

# Kad SIA var kļūt par darbinieku?

Pēdējā laikā VID par dažāda veida līgumiem cenšas pierādīt, ka pēc ekonomiskās būtības pastāv slēptas darba attiecības. Jau pierasts pie ledzīvotāju ienākuma nodokļa (IIN) likuma 8. panta 2.<sup>2</sup> daļas, pēc kuras 6 pazīmēm<sup>1</sup> VID ir tiesības pārkvalificēt pašnodarbinātos par darbiniekiem. Taču joprojām paliek neskaidrs jautājums — vai šīs 6 pazīmes attiecināmas arī uz gadījumiem, ja uzņēmuma līgums noslēgts starp divām SIA?

Vēl aktuālāku šo jautājumu padara uzskats, ka visi darba devēji un viņu padomnieki kļuvuši par gudriem nodokļu plānotājiem un pārceļ savus darbiniekus katru uz savu SIA, mikrouzņēmumu nodokļa (MUN) maksātāju. Līdz 2010. gada septembrim darbinieku «pārveidoja» par SIA galvenokārt tādēļ, lai apietu sociālās apdrošināšanas iemaksas un IIN (tad piemēroja kopējo ienākuma (UIN + IIN) nodokļa likmi — 15% UIN, izvairoties no toreizējā 23% IIN).

Kaut arī viens no bijušajiem VID ģenerāldirektoriem neoficiāli pauda pārliecību, ka uz SIA šīs 6 pazīmes nekādā gadījumā nevar attiecināt, atklāti sakot, vienmēr esmu bijis pretējās domās, cita starpā tāpēc, ka nebūtu īsti pareizi jebkāda veidā slēpties aiz dažādām juridiskām formām, ja būtība paliek nemainīga — darba devējs nolīdzis darbinieku.



JĀNIS

TAUKAČS,

SORAINEN partneris,

Nodokļu un muitas

prakses grupas

vadītājs Baltijā

un Baltkrievijā

Kādā pagājušā gada decembra AT Senāta spriedumā par IIN jau pierādījās, ka Finanšu ministrijas pieļautās nepilnības attiecīgo IIN likuma normu formulējumos nu atspēlējušās tādējādi, ka VID nespēj pierādīt saimniecisko darbību tur (darījumos ar nekustamo īpašumu), kur tā ir acīmredzama. Pēc šādām VID zaudētām lietām varbūt kas mainīsies un nodokļu likumu grozījumi tiks izsludināti vismaz pusgadu pirms to stāšanās spēkā, nevis vienu darba dienu pirms jaunā gada.

Visbeidzot, šīs manas aizdomas par 6 pazīmju iespējamo piemērošanu arī SIA nu arvien reālāk apstiprina arī nesen publiski pieejamais Augstākās tiesas Senāta 3. februāra spriedums līdzīgā lietā (aprakstīts turpmāk). Šis jautājums nu kļuvis vēl «karstāks» arī dēļ mājīgi izdevīgās mikrouzņēmumu nodokļa likmes.

## Dibināt vai nedibināt MUN SIA?

Vai darba devējam būtu ieteicams veidot darbiniekiem SIA, MUN maksātāju? It kā tālredzīgāk būtu neveidot, jo būtībā valsts pusē ir taisnība, ka radīt šādus mākslīgus veidojumus ir nepareizi, turklāt arī par sociālā nodokļa likuma pārkāpumiem soda nauda ir ne vairs 30% un 50%, bet gan 300%.

Tomēr guvums varētu būt būtisks šajos grūtajos laikos, turklāt nodokļu tiesībās nereti tiesas ir jau aizrādījušas — ja valsts vēlas aplikt kaut ko ar nodokli, tas ir tik nepārprotami jāpasa, lai arī jebkurš cilvēks bez priekšzināšanām saprastu. Ja reiz pat speciālisti 100% precīzi nevar parādīt likuma normu, uz kuras pamata var tieši un nepārprotami identificēt pārkāpumu, tad sodīt nedrīkstētu. Tomēr turpmāk izklāstītais AT Senāta š.g. 3. februāra spriedums liecina par pretējo.

