastāvīgo dzīvesvietu, rezidencei, vadības atrašanās vietu, inkorporācijas (reģistrācijas) vietu vai uz jebkādu citu līdzīgu rakstura kritēriju. Tātad rezidences statuss būtībā nosakāms saskaņā ar Latvijas nacionālo likumdošanu nevis konvenciju.<sup>28</sup>

Lielākā daļa pasaules valstu izvēlas savu nodokļu likumdošanu saskaņot ar OECD Konvencijas Modeli. „Pilsonības principa piemērošana nav specifiski regulēta nodokļu konvencijās. Tomēr OECD Konvencijas Modeļa 1.pants nosaka, ka konvencija ir piemērojama personām, kas ir vienas vai abu valstu rezidenti, nevis pilsoņi”. Tāpat tas ir arī Latvijas noslēgtajās nodokļu konvencijās piemēram ar Igauniju un Vāciju.

Izņēmums ir ASV, kur pastāv īpaša attieksme pret pilsonības principu, tāpēc nodokļu konvencijas ar ASV paredz īpašus rezidences noteikumus. To mērķis ir ierobežot gadījumus, kad trešo valstu personas ļaunprātīgi izmanto konvenciju atvieglojumus. Privātpersonas ienākums tiek aplikts ar nodokli neatkarīgi no tās rezidences. Tātad ASV pilsoņa vispasaules ienākumi tiek aplikti ar nodokļiem ASV. Šīs attieksmes rezultātā var rasties dubultā aplikšana. Rezultātā ir jāpiešķir noteikti atvieglojumi dubultās nodokļu aplikšanas novēršanai. Tomēr praksē vairākas nodokļu konvencijas neatrisina dubultās nodokļu aplikšanas situāciju,

<sup>24</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 131. lpp.

<sup>25</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.3 /2001-01/ lpp.

<sup>26</sup> Turpat, NN 4.1.9 /2005-04/ lpp.

<sup>27</sup> Latvijas Republikas un Vācijas Federatīvās Republikas līgums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1997. 23. maijs, nr. 126

<sup>28</sup> Petkeviča, J. Par nodokļu konvencijām: definīcijas un personu rezidences noteikšana. *Bilance*, 2004. Nr. 5 (89), 16. lpp.

jo ASV nereti atsakās nodrošināt atvieglojumus dubultās nodokļu aplikšanas novēršanai attiecībā uz nodokļiem, kas tiek ieturēti no ASV izcelsmes ieņēmumiem.<sup>29</sup> Pie tam pastāv jēdziens „kvalificētais rezidents” un tikai persona, kas ietilpst šajā kategorijā, var izmantot konvencijā paredzētās priekšrocības.<sup>30</sup>

Nodokļu tiesībās pastāv ieņēmumu saņemšanas princips. Saskaņā ar to ārzemju izcelsmes ieņēmumus apliek ar nodokļiem tikai pēc attiecīgo ienākumu saņemšanas nodokļu maksātāja rezidences valstī. Nerezidenti bez pastāvīgas dzīvesvietas nodokļu konvenciju vajadzībām tiek uzskatīti par konkrētās valsts rezidentiem. Līdz ar to rezidences valstī viņu ieņēmumus apliek ar nodokļiem, bet ne vienmēr tie ir nodokļu maksātāja vispasaules ieņēmumi. Rezidentu bez pastāvīgas dzīvesvietas ārzemju izcelsmes ienākums, kurus viņi nesaņem savas rezidences valstī, ar nodokļiem rezidences valstī neapliek.<sup>31</sup>

Nerezidenta (ārvalsts komersanta) pastāvīgā pārstāvniecība attiecībā pret visu nodokļu likumu piemērošanu ir atzīstama par atsevišķu iekšzemes nodokļu maksātāju<sup>32</sup> un tādējādi tā maksā nodokļus kā rezidents. Pastāvīgās pārstāvniecības definīcija pieder jau pie t.s. speciālajām definīcijām.<sup>33</sup> Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” izpratnē jēdziens „nerezidents” ir nesaraujami saistīts ar jēdzienu „pastāvīgā pārstāvniecība”. Diplomande secina, ka „pastāvīgā pārstāvniecība” ir tiesisks veidojums, kas ir radīts un kuram pateicoties, valstij ir iespēja iekasēt un regulēt nodokļu iekasēšanu no nerezidentiem.

## 1.2. Pastāvīgās pārstāvniecības koncepcija

Pastāvīgās pārstāvniecības koncepcija radusies nodokļu konvenciju slēgšanas rezultātā, kas, savukārt, tiek slēgtas, lai izvairītos no dubultās nodokļu aplikšanas. Tā kā konvencijas tiek slēgtas starp valstīm, tad šeit redzams kā teritoriālais princips šī vārda burtiskajā nozīmē efektīvi novērš dubulto nodokļu aplikšanu.<sup>34</sup> Pastāvīgās pārstāvniecības definīcija nav paredzēta visu valstu likumdošanās. Latvija pieder pie izņēmumiem. Pastāvīgās pārstāvniecības definīcija vienmēr ir noteikta nodokļu konvencijā, parasti tā ir pilnā definīcija. Pastāvīgā pārstāvniecība netiek automātiski uzskatīta par nodokļu rezidentu pastāvīgās pārstāvniecības ienākumu izcelsmes valstī. To nosaka starptautiskajās nodokļu likumdošanas normas. Definīcija nosaka kritērijus, kuriem iestājoties, valsts var aplikēt nerezidentu

<sup>29</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 138., 139. lpp.

<sup>30</sup> Petkeviča, J. Par nodokļu konvencijām: definīcijas un personu rezidences noteikšana. *Bilance*, 2004. Nr. 5 (89) 16., 17. lpp.

<sup>31</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 136., 137. lpp.

<sup>32</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.4 /2005-04/ lpp.

<sup>33</sup> Petkeviča, J. Par nodokļu konvencijām: definīcijas un personu rezidences noteikšana. *Bilance*, 2004. Nr. 5 (89), 15. lpp.

<sup>34</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 121. lpp.

ienākumus. (Noteiktos gadījumos pastāvīgās pārstāvniecības definīcija tomēr var novest pie dubultās nodokļu aplikšanas (arī gadījumā, ja starp attiecīgajām valstīm ir noslēgta nodokļu konvencija)). Tāpat kā tas attiecas uz rezidences definīciju, arī ar nodokļu konvencijās ietvertu pastāvīgās pārstāvniecības izpratni nevar aizstāt Latvijas likumos izmantoto definīciju (nosacījumus).<sup>35</sup>

Lai LR konstatētu nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības pastāvēšanu vienlaicīgi ir jāpiepildās šādiem nosacījumiem:

- 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 saimnieciskās darbības veikšanai.

Pie tam pastāv priekšnosacījums, ka pilnīgai nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības konstatācijai ir nepieciešams veikt vismaz vienu no likumā minētajām darbībām Latvijā:

- 1) izmanto būvlaukumu vai veic celtniecības 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 darbu;
- 3) laika posmā vai laika posmos, kas kopumā pārsniedz 30 dienas jebkurā 6 mēnešu periodā, sniedz pakalpojumus, to skaitā konsultatīvos, vadības 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.

Nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība nodokļus maksā atbilstoši LR likumiem par LR, 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. Latvijas likuma dotie pastāvīgās pārstāvniecības kritēriji ir līdzīgi tiem, kas ir iekļauti OECD Konvencijas Modelī. Jāatzīmē, ka Latvija neparedz izņēmuma gadījumus, kad pastāvīgā pārstāvniecība nerodas, ja uzņēmuma veiktajai darbībai ir tikai sagatavojošs vai palīgdarbības raksturs, tad tādas valsts nerezidentam, ar ko Latvija nav noslēgusi nodokļu konvenciju ir lielāks risks, ka tā darbība Latvijā var tikt vērtēta kā

---

<sup>35</sup> Petkeviča, J. Uzņēmējdarbības peļņas aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 11 (95), 15. lpp.

pastāvīgās pārstāvniecības darbība.<sup>36</sup> Šādus izņēmumus paredz arī, piemēram, LR un Zviedrijas Karalistes Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu dubultās nemaksāšanas novēršanu<sup>37</sup> (turpmāk - Zviedrijas nodokļu konvencija) 5.panta 4.punktā, pateicoties tam var precizēt pastāvīgās pārstāvniecības rašanās sākuma momentu. Tāpat arī pateicoties pastāvīgās pārstāvniecības koncepcijai var nošķirt, kad uzņēmums veic tirdzniecību ar valsti un kad tas darbojas pašā valstī.<sup>38</sup> Par pastāvīgo pārstāvniecību netiek uzskatīta tāda uzņēmuma darbība vai atrašanās vieta Latvijas teritorijā, kas paredzēta tikai un vienīgi preču iepirkšanai un uzņēmumam nepieciešamās informācijas vākšanai. Tātad varam secināt, ka palīgdarbību veikšana caur pastāvīgo atrašanās vietu Latvijā nevar tikt uzskatīta par nerezidenta pastāvīgo pārstāvniecību.<sup>39</sup> Par pastāvīgo pārstāvniecību var runāt tikai situācijā, kad ir jākonstatē uzņēmējdarbība valstī.

Pastāvīgā pārstāvniecība kā nodokļu subjekts ir ārvalsts komersanta subjekts jeb nerezidents Latvijā. Termins „pastāvīgā pārstāvniecība” tiek izmantots tīri nodokļu vajadzībām. Pastāvīgā pārstāvniecība tiek atvērta saskaņā ar Komerclikuma<sup>40</sup> (KCL) noteikumiem un reģistrēta VID kā nodokļu maksātāja un Uzņēmumu reģistra komercreģistrā kā ārvalsts komersanta filiāle. KCL 25.panta 8.daļa paredz ārvalstu komersantam arī tiesības atvērt Latvijā pārstāvniecību (*representative office*), bet bez tiesībām veikt komercdarbību Latvijā. Šāda pārstāvniecība nav juridiskā persona un nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja.<sup>41</sup>

Igaunijas nodokļu konvencija nosaka, ka pastāvīgā darbības vieta (*representative office*) var būt tāda vieta, kas paredzēta tikai un vienīgi reklāmai, informācijas vākšanai, zinātniskiem pētījumiem vai līdzīgu priekšdarbu vai palīgdarbu veikšanai uzņēmuma labā. Turpretī Vācijas nodokļu konvencija un Zviedrijas nodokļu konvencija tik detalizētu pastāvīgā darbības vietas definīciju nesniedz vien nosakot, ka tā ir vieta, kas paredzēta tikai un vienīgi, lai veiktu uzņēmuma nepieciešamos palīgdarbus.

Turpretī, piemēram, Krievijas Federācijā (turpmāk - KF), neraugoties uz to, ka saskaņā ar likumdošanu ārvalstu uzņēmumu pārstāvniecībām nav tiesību uz uzņēmējdarbību, praksē šīs pārstāvniecības saimniecisko darbību bieži vien veic un ir reģistrējušās kā nodokļu maksātājas, maksājot par gūtajiem ienākumiem peļņas un citus nodokļus.<sup>42</sup>

<sup>36</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.12 /2005-04/ lpp.

<sup>37</sup> Latvijas Republikas un Zviedrijas Karalistes Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu dubultās nemaksāšanas novēršanu: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1993. 1. novembris, nr. 115.

<sup>38</sup> Petkeviča, J. Uzņēmējdarbības peļņas aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 11 (95), 14. lpp.

<sup>39</sup> Zelmenis, J. Nerezidentu aplikšana ar uzņēmumu ienākuma nodokli. *Bilance*, 2000. Nr. 12, 17. lpp.

<sup>40</sup> Komerclikums: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2004. 4. maijs, nr. 158/160

<sup>41</sup> Kļušķina, D. Ārvalstu uzņēmuma pastāvīgā pārstāvniecība. *Bilance*, 2002. Nr. 24 (60), 10. lpp.

<sup>42</sup> Spridzāne, I. PVN piemērošanas īpatnības pakalpojumiem Krievijā. *Bilance*, 2006. Nr. 12 (144), 33. lpp.

Normatīvajos aktos vērojamas terminoloģiskas definīciju nepilnības, kas var novest pie pastāvīgo pārstāvniecību diskriminācijas. Proti, likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”<sup>43</sup> iekšzemes uzņēmumu definīcijā norādīts, ka par iekšzemes uzņēmumiem ir uzskatāmi uzņēmumi un uzņēmēj sabiedrības. Gramatiski pieejot uzņēmējdarbību regulējošiem normatīvajiem aktiem, pastāvīgā pārstāvniecība ir uzņēmuma sastāvdaļa – tā nav ne pats uzņēmums, ne arī uzņēmēj sabiedrība. Tādējādi interpretējot normas gramatiski, varētu apgalvot, ka pastāvīgās pārstāvniecības, kuras ir iekšzemes nodokļu maksātāji, netiek uzskatītas par iekšzemes uzņēmumiem. Šī ir sašaurināta likuma interpretācija. Tā rada pamatotas šaubas definīcijas atbilstībai likuma jēgai un nodokļu sistēmai kopumā.

Katrā ziņā definīcijas interpretācijai var būt būtiskas sekas, piemērojot uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normas. Viens no spilgtākajiem piemēriem attiecas uz tādu būtisku jautājumu kā nodokļu atlaižu piemērošana. „Likums nosaka, ka atlaide tiek piemērota uzņēmumiem, nenorādot uz pastāvīgajām pārstāvniecībām vai rezidentiem vispār. Ja likums tiek interpretēts sašaurināti, nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības, kas ir tādi paši nodokļu rezidenti kā jebkurš Latvijas uzņēmums, tiktu būtiski diskriminēti.”<sup>44</sup>

Tajās valstīs, kur pastāvīgās pārstāvniecības definīcija nav iekļauta nacionālajā likumdošanā (t.i., nerezidentu uzņēmumu peļņu apliek ar nodokļiem bez pastāvīgās pārstāvniecības koncepcijas piemērošanas) nodokļu konvencijas sniegtā pastāvīgās pārstāvniecības koncepcija tiek piemērota tieši un tādējādi šie nosacījumi ierobežo attiecīgās valsts nodokļu tiesību piemērošanu. Tomēr šādi pasākumi ir nepieciešami, lai valstī varētu tikt konstatēts tāds tiesiskais veidojums kā pastāvīgā pārstāvniecība. Var aplikēt tikai pastāvīgās pārstāvniecības patstāvīgi gūto ienākumu.

Pastāvīgās pārstāvniecības princips paredz, ka ienākuma izcelsmes valstij ir tiesības aplikēt ar nodokļiem ārzemju uzņēmumu peļņu tikai tādā gadījumā, ja uzņēmumam ir pastāvīgā pārstāvniecība šajā valstī, pretējā gadījumā ienākuma izcelsmes valstij nav nodokļu aplikšanas tiesību. Dažkārt atkarībā no pastāvīgās pārstāvniecības esamības valstī ir atkarīgas nacionālās likumdošanas prasības attiecībā uz grāmatvedības uzskaiti un noteiktos gadījumos – arī uz filiāles vadītāja civiltiesisko atbildību.<sup>45</sup>

Tāpat nozīmīga pastāvīgās pārstāvniecības izpratnei ir „pievilksnās spēka” koncepcija. Šīs koncepcijas tiks aplūkotas nedaudz vēlāk. Ienākuma izcelsmes valstij ir tiesības aplikēt ar nodokļiem šīs pastāvīgās pārstāvniecības ienākumus savā valstī. Tā kā pastāvīgā pārstāvniecība pati par sevi nav uzskatāma par nodokļu rezidentu ienākuma izcelsmes valstī,

<sup>43</sup> Par uzņēmumu ienākuma nodokli: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 1995. 1. marts, nr. 32

<sup>44</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.1.2 /2006-01/ lpp.

<sup>45</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 139-141. lpp.

tad loģiski, ka nodokļu konvencijas, ko ienākuma izcelsmes valsts ir noslēgusi ar trešajām valstīm, nav saistošas pastāvīgajai pārstāvniecībai.<sup>46</sup>

Pastāvīgās pārstāvniecības definīcija nodokļu konvencijās vienmēr paredz divu veidu pastāvīgās pārstāvniecības:

- 1) tā var rasties tad, kad uzņēmumam ir noteikta vieta citā valstī, kur tas veic uzņēmējdarbību;
- 2) vai arī tad, kad noteiktas vietas uzņēmumam nav, bet ar tiesībām noslēgt līgumus uzņēmuma labā darbojas t.s. atkarīgais aģents.<sup>47</sup>

Piemēram, Igaunijas nodokļu konvencijas 5.pantā ir izklāstīti triju veidu pastāvīgās pārstāvniecības identifikācijas noteikumi:

- 1) pastāvīgās pārstāvniecības identifikācijas pamatnoteikumi;
- 2) pastāvīgās pārstāvniecības identifikācijas noteikumi attiecībā uz celtniecības, būvmontāžas un citiem līdzīgiem projektiem;
- 3) pastāvīgās pārstāvniecības identifikācijas noteikumi saistībā ar privātpersonu darbību.<sup>48</sup>

Latvijas likumdošanā šie identifikācijas noteikumi ir iekļauti.

Latvijas likums nepaskaidro sīkāk kā izprast vietas jēdzienu – kā vērtēt vai šī vieta ir uzskatāma par noteiktu un pastāvīgu. Tieši precizācijas nolūkā tiek izmantotas valstu starpā noslēgtās nodokļu konvencijas. Lai atrisinātu šo jautājumu, var pielietot arī likuma analogiju.<sup>49</sup> Turpretī, piemēram, Igaunijas nodokļu konvencijas 5.panta 2.punkts nosaka, ka jēdziens „pastāvīgā pārstāvniecība” ietver: uzņēmuma vadības atrašanās vietu, filiāli, kantori, fabriku, darbnīcu, šahtu, naftas vai gāzes ieguves vietu, akmeņlauztuves vai jebkuru citu dabas resursu ieguves vietu. Tomēr arī šis uzskaitījums nav galīgs – vairāk uztverams kā piemērs un ietver vietas, kas jau pašas par sevi uzskatāmas par pastāvīgas darbības vietām.<sup>50</sup> Nedrīkst aizmirst, ka visi šie piemēri jāizskata kontekstā ar nodokļu konvencijā doto vispārīgo definīciju, t.i., uzskaitītās vietas ir vērtējamas kā pastāvīgā pārstāvniecība tikai tādā gadījumā, ja tās atbilst pastāvīgās pārstāvniecības definīcijas prasībām.<sup>51</sup>

„Lai uzņēmējdarbības vietu vērtētu kā noteiktu, tai jābūt saistītai ar konkrētu ģeogrāfisku vietu. Šai vietai ir jābūt ar zināmu pastāvību un ilglaicīgi pieejamai, tā nevar būt īslaicīga vai pagaidu. Izpratne par to, kas ir ilglaicīgs vai īslaicīgs, pastāvīgs vai pagaidu, ir atkarīgs no

<sup>46</sup> Kļuškina, D. Ārvalstu uzņēmuma pastāvīgā pārstāvniecība. *Bilance*, 2002. Nr. 24 (60), 10. lpp.

<sup>47</sup> Petkeviča, J. Uzņēmējdarbības peļņas aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 11 (95), 14. lpp.

<sup>48</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 142. lpp.

<sup>49</sup> Neimanis, J. Ievads tiesībās. Rīga: Renovata, 2004, 179. lpp.

<sup>50</sup> Kļuškina, D. Ārvalstu uzņēmuma pastāvīgā pārstāvniecība. *Bilance*, 2002. Nr. 24 (60), 11. lpp.

