



Zvērinātu advokātu biroja PRIMUS DERLING

**PADZIĻINĀTA JURIDISKA EKSPERTĪZE PAR DIGITĀLĀ
NODOKĻA IEVIEŠANAS IESPĒJĀM LATVIJĀ UN ATZINUMS AR
PRIEKŠLIKUMIEM PAR DIGITĀLĀ NODOKĻA IEVIEŠANAS
IESPĒJĀM, ŅEMOT VĒRĀ PIEAUGOŠO ĀRVALSTU DIGITĀLO
MEDIJU DALĪBU LATVIJAS MEDIJU TIRGŪ**

RĪGA 2019

SATURS

APZĪMĒJUMU SARAKSTS	4
IEVADS	5
KOPSAVILKUMS	6
1. DIGITĀLO PAKALPOJUMU APLIKŠANAS AR NODOKĻIEM PROBLEMĀTIKA	8
1.1. Digitālie pakalpojumi	9
1.1.1. Digitālie pakalpojumi plašākā izpratnē	9
1.1.2. Digitālie pakalpojumi šaurākā izpratnē	9
1.2. Spēkā esošā nodokļu regulējuma problemātika	10
1.3. Konceptuāls redzējums OECD līmenī	12
1.4. Konceptuāls redzējums ES līmenī	13
2. DIGITĀLO PAKALPOJUMU APLIKŠANAS AR NODOKĻIEM RISINĀJUMU ATTĪSTĪBA.....	14
2.1. Problēmas risinājumu attīstība OECD līmenī	14
2.2. Problēmas risinājumu attīstība ES līmenī.....	17
2.2.1. Pastāvīgs risinājums ES līmenī – pastāvīgās pārstāvniecības definīcijas paplašināšana.....	18
2.2.1.1. Nodokļa maksātāji	18
2.2.1.2. Digitālais pakalpojums	19
2.2.1.3. Nozīmīga digitāla klātbūtne	20
2.2.1.4. Pastāvīgā risinājuma neieviešanas iemesli	21
2.2.2. Pagaidu risinājums ES līmenī – DPN ieviešana.....	21
2.2.2.1. Nodokļa maksātāji	22
2.2.2.2. Ar DPN apliekamie digitālie pakalpojumi	22
2.2.2.3. Nodokļa uzlikšanas vieta.....	23
2.2.2.4. Kāpēc pagaidu risinājums tika uzskatīts par nepieciešamu, bet netika ieviests?.....	24
2.3. Risinājumu digitālo pakalpojumu aplikšanai ar nodokli ieviešana citās valstīs	26
2.4. OECD risinājuma ietekme uz valstu vienpusējiem digitālajiem nodokļu risinājumiem	38
2.4.1. BEPS pēdējā darbības pārskata juridiskā nozīme	38
2.4.2. OECD risinājuma ietekme uz valsts digitālo nodokli	40
3. DPN IEVIEŠANAS IESPĒJAS LATVIJĀ.....	43
3.1. Iespējamā ekonomiskā ietekme.....	43
3.1.1. Latvijas ieņēmumu prognoze salīdzinājumā ar citu valstu prognozēm	43

3.1.2.	Priekšlikumu sniegšana par valsts iespējām izvērtēt iespējamo digitālā nodokļa ietekmi uz valsts budžetu	44
3.1.3.	Digitālo uzņēmumu iespējamā ietekme uz interneta reklāmas tirgu	46
3.2.	Juridiskie apsvērumi	48
3.2.1.	Latvijas regulējums	48
3.2.2.	Nodoklis par digitālajiem pakalpojumiem kā atsevišķs nodoklis	48
3.2.3.	Ar nodokli apliekams ienākums	49
3.2.4.	Tiešsaistes reklāmas nodokļu bāze un nodokļu uzlikšanas vieta	50
3.2.5.	Nodokļu maksātāji.....	50
3.2.6.	Nodokļa likme	52
3.2.7.	Ar nodokli apliekamo personu reģistrācija	52
3.2.8.	Deklarācija un samaksa, citas saistības.....	52
3.2.9.	DPN ieviešanas juridiskie riski	53
3.3.	Valsts atbalsts.....	54
3.3.1.	Mediju un valsts atbalsta regulējums	54
3.3.2.	Valsts atbalsta (komercdarbības atbalsta) jēdziens	56
3.3.3.	Ar ES iekšējo tirgu saderīga atbalsta sniegšanas juridiskie mehānismi	56
3.3.3.1.	De minimis atbalsts	57
3.3.3.2.	Vispārējā grupu atbrīvojuma regula	58
3.3.3.3.	Vispārējas tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumi (sabiedriskie pakalpojumi)	58
3.3.3.4.	Paziņojums Eiropas Komisijai	60
3.3.4.	EK prakse komercdarbības atbalsta vērtējumā, kad atbalsts sniegts masu informācijas līdzekļiem	60

APZĪMĒJUMU SARAKSTS

Latvija	Latvijas Republika
ES	Eiropas Savienība
LESD	Līgums par Eiropas Savienības darbību
EST	Eiropas Savienības Tiesa
EK vai Komisija	Eiropas Komisija
Padome	Eiropas Savienības Padome
OECD	Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (angliski - <i>The Organization for Economic Cooperation and Development</i>)
BEPS	Nodokļu bāzes samazināšana un peļņas novirzīšana (angliski - <i>base erosion and profit shifting</i>)
MNE	Starptautisks uzņēmums
DPN	Digitālo pakalpojumu nodoklis
DPN direktīvas projekts (Pagaidu risinājums)	Eiropas Komisijas Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), 21.03.2018.
Pastāvīgās direktīvas projekts (Pastāvīgais risinājums)	Eiropas Komisijas Priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), 21.03.2018.

IEVADS

Zvērinātu advokātu birojs PRIMUS DERLING Latvijas Republikas Kultūras ministrijas uzdevumā, ir veicis padziļinātu juridisko ekspertīzi par digitālo pakalpojumu nodokļa (DPN) ieviešanas iespējām Latvijā un sagatavojis atzinumu (Atzinums) ar priekšlikumiem par digitālā nodokļa ieviešanas iespējām, ņemot vērā pieaugošo ārvalstu digitālo mediju dalību Latvijas mediju tirgū.

Atzinuma sagatavošanā zvērinātu advokātu birojs PRIMUS DERLING rīkojas kā neatkarīgs juridiskais konsultants, pamatojoties uz mums sniegto un publiski pieejamo informāciju.

Zvērinātu advokātu birojs PRIMUS DERLING ir kompetents konsultēt klientus Latvijas, ES un starptautisko tiesību jautājumos. Birojs nesniedz konsultācijas par ārvalstu likumiem, kā arī nesniedz konsultācijas par nejuridiskiem jautājumiem, tostarp ekonomiskajām, politiskajām, sociālajām, kultūras, tehnoloģiskajām vai citām sekām. Atzinuma vajadzībām esam izpētījuši un analizējuši uz Atzinuma sagatavošanas dienu spēkā esošo Latvijas, ES un starptautisko tiesību regulējumu.

Šajā Atzinumā ir aplūkoti tikai tā uzdevumā norādītie jautājumi, un tas nav piemērojams citiem jautājumiem vai to interpretācijai. Atzinumā aplūkoto jautājumu izklāsts un analīze nav uzskatāma par visaptverošu. Atzinums satur mūsu viedokli un nav uzskatāms par apsolījumu sasniegt konkrētu rezultātu jebkurā iestādē, tiesā vai šķīrējtiesā.

Atzinuma autori ir zvērinātu advokātu biroja PRIMUS DERLING advokāti un konsultatīvais personāls. Izmantojot Atzinumu, lūdzam, norādīt zvērinātu advokātu biroju PRIMUS DERLING kā Atzinuma izstrādātāju.

Atzinumā ietvertā informācija par atsevišķu ārvalstu digitālo uzņēmumu ienākumiem, kurus tie gūst Latvijā, sniedzot pakalpojumus, kuri varētu tikt aplikti ar DPN, varētu būt ierobežotas pieejamības informācija un tās apstrādei un izpaušanai būtu piemērojami Informācijas atklātības likuma noteikumi.

KOPSAVILKUMS

Interneta popularitātes pieaugums ir veicinājis strauju digitālās ekonomikas attīstību. Par tādiem populāriem uzņēmumiem kā *Google, Youtube, Facebook, Twitter, Amazon, Airbnb, Booking* ir dzirdējis katrs, kurš lieto internetu. Tomēr digitālie uzņēmumi ieņēmuma nodokli bieži vien maksā citā valstī, nevis tajā valstī, kurā ieņēmumi faktiski rodas.

OECD norāda, ka starptautiskajiem nodokļu jautājumiem iepriekš nekad nav bijusi tik augsta vieta politiskajā dienas kārtībā, kā tas ir pašlaik. Spēkā esošie nodokļu noteikumi ir balstīti uz principu, ka peļņa būtu jāapliek ar nodokli tur, kur tiek radīta vērtība. Neskatoties uz minēto, digitālos pakalpojumus ievērojamā apjomā var sniegt attālināti, bez fiziskas klātbūtnes. Attiecīgi ekonomikas digitalizācija rada problēmu un jautājumu par to, kur vērtība vai peļņa rodas un kā tā tiek sadalīta. Lai gan OECD līmenī tiek strādāts pie starptautiska risinājuma, paredzams, ka vienošanās par risinājumu un tā ieviešanu prasīs samērā ilgu laiku.

Ņemot vērā minēto, EK nolēma rīkoties ES līmenī un izstrādāja divus risinājumus digitālo uzņēmumu aplikšanai ar nodokli. Tomēr izstrādātie risinājumi problēmu risina vien daļēji - ES līmenī. Lai pieņemtu risinājumus, nepieciešams visu ES dalībvalstu atbalsts. Vairākas valstis uzskata, ka problēmai nepieciešams tikai starptautisks risinājums, un izteikušas citus iebildumus. Attiecīgi vienošanās par risinājumu ieviešanu nav un visticamāk ES līmenī netiks panākta.

Esošo nodokļu noteikumu neatbilstība mūsdienu digitālajai ekonomikai rada konkurences kropļojumus, kā arī nelabvēlīgi ietekmē valstu nodokļu ieņēmumus. Lai risinātu problēmu, Latvijai ir iespēja sekot citu ES dalībvalstu piemēram un izstrādāt DPN regulējumu nacionālā līmenī. Tomēr DPN ieviešana nav vienkāršs un tikai no ekonomiskiem apsvērumiem vērtējams process. Piemēram, ASV jau ir izteikusi savus iebildumus pret citu valstu digitālajiem nodokļiem, ņemot vērā, ka DPN attiecas pārsvarā tieši uz ASV lielajiem digitālajiem uzņēmumiem.

DPN būtu uzskatāms par apgrozījuma, nevis kapitāla pieauguma nodokli un līdz ar to tā ieviešana nebūtu pretrunā ar OECD nodokļu paraugkonvenciju. Tomēr DPN ieviešana rada arī noteiktus dubultās nodokļu uzlikšanas, tiesvedības u.c. riskus.

Ņemot vērā 3.1.1. nodaļā norādīto digitālo uzņēmumu ieņēmumu pieauguma tempu, DPN ieviešana Latvijā autoru ieskatā būtu pamatota. DPN ir veids, kā Latvija var mazināt konkurences kropļojumus un gūt nodokļu ieņēmumus no digitālajiem uzņēmumiem ar ievērojamiem ienākumiem Latvijā. Turklāt no DPN iegūtajiem līdzekļiem autoru ieskatā varētu atbalstīt arī Latvijas plašsaziņas līdzekļus, kuri veido Latvijas iedzīvotājiem nozīmīgu saturu, bet kuru reklāmas tirgu vistiešākajā mērā ietekmē lielie digitālie uzņēmumi.

No valsts atbalsta regulējuma viedokļa nav svarīgi, vai atbalsts Latvijas plašsaziņas līdzekļiem tiktu sniegts no DPN ieņēmumiem vai citiem publiskiem līdzekļiem. Valsts atbalsts plašsaziņas līdzekļiem var tik sniegts kā *de minimis* atbalsts (nepārsniedzot *de minimis* atbalsta regulā noteiktos robežlielumus) bez pienākuma saņemt EK apstiprinājumu. Par lielāka apmēra atbalsta sniegšanu iepriekš jāpaziņo EK un jāsaņem tās apstiprinājums par iecerētā atbalsta saderību ar iekšējo tirgu. EK prakse liecina, ka, izstrādājot atbilstošu atbalsta programmas instrumentu, atbalsta sniegšana plašsaziņas līdzekļiem var būt iespējama.

1. DIGITĀLO PAKALPOJUMU APLIKŠANAS AR NODOKĻIEM PROBLEMĀTIKA

Pasaules ekonomika strauji pievēršas digitalizācijai.¹ Kopš 1990. gada ir notikusi strauja informācijas tehnoloģiju attīstība, kā arī pieaugusi interneta popularitāte.² Internets ir pārveidojis uzņēmējdarbību globālā līmenī. Agrāk globalizācijas galvenie virzītājspēki bija preču tirdzniecība un kapitāla plūsmas, bet šodien - straujās tehnoloģiju pārmaiņas.³ Digitālie uzņēmumi aug ievērojami straujāk nekā ekonomika kopumā, un šī tendence turpinās.⁴ 2014. gadā EK norādīja, ka digitālā ekonomika aug pat septiņkārt ātrāk nekā pārējās nozares.⁵

Digitālās ekonomikas straujās attīstības ietekmē ir radīti arī jauni darījumu veidi – digitālie pakalpojumi, kuru izpildi uzņēmēji var veikt virtuāli, izmantojot interneta starpniecību. Digitālā ekonomika ievērojami paātrina pārrobežu komercdarbību, paver jaunas iespējas un citādi dod daudz labuma gan uzņēmējiem, gan iedzīvotājiem. Turklāt, izmantojot jaunākās tehnoloģijas, piemēram, mākslīgo intelektu un datu apstrādes rīkus arī digitālās uzņēmējdarbības modeļi turpina attīstīties.⁶

Tomēr digitālās ekonomikas attīstība pieprasa arī nodokļu regulējuma attīstību. 2018. gadā Donalds Tusks, Eiropadomes priekšsēdētājs, norādīja, ka digitālā ekonomika ir izaicinājums mūsu nodokļu sistēmām. Konkrētu veidu digitālo darbību pieaugums arvien vairāk kļūst par izaicinājumu pastāvošajām nodokļu sistēmām, jo dažos gadījumos valstīs, kur tiek radīta ekonomiskā vērtība, netiek maksāti nodokļi.⁷ Šīs likumdošanas nepilnības izmanto

¹ Eiropas Komisija. Komisijas paziņojums Eiropas parlamentam, Padomei, Eiropas Ekonomikas un Sociālo lietu komitejai un Reģionu komitejai. Digitālā vienotā tirgus stratēģija Eiropai. 06.05.2015. COM(2015) 192 final. 3.lpp

² W. Peng. Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy. Modern Economy. 2016, p. 345-352. Pieejams: <http://www.scirp.org/journal/paperinformation.aspx?paperid=65012>

³ Eiropas Komisija. Pārdomu dokuments par globalizācijas iespēju izmantošanu. 10.05.2017. COM(2017)240. 6.lpp

⁴ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final 21.03.2018. 1.lpp.

⁵ Eiropas Komisija. Eiropas digitalizācijas programma. 2014. Pieejams: https://europa.eu/european-union/file/1511/download_lv?token=-lkDpGGh

⁶ CFE Tax Advisers Europe. Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 05.2018, p. 6. Pieejams: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf>

⁷ Eiropadome un Eiropas Savienības Padome. Digitālās ekonomikas nodokļi. Pārskats. Pieejams: <https://www.consilium.europa.eu/lv/policies/digital-taxation/>

vairāki starptautiski uzņēmumi, samazinot kopējo ar nodokli apliekamo bāzi un pārnesot peļņu uz valstīm ar zemu uzņēmumu ienākuma nodokli.⁸

1.1. Digitālie pakalpojumi

Lai labāk izprastu pētījuma ietvaru, nepieciešams definēt, kas ir digitālie pakalpojumi. Digitāli jeb elektroniski sniegti pakalpojumi ir visai plašs jēdziens, kas var atšķirties dažādās jomās. Pētījuma ietvaros jēdziens “digitālie pakalpojumi” izprotams plašākā un šaurākā nozīmē.

1.1.1. Digitālie pakalpojumi plašākā izpratnē

Nodokļu vajadzībām ES tiesībās un arī ES dalībvalstu (tostarp Latvijas) regulējumā digitālo pakalpojumu izpratne parasti ir vienota. Definīcija iekļauta spēkā esošajā ES PVN regulējumā⁹, un arī Latvijas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1. panta 4¹ punktā.

Nodokļu termins “digitālais pakalpojums” plašākā izpratnē ir pakalpojums, kas atbilst visiem trīs šādiem kritērijiem:

- ir sniegts ar interneta vai elektroniskā tīkla palīdzību; un
- kas pēc savas būtības tiek sniegts pārsvarā automātiski; un
- ar minimālu (no piegādātāja puses) cilvēka iejaukšanos.

1.1.2. Digitālie pakalpojumi šaurākā izpratnē

Saskaņā ar ES dalībvalstu ieviestajiem vai plānotajiem DPN likumprojektiem (pagaidu risinājumiem) un atbilstoši ES DPN direktīvas projektam¹⁰ (Pagaidu risinājums) pētītais nodoklis ir attiecināms tikai uz noteiktiem digitālajiem pakalpojumiem. Attiecīgi šī pētījuma ietvaros jēdziens “digitāli pakalpojumi” pārsvarā lietots šaurākā izpratnē – kā ar DPN apliekami digitāli pakalpojumi.

Nodokļu termins “digitālais pakalpojums” šaurākā izpratnē (ar DPN apliekams digitālais pakalpojums) ir:

⁸ W. Peng. Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy. Modern Economy. 2016, p. 345-352. Pieejams: <http://www.scirp.org/journal/paperinformation.aspx?paperid=65012>

⁹ 2011. gada 15. marta Īstenošanas Regulas (ES) Nr. 282/2011 “ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu” 7. pants un I pielikums.

¹⁰ Skatīt 2.2.2. apakšnodaļu

- reklāmas izvietošana internetā, kas vērsta uz digitālās saskarnes¹¹ (*tīmekļvietnes, mobilās lietotnes u.c.*) lietotājiem (*saukta arī par tiešsaistes reklamēšanu*);
- interneta “starpniecības” pakalpojumi (*platforma, kura nodrošina iespēju lietotājiem komunicēt, slēgt savstarpējus darījumus u.tml. mijiedarboties*);
- datu, kuri ievākti no lietotāju darbībām digitālajā saskarnē, pārdošana.

Savukārt digitālais uzņēmums šaurākā izpratnē ir tāds uzņēmums, kas sniedz ar DPN apliekamus pakalpojumus. Piemēram, ar DPN apliekamus digitālus reklāmas pakalpojumus sniedz tādi uzņēmumi kā *Google, Youtube, Facebook, Snapchat, Twitter* u.c. populāri uzņēmumi. Savukārt ar DPN apliekamus interneta “starpniecības” (pārdošanas platformas) pakalpojumus sniedz, piemēram, *Amazon, Airbnb, Booking* u.c. uzņēmumi. Jāpiebilst, ka ar DPN apliekamo digitālo pakalpojumu netiek saprasts pats pārdošanas darījums, piemēram, ja *Amazon* pārdotu savu preci - savā vārdā. Ar DPN apliekams digitāls pakalpojums būtu *Amazon* darījums ar citu uzņēmumu, kura rezultātā šis cits uzņēmums iegūtu tiesības izmantot *Amazon* platformu, lai pārdotu savu preci. Detalizētāki piemēri aplūkoti, apskatot Francijas DPN regulējumu¹² (kas ir lielā mērā līdzīgs ES modelim par Pagaidu risinājumu¹³).

1.2. Spēkā esošā nodokļu regulējuma problemātika

Spēkā esošie nodokļu noteikumi ir balstīti uz principu, ka peļņa būtu jāapliek ar nodokli tur, kur tiek radīta vērtība. Pašreizējais regulējums par uzņēmumu aplikšanu ar ieņēmuma nodokļiem vēsturiski tika izstrādāts, nosakot, ka vērtība rodas tur, kur uzņēmumam ir uzņēmējdarbības vieta jeb tur – kur veidojas pastāvīgā pārstāvniecība. Mūsdienu pastāvīgās pārstāvniecības definīcija ir atvasināta no OECD “Nodokļu paraugkonvencijas par ienākumiem un kapitālu” (turpmāk – OECD paraugkonvencija) 5. panta.

Pamata pielietojums starptautiskajam nodokļu terminam “pastāvīgā pārstāvniecība” ir noteikt, vai līgumslēdzējas valstij ir tiesības piemērot savas valsts nodokli citas valsts uzņēmuma peļņai.¹⁴ Pamatprincips nosaka, ka pastāvīgā pārstāvniecība otrā valstī veidojas, ja uzņēmums izmanto noteiktu vietu šajā otrā valstī (fiziskas piesaistes kritērijs), lai veiktu uzņēmējdarbību, piemēram, biroju, ražošanas telpas vai arī uzņēmumam šajā valstī ir darbinieki.

¹¹ Digitālā saskarne saskaņā ar DPN direktīvas projekta 2. panta 3. punktu ir “jebkāda programmatūra, tostarp tīmekļa vietne vai tās daļa, un lietotnes, tostarp mobilās lietotnes, kas pieejamas lietotājiem”.

¹² Skatīt 2.3. apakšnodaļu par risinājumu ieviešanu Francijā

¹³ Skatīt 2.2.2. apakšnodaļu “Pagaidu risinājums ES līmenī – DPN ieviešana”

¹⁴ OECD. Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce? Final Report. 2003. p.7. Pieejams: <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>

Tomēr šajos noteikumos nav ņemts vērā digitālās darbības globālais mērogs, kur fiziskā klātbūtne vairs nav obligāta prasība, lai varētu sniegt digitālos pakalpojumus.¹⁵ Ja uzņēmums nav reģistrējies citā valstī un neveidojas pastāvīgā pārstāvniecība, tad saskaņā ar OECD paraugkonvencijas 7. pantu valstij nav tiesību iekasēt ienākuma nodokli (ar atsevišķiem izņēmumiem attiecībā, piemēram, uz nekustamo īpašumu, kurš atrodas otrā valstī). Attiecīgi pārrobežu uzņēmējdarbības ienākuma nodokļa saistību priekšnoteikums ir prasība, lai uzņēmumam būtu fiziska klātbūtne noteiktā valstī.