Tādēļ darba devējam vairumā gadījumu nebūtu ieteicams mākslīgi veidot darbiniekiem MUN SIA. Protams, situācijas var veidoties dažādas, tādēļ kā minimums būtu jāprasa VID uzziņa pirms šāda plāna ieviešanas, ja tomēr ir aizdomas vai pārliecība, ka visam jābūt likumīgi. It kā negribētos atklāt visu informāciju VID, bet tad būtu īstais brīdis atcerēties par soda naudu 300%. Pozitīva uzziņa ļaus gulēt mierīgi un vismaz līdz grozījumiem tiesību aktos (ja tādi būs) nebaidīties, ka kādam ierēdnim varētu būt atšķirīgs viedoklis.

<sup>1</sup> Uzskata, ka fiziskā persona (maksātājs) gūst ienākumu, par kuru jāmaksā algas nodoklis, ja tiek konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm:

- 1) maksātāja ekonomiskā atkarība no personas, kurai tas sniedz pakalpojumus;
- 2) finansiālā riska neuzņemšanās peļņu nenesoša darba izpildes vai zaudētu debitoru parādu gadījumā;
- 3) maksātāja integrācija uzņēmumā, kuram viņš sniedz savus pakalpojumus. Integrācija uzņēmumā šā panta izpratnē ir darba vai atpūtas vietas esamība, pienākums ievērot uzņēmuma iekšējās kārtības noteikumus un citas līdzīgas pazīmes;
- 4) maksātāja faktisko brīvdienu un atvaļinājumu esamība un to ņemšanas kārtības saistība ar uzņēmuma iekšējo darba kārtību vai citu uzņēmumā nodarbināto fizisko personu darba grafiku;
- 5) maksātāja darbība notiek citas personas vadībā vai kontrolē, maksātājam nav iespējas piesaistīt darbu izpildē savu personālu vai izmantot apakšuzņēmējus;
- 6) maksātājs nav pamatlīdzekļu, materiālu un citu saimnieciskajā darbībā izmantoto aktīvu īpašnieks (šis kritērijs neattiecas uz personīgo autotransportu vai atsevišķiem personīgajiem instrumentiem, kas izmantoti darba uzdevumu izpildei).

## Kas vēl jāņem vērā pirms lēmuma pieņemšanas?

Tāpat mākslīgas struktūras veidot ir riskanti. Tomēr risks var samazināties dažādos apstākļos, piemēram, ja tiek slēgts līgums par jaunu, iepriekš uzņēmuma neizmanto tu pakalpojumu, it sevišķi reglamentētajās profesijās<sup>2</sup>. Protams, risks ko pārveidot ir pārāk liels, ja darbinieks pie tā paša darbagalda vai virpas no 9.00 līdz 18.00 dara to pašu pēc MUN SIA izveidošanas, ko līdz tam, bez īpašas piesaistes rezultātam.

Piemēram, ja tulkam jābūt uzņēmumā pilnu darba laiku un jātulko viss, ko atnes kolēģi, jāpakļaujas iekšējai darba kārtībai, viņš izmanto uzņēmuma datoru un rakstāmgaldus, lai veiktu darbu, reizi gadā iet atvaļinājumā, saņem nemainīgu ikmēneša atalgojumu, būs grūti noliegt darba attiecības arī tad, ja šim tulkam tagad uzņēmums izveidos MUN SIA. Turpretī par patiesu uzņēmuma līgumu un līdz ar to arī MUN SIA dibināšanu varētu noteikti domāt, ja šis tulks tulko nevis vienam uzņēmumam, bet vairākiem, norunā samaksu par konkrētu tulkojumu veikšanu un to apmaksu, tulkošanu veic ar saviem līdzekļiem (datoru utt.), ir svarīgs darba rezultāts, nevis — atrašanās uz vietas uzņēmumā darba laikā, nav svarīgi, vai tulks darbu izdara pats vai dod to paveikt brālim.

