

Nodokļu piemērošana personāla starptautiskai nomai

Pirms vairākiem gadiem mediju uzmanību piesaistīja kāds ārvalstīs samērā bieži sastopams nodokļu optimizācijas veids. Lai mazinātu darbaspēka nodokļu slogu, Latvijas uzņēmuma darbinieki tika pārcelti uz Kipras sabiedrību, tiem piešķirot jaunās sabiedrības kapitāla daļas. Reaģējot uz minēto gadījumu, 2010.gadā likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tika iekļauti noteikumi par nodokļu uzlikšanu ienākumam no personāla nomas.

● **MĀRTIŅŠ RUDZĪTIS**, zvērinātu advokātu biroja "SORAINEN" jurists

Lai gan normu ieviešanas mērķis bija mazināt izvairīšanos no darbaspēka nodokļu maksāšanas Latvijā, nevis radīt jaunu ar nodokli apliekamu ienākuma avotu, praksē tās tiek piemērotas ļoti plaši. Minētais ir saistīts ar grūtībām nošķirt personāla nomu no konsultatīvo pakalpojumu sniegšanas, ārvalsts sabiedrības personālu īslaicīgi nosūtot uz Latviju. Ienākumu nošķiršanas problēmu lielā mērā varētu atrisināt, likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (likums par IIN) normas piemērojot kopsakarā ar Latvijas nodokļu konvenciju noteikumiem un OECD (angļu val.: *The Organisation for Economic Co-operation and Development*) skaidrojumu par personāla starptautisko nomu.

Personāla nomas pazīmes

Normu par personāla nomu izstrādes mērķis bija nodrošināt iedzīvotāju ienākuma nodokļa (IIN) uzlikšanu ienākumam, kuru persona gūst, pamatojoties uz tiesiskajām attiecībām, kas juridiski nav uzskatāmas par darba

attiecībām, bet pēc to ekonomiskās būtības ir tām līdzvērtīgas. Personāla nomu raksturo trīspusējas attiecības starp:

- personālu, kuru ar personāla nodrošināšanas pakalpojumu sniedzēju saista darba, pakalpojumu vai cita veida sadarbības līgums;
- personāla nodrošināšanas pakalpojumu sniedzēju, kurš piesaista personālu un nosūta to darbā uz Latviju (personāla iznomātājs);
- personāla nodrošināšanas pakalpojumu izmantotāju, kurš izmanto personālu savas saimnieciskās vai profesionālās darbības ietvaros (personāla nomnieks).

Likuma par IIN normas par personāla nomu ļauj Latvijas sabiedrību – personāla nomnieku uzskaitīt par "ekonomisko" darba devēju Latvijas noslēgto nodokļu konvenciju izpratnē un uzlikt IIN ienākumam, kuru personāla nomnieks izmaksā ārvalsts sabiedrībai – personāla iznomātājam par personāla nosūtīšanu uz Latviju, lai īslaicīgi veiktu darbu saistībā ar personāla nomnie-

ka saimniecisko vai profesionālo darbību. Noteikumus par personāla nomu piemēro, ja pastāv šādas pazīmes:

- Par "personālu" uzskata jebkuru fizisko personu, kuru cita persona (personāla iznomātājs) piesaista, lai veiktu darbu personāla nomnieka labā neatkarīgi no tā, vai starp personāla iznomātāju un šo fizisko personu pastāv darba tiesiskās attiecības (likuma par IIN 17.1.panta 1.daļa). Personāla nomas regulējums attiecas ne tikai uz darbiniekiem, bet arī uz personām, kuras ar personāla iznomātāju saista cita veida tiesiskās attiecības, piemēram, līgums par pakalpojumu sniegšanu.
- Ārvalsts personāls tiek nosūtīts apmaiņā pret atlīdzību Latvijas rezidentam vai nerezidenta pastāvīgajai pārstāvniecībai Latvijā, un nosūtīšanas laikā personāls saglabā nodarbinātības attiecības ar personāla iznomātāju. No definīcijas ir izslēgta Latvijas rezidenta un nerezidenta pastāvīgās pārstāvniecības personāla nosūtīšana citam Latvijas



rezidentam vai nerezidenta patstāvīgajai pārstāvniecībai, jo šajos gadījumos Latvijā jau tiek maksāts nodoklis no personāla ienākuma. Ja personālu ir iznomājusi nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, tā tiks uzskatīta par darba devēju nodokļu piemērošanas vajadzībām, kam ir pienākums ieturēt nodokli un to iemaksāt valsts budžetā.