<sup>51</sup> Petkeviča, J. Uzņēmējdarbības peļņas aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 11 (95), 15. lpp.

konkrēta gadījuma, biznesa īpatnībām un niansēm.”<sup>52</sup> „Pievilšanās spēka” koncepcija (*force of attraction concept*) – „pastāvīgā pārstāvniecība tiek aplikta ar nodokli tās atrašanās valstī, ne tikai par tās gūto ienākumu un īpašumu, bet arī par visu ienākumu, kuru ir guvis ārvalstu uzņēmums no izcelsmes avotiem un īpašuma, kurš pieder ārvalsts uzņēmumam un atrodas tajā valstī, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība.”<sup>53</sup>

Uzņēmējdarbības veikšanas vieta un pastāvīgums ir pastāvīgās pārstāvniecības identifikācijas kritēriji. OECD Konvencijas Modeļa 5.pants paredz, ka viens no svarīgākajiem pastāvīgās pārstāvniecības identifikācijas kritērijiem ir uzņēmējdarbības veikšanas vieta, kuru nodokļu maksātājs pastāvīgi izmanto noteiktā periodā. Darbības veikšanas vietai ir jābūt ar zināmu pastāvīgu raksturu,<sup>54</sup> fiksētai jeb noteiktai (saistītai ar kādu konkrētu vietu), ilglaicīgi pieejamai, tai nevar būt īslaicīgs vai pagaidu raksturs. Izpratne par to, kas ir ilglaicīgs vai īslaicīgs, pastāvīgs vai pagaidu ir atkarīgs no katra konkrētā gadījuma.<sup>55</sup> (Fiksētas vietas nepieciešamība rada īpašas problēmas e-komercijā, kad uzņēmumam nav gandrīz nekādas saiknes ar valsti, kurā atrodas uzņēmuma klienti. Universāls risinājums šīm situācijām vēl nav atrasts.) Ne vienmēr šī vieta ir saistīta ar uzņēmuma darbinieku vai cita personāla piedalīšanos. Darbības vieta nozīmē gan nerezidentam piederošu biroju, gan arī jebkādas citas telpas, iekārtas, ierīces vai būves, kuras izmantojot var veikt saimniecisko darbību. Nerezidentam ir jābūt arī iespējai izmantot šo vietu savām vajadzībām pēc saviem ieskatiem sev vēlamā laikā.

Pastāvīgums kā kritērijs ir jāizvērtē katram konkrētam gadījumam atsevišķi. Piemēram, ja neilgi pastāvējusi darbības vieta no nodokļu maksātāja neatkarīgu apstākļu dēļ ir likvidēta, tā tomēr var veidot pārstāvniecību. Praktiski bieži vien ir ļoti grūti noteikt vai ārvalstu pakalpojumu sniedzējam ir noteikta vieta un vai tā darbība ir pietiekami pastāvīga.<sup>56</sup>

Pastāvīgās darbības veikšanas vietas esamība automātiski nenozīmē, ka pastāvīgā pārstāvniecība var pastāvēt bez citu, šajā pantā minēto kritēriju ievērošanas. Piemēram:

- 1) uzņēmējdarbības vadības darbībām ir jātiek veiktām, izmantojot pastāvīgo uzņēmējdarbības veikšanas vietu;
- 2) noteiktas palīgrakstura aktivitātes (uzglabāšanas, sagatavošanas darbi, informācijas vākšana utt.) ir izslēgtas no pastāvīgās pārstāvniecības definīcijas pat tajā gadījumā, ja ir identificēta pastāvīgā uzņēmējdarbības veikšanas vieta.

<sup>52</sup> Kļuškina D., Ārvalstu uzņēmuma pastāvīgā pārstāvniecība. *Bilance*, 2002. Nr. 24 (60), 12. lpp.

<sup>53</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.4.18 /2006-01/ lpp.

<sup>54</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 143. lpp.

<sup>55</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.12 /2005-04/ lpp.

<sup>56</sup> Petkeviča J., Uzņēmējdarbības peļņas aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 11 (95), 15. lpp.

Attiecībā uz celtniecības darbiem, instalācijas projektiem vai uzraudzības darbiem OECD Modeļa Konvencija paredz, ka pastāvīgo pārstāvniecību tie veido tikai tad, ja šie darbi ilgst vairāk nekā 12 mēnešus. Valstis savstarpēji var vienoties arī par īsāku periodu. Konvencijā noteiktajam 12 mēnešu jeb kvalificējamajam periodam ir jāpiemēro „nepārtrauktības” tests. Saskaņā ar Latvijas likumdošanu, veicot šos darbus, pastāvīgā pārstāvniecība rodas uzreiz. Piemēram, saskaņā ar Vācijas nodokļu konvenciju tiek piemērots 9 mēnešu termiņš, Igaunijas nodokļu konvencijā – 6 mēnešu termiņš.

Privātpersonu jeb aģentu darbības var veidot pastāvīgo pārstāvniecību. Aģenti dalās atkarīgajos un neatkarīgajos aģentos. Atkarīgais aģents ir fiziska vai juridiska persona, kas darbojas ārvalstu uzņēmuma labā un parasti ir pilnvarots noslēgt līgumus šī uzņēmuma vārdā. Lai caur atkarīgo aģentu radītu pastāvīgo pārstāvniecību, ārvalsts uzņēmuma nav nepieciešama noteikta vieta. Aģentam ir jāpiemīt faktiskai spējai slēgt līgumus. (Tikai sarunas par līgumu un tā noteikumiem nerada pastāvīgo pārstāvniecību, kā arī darbības ar pagaidu vai sagatavojošu raksturu.)<sup>57</sup> Izšķirošais ir pilnvarojumā ietvertais tiesību saturs, nevis tā forma. Pilnvarojums kā tiesības nerada pastāvīgo pārstāvniecību, bez šo tiesību realizācijas.<sup>58</sup> Pārstāvja noslēgtajam līgumam ir jābūt nerezidentam saistošam. Nerezidentam nesaistošas darbības nerada pastāvīgo pārstāvniecību.<sup>59</sup> Pastāvīgā pārstāvniecība rodas neatkarīgi no tā, vai pilnvarotā persona ir fiziskā persona, juridiskā persona vai līgumsabiedrība. Nav nozīmes arī tam vai juridiskā persona ir saistīta ar nerezidentu vai nav, t.i., arī nerezidenta meitas uzņēmuma darbības nerezidenta labā var radīt nerezidenta pastāvīgo pārstāvniecību.<sup>60</sup>

Privātpersonu darbības var veidot pastāvīgo pārstāvniecību sekojošos gadījumos:

- 1) atkarīgo vai neatkarīgo individuālo pakalpojumu sniegšana ārpus savas normālās uzņēmējdarbības veikšanas;
- 2) privātpersona darbojas ārzemju uzņēmuma vārdā;
- 3) privātpersonai ir piešķirtas un tā regulāri izmanto tiesības slēgt līgumus ārzemju uzņēmumu vārdā;
- 4) privātpersonas darbības neaprobežojas ar sagatavošanas, uzglabāšanas un citām palīgrakstura darbībām ārzemju uzņēmuma vārdā.

Ja šie nosacījumi ir ievēroti, tiek uzskatīts, ka pastāvīgā pārstāvniecība pastāv un darbojas ārzemju uzņēmuma galvenā biroja vārdā.<sup>61</sup>

<sup>57</sup> Petkeviča J., Uzņēmējdarbības peļņas aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 11 (95), 15., 16. lpp.

<sup>58</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.25 /2005-04/ lpp.

<sup>59</sup> Turpat, NN 4.1.28 /2005-04/ lpp.

<sup>60</sup> Turpat, NN 4.1.24 /2005-04/ lpp.

<sup>61</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 143., 144. lpp.

Latvijas likums nešķiro vai rezidents darbības veikšanai izmanto atkarīgu vai neatkarīgu aģentu. Latvijas likums nosaka, ka pastāvīgā pārstāvniecība rodas gan tad, kad ārvalstu uzņēmuma labā darbojas atkarīgais vai neatkarīgais aģents.

Igaunijas nodokļu konvencija nosaka, ka tiek uzskatīts, ka šis uzņēmums izmanto pastāvīgo pārstāvniecību, ja atkarīgais aģents darbojas uzņēmuma labā un tam ir piešķirtas pilnvaras noslēgt līgumus uzņēmuma vārdā. Ja tiek izmantota brokera (māklera – Zviedrijas nodokļu konvencijā), tirdzniecības aģenta vai jebkuru citu neatkarīga statusa aģenta darbība, ar nosacījumu, ka šīs personas veic savu parasto uzņēmējdarbību, tad pastāvīgā pārstāvniecība neveidojas. Tomēr, kā to nosaka arī ar Vāciju noslēgtā nodokļu konvencija, ja šāda aģenta darbība pilnīgi vai gandrīz pilnīgi tiek veikta uzņēmuma labā un ja attiecības starp aģentu un uzņēmumu atšķiras no tādām attiecībām, kādas būtu nodibinātas starp neatkarīgām personām, šādu aģentu nevar uzskatīt par neatkarīgu aģentu šajā punktā minētajā nozīmē.

OECD Konvencijas Modelis noteic, ka pastāvīgā pārstāvniecība rodas tikai tad, ja ārvalsts uzņēmums izmanto personu, kas nav uzskatāma par neatkarīgo aģentu.

Ar 2006.gada 26.oktobra likuma grozījumiem<sup>62</sup> pastāvīgās pārstāvniecības esamības konstatācijai nav nepieciešama uzņēmējdarbības, bet gan saimnieciskās darbības veikšana. Iepriekšējā likuma redakcija lika uzdot jautājumu par pilnīgas vai daļējas uzņēmējdarbības esamību, lai izvērtētu likuma nosacījumu par noteiktas darbības vietas esamību, kā pastāvīgās pārstāvniecības pazīmi.<sup>63</sup>

Saimnieciskajai darbībai piemīt trīs kritēriji: sistemātiskums, pastāvība un atlīdzība. Ir izteikts pieņēmums, ka saimnieciskās darbības sinonīms ir uzņēmējdarbība.<sup>64</sup>

Plaša interpretācija var izvērsties attiecībā uz konsultatīvo darbību. Jebkura konsultatīvā darbība, kas attiecas uz celtniecību, rada konsultantam pastāvīgo pārstāvniecību Latvijā. Jāatzīmē, ka nodokļu konvencijās, uzraudzības un konsultācijas attiecībā uz būvprojektu tiek ņemtas vērā tikai tad, ja tās veic pats uzņēmējs, t.i., būvdarbu izpildītājs. Ja uzraudzību un konsultācijas veic cita persona, tās nodokļu atbildība tiek noteikta uz citiem pamatiem. Pastāvīgā pārstāvniecība rodas no brīža, kad tiek uzsākti pirmie sagatavošanas darbi un izpēte būvlaukumā, nevis tad, kad reāli sākas paši būvdarbi. Ar pakalpojumiem saprot - starpniecības, mārketinga, sabiedrisko attiecību pakalpojumus, personāla sagatavošanas un citus profesionālos pakalpojumus, kā arī nomu.<sup>65</sup> Nav nozīmes vai pakalpojumu saņēmējs ir Latvijas rezidents vai nerezidents, ja pakalpojumi tiek sniegti Latvijā. Tam, kur ir nerezidenta darbinieku vai piesaistītā personāla fiziskās atrašanās vieta, nav vienmēr izšķirošas nozīmes.

<sup>62</sup> Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”: LR likums, *Latvijas Vēstnesis*, 2006. 15. februāris, nr. 183

<sup>63</sup> Zelmenis J., Nerezidentu aplikšana ar uzņēmumu ienākumu nodokli. *Bilance*, 2000. Nr. 12, 17. lpp.

<sup>64</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1.15 /2005-04/ lpp.

<sup>65</sup> Turpat, NN 4.1. 20-21 /2005-04/ lpp.

Intelektuāla rakstura pakalpojumiem, kā arī tad, ja tie ir intelektuālu un fizisku darbību kopums, ir rezidences vietu noteikt ir sarežģītāk. Izšķirošais apsvērums ir darba izpildes vieta. Konsultatīvie pakalpojumi tiek sniegti tur, kur tie tieši tiek veikti, vai arī tajā vietā, kur tiek veikts vismaz būtiskākais sagatavošanās darbs.<sup>66</sup> Konsultāciju līguma esamība nerada pastāvīgās pārstāvniecības pazīmes, jo nevar runāt par saimnieciskās darbības veikšanu Latvijā.<sup>67</sup>

Starptautiskajā praksē visbiežāk tiek izmantotas divu veidu pastāvīgo pārstāvniecību formas:

- 1) t.s. pastāvīgās pārstāvniecības, kas darbojas kā galvenā uzņēmuma sastāvdaļa otrajā valstī (Latvijā parasti definēta kā filiāle vai pastāvīgā pārstāvniecība, kurai nav juridiskā statusa), un
- 2) galvenā uzņēmuma pastāvīgā pārstāvniecība otrajā valstī, kura tajā darbojas kā atsevišķs uzņēmums (Latvijā tās parasti reģistrē kā sabiedrību ar ierobežotu atbildību vai akciju sabiedrību).

Šajā sakarā jāuzsver, ka no valsts perspektīvas pirmā veida pastāvīgās pārstāvniecības peļņu, kas gūta otrā valstī, var parasti aplikēt ar nodokļiem pirmajā valstī (t.i., galvenā uzņēmuma vai uzņēmuma vadības un galvenā biroja atrašanās valstī), bet otrā veida pastāvīgās pārstāvniecības peļņu, kas gūta otrajā valstī parasti neaplikē ar nodokļiem pirmajā valstī.

Attiecībā uz t.s. reprezentatīvajiem birojiem ir jāpievērš liela uzmanība, lai pārliecinātos, ka to faktiskās darbības nav par pamatu pastāvīgajai pārstāvniecībai.<sup>68</sup> Nodokļu likumdošana balstās uz atšķirīgiem principiem nekā uzņēmējdarbības likumdošana. Tāpēc praksē ir gadījumi, kad reprezentatīvais birojs tiek uzskatīts par uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju Latvijā.

Atšķirībā no Latvijas uzņēmumu filiālēm pastāvīgās pārstāvniecības obligāti jāreģistrē Uzņēmumu reģistrā, tām tiek piešķirts atsevišķs kods, tās tiek uzskatītas par atsevišķu nodokļu maksātāju, aplikamais ienākums tiek noteikts tāpat kā tas tiktu noteikts atsevišķam uzņēmumam, atsevišķos gadījumos tām var būt arī juridiskas personas statuss.<sup>69</sup>

Nodokļu sistēma ir būtisks tirgus ekonomikas attiecību elements, un ar to saistās arī ekonomisko pārkārtojumu panākumi valstī, tā ir arī ekonomiskā svira, kuru valdība izmanto tautsaimniecības attīstības stimulēšanai un sabiedrības kopēju mērķu sasniegšanai.<sup>70</sup>

<sup>66</sup> Nodokļu ceļvedis. NN 4.1. 22-23 /2005-04/ lpp.

<sup>67</sup> Zelmenis, J. Nerezidentu aplikšana ar uzņēmumu ienākuma nodokli. *Bilance*, 2000. Nr. 12, 17. lpp.

<sup>68</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.4.17 /2006-01/ lpp.

<sup>69</sup> Turpat, UIN 9.1.2 /2006-01/ lpp.

<sup>70</sup> Vītola, Ī., Sproģis, A. Konvencijas un nerezidenta aplikšana ar nodokļiem. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 8 (80) 29. lpp.

Uzņēmējdarbības attīstību valstī ietekmē daudzi faktori – sociālie, starptautiskie, politiskie, ekonomiskie, ģeogrāfiskie, klimatiskie, demogrāfiskie, kā arī valsts nodokļu politika.<sup>71</sup>

Nodokļiem un nodevām jāpilda viena no to galvenajām funkcijām – jāveicina valsts sociālā un ekonomiskā attīstība, kā arī jānodrošina iedzīvotāju nodarbinātība. To var panākt, samazinot un diferencējot nodokļu likmes, piešķirot atvieglojumus. Vienlaikus valsts budžets jānodrošina ar līdzekļiem pietiekamā daudzumā, lai valsts varētu pildīt savas funkcijas.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> Melnalksne, I. Nodokļu sistēmas ietekme uz uzņēmējdarbību Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 5 (77). 38. lpp.

<sup>72</sup> Puzule, A. Ienākuma nodokļa sistēmas pilnveidošana Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 4 (76). 53. lpp.

## 2. Nerezidenta – fiziskās personas apliekamie ienākumi

Nerezidenta – fiziskās personas apliekamais ienākums noteikts likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”<sup>73</sup> 3.panta 3.daļā.

Katrai valstij piemīt suverenitāte nodokļu sfērā. Balstoties uz to, nerezidenta Latvijā gūtais ienākums, tiek aplikts ar nodokli Latvijā.<sup>74</sup> Fizisko personu - nerezidentu ar nodokli apliekamie ienākumi ekskluzīvi ir noteikti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta 3.daļā. Pārējie ienākumu veidi, kas nav minēti šā panta daļā, fiziskajām personām - nerezidentiem ar nodokli nav apliekami.<sup>75</sup>

Nodokļu konvencijas pieļauj noteikt samazinātas likmes konkrētu maksājumu aplikšanai vai vispār atbrīvojumu no aplikšanas ar nodokļiem LR.<sup>76</sup> Nosakot apliekamo ienākumu, ir jāatskaita likumā noteiktie attaisnotie izdevumi, neapliekamais minimums un atvieglojumi.<sup>77</sup>

Nacionālā likumdošana darījumos ar nerezidentiem, nosakot nodokļu saistību noteikšanas kārtību, parasti paredz sekojošus principus:

1. rezidences princips;
2. ienākuma izcelsmes princips;
3. pilsonības princips;
4. teritoriālais princips.<sup>78</sup>

Latvijas likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 2.pantā nosaka, ka šī nodokļa maksātāji ir fiziskās personas, kas atbilstoši likumam "Par nodokļiem un nodevām" ir ārvalstu nodokļu maksātāji (rezidences princips) un taksācijas periodā ir guvuši ienākumus (ienākuma izcelsmes princips) LR (teritoriālais princips). Latvijā pilsonības princips netiek piemērots tieši, nosakot nodokļu saistību noteikšanas kārtību. Tomēr šis princips tiek piemērots netieši, nosakot rezidenta statusu. Piemēram, Igaunijas nodokļu konvencijas 4.panta 2.punktā tiek dots „tests” rezidenta statusa noteikšanai. Ceturtais „testa” solis dod iespēju identificēt rezidenta statusu pēc personas pilsonības. Tātad šādā veidā tiek netieši piemērots pilsonības princips.

Ienākumus nosacīti var iedalīt:

1. noteiktas izcelsmes ienākumi:

<sup>73</sup> Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*. 1993. 1. jūnijs, nr. 32

<sup>74</sup> Nodokļu likumu komentāri / nodokļu ceļvedis. Likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un „Par valsts sociālo apdrošināšanu” komentāri. B.v.: Dienas Business, Deloitte & Touche, b.g., 4. sēj. IIN 1.3.6 /2005-04/ lpp.

<sup>75</sup> Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma. Pieejams:

[www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/metodiskie%20materiāli/met\\_iein\\_par%20nerezidentiem.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/metodiskie%20materiāli/met_iein_par%20nerezidentiem.doc) (aplūkots 18.04.2007.)

<sup>76</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.7 /2005-04/ lpp.

<sup>77</sup> Turpat, IIN 1.3.5 /2005-04/ lpp.

<sup>78</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 120. lpp.

ienākums likvidācijas kvotas veidā no LR reģistrētas komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības likvidācijas — tādā apmērā, kādā tas pārsniedz izmaksājamo dividendi, ienākums no LR esoša nekustamā īpašuma izmantošanas, ienākums no LR esoša nekustamā īpašuma atsavināšanas, ienākums no kustamā īpašuma izmantošanas LR, ienākums no augoša meža pārdošanas un kokmateriālu pārdošanas, dividendes, procentu ienākums.