Līdz šim VID IIN likuma 8. panta 22. daļas normu šādi (paplašināti) nav interpretējis, attiecinot arī uz darbinieku, kas paslēpies aiz SIA. Taču attiecībā uz VID nodokļu maksātājiem jāprognozē, kāda var būt VID interpretācija vismaz tuvākos 3 gadus (drīz, iespējams, noilgums būs 5 gadi), bet

tiesā — vēl vismaz 4 gadus pēc tam. Turklāt minētā IIN likuma norma ir vēl samērā jauna, lai šādas lietas parādītos AT Senātā.

Šādā situācijā, protams, iespējamas arī sarežģītākas nodokļu apiešanas metodes, piemēram,

- kooperējoties vairākiem darbiniekiem un izveidojot kopīgu SIA,
  - MUN SIA ierobežojumus sadalot radnieku MUN SIA, lai izmantotu vairāk nekā atļautos limitus (piemēram, Ls 70 000 gada apgrozījumu),
  - starp darba devēju un darbinieku MUN SIA ievieojot vēl pa vidu «parasto» SIA, lai tā atskaita visus izdevumus un tikai tad izmaksā peļņu kā samaksu par pakalpojumu MUN SIA, utt.
- Daudzi iebildīs — tā ir cita juridiska persona, šāda optimizēšana nekur nav tieši aizliegta! Taču šī, manuprāt, nav optimizēšana, bet gan izvairīšanās. Būtu jāsaprot nodokļu tiesību specifika atšķirībā no citām tiesību nozarēm, proti, nodokļos bieži darījuma ekonomiskā būtība svarīgāka par juridisko formu.

Formālais pamatojums iepriekš minētajam (ne optimizācija, bet izvairīšanās) ir ne tikai minētā IIN likuma norma, kas satur 6 pazīmes, pēc kurām var uzskatīt, ka fiziska persona gūst ienākumu, par kuru jāmaksā algas nodoklis. Ar fizisko personu te jāsaprot bijušais darbinieks, kurš tagad sēž pie tā paša darba galda, veic tos pašus agrākos pienākumus, bet nu jau kā SIA. Arī VID sistēmā tas būs kā norādījums, ka jāveic audits, ja pēkšņi uzņēmumiem masveidā sāks samazināties nodarbināto skaits. Turklāt atbildīgs galvenokārt par algas un sociālā nodokļu nemaksāšanu būs bijušais darba devējs.

VID varētu balstīt šāda veida uzrēķinu, balstoties uz vispārējām normām likumā

«Par nodokļiem un nodevām», kas regulē izvairīšanos no nodokļu nomaksas, — jebkura apzināta darbība, kuras dēļ nodokļi nav samaksāti pilnā apmērā vai daļēji. Bijušas arī dažādas pārāk absurdas interpretācijas šai sakarā no VID puses, piemēram, VID veic uzrēķinu par aplokšņu algām, jo alga ir zemāka par vidējo attiecīgajā nozarē. Taču attiecībā uz minētajām 6 pazīmēm izvairīšanās ir izteiktāka. Protams, katrs gadījums ir jāizskata individuāli.

Finanšu ministrija ar precīzu tiesību normu ieviešanu varēja novērst jau sen pastāvējušās neskaidrības. Šī «optimizēšanas» problēma bija aktuāla ne vien attiecībā uz MUN SIA, bet jau agrāk — attiecībā uz jebkuras SIA «ielikšanu» darbinieka vietā, lai maksātu mazākus nodokļus (ietaupot galvenokārt uz sociālās apdrošināšanas iemaksām, kā arī vēl nesen — uz mazāku kopējo ienākuma nodokļa likmi (kad vēl neaplika ar IIN dividendes), izdevumu un priekšnodokļa atskaitīšanu SIA utt.). Iespējams, tas liecina, ka FM piekrīt, ka nodokļu maksātāji veic šādas manipulācijas. FM vai likumdevējam pietiekoši precīzi likumā būtu jāieraksta, vai un kādos apstākļos jāuzskata vienas personas SIA (tās pārstāvis) par citas SIA (klienta) darbinieku.