- Nosūtītais personāls veic darbības saistībā ar personāla nomnieka saimniecisko vai profesionālo darbību Latvijā vai ārvalstīs.
- Pastāv 1 no 5 papildu pazīmēm, kuras raksturo darba tiesisku attiecību ekonomisko būtību: personāla nomnieks atbild par darba kopējo vadību un uzraudzību vai darba rezultātu, personāla nomnieks nosaka iznomātā personāla skaitu un kvalifikāciju, personāla nomnieks nodrošina personālu ar lielāko daļu pamatlīdzekļu, darbarīku un materiālu, personāla integrācija personāla nomnieka uzņēmumā, atlīdzība par personāla

nomu tiek aprēķināta atkarībā no iznomātā personāla darba laika, paveiktā darba vai citas attiecības starp personāla iznomātāja atlīdzību un personāla darba samaksu.

Personāla noma vai konsultatīvais pakalpojums

Problēmas būtība

Grūtības nošķirt personāla nomu no pakalpojumu sniegšanas rada personāla nomas plašā definīcija – pietiek konstatēt tikai 1 no 5 papildu pazīmēm, lai ārvalsts sabiedrības personāla īslaicīgai nosūtīšanai uz Latviju būtu piemērojamas normas par personāla nomu. Valsts ieņēmumu dienests (VID) likuma par IIN normas par personāla nomu interpretē burtiski, tās piemērojot arī gadījumiem, kad personāla un pakalpojumu saņēmēja tiesiskās attiecības nelīdzīnās darba tiesiskajām attiecībām, tādējādi radot galvassāpes starptautiskām uzņēmumu grupām, kuru ietvaros ārvalsts sabiedrības darbinieki tiek īslaicīgi nosūtīti darbā uz Latvijas sabiedrību.

Latvija nevar uzlikt nodokli ienākumam no algota darba, ja darbinieks uzturas Latvijā mazāk par 183 dienām jebkurā 12 mēnešu periodā, izņemot, ja atalgojumu maksā Latvijas darba devējs vai nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā

Latvijas sabiedrība izstrādā un uzstāda datorprogrammas un apmāca to lietotājus. Lai klientiem piedāvātu specializētas datorprogrammas, kuru izstrādei un uzstādīšanai Latvijas sabiedrībai nav pietiekamu prasmju un resursu, tā izmanto Šveices sabiedrības ārpakalpojumus (abas sabiedrības ietilpst vienā uzņēmumu grupā). Saskaņā ar Latvijas sabiedrības un klienta pakalpojumu līgumu par darba izpildi (datorprogrammas izstrādi, uzstādīšanu un lietotāju apmācību) atbild Latvijas sabiedrība. Datorprogrammas izstrāde notiek attālināti Šveicē. Pēc Latvijas sabiedrības pieprasījuma Šveices sabiedrība nosūta speciālistus uz laiku līdz 1 mēnesim uz Latviju, lai klientam uzstādītu izstrādāto datorprogrammu un apmācītu tās lietotājus. Latvijas sabiedrība maksā Šveices sabiedrībai par tās nosūtīto speciālistu sniegtajiem pakalpojumiem pēc attiecīgā speciālista stundu likmes un kompensē transporta un dzīvošanas izmaksas.

Darbinieku īslaičīga nosūtīšana uz Latviju, lai uzstādītu izstrādāto datorprogrammu un apmācītu darbiniekus, formālai atbilst gan konsultatīvo pakalpojumu definīcijai, kas noteikta Ministru kabineta 04.07.2006. noteikumu Nr.556 "Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" 19.punktā, gan personāla nomas definīcijai, jo nosūtītie cilvēki darbojas Latvijas sabiedrības saimnieciskās darbības ietvaros un pastāv pat vairākas papildu pazīmes (piemēram, personāla rīcībā tiek nodoti pakalpojuma saņēmēja materiālie resursi (galds, dators), un samaksa par pakalpojumiem tiek aprēķināta saskaņā ar attiecīgā darbinieka stundas likmi). Ja pakalpojumi tikt klasificēti kā personāla noma, pakalpojumu saņēmējam būtu jāietur nodoklis no samaksas daļas, kura atbilst personāla atalgojumam.

OECD nostāja

Noteikumu par personāla nomu pirmsākumi meklējami OECD nodokļu paraugkonvencijas 15.panta 2.daļas noteikumos par nodokļu uzlikšanu algota darba ienākumam. Saskaņā ar Latvijas noslēgtajām nodokļu konvencijām

Vienas vai vairāku darba tiesiskajām attiecībām raksturīgu pazīmju esamība pati par sevi neļauj secināt, ka nosūtītais personāls ir integrēts darba devēja uzņēmumā. VID ir jāvērtē apstākļu kopums, kas norāda, ka personāls veido neatņemamu Latvijas sabiedrības saimnieciskās darbības daļu.