## 2. ienākumi no dažādām aktivitātēm:

ienākums no algota darba, ienākums no profesionālās darbības, ienākums no mākslinieku, sportistu vai treneru profesionālās darbības LR, ienākums no palīgsaimniecības, piemājas, zemnieku un zvejnieku saimniecības, lauksaimnieciskās ražošanas.

## 3. citi ienākumi:<sup>79</sup>

ienākums no pienākumu pildīšanas LR reģistrētas kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības padomē vai valdē, ienākums no LR reģistrētas personālsabiedrības, samaksa par intelektuālo īpašumu: a) autoratlīdzība (honorārs) par zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu darbu radīšanu, b) maksājumi par pārējiem intelektuālā īpašuma veidiem; apdrošināšanas atlīdzība, pensijas, papildpensijas kapitāls.

Maksātāja gada ienākums ir visa taksācijas perioda laikā iegūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums (likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 7.p.). Minētā norma neattiecas uz nerezidentiem, tomēr „Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi”<sup>80</sup> arī attiecībā uz nerezidentiem nosaka identisku principu (2.pkt.). Lai izvērtētu, vai konkrētos gadījumos nerezidents ir guvis ienākumu, jāņem vērā ienākuma ekonomiskā būtība un saturs.<sup>81</sup>

### 2.1. Noteiktas izcelsmes ienākumi

Saskaņā ar Latvijas likumu, ja nerezidents veic saimniecisko darbību – iznomā vai izīrē nekustamo īpašumu (tātad gūst ienākumu no nekustamā īpašuma izmantošanas), tad viņam ir jāreģistrējas kā saimnieciskās darbības veicējam un jānomaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Ar nodokli apliekamais ienākums tiek aprēķināts kā ieņēmumu no nekustamā

<sup>79</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 124. lpp.

<sup>80</sup> Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi: MK noteikumi. *Latvijas Vēstnesis*, 2000. 20. oktobris, nr. 370/372

<sup>81</sup> Vītola, Ī., Sproģis, A. Konvencijas un nerezidenta aplikšana ar nodokļiem. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 8 (80), 30. lpp.

īpašuma izmantošanas un ar to saistīto izdevumu starpība.<sup>82</sup> Atšķirībā no Latvijas likuma, piemēram, Vācijas nodokļu konvencija neizdala ienākumu, kas gūts no nekustamā un kustamā īpašuma tiešas izmantošanas. Tāpat tā neizdala personiskās palīgsaimniecības, piemājas saimniecības, kā arī zemnieku un zvejnieku saimniecības ienākumu no lauksaimnieciskās ražošanas. (Praksē Latvijā šāda ienākuma gūšana nav izplatīta.<sup>83</sup>) Šie visi ienākumu veidi nodokļu konvencijas 6.pantā tiek iekļauti jēdzienā „nekustamais īpašums” – šis jēdziens tiek lietots, lai apzīmētu nekustamajam īpašumam piederīgu īpašumu, mājlopus un iekārtas, ko lieto lauksaimniecībā un mežkopībā, kā arī turpat pantā minētās tiesības. Diplomande konstatē, ka nodokļu konvencijās noteiktie apliekamo ienākumu veidi nav gramatiski identiski Latvijas likumā noteiktajiem.

Saskaņā ar likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” gadījumā, ja fiziskā persona, kurai nav izsniegts VID apliecinājums par reģistrēšanos saimnieciskās darbības veicēja statusā, gūst ieņēmumus no saimnieciskās darbības, tad ienākuma nodokli ietur ienākuma izmaksātājs ienākuma izmaksas vietā (likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.p. 10.d. 7.pkt.). Šāda kārtība attiecas arī uz ienākuma gūšanu no nekustamā īpašuma izmantošanas. To apstiprina arī VID Metodiskie materiāli<sup>84</sup>. Diplomande secina, ka no tiem izriet, ka ar nodokli apliekamā ienākuma noteikšanā no kustamā vai nekustamā īpašuma izmantošanas, izšķirošā nozīme ir saimnieciskās darbības veikšanas konstatācijai.

Arī ienākuma nodokļa likuma komentāri skaidro, ka, ja kustamais īpašums nav iznomāts saimnieciskās darbības veikšanai, nerodas ar nodokli apliekamais ienākums.<sup>85</sup> Tomēr, piemēram, Vācijas nodokļu konvencijas 6.panta 3.punkts nosaka, ka ienākums no nekustamā īpašuma tiek gūts to izmantojot, izīrējot vai izmantojot citā veidā. Secinu, ka jēdziens „izmantošana citā veidā” ietver visas darbības, kuru rezultātā tiek gūts ienākums, arī saimnieciskās darbības veikšanu. Saskaņā ar nodokļu konvenciju, lai tiktu piemērots nodoklis, ir pietiekoši, ka tiek gūts ienākums no nekustamā īpašuma izmantošanas jebkādā veidā. (Jāatceras, ka nodokļu konvencijas izpratnē jēdziens „nekustamais īpašums” ne pilnībā, bet tomēr ietver arī jēdzienu „kustamais īpašums”). No nodokļu konvencijas izriet, ka apliekamā ienākuma noteikšanā izšķirošā nozīme ir jebkāda ienākuma gūšanai, bet Latvijas likumdošana ienākuma apliekšanas gadījuma noteikšanā liek uzsvāru uz saimnieciskās darbības konstatēšanu. (Lai gan attiecīgā Latvijas likumdošana arī nosaka, ka var tikt piemērots

---

<sup>82</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.19 /2006-01/ lpp.

<sup>83</sup> Kļuškina, D. Noteikumi par komandējumiem neattiecas uz nerezidentiem. *Bilance*, 2005. Nr. 3 (111)

<sup>84</sup> Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma. Pieejams:

[www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/metodiskie%20materiāli/met\\_iein\\_par%20nerezidentiem.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/metodiskie%20materiāli/met_iein_par%20nerezidentiem.doc) (aplūkots 18.04.2007.)

<sup>85</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.21 /2006-01/ lpp.

ienākuma nodoklis no kustamā un nekustamā īpašuma izmantošanas gadījumā, ja netiek konstatēta saimnieciskās darbības veikšana. To nodrošina iepriekš minētais likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” pants.) Tātad arī praksē, piemērojot nodokļu konvencijas, ņemamas vērā to sniegtās apliekamā ienākuma gadījumu noteikšanas pamatnostādnes, t.i., apliekamā ienākuma noteikšanā izšķirošā ir ienākuma, nevis saimnieciskās darbības konstatācija.

Tāpat arī „*Deloitte & Touche*” sniegtie nodokļu likumu komentāri izsaka viedokli, ka ienākums no kustama īpašuma pārdošanas Latvijā nav apliekams ar nodokli.<sup>86</sup> Vācijas nodokļu konvencijas lietotais jēdziens „izmantošana citā veidā” var ietvert arī pārdošanu, taču tas nav konstatējams tik skaidri kā Zviedrijas nodokļu konvencijā, kur konkrēti noteikts, ka nodoklis attiecas arī uz ienākumu, ko iegūst no nekustamā īpašuma atsavināšanas.

Ne viss kustamais īpašums nodokļu konvencijas izpratnē ir iekļaujams jēdzienā „nekustamais īpašums”. Zviedrijas nodokļu konvencija 12.pantā pieļauj Latvijā aplikt ar nodokli ienākumu no kustama īpašuma – ražošanas, komerciālo vai zinātnisko iekārtu izmantošanas. Tā šāda veida ienākumu pakļauj nodokļu aplikšanai kā samaksu par intelektuālo īpašumu. Šajā gadījumā pēc būtības viena veida ienākums var tikt uzskatīts gan kā ienākums no kustama īpašuma<sup>87</sup> izmantošanas (saskaņā ar Latvijas likumu), gan kā ienākums no intelektuālā īpašuma. Tomēr pamatojoties uz konvenciju prioritātes principu (*lex specialis*)<sup>88</sup>, ienākumu no ražošanas, komerciālo vai zinātnisko iekārtu izmantošanas apliekams kā samaksa par intelektuālo īpašumu.

Nerezidenta Latvijā gūtie procenti ir apliekami ar nodokli 25 % apmērā, izņemot gadījumus, kad ir noslēgta nodokļu konvencija starp valstīm, jo tad tiek piemēroti nodokļu konvencijas noteikumi. Vispārējā gadījumā nodokļu konvencijas šo nacionālās likumdošanas nosacījumu modificē. No Igaunijas nodokļu konvencijas 11.panta 1.punkta izriet, ka, piemēram, Igaunijas rezidenta (Latvijas nerezidenta) Latvijā gūtos procentus var aplikt ar nodokli Igaunijā. Tajā pašā laikā panta 2.punkts atļauj un vienlaicīgi ierobežo procentu aplikšanu valstī (konkrēti - Latvijā), kurā tie ir radušies, ar 10 % no saņemamo procentu kopapjoma. Tātad fiziskās personas – Latvijas nerezidenta procentu ienākums Latvijā apliekams 10 % apmērā, bet pārējais procentu ienākums apliekams rezidences valstī, piemērojot kredīta metodi.

---

<sup>86</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.22 /2006-01/ lpp.

<sup>87</sup> Turpat, IIN 1.3.21 /2006-01/ lpp.

<sup>88</sup> Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004, 129. lpp.

## 2.2. Ienākumi no dažādām aktivitātēm

Saskaņā ar Latvijas nacionālo likumdošanu ar nodokli apliekams ienākums arī no tā algotā darba, kas veikts:

- 1) lai gan LR teritorijā, bet tāda darba devēja labā, kurš nav LR rezidents vai kuram nav pastāvīgās pārstāvniecības valstī;
- 2) ārpus LR teritorijas, tomēr LR darba devēja labā.

Arī atbilstoši nodokļu konvencijas 15.pantam nerezidences valsts iegūst tiesības uz ienākumu aplikšanu (ar dažiem izņēmumiem), kas gūts par nerezidenta algotu darbu nerezidences valstī. Vispārēji saskaņā, piemēram, ar Zviedrijas nodokļu konvencijas 15.panta 2.punktu Zviedrija patur tiesības aplikēt ar nodokli rezidenta ienākumu no algota darba, kas tiek veikts Latvijā, ja:

- 1) atalgojuma saņēmējs ir atradies Latvijā laika posmu ne vairāk kā 183 dienas jebkurā 12 mēnešu laika periodā;
- 2) atalgojumu maksā darba devējs vai viņa pilnvarota cita persona, kas nav Latvijas rezidents; un
- 3) atalgojums netiek izmaksāts no pastāvīgās pārstāvniecības vai pastāvīgās bāzes, ko darba devējs izmanto Latvijā.

Ne visas Latvijas noslēgtās nodokļu konvencijas izvēlas terminēt atalgojuma saņēmēja atrašanos otrā valstī ar „jebkurā 12 mēnešu periodā”. Šādu termināciju izvēlas, piemēram, Zviedrija, Ukraina<sup>89</sup> un Norvēģija<sup>90</sup>. Vācija nosaka, ka 183 dienas posms piemērojams „attiecīgajā nodokļu gadā”. Līdzīgi arī nodokļu konvencijas ar Lielbritāniju<sup>91</sup> un Igauniju – „jebkurā 12 mēnešu periodā, kas sākas vai beidzas attiecīgajā nodokļu gadā”.

Īpašu normu par ienākumu no algota darba attiecībā uz nerezidentiēm nav, tomēr vadīties pēc analogijas ar normām, kuras regulē ar algas nodokli apliekamā ienākuma noteikšanu rezidentiēm (MK noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis Nr.112<sup>92</sup>) nevar. To nosaka Metodisko materiālu par iedzīvotāju ienākuma nodokļa

---

<sup>89</sup> Latvijas Republikas valdības un Ukrainas valdības konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1996. 20. novembris, nr. 196

<sup>90</sup> Latvijas Republikas un Norvēģijas Karalistes konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1993. 1. novembris, nr. 115

<sup>91</sup> Latvijas Republikas valdības un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valdības konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla pieauguma nodokļiem: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1996. 20. novembris, nr. 197

<sup>92</sup> Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis: MK noteikumi nr. 112. *Latvijas Vēstnesis*, 1998. 2. aprīlis, nr. 87/88

aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākumu 19.punkts.<sup>93</sup> Ja ārvalstnieks ieradīs Latvijā un gūst ienākumu no algota darba, ar nodokli tiks aplikta ne tikai darba alga, bet visi gūtie labumi,<sup>94</sup> jo, piemēram, saskaņā ar Igaunijas nodokļu konvencijas 15.panta 1.punktu ar nodokļiem aplik darba algu, kā arī samaksu un cita līdzīga veida atlīdzību. Tātad ar algas nodokli aplik arī darba devēja dāvanas un balvas neatkarīgi no tā, vai to kopējā vērtība taksācijas gadā pārsniedz vai nepārsniedz minimālās mēnešalgas apmēru.<sup>95</sup>

Analizējot, vai nerezidents ir vai nav guvis ar nodokli aplikamu ienākumu, ir jānosaka vai ienākuma pamatā ir darba attiecības.<sup>96</sup> Piemēram, Zviedrijas nodokļu konvencija satur protokolu, kura 7.punktā atrunāts, ka 15.panta 2.punkta noteikumi neattiecas uz nolīgtiem darbiniekiem. Nolīgts darbinieks ir līgumslēdzējvalsts rezidents, kas ir iecelts darbā un atrodas nolīdzēja rīcībā otrā līgumslēdzējvalstī, lai veiktu darbu priekšnieka uzņēmumā. Priekšnieks ir otras līgumslēdzējvalsts rezidents vai tam tajā ir pastāvīgā pārstāvniecība. Pie tam darbinieka nolīdzējs nenes nekādu atbildību vai risku par darba rezultātu.

Kā redzams no nacionālās likumdošanas un nodokļu konvencijas nosacījumiem svarīgs ir faktiskās darba vietas atrašanās kritērijs, kā arī faktiskais darba devējs, lai noteiktu, vai fiziskās personas – nerezidenta ienākums no algota darba ir aplikams rezidences valstī vai otrā valstī. Lai konstatētu faktisko darba devēju, būtiski apsvērt, piemēram, šādus kritērijus:

- 1) kurš uzņemas atbildību un risku;
- 2) kam ir tiesības dot norādījumus;
- 3) kas nodrošina darba apstākļus, līdzekļus;
- 4) kas veic darba kontroli u.c.<sup>97</sup>

Fiziskās personas – nerezidenta ienākums no kapitālsabiedrības personāla akciju atsavināšanas attiecināms uz ienākumu no algota darba. Nodoklis no šī ienākuma ir jāietur kapitālsabiedrībai.

Attiecībā uz personāla akcijām piemērojama KCL 255.panta 3.daļa, kas nosaka, ka personāla akcijas tiek emitētas uz sabiedrības tīrās peļņas rēķina. Personāla akcijas tiek nodotas bez atlīdzības, un tās var iegūt tikai sabiedrības dalībnieki vai valdes locekļi.

---

<sup>93</sup> Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma. Pieejams: [www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/metodiskie%20materiāli/met\\_iein\\_par%20nerezidentiem.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/metodiskie%20materiāli/met_iein_par%20nerezidentiem.doc) (aplūkots 18.04.2007.)

<sup>94</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.9 /2005-04/ lpp.

<sup>95</sup> Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma. Pieejams: [www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/metodiskie%20materiāli/met\\_iein\\_par%20nerezidentiem.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/metodiskie%20materiāli/met_iein_par%20nerezidentiem.doc) (aplūkots 18.04.2007.)

<sup>96</sup> Butāne, I. Uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturēšana no maksājumiem nerezidentiem par mārketinga pakalpojumiem. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 5 (101), 16. lpp.

<sup>97</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.10 /2005-04/ lpp.

Kapitālsabiedrība personāla akcijas nevar piešķirt meitas uzņēmuma darbiniekiem kā personāla akcijas.<sup>98</sup>

Praksē nereti rodas jautājums kā realizēt nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākumam no akciju opcijām. Šāds jautājums pārsvarā rodas ārvalstu uzņēmumu darbiniekiem, kas strādā Latvijā, ārvalstu uzņēmumu Latvijas meitas uzņēmumu darbiniekiem, kā arī ārvalstu uzņēmumu pārstāvniecību darbiniekiem<sup>99</sup> (Akciju opcija ir pirkšanas opcija, t.i., tiesības iegādāties akcijas no konkrētā pārdevēja noteiktā brīdī vai noteiktā laika periodā par iepriekš noteikto cenu.)

Nepastāv vienots uzskats kā klasificēt ienākumu no akciju opcijām. Šis ienākums var tikt uzskatīts:

- 1) par ienākumu no darba attiecībām;
- 2) par kapitāla pieaugumu.

Tā kā Latvijā šis kapitāla pieauguma koncepts nav pazīstams, tad būtu uzlūkojams par ienākumu no darba attiecībām, līdzīgi kā personāla akcijas, jo akciju opcijas tiek piešķirtas kā daļa no atalgojuma par darbu.

Piemēram, Vācijas nodokļu konvencija 13.panta 1.punktā nosaka, ka kapitāla pieaugumu, ko Vācijas rezidents gūst atsavinot tādas sabiedrības akcijas, kuras īpašums galvenokārt sastāv no Latvijā esoša nekustamā īpašuma, var aplikt ar nodokļiem Latvijā.

Pastāv arī viedoklis, ka akciju opcijas turēšana un vēlākā izmantošana ietver sevī investīciju lēmumu pieņemšanu, un, līdz ar to, gūtais ienākums (starpība starp akciju opcijas vērtību tās izmantošanas brīdī un akciju opcijas vērtību tās piešķiršanas brīdī) OECD Konvencijas Modeļa 13.panta izpratnē uzskatāms par kapitāla pieaugumu.<sup>100</sup> Saskaņā ar OECD Konvencijas Modeļa komentāriem nākotnes ienākums var tikt uzskatīts par kapitāla pieaugumu, kad akciju opcija ir izmantota un darbinieks kļūst par akciju īpašnieku. Ienākums, kas gūts līdz akciju opcijas izmantošanas brīdim, ir uzskatāms par ienākumu no darba attiecībām, līdz ar to piemērojams OECD Konvencijas Modeļa 15.pants.<sup>101</sup>

Latvija pieder pie tām valstīm, kur nodokļu piemērošana ienākumam no akciju opcijām ir atkarīga no vispārējiem principiem. Nav arī izdoti publiski pieejami skaidrojumi par ienākumiem no akciju opcijām.<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.13 /2006-01/ lpp.

<sup>99</sup> Jarve, K. Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana ienākumam no akciju opcijām. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 2 (122), 19. lpp.

<sup>100</sup> Turpat, 23. lpp.

<sup>101</sup> Turpat, 24. lpp.

<sup>102</sup> Jarve, K. Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana ienākumam no akciju opcijām. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 2 (123), 24. lpp.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 11.pants sniedz skaidrojumu jēdzienam „profesionālā darbība”. Arī, piemēram, Zviedrijas nodokļu konvencijas 14.panta 2.punkts izskaidro jēdzienu „profesionālie pakalpojumi”. Konkrētajā piemērā jēdzienu skaidrojumi nesakrīt. Tātad nosakot Zviedrijas rezidenta profesionālo pakalpojumu apliekamo ienākumu tiek ņemti vērā nodokļu konvencijas noteikumi – ja saskaņā ar Latvijas likumu profesionālā darbība ir jebkura neatkarīga profesionālu pakalpojumu sniegšana ārpus darba tiesiskajām attiecībām, tad saskaņā ar nodokļu konvenciju jēdziens „profesionālie pakalpojumi” iekļauj konkrētu darbību un profesiju uzskaitījumu. Pie tam nacionālā likuma sniegtais profesiju uzskaitījums ir plašāks par nodokļu konvencijas doto. Tomēr tajā pašā laikā minētās nodokļu konvencijas 14.panta 1.punkts runā par ienākumiem, „kas saņemti par profesionāliem pakalpojumiem vai par cita veida neatkarīga rakstura pakalpojumiem”. No tā secināms, ka panta 2.daļā sniegtais darbības jomu un profesiju uzskaitījums nav pilnīgs. Nacionālā likuma noteiktais profesiju uzskaitījums uzlūkojams kā papildinājums nodokļu konvencijas jēdziena „profesionālie pakalpojumi” sekmīgākai izpratnei.