## Senāta 3.2.2011. precedents<sup>3</sup>

Pēdējā laika tendences rāda, ka VID samērā aktīvi cenšas pierādīt darba attiecību esamību sociālo iemaksu jomā, balstoties uz likuma «Par valsts sociālo apdrošināšanu» definīcijām un 16.<sup>1</sup> pantu<sup>4</sup> par darba attiecību pastāvēšanu pēc būtības, jo tur sankcijas paredzētas 300% apmērā, ne vairs 30% un 50% vispārējā sankcija par nodokļu tiesību aktu pārkāpumiem.

Šai sakarā aplūkosim 2011. gada 3. februārī pieņemto Augstākās tiesas Senāta spriedumu. Lietā darba devējam bija noslēgti vairāki līgumi:

- uzņēmuma līgums par grāmatvedības pakalpojumiem ar citu SIA,
- pilnvarojuma līgumi,
- līgumi par bezmaksas prakses veikšanu, par kuriem visiem VID uzskatīja, ka to (it īpaši pilnvarojuma līguma) pamatā ir darba attiecības, un AT Senāts būtībā piekrita VID viedoklim.

Senāts atsaucas cita starpā uz Darba likumu, ka darba līgums ir slēdzams rakstveidā, taču darba tiesiskās attiecības rodas un pastāv arī tad, ja, slēdzot darba līgumu, rakstveida forma nav ievērota<sup>5</sup>. Darba līgums ir uzskatāms par noslēgtu, ja tā puses ir vienojušās par darba līguma būtiskajām sastāvdaļām,

<sup>2</sup> Profesionālā darbība ir jebkura neatkarīga profesionālu pakalpojumu sniegšana ārpus darba tiesiskajām attiecībām, arī zinātniskā, literārā, pasniedzēja, aktiera, režisora, ārsta, zvērināta advokāta, zvērināta revidenta, zvērināta notāra, zvērināta mērnika, zvērināta taksatora, mākslinieka, komponista, mūziķa, konsultanta, inženiera, zvērināta tiesu izpildītāja, grāmatveža vai arhitekta darbība.

<sup>3</sup> [www.tiesas.lv/files/AL/2011/02\\_2011/03\\_02\\_2011/AL\\_0302\\_AT\\_SKA-0036-2011.pdf](http://www.tiesas.lv/files/AL/2011/02_2011/03_02_2011/AL_0302_AT_SKA-0036-2011.pdf)

<sup>4</sup> «Ja darba devējs ir nodarbinājis vai nodarbina personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, un darba devējs ir aprēķinājis vai izmaksājis vai viņam bija jāaprēķina un jāizmaksā darba ņēmējam ienākums, no kura bija jāaprēķina obligātās iemaksas, bet šis ienākums nav uzrādīts grāmatvedības uzskaitē un VID iesniegtajā ziņojumā par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, IIN un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī un no tā nav aprēķinātas obligātās iemaksas, nodokļu administrācija piedzen no darba devēja obligātās iemaksas un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā no summas, kas atbilst personai izmaksātajai atlīdzībai, ja tās lielums ir iespējams noteikt un ja tā ir lielāka par Ministru kabineta noteiktās minimālās darba algas apmēru, vai Ministru kabineta noteiktajam minimālās darba algas apmēram, ja faktiskā atlīdzība ir vienāda vai mazāka par to vai ja faktiskā atlīdzību nav iespējams noteikt.»

<sup>5</sup> Sk. Darba likuma 40. un 41. pantu.

proti, par veicamo darbu, darba samaksu un darbinieka pakļautību darba devējam, tā rīkojumam. Uz šiem principiem būtībā arī izveidotas IIN likuma 6 pazīmes. Arī no likuma «Par valsts sociālo apdrošināšanu» 16.<sup>1</sup> panta izriet, ka tas (un 300% soda nauda) piemērojams, ja persona ir nodarbināta, nenoslēdzot darba līgumu. Savukārt, ja vienošanās par darba samaksu bijusi un nav šaubu, ka persona faktiski bijusi nodarbināta darba tiesisko attiecību ietvaros, taču nav iespējams noteikt darba samaksas apmēru, minētā tiesību norma noteic, kā aprēķināmas papildus maksājamās sociālās iemaksas.

