ECLI:LV:AT:2023:0418.A420131521.13.L
Lieta Nr. A420131521, SKA-612/2023
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2023.gada 18.aprīlī

[1] Senātā saņemta pieteicējas SIA „HVAC Solutions" kasācijas sūdzība par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 2.februāra spriedumu, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 15.janvāra lēmuma Nr. 30.2-22.8/22.8/213 atcelšanu.

Apgabaltiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka pieteicējas darījums ar SIA „Komodo Construction" par būvniecības pakalpojumu sniegšanu ir bijis fiktīvs un ka faktiski pieteicēja būvniecības darbus veica pati, nodarbinot ārvalstniekus bez līguma noslēgšanas. Ņemot vērā minēto, dienests fiktīvā darījuma vērtību ir pamatoti atzinis par izdevumiem, kas nav saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību, iekļaujot tos ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē un aprēķinot papildu budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu. Pamatoti aprēķinātas arī papildu budžetā maksājamās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, nokavējuma nauda, soda nauda, kā arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda.

[2] Pieteicēja argumentē, ka tiesa nepareizi kvalificēja tiesiskās attiecības starp SIA „Komodo Construction" un tās apakšuzņēmējiem – Polijas un Lietuvas uzņēmumiem. No pieteicējas kasācijas sūdzības turpmākajiem argumentiem, ar kuriem pamatots šis apgalvojums, izriet uzskats, ka starp SIA „Komodo Construction" un tās apakšuzņēmējiem pastāvējušas personāla nomas attiecības, tādējādi tieši SIA „Komodo Construction", nevis pieteicēja, bija atzīstama par personāla nomnieku, kurai saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[1]pantu bija jāmaksā nodoklis no personāla algota darba ienākuma. Savukārt starp pieteicēju un SIA „Komodo Construction" esošās tiesiskās attiecības kvalificējamas kā pakalpojuma līgums, nevis personāla noma. Šai sakarā pieteicēja atsaucas uz Valsts ieņēmumu dienesta administratīvā pārkāpuma protokolu, kurā atzīts, ka SIA „Komodo Construction" nomā personālu no saviem ārvalstu partneriem. Vienlaikus pieteicēja norāda uz apsvērumiem, kas tās ieskatā liecina par dienesta uzskatu, ka tieši pieteicēja ir bijusi personāla nomniece.

Ar šo argumentu pieteicēja pamato to, ka dienestam nebija tiesību aprēķināt pieteicējai darbaspēka nodokļus un soda naudas, jo šāds pienākums bija uzliekams SIA „Komodo Construction".

Senatoru kolēģija atzīst, ka šis pieteicējas apgalvojums un apsvērumi, kas to pamato, ir pretrunīgs un neskaidrs. Pirmkārt, pati pieteicēja norāda uz to, kā tad galu galā dienests ir kvalificējis pieteicējas darījumu ar SIA „Komodo Construction". Arī tiesa ir pārbaudījusi to, vai ir faktiski noticis pieteicējas uzrādītais darījums ar SIA „Komodo Construction" par būvniecības pakalpojumu sniegšanu. Proti, lietā nav apgalvots, ka starp SIA „Komodo Construction" un pieteicēju pastāvējušas personāla nomas attiecības, un uz šā pamata nav aprēķināti darbaspēka nodokļi pieteicējai. Šie nodokļi pieteicējai aprēķināti, jo pati pieteicēja ir nodarbinājusi darbiniekus bez darba līguma. Otrkārt, tā kā lietas gaitā konstatēts, ka SIA „Komodo Construction" faktiski būvniecības darbus neveica (ne ar saviem darbiniekiem, ne arī, izmantojot personāla nomas pakalpojumus), jo darbus veica pati pieteicēja, tad nav saprotams, kā pieteicējas arguments par to, ka SIA „Komodo Construction" ir nomājusi personālu, var ietekmēt pieteicējas pienākumu maksāt darbaspēka nodokļus. Šeit jānorāda, ka no pieteicējas pieminētā dienesta administratīvo pārkāpumu protokola neizriet konstatējums, ka SIA „Komodo Construction" izmantoja nomāto personālu tieši strīdus darījumu veikšanai. Tiesa, izvērtējot visus pierādījumus kopsakarā, ir secinājusi, ka strīdus darījumi ir bijuši fiktīvi. Tas vien, ka SIA „Komodo Construction" vispārīgi ir saņēmusi personāla nomas pakalpojumus, nepierāda pretējo.

