

Kā IIN piemēro fiziskās personas ienākumam no līdzdalības zemu nodokļu un beznodokļu valstu sabiedrībās? 2/3/24



Vecākā konsultante nodokļu konsultāciju nodaļā, PwC Latvija
Madara Hmelevska



Konsultants nodokļu konsultāciju nodaļā,
PwC Latvija
Aleksandrs Afanasjevs



Projektu vadītāja nodokļu konsultāciju nodaļā, PwC Latvija
Viktorija Lavrova

2023. gada 17. oktobrī Eiropas Savienība grozīja zemu nodokļu un beznodokļu valstu sarakstu, kam piemēro īpašu nodokļu uzlikšanas kārtību. Pašlaik sarakstā iekļautas 16 jurisdikcijas, tostarp Antigva un Barbuda, Beliza, Seišelu Salu Republika, Krievija. Tā kā saraksts pērn grozīts vairākas reizes, ir atsevišķas nodokļu niances, kas nodokļu maksātājam var radīt jautājumus, taču atbildes uz tiem ne vienmēr atrodamas nacionālajos tiesību aktos. Šajā rakstā iepazīstināsim ar Finanšu ministrijas (FM) un VID viedokli par nodokļu piemērošanu Latvijas rezidenta ienākumam no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā un dividendēm, kas izmaksātas no sarakstā iekļautajām jurisdikcijām.

Normatīvais regulējums

Lai neļautu uzņēmumiem novirzīt savu peļņu un aktīvus uz zemu nodokļu un beznodokļu valstu sarakstā iekļautajām jurisdikcijām, tādējādi izvairoties no nodokļu samaksas rezidences valstī, vairākas pasaules valstis (arī Latvija) ir ieviesušas pretizvairīšanās rīku – noteikumus par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem. Kopš 2013. gada šie noteikumi ir iekļauti likumā “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” (IIN), kas izšķir vairākas pazīmes, lai noteiktu ārvalsts sabiedrību ar būtisku līdzdalību.

Atbilstoši IIN likuma 8. panta trešās daļas 12.² punktam par fiziskās personas ienākumiem, par kuriem jāsamaksā IIN, ir uzskatāmi ienākumi no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā neatkarīgi no tā, vai sabiedrības peļņa ir sadalīta dividendēs.

IIN likuma izpratnē ārvalsts sabiedrība ir kapitālsabiedrība, personālsabiedrība vai cita juridiskā persona, nodibinājums, trasts vai cits juridisks veidojums, kas atrodas, ir izveidots vai nodibināts zemu nodokļu un beznodokļu valstīs vai teritorijās un kura akcijas nav kotētas ES vai EEZ valsts regulētajā tirgū.

Būtiska līdzdalība savukārt nozīmē, ka nodokļa maksātājam tieši vai netieši pieder vismaz 25% ārvalsts sabiedrības pamatkapitāla daļu, akciju, paju vai balsstiesību, vai arī ar līgumu vai citādi ir nodrošināta būtiska ietekme vai tiesības piedalīties ārvalsts sabiedrības peļņas vai aktīvu vērtības pieauguma sadalē. Saskaņā ar IIN likuma 17.³ panta ceturto daļu nodokļa maksātāja līdzdalības apmēru nosaka gada pēdējā dienā (31. decembrī).

Tātad, ja Latvijas rezidentam pieder IIN likumā noteiktajiem kritērijiem atbilstoša ārvalsts sabiedrība, tam jāmaksā Latvijas IIN par peļņas vai aktīvu vērtības pieauguma daļu, kas aprēķināma proporcionāli līdzdalībai ārvalsts sabiedrības pamatkapitālā, balsstiesībās vai citās tiesībās, kas nodrošina būtisku ietekmi vai ļauj piedalīties peļņas (aktīvu vērtības pieauguma) sadalē.

IIN piemērošana peļņai (aktīvu vērtības pieaugumam) un dividendēm

Par ienākumu no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā Latvijas nodokļa maksātājs (rezidents) iesniedz VID gada ienākumu deklarāciju (GID), pielikumā pievienojot ārvalsts ienākumu deklarāciju vai jebkuru citu ārvalsts nodokļu administrācijas apstiprinātu dokumentu, kur var identificēt apliekamo ienākumu un samaksātā nodokļa summu (tās apmērs gan neietekmē Latvijas IIN aprēķinu). Iesniedzot GID, nodokļa maksātāja ienākumu apliek ar progresīvajām IIN likmēm.