Latvijas likums nosaka, ka apliekams nerezidenta ienākums no profesionālās darbības, kas veikta LR rezidentu vai nerezidentu pastāvīgo pārstāvniecību labā LR vai ārpus tās teritorijas.

Savukārt, piemēram, Vācijas nodokļu konvencijas 14.pants nerezidenta ienākuma no profesionālās darbības raksturošanai izvēlas citu terminoloģiju. Apliekamā ienākuma noteikšanā jākonstatē fakts, ka nerezidents izmanto regulāri pieejamu pastāvīgu bāzi. Pretējā gadījumā ienākums tiek aplikts ar nodokli pakalpojuma sniedzēja rezidences valstī. Latvijas likums prasa konstatēt faktu, ka tiek veikts darbs rezidenta vai nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības labā. Rodas jautājums, kas tiek saprasts ar terminu „pastāvīga bāze” konvencijas izpratnē. Termins „pastāvīga bāze” nav identisks terminam „pastāvīgā pārstāvniecība”. Lai izprastu šo nodokļu konvencijas lietoto terminu, tiek izdarīts salīdzinājums ar attiecīgo Latvijas likuma pantu. 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 apliekami ar nodokli. Jāizskata tikai jautājums, vai šāda darbība neveidos pastāvīgo pārstāvniecību.<sup>103</sup> Tā kā likums apliekamā ienākuma noteikšanā konkrētajā gadījumā prasa konstatēt darbu rezidenta vai nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības labā, tad diplomande pieņem, ka ar terminu „pastāvīga bāze” saprotama zināma vieta, ar ko ir saistīts pakalpojuma sniedzējs un kas attiecīgi atrodas otrā valstī. Vienlaicīgi pakalpojumu saņēmējs ir nodokļu maksātājs otrā valstī.

---

<sup>103</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.15 /2006-01/ lpp.

Saskaņā ar nodokļu likuma komentāriem persona gūst ar nodokli apliekamu ienākumu arī tad, ja konsultācijas Latvijas rezidentam vai nerezidenta pastāvīgajai pārstāvniecībai tiks sniegtas, izmantojot saziņas līdzekļus – telefonu, faksu, e-pastu utt. Tātad – bez tiešas ierašanās valsts teritorijā. Šādu iespēju paredz Latvijas likums un šajā gadījumā veidojas ar nodokli apliekams ienākums. Citādi ir ar, piemēram, iepriekš pieminēto Vācijas nodokļu konvenciju. Tā 14.panta 1.punktā nosaka, ka ar nodokli apliekams ienākums no profesionāliem pakalpojumiem veidojas, ja tiek izmantota regulāri pieejama pastāvīgā bāze otrā valstī. Pie tam ar regulāri pieejamas pastāvīgās bāzes izmantošanu tiek saprasta situācija, ja Vācijas rezidents uzturas Latvijā laika posmu vai laika posmus, kuri pārsniedz 183 dienas kopumā jebkurā 12 mēnešu periodā, kurš sākas vai beidzas attiecīgajā nodokļu gadā. Tātad saskaņā ar Latvijas likumdošanu šāda persona ir jau atzīstama par Latvijas rezidentu. Tādēļ diplomande uzskata, ka saskaņā ar Latvijas likumdošanu personas ienākumu no profesionālās darbības var gūt arī izmantojot tikai augstāk minētos saziņas līdzekļus, ja ar nerezidenta valsti nav noslēgta nodokļu konvencija, kas nosaka citus noteikumus kā, piemēram, gadījumā ar Vācijas nodokļu konvenciju. Ja ar valsti, ir noslēgta nodokļu konvencija un tā nosaka precīzus noteikumus kā Vācijas nodokļu konvencijas gadījumā, tad tā ir ievērojama un attiecīgi nerezidents nav apliekams no ar nodokli neierodoties Latvijā.

Ienākums no mākslinieku, sportistu vai treneru profesionālās darbības LR tiek aplikts neatkarīgi no tā, vai šo ienākumu saņem pats mākslinieks, sportists vai treneris, vai cita juridiskā vai fiziskā persona.

Igaunijas nodokļu konvencija, piemēram, neizdala kā apliekamu ienākumu, kas gūts no treneru profesionālās darbības. Acīmredzot līgumslēdzējpusēs ir domājušas jēdzienu „treneris” iekļaut jēdzienā „izpildītājmākslinieks”. Savukārt Latvijas likums runā tikai par mākslinieku darbību, kad nodokļu konvencijas jēdzienu „mākslinieks” paplašina līdz apzīmējumiem „aktieris”, „mūziķis”.

Tātad jāpieņem, ka termins „izpildītājmākslinieks” ir ļoti visaptverošs. Šajā gadījumā, lai konstatētu vai personas nodarbošanās ir atbilstoša „izpildītājmākslinieka” definīcijai, nav noteicošā personas izglītība, bet gan tieši pati nodarbošanās, darbība, ko veic persona. Kā norādīts OECD Konvencijas Modeļa 17.panta komentārā, pants „Mākslinieki un sportisti” var attiekties arī uz politiska vai labdarības rakstura pasākumiem un atlīdzību par uzstāšanos tajos, ja uzstāšanās satur izklaides elementus, taču neattieksies uz referenta uzstāšanos konferencē. Praksē var būt kombinēti gadījumi ar kombinētu samaksu, kad jāizvērtē visi elementi atsevišķi.<sup>104</sup> Bieži saistībā ar uzstāšanos tiek saņemta arī samaksa par intelektuālo

---

<sup>104</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.15 /2006-01/ lpp.

īpašumu (maksājumi par blakustiesībām) vai par reklāmas pakalpojumiem. Šādi ienākumi nav uzskatāmi par ienākumiem no mākslinieku vai sportistu profesionālās darbības.<sup>105</sup>

Sportistus un māksliniekus pārsvarā pārstāv cita persona, kura slēdz līgumus saņēmt arī atlīdzību. Neatkarīgi no tā, arī Latvijas likums paredz nodokļa ieturēšanu. Šādu mākslinieku un sportistu aplikšanu ar nodokļiem tajā valstī, kurā ir gūts ienākums, paredz arī, piemēram, Igaunijas nodokļu konvencijas 17.panta 2.punkts. Ja arī pati fiziskā persona – sportists vai mākslinieks – saņēms tikai daļu atlīdzības, ar nodokli aplikamais ienākums nav samazināms ne saskaņā ar likumu, ne nodokļu konvenciju. Šis ienākums parasti ietver atlīdzību par piedalīšanos Latvijā noteiktās sacensībās, izstādēs, koncertos.<sup>106</sup>

Darbinieku nosūtīšanu darbā uz citām ES dalībvalstīm regulē direktīva Nr. 96/71/EK<sup>107</sup> par darba ņēmēju norīkošanu darba pakalpojumu sniegšanas jomā. Saskaņā ar šo direktīvu, arī kļūstot par rezidentu, nosūtītā darbinieka statuss tiek saglabāts, tādām darbiniekam jāsaņem uzturēšanās atļauja un jāsauc maksāt nodokļi attiecīgajā valstī.<sup>108</sup>

Jāatceras, ka nodokļu konvencijās noteiktie nodokļu aplikšanas atvieglojumi vai atbrīvojumi ir tikai nodokļu maksātājiem piešķirtās tiesības, kas nevar tikt izmantotas automātiski bez apstiprinājuma, ka nodokļu maksātājs saskaņā ar vienas vai otras līgumslēdzējvalsts normatīvajiem aktiem ir atzīstams par tās rezidentu. Daudzās valstīs tiek praktizēts, ka nodokļu administrācija savas valsts rezidentiem, kuri uz noteiktu laika periodu dodas strādāt uz ārvalstīm (šo personu pastāvīgā dzīvesvieta nemainās), izsniedz apstiprinātus rezidences sertifikātus. Tie var būt par pamatojumu, lai valstī, kurā tiek veikts darbs, tiktu novērsta dubultā rezidence un iespējamā dubultā aplikšana ar nodokļiem.<sup>109</sup>

Kopš 2004.gada 1.maija Latvija ir ES dalībvalsts. Diskriminācijas aizliegums attiecas arī uz nodokļu piemērošanu. Līdz tam ES dalībvalstis baudīja brīvību paredzēt atšķirīgus iedzīvotāju ienākuma nodokļa atvieglojumu piemērošanas noteikumus attiecībā uz rezidentiem un nerezidentiem. Pamatojoties uz diskriminācijas aizliegumu, šī brīvība ir ierobežota.

Eiropas Kopienu tiesa mēdz uzsvērt, ka dalībvalstis var brīvi savstarpēji sadalīt savas tiesības uzlikt nodokļus, ievērojot Eiropas Kopienas līgumā paredzētās brīvības. Eiropas Kopienu tiesas pieņemtais lēmums t.s. D-lietā tiek uzskatīts par politisku lēmumu. Šī lēmuma rezultātā tiek ierobežota iespēja uz tiesībām uz brīvu kapitāla kustību, lai piemērotu lielākās

<sup>105</sup> Lahtadira, E. Nerezidenti un likumdošanas akti. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 2 (74), 103. lpp.

<sup>106</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.15 /2006-01/ lpp.

37. Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 96/71/EK par darba ņēmēju norīkošanu darbā pakalpojumu sniegšanas jomā. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31996L0071:LV:HTML> (aplūkots 13.04.2007.)

<sup>108</sup> Spīgule, J. Pakalpojumu direktīva Latvijas uzņēmējiem pavērs jaunas iespējas ES. *Bilance*, 2006. Nr. 2 (134), 29. lpp.

<sup>109</sup> Kronbergs D., Rezidenta statusa noteikšana Latvijas Republikā. *Bilance*, 2005. Nr. 22 (130), 15., 16. lpp.

labvēlības režīmu. Pēc šāda lēmuma pieņemšanas nav skaidrs, kādā veidā šie divi principi ir savstarpēji saistīti, ja iepriekšminēto tiesību izmantošana tiek noteikta nodokļu konvencijās līgumslēdzēju valstu līmenī.<sup>110</sup>

Lietā C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*<sup>111</sup> Eiropas Justīcijas tiesa skaidroja, ka pats par sevi fakts, ka dalībvalsts nepiešķir nerezidentam tos pašus atvieglojumus, ko tā piešķir rezidentam, nav uzskatāms par diskrimināciju. Tomēr gadījumā, ja vienas dalībvalsts rezidents gūst lielāko daļu sava un tik pat kā visu savas ģimenes ienākumu citā dalībvalstī, tad diskriminācija var rasties.<sup>112</sup>

Lai liegtu nacionālo režīmu nerezidentiem – darbiniekiem un pašnodarbinātajām personām, tiesa izšķir divas atšķirības starp rezidentiem un nerezidentiem:

- 1) rezidents parasti iegūst tikai daļu no sava ienākuma ārzemēs;
- 2) rezidences valsts ir izdevīgākā situācijā nekā valsts, kurā persona tiek nodarbināta, lai novērtētu nodokļa maksātāja spējas maksāt un personīgos apstākļus, jo tai ir pieejama precīzāka informācija.<sup>113</sup>

Līdz 2005.gada 1.janvārim<sup>114</sup> likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 13.panta 4.daļa noteica, ka nerezidentiem nav tiesību uz šajā pantā noteiktajiem atvieglojumiem. Sākot ar 2005.gada 1.janvāri, tie nerezidenti, kuri ir ES dalībvalstu pilsoņi un Latvijā gūst vairāk nekā 75 % no saviem kopējiem ienākumiem, var atskaitīt likumā noteiktos attaisnotos izdevumus, un tiem ir tiesības piemērot neapliekamo minimumu, kā arī tiesības uz nodokļu atvieglojumiem.<sup>115</sup>

### 2.3. Citi ienākumi

Latvijas likums nosaka, ka apliekams ir nerezidenta ienākums no pienākumu pildīšanas LR reģistrētas kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības padomē vai valdē neatkarīgi no tā, vai ienākums tiek saņemts no LR reģistrētas kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības vai no citas kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības, kas nav LR rezidents. Pie šādiem apliekamiem ienākumiem pieder arī saistībā ar darba braucieniem un komandējumiem izmaksātās summas, kuras pārsniedz normatīvajos aktos, kas nosaka kārtību,

<sup>110</sup> Butāne, I. Eiropas tiesas lēmumu piemērošana tiešo nodokļu jomā. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 9 (129), 23. lpp.

<sup>111</sup> C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*. Available: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0279:EN:HTML> (aplūkots 13.04.2007.)

<sup>112</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 2.9.7-2.9.8 /2005-04/ lpp.

<sup>113</sup> Terra, B.J.M., Wattel, P.J. *European tax law*. Fourth edition. The Hague: Kluwer law international, 2005. p. 90.

<sup>114</sup> Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2004. 24. decembris, nr. 206

<sup>115</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 2.4.20 /2005-04/ lpp.

kādā atlīdzināmi ar komandējumiem un darbinieku darba braucieniem saistītie izdevumi, noteiktās normas.

Tātad ienākums no pienākumu pildīšanas kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības padomē vai valdē tiek izskatīts nošķirti no ienākuma par algotu darba vai profesionālu pakalpojumu sniegšanu. Gūstot šādu ienākumu, nav svarīgi, kurā valstī tiek sniegti pakalpojumi. Izšķiroši - ja pienākums tiek pildīts Latvijā reģistrētas kapitālsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības padomē vai valdē, ienākums apliekams ar nodokli.<sup>116</sup>

Piemēram, Ukrainas, kā arī Igaunijas nodokļu konvencijas katra 16.pantā (Direktoru atalgojums”) regulē līdzīgu ienākumu aplikšanu ar iedzīvotāju ienākuma nodokli kas tiek apskatīts likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 3.panta 3.punkta 4.apakšpunktā. Interesanti, ka Ukrainas nodokļu konvencija pieļauj aplikēt ar nodokli ne tikai atalgojumu, bet arī citus līdzīgus maksājumus, kamēr Igaunijas nodokļu konvencija tikai „citu līdzīgu atlīdzību”. Tāpat arī Ukrainas nodokļu konvencija konkrēti nosaka, ka apliekams tas ienākums, kas gūts kā atlīdzība „sabiedrības direktoru padomes loceklim”. Tajā pašā laikā salīdzinājumam Igaunijas nodokļu konvencija pieļauj iespēju aplikēt ar nodokli arī atalgojumu, kas gūts kā sabiedrības vai citas juridiskas personas direktoru padomes vai citas līdzīgas institūcijas loceklim. Diplomande secina, ka Ukrainas nodokļu konvencijas noteikumi ir ekskluzīvi un nav attiecināmi uz ienākumiem, kas gūti citās sabiedrībās un pārvaldes institūcijās.

Ja profesionālie pakalpojumi tiek sniegti nesaistīti ar padomes vai valdes locekļa amatu un starp valstīm ir noslēgta nodokļu konvencija, tos, pastāvot noteiktiem nosacījumiem, var aplikēt ar nodokli tikai pakalpojuma sniedzēja rezidences valstī. Kā, piemēram, iepriekš minētajā piemērā ar Vācijas nodokļu konvenciju – ja persona – Vācijas rezidents sniedz pakalpojumus neierodoties Latvijā LR rezidentam vai nerezidenta pastāvīgajai pārstāvniecībai – tās gūtais ienākums Latvijā netiek aplikts ar ienākuma nodokli. Atkarībā no tā, kurā valstī ir labvēlīgāks nodokļu režīms, ir iespējams pārdomāt ienākuma veidu.<sup>117</sup>

VID Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma<sup>118</sup> 2007.gadam 3.piemērā norāda, ka „apmaksājot nerezidenta ceļa un viesnīcas izdevumus, šīs summas veido nerezidenta ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekamo ienākumu, jo nerezidenta apliekamais ienākums ir LR gūto naudas, naturālo vērtību un saņemto pakalpojumu kopums.” Jāņem vērā, ka netiek ietvertas

<sup>116</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.16 /2006-01/ lpp.

<sup>117</sup> Turpat, IIN 1.3.16 /2006-01/ lpp.

<sup>118</sup> Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma. Pieejams:

[www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/metodiskie%20materiāli/met\\_iein\\_par%20nerezidentiem.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/metodiskie%20materiāli/met_iein_par%20nerezidentiem.doc) (aplūkots 18.04.2007.)

summas, kas nepārsniedz normatīvajos aktos, kas nosaka kārtību, kādā atlīdzināmi ar komandējumiem un darbinieku darba braucieniem saistītie izdevumi, noteiktās normas. Šāds normatīvais akts ir 2002.gada 28.maija noteikumi Nr.219 „Kārtība, kādā atlīdzināmi ar komandējumiem un darbinieku darba braucieniem saistītie izdevumi”<sup>119</sup>.

Attiecīgi arī Metodisko materiālu 17.punkts<sup>120</sup> nerezidenta apliekamajā ienākumā neietver darba devēja atlīdzinātos transporta un naktsmītnes izdevumus, kas saistīti ar darbinieka - nerezidenta komandējumu vai darba braucienu. Tas nosaka, ka bruto darba samaksa neietver fiziskajai personai uz darba attiecību pamata piešķirto papildu labumu vērtību.

Piemēram, par ienākumu no algota darba nevar uzskatīt viesnīcas pakalpojumus komandējuma laikā, ja tie ir izmantoti darba devēja saimnieciskās darbības nodrošināšanai, jo persona negūst nekādu personīgu materiālu labumu. Savukārt, ar nodokli apliekams ienākums var būt darba devēja apmaksāts dzīvoklis vai noteiktas reizes gadā darba devēja apmaksāti ceļa izdevumi tuvinieku apciemošanai rezidences valstī,<sup>121</sup> kā arī gadījumos, ja ārvalstnieks piemēram, Latvijas uzņēmuma valdes loceklis, darba vajadzībās būs atbraucis uz Latviju un saņem dienas naudu no Latvijas uzņēmuma<sup>122</sup> vai ja ārvalstnieks atbrauc uz darbu Latvijā un Latvijas uzņēmums apmaksā pārcelšanās izdevumus.<sup>123</sup> Šie visi ir gadījumi, kas nav saistīti ar komandējumiem un darba braucieniem, t.i., braucieniem uz laiku un tādējādi gūtais ienākums tiek aplikts ar iedzīvotāju ienākuma nodokli. Šādi gūts ienākums atzīstams par ienākumu, nevis papildu labumu. Šo situāciju skaidro arī VID 17.01.2007. vēstule Nr.15.1.1.-9/2249 „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”.<sup>124</sup>

Aplūkotās nodokļu konvencijas iepriekš minētās situācijas specifiski neregulē. Tās kā Ukrainas nodokļu konvencija, piemēram, nosaka, ka apliekams atalgojums vai citi līdzīgi maksājumi. Attiecīgi tālāk kas ir saprotams zem šiem terminiem skatāms nacionālo likumdošanu kontekstā.

Nerezidentu ienākums no autoratlīdzības (honorāra) par zinātnes, literatūras un mākslas darbu, atklājumu, izgudrojumu un rūpniecisko paraugu darbu radīšanu tiek aplikts ar nodokli

<sup>119</sup> Kārtība, kādā atlīdzināmi ar komandējumiem un darbinieku darba braucieniem saistītie izdevumi: MK noteikumi Nr. 219. *Latvijas Vēstnesis*, 2002. 21. jūnijs, nr. 94

<sup>120</sup> Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma. Pieejams:

[www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/metodiskie%20materiāli/met\\_iein\\_par%20nerezidentiem.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/metodiskie%20materiāli/met_iein_par%20nerezidentiem.doc) (aplūkots 18.04.2007.)