Tomēr jāņem vērā, ka mūsdienās tiek veikta arī tiešsaistes pārrobežu tirdzniecība internetā bez fiziskas klātbūtnes. Savukārt uzņēmumi var sniegt dažādus digitālus pakalpojumus citā valstī, izmantojot vienīgi internetu, t.i., bez darbiniekiem, biroja vai cita veida fiziskas klātbūtnes. Interneta vietne vai serveris nav uzskatāms par fizisku uzņēmējdarbības vietu – attiecīgi vietu, kur veidojas pastāvīgā pārstāvniecība.¹⁶ Tādējādi arī digitālā ekonomika ir vājinājusi saikni starp ekonomisko darbību un faktisko atrašanās vietu. Neskatoties uz ievērojamo nozares tehnisko un ekonomisko progresu, pastāvīgās pārstāvniecības jēdziens (*vieta, kurā tiek piemērots ienākuma nodoklis*) starptautiskajās nodokļu tiesībās, ir palicis tāds pats.¹⁷

Digitālo uzņēmumu darbība un tās vērtība lielā mērā balstās uz grūti novērtējamiem nemateriāliem aktīviem, kā lietotāju radīti saturu un par tiem ievāktie dati (kuri ar atbilstošām metodēm tiek apstrādāti, tādējādi iegūstot vērtību).¹⁸ Pastāv vairāki veidi, kā lietotāju līdzdalība var palielināt uzņēmuma vērtību, piemēram, iegūstot datus par lietotāju no digitālām saskarnēm (tīmekļvietnēm, mobilajām lietotnēm), lai vērstu reklāmu attiecībā uz šiem lietotājiem, ko par atlīdzību var nosūtīt trešajām personām. Cits veids ir lietotāju aktīva un pastāvīga interneta starpniecības u.c. digitālu pakalpojumu izmantošanā, tādējādi radot “tīkla efektu”, proti, pieaugot lietotāju skaitam, arvien vairāk lietotāju izmanto digitālo saskarni, kas palielina digitālās saskarnes vērtību.¹⁹ Tomēr spēkā esošie uzņēmumu nodokļu noteikumi neņem vērā digitālā

¹⁵ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 21.03.2018.

¹⁶ W. Peng. Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy. Modern Economy. 2016, p. 345-352. Pieejams: <http://www.scirp.org/journal/paperinformation.aspx?paperid=65012>

¹⁷ Y. Brauner, A. B. Moreno. Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy. WU International Taxation Research Paper Series No 2015-14. 02.02.2015, p. 4. Pieejams: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>

¹⁸ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 21.03.2018. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 1.lpp

¹⁹ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final 21.03.2018. 7.lpp.

uzņēmuma “nozīmīgu digitālu klātbūtni” (nefizisku komerciālo klātbūtni) un vērtību, kuru tas tādējādi gūst konkrētajā jurisdikcijā ar digitālā uzņēmuma klientu un patērētāju līdzdalību.²⁰

Attiecīgi problēma rodas tādā situācijā, kurā uzņēmums, sniedzot digitālo pakalpojumu, gūst labumu citā valstī, kurā tas nav reģistrējies un kurā saskaņā ar tiesību normām tam nav jāreģistrējas. Šādā gadījumā uzņēmējdarbības vieta un attiecīgi ienākuma nodokļa nomaksas vieta par sniegto digitālo pakalpojumu, būs tā cita valsts, kurā tas ir reģistrējies, nevis kurā faktiski gūts labums. Šāda prakse ir pretēja jau minētajam nodokļu pamatprincipam - peļņa būtu jāapliek ar nodokli tur, kur tiek radīta vērtība. Uzņēmējs, piemēram, var gūt vērtību jeb labumu valstī, bet nemaksāt šajā valstī nodokli, sniedzot tādus digitālos pakalpojumus, kā reklāmas vai interneta starpniecības pakalpojumus.

EK ir atzinusi, ka “*pašreizējo noteikumu uzņēmumu nodokļu jomā piemērošana digitālajai ekonomikai ir radījusi neatbilstību starp vietu, kurā peļņa tiek aplikta ar nodokli, un vietu, kurā tiek radīta vērtība*”.²¹ Esošie noteikumi neatbilst mūsdienu situācijai, jo pārrobežu tirdzniecībai bieži nav fiziskas klātbūtnes.²² Tas rada konkurences kropļojumus, un tam ir nelabvēlīga ietekme uz publiskajiem ieņēmumiem.²³

1.3. Konceptuāls redzējums OECD līmenī

OECD norāda, ka starptautiskajiem nodokļu jautājumiem iepriekš nekad nav bijusi tik augsta vieta politiskajā dienas kārtībā, kā tas ir pašlaik. OECD un G20 valstis 2013. gada septembrī pieņēma 15 punktu rīcības plānu, lai risinātu trūkumus spēkā esošajā regulējumā, ko rada BEPS.²⁴ 2019. gada 9. oktobrī OECD publicēja priekšlikumu, kas balstīts uz BEPS, turpināt starptautiskas sarunas, lai apliktu lielu un ļoti ienesīgu digitālo uzņēmumu peļņu, ja tie savu komercdarbību vērš attiecībā uz patērētājiem un gūst peļņu attiecīgajā valstī.²⁵

OECD attiecībā uz problēmu ir norādījusi, ka nodokļu bāzes samazināšanās nopietni apdraud gan OECD dalībvalstu, gan citu valstu nodokļu ieņēmumus, fiskālo suverenitāti un

²⁰ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 21.03.2018. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final. 2.lpp

²¹ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 2.lpp

²² Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final.

²³ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 21.03.2018. 2.lpp

²⁴ OECD (2015), Strīdu izšķiršanas mehānismu efektivitātes uzlabošana, 14. pasākums, 2015. gada gala ziņojums, OECD/G20 Projekts par nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu, OECD publikāciju birojs, Parīze. Pieejams: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>

²⁵ OECD (2019). Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. 09.10.2010. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

nodokļu taisnīgumu. Svarīgs nodokļu bāzes samazināšanas iemesls ir peļņas novirzīšana. Tas ir gan jautājums par nodokļu iekasēšanu, gan par fundamentālāku politisku problēmu: vispārējie starptautiskie principi nav gājuši kopsolī ar mainīgo uzņēmējdarbības vidi.²⁶

1.4. Konceptuāls redzējums ES līmenī

Eiropas Komisijas (EK) viena no desmit politikas prioritātēm ir ES digitālā vienotā tirgus ieviešana. Digitālā vienotā tirgus izveide varētu palīdzēt Eiropas tautsaimniecībai nopelnīt 415 miljardus EUR gadā, radīt darbvietas un pārveidot sabiedriskos pakalpojumus.²⁷

EK ieskatā nodokļu normas digitālo pakalpojumu jomā ir novecojušas un neatspoguļo attīstību, tādēļ digitālā vienotā tirgus ietvaros ir nepieciešams arī mūsdienīgs un pastāvīgs nodokļu režīms, lai pilnībā izmantotu digitālā vienotā tirgus potenciālu.²⁸ Taisnīga digitālās ekonomikas aplikšana ar nodokļiem ir daļa no EK mērķa nodrošināt godīgu un efektīvu nodokļu sistēmu ES. Politiski meklē risinājumus, kas nodrošinās taisnīgu un efektīvu nodokļu sistēmu, ņemot vērā, ka digitālā attīstība tikai turpinās.

²⁶ OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD 2013, p. 5. Pieejams: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en#page4

²⁷ Eiropas Komisija. Komisijas paziņojums Eiropas Parlamentam un Padomei. Taisnīga un efektīva nodokļu sistēma Eiropas Savienībā digitālajam vienotajam tirgum. 21.03.2018. COM(2017) 547 final. 2.lpp

²⁸ European Commission. Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Brussels, 21.03.2018, p. 4. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf

2. DIGITĀLO PAKALPOJUMU APLIKŠANAS AR NODOKĻIEM RISINĀJUMU ATTĪSTĪBA

Problēmas risinājumi tiek meklēti gan OECD, gan ES līmenī. Tā kā problēma ir starptautiska, tad tikai starptautiskā līmenī iespējams panākt visoptimālāko risinājumu. Tomēr, kamēr tas tiks panākts, var paiet ievērojams laiks. ES līmenī var panākt vienotu risinājumu, kamēr nav panākta vienošanās starptautiskā līmenī, tādējādi vismaz daļēji risinot problēmu – tomēr arī ES līmenī dalībvalstīm nav izdevies panākt vienošanos par kopēju modeli dažādo ES dalībvalstu interešu dēļ.

Nemot vērā minēto, atsevišķas valstis problēmu risina valsts iekšienē, piemērojot jaunu nodokli – DPN ieņēmumiem no noteiktiem digitāliem pakalpojumiem (reklāmas izvietošana internetā, interneta starpniecības pakalpojumiem un/vai datu pārdošanas). Pamatojums šādam nodoklim ir tas, ka digitālie uzņēmumi gūst peļņu, sniedzot pakalpojumus tādā veidā, ka reklāmu skatās, attiecīgo interneta platformu izmanto vai datus sniedz tieši konkrētās valsts nodokļu maksātāji, kuri tad arī rada popularitāti un vērtību digitālajam uzņēmumam un tā sniegtajam pakalpojumam, kuru pērk uzņēmēji.

2.1. Problēmas risinājumu attīstība OECD līmenī

Jautājumu par digitālo pakalpojumu aplikšanu ar nodokli OECD un G20 ir apskatījušas projektā BEPS kopš 2013. gada

2017. gada beigās tika publicēta jauna OECD paraugkonvencijas versija, kas cita starpā mainīja pastāvīgās pārstāvniecības jēdzienu.²⁹ Diemžēl izmaiņas pastāvīgās pārstāvniecības noteikumos tika vērstas pamatā uz tiešsaistes mazumtirgotājiem, kuriem tāpat arī šobrīd ir nepieciešama fiziska klātbūtne, lai rastos pastāvīgā pārstāvniecība un problēmu nerisināja.³⁰

Digitālie uzņēmumi attīstās daudz ātrāk nekā ekonomika kopumā, un paredzams, ka šī tendence turpināsies. Digitālās tehnoloģijas rada daudzus ieguvumus sabiedrībai, un, raugoties no nodokļu viedokļa, tās dod iespēju nodokļu administrācijām un piedāvā

²⁹ OECD. Tax treaties: Update to OECD Model Tax Convention released. 18.12.2017. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/treaties/tax-treaties-2017-update-to-oecd-model-tax-convention-released.htm>

³⁰ European Commission. Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Brussels, 21.03.2018, lpp. 27. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf

risinājumus, lai samazinātu administratīvo slogu, veicinātu sadarbību starp nodokļu iestādēm, kā arī novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr digitalizācija arī rada izaicinājumus starptautiskajai nodokļu sistēmai, jo mainās darījumsdarbības modeļi. Politikas veidotāji šobrīd cenšas rast risinājumus, kuri nodrošinātu taisnīgu un efektīvu nodokļu sistēmu, ņemot vērā ekonomikas digitalizācijas paātrināšanos, un pašreizējie noteikumi uzņēmumu nodokļu jomā ir novecojuši un neatspoguļo šo attīstību. Pašreizējo noteikumu uzņēmumu nodokļu jomā piemērošana digitālajai ekonomikai ir radījusi neatbilstību starp vietu, kurā peļņa tiek aplikta ar nodokli, un vietu, kurā tiek radīta vērtība. Jo īpaši, pašreizējie noteikumi vairs nav atbilstoši šodienas situācijai, kur ir atvieglota tiešsaistes tirdzniecība pāri robežām bez fiziskas klātbūtnes, kur uzņēmumi lielā mērā paļaujas uz grūti novērtējamām nemateriālajiem aktīviem un lietotāju radīti saturu un datu vākšana ir kļuvusi par galvenajām darbībām digitālo uzņēmumu vērtības radīšanai. Starptautiskā līmenī tādas struktūras kā G20 ir atzinušas, ka ir nepieciešams uzņēmumu nodokļu noteikumus pielāgot digitālajai ekonomikai.

OECD šo jautājumu izvērtēja saistībā ar OECD/G20 BEPS projektu³¹. Tomēr vienošanās panākšana pasaules līmenī varētu būt sarežģīts process.

Starptautiskā līmenī mērķis nodrošināt, ka visu digitālās ekonomikas dalībnieku ienākumi tiek taisnīgi aplikti ar nodokli, jau tika noteikts OECD/G20 BEPS projekta 1. rīcības jomas ziņojumā un OECD starpposma ziņojumā par nodokļu uzlikšanu digitālajā ekonomikā,³² kas tika iesniegts G20 valstu finanšu ministriem 2018. gada martā.

OECD darba programma par nodokļu uzlikšanu digitālajā ekonomikā tika pieņemta 2019. gada maija sanāksmē. G20 ministri to apstiprināja 2019. gada 9. jūnija sanāksmē.

Pašreizējā OECD izstrādē ir divi darba virzieni:

1. pīlārā izskata noteikumus par digitālās ekonomikas uzņēmumu peļņas pārdali, nosakot jaunus noteikumus par to, kur būtu jāmaksā nodoklis un kādai peļņas daļai konkrētā jurisdikcijā būtu jāuzliek nodoklis. Tajā tiks pētīti iespējamie risinājumi, kā iepriekšminētajos jautājumos noteikt, kur būtu jāmaksā nodoklis un kādai peļņas daļai šajās jurisdikcijās būtu jāuzliek nodoklis (piesaiste un peļņas attiecināšana). Šā darba galvenais virziens ir pārdalīt plašākas tiesības uzlikt nodokli tirgus/lietotāja jurisdikcijai.

2. pīlārā tiek pētīta tādas sistēmas izstrāde, kas nodrošina, ka uzņēmumi, kuru darbība ir starptautiska, maksā minimālā līmeņa nodokli, un tās mērķis ir aizsargāt valstu nodokļu bāzi no nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas. Tas ietver globālu priekšlikumu

³¹ OECD. Ziņojums par BEPS 1. darbību "Digitālās ekonomikas radīto nodokļu jomas problēmu risināšana" (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy). 2015. gads. Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=HU>

³² OECD (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris. Pieejams: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>

pret nodokļu bāzes samazināšanu (GloBE). Tajā tiks pētīta tādas sistēmas izstrāde, kas nodrošina, ka starptautiski uzņēmumi – digitālajā ekonomikā un ārpus tās – maksā minimālā līmeņa nodokļus. Šis pīlārs ir iecerēts tam, lai risinātu atlikušos BEPS jautājumus, nodrošinot valstīm jaunus instrumentus, ar ko aizsargāt savu nodokļu bāzi no peļņas novirzīšanas uz jurisdikcijām, kuras šai peļņai uzliek nodokli, kas ir zemāks par minimālo likmi.

2019. gada 10. oktobrī - OECD sekretariāts publicēja priekšlikumu par starptautisko sarunu virzīšanu, lai nodrošinātu, ka lielie un ļoti rentablie daudznacionālie uzņēmumi, ieskaitot digitālos uzņēmumus, maksā nodokļus visur, kur tie veic nozīmīgas darbības, kas vērstas uz patērētājiem, un gūst peļņu.³³

2019. gada oktobrī publicēts OECD ģenerālsēkretariāta nodokļu ziņojums G20 finanšu ministriem un Centrālās bankas pārvaldītājiem.³⁴

Kā norādīts Ziņojumā, 2019. gada 1. oktobrī norisinājās OECD/G20 Digitālās ekonomikas darba grupas sanāksme, kuras laikā tika prezentēta Sekretariāta ierosinātā “Vienotā pieeja” piedalījās 74 jurisdikcijas un 5 starptautiskās organizācijas.³⁵

Ierosinātajā pieejā atzīts, ka pašreizējie noteikumi neatbilst ekonomikas digitalizācijas pieaugošajām problēmām, un ierosināts risināt šīs problēmas, izveidojot vienkāršotus/formulējamus noteikumus, lai piešķirtu daļu no ienesīgāko uzņēmumu peļņas valstīm un jurisdikcijām, kurās atrodas klienti, atzīstot, ka mijiedarbība ar patērētājiem un lietotājiem būtu jāatalgo, ja uzņēmumi pastāvīgi iesaistās šajā tirgū.

Sekretariāts ir izteicis šo priekšlikumu, lai atvieglotu sarunas, pamatojoties uz “Vienoto pieeju”, lai G20/OECD varētu panākt ievērojamu progresu turpmākajos mēnešos, lai 2020. gada pirmajā pusē varētu panākt politisku vienošanos par pirmo pīlāru. Ierosinātā “Vienotā pieeja” joprojām ir sekretariāta priekšlikums, lai gan ir cerība, ka locekļi turpinās diskusijas uz tās pamata. Ir vērts arī atzīmēt, ka vairāki jautājumi nav atrisināti, un tie ir jārisina, jo īpaši attiecībā uz definīcijām un jauno noteikumu saistību ar esošajiem noteikumiem.

Darbs OECD pēdējos mēnešos ir kļuvis intensīvāks, un OECD mērķis ir līdz 2020. gada janvārim panākt politisku vienošanos par reformu kopējo arhitektūru un līdz 2020. gada beigām iesniegt galīgo ziņojumu.³⁶

³³ OECD (2019). Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. 09.10.2019. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>

³⁴ OECD (2019), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – October 2019, OECD, Paris. Pieejams: <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf>

³⁵ OECD (2019), OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – October 2019, OECD, Paris., 6. lpp. Pieejams: <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2019.pdf>

³⁶ ES padome. Ekonomikas un finanšu padome, 2019. gada 8. Novembris. Pieejams: <https://www.consilium.europa.eu/lv/meetings/ecofin/2019/11/08/#>

Minētais norāda uz to, ka G20/OECD līmenī turpinās darbs, lai rastu risinājumus problēmai, kas saistīta ar DPN uzlikšanu.

2.2. Problēmas risinājumu attīstība ES līmenī

Problēmas ar digitālo pakalpojumu aplikšanu ar nodokļiem ES līmenī tika izklāstītas 2017. gada 21. septembra paziņojumā “Taisnīga un efektīva nodokļu sistēma Eiropas Savienībā digitālajam vienotajam tirgum”³⁷ EK uzskata, ka ideāla pieeja digitālās ekonomikas aplikšanai ar nodokļiem, ņemot vērā tās globālo raksturu, būtu daudzpusēja un starptautiska risinājuma atrašana. EK sadarbojas ar OECD, lai rastu starptautisku risinājumu šim jautājumam. Tomēr starptautiska problēmas risinājuma panākšana konkrētajā jautājumā ir sarežģīts un laikietilpīgs process.

Sakarā ar starptautiskā risinājumu OECD līmenī kavēšanos vairākas dalībvalstis plānoja vai šobrīd plāno ieviest vienpusējus risinājumus, kuru saturs bieži atšķiras. Turpretī ES ieskatā, īstenojot digitālā vienotā tirgus stratēģiju, nepieciešama skaidra un stabila tiesiskā vide, ko konkrētajā jautājumā ES dalībvalstis nevar nodrošināt atsevišķi, bet efektīgāk - vienoti ES līmenī.³⁸ Kā norādīja bijušais Latvijas Ministru prezidents, EK priekšsēdētāja vietnieks eiro un sociālā dialoga jautājumos Valdis Dombrovskis: “*Digitalizācija rada neskaitāmas priekšrocības un iespējas. Bet tā arī prasa pielāgot mūsu tradicionālos noteikumus un sistēmas. Mēs vēlētos noteikumus, par kuriem panākta vienošanās starptautiskā līmenī, tostarp ar OECD. Tomēr nav pieņemami, ka patlaban liela peļņas daļa netiek aplikta ar nodokļiem vispār. Mums ir steidzami jāpielāgo mūsu nodokļu noteikumi 21. gadsimtam, ieviešot jaunu visaptverošu un nākotnes vajadzībām piemērotu risinājumu.*”³⁹

Ņemot vērā minēto, 2018. gada martā EK iesniedza divus priekšlikumus, lai ES līmenī izveidotu nodokļu regulējumu digitālajai ekonomikai: priekšlikumu par Pastāvīgu risinājumu un Pagaidu risinājumu.⁴⁰ Pirmkārt, ar Pastāvīgo risinājumu EK ierosināja paplašināt pastāvīgās pārstāvniecības definīciju, iekļaujot tajā jēdzienu par juridiskas personas

³⁷ Eiropas Komisija. Komisijas paziņojums Eiropas Parlamentam un Padomei. Taisnīga un efektīva nodokļu sistēma Eiropas Savienībā digitālajam vienotajam tirgum. 21.03.2018. COM(2017) 547 final. 2.lpp

³⁸ Eiropas Komisija. Komisijas paziņojums Eiropas Parlamentam, Padomei, Eiropas Ekonomikas un Sociālo lietu komitejai un Reģionu komitejai. Par digitālā vienotā tirgus stratēģijas īstenošanas vidusposma pārskatu. 10.05.2017. COM(2017) 228 final. 3.lpp

³⁹ Eiropas Komisija. Nodokļu uzlikšana digitālajā ekonomikā — Komisija ierosina jaunus pasākumus, lai nodrošinātu, ka visi uzņēmumi ES maksā taisnīgu ienākumu nodokli. 21.03.2018. Pieejams: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/lv/IP_18_2041

⁴⁰ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 21.03.2018. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final. 10.lpp

neresidentes būtisku digitālu klātbūtni.⁴¹ Pastāvīgais risinājums tiek uzskatīts par optimālu un galīgu risinājumu.

Otrkārt, ar Pagaidu risinājumu - līdz vienota risinājuma pieņemšanai starptautiskā līmenī – EK izvirzīja priekšlikumu ieviest DPN lielajiem digitālajiem uzņēmumiem. Pagaidu risinājuma mērķis ir mazināt problēmu. Abu risinājumu plašāks mērķis ir saskaņot ES nodokļu politiku.⁴²

2.2.1. Pastāvīgs risinājums ES līmenī – pastāvīgās pārstāvniecības definīcijas paplašināšana

Pastāvīgais risinājums tiek uzskatīts par optimālu un galīgu risinājumu, apliecot digitālos pakalpojumus ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Ņemot vērā to, ka digitālo pakalpojumu sniedzējs var sniegt digitālus pakalpojumus bez “fiziskas klātbūtnes”, EK ir izstrādājusi jaunus “nozīmīgus ekonomiskas (digitālas) klātbūtnes kritērijus”, lai varētu noteikt nodokļa uzlikšanas tiesības attiecībā uz jaunajiem digitalizētajiem darījumu modeļiem, apliecot to rezultātā gūto peļņu ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

Par vēlamo risinājumu tika izvēlēta atsevišķa direktīva, ar kuru modernizē noteikumus par pastāvīgo pārstāvniecību un peļņas attiecināšanu.⁴³ Pastāvīgais risinājums tika ietverts 2018. gada 3. marta EK priekšlikumā Padomes direktīvai, ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā (Pastāvīgās direktīvas projekts).⁴⁴

Pastāvīgās direktīvas projekts paredz, pirmkārt, noteikumus par digitāla uzņēmuma, kas darbojas pāri robežām, apliekamas piesaistes noteikšanu nefiziskas komerciālas klātbūtnes jeb “nozīmīgas digitāla klātbūtnes” gadījumā. Otrkārt, - principus par peļņas attiecināšanu uz digitālu uzņēmumu, lai labāk aptvertu vērtību, ko rada ar digitālo darījumu un darbības modeļiem, kuros izmanto nemateriālos aktīvus.

