

## NODOKĻI

### Darbinieku nomas būtība un izmaiņas nodokļu likumdošanā

06. jūlijs, 2010 / Diāna Kļuškina, sertificēta nodokļu konsultante, ZAB Sorainen

0 komentāri / Nosūti draugam / Drukāt



Foto: no Diānas Kļuškinas personīgā arhīva

Izvērtējot darbinieku un ar tiem saistītās administratīvās izmaksas un ņemot vērā biznesa īpatnības, kā alternatīvu var izskatīt darbinieku nomu. Darbinieku nomu mēdz izmanto arī uzņēmumu grupas uzņēmumi, nodarbinot darbiniekus grupas ietvaros.

#### Darbinieku nomas būtība

Būtībā darbinieku nomu ir pakalpojuma līgums. Ar darbiniekiem ir noslēgts darba līgums ar profesionālu personāla uzņēmumu vai kādu uzņēmumu grupas uzņēmumu, kas ir atbildīgs par vispārīgām ar darbiniekiem saistītām funkcijām, piemēram, to atlase, apmācība, algas izmaksa un uzskaitē u.c. Izmomātājam atliek samaksāt pakalpojumu rēķinu, kas sedz gan algas izdevumus, gan nomnieka administratīvos izdevumus. Darījumos starp saistītiem uzņēmumiem šie pakalpojumi jāveic pēc tirgus cenām. Nomnieks savukārt nodarbojas ar darba vadību, nodrošinot darbinieku ar darbu un radot tam nepieciešamos apstākļus.

Darbinieku noma Latvijā pagaidām nav īpaši izplatīta, bet ir pazīstama kā, piemēram, gadījumā, ja nepieciešams darbinieks uz nepilnu slodzi vai reklāmas akciju vai tml.

atsevišķu projektu īstenošanai. Ja uzņēmumu grupa Latvijā ir izveidojusi savu personāla uzņēmumu, tad no nodokļu aprēķināšanas viedokļa darījumos starp Latvijas rezidentiem pamatā nav atšķirības, kurš nomaksā ar ienākumu saistītos nodokļus – profesionālā darbinieku iznomātājkompanija vai reālais darba devējs -, jo jebkurā gadījumā tie ir 26 % iedzīvotāju ienākuma nodoklis (IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (VSAOI) 9 % un 24,09 %. Savukārt, ja papildus algai, kuru darbinieks saņem no iznomātāja, nomnieks sniedz arī kādus labumus, piemēram, automašīnu, kura pieejama lietošanai arī personīgiem mērķiem, tad arī darbinieka nomniekam radīsies darba devējam pielīdzināmi pienākumi nodokļu aprēķināšanas un budžetā iemaksāšanas jomā.

Izmantojot šādu netradicionālu darbaspēka nodrošinājumu, var rasties ne viena vien no nodokļu likumdošanas izrietoša problēma, piemēram, atbilstoši nodokļu un citu maksājumu reģistrēšana elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtībai, kases aparāta lietotājam jāslēdz darba līgums ar personu, kura veic kassiera operatora pienākumus. Tādējādi rīkoties ar kases aparātiem ir atļauts tikai kases aparāta lietotāja darbiniekam, kas, burtiski interpretējot likumdošanu, nozīmē darba līgumu tieši starp uzņēmumu - kases aparāta lietotāju - un darbinieku, kurš strādā pie šī aparāta. Ja pie kases aparāta strādās iznomātais darbinieks, tad faktiskajam darba devējam ir zināms risks saņemt administratīvo sodu par šīs kārtības neievērošanu.

Starptautiskajos uzņēmumos darbinieku noma ir plašāk izplatīta. Profesionālā darbinieku iznomātājkompanija var atrasties ārvalstīs un iznomātais darbinieks starptautiskas uzņēmumu grupas uzņēmumam Latvijā var būt nerezidents. Šādā gadījumā ir jāņem vērā starptautiskie nodokļu aplikšanas aspekti. Vispirms jānorāda, ka pamatā, vadoties no starpvalstu līgumos (nodokļu konvencijās) noteiktajiem principiem, ienākums no algotā darba tiek aplikts ar nodokli tur, kur tiek veikts darbs, un ņemot vērā to, kur ir īstenais darba devējs.