<sup>121</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.7 /2005-04/ lpp.

<sup>122</sup> Kļuškina, D. Noteikumi par komandējumiem neattiecas uz nerezidentiem. *Bilance*, 2005. Nr. 3 (111), 37. lpp.

<sup>123</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.8 /2005-04/ lpp.

<sup>124</sup> *Par iedzīvotāju ienākuma nodokli*: Valsts ieņēmumu dienesta vēstule Nr.15.1.1.-9/2249. 2007. 17. janvāris. Pieejams: [www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/vid%20vestules/iein/iin\\_17012007\\_nr.15.1.1-9\\_2249.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/vid%20vestules/iein/iin_17012007_nr.15.1.1-9_2249.doc) (aplūkots 17.04.2007.)

pēc 25 % likmes ienākuma izmaksas brīdī. No maksājumiem par pārējiem intelektuālā īpašuma veidiem, nodoklis izmaksas brīdī ir jāietur pēc 15 % likmes.<sup>125</sup>

Piemēram, Vācijas nodokļu konvencija 12.panta 2.punktā nosaka, ka nodoklis nedrīkst pārsniegt 5 % no autoratlīdzības kopapjoma par ražošanas, tirdzniecības vai zinātnisku iekārtu izmantošanu, bet pārējos gadījumos tas nedrīkst pārsniegt 10 %.

Tā ir vispārēja prakse attiecībā uz šo ienākumu nodokļu konvencijās noteikt samazinātu nodokļa likmi autoratlīdzību ienākumam. Samazinātā likme piemērojama autoratlīdzības bruto apjomam. Tādējādi gadījumos, kad tiek piemēroti konvenciju noteikumi, likumā noteiktās attaisnoto izdevumu normas autoratlīdzību ienākumam nav piemērojamas.

Apdrošināšanas atlīdzības ienākumam ir piemērojama vispārīgā nodokļu likme – 25 %, un tas ir jāietur izmaksas brīdī. Pārsvārā gadījumos, ja nerezidents ir tādas valsts rezidents, ar kuru ir noslēgta nodokļu konvencija, apdrošināšanas atlīdzība tiks aplikta ar nodokli tikai rezidences valstī.<sup>126</sup> Tomēr atšķirīgi nosacījumi ir, piemēram, nodokļu konvencijā ar Zviedriju, kur tiek pieļauts šādus ienākumus aplikēt ar nodokli arī otrajā valstī (Latvijā), kur šāds ienākums ir gūts. Zviedrijas nodokļu konvencija 18.pants „Pensijas, ikgadējie maksājumi un līdzīgas izmaksas” nosaka, ka, ja Zviedrijas rezidentam (Latvijas nerezidentam) Latvija ikgadējos maksājumus (t.sk. apdrošināšanas atlīdzības), kas veidojas Zviedrijā, neapliek ar vērā ņemamiem nodokļiem, tad šīs apdrošināšanas atlīdzības var tikt apliktas ar nodokļiem Zviedrijā. Interessants jautājums kā novērtēt robežu kas šķir „vērā ņemamus nodokļus” no citiem. Tādējādi veidojas dubultās nodokļu aplikšanas situācija, kas attiecīgi jānovērš.

---

<sup>125</sup> Nodokļu likumu komentāri. IIN 1.3.25 /2006-01/ lpp.

<sup>126</sup> Turpat, IIN 1.3.26 /2006-01/ lpp.

### 3. Nerezidenta – pastāvīgās pārstāvniecības apliekamie ienākumi

Nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības apliekamais ienākums noteikts likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 3.panta 4.daļā.

Ienākumus nosacīti var iedalīt:

2. noteiktas izcelsmes ienākumi:

dividendes, lauksaimniecības pakalpojumu kooperatīvās sabiedrības atbilstošās sadalītās kooperatīvās sabiedrības pārpalikuma daļas un dzīvokļu, automašīnu garāžu, laivu garāžu īpašnieku un dārzkopības kooperatīvās sabiedrības biedriem sadalītā peļņa, procentu maksājumi, atlīdzība par Latvijā esoša īpašuma izmantošanu, atlīdzība par Latvijā esoša nekustamā īpašuma atsavināšanu.

4. ienākumi no dažādām aktivitātēm:

ienākumi, kas gūti no līdzdalības personālsabiedrībā, atlīdzība par vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem.

3. citi ienākumi:

samaksa par intelektuālo īpašumu:

- 1) maksājumi par autortiesībām vai tiesībām izmantot autortiesības uz literāru vai mākslas darbu, ieskaitot kinofilmas, videofilmas vai skaņu ierakstus,
- 2) maksājumi par pārējiem intelektuālā īpašuma veidiem.

Nerezidentu pastāvīgo pārstāvniecību ar nodokli apliekamais objekts ir Latvijā gūtie ieņēmumi no saimnieciskās darbības vai ar to saistītām darbībām. Uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju loks nekā iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju loks ir šaurāks un tie ir uzskatāmi par speciālajiem subjektiem.<sup>127</sup> Tradicionāli valstu praksē uzmanība tiek koncentrēta uz fiziskās personas aplikšanu ar nodokļiem. Pamatojums - aiz jebkuras juridiskās personas atrodas fiziskā persona, kas arī ir centrālais nodokļu aplikšanas objekts.<sup>128</sup>

Latvijā uzņēmumu ienākuma nodoklis no dividendēm tiek ieturēts 10 % apjomā no dividenžu summas.

---

<sup>127</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.2.2. /2006-01/ lpp.

<sup>128</sup> Grieznis, J. Ofšora kompāniju pielietošanas un likumdošanas nianšes. *Latvijas Ekonomists*, 2002. Nr. 12 (95), 77. lpp.

Igaunijas nodokļu konvencija toties nosaka, ka, ja dividenžu īpašnieks ir saistītā sabiedrība (kura pārvalda vismaz 25 % tās sabiedrības kapitāla, kura izmaksā dividendes), tad nodoklis nedrīkst pārsniegt 5 % no dividenžu kopapjoma. Pārējos gadījumos tie ir 15 %.

Šajā sakarā jāmin, ka ieviešamās direktīvas 90/435/EEK<sup>129</sup> nolūks ir dividendes un pārējo peļņas sadali, ko meitas uzņēmumi maksā saviem mātes uzņēmumiem, atbrīvojot no nodokļu ieturēšanas un novērst nodokļu dubulto uzlikšanu šādiem maksājumiem. 2003.gada 22.decembra Padomes direktīva 2003/123/EK<sup>130</sup> paredz, ka, lai direktīvas priekšrocības varētu attiecināt uz lielāku sabiedrību skaitu, akciju daļas robežvērtība, lai vienu sabiedrību uzskatītu par mātes uzņēmumu un otru uzskatītu par tās meitas uzņēmumu, pakāpeniski tiks samazināta no 25 % līdz 10 %.<sup>131</sup>

Tātad, ja nodokļu konvencijas nosacījumi šajā gadījumā ir nelabvēlīgāki par nacionālās likumdošanas nosacījumiem, bet ar to tie nezaudē savu prioritāti.

Saskaņā ar Latvijas likumu nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības ienākums no procentu maksājumiem vispārīgā gadījumā ir apliekams ar 15 % nodokli. Ja procentu maksājumu maksātājs un saņēmējs ir saistīti uzņēmumi vai personas, tad nodoklis ir 10 % no šiem maksājumiem. Vācijas nodokļu konvencijas 11.panta 5.punkts nosaka, ka, ja Vācijas rezidents, izmantojot Latvijā esošu pastāvīgo pārstāvniecību, veic uzņēmējdarbību Latvijā un Latvijā rodas ar procentiem apliekamais ienākums, tad nodoklis tiks maksāts Latvijā.

Ar 2004.gada 20.decembra likuma grozījumiem<sup>132</sup> tika iestrādātas Padomes 2003.gada 3.jūnija direktīvas 2003/49/EK<sup>133</sup> par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs, normas. Minētie grozījumi paredz, ka nodoklis nav jāietur no procentu maksājumiem, izņemot minētos procentu maksājumus, ko Latvijas rezidents izmaksā ES dalībvalstu saistītai sabiedrībai vai tās pastāvīgajai pārstāvniecībai, kas atrodas citā ES dalībvalstī. Šī norma stājas spēkā 2013.gada 1.jūlijā.<sup>134</sup>

---

<sup>129</sup> Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:LV:HTML> (aplūkots 15.04.2007.)

<sup>130</sup> Padomes direktīva 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0123:LV:HTML> (aplūkots 15.04.2007.)

<sup>131</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.4.26 /2006-01/ lpp.

<sup>132</sup> Grozījumi likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2004. 24. decembris, nr. 206

<sup>133</sup> Direktīva 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:LV:HTML> (aplūkots 15.04.2007.)

<sup>134</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.4.32 /2006-01/ lpp.

Saistīta uzņēmuma definīcija ir visai plaša un tai ir „atvērtas” normas raksturs. Tādēļ nodokļu maksātājiem pastāv risks, ka darījumi varētu tikt kvalificēti kā darījumi starp saistītiem uzņēmumiem ar tiem noteiktajām nodokļu sekām.<sup>135</sup>

Likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” ir divu veidu saistīto uzņēmumu definīcijas – vispārīgā un speciālā. Vispārīgā ir dota likuma 1.pantā un attiecas uz iekšzemes uzņēmumiem. Speciālā definīcija ir dota likuma 19.1 pantā un attiecas uz ES dalībvalstu saistītajām sabiedrībām.

Saistīts uzņēmums un ar uzņēmumu saistīta persona ir plaši jēdzieni. Atšķirībā no citiem nerezidentu ienākuma veidiem ir izšķiroši, ka saņēmējs ir ar maksātāju saistīts uzņēmums vai persona. Ja starp maksātāju un saņēmēju nav šādas saistības, tad procentu ienākums nav apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

Arī šādā situācijā pastāv vairākas nodokļu plānošanas iespējas, kas ļauj procentu maksājumu no saistītām personām novirzīt uz nesaistītu personu.<sup>136</sup>

Maksājumi par vadības, konsultatīvajiem un tehniskās palīdzības pakalpojumiem nav atskaitāmi. Normas pamatnostādnei ir loģisks pamatojums, jo, pirmkārt, nerezidents nevar slēgt līgumus pats ar savu pārstāvniecību, un, otrkārt, maz ticams, ka nerezidents šādus pakalpojumus sniegs nesaistītām personām. Atkarībā no konsultatīvo un tehnisko pakalpojumu rakstura tie varētu tikt sniegti arī trešajām personām. Tas norāda, ka „speciālo pakalpojumu” definējums ir nepamatoti plašs, jo pastāvīgai pārstāvniecībai, kuras ienākums jānosaka tāpat kā tas tiktu noteikts, ja šī pārstāvniecība būtu atsevišķs uzņēmums, ir ierobežotas iespējas atskaitīt tādos izdevumus, kuri ir saistīti ar tās veikto uzņēmējdarbību Latvijā. Cita veida pakalpojumi, piemēram, starpniecības pakalpojumi, nav ietverti speciālajos pakalpojumos, tādējādi samaksa par nerezidenta sniegtajiem starpniecības pakalpojumiem būs pilnībā atskaitāma, ja tā atbildīs tirgus cenai.<sup>137</sup>

Latvijas likuma „Par uzņēmumu ienākumu nodokli” 3.panta 4.daļas 2.punkts nosaka, ka atlīdzības par vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem tiek ieturēts nodoklis 10 % apmērā no atlīdzības summas. Vadības un konsultatīvie pakalpojumi Zviedrijas nodokļu konvencijā tiek regulēti 14.pantā. Tie tiek iekļauti jēdzienā „cita veida neatkarīga rakstura pakalpojumi” nodokļu konvencijas piemērošanas vajadzībām. Saskaņā ar nodokļu konvencijas 14.panta 1.punktu, ja vadības un konsultatīvo pakalpojumu sniedzējs ir un Zviedrijas rezidents (Latvijas nerezidents), tad ienākums no šādiem pakalpojumiem, atbilstoši nodokļu konvenciju

---

<sup>135</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.1.8 /2006-01/ lpp.

<sup>136</sup> Turpat, UIN 9.3.18 /2001-03/ lpp.

<sup>137</sup> Turpat, UIN 9.2.6 /2006-01/ lpp.

noteikumiem, apliekams tikai Zviedrijā, izņemot gadījumus, kad šādi pakalpojumi tiek sniegti Latvijā, izmantojot pastāvīgo pārstāvniecību.<sup>138</sup>

Praksē saskaras ar ļoti dažādiem līgumiem, kuros noteikta samaksa mātes uzņēmumam – nerezidentam par dažāda veida pakalpojumiem – vadības pakalpojumiem (*management services*), mārketinga pakalpojumiem (*marketing services*), izplatīšanas pakalpojumiem (*distribution services*), informācijas tehnoloģiju pakalpojumiem (*IT services*) utt. Piemērojamais nodokļu režīms lielā mērā ir atkarīgs no līgumā norunātā pakalpojuma būtības, t.i., vai minētais pakalpojums var tikt atzīts par tādu, par kuru saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” prasībām ir ieturamas nodoklis.<sup>139</sup> Pakalpojumus ir jāizvērtē pēc juridiskās formas ekonomiskā satura un būtības. Ienākums no jebkura rakstura konsultācijām nav ieturējuma nodokļa objekts. Par vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem var uzskatīt pakalpojumus, kas sniegti, lai konsultētu pārvaldes institūciju par jautājumiem, kas ir pārvaldes institūcijas kompetencē. Pakalpojumu saņēmējam jābūt vadībai tiešā nozīmē,<sup>140</sup> kā arī pakalpojums nepieciešams, lai vadība veiktu tās funkcijas, piemēram, plānošanas un lēmumu pieņemšanas mērķiem; konsultācijas ir sniegtas jautājumos, kas ir pārvaldes institūciju kompetencē saskaņā ar likumu vai statūtiem.<sup>141</sup>

Ja tiek sniegti cita veida pakalpojumi – ne vadības un konsultatīvajiem pakalpojumi, tad tie tiek aplikti ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Igaunijas nodokļu konvencijas 13.panta („Kapitāla pieaugums”) 4.punkts ietver vispārīgo noteikumu, ka akciju vai daļu pārdošana ir apliekama tikai ienākuma ieguvēja rezidences valstī. Panta 1.punkts (kā vairums nodokļu konvencijām) paredz: ja tiek atsavināts nekustamais īpašums vai akcijas vai daļas sabiedrībā, kuras aktīvus veido galvenokārt valstī esošais nekustamais īpašums, t.i., tiek gūts kapitāla pieaugums, ienākumu no nekustamā īpašuma vai akciju vai daļu pārdošanas var aplikt nekustamā īpašuma atrašanās valstī. Šis noteikums liek samaksāt nodokli, ja nerezidents, lai izvairītos no nodokļa maksāšanas par ienākumu no īpašuma pārdošanas tieši, nodibina sabiedrību, kurai nodod šo nekustamo īpašumu, un nekustamā īpašuma vietā pārdod sabiedrības daļas kopā ar nekustamo īpašumu.<sup>142</sup>

Latvijas likums nosaka, ka uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek ieturēts no samaksas par intelektuālo īpašumu, izņemot samaksu par intelektuālo īpašumu, ko Latvijas sabiedrība

<sup>138</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.1.19 /2006-01/ lpp.

<sup>139</sup> Spīgule, J. Pakalpojumu direktīva Latvijas uzņēmējiem pavērs jaunas iespējas ES. *Bilance*, 2006. Nr. 2 (134), 28. lpp.

<sup>140</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.3.16 /2001-01/ lpp.

<sup>141</sup> Turpat, UIN 9.4.31 /2006-01/ lpp.

<sup>142</sup> Petkeviča, J. Ienākums no nekustamā īpašuma – aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 17 (101), 20. lpp.

izmaksā ES dalībvalstu saistītai sabiedrībai vai tās pastāvīgajai pārstāvniecībai, kas atrodas citā ES dalībvalstī. Aplikamais nodoklis maksājumiem par autortiesībām (ieskaitot blakustiesības) vai tiesībām izmantot autortiesības (ieskaitot blakustiesības) uz literāru vai mākslas darbu, ieskaitot kinofilmas, videofilmas vai skaņu ierakstus ir 15 % no šiem maksājumiem, bet maksājumiem par pārējiem intelektuālā īpašuma veidiem - 5 %.

Vācijas nodokļu konvencijas 12.pants 2.punktā nosaka, ka autoratlīdzības nodoklis nedrīkst pārsniegt 5 % no autoratlīdzības kopapjoma par ražošanas, tirdzniecības vai zinātnisko iekārtu izmantošanu, bet pārējos gadījumos – 10 %. Salīdzinājumam - Ukrainas nodokļu konvencija šādu diferenciaciju neveic. Tajā ir noteikta vienota likme – 10 % no autoratlīdzības kopapjoma.

Pastāvīgā pārstāvniecība ir tiesīga atskaitīt nerezidenta izdevumus tikai tad, ja intelektuālais īpašums ir pirkts. Tātad tā nav tiesīga atskaitīt tādus izdevumus, kuri saistīti ar intelektuālā īpašuma radīšanu, ko ir radījis nerezidents. Tāpat netiek pieļauti izdevumi, kas radušies nerezidentam tam piederoša intelektuālā īpašuma izveidē.<sup>143</sup>

Nodokli pēc likumā paredzētajām likmēm maksā nerezidents, bet rezidents nodokli tikai ietur un iemaksā budžetā ne vēlāk kā līdz nākamā mēneša 15.datumam. Praksē autoratlīdzības jautājumos savstarpējās attiecības parasti tiek veidotas tā, ka visus izplatīšanas (izdošanas, kopiju izgatavošanas u.c.) izdevumus sedz vietējais uzņēmums. Tas saņem visus ienākumus un izmaksā ārvalstniekam autoratlīdzību. Latvijas nodokļu maksātājs zināmā veidā pilda starpnieka lomu starp nerezidentu un nodokļu administrāciju.<sup>144</sup>

Saskaņā ar „Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumu”<sup>145</sup> 11.punktu autortiesību un blakustiesību objektus un subjektus nosaka atbilstoši Autortiesību likumam<sup>146</sup>. Pirms izpildīt pienākumu ieturēt nodokli, jāizvērtē, vai attiecīgais maksājums ir saistīts ar autortiesību izmantošanu vai tiesībām izmantot autortiesības, taču maksājums par paša materializētā darba izmantošanu, kurš tiek aizsargāts ar autortiesībām, nav uzskatāms kā maksājums par autortiesību izmantošanu vai tiesībām izmantot autortiesības uz šo darbu.<sup>147</sup>

Saskaņā ar likumu „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” samaksa par intelektuālo īpašumu ir jebkurš maksājums, ko saņem kā kompensāciju par jebkurām autortiesībām (ieskaitot blakustiesības) vai par tiesībām izmantot autortiesības (ieskaitot blakustiesības) uz

<sup>143</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 10.1.10 /2002-01/ lpp.

<sup>144</sup> Borisovska, N. Nerezidentu autortiesību aplikšana ar nodokļiem Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 7 (79), 13. lpp.

<sup>145</sup> Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi: MK noteikumi nr. 319. *Latvijas Vēstnesis*, 2000. 22. septembris, nr. 331/333

<sup>146</sup> Autortiesību likums: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2000. 27. aprīlis, nr. 148/150

<sup>147</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.1.14 /2006-01/ lpp.

literāru, zinātnisku vai mākslas darbu, ieskaitot datorprogrammas, kinofilmas, videofilmas vai skaņu ierakstus, jebkuru patentu, firmas zīmi, dizainparaugu vai modeli, plānu, slepenu formulu vai procesu, vai par tiesībām izmantot ražošanas, komerciālās vai zinātniskās iekārtas vai par to izmantošanu, vai par informāciju attiecībā uz rūpniecisku, komerciālu vai zinātnisku darbību un pieredzi.