2.2.1.1. Nodokļa maksātāji

⁴¹ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 21.03.2018. 2.lpp

⁴² E. Escribano. A Preliminary Assessment of EU Proposal on Significant Digital Presence: A Brave Attempt That Requires and Deserves Further Analysis. Combating Tax Avoidance in the EU. Harmonization and Cooperation in Direct Taxation. Kluwer Law International B. V. 2019, p. 560, 564. Pieejams: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3191787.

⁴³ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 21.03.2018.

⁴⁴ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 21.03.2018.

Saskaņā ar ES tiesībām direktīvas tiesību normas ir jāievieš dalībvalstu tiesību aktos. Direktīva šajā gadījumā būtu jāievieš attiecībā uz dalībvalstu savstarpēji noslēgtajām nodokļu konvencijām, kā arī uz ārpussavienības jurisdikcijas uzņēmumiem, kuru darbību dalībvalstī atspoguļo nozīmīga digitāla klātbūtne, ja starp attiecīgo dalībvalsti un minēto jurisdikciju nav spēkā esoša nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas nolīguma.

Tomēr direktīva neattiektos uz nolīgumiem ar ārpussavienības jurisdikcijām, ar kuru nozīmīgas digitālas klātbūtnes dalībvalstij ir noslēgts nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas nolīgums, lai nepieļautu to, ka tiek izraisīti šādu nodokļu dubultās uzlikšanas nolīgumu pārkāpumi.

Attiecīgi nodokļa maksātāji būtu uzņēmumi, kas ir izveidoti vai reģistrēti ES vai valstī, ar kuru konkrētajai ES dalībvalstij (nodokļa piemērotājam) nav noslēgts nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas nolīgums.

2.2.1.2. *Digitālais pakalpojums*

Pastāvīgās direktīvas projektā ietvertais pastāvīgās pārstāvniecības piesaistes faktors ir ievērojama digitāla klātbūtne. To nosaka pēc digitālo pakalpojumu apgrozījuma vai lietotāju skaita, vai noslēgto līgumu par digitālajiem pakalpojumiem skaita. Attiecīgi Pastāvīgās direktīvas projektā tiek definēts, kas vispār ir digitālais pakalpojums.

Saskaņā ar Pastāvīgās direktīvas projekta 3. panta 5. punktu digitālais pakalpojums ir pakalpojums, kas ir sniegts ar interneta vai elektroniskā tīkla palīdzību un kas pēc savas būtības tiek sniegts pārsvarā automātiski un ar minimālu (no piegādātāja puses) cilvēka iejaukšanos. Definīcija atbilst 2011. gada 15. marta Īstenošanas Regulas (ES) Nr. 282/2011 “*ar ko nosaka īstenošanas pasākumus Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu*” (turpmāk – PVN direktīvas Īstenošanas regula) 7. pantā sniegtajai definīcijai un aptver vienus un tos pašus pakalpojuma veidus, tostarp:

- a) digitalizētu produktu piegāde (tostarp programmatūras un programmatūru izmaiņas un jauninājumi);
- b) pakalpojumi, kas nodrošina vai atbalsta saimnieciskās vai personiskās darbības prezentēšanu elektroniskajā tīklā (piemēram, tīmekļa vietnē vai lappusē);
- c) pakalpojumi, ko automātiski ģenerē daturs ar interneta vai elektroniskā tīkla starpniecību, reaģējot uz pakalpojuma saņēmēja specifisko datu ievietošanu;
- d) tiesību nodošanu par atlīdzību laist preces vai pakalpojumus apgrozībā tīmekļa vietnē, kas darbojas kā tiešsaistes tirgus, kurā potenciālie pircēji ar automātiskas

procedūras palīdzību piedalās vairāksolīšanā un par kuru pusēm paziņo ar datora automātiski ģenerēta elektroniskā pasta starpniecību;

- e) interneta pakalpojumu paketes (ISP), kurās telekomunikāciju komponente ir papildu un sekundāra daļa (*jeb citiem vārdiem - piedāvājumi, kuros bez interneta pieejas iekļauti arī citi elementi, piemēram, satura lapas, kas sniedz pieeju ziņām, laika vai tūrisma ziņām; spēles; tīmekļa vietņu mitināšana; pieeja sarunām tiešsaistē utt.*);

Pastāvīgās direktīvas projekts jēdzienā digitālais pakalpojums neietver pašu preču pārdošanu un citu pakalpojumu sniegšanu, ko sekmē, izmantojot internetu vai elektronisko tīklu (*piemēram, piekļuves došana par maksu digitālajai pārdošanas vietai ar mērķi pirkt vai pārdot automašīnas ir digitāls pakalpojums, bet pati mašīnas pārdošana – nav*).⁴⁵

Turpretī jāņem vērā, ka saskaņā ar DPN direktīvas projektu⁴⁶, kā jau minēts 1.1. apakšnodaļā, ne visi digitālie pakalpojumi ir apliekami ar DPN.

2.2.1.3. Nozīmīga digitāla klātbūtne

Ar nozīmīgas digitālas klātbūtnes jēdzienu plānots papildināt jau pastāvošo pastāvīgās pārstāvniecības definīciju. Šādā gadījumā attiecībā uz digitālo uzņēmumu varētu piemērot uzņēmumu ienākumu nodokli.

Saskaņā ar Pastāvīgās direktīvas projekta 4. panta 3. punktu nozīmīga digitālā klātbūtne veidojas, ja:

- a) veiktie darījumi pilnībā vai daļēji ir digitālu pakalpojumu sniegšana, izmantojot digitālu saskarni (*jebkāda programmatūra, tostarp tīmekļa vietne vai tās daļa, un lietotnes, tostarp mobilās lietotnes, kas ir pieejamas lietotājiem*); un
- b) izpildās viens vai vairāki šādi nosacījumi:
- kopējo ieņēmumu daļa no digitālajiem pakalpojumiem konkrētajā dalībvalstī pārsniedz EUR 7 000 000;
 - pakalpojumu lietotāju (fiziska persona vai uzņēmums) konkrētajā dalībvalstī skaits pārsniedz 100 000;
 - komerclīgumu skaits par digitāla pakalpojuma sniegšanu konkrētajā dalībvalstī, pārsniedz 3000.

Šie ekonomiskās darbības rādītāji palīdz noteikt uzņēmuma digitālo pēdu⁴⁷.

⁴⁵ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 21.03.2018.

⁴⁶ Skatīt 2.2.2. apakšnodaļu

2.2.1.4. Pastāvīgā risinājuma neieviešanas iemesli

Pastāvīgais risinājuma mērķis ir risināt problēmas, ko rada digitālā ekonomika, paredzot visaptverošu risinājumu dalībvalstu uzņēmumu nodokļu sistēmās. Tomēr, kā jau secināts, direktīva neattiektos uz nolīgumiem ar ārpusvienības jurisdikcijām. Attiecīgi problēma tiktu risināta vien daļēji - pretēji tam, ja risinājums tiktu panākts OECD līmenī.

Saskaņā ar LESD 115. pantu un 113. pantu Padome lēmu par šādu nodokļu direktīvu pieņemt ar vienbalsīgu lēmumu. Attiecīgi ir nepieciešams visu dalībvalstu atbalsts. Tomēr vairākas ES dalībvalstis ir izteikušas iebildumus un sagaida problēmas risinājumu OECD līmenī, lai problēmu atrisinātu galīgi, nevis tikai daļēji.⁴⁸ Šobrīd nav sagaidāms, ka dalībvalstis mainīs savu viedokli un tādējādi direktīva tiks pieņemta.

2.2.2. Pagaidu risinājums ES līmenī – DPN ieviešana

2017. gadā vairāki ES finanšu ministri kopīgi parakstīja politisku paziņojumu “Kopīga iniciatīva par nodokļu uzlikšanu digitālās ekonomikas uzņēmumiem”, kurā pausts atbalsts ar ES tiesību normām saderīgiem un efektīviem risinājumiem, pamatojoties uz koncepciju par tā sauktā “izlīdzināšanas nodokļa” izveidi apgrozījumam, ko Eiropā rada digitālie uzņēmumi.⁴⁹ EK norāda, lai gan vairākās valstīs ir ieviests vai tiek plānots ieviest vienpusējus pasākumus daļēji risinot problēmu, tomēr šādi ES līmenī nesaskaņoti pasākumi draud vēl vairāk sadrumstalot vienoto tirgu un izkropļot konkurenci, tādēļ būtu nepieciešams vienots risinājums.⁵⁰

EK izstrādātais vienotais Pagaidu risinājums ir direktīva, ar kuru ievieš jaunu nodokli (DPN) attiecībā uz ieņēmumiem no konkrētiem digitālajiem pakalpojumiem (DPN direktīvas projekts).⁵¹ Direktīvas mērķi ir aizsargāt vienoto tirgu; nodrošināt, ka valstu nodokļu bāzes netiek samazinātas; saglabāt sociālo taisnīgumu un vienlīdzīgus konkurences apstākļus; un

⁴⁷ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai ar ko paredz noteikumus par uzņēmumu nodokļa uzlikšanu nozīmīgas digitālas klātbūtnes gadījumā. 2018/0072(CNS), COM(2018) 147 final, 21.03.2018.

⁴⁸ Skat., piemēram, Zviedrijas, Dānijas un Somijas izteiktos iebildumus. Government Offices of Sweden. Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization. 01.06.2018. Pieejams: <https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>

⁴⁹ Politisks paziņojums: Kopīga iniciatīva par nodokļu uzlikšanu digitālās ekonomikas uzņēmumiem ko Vācija, Francija, Itālija un Spānija iesniegušas Padomes prezidentvalstij Igaunijai 2017. gada septembrī. Pieejams: http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf

⁵⁰ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 21.03.2018. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final. 3.lpp

⁵¹ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 21.03.2018. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final. 3.,4.lpp

cīnīties pret agresīvu nodokļu plānošanu. Ar Pagaidu risinājumu (paralēli Pastāvīgajam risinājumam) problēma tiek risināta pagaidu kārtā - līdz izstrādāts optimāls daudzpusējs starptautisks risinājums.⁵²

Lai nodrošinātu Pagaidu risinājuma vienkāršību un konsekveni ar Pastāvīgo risinājumu, tas būtu šaurs nodoklis par bruto ienākumiem, ko rada uzņēmuma digitālie pakalpojumi. Saskaņā ar EK priekšlikumu 3% DPN tiktu piemērots apgrozījumam, ko rada konkrēti digitāli pakalpojumi konkrētā dalībvalstī.

2.2.2.1. Nodokļa maksātāji

Nodoklis attiektos uz nerezidentiem un ES uzņēmumiem gan pārrobežu, gan vietējos darījumos. DPN būtu piemērojams gadījumos, kad uzņēmuma vai uzņēmumu grupas gada kopējie pārdošanas ieņēmumi pārsniedz EUR 750 miljonus un ar nodokli apliekamie pārdošanas apjomi ES pārsniedz EUR 50 miljonus.

2.2.2.2. Ar DPN apliekamie digitālie pakalpojumi

DPN tiktu piemērots noteiktiem digitālajiem pakalpojumiem, kur lietotāja iesaistīšanās digitālajās darbībās ir neatņemama uzņēmējdarbības sastāvdaļa un ļauj digitālā pakalpojuma sniedzējam palielināt vērtību un gūt peļņu. Ar DPN apliekamos digitālos pakalpojumus var iedalīt trīs kategorijās:

- a) reklāmas izvietošana internetā, kas vērsta uz digitālās saskarnes⁵³ (*tīmekļvietnes, mobilās lietotnes*) lietotājiem (*saukta arī par tiešsaistes reklamēšanu*);
 - Piemēram, *Facebook* vai *Google* reklāmas.
- b) interneta starpniecības pakalpojumi digitālajā saskarnē, kur tiek nodrošināta iespēja atrast citus lietotājus un sazināties ar tiem (*preces vai pakalpojuma pārdevējs digitālajā saskarnē ir cita persona, nevis apliekamā pakalpojuma sniedzējs*);
 - Piemēram, cita komersanta preces ievietošana *Amazon* platformā.
- c) datu, kuri ievākti no lietotāju darbībām digitālajā saskarnē, pārdošana.

⁵² Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 21.03.2018. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final.

⁵³ Digitālā saskarne saskaņā ar DPN direktīvas projekta 2. panta 3. punktu ir “jebkāda programmatūra, tostarp tīmekļa vietne vai tās daļa, un lietotnes, tostarp mobilās lietotnes, kas pieejamas lietotājiem”

- Piemēram, datu pārdošana, kuri iegūti no mobilās lietotnes, kura apkopo datus par lietotāju darbībām lietotnē.

Katrā no aprakstītajiem gadījumiem tieši (konkrētās valsts) lietotāji, kuri izmanto tīmekļvietni vai mobilo lietotni, rada pievienoto vērtību digitālajam pakalpojumam. Piemēram, *Youtube* ievietotie produktu pārskati vai pamācību videoklipi rada pievienoto vērtību - pastāvīgais satura pieaugums pievērš regulāru lietotāju uzmanību, kas savukārt palielina reklāmas vērtību.⁵⁴

Tiek ierosināts, ka uzņēmums, kas tiek aplikts ar nodokli vairākās dažādās valstīs, piemērotu vienas pieturas aģentūras principu. Tas nozīmē, ka nodokļa maksātājs visas savas digitālās nodokļu saistības var izpildīt vienā valstī. Valsts, kurā saistības tiek izpildītas, dalās ar šo informāciju arī ar citām valstīm un nodod nodokļu ieņēmumus, kas savākti citu valstu vārdā, attiecīgajām valstīm.⁵⁵

2.2.2.3. *Nodokļa uzlikšanas vieta*

Saskaņā ar DPN direktīvas projektu DPN uzliek valstī, kurā atrodas lietotāji. Nav izšķiroši, vai lietotāji ir samaksājuši par pakalpojumu. Izšķiroši šajā gadījumā ir tas, ka tieši tīmekļvietnes vai mobilās lietotnes, vai jebkādas citas digitālās saskarnes lietotāji ir tie, kas digitālajam uzņēmumam rada vērtību. Atrāšanās vietu plānots noteikt pēc lietotāja IP adreses vai jebkuras citas ģeolokācijas metodes, ja tā ir precīzāka.

Ienākumu no digitālā pakalpojuma valstis sadala proporcionāli. Konkrētā dalībvalstī gūto ienākumu nosaka atkarībā no sniegtā digitālā pakalpojuma veida katrā taksācijas periodā (kalendārais gads):

- a) tiešsaistes reklāmas pakalpojumiem – pēc reklāmas izvietošanas skaita lietotāju ierīcēs brīdī, kad lietotājs attiecīgajā dalībvalstī izmanto šo ierīci un digitālo saskarni;
- b) interneta starpniecības pakalpojumiem - pēc (i) darījumu skaita, ko lietotājs noslēdz izmantojot ierīci attiecīgajā dalībvalstī, lai piekļūtu digitālajai saskarnei (ii) lietotāju dalībvalstī atvērto kontu skaita, kas ļauj lietotājam piekļūt digitālajai saskarnei.

⁵⁴ J. Li. Protecting the Tax Base in a Digital Economy. 19.04.2018. p. 498. Pieejams: <https://ssrn.com/abstract=3164995>

⁵⁵ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 21.03.2018. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final. 12.lpp

- c) datu pārdošanas pakalpojumiem – pēc lietotāju skaita, no kuriem nosūtītie dati ir tikuši iegūti, šiem lietotājiem izmantojot ierīci.

2.2.2.4. *Kāpēc pagaidu risinājums tika uzskatīts par nepieciešamu, bet netika ieviests?*

Ar pagaidu risinājumu pašreizējā nodokļu sistēma tiktu pielāgota digitālajai ekonomikai. EK ir pamatojusi pagaidu pasākuma nepieciešamību, pamatojoties uz to, ka ārpussavienības uzņēmumi gūst peļņu uz ES lietotāju rēķina, ko nav iespējams aplikt ar nodokli.

Pagaidu risinājuma īstenošana ES līmenī tika uzskatīta par nepieciešamu, lai novērstu to, ka dalībvalstis pieņem un īsteno vienpusējus risinājumus digitālo pakalpojumu aplikšanai ar nodokļiem, kas veicina vienotā tirgus sadrumstalotību.

Ieņēmumi, ko rada digitālo pakalpojumu sniegšana, tiktu sadalīta starp jurisdikcijām, pamatojoties uz lietotāju ģeogrāfisko statistiku, tādējādi arī izvairoties no dubultas uzlikšanas vieniem un tiem pašiem ieņēmumiem.⁵⁶ Vienots pagaidu risinājums palīdzētu nodrošināt vienlīdzīgus konkurences apstākļus un taisnīgu nodokļu piemērošanu (atbilstoši lietotāju radītajai vērtībai) pārejas periodā, līdz tiktu panākts visaptverošs risinājums. Vienots risinājums nozīmētu arī nodokļu sloga samazināšanos lielajiem uzņēmumiem un nodokļu administrēšanas atvieglošanu ES dalībvalstīs. Turklāt DPN direktīvas projekta ieviešana un piemērošana tika uzskatīta par viegli īstenojamu.

Neskatoties uz minēto, 2019. gada martā dažu Padomes locekļu būtiskas opozīcijas dēļ diskusijas par abiem iepriekš apspriestajiem risinājumiem beidzās bez vienošanās.⁵⁷ Saskaņā ar ES tiesībām nodokļu regulējuma pieņemšanai ES līmenī ir nepieciešams vienbalsīgs ES dalībvalstu atbalsts, tomēr vairākas dalībvalstis, ieskaitot Īriju, Dāniju un Zviedriju, apspriestos risinājumus nav atbalstījušas.⁵⁸

Dalībvalstis, kas iebilst pret pagaidu pasākumu, uzskata, ka nemateriālu aktīvu vai vērtības radīšana lietotājam digitālā domēnā neattaisno pagaidu pasākuma piemērošanu. Pēc

⁵⁶ European Commission. Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Brussels, 21.03.2018. Pieejams: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/fair_taxation_digital_economy_ia_21032018.pdf.

⁵⁷ European Council. Policies. Digital Taxation. Timeline. 2019. Pieejams: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>.

⁵⁸ Jorge Valero. The EU's digital tax is dead, long live the OECD's plans. Euractiv. 08.03.2019. Pieejams: <https://www.euractiv.com/section/economy-jobs/news/the-eus-digital-tax-is-dead-long-live-the-oecd-plans/>

viņu aplēsēm, apgrozījuma vienotas likmes aplikšana ar digitālajiem pakalpojumiem ir saistīta ar šādiem riskiem:

- Negatīva ietekme uz investīcijām, inovācijām un attīstību. Pagaidu pasākuma piemērošana palielina kapitāla izmaksas un attur investorus ieguldīt uzņēmumos, uz kuriem attiecas vai kurus netieši ietekmē digitālais nodoklis. Tādējādi digitālā nodokļa ieviešana negatīvi ietekmēs izaugsmi.
- Negatīva ietekme uz ekonomisko labklājību. Bruto ienākumi tiek aplikti ar nodokli, kas salīdzināms ar priekšnodokli (par kuru tiek palielināta pārdošanas cena). Tādējādi, piemērojot digitālo nodokli var samazināties ražošanas apjoms vai ražošana ar tādu pašu likmi kļūt dārgāka. Tas ietekmē vispārējo ekonomisko labklājību un produktivitāti.
- Negatīva ekonomiskā ietekme uz patērētājiem. Atkarībā no tirgus struktūras un cenu jutīguma nodoklis var ietekmēt patērētāju augstāku preču vai pakalpojumu cenu dēļ. Jo zemāka ir patērētāju jutība pret cenām un jo lielāka konkurence tirgū, jo lielāka ir iespēja, ka nodokļu slogs tiks nodots patērētājam.
- Pārmērīgs nodokļu risks. Saskaņā ar starptautiskajām saistībām valstij var būt pienākums iekasēt nodokli gan no rezidentiem, gan no nerezidentiem. Tas varētu radīt situāciju, kad vienam uzņēmumam ir jāmaksā gan digitālais nodoklis, gan uzņēmumu ienākuma nodoklis, kas ir pretrunā mērķim ieviest digitālo nodokli ienākumiem, kurus šodien nevar aplikēt ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Divkāršais nodokļu uzlikšanas risks rodas arī tad, ja uzņēmums izmanto digitālos pakalpojumus, lai sniegtu digitālos pakalpojumus tālāk piegādes ķēdē.
- Grūtības piemērot pagaidu pasākumu. Vienreiz noteikto nodokļu atcelšana ir sarežģīta, un, ņemot vērā laiku, kas vajadzīgs pagaidu pasākuma izstrādei un ieviešanai, rodas jautājums, vai pilnīgi jauna nodokļu režīma piemērošana atmaksāsies.
- Administratīvās izmaksas. Pagaidu pasākuma piemērošanas pienākums ir saistīts ar ievērojamām administratīvajām izmaksām, kas var būt ievērojamas attiecībā uz nodokļu ieņēmumiem, ko rada digitālā nodokļa ieviešana. Īpaši tas attiecas uz pagaidu digitālo nodevu. Jo vairāk administratīvo dalībvalstu izdara atkāpes, īstenojot pagaidu pasākumu, jo lielāks ir administratīvais slogs.⁵⁹

⁵⁹ Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, OECD Publishing, p. 178–179. Pieejams: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1

Pēc Īrijas domām, laikā, kad starptautiskā līmenī OECD un G20 pārstāvju aktivitātes BEPS rīcības plāna ietvaros tiek izstrādāts globāls risinājums digitālo pakalpojumu aplikšanai ar nodokļiem, nav saprātīgi ieviest “vienpusēju” risinājumu ES līmenī. Paralēlu risinājumu ieviešana vienlaikus var radīt lielāku nenoteiktību un neskaidrības attiecībā uz digitālo pakalpojumu aplikšanu ar nodokļiem.

Īrija arī norādīja, ka ES priekšlikumos nav iekļauti pārskatīšanas noteikumi vai pasākumu beigu datums. Šādos gadījumos pagaidu risinājumi mēdz kļūt par pastāvīgiem risinājumiem. Īrija arī vērsa uzmanību uz nodokļu dubultās uzlikšanas iespēju situācijā, kad digitālo nodokli nevar atskaitīt no uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes.