Savukārt pieteicējas apsvērumi par to, kāpēc dienests audita laikā ir mainījis viedokli par strīdus darījumiem un kāpēc dienests ir aprēķinājis tikai iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu, bet ne pašu nodokli, ir tikai pieteicējas pieņēmumi bez konkrēta un argumentēta pamatojuma. Papildus jāakcentē, ka iedzīvotāju ienākuma nodoklis netiek aprēķināts, ņemot vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 29.panta otrajā daļā noteikto (aizliegums nodokli budžetā pārskaitīt no darba devēja līdzekļiem, neieturot to no darbinieka), nevis tāpēc, ka it kā dienesta ieskatā nepastāvot tiesisks pamats tam, lai tiesiskās attiecības starp pieteicēju un SIA „Komodo Construction" piesaistīto personālu kvalificētu par darba attiecībām.

[3] Pieteicēja norāda, ka tiesa nepareizi kvalificējusi tiesiskās attiecības starp pieteicēju un SIA „Komodo Construction" piesaistīto personālu par faktiskajām nodarbinātības attiecībām. Šo apgalvojumu pieteicēja papildus jau iepriekš minētajiem apsvērumiem pamato ar to, ka tiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.[2]daļas 5.punktu, jo 8.pants attiecas uz Latvijas rezidentiem. Uz nerezidentiem attiecas šā likuma 3.panta trešā daļa un 17.[1]pants. 17.[1]panta otrā daļa definē ārvalsts personāla nomas pazīmes, kuras atšķiras no iekšzemes personāla algota darba pazīmēm, kuras uzskaitītas 8.panta 2.[2]daļā.

Uz minēto, pirmkārt, jānorāda, ka pieteicējas arguments liecina par uzskatu, ka atbilstoši Latvijas nodokļu regulējumam nerezidentus ir iespējams nodarbināt tikai ar personāla nomas starpniecību. Tam kasācijas sūdzībā nav nekāda pamatojuma. Šāda pamatojuma nav arī apgalvojumam, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.pants attiecas tikai uz rezidentiem. Otrkārt, tā kā tiesa nav konstatējusi, ka strīdus darbus veica SIA „Komodo Construction" nomātais personāls, lietā nav pamata piemērot 17.[1]pantu. Tādējādi pieteicēja nav pamatojusi, kāpēc būtu uzskatāms, ka tiesa nepamatoti piemēroja likuma 8.panta 2.[2]daļas 5.punktu un kāpēc darbaspēka nodokļu ieturēšanas vai samaksas pienākuma slogs gulstas uz SIA „Komodo Construction", nevis pieteicēju.

[4] Pieteicēja argumentē, ka saskaņā ar līgumiem (konvencijām) par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu, kas noslēgti starp Latviju un Poliju, Lietuvu un Ukrainu, Latvijai nepienākas iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Pieteicēja nepiekrīt tiesas secinājumam, ka konvencijas nav piemērojamas, tā kā darbinieku nodarbināšana nav notikusi atbilstoši normatīvo aktu prasībām, noformējot darba tiesiskās attiecības, un

nav konstatējams, ka nodokļus par šiem ārvalstu darbiniekiem ir samaksājusi Polija. Pieteicēja argumentē, ka konvenciju piemērošanai nav nepieciešams, lai darba līgums būtu noslēgts, to pamatojot ar līgumu 15.pantu un Ekonomiskās attīstības un sadarbības organizācijas nodokļu paraugkonvencijas komentāriem.

Senatoru kolēģija no minētā, kā arī no turpmākajiem kasācijas sūdzības apsvērumiem šai sakarā secina, ka pieteicēja šo argumentu balsta uz pieņēmumu, ka darbinieki bija nodarbināti ārvalstu uzņēmumos, kuri iznomāja personālu SIA „Komodo Construction", ar kuru savukārt pieteicējai bija noslēgts būvniecības pakalpojumu līgums. Taču, kā jau minēts, lietas gaitā nav konstatēts, ka SIA „Komodo Construction" būtu sniegusi pieteicējai jebkādus pakalpojumus. Līdz ar to, pat ja šie darbinieki strādātu arī kādā citā ārvalstu uzņēmumā un būtu iznomāti SIA „Komodo Construction", un šie darbinieki saņemtu algu no ārvalstu uzņēmuma, lietā nav apstiprinājuma, ka tam ir kāds sakars ar pieteicēju. Tādējādi, ja pieteicēja nodarbina nerezidentus un nav neviena cita, kas tiem maksā darba algu tieši par pieteicējai sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem, tad nav pamata piemērot pieteicējas norādīto līgumu izņēmumu, saskaņā ar kuru nodokļi jāmaksā darbinieka rezidences valstī.

Minētā iemesla dēļ nav nozīmes pieteicējas atsaucēm uz Latvijas Republikas un Ukrainas līgumu par sadarbību sociālās drošības jomā, Eiropas Parlamenta un Padomes 2004.gada 29.aprīļa regulu Nr. 883/2004 par sociālās nodrošināšanas sistēmu koordinēšanu, kā arī likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 6.panta desmito daļu.