1 mēneša "drošības zona"?

Par personāla nomas un tādu konsultatīvo pakalpojumu nošķiršanu, kuri tiek sniegti, personālu īslaičīgi nosūtot uz Latviju, Finanšu ministrija (FM) skaidro, ka jāvērtē "pakalpojuma līguma nosacījumi, katra konkrētā darījuma ekonomiskā būtība, ar piesaistīto personālu tieši saistīto izmaksu īpatsvars attiecībā pret kopējo konkrētā darījuma (pakalpojumu) summu, kā arī pakalpojumu Latvijas sabiedrībai sniegšanas ilgums. Par pakalpojumu sniegšanas ilgumu [...] likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17. panta normas par darbaspēka nomu nebūtu piemērojamas situācijās, kad ārvalsts sabiedrības darbinieku pakalpojuma sniegšanas Latvijas uzņēmumam ilgums nepārsniedz 1 mēnesi".

FM atzīst, ka personāla nosūtīšana uz Latviju uz laiku, kas nepārsniedz 1 mēnesi, parasti netiks uzskaitīta par personāla nomu. Tomēr pakalpojumu sniegšanas ilgumus tiek minēts tikai kā viens no personāla nomas un konsultatīvo pakalpojumu nošķiršanas kritérijiem, tādējādi neizslēdot iespēju, ka normas par personāla nomu var tikt piemērotas, ja nosūtītais personāls uzturas Latvijā mazāk par 1 mēnesi.

Šādai nostājai nevar piekrist, jo tik īsā laikā starp nosūtīto personālu un pakalpojumu saņēmēju nevar izveidoties darba attiecībām līdzvērtīgas attiecības. 1 mēneša "drošības zona" uz citu valstu fona ir pat ļoti pietīcīga. Piemēram, Lielbritānijā un Nīderlandē tiek uzskatīts, ka personāls nav integrēts pakalpojuma saņēmēja uzņēmumā un līdz ar to personāla ienākums no darba netiek aplikēs ar nodokļi izcelsmes valstī, ja personāla uzturēšanās ilgums attiecīgajā valstī nepārsniedz 60 dienas taksācijas perioda laikā. Vācija turpretī izmanto (atspēkojamu) prezumpciju, ka personāls nav integrēts pakalpojumu saņēmēja uzņēmumā, ja personāla uzturēšanās ilgums Vācijā nepārsniedz 90 dienas taksācijas perioda laikā.

Personāla nosūtīšana pēc ārvalsts uzņēmuma iniciatīvas

Personāla nomas noteikumu piemērošana ir īpaši aktuāla multinacionālām uzņēmumu grupām, kuru ietvaros ārvalsts sabiedrība īslaičīgi nosūta darbiniekus uz Latvijas sabiedrību. Piemēram, starptautiskas veikalā kēdes mēdz īstenot kvalitātes kontroles politiku, kuras ietvaros ārvalsts sabiedrība – uzņēmumu grupas daļībniece uz Latvijas sabiedrību – uzņēmumu grupas daļībnieci īslaičīgi, bet regulāri nosūta personālu, lai uzraudzītu Latvijas sabiedrības pārvaldības atbilstību uzņēmumu grupas standartiem un apsekotu Latvijas veikalā kvalitātes standartus. Izmaksas par šādiem pakalpojumiem parasti sedz Latvijas sabiedrību.

pakalpojumi tiek veikti pakalpojuma saimniecības darbības ietvaros. Tādējādi personāla īslaičīga nosūtīšana uz Latviju pēc ārvalsts sabiedrības iniciatīvas, lai īstenotu uzņēmumu grupas politiku, parasti nav uzskatāma par personāla nomu.