Īrija arī uzskata, ka pagaidu un ilgstoša risinājuma priekšlikumi neatbilst ES subsidiaritātes principam⁶⁰. Īrija apgalvo, ka nodokļu uzlikšana, administrēšana un atcelšana ir dalībvalsts suverēnas tiesības. It īpaši Īrija paziņoja, ka digitālā nodokļa summas aprēķināšanu sarežģī fakts, ka digitālajai ekonomikai nav vienotas definīcijas un ka digitālā nodokļa uzlikšana šādā situācijā varētu izraisīt nevienlīdzīgu attieksmi pret dažādām digitālās ekonomikas nozarēm.⁶¹

Arī Nīderlande ir apgalvojusi, ka nodokļu jautājumiem būtu jālemj katrai dalībvalstij atsevišķi. ES vajadzētu iejaukties ar savu nodokļu risinājumu tad, ja tā ir plaša un nopietna problēma, kuru dalībvalstis pašas nevar atrisināt. Ņemot vērā to, ka vairākas valstis jau ir atrisinājušas situāciju pašas, tad ir pamats apšaubīt ES priekšlikumu lietderību. Nīderlande arī atsaucās uz faktu, ka ES dalībvalstis strādā, lai panāktu starptautisku risinājumu OECD līmenī.

Nīderlande nepiekrīt ES argumentam, ka saskaņots risinājums digitālo pakalpojumu aplikšanai ar nodokļiem ES līmenī ir vienīgais iespējamais risinājums vai ka katras dalībvalsts nodokļu politika automātiski ietekmē visu ES kopumā. Pēc Nīderlandes domām, šāds arguments neatbilst subsidiaritātes principam.⁶²

2.3. Risinājumu digitālo pakalpojumu aplikšanai ar nodokli ieviešana citās valstīs

⁶⁰ Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienību (LES) 5. pantu subsidiaritātes princips paredz ES tiesības rīkoties gadījumos, ja dalībvalstis centrālā vai reģionālā un vietējā līmenī nevar pietiekami labi īstenot paredzētās darbības mērķus.

⁶¹ Irish Houses of Oireachtas. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence: reasoned opinion on COM(2018)147 and 148. 22.05.2018, p. 4. – Pieejams: <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20180072/iesea.do>.

⁶² Dutch House of Representatives. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence: reasoned opinion. 17.05.2018, p. 2. Pieejams: <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20180072/nltwe.do>

Vairākas ES dalībvalstis un trešās valstis ir ieviesušas vai plāno ieviest vienpusējus risinājumus digitālo pakalpojumu aplikšanai ar nodokļiem.

1) Francija

a) statuss

2019. gada 11. jūlijā Francija pieņēma DPN likumu, kurš tika izsludināts 2019. gada 24. jūlijā. Nodoklis piemērojams ar atpakaļejošu datumu no 2019. gada 1. janvāra.⁶³

b) nodokļa likme

Francijas DPN likme ir 3% no apgrozījuma, ko rada digitālo pakalpojumu sniegšana Francijā. Nodokļa aprēķināšanas nolūkā ienākumus, kas gūti no ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanas, ņem vērā neatkarīgi no norēķinu metodes (komisijas maksas, dalības maksas utt.) vai maksātāja un pakalpojumu sniedzēja atrašanās vietas.

c) nodokļa maksātājs

Francijas DPN attiecas uz uzņēmumu (uzņēmumu grupu), kura kopējais apgrozījums pārsniedz EUR 750 miljonus, no kuriem vairāk nekā EUR 25 miljoni tiek nopelnīti Francijā.⁶⁴ Lietotājs izmanto pakalpojumus Francijā, ja ierīce, ar kuru tiek izmantoti pakalpojumi, atrodas Francijā.

Plānots, ka Francija ar nodokli varēs aplikēt šādus uzņēmumus, kuriem ir ievērojama “digitāla klātbūtne” Francijā⁶⁵:

Uzņēmumu grupas, kuras paredzams Francijā būs apliekamas ar DPN			
<i>Uzņēmums</i>	<i>Valsts</i>	<i>Reklāmas</i>	<i>Pārdošanas platforma</i>
Airbnb	ASV		X (tūrisma pakalpojumi)
Alibaba	Ķīna		X (mazumtirdzniecība)
Alphabet Inc. (Google, YouTube)	ASV	X	X (mobilās lietotnes)
Amadeus	Spānija		X (tūrisma pakalpojumi)
Amazon	ASV	X	X (mazumtirdzniecība)
Apple	ASV		X (mobilās aplikācijas)

⁶³ D. Bunn. France's Digital Services Tax: Facts and Analysis. 11.03.2019. Pieejams: <https://taxfoundation.org/france-digital-services-tax/>; digimaksu seaduse eelnōu on kattesaadav Prantsusmaa parlamentī kodulehel: <http://www.assemblee-nationale.fr/15/projets/pl1737.asp>.

⁶⁴ Ministere de l'Economie et des Finances. Projet de loi relatif à la taxation des grandes entreprises du numérique. 06.03.2019, p. 3. Pieejams: <http://src.bna.com/F9D>

⁶⁵ Office of the United States Trade Representative Ambassador Robert E. Lighthizer. Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974. 02.12.2019. 26. lpp. Pieejams: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf

Axel Springer (Seloger)	Vācija		X (nekustamais īpašums)
Booking Holdings Inc.	ASV		X (tūrisma pakalpojumi)
Criteo	Francija	X	
eBay	ASV	X	X (mazumtirdzniecība)
Expedia	ASV		X (tūrisma pakalpojumi)
Facebook (Facebook, Instagram)	ASV	X	
Groupon	ASV		X
Match Group (Match, Meetic, Tinder)	ASV		X (iepazīšanās lietotnes)
Microsoft	ASV	X	
Rakuten	Japāna		X (mazumtirdzniecība)
Randstad	Nīderlande		X (cilvēkresursi)
Recruit	Japāna		X (cilvēkresursi)
Sabre	ASV		X (tūrisma pakalpojumi)
Schibsted (Leboncoin)	Norvēģija		X (mazumtirdzniecība)
Snapchat	ASV	X	
Travelport	Lielbritānija		X (tūrisma pakalpojumi)
Twitter	ASV	X	
Uber Technologies, Inc.	ASV		X (transports)
Verizon Communications Inc.	ASV	X	
ContextLogic Inc. (Wish)	ASV		X (mazumtirdzniecība)
Zalando	Vācija		X (mazumtirdzniecība)

d) nodokļu bāze

Līdzīgi kā EK priekšlikumā par pagaidu risinājumu, ar Francijas DPN tiks aplikti šādi digitālie pakalpojumi:

- tiešsaistes reklamēšana, kas vērsta uz lietotājiem (mērķorientēta tiešsaistes reklamēšana jeb balstīta uz lietotāja darbībām) un datu, kuri ievākti no lietotāju darbībām digitālajā saskarnē, pārdošana uz lietotājiem vērstas reklāmas nolūkā;

- vietnes, kuras savieno interneta lietotājus (patērētājus, uzņēmējus), lai veiktu darījumus vai citas darbības.⁶⁶

Savukārt šādi pakalpojumi ir atbrīvoti no nodokļa:

- produktu un pakalpojumu tieša pārdošana (e-komercija, video un video pakalpojumu vai mūzikas nodrošināšana);
- sakaru un maksājumu pakalpojumi;
- reklāmas pakalpojumi, ja reklāma ir tieši saistīta ar tīmekļa vietnes saturu un vienāda visiem lietotājiem;
- tādu datu pārdošana, kas savākti citiem nolūkiem, nevis reklamēšanai un ne-tīmekļa pakalpojumiem;
- regulēti finanšu pakalpojumi.

Gadījumā, ja uzņēmums, kurš ir atbildīgs par DPN nomaksu, tiek aplikts arī ar uzņēmumu ienākuma nodokli Francijā, DPN ir iespējams atskaitīt no nodokļa bāzes. Nodokļa bāzē nav iekļauts arī PVN.

Piemēri ar DPN apliekamajiem (neapliek pircēja un pārdevēja darījumu, bet pārdevēja samaksāto par digitālo pakalpojumu) un neapliekamajiem pakalpojumiem Francijā⁶⁷:

Ar DPN apliekamie pakalpojumi Francijā	Ar DPN neapliekamie pakalpojumi Francijā
Mazs uzņēmums pārdod kurpes caur <i>Amazon</i>	<i>Amazon</i> pārdod kurpes no savā vārdā no saviem krājumiem
Persona pārdod somiņu citai personai caur <i>e-bay</i> .	<i>Louis Vuitton</i> pārdod somiņu caur savu mājaslapu
Mazs uzņēmums, pārdod DVD un CD lietotājam caur <i>Amazon</i> platformu	<i>Spotify</i> piegādā mūziku abonentam
Taksists izmanto <i>Uber</i> lietotni (Latvijā – <i>Bolt, Yandex</i>), lai sniegtu pakalpojumu pasažierim	Taksists izmanto takšu firmas, kura izmanto savus takšus, lietotni

⁶⁶ E. Macron. France's Digital Tax Bill. 06.03.2019. Pieejams: https://www.gouvernement.fr/sites/default/files/locale/piece-jointe/2019/04/11_taxe_gafa.pdf

⁶⁷ Office of the United States Trade Representative Ambassador Robert E. Lighthizer. Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974. 02.12.2019. 14. lpp. Pieejams: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf

Tūrists izmanto <i>Airbnb</i> , lai rezervētu dzīvokli	Tūrists izmanto viesnīcas mājaslapu, lai rezervētu istabu
--	---

e) deklarēšana un samaksa

Nodoklis ir jādeklarē reizi gadā (aprīļa beigās). Nodokļa maksātājam jākārto grāmatvedība. Nodokli maksā divās daļās, no kurām katrai jābūt vienādai ar vismaz pusi no iepriekšējā gadā samaksātā digitālā nodokļa summas. Pārmaksāto nodokli atmaksā, pamatojoties uz deklarāciju, kas iesniegta nākamajā gadā.

f) paredzami ieņēmumi

Francijas Ekonomikas un Finanšu ministrija norāda, ka DPN ieviešana valsts budžetā radīs apmēram 500 miljonus eiro papildu ieņēmumu.⁶⁸

g) citas piezīmes

Francijas prezidents Emanuels Makrons ir paziņojis - ja OECD valstis panāks starptautisku vienošanos par digitālo pakalpojumu aplikšanu ar nodokļiem, šāds starptautisks nolīgums aizstās Francijas nacionālo DPN.⁶⁹

Savukārt ASV ir veikusi izmeklēšanu, pieņemot ziņojumu par Francijas jauno nodokli⁷⁰, norādot, ka tas ASV ieskatā diskriminē ASV uzņēmumus. Iespējamā ASV pretreakcija savukārt varētu būt jaunas muitas nodevas, ar kurām tiktu apliktas Francijas uzņēmumu preces 2,4 miljardu vērtībā.⁷¹

2) Lielbritānija

a) statuss

⁶⁸ Ministere de l'Economie et des Finances. Projet de loi relatif à la taxation des grandes entreprises du numérique. 06.03.2019, p. 3. Pieejams: <http://src.bna.com/F9D>

⁶⁹ E. Macron. France's Digital Tax Bill. 06.03.2019. Pieejams: https://www.gouvernement.fr/sites/default/files/locale/piece-jointe/2019/04/11_taxe_gafa.pdf

⁷⁰ Office of the United States Trade Representative Ambassador Robert E. Lighthizer. Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974. 02.12.2019. Pieejams: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf

⁷¹ Uģis Lībietis (Latvijas Radio ārzemju ziņu korespondents), EURANET PLUS. ES notikumu apskats: EK ambiciozie plāni, klimats un digitālais nodoklis. Latvijas Televīzijas un Latvijas Radio portāls. Pieejams: <https://www.lsm.lv/raksts/zinas/arzemes/es-notikumu-apskats-ek-ambiciozie-plani-klimats-un-digitalais-nodoklis.a340763/>

Lielbritānijā par DPN ieviešanu tiks diskutēts 2019. –2020. gada likumprojektā. DPN likumprojekts ir pabeigts. DPN plānots ieviest no 2020. gada aprīļa.⁷²

b) nodokļa likme

DPN likme ir 2% no ieņēmumiem, ko rada digitālo pakalpojumu sniegšana.

c) nodokļa maksātājs

DPN samaksas pienākums rodas, ja grupas vispasaules ieņēmumi no apliekamajiem digitālajiem pakalpojumiem vienā pārskata periodā pārsniedz GBP 500 miljonus (EUR 600 miljoni⁷³), no kuriem vismaz GBP 25 miljoni (EUR 60 miljoni) gūti Lielbritānijā.

d) nodokļu bāze

Likumprojektā paredzēts, ka DPN piemēros noteiktu digitālo uzņēmumu ienākumiem no:

- sociālo mediju platformu pakalpojumiem;
- interneta meklētājprogrammu pakalpojumiem;
- tiešsaistes tirgus starpniecības pakalpojumiem.⁷⁴

Pirmie Lielbritānijā nopelnītie GBP 25 miljoni netiek aplikti ar digitālo nodokli.

e) deklarēšana un samaksa

DPN būs deklarējams un nomaksājams ikgadēji.

f) paredzami ieņēmumi

Lielbritānijas valdība lēš, ka no 2020. līdz 2023. gadam valsts budžetā papildus tiks gūti no GBP 275 miljoni (EUR 330 miljoni) līdz GBP 440 miljoni (EUR 528 miljoni).⁷⁵

g) citas piezīmes

Paredzēts, ka IT risinājumu izmaksas un papildu personāla izmaksas sastādīs GBP 8 miljonus (EUR 9,6 miljoni).

⁷² Policy paper: Introduction of the new Digital Services Tax. Policy paper. 11.07.2019. – Pieejams: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax#detailed-proposal>

⁷³ 2019. gada 15. decembra valūtas kurss

⁷⁴ Bloomberg tax. INSIGHT: U.K. Digital Services Tax—How Will it Work in Practice? 05.12.2018. Pieejams: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-uk-digital-services-tax-how-will-it-work-in-practice>

⁷⁵ Policy paper: Introduction of the new Digital Services Tax. Policy paper. 11.07.2019. Pieejams: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax#detailed-proposal>

Digitālā nodokļa likumprojekta paskaidrojuma rakstā teikts, ka digitālā nodokļa ieviešanas starptautiskās norises tiks uzraudzītas, bet pirmā Lielbritānijas digitālā nodokļa ietekmes analīze un normatīvo aktu pārskatīšana notiks tikai 2025. gadā.⁷⁶

3) Austrija

a) statuss

Austrijas ir apstiprinājusi DPN likumprojektu, saskaņā ar ko DPN plānots ieviest no 2020. gada 1. janvāra.⁷⁷

b) nodokļa likme

Piedāvātā DPN likme ir 5% no apgrozījuma, ko rada interneta reklāmas pakalpojumu sniegšana.⁷⁸

c) nodokļa maksātājs

DPN būtu jāmaksā uzņēmumiem, kas sniedz tiešsaistes reklāmas pakalpojumus (reklāmkarogi, reklāmas, meklētājprogrammu reklāmas un līdzīgi tiešsaistes reklāmu pakalpojumi⁷⁹) un kuru kopējais apgrozījums ir vismaz EUR 750 miljoni gadā finanšu gadā, no kuriem vismaz 25 miljoni EUR rodas no tiešsaistes reklāmas pakalpojumu sniegšanas Austrijā. Ja uzņēmums ir grupas sastāvdaļa, apgrozījumu nosaka, pamatojoties uz grupas konsolidēto gada pārskatu.⁸⁰

d) nodokļu bāze

DPN attiecas uz tiešsaistes reklāmas pakalpojumu sniedzējiem, kuru reklāmas ir paredzētas Austrijas lietotājiem jebkādā digitālā saskarnē (tīmekļvietne, mobilās aplikācijas u.c.). Tiešsaistes reklāmas pakalpojumu sniedzējs novirza reklāmu Austrijas lietotājiem, ja viņu IP adreses ir reģistrētas Austrijā un reklāmas saturs, cita starpā, ir vērsts uz Austrijas

⁷⁶ Policy paper: Introduction of the new Digital Services Tax. Policy paper. 11.07.2019. p.1. Pieejams: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax#detailed-proposal>

⁷⁷ E. Asen. Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes in Europe. 18.07.2019. Updated on 25.10.2019. Pieejams: <https://taxfoundation.org/digital-taxes-europe-2019/>

⁷⁸ C. Grassinger. Austria: Digital Services Tax proposed. 15.07.2019. Pieejams: <https://www.schoenherr.eu/publications/publication-detail/austria-digital-services-tax-proposed/>.

⁷⁹ KPMG. Austria: Legislation introducing digital services tax. 29.10.2019. Pieejams: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-austria-legislation-introducing-digital-services-tax.html>

⁸⁰ 132/ME XXVI. GP - Ministerialentwurf - Gesetzestext, p.2. Pieejams: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/ME_00132/fname_746832.pdf

lietotājiem.⁸¹ Reklāmas jēdziens var tikt precizēts, ņemot vērā tehnoloģiju attīstības u.c. aspektus.

e) deklarēšana un samaksa

Nodokļu saistības rodas tā mēneša beigās, kurā tiek sniegts ar nodokli apliekamais pakalpojums, un nodokļa maksātājam ir jāmaksā DPN katru mēnesi.

Piedāvātajā DPN likumprojektā paredzēts, ka papildus nosakāmi konkrētāki noteikumus tiešsaistes reklāmas pakalpojumu sniedzēju aplikšanai ar nodokli situācijā, kad nodokļa maksātājs nav nodibināts, tam nav filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības Austrijā.⁸²

f) paredzami ieņēmumi

Tiek prognozēti papildu ienākumi budžetā: 2020. gadā - EUR 25 miljoni, 2021. gadā - EUR 28 miljoni, 2022. gadā – EUR 31 miljons un 2023. gadā - EUR 34 miljoni.⁸³

g) citas piezīmes

Saskaņā ar Austrijas digitālā nodokļa projektu vismaz EUR 15 miljoni gadā būtu jānovirza Austrijas plašsaziņas līdzekļu uzņēmumu digitālās pārstrukturēšanas finansēšanai.⁸⁴ Atbalsta mērķis ir nostiprināt austriešu identitāti un stiprināt Austrijas vietējo plašsaziņas līdzekļu pozīcijas tirgū. Tam nepieciešamajiem līdzekļiem vajadzētu būt no Austrijas DPN.⁸⁵

4) Itālija

a) statuss

Likumprojekts ir izstrādāts. Jau 2019. gada budžetā tika paredzēti ieņēmumi no digitālā nodokļa, tomēr laikā netika pieņemts DPN īstenošanas tiesību akti. Rezultātā DPN regulējuma spēkā stāšanās tika atlikta.⁸⁶ Šobrīd nav skaidrs, vai DPN tiks iekļauts 2020. gada budžeta likumā un 2020. gadā piemērots.⁸⁷

⁸¹ 132/ME XXVI. GP - Ministerialentwurf – Gesetzestext, p.2. Pieejams: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/ME/ME_00132/fname_746832.pdf.

⁸² 132/ME XXVI. GP - Ministerialentwurf – Gesetzestext, p.2. Pieejams: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/ME/ME_00132/fname_746832.pdf.

⁸³ 132/ME XXVI. GP - Ministerialentwurf – Vorblatt und Wirkungsorientierte Folgenabschätzung, p. 1. – Pieejams: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/ME/ME_00132/fname_746835.pdf.

⁸⁴ 132/ME XXVI. GP - Ministerialentwurf – Gesetzestext, p.2. Pieejams: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/ME/ME_00132/fname_746832.pdf.

⁸⁵ 132/ME XXVI. GP - Ministerialentwurf – Erläuterungen, p. 3. – Pieejams: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/ME/ME_00132/fname_746833.pdf.