Vienlaikus FM un VID paustais viedoklis norāda, ka situācijās, kad ārvalsts ienākumu deklarācija ir vienīgais pierādījumu dokuments un tās iesniegšanas brīdis ir vēlāks par pēctaksācijas gada 15. martu, Latvijas nodokļa maksātājam ir tiesības iesniegt GID divu mēnešu laikā no ārvalstī noteiktā deklarācijas iesniegšanas termiņa, informējot par to VID.

Iesniedzot GID, nodokļa maksātājam jāpievieno arī pielikums, kurā brīvā formā norāda IIN likuma 17.³ panta septītajā daļā noteikto informāciju par ārvalsts sabiedrību un līdzdalības apmēru taksācijas gada pēdējā dienā.

Saskaņā ar IIN likuma normām gada apliekamajā ienākumā neietver un ar nodokli neapliek dividendes, ja ārvalstī ir samaksāts uzņēmumu ienākuma nodoklis vai tam pielīdzināms nodoklis, vai arī ārvalstī no dividendēm ir ieturēts IIN vai tam pielīdzināms nodoklis. Taču šī norma neattiecas uz ienākuma izmaksātājiem, kuri atrodas, ir izveidoti vai nodibināti minētajās zemu nodokļu vai beznodokļu valstīs vai teritorijās. Līdz ar to dividenžu ienākumam, kas gūts no zemu nodokļu vai beznodokļu valstī esošas sabiedrības, piemēro IIN 20% likmi neatkarīgi no tā, vai ārvalstī bija samaksāts nodoklis.

Vienlaikus, ja tiek aprēķinātas dividendes no peļņas, kas noteikta par periodu, par kuru ir samaksāts nodoklis kā par ienākumu no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā, tad šo dividenžu daļu neiekļauj rezidenta ar nodokli apliekamajā ienākumā. Tātad, ja ārvalsts sabiedrības 2023. gada rezultāts ir peļņa, ko apliek ar IIN Latvijā kā nodokļa maksātāja – fiziskas personas – ienākumu no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā 2023. gada ienākumu deklarācijā, bet 2024. gadā tiek nolemts no šīs peļņas sadalīt dividendes, tad 2024. gada ienākumu deklarācijā tās varēs uzrādīt kā ar IIN neapliekamas, iesniedzot dokumentus, kas apliecina 2023. gada peļņas sadali dividendēs, kā arī paskaidrojošu iesniegumu VID, norādot, ka šai peļņai jau iepriekš piemērots nodoklis kā ienākumam no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā.

IIN piemērošana ārkārtas dividendēm

Tāpat kā ienākums no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā, arī ārkārtas dividendes ir deklarējamas pēctaksācijas gadā, iesniedzot GID. Līdz ar to ārkārtas dividendes apliek ar IIN 20% likmi. Nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu no būtiskas līdzdalības, nodokļa maksātājam ir tiesības samazināt nodokļa bāzi par ārkārtas dividendēm.

Šeit ir svarīgi atgādināt, ka par dividenžu ienākuma gūšanas dienu uzskata dienu, kad tiek pieņemts lēmums aprēķināt dividendes. Ja lēmums par dividenžu izmaksu tika pieņemts pirmstaksācijas gadā, bet dividendes izmaksātas taksācijas gadā, tās būs jānorāda GID par pirmstaksācijas gadu, tāpēc atsevišķos gadījumos 2023. gada izmaiņas zemu nodokļu un beznodokļu valstu sarakstā var neradīt nodokļu sekas. Līdz ar to peļņas aprēķinu par 2023. gadu neietekmē dividenžu aprēķins no 2022. gada peļņas neatkarīgi no tā, kad dividendes ir izmaksātas. Tādējādi, nosakot nodokļa bāzi ienākumam no būtiskas līdzdalības ārvalsts sabiedrībā par 2023. gadu, nodokļa maksātājs nav tiesīgs samazināt nodokļa bāzi par 2023. gadā izmaksātām dividendēm no 2022. gada peļņas, bet tikai par ārkārtas dividenžu apmēru, ja tādas

maksātas.