Ja nerezidents Latvijā ir guvis ienākumu un šis ienākums ir aplikts ar nodokli Latvijā, šim nerezidentam būs tiesības Latvijā samaksāto nodokli kreditēt, t.i., samazināt savā rezidences valstī maksājamo vai jau samaksāto nodokli.

#### Izmaiņas nodokļu likumdošanā attiecībā uz nomāto personālu

Lai nodrošinātu iespēju ieturēt nodokli no Latvijā strādājoša nerezidenta, kurš algu par darbu Latvijā saņem citā valstī, no šā gada 1. janvāri **likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”** (IIN likums) ir papildināts gada apliekamo ienākumu avotu uzskaitījums (8. pants) ar *iznomātā personāla ienākumu vai tam pielīdzināmu ienākumu*, neatkarīgi no tā, kas fiziskās personas labā saņem šo ienākumu. Tomēr jānorāda, ka tikai daļēji nodokļu aplikšanas vajadzībām tiek vērtēta tiesiskā attiecību ekonomiskā būtība, jo starp iznomātā personāla ienākumu un ienākumu no algotā darba nevar likt vienādības zīmi.

Papildināta ir **IIN likuma** 8. panta 3. daļa, kur uzskaita pārējos fiziskās personas ienākumus nevis daļu par algas nodokli kā apliekamā ienākuma avotu. Arī nodokļa ieturēšana ir regulēta ar 17. panta 10. daļu, kas attiecas uz gadījumiem, kad ienākums tiek izmaksāts sakarā ar attiecībām, kas nav darba attiecības. Savukārt **likums „Par valsts sociālo apdrošināšanu”** nepielīdzina *darba ņēmējs – darba devējs attiecībām* arī attiecības iznomātā personāla gadījumā. Tātad, ja ārvalstnieks strādās pie ārvalstnieka, tad par šī nodokļa sekām var runāt tikai gadījumā, ja šis ārvalstnieks uzturas Latvijā ilgāk par 183 dienām vai šī ārvalstnieka sociālās apdrošināšanas jautājums vērtējams, balstoties uz Eiropas Savienības (Eiropas

Ekonomiskās zonas speciālo regulējumu (Regula EK 883 / 2004). Pēdējā gadījumā, visdrīzāk, iznomātais darbinieks – nerezidents - paliks sociāli apdrošināts savā rezidences valstī. Savukārt, ja darbinieku iznomātājkompanija ir nerezidents, tai iespējams būs jāreģistrējas Latvijā kā Latvijā nodarbinātā darbinieka VSAOI veicējai.

**IIN likumā** ir iekļauts arī speciālais pants 17.1 *Iznomātā personāla ienākums vai tam pielīdzināts ienākums*, kas nosaka, ka šā panta izpratnē par personāla nomu 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 kopējo vadību un uzraudzību vai darba rezultātu;
2. personāla nomnieks nosaka iznomāto personu 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, darba rīku un materiālu.

Līdzīgas pazīmes ir minētas arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (OECD) Ienākuma un kapitāla modeļkonvencijas komentāros, kas sniedz skaidrojumu nodokļu konvencijas modeļkonvencijas 15. panta *Atkarīgie individuālie pakalpojumi* izpratnei. OECD modeļkonvencija ir pamatā arī Latvijas noslēgtajām nodokļu konvencijām. Atbilstoši nodokļu konvenciju 15. pantam *nerezidenta ienākums no algota darba, kurš veikts Latvijā, tiks pakļauts nodokļu uzlikšanai tikai rezidences valstī, ja:*

- atlīdzības saņēmējs ir atradies otrā valstī (t.i. Latvijā) laika posmu vai laika posmus, kas kopumā nepārsniedz 183 dienas jebkurā divpadsmit mēnešu periodā, kas sākas vai beidzas attiecīgajā taksācijas gadā, un
- atlīdzību maksā darba devējs, kas nav Latvijas rezidents, vai cita persona tāda darba devēja vārdā, un
- atlīdzību neizmaksā (nesedz) pastāvīgā pārstāvniecība vai pastāvīgā bāze, kuru darba devējs izmanto otrā valstī.