⁸⁶ H. Ali. Italy Misses Deadline to Roll Out Digital Tax Rules. 01.05.2019. Pieejams: <https://news.bloombergtax.com/dailytax-report-international/italy-misses-deadline-to-roll-out-digital-tax-guidance>

⁸⁷ KPMG. International Tax Europe and Africa October 2019. Pieejams: <https://home.kpmg/be/en/home/insights/2019/11/international-tax-newsletter-europe-and-african-region.html>

b) nodokļa likme

Itālijas DPN likme ir 3% no apgrozījuma par digitālo pakalpojumu sniegšanu Itālijā.

c) nodokļa maksātājs

Nodokli maksā uzņēmumi (atsevišķi vai kā grupa), kuru vispasaules apgrozījums ir vismaz EUR 750 miljoni kalendārajā gadā, un apgrozījums no digitālo pakalpojumu sniegšanas Itālijā - EUR 5,5 miljoni.

d) nodokļu bāze

Ar DPN apliekami šādi digitālie pakalpojumi:

- mērķorientēta tiešsaistes reklamēšana digitālā saskarnē, ja reklāma sasniedz lietotāja ierīci Itālijā;
- daudzpusēja starpniecības platforma (tostarp, lai atvieglotu preču vai pakalpojumu tiešu piegādi), kura tiek izmantota vai kurā tiek atvērts konts, izmantojot ierīci Itālijā;
- datu, kuri ievākti no lietotāju darbībām digitālajā saskarnē, kad tie atrodas Itālijā, pārdošana.⁸⁸

Līdzīgi kā EK priekšlikumā nodokli aprēķina no apgrozījuma, kas tiek gūti, sniedzot iepriekš uzskaitītos digitālos pakalpojumus.

e) deklarēšana un samaksa

DPN jānomaksā ikgadēji līdz nākamā gada 16. februārim. Personām, uz kurām attiecas DPN, jābūt attiecīgai uzskaites sistēmai nodokļa aprēķināšanai.⁸⁹

f) paredzami ieņēmumi

Itālijas valdība paredz iekasēt 600 miljonus eiro gadā.⁹⁰

5) Čehijas Republika

⁸⁸ Ernst & Young. Italy's unilateral Digital Services Tax advances. 08.11.2019. Pieejams: <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6393-italys-unilateral-digital-services-tax-advances?uAlertID=i0IR2QZBkNsmSALRwpFeXw%3d%3d>

⁸⁹ Ernst & Young. Italy's unilateral Digital Services Tax advances. 08.11.2019. Pieejams: <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6393-italys-unilateral-digital-services-tax-advances?uAlertID=i0IR2QZBkNsmSALRwpFeXw%3d%3d>

⁹⁰ Ernst & Young. Italy's unilateral Digital Services Tax advances. 08.11.2019. Pieejams: <https://globaltaxnews.ey.com/news/2019-6393-italys-unilateral-digital-services-tax-advances?uAlertID=i0IR2QZBkNsmSALRwpFeXw%3d%3d>

a) statuss

Čehijas valdība ir apstiprinājusi likumprojektu, kurš iesniedzams parlamentā pieņemšanai.⁹¹

b) nodokļa likme

Saskaņā ar Finanšu ministrijas projektu nodokļu likme būs 7% no apgrozījuma, ko radīs digitālo pakalpojumu sniegšana Čehijas Republikā.⁹²

c) nodokļa maksātājs

DPN attieksies uz uzņēmumiem, kuru kopējais apgrozījums pārsniedz 750 miljonus eiro, no kuriem 3,9 miljoni ir nopelnīti Čehijā.⁹³

d) nodokļu bāze

Līdzīgi kā EK priekšlikumā, Čehijas Republikas DPN aprēķina no apgrozījuma, ko rada šādu pakalpojumu sniegšana:

- mērķorientēta tiešsaistes reklamēšana;
- daudzpusējas digitālās saskarnes nodrošināšana, kas lietotājiem ļauj savstarpēji sazināties, lai iegādātos preces un pakalpojumus; un
- digitālajā saskarnē ģenerētu datu pārdošana, pamatojoties uz lietotāja darbībām digitālajā saskarnē.

e) deklarēšana un samaksa

Nodokļu maksātājiem ir jāieceļ "nodokļu pārstāvis" Čehijas Republikā, kurš ir atbildīgs par vietējo nodokļu ievērošanu.⁹⁴

f) paredzami ieņēmumi

Čehijas finanšu ministrs paredz, ka digitālā nodokļa ieviešana valsts budžetā varētu ienest papildu EUR 200 miljonus gadā.⁹⁵

⁹¹ I. M. Žurovec. The Czech Republic will introduce a 7% digital tax. 30.04.2019. Pieejams: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-zavede-digitalni-dan-ve-35090>

⁹² I. M. Žurovec. The Czech Republic will introduce a 7% digital tax. 30.04.2019. Pieejams: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/ceska-republika-zavede-digitalni-dan-ve-35090>

⁹³ Bloomberg Tax. Czech Government Backs 7% Digital Services Tax on Tech Giants. 18.11.2019. Pieejams: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/czech-government-backs-7-digital-services-tax-on-tech-giants>

⁹⁴ C. Patricolo. Czech Republic introduces digital tax on internet giants. 02.05.2019. – Pieejams: <https://emerging-europe.com/business/czech-republic-introduces-digital-tax-on-internet-giants/>

6) Citas ES dalībvalstis

Ungārijā kopš 2014. gada tiek piemērots reklāmas nodoklis reklāmas pārraidīšanas vai publicēšanas pakalpojumiem.⁹⁶

2019. gada 25. janvārī tika izstrādāta DPN likumprojekta galīgā versija.⁹⁷ Projekts tika veidots līdzīgi kā EK izstrādātajā DPN direktīvas projektā un paredzēja 3% DPN tiešsaistes reklāmas, interneta starpniecības platformas, datu pārdošanas pakalpojumiem. Tomēr likumprojekts nav virzījies uz priekšu pēc vēlēšanām.⁹⁸

Tāpat arī Beļģijā 2019. gada sākumā tika izstrādāts priekšlikums DPN piemērošanai 3% apmērā datu pārdošanai. Tomēr turpmāka notikumu attīstība nav notikusi.⁹⁹

Polijā 2019. gada sākumā vēl plānoja ieviest DPN, tomēr ir atmetusi plānus un šobrīd ieviest DPN vienpusēji vairs neplāno.¹⁰⁰

Slovēnijas parlamentārā finanšu komiteja ir ierosinājusi ieviest DPN. Paredzams, ka valdība digitālā nodokļu likumprojektu iesniegs parlamentam 2020. gada 1. aprīlī, un likumprojekta pieņemšana ir paredzēta līdz 2020. gada 1. septembrim.

Savukārt Dānijas, Somijas un Zviedrijas finanšu ministri ir paziņojuši, ka runa ir par būtiskām starptautiskām nodokļu izmaiņām, par ko vienošanās jāpanāk OECD līmenī.¹⁰¹

7) Trešās valstis

Kopš 2016. gada Indijā tiek piemērots tā saucamais izlīdzināšanas nodoklis no tiešsaistes reklāmas pakalpojuma sniegšanas. Digitālā nodokļa likme Indijā ir 6% no

⁹⁵ C. Patricolo. Czech Republic introduces digital tax on internet giants. 02.05.2019. – Pieejams: <https://emerging-europe.com/business/czech-republic-introduces-digital-tax-on-internet-giants/>

⁹⁶ General Court of the European Union. Press release No 84/19. The General Court annuls the Commission's decision finding that the Hungarian advertisement tax was incompatible with the EU State aid rules. 27.06.2019. Pieejams: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-06/cp190084en.pdf>

⁹⁷ Ernst & Young. Italy's unilateral Digital Services Tax advances. 29.01.2019. Pieejams: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--spain-sends-bill-on-digital-services-tax-to-parliament-for-approval>

⁹⁸ Ulrika Lomas, Tax-News. Spain To Press Ahead With Digital Tax. 25.07.2019. Pieejams: https://www.tax-news.com/news/Spain_To_Press_Ahead_With_Digital_Tax_97210.html

⁹⁹ KPMG. Taxation of the digitalized economy. 27.11.2019. Pieejams: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2019/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>

¹⁰⁰ Ulrika Lomas, Tax-news. Poland Said To Have Ditched Plans For Digital Tax. 13.09.2019. Pieejams: https://www.tax-news.com/news/Poland_Said_To_Have_Ditched_Plans_For_Digital_Tax_97319.html

¹⁰¹ Government Offices of Sweden. Global cooperation is key to address tax challenges from digitalization. 01.06.2018. Pieejams: <https://www.government.se/statements/2018/06/global-cooperation-is-key-to-address-tax-challenges-from-digitalization/>

apliekamā apgrozījuma.¹⁰² Turcija ir ieviesusi 15% ieturējuma nodokli digitālu reklāmas pakalpojumu maksājumiem.

Izraēla plāno ieviest 3-5% nodokļa par digitālajiem pakalpojumiem pēc Francijas parauga.¹⁰³ Austrālija arī apsvēra DPN ieviešanu, tomēr pēc sabiedriskās apspriešanas 2018. gadā nolēma gaidīt OECD līmeņa daudzpusēju risinājumu.¹⁰⁴ Savukārt Kanādā uz doto brīdi ir neskaidrība par 3% DPN piemērošanu. Arī citās valstīs jautājums ir piesaistījis valdību uzmanību un ticis diskutēts.

¹⁰² Cleartax. Equalisation levy. 29.05.2019. Pieejams: <https://cleartax.in/s/equalisation-levy>

¹⁰³ E. Levi-Weinrib. Google, Facebook could face huge Israel tax bill. 28.04.2019. – Pieejams: <https://en.globes.co.il/en/article-israel-tax-authority-to-demand-huge-tax-payments-from-google-facebook-1001283596>

¹⁰⁴ T. C Wong. Australia Pursues Multilateral Solution on Digital Economy, Won't Implement Digital Services Tax Now. 22.03.2019. Pieejams: <https://www.austaxpolicy.com/news/australia-pursues-multilateral-solution-digital-economy-wont-implement-digital-services-tax-now/>

2.4. OECD risinājuma ietekme uz valstu vienpusējiem digitālajiem nodokļu risinājumiem

2.4.1. BEPS pēdējā darbības pārskata juridiskā nozīme

BEPS jautājuma risināšana ir viena no valstu galvenajām prioritātēm visā pasaulē. 2013. gadā OECD un G20 valstis, strādājot kopā uz vienlīdzīgiem pamatiem, pieņēma 15 punktu Rīcības plānu BEPS risināšanai. Rīcības plāna mērķis ir nodrošināt, lai peļņa tiktu aplikta ar nodokli, ja tiek veikta saimnieciskā darbība, kas rada peļņu, un ja tiek radīta vērtība.¹⁰⁵

Globalizācija ir saasinājusi ietekmi, ko rada nepilnības dažādu valstu nodokļu sistēmās un to savstarpējās pretrunas. Rezultātā dažas no pašreizējās divpusējo nodokļu līgumu sistēmas iezīmēm veicina BEPS, un tas ir jārisina.

BEPS rīcības plāna 15. pasākums paredzēja izanalizēt ar daudzpusēja instrumenta izstrādi saistītos nodokļu un starptautisko publisko tiesību jautājumus, lai valstis, kas to vēlas, varētu ieviest BEPS projekta ietvaros izstrādātos pasākumus un grozīt divpusējos nodokļu līgumus.¹⁰⁶

Pašreiz spēcīgā esošo nodokļu līgumu tīkla aktualizēšanu ļoti apgrūtina ne tikai problēmas, kas šajā saistībā radās pašreizējā nodokļu līgumu sistēmā, bet arī lielais divpusējo līgumu skaits. Pat ja tiek panākta vienošanās par izmaiņām OECD nodokļu paraugkonvencijā, ir nepieciešams diezgan ilgs laiks un lieli resursi, lai šīs izmaiņas ieviestu lielākajā daļā divpusējo nodokļu līgumu.

Starptautiskā līmenī mērķis nodrošināt, ka visu digitālās ekonomikas dalībnieku ienākumi tiek taisnīgi aplikti ar nodokli, jau tika noteikts OECD/G20 BEPS projekta ietvaros, un OECD ir strādājusi pie starpposma ziņojuma par nodokļu uzlikšanu digitālajā ekonomikā, kas tika iesniegts G20 valstu finanšu ministriem 2018. gada martā.

Maz ticams, ka galīgā ziņojuma priekšlikumiem, kas jāpublicē 2020. gadā, nebūs tiešas ietekmes uz OECD valstīm. Nobeiguma ziņojumā iekļauj priekšlikumus grozījumiem starptautiskajos nodokļu likumos un / vai to pasākumu aprakstu, kurus var veikt, lai šādus

¹⁰⁵ ESAO/G20 Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas projekts. Vadlīnijas iekšējo cenu noteikšanas dokumentācijai un valstu ziņojumiem 13. pasākums – 2014. gada Projekta darba rezultāts, 4 lpp. Pieejams: https://vvc.gov.lv/image/catalog/dokumenti/Transfer_Pricing_Documentation_and_Country-by-Country_Reporting.pdf

¹⁰⁶ 2015. gada gala ziņojums ESAO/G20 Projekts par nodokļa bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu. 15.pasākums. Daudzpusēja instrumenta izstrāde divpusējo nodokļu līgumu modifikācijai, 7.lpp. Pieejams: <https://vvc.gov.lv/image/catalog/dokumenti/OECD%20G20%20BEPS%20Project%20Developing%20a%20Multilateral%20Instruments.docx>

priekšlikumus īstenotu. Tomēr par konkrēto veidu, kādā šie pasākumi tiek īstenoti, jālemj atsevišķi.

Tāpat, piemēram, BEPS rīcības plāna 15. darbība bija vērsta uz starptautiska instrumenta izveidi BEPS nodokļu pasākumu praktiskai ieviešanai. Galīgais ziņojums par BEPS 15 darbībām tika pabeigts 2015. gadā, un tajā tika aprakstīts daudzpusējs starptautisks pasākums, kas dalībvalstīm ļautu grozīt to attiecīgo nodokļu līgumu noteikumus, un uzskaitītas dažādas iespējas šī starptautiskā pasākuma izstrādei. Galīgajā ziņojumā tika izskatīta tāda daudzpusēja instrumenta iespējamība no tehniskā viedokļa, ar ko tiktu ieviesti ar nodokļu konvencijām saistītie BEPS pasākumi un grozītas divpusējās nodokļu konvencijas. Tajā secināts, ka daudzpusējs instruments ir vēlams un iespējams un ka šāda instrumenta apspriešana jāsasauc īsā laikā. Pamatojoties uz šo analīzi, ir izstrādāts pilnvarojums *ad hoc* grupai, kurā var piedalīties ikviens valsts, izstrādāt daudzpusēju instrumentu un nodot to parakstīšanai 2016. gadā, bet pats gala ziņojums neuzlika juridiskas saistības dalībniekiem. OECD izstrādātā daudzpusējā konvencija nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas novēršanas pasākumu ieviešanai attiecībā uz nodokļu konvencijām (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related measures to Prevent BEPS*) izstrādāta OECD daudzpusējā instrumenta (*Multilateral Instrument*) (turpmāk - MLI) darba grupas ietvaros un ar MLI darba grupas dalībvalstu, tai skaitā Latvijas, aktīvu dalību. MLI darba grupas 2016.gada 24.novembra sanāsmē šī Konvencija tika apstiprināta. Pirmā Konvencijas parakstīšanas kārtā notika 2017.gada 7.jūnijā, otrā parakstīšanas kārtā notika 2018.gada 24.janvārī. Latvija Konvenciju parakstīja pirmās parakstīšanas kārtas ietvaros. Konvenciju ir parakstījušas visas G20/ESAO dalībvalstis, izņemot ASV un Brazīliju.¹⁰⁷

Likums “Par Daudzpusējo konvenciju nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas novēršanas pasākumu ieviešanai attiecībā uz nodokļu konvencijām” Latvijā pieņemts tikai 2019.gada 8.jūlijā (stājās spēkā 05.08.2019.).¹⁰⁸

Kā norādīts 2015.gada gala ziņojumā, tad OECD un G20 valstis paplašinās savu sadarbību attiecībā uz BEPS līdz 2020. gadam, lai pabeigtu darbu un nodrošinātu to pasākumu efektīvu un mērķorientētu uzraudzību, par kuriem panākta vienošanās.¹⁰⁹

¹⁰⁷Likumprojekta “Par daudzpusējo konvencija nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas novēršanas pasākumu ieviešanai attiecībā uz nodokļu konvencijām” anotācija <http://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/0/A2E58FCBAC6C7356C22583C2002C1A2A?OpenDocument>

¹⁰⁸ Likums “Par Daudzpusējo konvenciju nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas novēršanas pasākumu ieviešanai attiecībā uz nodokļu konvencijām”. Latvijas likums. Pieņemts: 08.07.2019. Stājās spēkā: 05.08.2019; OECD. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. Pieejams: <https://www.oecd.org/tax/treaties/legal-note-on-the-functioning-of-the-MLI-under-public-international-law.pdf>

¹⁰⁹Paskaidrojuma raksts, ESAO/G20, Nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas projekts, ESAO. 2015. gada gala ziņojums. Pieejams:

Komisija ir atzinusi, ka optimālā pieeja būtu rast daudzpusējus starptautiskus risinājumus nodokļu uzlikšanai digitālajā ekonomikā, ņemot vērā šīs problēmas globālo raksturu. Komisija cieši sadarbojas ar OECD, lai atbalstītu starptautiska risinājuma izstrādi. Tomēr progress starptautiskā līmenī ir grūti sasniedzams, ņemot vērā problēmas sarežģīto būtību un risināmo jautājumu plašo klāstu, un starptautiska konsensa panākšanai var būt vajadzīgs laiks.¹¹⁰

2.4.2. OECD risinājuma ietekme uz valsts digitālo nodokli

Latvija 2016. gada 29. aprīlī noslēdza līgumu par Latvijas Republikas pievienošanos Konvencijai par OECD nosacījumiem¹¹¹. Saskaņā ar šīs konvencijas 2. panta (c) punktu Latvija ir apņēmusies realizēt kopīgo OECD politiku. Savukārt saskaņā ar līguma par Latvijas Republikas pievienošanos Konvencijai par OECD nosacījumiem 1. pielikumu Latvija pieņēma visus OECD juridiskos instrumentus, tostarp Padomes rekomendāciju C(97)195/FINAL¹¹² (turpmāk – OECD rekomendācija) attiecībā uz OECD paraugkonvencija.

Saskaņā ar OECD rekomendāciju Latvija apņēmas ievērot OECD paraugkonvencijas aktuālo versiju, noslēdzot starptautiskos nodokļu nolīgumus ar citām valstīm. OECD paraugkonvenciju modelis ir ņemts vērā visās Latvijas noslēgtajās starpvalstu nodokļu konvencijās.¹¹³

Attiecīgi Latvijas nodokļu konvencijās ar citām valstīm ir iestrādāti arī OECD paraugkonvenciju 5. un 7. pantā noteiktie principi, kuri nosaka, ka līgumslēdzējas valsts uzņēmuma uzņēmējdarbības peļņa tiek aplikta ar nodokļiem tikai šajā valstī, izņemot gadījumus, kad uzņēmums veic uzņēmējdarbību otrā līgumslēdzējā valstī, izmantojot tur esošo pastāvīgo pārstāvniecību, kura pastāv, ja pastāv kāds no fiziskās piesaistes faktoriem uzņēmējdarbības veikšanai, piemēram, ražotne vai darbinieki šajā otrā valstī. Ņemot vērā minēto, atbilstoši OECD paraugkonvencijai Latvija nevar aplikāt digitālos pakalpojumus ar

<https://vvc.gov.lv/image/catalog/dokumenti/OECD%20G20%20BEPS%20Explanatory%20Statement%202015.dOCX>

¹¹⁰ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 21.03.2018. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final. 3.lpp, Pieejams: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/LV/COM-2018-148-F1-LV-MAIN-PART-1.PDF>

¹¹¹ Līgums par Latvijas Republikas pievienošanās konvencijai par Ekonomiskās Sadarbības un attīstības organizāciju nosacījumiem. Saeimas ratificēts starptautisks līgums. Pieņemts: 29.04.2016. Stājās spēkā: 01.07.2016.

¹¹² OECD. Recommendation of the council concerning the model tax convention on income and on capital. 23.10.1997. Pieejams: [https://one.oecd.org/document/C\(97\)195/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/C(97)195/FINAL/en/pdf)

¹¹³ Likumprojekta “par Latvijas Republikas un Japānas konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas attiecībā uz ienākuma nodokļiem, ļaunprātīgas izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu un tās protokolu” anotācija. Nr.90/TA-2554 (2016). Pieejams: <https://titania.saeima.lv/LIVS13/SaeimaLIVS13.nsf/webAll?OpenView>

uzņēmumu ienākuma nodokli. Izņēmumi attiecībā uz ieņēmumiem par digitālajiem pakalpojumiem nepastāv.

Tomēr, ņemot vērā to, ka apgrozījuma nodokļi pēc būtības ir līdzīgi PVN, DPN nekvalificētos kā ienākuma nodoklis. Akadēmiskajā literatūrā ir akceptēts, ka apgrozījuma nodoklis – tāds, kādu paredzējusi EK – neietilpst OECD paraugkonvencijas un dubulto nodokļu konvenciju tvērumā.¹¹⁴ Ņemot vērā minēto, DPN nav pretējs OECD paraugkonvencijām un dubulto nodokļu konvenciju tvērumā. Attiecīgi autoru ieskatā ir iespējams pieņemt atsevišķu autonomu nodokli digitālajiem pakalpojumiem, kas nav uzskatāms par uzņēmumu ienākuma nodokli.

Ņemot vērā, ka valstis, kuras ir pieņēmušas vai tuvākajā laikā plāno pieņemt vienpusēju digitālo nodokli (ieskaitot Austriju, Itāliju, Franciju, Apvienoto Karalisti utt.), lielākoties ir OECD dalībvalstis, ir svarīgi noskaidrot saistību starp izstrādājamā OECD risinājuma un valstu DPN. Francija un Apvienotā Karaliste ir norādījušas, ka tās ievēro starptautiskos nolīgumus par valstu digitālo nodokļu projektiem.

Tā kā BEPS rīcības plānam izdevās panākt vispārēju vienprātību daudzos aspektos, lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, agresīvu nodokļu plānošanu un nodokļu apiešanu; tomēr netika panākta vienošanās par to, kā risināt nodokļu problēmas, ko rada ekonomikas digitalizācija, tāpēc tika īstenots BEPS 1. rīcības pasākums — sagatavots 2015. gada galīgais ziņojums¹¹⁵

Tas, vai OECD pieņemtais risinājums, pamatojoties uz priekšlikumiem, kas ietverti BEPS 1. darbības galīgajā ziņojumā, ir saistošs OECD valstīm, ir atkarīgs arī no juridiskā instrumenta, kas tiks izvēlēts risinājuma ieviešanai.

Visi būtiskie OECD juridiskie instrumenti tiek iedalīti piecās kategorijās:

- 1) Lēmumi: OECD juridiskie instrumenti, kas ir juridiski saistoši visām dalībvalstīm (tajā skaitā Latvijai), izņemot tos, kuri balsošanas laikā atturas. Lai arī tie nav starptautiski līgumi, tie uzliek tāda paša veida juridiskas saistības.
- 2) Ieteikumi: OECD juridiskie instrumenti, kas nav juridiski saistoši, bet prakse tiem piešķir lielu spēku, kas pārstāv pievienošanās dalībnieku politisko gribu.
- 3) Deklarācijas: OECD juridiskie instrumenti, kas tiek sagatavoti Organizācijā, parasti palīgstruktūrā. Parasti tie nosaka vispārējus principus vai ilgtermiņa

¹¹⁴ CFE Tax Advisers Europe. Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 05.2018, lpp.7. Pieejams: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf>

¹¹⁵ Eiropas Parlaments. Rezolūcijas priekšlikums “par taisnīgu nodokļu politiku digitalizētā un globalizētā ekonomikā: BEPS. Pieejams: http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/B-9-2019-0238_LV.html

mērķus, tos parasti pieņem Padomes vai Organizācijas komiteju ministru sanāksmēs.

- 4) Starptautiski nolīgumi: OECD juridiskie instrumenti, par kuriem ir panākta vienošanās organizācijas ietvaros. Tie Pusēm ir juridiski saistoši.
- 5) Vienošanās, izpratne un citi: laika gaitā OECD ietvaros ir izstrādāti vairāki ad hoc materiāli juridiski instrumenti.¹¹⁶

Tomēr valstis, kas parakstījušas vai pievienojušās, parasti var brīvi izdarīt noteiktas atrunas, izvēlēties starp alternatīva līguma noteikumiem un izlemt, vai piemērot izvēles tiesības noteikumus.¹¹⁷

Ja šis uz konsensu balstītais OECD risinājums neuzliks īpašas saistības dalībvalstīm atcelt savu vietējo digitālo nodokli vai ieviest juridisku instrumentu, kas nav saistošs to OECD locekļiem, joprojām var pieņemt, ka iesaistītās valstis šādu risinājumu izstrādās brīvprātīgi. Tajā pašā laikā nav izslēgts, ka dažas valstis izlems pieturēties pie jau izstrādāta un funkcionējoša nacionālā risinājuma.

