

NODOKĻI

Nodokļu piemērošana personāla starptautiskai nomai

04. decembris, 2014 / Mārtiņš Rudzītis, zvērinātu advokātu biroja SORAINEN jurists

<http://www.ifinances.lv/lat/nodokli?doc=5738&hl=sorainen&ref=search>



Foto: Elīna Kursīte

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](#) (likums par IIN) tika iekļauti noteikumi par nodokļu uzlikšanu ienākumam no personāla nomas.

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 nosūtīt uz Latviju. Šajā rakstā tiks aizstāvēts viedoklis, ka ienākumu nošķiršanas problēmu lielā mērā varētu atrisināt, [likuma 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 - uzskatīt 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 nomnieka 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](#) 17.¹panta 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 tiesisko 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 (piemēram, personāla nomnieka darba rīku vai pamatlīdzekļu nodošanu personāla rīcībā), 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 nelīdzinās

darba tiesiskajām attiecībām, tādējādi radot galvassāpes starptautiskām uzņēmumu grupām, kuru ietvaros ārvalsts sabiedrības darbinieki tiek īslaicīgi nosūtīti darbā uz Latvijas sabiedrību.

Piemērs

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 īslaicīga nosūtīšana uz Latviju, lai uzstādītu izstrādāto datorprogrammu un apmācītu darbiniekus, formāli atbilst gan konsultatīvo pakalpojumu definīcijai, kas noteikta [MK 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), samaksa par pakalpojumiem tiek aprēķināta saskaņā ar attiecīgā darbinieka stundas likmi). Ja pakalpojumi tiktu 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 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. OECD nodokļu paraugkonvencijas komentāri skaidro, ka termins *darba devējs* konvencijās tiek lietots ekonomiskā nozīmē, proti, darba devējs ir persona, kurai ir tiesības uz darba rezultātu un kura uzņemas ar to saistīto atbildību un risku. Tādējādi noteiktos gadījumos darījuma ekonomiskajai būtībai ir priekšroka pār formālajām darba attiecībām.

Tomēr, izvērtējot pakalpojumu ekonomisko būtību, nodokļu administrācijai jāvērtē, vai personāla sniegtie pakalpojumi ir neatņemama (būtiska) pakalpojumu saņēmēja saimnieciskās darbības sastāvdaļa. Svarīgi ir tas, vai sabiedrība uzņemas atbildību un risku par personāla darba rezultātu. Ja sniegto pakalpojumu raksturs norāda uz to, ka pakalpojumu saņēmējs ir *ekonomiskais* darba devējs, saskaņā ar OECD nodokļu paraugkonvencijas komentāriem var tik ņemti vērā papildu kritēriji, to skaitā:

- kam ir tiesības dot norādījumus personālam;
- kas kontrolē un atbild par personāla darba vietu;
- kas nosaka personāla skaitu un kvalifikāciju;
- kam ir tiesības personālam piemērot disciplināras sankcijas;
- kas nosaka personāla darba un atpūtas laiku (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 15, paras. 8.13 and 8.14.*).

Tādējādi pretēji [likuma par IIN](#) noteikumiem 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 īslaicīgi 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 17.¹panta 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 uzskatīta par personāla nomu. Tomēr pakalpojumu sniegšanas ilgums tiek minēts tikai kā viens no personāla nomas un konsultatīvo pakalpojumu nošķiršanas kritērijiem, tādējādi neizslēdzot 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 pieticīga. Piemēram, Lielbritānijā un Nīderlandē tiek uzskatīts, ka personāls nav integrēts pakalpojuma saņēmēja uzņēmumā un līdz ar to personāla ienākums no darba netiek aplikts ar nodokli 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 (*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*).

Personāla nosūtīšana pēc ārvalsts uzņēmuma iniciatīvas

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

FM skaidro, ka šādā situācijā nepieciešams īpaši vērtēt, vai personāls veic darbu personāla nomnieka – uzņēmumu grupas dalībnieka - saimnieciskās darbības ietvaros vai pakalpojumu sniedzēja saimnieciskās 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 dalībniekiem, pakalpojumi netiek veikti Latvijas sabiedrības saimnieciskās darbības ietvaros.

OECD nodokļu paraugkonvencijas komentāri arī skaidro, ka uzņēmumu grupas dalībnieka, kas centralizēti sniedz pakalpojumus citiem uzņēmumu grupas dalībniekiem, darbinieku īslaicīgas vizītes valstī, kurā atrodas pakalpojumu saņēmējs, pašas par sevi neļauj secināt, ka sniegtie pakalpojumi tiek veikti pakalpojuma saimnieciskās darbības ietvaros (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 15, paras. 8.26 and 8.27.*). Tādējādi personāla īslaicīga 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 saimnieciskās darbības daļu, it īpaši, vai 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 pastāvīgumu. [Likuma par IIN](#) normas par personāla nomu nebūtu piemērojamas pakalpojumiem, kuri tiek sniegti, īslaicīgi (piemēram, līdz 1 mēnesim) nosūtot personālu uz Latviju.

Personāla nosūtīšanu uzņēmumu grupas ietvaros nepieciešams īpaši vērtēt, vai personāls tika īslaicīgi 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.