Turpretī, piemēram, Vācijas nodokļu konvencijā autoratlīdzības jēdziens apzīmē jebkāda veida maksājumus, ko saņem kā kompensāciju par jebkuru autortiesību izmantošanu vai par tiesībām izmantot autortiesības uz literāru, zinātnisku vai mākslas darbu, arī kinofilmām, televīzijas filmām, ierakstiem televīzijas un radio pārraidēm, uz jebkuru patentu, firmas zīmi, dizainu vai modeli, plānu, slepenu formulu vai procesu, par ražošanas, tirdzniecības vai zinātnisko iekārtu izmantošanu vai par tiesībām tās izmantot, vai par informāciju attiecībā uz ražošanas, tirdzniecības vai zinātnisku darbību un pieredzi.

Kā redzams, nodokļu konvencija atšķirībā no Latvijas likuma neizdala maksājumu, kas saņemts saistībā ar blakustiesībām vai tiesībām tās izmantot. Tāpat arī nodokļu konvencijas noteikumi gramatiski nedaudz atšķiras no likuma, paredzot, ka ar samaksu par intelektuālo īpašumu tiek iekļauta atlīdzība par autortiesību izmantošanu vai par tiesībām tās izmantot. Atšķirība ir tā, ka Latvijas likums iekļauj kompensāciju par jebkurām autortiesībām, nevis tikai autortiesību izmantošanu. „Atlīdzību par autortiesībām” - var uzskatīt par atlīdzību par tiesību izmantošanu. Tas nozīmē, ka kompensācija par mantisko tiesību atsavināšanu netiks uzskatīta par samaksu par intelektuālo īpašumu, jo atlīdzība netiek maksāta par autortiesību lietošanu.<sup>148</sup>

Latvijas nodokļu likumā ir pieņemts, ka datorprogrammas tiek uzskatītas par zinātnisku darbu, un tādējādi tiek apliktas kā maksājums par pārējiem intelektuālā īpašuma veidiem. Toties Autortiesību likuma 4.panta 1.punkts norāda, ka datorprogrammas ir uzskatāmas par literāru darbu.

Arī OECD Konvencijas Modeļa 1992.gada komentāri secina, ka datorprogrammas pēc savas būtības ir drīzāk zinātnisks darbs, nekā mākslas vai literārs darbs. Likumdevējs nav ņēmis vērā nacionālo likumu, kas<sup>149</sup> norāda datorprogrammu piederību literāriem darbiem.

Veicot maksājumus nerezidentiem par datorprogrammu iegādi, jāņem vērā, ka gadījumā, ja uzņēmums – rezidents neiegūst autortiesības vai tiesības izmantot autortiesības (datorprogrammas pārveidot, modificēt, kopēt vai veikt citas darbības, kuras aizsargā autortiesības), kā arī neveic nekādas Autortiesību likuma 15.pantā noteiktās darbības attiecībā

---

<sup>148</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.1.15 /2006-01/ lpp.

<sup>149</sup> Turpat, UIN 9.3.22 /2001-03/ lpp.

pret konkrētā darba (datorprogrammas) izmantošanu, tad nodoklis pēc likumā paredzētās likmes no šādiem maksājumiem par datorprogrammas iegādi nav jāietur.<sup>150</sup>

Lai noteiktu pareizo nodokļu režīmu, ir jāņem vērā situācijas, kurās datorprogrammu izmantotājam piešķirtās tiesības sastāda pilnas vai daļējas autortiesības, vai arī šo tiesību apjoms ir ierobežots tiktāl, ciktāl ir nepieciešams šīs programmas izmantošanai, vai arī autortiesības tiek atsavinātas. Ja izmantotājam tiek piešķirtas tiesības reproducēt, izplatīt vai modificēt datorprogrammu, maksājums ir uzskatāms par atlīdzību par autoram piederošo mantisko izņēmuma tiesību izmantošanu. To netieši arī pamato apstāklis, ka šādu tiesību izmantošana bez autora atļaujas, būtu uzskatāma par autortiesību pārkāpumu.<sup>151</sup>

Gan Autortiesību likums, gan arī OECD Konvencijas Modeļa definīcija, uz kuras bāzes ir izveidota Latvijas likuma definīcija, pamato apsvērumu, ka likums ir attiecināms tikai uz samaksu par autortiesību izmantošanu.<sup>152</sup>

---

<sup>150</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.4.38 /2006-01/ lpp.

<sup>151</sup> Turpat, UIN 9.1.16 /2006-01/ lpp.

<sup>152</sup> Turpat, UIN 9.1.17 /2006-01/ lpp.

#### 4. Apliedzamā ienākuma noteikšana

Iespējas samazināt nodokli parasti ir ierobežotas:

- 1) ar ārvalstīs samaksātā nodokļa lielumu, - nodoklim jābūt faktiski samaksātam;
- 2) ar iekšzemes nodokļa summu, - valsts neatlīdzina ārvalstīs pārmaksāto nodokli;
- 3) ārvalstīs samaksātajam nodoklim jābūt ienākuma nodoklim vai tam pielīdzināmam nodoklim.<sup>153</sup>

Kad ienākuma avota valstij ir dotas pilnas vai ierobežotas tiesības aplikt ar nodokli, rezidences valstij ir pienākums piedāvāt atvieglojuma iespējas, lai izvairītos no dubultās nodokļu aplikšanas.<sup>154</sup>

Nodokļu konvencijas nodrošina nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanai atbrīvošanas vai/un kredīta (ieskaita) metožu piemērošanu.

Kredīta metode ir kopējās nodokļu summas samazinājuma metode. Likums viennozīmīgi nenosaka, ka nevarētu piemērot nodokļa atlaidi par ārvalstīs samaksāto nodokli, gadījumos, ja ienākums, kurš atbilstoši likuma normām ir atbrīvots no aplikšanas Latvijā, otrajā valstī ir aplikts ar ieturējuma nodokli 10 % apmērā. Piemēram, likuma „Par uzņēmumu ienākumu nodokli” 11.pants atbrīvo no aplikšanas ar nodokli no nerezidenta saņemas dividendes (ar nosacījumiem). Nodokļu konvenciju normas dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanai šajā gadījumā nav piemērojamas.

Aprēķināto nodokli var samazināt par summu, kas ir vienāda ar ārvalstīs samaksāto nodokli, ja šī nodokļa nomaksa ārvalstīs ir apliecināta ar ārvalstu nodokļu iekasēšanas institūcijas apstiprinātiem dokumentiem, kuros uzrādīts aplikamais ienākums un ārvalstīs samaksātā nodokļa summa. Šī norma piemērojama neatkarīgi no tā, vai ir noslēgta nodokļu konvencija.<sup>155</sup>

Atbrīvošanas metodē netiek ņemts vērā ārvalstīs gūtais ienākums - aplikamais ienākums samazināms par ārvalstīs gūto ienākumu, piemēram, pastāvīgās pārstāvniecības saimnieciskās darbības peļņa. Ja pēc šīs metodes, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli, ārvalstīs gūtie zaudējumi ir ietekmējuši uzņēmuma aplikamo ienākumu, par šiem zaudējumiem VID varētu prasīt palielināt aplikamo ienākumu. Lai piemērotu šo dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanas metodi, uzņēmumam faktiski jāveic aplikamā ienākuma koriģēšana par šo ārvalstīs veiktās darbības rezultātu attiecīgi to palielinot vai samazinot. Uzņēmumam nav izdevīgi piemērot atbrīvošanas metodi, ja tā darbība ārvalstīs ir ar zaudējumiem. Bet, ņemot vērā, šīs metodes mērķi – dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu,

<sup>153</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 11.2.1 /2001-02/ lpp.

<sup>154</sup> Hilling, M. Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market. B.v.: Jönköping University, 2005. p. 57.

<sup>155</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 11.2.3 /2001-01/ lpp.

zaudējumu gadījumā apliekamais ienākums nebūtu jākorrigē. Turklāt šādu koriģēšanu neparedz arī likums. Atbrīvošanas metode parasti netiek noteikta par visiem ienākuma veidiem.<sup>156</sup>

Atklājot atšķirības starp valstīm, kur viens un tas pats ienākumu veids katrā no valstīm nodokļu normatīvo aktu izpratnē var tikt definēts dažādi, ir iespējams izmantot šīs atšķirības kā priekšrocības, nosakot kopējo abās valstīs maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa apmēru.<sup>157</sup>

Galvenais vispārējais nosacījums attiecībā uz pastāvīgās pārstāvniecības apliekamā ienākuma samazināšanu par uz tās attiecināmajām izmaksām ir tas, ka pastāvīgās pārstāvniecības procentu maksājumi par aizņēmumiem savam galvenajam uzņēmumam, kā arī dažāda veida autoratlīdzības galvenajam uzņēmumam nesamazina pastāvīgās pārstāvniecības apliekamo ienākumu. Šī koncepcija balstās uz pieņēmumu, ka uzņēmums nevar pats sev izsniegt aizdevumu un līdz ar to nekad nesaņem procentu maksājumu pats no sevis. Līdzīgs pamatojums attiecas uz autoratlīdzības maksājumiem. Taču šis izņēmums nav piemērojams attiecībā uz bankām: procenti ir apliekami atkarībā no attiecībām starp bankas filiāli un bankas galveno uzņēmumu, sakarā ar to, ka aizdevumu izsniegšana ir viens no banku galvenajiem uzņēmējdarbības veidiem.

Galvenā uzņēmuma vadības un administratīvās izmaksas var tikt proporcionāli attiecinātas uz filiāli tādā apjomā, kādā tās veiktas filiāles vajadzībām vai attiecīgā starptautiskā uzņēmuma kopējām vajadzībām, un vienlaicīgi filiāles vajadzībām.<sup>158</sup>

Ja pastāvīgās pārstāvniecības ilgums Latvijā nepārsniedz 12 mēnešus, tā var izvēlēties un pamatmetodes vietā var noteikt savu apliekamo ienākumu pēc vienkāršotās apliekamā ienākuma metodes. Piemērojot vienkāršoto apliekamā ienākuma noteikšanas metodi, tiek uzskatīts, ka pastāvīgās pārstāvniecības apliekamais ienākums ir vienāds ar 20 % no pastāvīgās pārstāvniecības ieņēmumiem.

Tā kā pastāvīgās pārstāvniecības apliekamais ienākums jānosaka tāpat kā jebkuram citam no nerezidenta neatkarīgam uzņēmumam, veiktajiem maksājumiem jāatbilst tirgus cenām. Tas nozīmē, ka nerezidenta izdevumi par precī, kuru saņem pastāvīgā pārstāvniecība, var tikt atskaitīti nevis pēc preces pašizmaksas, bet gan maksājumā iekļaujot arī nerezidenta peļņas normu, kuru tas gūtu darījumā ar jebkuru trešo personu.

Šāds maksājums nevar pārsniegt tirgus cenu šai precei vai pakalpojumam. Likums neparedz īpašus noteikumus attiecībā uz tirgus cenas noteikšanu, gadījumos, ja notiek

---

<sup>156</sup> Jaunzars, A. Nodokļu konvencijas. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 6 (102), 62. lpp.

<sup>157</sup> Kronbergs, D. Starptautiskās nodokļu plānošanas pamatprincipi. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 10 (130), 19. lpp.

<sup>158</sup> Butāne, I. Starptautiskās nodokļu likumdošanas pamatprincipi un starptautisko darījumu nodokļu izmaksu plānošana un strukturēšana. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 10 (106), 35. lpp.

darījumi starp nerezidentu un tā pastāvīgo pārstāvniecību. Izmantojamas MK 2000.gada 19.septembra noteikumu Nr.319 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi” 62.punktā aprakstītās metodes:

- 1) salīdzināmo nekontrolēto cenu metode;
- 2) izmaksu pieskaitīšanas metode;
- 3) tālākpārdošanas cenu metode.<sup>159</sup>

Minēto izdevumu atskaitīšana balstās uz pastāvīgās pārstāvniecības gūtā ienākuma noteikšanu gan pēc tiešās, gan pēc netiešās metodes. Tas nozīmē, ka šie izdevumi būs atskaitāmi tikai proporcionāli pastāvīgās pārstāvniecības ieņēmumu attiecībai pret nerezidenta vispasaules ieņēmumiem (netiešā metode). Tajā pat laikā, likums vēl nosaka, ka šie izdevumi ir tieši jāizmanto pastāvīgās pārstāvniecības darbībā (tiešā metode).

Parasti pastāvīgās pārstāvniecības ienākuma noteikšanai tiek noteikta vai nu tiešā, vai netiešā metode. Abu metožu nepamatots sajaukums rada negatīvas sekas. Ja izdevumi ir patiešām izmantoti pastāvīgās pārstāvniecības uzņēmējdarbībā, izdevumus nevarēs atskaitīt, ja pastāvīgās pārstāvniecības un nerezidenta vispasaules ieņēmumu proporcija būs negatīva pārstāvniecībai. Tādējādi pastāvīgās pārstāvniecības tiek nostādītas nelabvēlīgā situācijā – ja ieņēmumu proporcija būtu pozitīva pārstāvniecībai, tā nebūtu tiesīga veikt to izdevumu atskaitīšanu, kuri faktiski netiks izmantoti pastāvīgās pārstāvniecības uzņēmējdarbības veikšanai.

Pastāvīgās pārstāvniecības apliekamais ienākums jāizkorģē par „darījumiem” ar nerezidentu, kuru pārstāv pastāvīgā pārstāvniecība, ja tiek veikti „darījumi” par cenām, kas neatbilst tirgus cenām, kā arī par turpmākiem maksājumiem šim nerezidentam:

- 1) par autoratlīdzību, intelektuālo īpašumu, tiesībām izmantot patentus, intelektuālā īpašuma izmantošanu vai citām līdzīgām tiesībām;
- 2) par jebkādu speciālu pakalpojumu sniegšanu (vadības, konsultatīvie un tehniskās palīdzības pakalpojumi);
- 3) par procentu maksājumiem (ar izņēmumiem).<sup>160</sup>

Ņemot vērā, ka Latvija savās konvencijās rezervē sev tiesības 7.panta 3.punktu izteikt citādākā redakcijā (t.i., pievienot 3.punktam papildinājumu - izdevumi, kurus tiks atļauts atskaitīt, ietvers sevī tikai tos izdevumus, kādi būtu atskaitāmi, ja pastāvīgā pārstāvniecība būtu atsevišķs šīs valsts uzņēmums<sup>161</sup>), tad attiecīgi netiek piemērots „*arm's length*” princips, bet cenas tiek vērtētas atbilstoši tirgus cenām.<sup>162</sup>

<sup>159</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 10.1.9 /2001-01/ lpp.

<sup>160</sup> Turpat. UIN 10.1.8. /2001-01/ lpp.

<sup>161</sup> Kronbergs, D. Nodokļu konvenciju piemērošana. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 4 (100), 50. lpp.

<sup>162</sup> Turpat, 47.lpp.

Piemēram, Igaunijas nodokļu konvencijas 7.panta 3.punkts īpaši atrunā, ka, nosakot pastāvīgās pārstāvniecības peļņu, tiek atļauts atskaitīt izdevumus, kas saistīti ar pastāvīgās pārstāvniecības darbību, lai kur arī tie būtu radušies. Nosakot pastāvīgās pārstāvniecības peļņu, tiks pieļauta pastāvīgās pārstāvniecības izdevumu atskaitīšana no summas, kura tiek aplikta ar nodokļiem. Šie izdevumi varētu būt pārstāvniecības operatīvie un vispārējie administratīvie izdevumi, kas radušies vai nu valstī, kur atrodas pastāvīgā pārstāvniecība, vai citur.<sup>163</sup>

Pat tajā gadījumā, ja pastāvīgā pārstāvniecība varētu uzrādīt detalizētu uzskaiti, kuras mērķis ir uzrādīt peļņu, kas veidojas tās darbības rezultātā, attiecīgās valsts nodokļu administrācija varētu labot uzskaites datus atbilstoši „*arm's length*” principam.

Rodas jautājums, vai iekšējā īpašuma nodošana un pakalpojumu sniegšana notiek tādā pašā veidā, kādā uzņēmums, veicot savu parastu saimniecisko darbību, tos sniegtu trešajai personai par cenu atbilstoši „*arm's length*” principam, t.i., iekļaujot pārdošanas cenā atbilstošu peļņas procentu.

Attiecībā uz nemateriālajām tiesībām (piemēram, autoratlīdzību maksājumiem) nosacījumus par attiecībām starp uzņēmumiem uzņēmumu grupā nevar piemērot viena uzņēmuma struktūrvienību (pārstāvniecību) savstarpējām attiecībām.<sup>164</sup>

Tas nozīmē, ka peļņa, ko uzņēmums var gūt otrajā valstī, neatkarīgi no savas pastāvīgās pārstāvniecības šajā valstī, nav jāattiecina uz šo pastāvīgo pārstāvniecību. Līdz ar to OECD Modeļa nosacījums ir nepiemērot pievilksanas spēka koncepciju. Galvenais iemesls tam ir tas, ka mūsdienu uzņēmējdarbības organizācija ir sarežģīts un komplekss process. Uzņēmums var veikt saimniecisko darbību otrā valstī, izmantojot pastāvīgo pārstāvniecību, neatkarīgos aģentus, vai veikt saimniecisko darbību otrā valstī tieši no savas rezidences valsts. OECD Konvencijas Modelis paredz, ka nodokļa interpretācijai ir jābūt neatkarīgai no ekonomiskajiem procesiem. Apvienoto Nāciju Modelis tomēr pieļauj ierobežotu pievilksanas spēka koncepcijas piemērošanu.<sup>165</sup>

Dažas valstis atbalsta viedokli, saskaņā ar kuru, ārvalstu uzņēmumam nodibinot pastāvīgo pārstāvniecību šo valstu teritorijā, uzņēmums ir klātesošs attiecīgajās valstīs, un uz to attiecas šo valstu finanšu jurisdikcija tādā mērā, ka tās var aplikāt ar nodokli visu peļņu, ko uzņēmums ir guvis šo valstu teritorijās neatkarīgi no tā, vai peļņa gūta no pastāvīgās pārstāvniecības vai citas darbības. Šādu principu dēvē „pievilksanās spēka principu”. Turpretim citas valstis par labāku atzīst principu, ko satur konvencijas 7.pants 1.punkta

<sup>163</sup> Kronbergs, D. Nodokļu konvenciju piemērošana. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 4 (100), 48.lpp.

<sup>164</sup> Turpat, 49.lpp.

<sup>165</sup> Butāne, I. Starptautiskās nodokļu likumdošanas pamatprincipi un starptautisko darījumu nodokļu izmaksu plānošana un strukturēšana. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 10 (106), 33. lpp.

2.teikums, proti, princips, ka uzņēmējdarbības peļņa nav apliekama, ja vien tā netiek gūta, izmantojot pastāvīgo pārstāvniecību. Princips, kas ietverts 1.punkta 2.teikumā, tiek balstīts uz viedokli, ka, apliekot ar nodokli peļņu, ko ārvalstu uzņēmums guvis kādā noteiktā valstī, tās valsts nodokļu administrācijai būtu jāizvērtē atsevišķi peļņas gūšanas avoti valstī un katram no tiem būtu jāpiemēro tests pastāvīgās pārstāvniecības noteikšanai.