¹¹⁶ OECD. OECD Legal Instruments. Pieejams: <https://www.oecd.org/legal/legal-instruments.htm>

¹¹⁷ Piemēram, Daudzpusējo konvenciju nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas novēršanas pasākumu ieviešanai attiecībā uz nodokļu konvencijām, kuru izstrādājusi OECD, Latvija ir izvēlējusies piemērot tikai daļēji. Latvija piemēros vienīgi tās Konvencijas normas, kas nodrošina BEPS pasākuma plāna minimālā standarta (ietverts 6. un 14. aktivitātēs) attiecībā uz nodokļu līgumiem ieviešanu – Konvencijas 6.pants, 7.pants, 16.pants 17.pants.

3. DPN IEVIEŠANAS IESPĒJAS LATVIJĀ

3.1. Iespējamā ekonomiskā ietekme

Atzinuma autori nav kompetenti novērtēt ekonomisko, politisko, sociālo, kultūras, tehnoloģisko u.c. ietekmi, ieviešot DPN. Tomēr ir skaidrs, ka galvenais mērķis, kādēļ ieviest jaunu nodokli ir ekonomiska rakstura. Tādēļ savas kompetences ietvaros, sniedzam ekonomisko ietekmi raksturojošus apsvērumus.

Izvērtējot potenciālo ekonomisko ietekmi, atzinuma autori ir apskatījuši citu valstu publiski sniegtās ieņēmumu prognozes un sniedz ekonomiskas aplēses, ņemot vērā šo valstu iedzīvotāju skaitu. Papildus Atzinumā apskatīta no Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) iegūtā informācija par vismaz daļu no *Facebook* un *Google* u.c. lielo digitālo uzņēmumu gūtajiem ienākumiem Latvijā.¹¹⁸ Salīdzinot citu valstu prognozes un VID sniegtos datus par daļu no dažu digitālo uzņēmumu ienākumiem, pamatoti var secināt, ka ārzemju digitālie uzņēmumi Latvijā gūst ievērojamus ienākumus, sniedzot digitālos pakalpojumus.

Ārpus Latvijas reģistrētajiem digitālajiem uzņēmumiem ziņas par apgrozījumu Latvijā nav jāsniedz. Turklāt saskaņā ar publiski izskanējušo informāciju arī Latvijas medijos¹¹⁹, piemēram, *Facebook* un *Google* nostāja DPN kontekstā ir nesniegt ziņas par savu apgrozījumu. Neskatoties uz minēto, Pasūtītājs, ņemot vērā tā resursus un pieeju plašākam nepublicētam informācijas apjomam, varētu izvērtēt iespējamo DPN ietekmi uz budžetu (sīkāk par mehānismiem skatīt 3.1.2. sadaļu).

Papildus autori iezīmē publiski pieejamo statistiku, kura raksturo interneta reklāmas tirgu attiecībā uz medijiem Latvijā.

3.1.1. Latvijas ieņēmumu prognoze salīdzinājumā ar citu valstu prognozēm

Lai noteiktu aptuveno Latvijas ienākumu prognozes, autori ir apskatījuši Latvijas un citu valstu plānotos ienākumus attiecībā pret iedzīvotāju skaitu.

Valsts	Iedzīvotāji (milj.)	Lielāks nekā Latvijā	Nodokļu likme	Maksimāli prognozētie	Latvijas ekvivalents
--------	------------------------	-------------------------	---------------	--------------------------	-------------------------

¹¹⁸ Valsts ieņēmumu dienesta atbildes vēstule "Digitālo uzņēmumu", kas reģistrēti kā ES PVN maksātāji, Latvijas Republikas nodokļu maksātājiem sniegto pakalpojumu vērtība. 13.12.2019.

¹¹⁹ TV3 raidījums "Nekā personīga". Latvijas kasei iet garām desmitiem miljonu reklāmas naudas no "Facebook" un "Google". 08.12.2019. Pieejams: <https://skaties.lv/zinas/latvija/neka-personiga/latvijas-kasei-iet-garam-desmitiem-miljonu-reklamas-naudas-no-facebook-un-google/>

		(reizes)**		ienākumi milj. EUR	milj. EUR (3-5%)
Francija	67	35	3%	500	14,3 - 23,8
Austrija*	8,8	4,6	5%	34	1,5 -7,4
Itālija	60	32	3%	600	18,9-31,3
Čehija	10,6	5,6	7%	200	15,3-25,5
Lielbritānija	66,5	35	2%	528***	22,6-37,7

* Salīdzinot ar Austriju, Austrijas nodokļu bāzi digitālajiem pakalpojumiem veido pārdošanas ieņēmumi no reklāmas tikai Austrijas lietotājiem, un nodokļu ieņēmumu prognoze ir zemāka valstīm, kuras plāno piemērot DPN digitālās starpniecības pakalpojumiem un datu tirdzniecībai

** Latvijā ir 1,9 miljoni iedzīvotāju

*** 2019. gada 15. decembra valūtas kurss

Salīdzinot Francijas, Itālijas, Čehijas un Lielbritānijas sniegtās prognozes, nosakot līdzīgus apliekamos objektus ar DPN likmi robežās no 3-5%, Latvijas ekvivalents būtu ieņēmumi robežās no EUR 17,8 milj. līdz EUR 29,6 milj. gadā. Tomēr jāņem vērā, ka pastāv daudzi citi mainīgie faktori kā pirkspēja un attiecīgi reklāmas pakalpojuma maksa katrā valstī u.c. Turklāt Latvijā pat nav diskutēts, kādā apjomā un ar kādiem nosacījumiem ieviest DPN.

3.1.2. Priekšlikumu sniegšana par valsts iespējām izvērtēt iespējamo digitālā nodokļa ietekmi uz valsts budžetu

Autoru ieskatā vismaz daļu no digitālo uzņēmumu ieņēmumiem varētu noskaidrot no Latvijas PVN maksātāju iesniegtajām PVN deklarācijām.

Pirmkārt, saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likumu (turpmāk – PVN likums) 27. pantu (*un ES tiesību normām*), sniedzot elektroniskos pakalpojumus Latvijā (*tostarp “digitālos pakalpojumus” DPN direktīvas projekta izpratnē*) PVN reģistrā neregistrētai personai, pakalpojumu sniegšanas vieta ir Latvija, izņemot noteiktus gadījumus, kad sniegto pakalpojumu apgrozījums ir mazs, un izpildās citi nosacījumi. Saskaņā ar PVN likuma 60. pantu citas dalībvalsts nodokļu maksātājam, sniedzot pakalpojumus Latvijā, ir jāreģistrējas Latvijas PVN maksātāju reģistrā. Attiecīgi, ja digitālie pakalpojumi tiek sniegti PVN reģistrā neregistrētām personām ir piemērojams Latvijas PVN. Šo digitālo uzņēmumu (šaurā nozīmē, proti, tādu, kuri sniedz ar DPN apliekamus digitālus pakalpojumus), ienākumus varētu noskaidrot, aplūkojot to deklarētos ar PVN apliekamos darījumus.

Otrkārt, ja digitālo pakalpojumu sniedzējs nav reģistrējies PVN maksātāju reģistrā, tad saskaņā ar PVN likumu un Ministru kabineta noteikumiem Nr.40 “Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām” deklarācijas PVN 1 pārskata II daļā ir uzrādāmas nodokļu

summas par precēm un pakalpojumiem, kas saņemtas no ES dalībvalstīm. PVN deklarācijas ir pieejamas VID un tajās ir norādīts “digitālā pakalpojuma sniedzējs”.

Ņemot vērā minēto, lai gūtu aptuvenu priekšstatu par digitālo uzņēmumu ienākumiem Latvijā, lūdzām VID apkopot datus par PVN 1 pārskata II daļā norādītajiem datiem attiecībā uz atsevišķu ES reģistrētu digitālo uzņēmumu¹²⁰ sniegto pakalpojumu Latvijas nodokļu maksātājiem vērtību. VID atsaucās uz mūsu lūgumu un operatīvi sniedza informāciju, tomēr statistikas apkopojums tika veikts manuāli, tādēļ iespējamas neprecizitātes.¹²¹ Saskaņā ar VID sniegto informāciju Latvijas PVN reģistrā reģistrētie PVN maksātāji ir izmaksājuši sekojošas summas ES PVN maksātājiem, kuri sniedz pārsvarā tieši ar DPN apliekamus pakalpojumus:

Digitālie uzņēmumi – Airbnb, BOOKING.COM, eBay, Etsy, Facebook, Google, Linkedin	Pakalpojumu kopējā vērtība, EUR	
	2018.gadā	2019.gada 10 mēnešos
Kopā:	90 361 671,90	113 791 896,05

Kā redzams, no šiem statistikas datiem (kas neaptver visus gūtos ienākumus) 2019. gada 10 mēnešos digitālie uzņēmumi ir nopelnījuši vismaz EUR 113 791 896,05 (proporcionāli gadā – EUR 136 550 275,26). Salīdzinoši ar 2018. gadu tas ir par vairāk nekā EUR 46 miljoniem vairāk. Tātad gada laikā ES reģistrētie digitālie uzņēmumi ir palielinājuši savus ienākumus no Latvijas PVN maksātājiem par 50%. Tas iezīmē milzīgu ārzemju digitālo uzņēmumu apgrozījuma pieauguma tempu. Turklāt šajā statistikā nav norādīti ES neregistrētu digitālo uzņēmumu ieņēmumi.

Attiecīgi, aplūkojot tikai daļu no atsevišķu digitālo uzņēmumu ienākumiem (*ES reģistrētu digitālo uzņēmumu ienākumi no Latvijas PVN maksātājiem*), var secināt, ka tie ir ievērojami Latvijas tirgus dalībnieki un atstāj ievērojamu “digitālo pēdu” Latvijas ekonomikā. Autoru ieskatā ievērojami lielākā daļa no šiem ieņēmumiem ir DPN objekts (tiešsaistes reklāma, interneta starpniecība, datu pārdošana). Piemēram, saskaņā ar *Facebook* 2018. gada vispasaules finanšu pārskatu USD 55 miljardi no 55,8 nopelnītajiem bija gūti tieši no tiešsaistes reklāmas pakalpojumu sniegšanas.¹²² Vēlreiz jāuzsver, ka tā ir tikai daļa no šo uzņēmumu ienākumiem.

Tomēr, salīdzinot citu valstu plānotos ienākumus, Latvijas ekvivalents, ieviešot līdzīgu DPN kā Francijā, Itālijā, Čehijā un Lielbritānijā (pamatojoties gan tikai uz iedzīvotāju

¹²⁰ Skatīt Francijas piemēru 2.3. apakšnodaļā.

¹²¹ Valsts ieņēmumu dienesta atbildes vēstule "Digitālo uzņēmumu", kas reģistrēti kā ES PVN maksātāji, Latvijas Republikas nodokļu maksātājiem sniegto pakalpojumu vērtība. 13.12.2019.

¹²² Facebook Reports Fourth Quarter and Full Year 2018 Results. Pieejams: https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/2018/Q4/Q4-2018-Earnings-Release.pdf

skaitu un paredzamajiem ieņēmumiem) būtu EUR 17,8 milj. pie 3% likmes. Tātad pie šāda aprēķina kopējie ar DPN apliekami ieņēmumi Latvijā potenciāli varētu būt ap EUR 593 miljoniem. Lai gan Latvijas pirktspēja u.c. faktori atšķiras, kas varētu pazemināt šo potenciālo ieņēmumu summu, tomēr tā ievērojami pārsniedz VID statistikā aprēķinātos EUR 136 miljoni 2019. gadā. Lai apkopotu visu digitālo uzņēmumu ieņēmumus Latvijā no digitālajiem pakalpojumiem (ar DPN apliekamiem), VID būtu jāapkopo detalizētāka informācija no PVN deklarācijām vai citiem avotiem.

Ņemot vērā ievērojamo pieaugumu un to, ka lielu daļa digitālo ienākumu veido tieši reklāmas, aplūkota arī digitālo uzņēmumu iespējamā ietekme uz reklāmas tirgu, kurā darbojas arī Latvijas mediji.

3.1.3. Digitālo uzņēmumu iespējamā ietekme uz interneta reklāmas tirgu

Iezīmējot digitālo uzņēmumu iespējamo ietekmi Latvijā uz reklāmas tirgu, tika analizēta publiski pieejamā statistika. Potenciālie DPN maksātāju klienti ir Latvijas uzņēmumi un Latvijas patērētāji (aprakstā - mājsaimniecības). Saskaņā ar CSP publicētajiem datiem:

- Datoru un internetu izmanto 99% Latvijas uzņēmumu (ar 10 un vairāk darbiniekiem). Sociālos medijus (interneta medijus) 2019. gadā lieto 40% Latvijas uzņēmumu - pamatā (92%) ar mērķi popularizēt uzņēmuma tēlu vai veicināt produktu noietu.
- 2019. gadā internets bija pieejams 85% no visām mājsaimniecībām. Lielākā daļa Latvijas iedzīvotāju, kuri lieto internetu, izmanto sociālos tīklus (2018. gada pēdējos 3 mēnešos – 73,5%) un interesējas par dažādām precēm un pakalpojumiem (2018. gadā – 63,3%).¹²³

Saskaņā ar CSP datiem 2018. gadā 26 % no visiem Latvijas uzņēmumiem maksāja par reklāmu internetā. Attiecīgi diezgan pamatoti var secināt, ka uzņēmumiem ir interese un tie izvieta reklāmu internetā.

Saskaņā ar Latvijas Reklāmas asociācijas datiem reklāmas tirgus apjoms 2018. gadā sasniedza 85 miljonus eiro. Neskatoties uz minēto interneta plašo izmantošanu - saskaņā ar Latvijas Reklāmas asociācijas datiem tikai 23% no reklāmas tirgus daļas (19,7 miljonus EUR) veidoja reklāmas internetā. Tomēr statistika neatspoguļo kopējo interneta reklāmas tirgu Latvijā, jo pilnā apmērā šajā statistikā nav iekļauti ārvalstīs reģistrēto sociālo tīklu un *Google*

¹²³ Centrālā statistikas pārvalde. Internets ir 82% mājsaimniecību. 2018. Pieejams: <https://www.csb.gov.lv/lv/statistika/statistikas-temas/zinatne-ikt/datori-internets/galvenie-raditaji/internets-ir-82-majsaimniecibu>

ieņēmumu apjomi (ir iekļauti *Twitter* un *LinkedIn* apjomi).¹²⁴ Latvijas Reklāmas asociācijas dati nav ne tikai precīzi, bet, ņemot vērā VID sniegto informāciju, pat ir ļoti neprecīzi.

Kā jau minēts, piemēram, *Facebook* gūst ienākumus pārsvarā tikai no reklāmām¹²⁵. *Facebook* atšifrētie ienākumi no PVN maksātājiem vairāk nekā 2 reizes pārsniedz visu pārējo interneta reklāmas pakalpojuma sniedzēju gūtos reklāmas ieņēmumus 2018. gadā. Turklāt *Google*, kura ieņēmumus lielā mērā arī veido reklāmas internetā, 2018. gada ieņēmumi bija vēl lielāki.

Saskaņā ar VID sniegto informāciju - 2018. gadā Latvijā *Google* un *Facebook* uzņēmumi, kuri reģistrēti kā ES PVN maksātāji citās ES dalībvalstīs, kopā no Latvijas PVN maksātājiem nopelnīja vairāk nekā EUR 80 miljonus, bet 2019. gadā tie būs jau vairāk nekā EUR 136 miljoni gadā.¹²⁶ No VID un CSP datiem visai droši var secināt, ka *Facebook* un *Google* ir vieni no populārākajiem reklāmas pakalpojumu sniedzējiem Latvijā, ja ne populārākie un aizņem ievērojamu tirgus daļu. Piemēram, arī Francijā *Google* un *Facebook* aizņem ievērojamu (75%) interneta reklāmas tirgus daļu.¹²⁷ Minētais ir tiešā korelācijā ar šo interneta vietņu popularitāti. Saskaņā ar medijos publiski pieejamo informāciju tieši *Facebook*, *Google* un *Youtube* (*Google* meitas uzņēmums) ir visbiežāk apmeklētākās interneta vietnes Latvijā (katrā gadījumā var neapšaubāmi apgalvot – ka vienas no populārākajām).¹²⁸

Ņemot vērā minēto, var izdarīt šādus secinājumus:

- Latvijas Reklāmas asociācijas dati neatspoguļo ievērojamu daļu no reklāmas tirgus Latvijā. Digitālo pakalpojumu sniedzēji 2018. gadā nopelnīja vismaz EUR 90 miljonus no Latvijā reģistrētiem PVN maksātājiem, bet 2019. gadā provizoriski nopelnīs jau vismaz EUR 136 miljonus, kas iezīmē pieaugumu par 50%. Ievērojamu daļu no šiem ienākumiem veido tieši reklāmas ienākumi. Piemēram, *Facebook* ieņēmumi 2018. gadā ir 2 reizes lielāki nekā visu Latvijas interneta reklāmu pakalpojuma sniedzēju ienākumi kopumā. Rezultātā, kā norādījuši arī paši mediju pārstāvji¹²⁹, cieš arī Latvijas mediju, kuri izstrādā Latvijas iedzīvotājiem nozīmīgu saturu, reklāmas tirgus.

¹²⁴ Latvijas Reklāmas asociācijas. Reklāmas tirgus apjoms 2018. gadā sasniedzis 85 miljonus Euro. 2018. Pieejams: https://www.lra.lv/webroot/file/uploads/files/G_2018-gada-mediju-reklamas-tirgus-apjoms-latvija.pdf

¹²⁵ Skat.: Facebook Reports Fourth Quarter and Full Year 2018 Results. Pieejams: https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/2018/Q4/Q4-2018-Earnings-Release.pdf

¹²⁶ Valsts ieņēmumu dienesta atbildes vēstule "Digitālo uzņēmumu", kas reģistrēti kā ES PVN maksātāji, Latvijas Republikas nodokļu maksātājiem sniegto pakalpojumu vērtība. 13.12.2019.

¹²⁷ Karin von Abrams, Digital Ad Spending: 2019, France, 17.04.2019. Pieejams: <https://www.emarketer.com/content/france-digital-ad-spending-2019>

¹²⁸ Skat., piemēram, TVNET. Nosauktas populārākās no datora apmeklētās interneta vietnes Latvijā. 23.10.2019. Pieejams: <https://www.tvnet.lv/6760375/nosauktas-popularakas-no-datora-apsekletas-interneta-vietnes-latvija>

¹²⁹ TV3 raidījums "Nekā personīga". Latvijas kasei iet garām desmitiem miljonu reklāmas naudas no "Facebook" un "Google". 08.12.2019. Pieejams: <https://skaties.lv/zinas/latvija/neka-personiga/latvijas-kasei-iet-garam-desmitiem-miljonu-reklamas-naudas-no-facebook-un-google/>

- Citās valstīs reģistrētie digitālie uzņēmumi, sniedzot vienīgi digitālos pakalpojumus, var neregistrēt Latvijā pastāvīgo pārstāvniecību un nemaksāt uzņēmuma ienākuma nodokli Latvijā, lai gan reklāmas pakalpojums attiecas tieši uz Latvijas tirgu.

3.2. Juridiskie apsvērumi

3.2.1. Latvijas regulējums

Straujā digitālās ekonomikas attīstība Latvijā ir radījusi to pašu problēmu, kuru līdz šim ir atzinusi lielākā daļa citu ES un OECD dalībvalstu - pašreizējie nodokļu noteikumi nav spējuši iet kopsolī ar digitālās ekonomikas attīstību. Lielie digitālo pakalpojumu uzņēmumi var gūt ievērojamus ienākumus no digitālajiem pakalpojumiem bez pastāvīgas pārstāvniecības Latvijā. Tāpat kā citās valstīs, tas samazina Latvijas nodokļu ieņēmumus un ietekmē konkurenci starp digitālā tirgus dalībniekiem.

Efekts ir labi redzams reklāmas tirgū - kamēr vietējie digitālās un drukātās reklāmas pakalpojumu sniedzēji parasti apliek ienākumus no visas Latvijā nopelnītās peļņas tīkmēr, piemēram, *Google, Amazon, Facebook* vai *Apple* darbības, lai nodrošinātu reklāmu Latvijas klientiem, parasti šīm sabiedrībām nerada nekādas nodokļu saistības.

Kā aprakstīts iepriekš, var paiet vairāki gadi, lai izveidotu globālu vienotu risinājumu, ko pašlaik izstrādā OECD. Atzinuma autoru ieskatā Latvijā ir juridiski iespējams vienpusēji uzlikt nodokli digitālajiem pakalpojumiem (DPN).

3.2.2. Nodoklis par digitālajiem pakalpojumiem kā atsevišķs nodoklis

DPN nevar uzlikt kā standarta ienākuma nodokli, jo uz uzņēmumu ienākuma nodokli attiecas Latvijas noslēgtās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kuras izslēdz nodokļu uzlikšanu peļņai, ko gūst līgumslēdzēja valsts rezidents otrā līgumslēdzējā valstī bez pastāvīgas pārstāvniecības, kas atrodas otrā līgumslēdzējā valstī. Tā kā digitālo pakalpojumu sniedzējiem parasti nav pastāvīgas pārstāvniecības Latvijā konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu izpratnē, viņu uzņēmējdarbības peļņas aplikšana Latvijā ar uzņēmumu ienākuma nodokli būtu pretrunā ar šīm konvencijām.

Arī PVN šiem pakalpojumiem nevar tikt piemērots plašāk, nekā to atļauj ES PVN noteikumi. PVN ir harmonizēts Eiropas Savienībā, kas nozīmē, ka visu dalībvalstu PVN likumiem ir jāatbilst ES PVN regulējumam.

Ņemot vērā, ka apgrozījuma nodokļi pēc būtības ir līdzīgi PVN, tie nebūtu uzskatāmi par ienākuma nodokļiem. Akadēmiskajā literatūrā ir plaši atzīts, ka tādi apgrozījuma nodokļi, kādus ierosina Eiropas Komisija, neietilpst OECD paraugkonvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas aizliegumu.¹³⁰ Tādējādi būtībā vienīgais veids, kā aplikt ar nodokli digitālos pakalpojumus Latvijā, ir ar autonomu nodokli.

Nodokļa ieviešana digitālajiem pakalpojumiem ir vispiemērotākā, pamatojoties uz principiem, kas ir līdzīgi tiem, kurus ierosinājusi EK. Tos pašus vai līdzīgus principus ir piemērojusi Francija, un citas valstis, kuras plāno piemērot DPN. Šajā gadījumā nodokļu maksātājiem ir vieglāk aprēķināt nodokļus, bet valstīm, kas iekasē nodokļus, sadarboties.