[5] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka Senāta atziņas par pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, uz kurām tiesa atsaukusies spriedumā, izskatāmajā gadījumā nav piemērojamas, jo tās piemērojamas gadījumos, kad darījums nav noticis vispār. Taču konkrētajā gadījumā darījums faktiski noticis, bet tā juridiskā forma, iespējams, neatbilst tā ekonomiskajai būtībai. Turklāt minētā prakse attiecas tikai uz darījumiem, kuriem bija piemērojams likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli", kurš bija spēkā līdz 2018.gada 1.janvārim, jo tas neparedzēja šobrīd spēkā esošā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 8.panta pirmajai daļai analoģisku normu. Pieteicēja norāda, ka tiesai bija jāpiemēro Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 8.panta pirmā daļa. Pieteicēja argumentē, ka izmaksas ir jāatzīst par saistītām ar saimniecisko darbību neatkarīgi no tā, vai tās bijušas kā samaksa par SIA „Komodo Construction" pakalpojumiem vai kā darba alga, jo abos gadījumos izdevumi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Senatoru kolēģija norāda uz tiesas spriedumā konstatēto, ka SIA „Komodo Construction" pieteicējai nav sniegusi būvniecības pakalpojumus, ka no pierādījumiem nav izsecināms, kāds darījums tika veikts starp pieteicēju un SIA „Komodo Construction", kuras personas tajā tika iesaistītas un konkrēti kāda bija darījuma faktiskā norise. Tiesa atzinusi, ka būvdarbus veikusi pati pieteicēja, nodarbinot personas bez darba līguma noslēgšanas. Tiesa nav atzinusi, ka aiz būvniecības pakalpojumu sniegšanas paslēptas faktiskas nodarbinātības attiecības ar SIA „Komodo Construction" piesaistīto personālu, kā to apgalvo pieteicēja, tādējādi radot iespaidu, ka darījums faktiski ir noticis, taču tā ekonomiskā būtība ir bijusi cita. Līdz ar to pieteicējas arguments, ka darījums ir faktiski noticis, bet tā juridiskā forma, iespējams, neatbilst tā ekonomiskajai būtībai, nav pamatots. Vienlaikus jāakcentē, ka pilnīgi pretējs Senāta 2019.gada 8.marta spriedumā lietā Nr. SKA-218/2019 (ECLI:LV:AT:2019:0308.A420519111.2.S) norādītajam ir pieteicējas apgalvojums, ka no šā sprieduma izrietot, ka tas ir vērsts tikai uz situācijām, kad darījums nav noticis vispār.

Tāpat senatoru kolēģija norāda, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 8.panta pirmā daļa (noteic, ka, identificējot ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus, tos vērtē ne tikai atbilstoši juridiskajai formai, bet arī darījuma ekonomiskajai būtībai) ir vērsta uz to, lai identificētu ar saimniecisku darbību nesaistītus izdevumus, proti, tādus izdevumus, ar kuriem nodokļa maksātājam nav tiesību samazināt apliekamo ienākumu. Šim mērķim likums paredz, ka izdevumi, kuri tiek uzrādīti kā ar saimniecisko darbību saistīti, ir jāvērtē pēc to ekonomiskās būtības, proti, ir „jāsaredz", vai tie patiesi tādi ir. Ja nav, tad tie tiek identificēti kā ar saimniecisko darbību nesaistīti. Savukārt pieteicēja piedāvā šo normu piemērot, lai ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus (būvniecības pakalpojumus) aizstātu ar tādiem, kas ir saistīti ar saimniecisko darbību (pieteicējas izmaksātām darba algām faktiski nodarbinātajiem, bet nedeklarētajiem darbiniekiem). Tam šī norma nav domāta. Pieteicējai pašai ir jānodrošina darba samaksas uzrādīšana savā grāmatvedībā, attiecīgi arī aprēķinot darbaspēka nodokļus.

Pieteicēja norāda, ka tiesa nav identificējusi normas, kas pieļauj ierobežot pieteicējas īpašumtiesības pārsūdzētajā lēmumā norādītajā veidā, vienlaikus norādot, ka tiesa varēja atzīt izdevumus par tādiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, ja šādi izdevumi nav radušies (piemēram, darījumi ir fiktīvi). Taču senatoru kolēģija vērš uzmanību, ka tieši šādus apstākļus tiesa spriedumā ir konstatējusi.

Ņemot vērā minēto, tiesa spriedumā pamatoti ir atsaukusies uz Senāta atziņām par pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu un ir skaidri pamatojusi savus secinājumus.

[6] Pieteicēja iebilst, ka tiesas secinājums, ka darījumi nav faktiski notikuši, nav pamatots ar objektīviem un racionāliem apsvērumiem un ka tas ir pretrunā spriedumā konstatētajiem apstākļiem.