Nevērtējot IIN likumā paredzētās 6 pazīmes (vērtētajos apstākļos tās vēl nebija spēkā), Senāts norāda, ka darba attiecību iezīmes ir (jāvērtē kopsakarā):

- tās ir atbildības attiecības;
- svarīgāks ir darba process, nevis darba rezultāts;
- darbinieks ir pakļauts noteiktai darba kārtībai un darba devēja norādījumiem;
- tās ir ilgstošas, turpinātas tiesiskās attiecības, jo tās parasti nenodibina uz vienu darba izpildījumu;
- taču darba veikšana pati par sevi vien neliecina par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu.

Šai sakarā būtiski saprast, ka nav pareizi stingri turēties pie likuma normām vien. Tas izriet ne vien no Administratīvā procesa likumā (APL) 17. pantā paredzētajām tiesību normu interpretācijas metodēm. Piemēram, Senāts iepriekš minētajā spriedumā arī atsaucās uz to, ka pierādījumi minēto darba attiecību iezīmju esību tiesai ir jānovērtē atbilstoši APL 154. panta pirmajai daļai, proti, pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Šis (paplašinātās) darba attiecību interpretācijas sakarā Senāts arī uzsver, ka bija jāvērtē fakti, ka:

- I.K. (darba devēja — SIA1 pilnvarota fiziska persona) nebija darba tiesiskajās attiecībās ar SIA1, bet viņa konkrētus darba uzdevumus SIA1 labā veica līguma starp SIA1 un SIA2 par pakalpojumu nodrošināšanu ietvaros kā šīs SIA2 darbiniece;

- tiesai bija jānoskaidro, vai I.K. bija saņēmusi no sava darba devēja (SIA2) uzdevumu veikt pakalpojumus SIA1 labā atbilstoši minētajam pakalpojumu (uzņēmuma starp SIA1 un SIA2) līgumam;
  - tiesai arī bija jānoskaidro, vai SIA1 par minētajā līgumā sniegtajiem I.K. pakalpojumiem veica samaksu SIA2.
- Šie visi Senāta norādījumi, visticamāk, liecina par to, ka Senāts vērtē pēc būtības — vai, slēpjoties aiz dažāda veida līgumiem pastāv darba attiecības.

## Darba devēji un viņu padomnieki kļuvuši par gudriem nodokļu plānotājiem un pārceļ savus darbiniekus katru uz savu SIA, mikrouzņēmumu nodokļa maksātāju.

Arī par bezmaksas prakses līgumu Senāts atzīst, ka attiecīgais «praktikants» nevis praktizējās (t.i., apguva noteikta darba iemaņas kādas pieredzējušas personas vadībā), bet gan pati jau veica konkrētus amata pienākumus, kas varētu atbilst pārbaudes laikam darba tiesisko attiecību ietvaros.

Visbeidzot, attiecībā uz pilnvarojuma līgumiem Senāts spriedumā komentē, ka jāvērtē, vai personu veiktie uzdevumi nav biju-

ši tik regulāri un ilgstošā laika periodā veikti, kas jau varētu liecināt par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu. Tā, piemēram, fiziska persona J.B., kuram SIA1 izsniegusi pilnvaru veikt darbības un parakstīt dokumentus, 2005. gada novembrī septiņas reizes un decembrī divas reizes, 2006. gada janvārī divas reizes, februārī vienu reizi, martā četras reizes ir parakstījis uz dokumentiem kā SIA1 pārstāvis, kā arī vairākkārt saņēmis avansu no SIA1 kases. Šie secinājumi, manuprāt, vēl nenozīmē par darba attiecību pastāvēšanu, bet noteikti liks daudziem aizdomāties par darba attiecību esamības pierādīšanas metodēm, kuras VID piemēro, un tās no VID puses paliks tikai sarežģītākas un sistematizētākas.