Likums „Par nodokļiem un nodevām” ir jumta likums, kas nosaka nodokļu iekasēšanas pamatus. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 3.panta 1. un 4.punkts nosaka, ka valsts nodokļu sistēmu veido valsts nodokļi, ar kuriem apliekamos objektus un kuru likmi nosaka Saeima un tieši piemērojamos ES normatīvajos aktos noteiktie nodokļi.

Līdz ar to, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 8.pants būtu papildināms ar 17.punktu attiecībā uz DPN.

3.2.3. Ar nodokli apliekams ienākums

Līdzīgi kā EK izstrādātajā Pagaidu risinājumā 3. panta 1. punktā, Latvijā “ar nodokli apliekamie ieņēmumi” varētu būt definēti šādi:

- (a) tādas reklāmas izvietošana digitālajā saskarnē, kas vērsta uz šīs saskarnes lietotājiem;
- (b) daudzpusējas digitālās saskarnes nodrošināšana lietotājiem, kas tiem ļauj atrast citus lietotājus un sazināties ar tiem un kas var arī atvieglot pakārtoto preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu tieši starp lietotājiem;
- (c) tādu savākto datu par lietotājiem nosūtīšana, kas ģenerēti no šādu lietotāju darbībām digitālajās saskarnēs.¹³¹

Iepriekš norādītie ieņēmumi ietver kopējos bruto ieņēmumus, no kuriem atskaitīts pievienotās vērtības nodoklis un citi līdzīgi nodokļi.¹³²

¹³⁰ CFE Tax Advisers Europe. Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 05.2018, p. 7. Pieejams: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf>

¹³¹ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final 21.03.2018, 24.lpp

Reklāmas izvietošanu digitālajā saskarnē ir lietderīgi interpretēt plašā nozīmē un iekļaut visas reklāmas, kas tiek rādītas caur digitālo saskarni, ieskaitot, piemēram, videoreklāmas rādīšanu pirms straumēšanas, tās laikā vai pēc tās. Pēc analogijas ar DPN direktīvas projekta 3. panta 3. 1. punkta a) apakšpunktu piemēro neatkarīgi no tā, vai digitālā saskarne pieder vai nepieder vienībai, kura ir atbildīga par reklāmas izvietošanu šajā saskarnē. Ja vienībai, kura izvieto reklāmu, nepieder digitālā saskarne, uzskata, ka pakalpojumu, uz ko attiecas a) apakšpunkts, sniedz šī vienība, nevis saskarnes īpašnieks.¹³³

Nav lietderīgi ierobežot digitālā nodokļa darbības jomu, aprobežojoties tikai ar tiešsaistes reklāmas aplikšanu ar nodokļiem. Jo plašāka nodokļa piemērošanas joma, jo lielāka ir iespējamība, ka iespējamie nodokļu ieņēmumi pārsniegs administratīvās izmaksas, kas saistītas ar tā administrēšanu un iekasēšanu.

3.2.4. Tiešsaistes reklāmas nodokļu bāze un nodokļu uzlikšanas vieta

Ar nodokli apliekamajos ienākumos no pārdošanas Latvijā ietilpst kopējie bruto ienākumi no pakalpojumiem, kas uzskaitīti iepriekšējā sadaļā, neskaitot PVN un tamlīdzīgus nodokļus. Ņemot vērā DPN direktīvas projekta 3. panta 4. un 5. punktu, daži stingri reglamentēti pakalpojumi un pakalpojumi, kuru tiešie lietotāji būtiski neveicina vērtības radīšanu, netiek iekļauti ar nodokli apliekamajos ienākumos, piemēram, (a) digitālās saskarnes nodrošināšana, kur vienīgais vai galvenais mērķis vienībai, kas to nodrošina, ir lietotājiem piegādāt digitālo saturu, sniegt saziņas pakalpojumus vai sniegt maksājumu pakalpojumus; (b) tirdzniecības vietas vai sistemātiska internalizētāja pakalpojumu sniegšana; (c) regulētā kolektīvās finansēšanas pakalpojumu sniegšana vai tāda pakalpojumu sniegšana, kas ietver aizdevumu piešķiršanas atvieglošanu.

Nodokļu uzlikšanas vietas noteikumi ir nepieciešami, lai noteiktu, ka ar nodokli apliekamā pakalpojuma lietotāji atrodas Latvijā un tādējādi ar nodokli apliekami Latvijā. Valsti, kurā izmanto lietotāja ierīci, nosaka pēc ierīces interneta protokola (IP) adreses vai, izmantojot jebkuru citu ģeolokācijas metodi, ja tā ir precīzāka.

3.2.5. Nodokļu maksātāji

¹³² Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final 21.03.2018, 25.lpp

¹³³ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final 21.03.2018, 25.lpp

Uzņēmums, kas pārsniedz abas turpmāk minētās robežvērtības gan pasaules pārdošanas ieņēmumu sliekšni, gan kopējo ar nodokli apliekamo ienākumu sliekšni Latvijā, būtu jāuzskata par digitālā nodokļa maksātāju Latvijā.

Pirmā robežvērtība (kopējie gada ieņēmumi pasaules līmenī) ierobežo nodokļa piemērošanu, attiecinot to tikai uz noteikta līmeņa uzņēmumiem, kuri ir izveidojuši spēcīgu tirgus pozīciju, kas tiem ļauj gūt salīdzinoši lielāku labumu no tīkla efektiem un lielo datu izmantošanas un tādējādi balstīt savus darbījums darbības modeļus uz lietotāju līdzdalību. Šādi darbījums darbības modeļi, kuru rezultātā rodas lielākas atšķirības starp vietu, kurā peļņa tiek aplikta ar nodokli, un vietu, kur tiek radīta vērtība, ietilpst nodokļa piemērošanas jomā. Šai robežvērtībai būtu jāizslēdz arī mazie uzņēmumi un jaunuzņēmumi, kurus atbilstības jaunajam nodoklim nodrošināšanas slogs visticamāk ietekmētu nesamērīgā veidā. Šis sliekšnis varētu būt EUR 750 000 000 apmērā.¹³⁴

Savukārt otrā robežvērtība (kopējie ar nodokli apliekamie gada ieņēmumi Latvijā) ierobežo nodokļa piemērošanu, aptverot tikai tos gadījumus, kad pastāv būtiska “digitālā pēda” Latvijas līmenī saistībā ar ieņēmumiem, uz kuriem attiecas digitālais pakalpojumu nodoklis. Atbilstošais sliekšnis, ko nodokļu maksātājs gūst Latvijā attiecīgajā finanšu gadā varētu tikt precizēts veicot aprēķinus, kas jābūt atkarīgam no attiecīgā tirgus lieluma.

Padomes direktīvas priekšlikuma 2018 otrajām sliekšnim ir paredzēta EUR 50 000 000, kas neatbilst Latvijas tirgus lielumam, tāpēc būtu precizējams, ņemot vērā Latvijas iedzīvotāju skaitu, kas ir ievērojami mazāks nekā, piemēram, Čehijas Republikā, Apvienotajā Karalistē vai Francijā.

Rezumējot, DPN jāattiecinā tikai uz uzņēmumu, kura grupas finanšu rādītāji atbilst abiem šiem nosacījumiem:

- kopējie pārdošanas ieņēmumi, ko grupa deklarējusi iepriekšējā finanšu gadā, pārsniedz EUR 750 miljonus; un
- Kopējā ar nodokli apliekamā ienākuma summa, kas saņemta Latvijā iepriekšējā finanšu gadā, pārsniedz nodokļu likumā noteikto sliekšni, kas varētu būt no EUR 100 000 līdz EUR 500 000.

Nodokļu likumprojektā jāiekļauj tehniskās detaļas, lai precizētu noteikumus attiecīgā ienākuma aprēķināšanai: ieskaitot attiecīgo summu konvertēšanu eiro, kad nodokļa maksātājs deklarē vai saņem ienākumus valūtā, kas nav eiro; finanšu gads, par kuru tiek ņemti vērā attiecīgie ieņēmumi utt.

¹³⁴ Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final 21.03.2018, 10. lpp.

3.2.6. Nodokļa likme

Izlemjot par nodokļa likmi, ir lietderīgi izmantot DPN direktīvas projektā norādīto nodokļu likmi - 3% no kopējiem bruto ieņēmumiem par digitālajiem pakalpojumiem.¹³⁵ Citu ES dalībvalstu piemēri, kur DPN ir ieviests, nodokļa likme ir noteikta no 2% līdz 7%.

3.2.7. Ar nodokli apliekamo personu reģistrācija

Nodokļu maksātāju vispārīgā klasifikācija ir norādīta likuma “Par nodokļiem un nodevām” 14.pantā. Latvijas Republikas likumos noteiktos nodokļus (nodevas) maksā:

- iekšzemes nodokļu maksātāji (rezidenti);
- ārvalstu nodokļu maksātāji (nerezidenti).

Likuma “Par nodokļiem un nodevām” 14.panta piektajā daļā ir noteikts, ka nerezidenti maksā nodokļus saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem par Latvijas Republikā, tās teritoriālajos ūdeņos un gaisa telpā gūto ienākumu, kā arī citus nodokļus atbilstoši konkrēto nodokļu likumiem.

DPN vajadzībām ārvalstu nodokļu maksātājiem būtu pienākums reģistrēties Latvijā, saņemot Latvijas nodokļu maksātāja numuru, līdzīgi kā tas ir gadījumā, ja ārvalstu nodokļu maksātājam ir jāreģistrējas ar PVN apliekamo personu reģistrā vai arī būs jāizveido atsevišķs nodokļa maksātāju reģistrs.

Ja kādai personai rodas pienākums maksāt DPN Latvijā, pamatojoties uz taksācijas perioda rezultātiem, tad mēneša laikā pēc attiecīgā taksācijas perioda beigām tai ir jāiesniedz attiecīgs paziņojums Valsts ieņēmumu dienestam. Nodokļa periods var būt ceturksnis vai kalendārais gads. Pamatojoties uz paziņojumu, persona tiek ierakstīta nodokļa maksātāja reģistrā un tiek izsniegts nodokļu maksātāja kods. Varētu apsvērt risinājumu, ja persona jau ir reģistrēta PVN maksātājā Latvijā, digitālās pakalpojuma nodokļu deklarācijas, varētu būt iesniegtas, pamatojoties uz savu PVN identifikācijas numuru.

3.2.8. Deklarācija un samaksa, citas saistības

Apkopojot, nodokļa iekasēšanas noteikumi par digitālajiem pakalpojumiem varētu būt šādi:

- pienākuma noteikšana digitāla nodokļa maksātājam iesniegt deklarāciju par konkrētu taksācijas periodu (gadu vai mēnesi);

¹³⁵Eiropas Komisija. Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana. 2018/0073(CNS), COM(2018) 148 final 21.03.2018, 12.lpp

- deklarāciju sagatavo eiro valūtā;
- deklarācijā ir jābūt norādītai kopējai ar nodokli apliekamajai pārdošanas summai, kuru nodokļu maksātājs saņem attiecīgajā taksācijas periodā Latvijā, atsevišķi par katru ar nodokli apliekamo pakalpojumu un aprēķinātajam DPN, kas jāmaksā Latvijā par summām, kas minētas iepriekšējā punktā par attiecīgo taksācijas periodu (atsevišķi par katru ar nodokli apliekamo summu);
- jāparedz DPN samaksas termiņš pēc deklarācijas iesniegšanas par iepriekšējo taksācijas periodu.

3.2.9. DPN ieviešanas juridiskie riski

Nenoliedzami pastāv juridiski riski, ņemot vērā to, ka DPN ir jauns nodoklis, kas skar galvenokārt tieši nerezidentus - uzņēmumus.

Kā jau norādīts, DPN nebūtu kvalificējams kā ienākuma nodoklis, bet būtu uzskatāms par apgrozījuma nodokli¹³⁶. Tādēļ nevajadzētu pastāvēt aizliegumam piemērot šādu autonomu apgrozījuma nodokli saskaņā ar OECD paraugkonvenciju.

Neskatoties uz minēto, ASV ir veikusi izmeklēšanu attiecībā uz Francijas ieviesto DPN. Rezultātā ir pieņemts ziņojums par Francijas DPN¹³⁷, norādot, ka Francija - ASV ieskatā - diskriminē ASV uzņēmumus.

Šajā sakarā viedokli ir izteicis Eiropas politikas informācijas centrs, norādot, ka DPN radītu nopietnu negatīvu ietekmi uz transatlantisko digitālo ekonomiku. DPN būtu pretrunā ar Pasaules Tirdzniecības organizācijas līguma XVII pantam, jo nodoklis būtu diskriminējošs attiecībā pret ASV pakalpojumu sniedzējiem. Diskriminējošais raksturs izpaustos tādā veidā, ka apgrozījuma sliekšņi, ar nodokli apliekamie objekti un apliekamā apgrozījuma definīcija tieši lielajiem ASV uzņēmumiem radītu pienākumu maksāt nodokļus un ļautu ES uzņēmumiem izvairīties no DPN maksāšanas. Minēto apstiprina arī fakts, ka, piemēram, Francijas amatpersonas digitālo nodokli ir nodēvējušas par “GAFA” (saīsinājums, kas iegūts no *Google, Amazon, Facebook un Apple*).¹³⁸

¹³⁶ CFE Tax Advisers Europe. Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 05.2018, p.7. Pieejams: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf>

¹³⁷ Office of the United States Trade Representative Ambassador Robert E. Lighthizer. Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974. 02.12.2019. Pieejams: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf

¹³⁸ J. Jessop et al. The Case against Tech Taxes. A critical assessment of EU plans for taxes on digital turnover. European Policy Information Center. 06.2019, p. 16. Pieejams: <https://civismo.org/wpcontent/uploads/2019/06/The-case-against-Tech-Taxes.pdf>

Pretarguments minētajam ir tas, ka nodoklis nav piemērojams tikai nerezidentiem, bet arī rezidentiem u.c. ES uzņēmumiem, ja tie atbilst izvirzītajiem kritērijiem. Tomēr minētā nodokļu dažādība liecina par to, ka pastāv arī starpvalstu tiesvedības riski.

Turklāt tā kā DPN nav aptverts nodokļu konvencijās, tad priekšlikums pilnībā nerisina nodokļu maksātāja nespēju prasīt nodokļu dubultās uzlikšanas atvieglojumu. Tā kā uz apgrozījuma nodokļiem neattiecas OECD paraugkonvencija, uzņēmums, kurš ir atbildīgs par DPN samaksu citā līgumslēdzējā valstī, savā pastāvīgās dzīvesvietas valstī nevar izvairīties no šāda digitālā nodokļa dubultas uzlikšanas. Attiecīgi pastāv vairāku nodokļu uzlikšanas par vienu un to pašu ienākumu un diskriminācijas risks pret nerezidentiem.¹³⁹

DPN nedod uzņēmumam iespēju atskaitīt izmaksas un DPN netiek iekasēts no peļņas, kas padara nodokļu ieņēmumus neatkarīgus no biznesa panākumiem. Minētais atsevišķu organizāciju ieskatā kropļo ekonomiku un bieži šādās situācijās nodokļu slogu beigu beigās uzliek patērētājiem.¹⁴⁰

Visdrīzāk DPN kā pagaidu pasākums būtu jāatceļ vai jāmaina, ja stātos spēkā globāls risinājums OECD līmenī vai ES regulējums. Attiecīgi pastāv risks, ka DPN ieviešana varētu būt īslaicīga un varētu neatsvērt ieguldījumu. Tomēr jāņem vērā, ka valsts nodokļu ieņēmumi un tirgus kopumā valstij ir jāizsargā, ko šobrīd un, iespējams, arī turpmāko gadu garumā, kamēr tiks panākts risinājums OECD līmenī, neizdosies paveikt bez DPN ieviešanas.

3.3. Valsts atbalsts

3.3.1. Mediju un valsts atbalsta regulējums

Latvijā galvenie plašsaziņas līdzekļu darbību regulējošie nacionālie normatīvie akti un politikas plānošanas dokumenti ir Latvijas republikas likums “Par presi un citiem masu informācijas līdzekļiem”, Elektronisku plašsaziņas līdzekļu likums, kā arī nacionālie mediju politikas plānošanas dokumenti - Latvijas mediju politikas pamatnostādnes 2016-2020.gadam, Latvijas mediju politikas pamatnostādņu 2016.-2020. gadam īstenošanas plāns, kurš paredzēts minēto pamatnostādņu īstenošanai, kā arī Elektronisko plašsaziņas līdzekļu nozares attīstības nacionālā stratēģija 2018-2022.gadam.

¹³⁹ CFE Tax Advisers Europe. Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 05.2018, p. 7. Pieejams: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf>

¹⁴⁰ CFE Tax Advisers Europe. Opinion Statement FC 1/2018 on the European Commission proposal of 21 March 2018 for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, 05.2018, p. 8. Pieejams: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/06/CFE-Opinion-Statement-EU-Digital-Services-Tax.pdf>

Latvijas Republikas likums "Par presi un citiem masu informācijas līdzekļiem" sniedz masu informācijas līdzekļu (plašsaziņas līdzekļu) definīciju¹⁴¹ un satur vispārējus noteikumus, kas attiecas uz visu veidu plašsaziņas līdzekļu darbību, bet nesatur noteikumus par masu informācijas līdzekļu finansēšanu, vien ietverot norādi, ka to regulē citi normatīvie akti.¹⁴² Elektronisko plašsaziņas līdzekļu likums reglamentē Latvijas jurisdikcijā esošo elektronisko plašsaziņas līdzekļu darbības kārtību un noteikumus, tostarp paredz noteikumus par sabiedriskajiem elektroniskajiem plašsaziņas līdzekļiem, tostarp par sabiedrisko elektronisko plašsaziņas līdzekļu finansiālā nodrošinājuma avotiem un sabiedrisko pasūtījumu. Sabiedrisko pasūtījumu pilda sabiedriskie elektroniskie plašsaziņas līdzekļi. Atsevišķu raidījumu vai programmu veidošanu atbilstoši Elektronisko plašsaziņas līdzekļu nozares attīstības nacionālajai stratēģijai Nacionālā elektronisko plašsaziņas līdzekļu padome var konkursa kārtībā nodot citiem elektroniskajiem plašsaziņas līdzekļiem.¹⁴³ Papildus minētajam Latvijā tiek īstenota no Latvijas valsts budžeta finansēta mērķprogramma "Reģionālo un vietējo mediju atbalsta programma", kuras mērķis ir atbalstīt nekomerciālas, sabiedriski nozīmīgas žurnālistikas radīšanu medijos programmā noteikto mērķu sasniegšanai.

Attiecībā uz publisko līdzekļu izlietojumu plašsaziņas līdzekļu darbības finansēšanai Latvijai kā ES dalībvalstij ir saistoši LESD noteikumi par valsts atbalsta kontroli (līguma 93., 106., 107., 108. un 109.pants). ES noteikto valsts atbalsta kontroles noteikumu mērķis ir novērst situāciju, kad ar publiskā kontrolē esošu finanšu līdzekļu piešķirumu var tikt radīti konkurences izkropļojumi, radot priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču vai pakalpojumu ražošanai, tādējādi nelabvēlīgi ietekmējot iekšējo tirgu.

Atbilstoši vispārējam principam valsts atbalsts ir aizliegts. Tomēr šim aizliegumam noteikta virkne izņēmumu. Viena no iespējām ir valsts atbalstu saskaņot ar EK. Atbilstoši LESD 108.panta 3.punktam par atbalstu, kurš atbilstoši LESD vai sekundārajiem ES tiesību aktiem nav atbrīvots no paziņošanas pienākuma, ir iepriekš jāpaziņo EJ. Dalībvalsts nav tiesīga uzsākt attiecīgos atbalsta pasākumus īstenot, kamēr EK procedūra nav beigusies ar galīgo lēmumu. Valsts atbalsta jautājumu regulēšanai ES līmenī ir pieņemti sekundārie normatīvie akti (regulas, direktīvas, lēmumi) un EK politikas dokumenti vadlīnijas (pamatnostādnes, nostādnes, ziņojumi, ziņojumi). Par valsts atbalsta jautājumiem izveidojusies arī ievērojama EST judikatūra.

¹⁴¹ sk., Latvijas Republikas likuma "Par presi un citiem masu informācijas līdzekļiem" 2.pants: "Saskaņā ar šo likumu prese un citi masu informācijas līdzekļi (turpmāk tekstā — masu informācijas līdzekļi) ir avīzes, žurnāli, biļeteni un citi periodiskie izdevumi (iznāk ne retāk kā reizi trīs mēnešos, vienreizējā tirāža pārsniedz 100 eksemplārus), kā arī elektroniskie plašsaziņas līdzekļi, kinohronika, informācijas aģentūru paziņojumi, audiovizuāli ieraksti, kas paredzēti publiskai izplatīšanai. Interneta vietni var reģistrēt kā masu informācijas līdzekļi."

¹⁴² Turpat 14. pants;

¹⁴³ sk., Elektronisko plašsaziņas līdzekļu likuma 71.panta otro daļu

Latvijas saistību izpildei, komercdarbības atbalsta īstenošanas tiesiskuma nodrošināšanai, valsts un pašvaldību institūciju pārvaldes koordinācijai un kompetenču sadalei valsts atbalsta kontroles jomā ir pieņemts Komercedarbības atbalsta kontroles likums un uz tā pamata izdotie Ministru kabineta noteikumi. Plašsaziņas līdzekļu finansēšana no publiskiem resursiem ir saistīta jautājumu par valsts atbalsta esamību, atbalsta sniegšanas likumību un saderību ar ES iekšējo tirgu.

3.3.2. Valsts atbalsta (komercdarbības atbalsta) jēdziens

Atbilstoši vispārējiem noteikumiem par valsts atbalstu, sniegtais atbalsts tiek uzskatīts par valsts atbalstu (komercdarbības atbalstu), ja tas atbilst visām šādām pazīmēm:

- finansiālo palīdzību tieši vai pastarpināti sniedz no valsts, pašvaldības, ES vai citiem publiskiem līdzekļiem, un valsts institūcijām ir kontrolējoša ietekme pār finanšu līdzekļiem;
- atbalsta saņēmējs veic saimniecisko darbību un attiecībā uz saimniecisko darbību iegūst ekonomiskas priekšrocības, kādas tas nevarētu iegūt, ja komercdarbības atbalsts netiktu sniegts;
- finansiālā palīdzība neattiecas uz visiem saimnieciskās darbības veicējiem vienādi, bet ir paredzēta saimnieciskās darbības veicējiem atkarībā no to lieluma, darbības veida vai atrašanās vietas, kā arī citiem diferencējošiem kritērijiem vai arī ir paredzēta tikai konkrētai komercsabiedrībai;
- finansiālā palīdzība ietekmē tirdzniecību ES iekšējā tirgū.¹⁴⁴

Neveicot sīkāku katras valsts atbalsta pazīmes analīzi, jāsaprot, ka publiskā finansējuma nodrošināšana plašsaziņas līdzekļiem principā atbilst valsts atbalsta pazīmēm. Lai nodrošinātu, ka plašsaziņas līdzekļiem sniegtais valsts atbalsts neatstāj negatīvu ietekmi uz konkurenci un ES iekšējā tirgus darbību, katrai dalībvalstij jāievēro ES pastāvošais komercdarbības atbalsta regulējums.