Tādējādi katrā konkrētā situācijā varētu vērtēt, vai nav piemērojams konkrētās nodokļu konvencijas, kuras rezidents ir nomātais darbinieks, labvēlīgāks nodokļu režīms, attiecīgi nokārtojot rezidenta sertifikātu (*Ministru kabineta 2001. gada 30. aprīļa noteikumi Nr. 178 „Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi”*) un saskaņojot ar nodokļu administrācijām nodokļu konvencijas 15. panta piemērošanu. Jāpiemin, ja darbs tiek veikts Latvijā, tad, lai ienākumu par šo darbu neapliktu ar nodokli Latvijā, būtu jāizpildās visiem trim augstākminētajiem nosacījumiem.

Praktiski, kā jau iepriekš minēts, **IIN likumā** iekļautās faktiskā darba devēja pazīmes atbilst nodokļu konvencijās iekļautajai izpratnei, kur ekonomiskajai substancei ir virsroka pār formu, proti, katrā gadījumā nodokļu administrācijai būtu jāpārbauda un jāsaprot, vai darba devēja funkcijas galvenokārt ir starpniekam – darbinieku iznomātājkompanijai - vai darbaspēka lietotājam – nomniekam. Šāds mehānisms nepieciešams, lai novērstu ļaunprātīgus gadījumus, kad vietējais darba devējs vēlētos nodarbināt ārvalstu darbaspēku uz vienu vai vairākiem periodiem, kuri ir īsāki par 183 dienām, ar ārvalstīs reģistrēta starpnieka, kas nolīgst darba ņēmēju, palīdzību. Darba ņēmējs tādējādi atbilstu minētajiem trīs nosacījumiem un varētu prasīt atbrīvojumu no nodokļiem tajā valstī, kurā viņš uz laiku strādā.

Lai novērstu šādu ļaunprātīgu izmantošanu, OECD modeļkonvencijas komentāros ieteikts, ka termins *darba devējs* jāinterpretē, ņemot vērā tiesības un pienākumus. Tā kā **IIN likuma** 17.1 pantā ir iekļauta līdzīga pieeja, tad, manuprāt, ja tiek konstatētas **IIN likuma** 17.1 panta pazīmes, tad praktiski nodokļu konvencijas atbrīvojumam nav pamata.

**IIN likumā** ir arī papildināts nerezidentu ar nodokli apliekamais ienākums ar iznomātā personāla ienākumu un arī nerezidentu ar nodokli apliekamo ienākumu uzskaitījums, no kuriem ir jāietur nodoklis ienākuma izmaksas brīdī. Kā saprotams, ar IIN apliekamais iznomātā personāla ienākums tiek gūts tikai, ja iznomātājs ir nerezidents, bet nomnieks rezidents. Savukārt, kā iepriekš minēju, darījumā iesaistītais personāls var būt gan rezidents, gan nerezidents. Iepriekš, ja rezidentam bija darba attiecības ar nerezidentu, tad neskatoties, kur faktiski darbs tika veikts, par nodokļu aprēķināšanu un iemaksāšanu budžetā bija atbildīgs pats darbinieks, tagad, iegūstot iznomātā personāla statusu, nodoklis no algotā darba jāietur un jāiemaksā valsts budžetā nomniekam.

**IIN likuma** 17.1 pants nosaka, ka personāla nomnieks aprēķina nodokli par iznomātā personāla ienākumu, pamatojoties uz personāla iznomātāja iesniegtu dokumentāri apliecinātu informāciju, kas ļauj identificēt iznomāto personu (vārds, uzvārds, dzimšanas datums, pastāvīgā dzīvesvieta vai nodokļu maksātāja reģistrācijas numurs vai citas ziņas), darba samaksu un citu informāciju par gūto ienākumu. Ja personāla iznomātājs nevar personāla nomniekam iesniegt šā panta 3. daļā minēto informāciju, par iznomātā personāla ienākumu pielīdzinātu ienākumu tiek uzskatīts personāla nomnieka kopējais maksājums personāla iznomātājam. Nosakot katras iznomātās personas ar nodokli apliekamo ienākumu, tiek uzskatīts, ka iznomātās personas ir guvušas ienākumu vienādās daļās no personāla iznomātājam izmaksātās atlīdzības.