Galvenais pretarguments, ko min saistībā ar augstākminēto viedokli, ir iespējamais risks, ka tas varētu sekmēt izvairīšanos no nodokļa nomaksas.<sup>166</sup>

Likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” nepiemēro OECD praksi, un likumā tiek paredzēts, ja nerezidents veic tādu pašu uzņēmējdarbību Latvijā, kādu veic tā pastāvīgā pārstāvniecība, Latvijā ar nodokli tiks aplikti arī nerezidenta tieši gūtie ienākumi. Likuma norma neattiecas uz gadījumiem, kad nerezidents savu darbību veic netieši, piemēram, izmantojot starpniekus.<sup>167</sup>

Latvijas likums neparedz aplikt ar nodokli tādu nerezidenta ienākumu, kurš gūts Latvijā, veicot citādāku uzņēmējdarbību nekā to veic nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība. Tomēr citādāka uzņēmējdarbība nozīmē pēc būtības atšķirīga rakstura iesaistītas darbības, nevis vienas darbības dažādu funkciju nošķiršanu. Ja nerezidenta darbības sfēra ir ļoti plaša, bet pastāvīgā pārstāvniecība veic tikai kādu noteiktu funkciju, piemēram, sniedz preču mārketinga pakalpojumus, šādā situācijā būs pamats apgalvot, ka gan nerezidents, gan tā pastāvīgā pārstāvniecība veic vienu un to pašu uzņēmējdarbību, un uz nerezidenta Latvijā gūto ienākumu būs attiecināma „pievilkšanas spēka” koncepcija.<sup>168</sup>

Nereti noslēgtie līgumi paredz, ka visas nodokļu saistības, arī ieturējuma nodoklis, ir jāsedz ienākuma izmaksātājam. Prakse rāda, ka nodoklis tiek nevis ieturēts, bet gan pārskaitīts budžetā no rezidenta līdzekļiem pretēji likumā noteiktajai prasībai nodokli ieturēt. Šādas rīcības rezultātā palielinās risks, ka Latvijas uzņēmuma ieturēto nodokli nodokļu administrācija uzskatīs par izdevumu, kas nav saistīts ar saimniecisko darbību, vai arī uzskatīs, ka nodoklis nav ieturēts no visas izmaksātās summas.<sup>169</sup>

Atsevišķos gadījumos, kad rezidentam ir uzlikts par pienākumu veikt nodokļa ieturēšanu valsts labā, rezidents nemaksā nodokli par sevi, bet tikai ietur nodokli nerezidentam maksājamās summas. Savukārt, ja rezidenta nodokļu bāze mākslīgi tiek palielināta par citas juridiskas personas ienākumu bez redzama pamatojuma, tiek pārkāpts viens no nodokļu

<sup>166</sup> Kronbergs, D. Nodokļu konvenciju piemērošana. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 4 (100), 45. lpp.

<sup>167</sup> Puzule, A., Ienākuma nodokļa sistēmas pilnveidošana Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 4 (76), 54. lpp.

<sup>168</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.4.19 /2006-01/ lpp.

<sup>169</sup> Turpat, UIN 9.4.21 /2006-01/ lpp.

tiesību pamatprincipiem – katra persona ir atbildīga par nodokļu nomaksu, kas attiecas uz viņas pašas gūto ienākumu.<sup>170</sup>

Ne vienmēr jāveic nodokļu aplikšana – tā nenotiks, ja maksājumu nerezidentam veic kāds cits nerezidents. Šāds nodokļu režīms ir loģisks praktisku apsvērumu dēļ, jo varētu būt zināmas grūtības nokontrolēt nodokļu ieturēšanu un pārskaitīšanu Latvijas budžetā, ja ieturēšanas aģenta funkcijas pildītu nerezidents. Likuma redakcija liedz Latvijai aplikēt ar nodokli nerezidenta ienākumu no īpašuma izmantošanas Latvijā vai nekustamā īpašuma pārdošanas, ja attiecīgi nomnieks vai pircējs ir cits nerezidents.<sup>171</sup>

Pastāvīgās pārstāvniecības peļņu nevar samazināt attiecībā uz MK noteiktā beznodokļu vai zemu nodokļu valstu sarakstā minēto valstu un teritoriju rezidentu pastāvīgajām pārstāvniecībām LR.<sup>172</sup>

Konvencijā netiek definēts termins „peļņa”, tomēr to saprot plašākā nozīmē ietverot visu ienākumu, kas gūts no uzņēmuma darbības. Tomēr, vispārēji piemērojot konvenciju normas, termina „peļņa” interpretācija var ieviest zināmas šaubas. Ja uzņēmuma peļņā ietverti citi ienākuma veidi, kas apskatīti atsevišķi citos konvencijas pantos (piemēram, dividendes), tad rodas jautājums, vai šādas peļņas aplikšana ar nodokli notiek saskaņā ar īpašo konvencijas pantu par dividendēm vai saskaņā ar šo pantu.<sup>173</sup>

Uzņēmumu ienākuma nodokli ietur no visiem maksājumiem, ko Latvijas rezidenti vai nerezidentu pastāvīgās pārstāvniecības izmaksā juridiskajām, fiziskajām un citām personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas MK noteikumos<sup>174</sup> minētajās zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās, ieskaitot maksājumus šo personu pārstāvjiem vai trešo personu banku kontos un maksājumus, kas veikti savstarpēja norēķinu ieskaita veidā. Izņēmums ir maksājumi personām, kuras atrodas, ir izveidotas vai nodibinātas zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās:

- 1) Latvijas rezidentu izmaksātās dividendes;
- 2) procentus no LR reģistrētām kredītiestādēm par depozītnoguldījumiem un norēķinu kontu atlikumiem, ja šie procenti tiek izmaksāti atbilstoši kredītiestādes noteiktajai vispārējai likmei par depozītnoguldījumiem un norēķinu kontu atlikumiem;
- 3) maksājumus par preču piegādēm, ja šīs preces ir attiecīgās zemu nodokļu vai beznodokļu valsts vai teritorijas izcelsmes preces.<sup>175</sup>

<sup>170</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.3.6 /2001-01/ lpp.

<sup>171</sup> Melnalksne, I. Nodokļu sistēmas ietekme uz uzņēmējdarbību Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 5 (77), 40. lpp.

<sup>172</sup> Turpat, 42. lpp.

<sup>173</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 10.1.8. /2001-01/ lpp.

<sup>174</sup> Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām: MK noteikumi nr. 276. *Latvijas Vēstnesis*, 2001. 21. jūnijs, nr. 101

<sup>175</sup> Nodokļu ceļvedis. UIN 9.3.6 /2001-01/ lpp.

Starptautiskajā praksē ir pazīstama ofšora pielietošana pie preču eksporta operācijām.<sup>176</sup>

Prezumējot, ka jebkurš darījums ar personām, kas atrodas zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs, tiek veikts nodokļu samazināšanas nolūkā, maksājumi šādām personām tiek aplikti ar ieturējuma nodokli, kas ir vienāds ar nodokļa likmi Latvijā, kas būtu jāmaksā Latvijas rezidentam, ja maksājumi nerezidentam netiktu veikti.

Ārzonu uzņēmumu izmantošanas mērķis ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas – slēpt darījumus, izmaksas, veikt netīrās naudas atmazgāšanu, samazināt ar nodokli apliekamo objektu un citas darbības, kā arī dažādu parādu summas padarīt par nepiedzenamām – uzņēmuma pārreģistrēšana 100 % uz ārzonu uzņēmuma vārda. Līdz ar to šāda veida ārzonu uzņēmumu investīcijas nevarētu uzskatīt par īstām tiešajām investīcijām, kas sekmētu valsts ekonomisko attīstību.<sup>177</sup>

Ar 2007.gada 1.janvāri stājušies spēkā grozījumi likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”. Ievērojamākā grozījumu daļa ir paredzēta, lai nodrošinātu ES pamatbrīvības, un tie galvenokārt uzlabos nodokļu režīmu nodokļa maksātājiem, kuri darbojas vairākās ES vai EEZ valstīs. Labvēlīgās normas, ko līdz šim piemēroja tikai attiecībā uz Latvijas rezidentiem, tiek attiecinātas arī uz citu ES dalībvalstu un EEZ valstu rezidentu gūto ienākumu.

Ar grozījumiem tiek paredzēta nodokļu režīma vienādošana no rezidentiem un no EEZ valstu (tajā skaitā arī visu ES dalībvalstu) saņemamajām dividendēm. Likuma normas līdz 2006.gada beigām paredzēja, ka Latvijas sabiedrību no rezidentiem saņemamās dividendes vispārīgā gadījumā netiek iekļautas apliekamajā ienākumā, bet no nerezidentiem saņemamajām dividendēm tika piemērots atšķirīgs režīms. Lai no ES dalībvalstu uzņēmumiem saņemamās dividendes neiekļautu apliekamajā ienākumā, tika piemēroti direktīvas 90/435/EEK (arī direktīvas 2003/123/EK) nosacījumi, bet pārējo valstu, kas nav ES dalībvalstis, bet ir EEZ valstis, rezidentu aprēķinātajām dividendēm piemērots nosacījums, ka dividenžu saņēmējam jāpieder vismaz 25% no kapitāla un balsstiesībām, lai saņemamās dividendes neiekļautu apliekamajā ienākumā.

Grozījumu rezultātā apliekamajā ienākumā netiks iekļautas dividendes no visu ES un EEZ valstu uzņēmumiem – konkrētās valsts rezidentiem, ka dividenžu izmaksātāji to rezidences valstī maksā vienu no likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 2.pielikumā minētajiem nodokļiem un nav atbrīvoti no attiecīgā nodokļa vai tiem nav iespējas izvēlēties nodokļa atbrīvojumu, bet attiecībā uz Islandes, Norvēģijas un Lihtenšteinas uzņēmumiem tad, ja tie rezidences valstī ir pakļauti aplikšanai ar LR uzņēmumu ienākuma nodoklim pēc būtības

---

<sup>176</sup> Grieznis, J. Ofšora kompāniju praktiskās pielietošanas iespējas. *Latvijas Ekonomists*, 2002. Nr. 11 (95), 43. lpp.

<sup>177</sup> Celmiņa, M. Par juridiski sakārtotu ārzonu uzņēmumu darbību. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 9 (81), 58. lpp.

līdzīgu nodokli un nav atbrīvoti no attiecīgā nodokļa vai tam nav iespējas izvēlēties nodokļa atbrīvojumu.

Grozījumi likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 14.1.pantā par zaudējumu pārvešanu uzņēmumu grupā nodrošina Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 43.pantā noteikto uzņēmējdarbības veikšanas formas brīvību saistībā ar Eiropas Kopienas tiesas 2005.gada 13.decembra spriedumu tiesu lietā Nr. C-446/03 (*Marks&Spencers*<sup>178</sup>). Spriedums attiecas uz zaudējumu pārvešanu uzņēmumu grupā. Taksācijas perioda zaudējumu pārvešana uzņēmumu grupas uzņēmumu ietvaros Latvijā tiek paplašināta, ļaujot veikt zaudējumu ieviešanu Latvijā no uzņēmumu grupas dalībniekiem, kuru rezidences valsts ir kāda cita no ES vai EEZ valstīm un radušos zaudējumus rezidences valstī nav iespējams pārnest. Līdz šim Latvijā uzņēmumiem tika atļauta zaudējumu pārvešana uzņēmumu grupas ietvaros, ja grupas dalībnieki bija Latvijas un citu ES dalībvalstu rezidenti, bet zaudējumi tika pārnesti tikai starp uzņēmumu grupas dalībniekiem, kas ir Latvijas kapitālsabiedrības. Minētā norma varētu attiekties uz tādiem nerezidentu uzņēmumiem, kuri ir strādājuši ar zaudējumiem un to darbība ES vai EEZ valstī tiek pārtraukta (tas beidz pastāvēt kā rezidents).

T.s. *Marks&Spencers* lieta būtiski plašāk interpretē Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 43.pantā noteikto uzņēmējdarbības veikšanas formas brīvību attiecībā uz uzņēmumu ienākumu nodokļu jomu. Jānorāda, ka par zaudējumu pārņemšanu uzņēmumu grupā Latvijā no<sup>179</sup> citu valstu rezidentiem likumā ir izvirzīta virkne prasību, kas būs jāizpilda uzņēmumu grupas dalībniekiem, lai veiktu apliekamā ienākuma samazināšanu par nerezidenta zaudējumiem. Kā viens no būtiskākajiem ierobežojumiem nerezidentu zaudējumu pārņemšanai ir minēts likuma 14.1.panta 6.1 daļā, kas nosaka, ka var pārņemt tikai tāds zaudējums, kas aprēķināti atbilstoši LR normatīvajiem aktiem, un nerezidentam – grupas dalībniekam, nosakot apliekamo ienākumu, nav iespējams minētos taksācijas periodā radušos zaudējumus ņemt vērā turpmākajos gados, kā arī minētos zaudējumus nevar pārņemt cits nodokļu maksātājs tā rezidences valstī.<sup>180</sup>

Tāpēc šie noteikumi ierobežo ieguldīt Latvijā tādu sabiedrību, kas ir rezidente citā dalībvalstī.<sup>181</sup> Likuma noteikumi ir pretrunā ar Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 56.pantā noteikto aizliegumu ierobežot kapitāla brīvu apriti. Arī tiem dalībvalstu normatīvajiem aktiem, kuri nosaka tiešo nodokļu uzlikšanas jautājumus, ir jāatbilst EK līgumā noteiktajām

---

<sup>178</sup> C-446/03 *Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. Available: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0446:EN:HTML> (aplūkots 19.04.2007.)

<sup>179</sup> Kaļāne, A. Jauni grozījumi likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”. *Saldo*, 2007. Nr. 1 (49), 12. lpp.

<sup>180</sup> Turpat, 13. lpp.

<sup>181</sup> Birums, A. Nerezidentu dividendes. *Saldo*, 2006. Nr. 10 (37), 12. lpp.

pamatbrīvībām, pat ja attiecīgie nodokļu jautājumi nav harmonizēti ar attiecīgu ES tiesību aktu.<sup>182</sup>

Jāatzīmē, ka EKT savos spriedumos ir skaidrojusi jautājumu par diskrimināciju tiešo nodokļu uzlikšanas jomā, piemēram, lietā C-311/97 (*Royal bank of Scotland* lieta<sup>183</sup>), konkrēti: ar diskrimināciju tiešo nodokļu uzlikšanas jomā saprot atšķirīgu noteikumu piemērošanu salīdzināmās situācijās vai vienādu noteikumu piemērošanu atšķirīgās situācijās.<sup>184</sup>

EKT savos spriedumos ir skaidrojusi arī atšķirīgu tiešo nodokļu uzlikšanas režīmu piemērošanu fiziskajām personām, kuru rezidences statuss nav vienāds. Tā, piemēram: spriedumā lietā C-376/03 („D” lieta<sup>185</sup>), tiesa norādīja, ka kopumā rezidentu un nerezidentu stāvoklis nav uzskatāms par salīdzināmu. Arī attiecībā uz ienākuma nodokli EKT nosprieda, ka rezidenta stāvoklis atšķiras no nerezidenta stāvokļa, jo tā ienākumu būtiskākā daļa parasti koncentrējas dzīvesvietas valstī.

Apkopojot iepriekšminēto, var secināt, ka attiecībā uz fiziskajām personām līguma 56.pants neaizliedz izcelsmes valstij piemērot atšķirīgu nodokļu uzlikšanas kārtību rezidentiem un nerezidentiem, pamatojoties uz to, ka šīs nodokļu maksātāju kategorijas parasti neatrodas salīdzināmā stāvoklī.<sup>186</sup>

Tiesa atzina, ka ir pretruna ar EK līgumu, ja nacionālie tiesību akti neļauj piemērot nodokļu atlaides mātes uzņēmuma par zaudējumiem, kas radušies ES reģistrētam meitas uzņēmumam, ja var pierādīt, ka šis ES meitas uzņēmums ir izmēģinājis visas iespējas izmantot nodokļu atvieglojumus par zaudējumiem tajā dalībvalstī, kurā tas reģistrēts, un vairs nav nekādu iespēju saņemt šādus nodokļu atvieglojumus ne šim ES meitas uzņēmumam, ne kādai trešajai personai.<sup>187</sup>

2003.gada 3.jūnija direktīva 2003/48/EK par procentu ienākumu no uzkrājumiem aplikšanu ar nodokli neuzliek pienākumu aplikēt ar nodokļiem uzkrājumu ienākumu, tomēr tās prasību ieviešana radīs iespēju pilnvērtīgi aplikēt ar nodokļiem uzkrājumu ienākumu tajās dalībvalstīs, kurās saskaņā ar iekšzemes normatīvajiem aktiem uzkrājumu ienākums tiek aplikts ar nodokļiem.<sup>188</sup> Direktīvas ieviešana Latvijā – galvenais pienākums ir identificēt

<sup>182</sup> Birums, A. Nerezidentu dividendes. *Saldo*, 2006. Nr. 10 (37), 13. lpp.

<sup>183</sup> C-311/97 *Royal Bank of Scotland plc and Elliniko Dimosio (Greek State)*. Available <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0311:EN:HTML> (aplūkots 19.04.2007.)

<sup>184</sup> Birums, A. Nerezidentu dividendes. *Saldo*, 2006. Nr. 10 (37), 14. lpp.

<sup>185</sup> C-376/03 *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*. Available: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0376:EN:HTML> (aplūkots 19.04.2007.)

<sup>186</sup> Birums, A. Nerezidentu dividendes. *Saldo*, 2006. Nr. 10 (37), 15. lpp.

<sup>187</sup> Butāne, I. Eiropas Kopienu Tiesas lēmums lietā *Marks and Spencer* pret *Halsey*. *Saldo*, 2005. Nr. 20 (26), 8. lpp.

<sup>188</sup> Birums, A. Tiek sāka „uzkrājumu” direktīvas piemērošana. *Saldo*, 2005. Nr. 11 (17), 11. lpp.

faktisko īpašnieku un noteikt tā rezidenci, un minēto informāciju kopā ar informāciju par izmaksāto uzkrājumu ienākumu noteiktajos termiņos iesniegt VID.

Informācija ir jāiegūst un jāsniedz tikai tad, kad uzkrājumu ienākums tiek tieši izmaksāts tā faktiskajiem īpašniekiem – fiziskajām personām, kas ir dalībvalstu, to saistīto un atkarīgo teritoriju un minēto trešo valstu rezidenti, vai kad tā izmaksa tiek nodrošināta faktiskā īpašnieka vajadzībām, kā arī tad, kad faktiskā īpašnieka labā uzkrājumu ienākums tiek izmaksāts vai tā izmaksa tiek nodrošināta citai vienībai (starpniekam). Ja uzkrājumu ienākums netiek maksāts faktiskajiem īpašniekiem – fiziskajām personām, ne to labā, tad citai vienībai (starpniekam) informācija nav jāsniedz. Piemēram, informācija nav jāiegūst un jāsniedz, ja uzkrājumu ienākums tiek maksāts juridiskajām personām.<sup>189</sup>

Uzkrājumu direktīvas galvenais mērķis ir nodrošināt informācijas apmaiņu starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm par vienas dalībvalsts rezidentu izmaksāto uzkrājumu ienākumu citu dalībvalstu rezidentiem – fiziskajām personām, kas ir uzkrājumu ienākuma faktiskie īpašnieki. Direktīvas izpratnē uzkrājumu ienākums iekļauj procentu ienākumus un tiem pielīdzinātus ienākumus, piemēram, no tādu uzņēmumu akciju, daļu un citu līdzdalību atsavināšanas, kuri lielāko daļu no saviem ienākumiem gūst no aizdevumiem.<sup>190</sup>

Ja nepamatoti, t.i., bez VID piešķirtās atļaujas, tiek piemēroti nodokļu konvencijās paredzētie nodokļu atvieglojumi, starpību starp nodokļu summu, kas aprēķināta, piemērojot LR likumos noteiktās nodokļu likmes, un nodokļa summu, kas aprēķināta, piemērojot attiecīgajā nodokļu konvencijā noteiktās likmes, samaksā izmaksātājs, turklāt pieskaitot arī atbilstošu nokavējuma naudu.