3.3.3. Ar ES iekšējo tirgu saderīga atbalsta sniegšanas juridiskie mehānismi

Lai nodrošinātu, ka jebkuram saimnieciskās darbības veicējam sniegtais atbalsts vai kompensācija ir likumīga un saderīga ar ES iekšējo tirgu, izmantojams viens no 4 mehānismiem:

¹⁴⁴ sk., arī Komercedarbības atbalsta kontroles likuma 5.pantu

- atbalsts tiek uzskatīts par saderīgu, ja tas ir de minimis atbalsts (Komisijas regula Nr.1407/2003);
- atbalsts tiek uzskatīts par saderīgu, ja uz to attiecas Vispārējā grupu atbrīvojuma regula (Komisijas regula Nr.651/2014);
- ar iekšējo tirgu saderīga ir kompensācija par vispārējas tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu (sabiedrisko pakalpojumu) sniegšanu (šāda kompensācija netiek uzskatīta par valsts atbalstu);
- ar iekšējo tirgu saderīgs ir valsts atbalsts, par kuru ir paziņots EK un ir saņemts EK apstiprinājums par tā saderīgumu.

3.3.3.1. *De minimis atbalsts*

Neveicot sīkāku katras valsts atbalsta pazīmes analīzi, jāsaprot, ka publiskā finansējuma nodrošināšana plašsaziņas līdzekļiem principā atbilst valsts atbalsta pazīmēm. Lai nodrošinātu, ka plašsaziņas līdzekļiem sniegtais valsts atbalsts neatstāj negatīvu ietekmi uz konkurenci un ES iekšējā tirgus darbību, katrai dalībvalstij jāievēro ES pastāvošais komercdarbības atbalsta regulējums.

De minimis atbalsts ir nelielas valsts atbalsta summas atbalsts (tā sauktais *de minimis* atbalsts), kas tādēļ ir atbrīvotas no [valsts atbalsta](#) kontroles, jo uzskatāms, ka tas neietekmē [konkurenci](#) un [tirdzniecību](#) ES iekšējā tirgū. *Par de minimis* atbalsta sniegšanu dalībvalstīm nav jāinformē EK. *De minimis* atbalsta sniegšanas noteikumus nosaka Komisijas regula Nr.1407/2003, saskaņā ar kuru maksimālā atbalsta summa vienam vienotam uzņēmumam jebkurā triju fiskālo gadu periodā nevar pārsniegt 200 000 EUR. Regula paredz *de minimis* atbalsta piešķiršanas ierobežojumus noteiktām nozarēm un zemāku robežlielumu (100 000 EUR autotransporta uzņēmumiem), bet šie ierobežojumi un zemāks robežlielums neattiecas uz iespējamo *de minimis* atbalstu masu informācijas līdzekļiem¹⁴⁵. Tas nozīmē, ka, ja līdzekļi no ienākumiem, kuri varētu tikt iegūti no DPN tiktu piešķirti masu informācijas līdzekļiem *de minimis* robežlieluma noteiktajā apmērā (t.i., līdz 200 000 EUR), šāds valsts atbalsts šāds atbalsts tiktu uzskatīts par saderīgu ar iekšējo tirgu, un par tā piešķiršanu EK nebūtu jāpaziņo. Lai *de minimis* atbalsts būtu saderīgs ir jāievēro visas Komisijas regulas Nr.1407/2003 prasības attiecībā uz atbalstu kumulāciju u. tml.

¹⁴⁵ Komisijas regula Nr.1407/2003 nav piemērojama uzņēmumiem, kuri darbojas regulas 1.panta 1.punktā norādītajās nozarēs; atbilstoši regulas 3.panta 2.punktam kopējā de minimis atbalsta summa kravu komercpārvaldījumu autotransporta uzņēmumam nevar pārsniegt EUR 100 000.

3.3.3.2. *Vispārējā grupu atbrīvojuma regula*

Vispārējā grupu atbrīvojuma regula (Komisijas regula Nr.651/2014)¹⁴⁶ ļaut ES dalībvalstu valdībām piešķirt vairāk budžeta līdzekļu plašākam uzņēmumu lokam, iepriekš nelūdzot EK piekrišanu, t.i., regula nosaka dažādas atbalsta kategorijas, kuras ir atbrīvotas no LESD 108.panta 3.punktā ietvertā pienākuma par valsts atbalstu paziņot EK. Neviens no regulā paredzētajiem atbalsta pasākumu veidiem neattiecas uz atbalsta pasākumiem masu informācijas līdzekļiem. Līdz ar to, valsts atbalsta piešķiršanai masu informācijas līdzekļiem Vispārējā grupu atbrīvojuma regula nav izmantojama.

3.3.3.3. *Vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumi (sabiedriskie pakalpojumi)*

Valsts atbalsta regulējuma jomā īpaša kārtība noteikta vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu (sabiedrisko pakalpojumu) sniegšanai. Atbilstoši ES valsts atbalsta regulējumam kompensācija par vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu (sabiedrisko pakalpojumu) sniegšanu nav uzskatāma par komercdarbības atbalstu.

Ievērojot Amsterdamas protokolā noteikto dalībvalstu kompetenci nodrošināt sabiedriskās apraides finansējumu,¹⁴⁷ finansējuma sniegšana raidošajiem plašsaziņas informācijas līdzekļiem ES dalībvalstu praksē nereti notiek kā kompensācija par vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu sniegšanu, un šāda pieeja atzīta arī EST praksē¹⁴⁸. Arī sabiedriskā pasūtījuma izpilde Latvijā, kas atbilstoši Elektronisku plašsaziņas līdzekļu likumam ir pamatā nodota sabiedriskajiem elektroniskajiem plašsaziņas līdzekļiem (VSIA Latvijas Radio un VSIA Latvijas Televīzija), tiek uzskatīta par kompensāciju par vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojuma sniegšanu.

ES nav izstrādāti konkrēti noteikumi par to, kad pakalpojums ir uzskatāms par vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu. Tādēļ dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība, attiecīgo pakalpojumu definējot par vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu un pakalpojuma sniedzējam piešķirot kompensāciju.¹⁴⁹ Jēdziens “vispārējās tautsaimnieciskas

¹⁴⁶ Komisijas regula (ES) Nr. 651/2014 (2014.gada 17.jūnijs), ar ko noteiktas atbalsta kategorijas atzīst par saderīgām ar iekšējo tirgu, piemērojot Līguma 107. un 108. pantu (Dokuments attiecas uz EEZ)

¹⁴⁷ Amsterdamas līguma, ar kuru groza Līgumu par Eiropas Savienību, 29.protokols “Par sabiedriskās apraides sistēmu dalībvalstīs”

¹⁴⁸ Lieta T-442/03, SIC – Sociedade Independente de Comunicação, SA pret Eiropas Kopienu Komisiju. 26.06.2008.

¹⁴⁹ Eiropas Komisija. Paziņojums par Eiropas Savienības atbalsta noteikumu piemērošanu kompensācijai, kas piešķirta par vispārējās tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu sniegšanu (Dokuments attiecas uz EEZ) 2012/C 8/02. 46.punkts

nozīmes pakalpojumi” nemitīgi attīstās un cita starpā ir atkarīgs no iedzīvotāju vajadzībām, tehnoloģiskajām un tirgus norisēm, kā arī sociālajām un politiskajām prioritātēm attiecīgajā dalībvalstī.¹⁵⁰

Lai atlīdzību par vispārējas tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu sniegšanu uzskatītu par kompensāciju, kas nav komercdarbības atbalsts, ir jāizpilda četri *Altmark* lietā¹⁵¹ EST definētie kritēriji. Pirmkārt, saņēmējam uzņēmumam faktiski jābūt pienākumam pildīt sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas pienākumu, un šim pienākumam jābūt skaidri definētam. Otrkārt, parametri, pēc kuriem tiek aprēķināta kompensācija, jānosaka iepriekš, ievērojot objektivitāti un pārredzamību. Treškārt, kompensācija nedrīkst pārsniegt summu, kas ir nepieciešama, lai segtu visas vai daļu no izmaksām, kādas rodas, pildot sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas pienākumu, ņemot vērā attiecīgos ieņēmumus un saprātīgu peļņu. Ceturtkārt, ja uzņēmumu, kam jāpilda sabiedrisko pakalpojumu sniegšanas saistības, konkrētā gadījumā neizvēlas saskaņā ar publiskā iepirkuma procedūru, kas ļautu izvēlēties pretendentu, kurš spētu sniegt šos pakalpojumus par sabiedrībai viszemākajām izmaksām, nepieciešamās kompensācijas summa jānosaka, pamatojoties uz izmaksu analīzi, kādas, pildot šo pienākumu, rastos tipiskam uzņēmumam, kurš veiksmīgi darbojas un kuram ir nepieciešamie līdzekļi.¹⁵²

Lai par kompensāciju nebūtu jāpaziņo EK, ir jāievēro arī citos ES tiesību aktos minētais, t.i., jāizpilda EK lēmumā Nr.2012/21/ES¹⁵³ minētās prasības, kuru neievērošanas gadījumā sniegtais atbalsts netiks uzskatīts par kompensāciju par sabiedrisko pakalpojumu sniegšanu, bet par valsts atbalstu, kura likumība un saderība vērtējama atbilstoši pārējiem mehānismiem.

Latvijas normatīvie akti neparedz sabiedrisko pasūtījumu rakstošajiem (drukātajiem vai internetā) plašsaziņas līdzekļiem, taču no komercdarbības atbalsta regulējuma konceptuālā viedokļa šāds pasūtījums normatīvajos aktos potenciāli varētu tikt noteikts. Ja šāda sabiedriskā pasūtījuma izpildi attiecīgajiem plašsaziņas līdzekļiem uzticētu, ievērojot EK lēmumā Nr.2012/21/ES izvirzītās prasības, plašsaziņas līdzekļiem sniegtā kompensācija nebūtu uzskatāma par valsts atbalstu un par to nebūtu jāziņo EK un nebūtu jāsaņem EK atļauja. Lai gan dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība definējot, kas atzīstams par pakalpojumu

¹⁵⁰ Eiropas Komisija. Paziņojums par Eiropas Savienības atbalsta noteikumu piemērošanu kompensācijai, kas piešķirta par vispārējas tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu sniegšanu (Dokuments attiecas uz EEZ) 2012/C 8/02. 45.punkts

¹⁵¹ sk. Lieta C-280/00 *Altmark Trans GmbH un Regierungspräsidium Magdeburg pret Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH*, 2003, Recueil I-7747. 24.06.2003.

¹⁵² sk. Eiropas Komisijas 2011. gada 20. decembra lēmumu “par Līguma par Eiropas Savienības darbību 106. panta 2. punkta piemērošanu valsts atbalstam attiecībā uz kompensāciju par sabiedriskajiem pakalpojumiem dažiem uzņēmumiem, kuriem uzticēts sniegt pakalpojumus ar vispārēju tautsaimniecisku nozīmi” 4.apsvērums

¹⁵³ Eiropas Komisijas 2011. gada 20. decembra lēmumu “par Līguma par Eiropas Savienības darbību 106. panta 2. punkta piemērošanu valsts atbalstam attiecībā uz kompensāciju par sabiedriskajiem pakalpojumiem dažiem uzņēmumiem, kuriem uzticēts sniegt pakalpojumus ar vispārēju tautsaimniecisku nozīmi”

ar vispārēju tautsaimniecisku nozīmi, jāņem vērā, ka atšķirībā no sabiedriskās apraides sistēmas, kuras īpašais raksturs ir tieši atzīts Amsterdamas protokolā, attiecībā uz citiem plašsaziņas līdzekļu pakalpojumiem tāda līmeņa juridiskās noteiktības nav.

3.3.3.4. Paziņojums Eiropas Komisijai

Ja valsts atbalsta pasākumu nav iespējams ieviest atbilstoši nevienam no iepriekš minētajiem mehānismiem, tad par valsts atbalsta pasākumu pirms tā īstenošanas ir jāpaziņo EK atbilstoši LESD 108.panta 3.punktam. Valsts atbalsta paziņošanas procesuālā kārtība noteikta Padomes regulā Nr.2015/189¹⁵⁴ un Komisijas regulā Nr.794/2004.¹⁵⁵

Atbalsta saderīguma vērtēšanai EK parasti analizē šādus apstākļus: (i) vai pasākums palīdz sasniegt skaidri noteiktu kopīgo interešu mērķi; (ii) vai tas ir nepieciešams un piemērots (iii) vai tam ir stimulējoša ietekme; (iv) vai tas ir proporcionāls; (v) vai tas nerada pārmērīgu negatīvu ietekmi uz konkurenci un tirdzniecību starp dalībvalstīm (vii) vai tas ir pārredzams.¹⁵⁶ Šī Atzinuma ietvaros nav iespējams izvērtēt hipotētiska plašsaziņas līdzekļiem sniegta valsts atbalsta izredzes tik atzītām par saderīgu ar iekšējo tirgu, jo šāda vērtējuma veikšanai būtu nepieciešams jau detalizēti izstrādāts valsts atbalsta politikas instrumenta projekts.

3.3.4. EK prakse komercdarbības atbalsta vērtējumā, kad atbalsts sniegts masu informācijas līdzekļiem

EK praksē ir daudzi lēmumi, kad EK ir vērtējusi komercdarbības atbalsta piešķiršanu raidošajiem masu informācijas līdzekļiem¹⁵⁷ un rakstošajiem plašsaziņas līdzekļiem izdevumiem.¹⁵⁸ No valsts atbalsta normatīvā regulējuma viedokļa nav starpības, vai atbalsts plašsaziņas līdzekļiem tiktu sniegts izmantojot līdzekļus, kuri iekasēti piemērojot DPN, vai no citiem publiskā kontrolē esošiem finanšu līdzekļiem.

Apstākļi, ka sakarā ar mediju izmantošanas paradumu maiņu rakstošo masu informācijas līdzekļu ienākumi pēdējā laikā ir ievērojami samazinājušies, ir vispārzināms.

¹⁵⁴ Padomes 2015. gada 13. jūlija regula (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai

¹⁵⁵ Komisijas 2004. gada 21. aprīļa regula (EK) Nr. 794/2004, ar ko īsteno Padomes Regulu (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai

¹⁵⁶ Finanšu ministrija. Valsts atbalsta vadlīnijas. 2016. gada septembris. Pieejams: <https://www.fm.gov.lv/files/files/06.10.2016%20preciz%20FINAL%20Valsts%20atbalsta%20VADLINIJAS.pdf>

¹⁵⁷ European Commission. Legal Framework conditions applicable to State aid to public service broadcasting. 01.07.2019. Pieejams: https://ec.europa.eu/competition/sectors/media/decisions_psb.pdf

¹⁵⁸ European Commission. Commission decisions on State aid to the Press. 19.11.2018. https://ec.europa.eu/competition/sectors/media/sa_decisions_to_media.pdf

Rakstošie masu informācijas līdzekļi saskaras ar grūtībām iekasēt pietiekošus ieņēmumus no reklāmas un abonementu maksājumiem, lai pietiekoši finansētu neatkarīga, kvalitatīva satura radīšanu, tostarp pētniecisko žurnālistiku. Latvijas demokrātiskās valsts iekārta ir atkarīga no brīviem, neatkarīgiem un labi funkcionējošiem plašsaziņas līdzekļiem. Tādēļ plašsaziņas līdzekļu darbībai piemērotu apstākļu nodrošināšanai ir svarīga nozīme. Pēdējā laikā kā papildus risks demokrātiskai sabiedrībai, brīvam un godīgam politiskajam procesam, kura darbība ir atkarīga no brīvām labi informētu iedzīvotāju debatēm, ir atzīta viltus ziņu izplatīšanās digitālajā vidē. EK savā paziņojumā “Vēršanās pret dezinformāciju” ir atzinusi, ka plaša mēroga dezinformācija, tostarp maldinoša vai acīmredzami nepatiesa informācija, kas skar iedzīvotājus, ir viena no lielākajām problēmām Eiropā.¹⁵⁹ Minētā EK paziņojuma 3.4.punktā norādīta atbalsta nepieciešamība demokrātiskas sabiedrības pamatelementam — kvalitatīvai žurnālistikai: *“Mainīgajā digitālajā vidē ir nepieciešams ieguldīt kvalitatīvā žurnālistikā, palielināt uzticēšanos kvalitatīvas žurnālistikas būtiskajai sociālajai un demokrātiskajai lomai gan bezsaistē, gan tiešsaistē un mudināt kvalitatīvus ziņu plašsaziņas līdzekļus izpētīt inovatīvus žurnālistikas veidus.”*

Līdz ar to, nepieciešamā atbalsta sniegšana plašsaziņas līdzekļiem ir atzīstama par svarīgu ES dalībvalstu politikas mērķi. EK valsts atbalsta kontroles praksē, valsts atbalsts plašsaziņas līdzekļiem nereti ir ticis atzīts par saderīgu ar iekšējo tirgu. Piemērots piemērs šajā sakarā ir EK 20.11.2013 lēmums valsts atbalsta lietā SA.36366 (2013/N), kurā EK par saderīgu ar iekšējo tirgu atzina Dānijas atbalsta programmu no 2014 līdz 2019. gadam (ar vidējo gada budžetu apmēram 52 miljonu EUR apmērā), kas paredz valsts dotāciju piešķiršanu rakstošo plašsaziņas līdzekļu satura radīšanai un inovācijām. Atbalsta mērķis ir veicināt brīvas preses attīstību, kas ir demokrātiskas sabiedrības priekšnoteikums. Atbalsta programma aizstāja iepriekš pastāvējušo avīžu un žurnālu izplatīšanas atbalstu. Atbilstoši atbalsta programmai uz atbalsta piešķiršanu var pretendēt ziņu mediji, kuri rada neatkarīgu rakstveida saturu papīra (drukātā) formā un/vai internetā. Lai saņemti atbalstu, plašsaziņas līdzeklim jābūt neatkarīgam, jānodarbina redaktors un vismaz trīs pilnas slodzes žurnālisti, medija publikācijās jābūt noteiktai paša radīta satura proporcijai un tam jāatbilst citiem atbalsta programmā noteiktajiem kritērijiem. Atbilstoši atbalsta programmai ir iespējams saņemt līdz pat 35% no plašsaziņas līdzekļa redakcijas izmaksām. Papildus atbalsta programmā paredzēts arī atbalsts maziem preses izdevumiem, kā arī inovācijām jaunu mediju attīstībai un priekšizpētes izmaksu segšanai. Atbalsta programma tika izstrādāta uz Dānijas kultūras aģentūras veiktas Dānijas ziņu mediju situācijas analīzes pamata un ieviesta ar īpaša

¹⁵⁹ sk. Komisijas paziņojumu Eiropas Parlamentam, Padomei, Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai, “Vēršanās dezinformāciju tiešsaistē: Eiropas pieeja” Pieejams: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LV/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0236&from=EN>

Plašsaziņas līdzekļu atbalsta likuma palīdzību.¹⁶⁰ Dānijas plašsaziņas līdzeklis, kurš nevarēja saņemt atbalstu, pārsūdzēja Komisijas lēmumu EST. 2016. gada oktobrī EST pieteikumu noraidīja un atzina, ka EK lēmums atbilst ES tiesību aktiem.¹⁶¹

Tādējādi jāsecina, ka ES un Latvijā pastāvošais valsts atbalsta normatīvais regulējums neizslēdz iespēju sniegt valsts atbalstu (arī virs *de minimis* atbalsta robežvērtībām) neatkarīgiem ziņu medijiem, kuri rada neatkarīgu saturu. Šim nolūkam var tikt izmantoti līdzekļi, kuri iekasēti piemērojot DPN vai citi publiskā kontrolē esošie naudas līdzekļi. Valsts atbalsta programmas likumības un atbilstības nodrošināšanai būtu nepieciešams izstrādāt atbilstošu valsts atbalsta programmas instrumentu (piemēram, likuma projektu), kurš atbilstoši LESD 108.pantam vispirms jāiesniedz EK atbilstības apstiprinājuma saņemšanai.

Tātad, no valsts atbalsta regulējuma viedokļa nav svarīgi, vai atbalsts Latvijas plašsaziņas līdzekļiem tiktu sniegts no DPN ieņēmumiem vai citiem publiskiem līdzekļiem. Valsts atbalsts plašsaziņas līdzekļiem var tik sniegts kā *de minimis* atbalsts (nepārsniedzot *de minimis* atbalsta regulā noteiktos robežlielumus) bez pienākuma saņemt EK apstiprinājumu. Par lielāka apmēra atbalsta sniegšanu iepriekš jāpaziņo EK un jāsaņem tās apstiprinājums par iecerētā atbalsta saderību ar iekšējo tirgu. EK prakse liecina, ka, izstrādājot atbilstošu atbalsta programmas instrumentu, atbalsta sniegšana plašsaziņas līdzekļiem var būt iespējama.

Kā teorētiski alternatīvs palīdzības sniegšanas veids rakstošajiem plašsaziņas līdzekļiem jāmin iespēja definēt sabiedrisko pasūtījumu un uzticēt tā sniegšanu uz laiku kā pakalpojumu ar vispārēju tautsaimniecisku nozīmi. Šādā gadījumā, ja tiek ievēroti EK lēmumā Nr.2012/21/ES noteiktie kritēriji, attiecīgajiem uzņēmumiem maksājamā atlīdzība par uzticēto vispārējas tautsaimnieciskas nozīmes pakalpojumu sniegšanu būtu kompensācija, un uz to neattiektos vispārējie valsts atbalsta noteikumi. Tomēr, ņemot vērā, ka prakse plašsaziņas līdzekļu sniegto pakalpojumu, kas nav apraides pakalpojumi, atzīšanai par pakalpojumiem vispārēju tautsaimniecisku nozīmi ir ierobežota, priekšroka būtu dodama valsts atbalsta programmu (virš *de minimis* robežlielumiem) paziņošanai EK un atzinuma saņemšanai.

¹⁶⁰ Lov om mediestøtte. Pieejams: <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=161108>.

¹⁶¹ Lieta T-167/14 - Søndagsavisen v Commission. 11.10.2016. Pieejams: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=184422&pageIndex=0&doclang=FR&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=10357984>.