## Ko par darba attiecību slēpšanu saka nodokļu teorija?

Par pamatu šai sadaļai izmantota grāmata, kuras nosaukumu varētu tulkot kā «Nodokļu tiesību sistēmas un normu veidošana» (V.Thuronyi «*Tax Law Design and Drafting*»), kas ir domāta tādām jaunām valstīm kā Latvija. Tā paredzēta kā vadlīnijas — kā pareizi veidot nodokļu tiesību normas un sistēmu, balstoties uz Rietumeiropas u.c. valstu jau gadu desmitiem un simtiem uzkrāto pieredzi. Šīs grāmatas autori uzsver, ka, lai apkarotu darba attiecību slēpšanu, darbinieka vie-

tā nolīgstot darbiniekam piederošu SIA, parasti nepietiek ar vispārīgajām nodokļu tiesību aktu normām vai juridiskām doktrīnām vien, bet šādiem gadījumiem nepieciešamas speciālas normas, kas noteiktu, kā novērst izvairīšanos.

Austrālijā, lai risinātu šādu darba attiecību mākslīgas «pārveidošanas» problēmu, vienas personas SIA bija jāpiemēro UIN nesadalītai peļņai. To pēc tam aizvietoja ar sistēmu, kurā akcionāram piemēro vienotu ienākuma nodokli ar viņam piederošo SIA un atļauj samazināt IIN par SIA samaksāto UIN (*Imputation system*). Šī sistēma grūti ieviešama pārrobežu gadījumos, turklāt tā nerisina izvairīšanās no sociālās apdrošināšanas iemaksām problēmu. Labā ziņa no nodokļu maksātāju viedokļa varētu būt, ka Austrālijas valdības balstīšanās uz vispārējām normām šai ziņā izrādījusies neefektīva. Savukārt ASV valdība pat nonākusi pie vēl krasāka secinājuma — cīnīties ar darba attiecību ienākumu pārvešanu uz darbinieka SIA ir faktiski neiespējami. Šī atziņa varbūt iedvesmos kādu pacīnīties paraugprāvā — lai Latvijas AT Senāta tiesneši izlemj, vai valstij pietiek tiesību normu.

Teorētiski jau iepriekš minētajā grāmatā šādiem gadījumiem iesaka valstīm ieviest augstāku UIN likmi vienas personas SIA (*personal service corporation*), t.i., SIA ar ieņēmumiem pārsvarā no darbinieka vai darbiniekiem, kam pieder šī SIA kapitāla daļas (vai kas ir saistīti ar SIA kapitāla daļu īpašniekiem). Kolēģis no Austrālijas izskaidroja, kā pēc būtības var viegli atšķirt t.s. vienas personas SIA no pārējām — vai SIA ir tik atkarīga no viena cilvēka, ka bez viņa (piemēram, šim cilvēkam nomirstot) nebūtu iespējams pārdot biznesu.

Otra valstīm ieteiktā alternatīva ir uzskatīt vienas personas SIA ienākumus par tās fiziskās personas ienākumiem, par kuras pakalpojumiem SIA saņēmusi samaksu. Treškārt, valsts var aplikt aizdevumus no vienas personas SIA savam akcionāram vai ar akcionāru saistītai personai tāpat kā dividendes. Latvijā, kā zināms, šādas SIA caur aizdevumiem finansē savus akcionārus. Labākajā gadījumā šos aizdevumus ieskaita pret dividendēm, sliktākajā — akcionāri tos nemaz neplāno atdot. Te ir arī problēma ar novecojušo Komerclikuma normu, kas ļauj izmaksāt dividendes tikai reizi gadā, nepieļaujot starpdividendes.

Kamēr šādu specifisku normu izstrādei Finanšu ministrija nepievērš uzmanību, iespējams, jāuzskata, ka nodokļu maksātājiem ir cerības, ka tiesa (VID diez vai) šādu «shēmu» var iztulkot par labu nodokļu maksātājiem, kaut gan pašreizējās AT Senāta atziņas par to neliecina. ■