Ja nodokļu konvencijā noteiktie nodokļu atvieglojumi nav piemēroti un nodokļi ieturēti saskaņā ar LR likumiem, nerezidents var atgūt Latvijā pārmaksātās nodokļu summas. Lai to izdarītu, triju gadu laikā no maksājumu izmaksāšanas dienas nerezidentam jāsniedz VID noteikta parauga rezidenta apliecība-iesniegums nodokļu atmaksāšanai.<sup>191</sup>

Trīspusējā situācija (*triangular case*) var veidoties, ja kādas valsts likumā vai tās noslēgtā nodokļu konvencijā tiek noteikta kārtība, kādā nodokļus uzliek citu valstu rezidentu pirmajā minētajā valstī gūtajiem ienākumiem.

Trīspusējās situācijas rašanās pamatā parasti ir vai nu attiecīgā likuma, vai nodokļu konvencijas norma, kas nosaka, ka attiecīgais regulējums (piemēram, nodokļu konvencijā noteiktā samazinātā nodokļu likme) ir attiecināms uz nerezidentu kā vienotu veselu, īpaši neatrunājot regulējuma piemērošanu situācijās, kad tas ir piemērojams šī rezidenta

<sup>189</sup> Birums, A. Tiek sākta „uzkrājumu” direktīvas piemērošana. *Saldo*, 2005. Nr. 11 (17), 12.lpp.

<sup>190</sup> Birums, A. Maksājumi nerezidentiem – nodokļu konvenciju un direktīvu ietekme. *Saldo*, 2005. Nr. 4 (10), 22. lpp.

<sup>191</sup> Krecere, Z. Ieturējuma nodoklis. *Saldo*, 2005. Nr. 7 (13), 13. lpp.

struktūrvienībām (filiālēm, pastāvīgajām pārstāvniecībām) valstīs, kas nav attiecīgā nerezidenta rezidences valsts.<sup>192</sup>

Vispirms ir jāatceras, ka Mātes/meitas uzņēmumu direktīva paredz ienākuma izcelsmes dalībvalstī nodrošināt atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas no dividendēm, kuras šajā dalībvalstī esošs meitas uzņēmums izmaksā mātes uzņēmumam citā valstī, kā arī nodrošināt mātes uzņēmuma saņemto dividenžu atbrīvošanu no aplikšanas ar nodokli mātes uzņēmuma dalībvalstī.

Savukārt Procentu/autoratlīdzību direktīva paredz ienākuma izcelsmes dalībvalstī nodrošināt atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas no procentiem un autoratlīdzībām, kas tiek maksāti starp dalībvalstu saistītām sabiedrībām.

Attiecībā uz trīspusējām situācijām likuma grozījumu mērķis ir nodrošināt, ka minētajās direktīvās noteiktie atbrīvojumi no nodokļa ieturēšanas, un saņemto dividenžu atbrīvošana no aplikšanas ar nodokļiem tiek piemērota ne tikai tad, kad dividenžu, procentu un autoratlīdzību maksājumus saņem mātes (meitas) vai saistītie uzņēmumi, bet arī tad, kad tie tiek maksāti starp šiem uzņēmumiem un to pastāvīgajām pārstāvniecībām ES dalībvalstīs.<sup>193</sup>

---

<sup>192</sup> Birums, A. Trīspusējās situācijas. *Saldo*, 2005. Nr. 1 (7), 14. lpp.

<sup>193</sup> Turpat, 15. lpp.

## Kopsavilkums

Izpētot tēmu „Nerezidenta tiesiskais stāvoklis Latvijas Republikas nodokļu tiesībās”, diplomande ir nākusi pie šādiem secinājumiem un priekšlikumiem:

- 1) Latvijā, nosakot nodokļu saistību noteikšanas kārtību nerezidentiem, tiek piemēroti rezidences, ienākuma izcelsmes un teritoriālie principi, t.i., nodokļa maksātāji ir tādi ārvalstu nodokļu maksātāji (rezidences princips), kas taksācijas periodā ir guvuši ienākumus (ienākuma izcelsmes princips) Latvijas Republikas teritorijā (teritoriālais princips).
- 2) Nerezidents Latvijas Republikā ir nodokļu maksātājs, kas neatbilst tiem nosacījumiem, kas ir nepieciešami, lai iegūtu rezidenta statusu valstī. Šie nosacījumi ir pastāvīgā dzīvesvieta, 183 dienu kritērijs 12 mēnešu laikā un nodarbinātība ārvalstīs Latvijas valdības uzdevumā. Tiesiskās attiecības tiek regulētas pēc rezidences, nevis pilsonības principa, t.i., pilsonības fakts nav izšķirošs rezidences noteikšanā.
- 3) Nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība ir tāds tiesisks veidojums, kas ir radīts un kuram pateicoties, valstij ir iespēja iekasēt un regulēt nodokļu iekasēšanu no nerezidentiem. Nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība, saskaņā ar Latvijā spēkā esošo likumdošanu, ir uzskatāma par rezidentu nodokļu likumdošanas izpratnē. Termins „nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība” tiek radīts un izmantots tīri nodokļu noteikšanas un aplikšanas vajadzībām.
- 4) Latvijas nodokļu likumos noteiktie ienākumu veidi nav identiski ar Latvijas noslēgtajās nodokļu konvencijās noteiktajiem, līdz ar to nosakot ar nodokli aplikamo ienākumu, jāņem vērā gan nacionālā likumdošana, gan starptautiskie līgumi, pie tam plānojot nodokļu izmaksas saimnieciskajā darbībā, būtiski apsvērt kā katrā konkrētajā konvencijas valstī tiek aplikts zināmais ienākums.
- 5) Nodokļu konvencijās un nacionālajā likumdošanā lietotie jēdzieni ne vienmēr sakrīt pēc sava satura. Katrā piemērojamajā gadījumā vispirms ir jāveic rūpīga pārbaude, kas tiek saprasts zem katra atbilstošā jēdziena. Piemēram, nodokļu konvencijās jēdziens „nekustamais īpašums” ietver arī jēdzienu ”kustams īpašums” Latvijas likuma izpratnē.
- 6) Nosakot nerezidenta aplikamo ienākumu, jāpatur prātā, ka Latvijas likumdošana reglamentē nerezidenta aplikamo ienākumu, bet gadījumos, kad ir nodokļu konvencijas, piemērojami nodokļu konvenciju nosacījumi. Nodokļu konvenciju nosacījumi ir *lex specialis* attiecībā pret nacionālo likumdošanu. Nodokļu konvenciju nosacījumi prevalē. Piemēram, Latvijas likums nosaka, ka ienākums, kas gūts neierodoties valstī, bet izmantojot tādus saziņas līdzekļus kā telefonu, faksu, ir aplikams ar nodokli. Tas

piemērojams tikai gadījumos, ja ar nerezidenta rezidences valsti nav noslēgta nodokļu konvencija. Nodokļu konvencija šādos gadījumos parasti paredz citus noteikumus.

7) Latvijas likums nodokļa aplikšanas gadījuma konstatācijai prasa saimnieciskās darbības veikšanas konstatāciju, bet nodokļu konvencijas koncentrējas uz ienākuma gūšanas faktu. Līdz ar to, piemērojot nodokļu konvenciju, diplomande ierosina vispirms konstatēt ienākuma gūšanas faktu un tam piešķirt izšķirošo nozīmi.

8) Pastāvīgās pārstāvniecības identifikācijas kritērijs ir noteiktas, fiksētas saimnieciskās darbības veikšanas vieta. Nodokļu konvencijas nereti lieto terminu „pastāvīgā bāze”, bet ar to jāsaprot nevis pastāvīgā pārstāvniecība, bet gan pastāvīga, zināma un noteikta jeb fiksēta vieta.

9) Akciju opcijas, ko saņem uzņēmuma darbinieki, Latvijā būtu jāvērtē kā ienākums no darba algas, līdzīgi kā personāla akcijas, nevis kā kapitāla pieaugumu, līdz ar to diplomande ierosina papildināt MK noteikumus nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis” ar punktu 3.5.1, kas precizētu, ka ienākumi, par kuriem jāmaksā algas nodoklis ir arī darbiniekiem piešķirtās akciju opcijas.

## **Annotation**

The object of the diploma work is to analyse the status of non-resident in tax law in the Republic of Latvia. The object is met through examining the current and relevant doctrine in tax law, studying national and EU legislative acts, as well as periodicals and cases of European Court of Justice.

The diploma work contains analyse of problem issues of defining concept of “non-resident” and “permanent agency”. The second and the third part of work deals with chargeable income of non-resident as physical person and chargeable income of permanent agency. The rest is dedicated to research methods of chargeable income.

There is reached proposition to amend regulations of Cabinet of Ministers Nr. 112 with a new point 3.5.1 in order to clarify that stock options granted to employees of enterprise must be regarded as salary income and therefore payroll tax withhold.

Latvian law make stress on determination of economic activity in order to establish case of chargeable income, whereas tax treaties make stress on fact of gaining income. Hereby applying tax treaties fact of gaining income is regarded as priority.

## Annotation

Der Gegenstand der Diplomarbeit ist, den Status des Nichtansässigen im Steuerrecht in der Republik von Lettland zu analysieren. Der Gegenstand wird durch das Überprüfen der gegenwärtigen und relevanten Lehre im Steuerrecht getroffen und studiert Staatsangehörigen und gesetzgebende Taten des EU, sowie Zeitschriften und Fälle Europäischen Gerichtshofs.

Die Diplomarbeit enthält analysieren von den Problemausgaben des Definierens des Konzeptes "des Nichtansässigen" und "der dauerhaften Agentur". Das zweite und dritte Teil von Arbeit Abkommen mit anrechenbarem Einkommen des Nichtansässigen als körperliche Person und anrechenbarem Einkommen der dauerhaften Agentur.

Der Rest wird Forschung Methoden des anrechenbaren Einkommens eingeweiht. Es gibt die erreichte Angelegenheit, zum von von Regelungen des Schrankes Minister Nr zu ändern. 112 mit einem neuen Punkt 3.5.1 zwecks zu erklären, daß die Aktienoptionen, die Angestellten des Unternehmens bewilligt werden, als Gehalt Einkommen und folglich gesetzlicher Abzug angesehen werden müssen, halten zurück.

Latvian Gesetz lassen Druck auf Ermittlung des Wirtschaftslebens zwecks Fall anrechenbaren Einkommens herstellen, während Steuerverträge Druck auf Tatsache der Gewinnung des Einkommens bilden. Steuervertragatsache der Gewinnung des Einkommens hiermit anwenden wird als Priorität angesehen.

## Avotu saraksts Literatūra

- Baker, Ph. Double Taxation Conventions and Interational Tax Law. London: Sweet & Maxwell, 1994
- Birums, A. Maksājumi nerezidentiem – nodokļu konvenciju un direktīvu ietekme. *Saldo*, 2005. Nr. 4 (10)
- Birums, A. Nerezidentu dividendes. *Saldo*, 2006. Nr. 10 (37)
- Birums, A. Tiek sākota „uzkrājumu” direktīvas piemērošana. *Saldo*, 2005. Nr. 11 (17)
- Birums, A. Trīspusējās situācijas. *Saldo*, 2005. Nr. 1 (7)
- Butāne, I. Eiropas Kopienų Tiesas lēmums lietā *Marks and Spencer* pret *Halsey*. *Saldo*, 2005. Nr. 20 (26)
- Butāne, I. Eiropas tiesas lēmumu piemērošana tiešo nodokļu jomā. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 9 (129)
- Butāne, I. Starptautiskās nodokļu likumdošanas pamatprincipi un starptautisko darījumu nodokļu izmaksu plānošana un strukturēšana. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 10 (106)
- Butāne, I. Uzņēmumu ienākuma nodokļa ieturēšana no maksājumiem nerezidentiem par mārketinga pakalpojumiem. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 5 (101).
- Borisovska, N. Nerezidentu autortiesību aplikšana ar nodokļiem Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr.7 (79)
- Celmaņa, M. Par juridiski sakārtotu ārzonu uzņēmumu darbību. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 9 (81)
- Grieznis, J. Ofšora kompāņu pielietošanas un likumdošanas niānses. *Latvijas Ekonomists*, 2002. Nr. 12 (95)
- Grieznis, J. Ofšora kompāņu praktiskās pielietošanas iespējas. *Latvijas Ekonomists*, 2002. Nr. 11 (95)
- Hilling, M. Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market. (B.v.) Jönköping University, 2005
- Eiropas nodokļi Latvijā. Rīga: Latvijas Ekonomists / anno 1992, Ernst & Young, 2004
- Jarve, K. Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana ienākumam no akciju opcijām. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 2 (122)
- Jarve, K. Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana ienākumam no akciju opcijām. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 3 (123)
- Jaunzars, A. Nodokļu konvencijas. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 6 (102)
- Kaļāne, A. Jauni grozījumi likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”. *Saldo*, 2007. Nr. 1 (49)
- Ketners, K. Nodokļu teorijas pamati. Rīga: RTU izdevniecība, 2006
- Kļuškina, D. Ārvalstu uzņēmuma pastāvīgā pārstāvniecība. *Bilance*, 2002. Nr. 24 (60)
- Kļuškina, D. Noteikumi par komandējumiem neattiecas uz nerezidentiem. *Bilance*, 2005. Nr. 3 (111)
- Krecere, Z. Ieturējuma nodoklis. *Saldo*, 2005. Nr. 7 (13)
- Kronbergs, D. Nodokļu konvenciju piemērošana. *Latvijas Ekonomists*, 2003. Nr. 4 (100)
- Kronbergs, D. Rezidenta statusa noteikšana Latvijas Republikā. *Bilance*, 2005. Nr. 22 (130)
- Kronbergs, D. Starptautiskās nodokļu plānošanas pamatprincipi. *Latvijas Ekonomists*, 2005. Nr. 10 (130)
- Lahtadira, E. Nerezidenti un likumdošanas akti. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 2 (74)
- Metodiskie materiāli par iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas kārtību no nerezidentu – fizisko personu ienākuma. Pieejams:  
[www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/metodiskie%20materiāli/met\\_iein\\_par%20nerezidenti\\_em.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/metodiskie%20materiāli/met_iein_par%20nerezidenti_em.doc) (aplūkots 18.04.2007.)
- Melnalksne, I. Nodokļu sistēmas ietekme uz uzņēmējdarbību Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 5 (77)

Neimanis, J. Ievads tiesībās. Rīga: Renovata, 2004.

Nodokļu ceļvedis. Likumi „Par nodokļiem un nodevām” un „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”. B.v.: Dienas Business, Deloitte & Touche, b.g., 1. sēj.

Nodokļu likumu komentāri / nodokļu ceļvedis. Likumu „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” un „Par valsts sociālo apdrošināšanu” komentāri. B.v.: Dienas Business, Deloitte & Touche, b.g., 4. sēj.

*Par iedzīvotāju ienākuma nodokli*: Valsts ieņēmumu dienesta vēstule Nr.15.1.1.-9/2249. 2007. 17. janvāris. Pieejams: [www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu\\_akti/vid%20vestules/iein/iin\\_17012007\\_nr.15.1.1-9\\_2249.doc](http://www.vid.gov.lv/dokumenti/tiesibu_akti/vid%20vestules/iein/iin_17012007_nr.15.1.1-9_2249.doc) (aplūkots 17.04.2007.)

Petkeviča, J. Ienākums no nekustamā īpašuma – aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 17 (101)

Petkeviča, J. Par nodokļu konvencijām: definīcijas un personu rezidences noteikšana. *Bilance*, 2004. Nr. 5 (89)

Petkeviča, J. Uzņēmējdarbības peļņas aplikšana ar nodokļiem saskaņā ar nodokļu konvencijām. *Bilance*, 2004. Nr. 11 (95)

Puzule, A. Ienākuma nodokļa sistēmas pilnveidošana Latvijā. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 4 (76)

Spīgule, J. Pakalpojumu direktīva Latvijas uzņēmējiem pavērs jaunas iespējas ES. *Bilance*, 2006. Nr. 2 (134)

Spridzāne, I. PVN piemērošanas īpatnības pakalpojumiem Krievijā. *Bilance*, 2006. Nr. 12 (144)

Terra, B.J.M., Wattel, P.J. European tax law. Fourth edition. The Hague: Kluwer law international, 2005.

Zelmenis, J. Nerezidentu aplikšana ar uzņēmumu ienākuma nodokli. *Bilance*, 2000. Nr. 12

Vītola, Ī., Sproģis, A. Konvencijas un nerezidenta aplikšana ar nodokļiem. *Latvijas Ekonomists*, 2001. Nr. 8 (80)

Экономика налоговой политики. Пер. с. англ. Под ред. Девере, М. П. Москва: Информационно – издательский дом „Рилинь”, 2001.

### Normatīvie akti

Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:LV:HTML> (aplūkots 15.04.2007.)

Par iedzīvotāju ienākuma nodokli: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*. 1993. 1. jūnijs, nr. 32

Latvijas Republikas un Norvēģijas Karalistes konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1993. 1. novembris, nr. 115

Latvijas Republikas un Zviedrijas Karalistes Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu dubultās nemaksāšanas novēršanu: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1993. 1. novembris, nr. 115

Par uzņēmumu ienākuma nodokli: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 1995. 1. marts, nr. 32

Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīva 96/71/EK par darba ņēmēju norīkošanu darbā pakalpojumu sniegšanas jomā. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31996L0071:LV:HTML> (aplūkots 13.04.2007.)

Latvijas Republikas valdības un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valdības konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla pieauguma nodokļiem: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1996. 20. novembris, nr. 197

Latvijas Republikas valdības un Ukrainas valdības konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1996. 20. novembris, nr. 197

Latvijas Republikas un Vācijas Federatīvās Republikas līgums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem: LR starptautiskais līgums. *Latvijas Vēstnesis*, 1997. 23. maijs, nr. 126

Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis: MK noteikumi nr. 112. *Latvijas Vēstnesis*, 1998. 2. aprīlis, nr. 87/88

Autortiesību likums: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*. 2000. 27. aprīlis, nr. 148/150

Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi: MK noteikumi nr. 319. *Latvijas Vēstnesis*, 2000. 22. septembris, nr. 331/333

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normu piemērošanas noteikumi: MK noteikumi. *Latvijas Vēstnesis*, 2000. 20. oktobris, nr. 370/372

Noteikumi par zemu nodokļu vai beznodokļu valstīm un teritorijām: MK noteikumi nr. 276. *Latvijas Vēstnesis*, 2001. 21. jūnijs, nr. 101

Kārtība, kādā atlīdzināmi ar komandējumiem un darbinieku darba braucieniem saistītie izdevumi: MK noteikumi Nr. 219. *Latvijas Vēstnesis*, 2002. 21. jūnijs, nr. 94

Direktīva 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:LV:HTML> (aplūkots 15.04.2007.)

Padomes direktīva 2003/123/EK ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs. Pieejams: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0123:LV:HTML> (aplūkots 15.04.2007.)

Komerclikums: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2004. 4. maijs, nr. 158/160

Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2004. 24. decembris, nr. 206

Grozījumi likumā „Par uzņēmumu ienākuma nodokli”: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2004. 24. decembris, nr. 206

Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām”: LR likums. *Latvijas Vēstnesis*, 2006. 15. februāris, nr. 183

## Judikatūra

C-279/93 *Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker*. Available: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61993J0279:EN:HTML> (aplūkots 13.04.2007.)

C-311/97 *Royal Bank of Scotland. plc and Elliniko Dimosio (Greek State)*. Available <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997J0311:EN:HTML> (aplūkots 19.04.2007.)

C-376/03 *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*. Available: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0376:EN:HTML> (aplūkots 19.04.2007.)

C-446/03 *Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. Available: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0446:EN:HTML> (aplūkots 19.04.2007.)

## Izziņa par diplomdarba aizstāvēšanu

Diplomdarbs aizstāvēts:

Valsts pārbaudījumu komisijas sēdē

2007. gada \_\_\_\_ . \_\_\_\_\_

un novērtēts ar atzīmi \_\_\_\_\_

**Komisijas priekšsēdētājs** \_\_\_\_\_