Secinājumi

Likuma noteikumus par personāla nomu nepieciešamas interpretēt kopsakarā ar Latvijas noslēgtajām nodokļu konvencijām un OECD nodokļu paraugkonvencijas 15.panta 2.daļas komentāriem, saskaņā ar kuriem noteicošs kritērijs ir tas, vai personāla sniegtie pakalpojumi veido pakalpojuma saņēmēja neatņemamu saimniecības darbības daļu, it īpaši, vai

Personāla īslaičīga nosūtīšana uz Latviju pēc ārvalsts sabiedrības iniciatīvas, lai īstenotu uzņēmumu grupas politiku, parasti nav uzskatāma par personāla nomu

FM skaidro, ka šādā situācijā nepieciešams īpaši vērtēt, vai personāls veic darbu personāla nomnieka – uzņēmumu grupas daļībnieka saimniecīkās darbības ietvaros vai pakalpojumu sniedzēja saimniecīkās darbības ietvaros. Ja uzņēmumu grupas ietvaros ārvalsts sabiedrībā tiek koncentrēta noteiktu funkciju veikšana (piemēram, mārketinga, stratēģiskā vadība), kas saskaņā ar uzņēmumu grupas politiku tiek centralizēti nodrošinātas pārējiem uzņēmumu grupas daļībniekiem, pakalpojumi netiek veikti Latvijas sabiedrības saimniecīkās darbības ietvaros. OECD nodokļu paraugkonvencijas komentāri arī skaidro, ka, uzņēmumu grupas daļībnieka, kas centralizēti sniedz pakalpojumiem citiem uzņēmumu grupas daļībniekiem, darbinieku īslaičīgas vizītes valstī, kurā atrodas pakalpojumu saņēmējs, pašas par sevi neļauj secināt, ka sniegtie

pakalpojumu saņēmējs uzņemas atbildību un risku par personāla darba rezultātu.

Personāla nomas gadījumā nepieciešams konstatēt personāla integrāciju pakalpojumu saņēmēja uzņēmumā, kas arī nozīmē tiesisko attiecību patstāvīgumu. Likuma par IIN normas par personāla nomu nebūtu pieņemojamas pakalpojumiem, kuri tiek sniegti, īslaičīgi (piemēram, līdz 1 mēnesim) nosūtot personālu uz Latviju.

Personāla nosūtīšanu uzņēmumu grupas ietvaros nepieciešams īpaši vērtēt, vai personāls tika īslaičīgi nosūtīts uz Latviju pēc ārvalsts sabiedrības iniciatīvas, lai īstenotu uzņēmumu grupas politiku Latvijā, vai arī pēc Latvijas sabiedrības iniciatīvas. Ja personāls tiek nosūtīts pēc ārvalsts sabiedrības iniciatīvas, lai īstenotu specifisku tikai ārvalsts sabiedrībai raksturīgu funkciju, sniegtie pakalpojumi nebūtu uzskatāmi par personāla nomu. ☐

Publikācijas tapšanā izmantotie avoti:

- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 15, paras. 8.13 and 8.14;
- Frank P.G. Potgens, Proposed Changes to the Commentary of Art. 15(2) of the OECD Model and their Effect on the Interpretation of "Employer" for Treaty Purposes, Bulletin for International Taxation, November 2007, p.485;
- OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 15, paras. 8.26 and 8.27.

Likums “Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”

17.¹ pants.

Iznomāta personāla ienākums vai tam pielīdzināts ienākums

[...]

2. Par personāla nomu šā panta izpratnē uzskata personāla iznomātāja, kas nav Latvijas rezidents vai nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, personāla nosūtīšanu apmaiņā pret atlīdzību Latvijas rezidentam vai nerezidenta pastāvīgajai pārstāvniecībai Latvijā, lai šis personāls veiktu darbības saistībā ar personāla nomnieka saimniecisko vai profesionālo darbību Latvijā vai ārvalstīs, ja tiek konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm:

- 1) personāla nomnieks atbild par darba kopejo vadību un uzraudzību vai darba rezultātu;
 - 2) personāla nomnieks nosaka iznomātā personāla skaitu un kvalifikāciju;
 - 3) personāla integrācija personāla nomnieka uzņēmumā. Integrācija uzņēmumā šā panta izpratnē ir darba vai atpūtas vietas esamība, pienākums ievērot uzņēmuma iekšējās kārtības noteikumus;
 - 4) atlīdzība par personāla nomu tiek aprēķināta atkarībā no iznomātā personāla darba laika, paveiktā darba vai citas attiecības starp personāla iznomātāja atlīdzību un personāla darba samaksu;
 - 5) personāla nomnieks nodrošina personālu ar lielāko daļu pamatlīdzekļu, darbarīku un materiālu.
3. Personāla nomnieks aprēķina nodokli par iznomātā personāla ienākumu, pamatojoties uz personāla iznomātāja iesniegtu dokumentāri apliecinātu informāciju, kas ļauj identificēt iznomāto personālu (vārdu, uzvārdu, dzimšanas datumu, pastāvīgo dzīvesvietu vai nodokļu maksātāja reģistrācijas numuru vai citas ziņas), darba samaksu un citu informāciju par gūto ienākumu.