Tas vien, ka tiesa ir secinājusi, ka būvniecības darbi tika izpildīti, SIA „MERKS" tos ir pieņēmusi un ka pieteicēja ir maksājusi SIA „Komodo Construction", nenozīmē, ka tiesa ir atzinusi, ka strīdus darbus ir izpildījusi SIA „Komodo Construction" deklarētā darījuma ietvaros. Arī tiesas secinājums, ka pieteicēja ir nodarbinājusi ārvalstu darbiniekus, nenoformējot dokumentus, nenonāk pretrunā secinājumam, ka strīdus darījumi starp pieteicēju un SIA „Komodo Construction" nav notikuši. Tiesas secinājumi šai sakarā ir izvērsti pamatoti un nav pretrunīgi.

[7] Pieteicēja argumentē, ka dienesta uzrēķins ir uzskatāms par administratīvo pasākumu, kas ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību Eiropas Savienības ietvaros. Tiek ierobežota pieteicējas brīvība izmantot citu dalībvalstu pilsoņu vai uzņēmumu sniegtos pakalpojumus, kā arī tiek ierobežota citu dalībvalstu pilsoņu un uzņēmumu brīvība sniegt pakalpojumus Latvijā.

Tiesa ir konstatējusi, ka pieteicēja, nenoformējot atbilstošus dokumentus un nemaksājot nodokļus, ir nodarbinājusi fiziskas personas. Nevar piekrist pieteicējai, ka šādos apstākļos, veicot uzrēķinu, dienests ir ierobežojis pakalpojumu sniegšanas brīvību. Pakalpojumu sniegšanas brīvība Eiropas Savienības ietvaros nedod tiesības personām ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu un samazināt budžetā maksājamos nodokļus. Pieteicējai netiek liegtas tiesības izmantot citu dalībvalstu pilsoņu vai uzņēmumu sniegtos pakalpojumus, ievērojot likumu prasības.

[8] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesas secinājumi ir neloģiski un rada selektīvu nodokļu piemērošanas kārtību, jo, no vienas puses, strīdus darījumi tiek atzīti par nenotikušiem uzņēmumu ienākuma nodokļa izdevumu piemērošanas mērķiem, no otras puses, darījumi tiek atzīti par notikušiem darbaspēka nodokļu piemērošanas mērķiem. Tāpat – darījumi tiek atzīti par notikušiem uzņēmumu ienākuma nodokļa ieņēmumu atzīšanas mērķiem, jo pieteicējas ieņēmumi no ventilācijas sistēmu izbūves tiek iekļauti ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē, taču vienlaikus darījumi tiek atzīti par nenotikušiem uzņēmumu ienākuma nodokļa izdevumu atzīšanas mērķiem, jo izdevumi, kuri pieteicējai ir radušies no ventilācijas sistēmu izbūves, tiek iekļauti pieteicējas nosacīti sadalītajā peļņā.

Šāds pieteicējas iebildums nav pamatots. Tiesa ir atzinusi par fiktīvu pieteicējas un SIA „Komodo Construction" darījumu, bet ir konstatējusi, ka pieteicēja nodarbināja personas būvdarbu veikšanai. Tie ir divi atšķirīgi darījumi, no kuriem viens ir noticis, bet otrs nav. Tāpat netiek apšaubīts pieteicējas darījums ar SIA „MERKS" un pieteicējas šim uzņēmumam sniegtie būvniecības pakalpojumi, secīgi – netiek apšaubīti arī šā darījuma ietvaros gūtie ieņēmumi. Savukārt pieteicējas deklarētie darījumi ar SIA „Komodo Construction" ir pilnīgi cits darījums, līdz ar to tas var tikt vērtēts atsevišķi,

noskaidrojot, vai tas ir noticis. Senatoru kolēģija vērš uzmanību, ka pieteicējai nav liegtas tiesības iekļaut darījuma ar SIA „MERKS" izpildes izmaksas savas saimnieciskās darbības izmaksās, ja vien tās patiesi ir radušās.

[9] Ņemot vērā minēto, nav pamatoti arī pieteicējas norādītie argumenti par to, kāpēc kasācijas sūdzības izskatīšanai kasācijas kārtībā ir būtiska nozīme judikatūras veidošanā.

[10] Ievērojot minēto, senatoru kolēģija atzīst, ka kasācijas sūdzībā norādītie apsvērumi nerada šaubas par pārsūdzētā sprieduma tiesiskumu, kā arī nav pamats lietas ierosināšanai judikatūras veidošanas vajadzībām. Tas ir pamats atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību.

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 338.panta otro daļu un 338.[1]panta otrās daļas 2.punktu, senatoru kolēģija

nolēma

atteikt ierosināt kasācijas tiesvedību sakarā ar SIA „HVAC Solutions" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2023.gada 2.februāra spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore Dz. Amerika Senatore V. Krūmiņa Senatore D. Makarova