ECLI:LV:AT:2025:0218.A420260819.23.L
Lieta Nr. A420260819, SKA-454/2025
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
RĪCĪBAS SĒDES LĒMUMS
Rīgā 2025.gada 18.februārī

[1] Senātā saņemta pieteicējas SIA „NOMEDA" kasācijas sūdzība par Administratīvās apgabaltiesas 2024.gada 10.decembra spriedumu, ar kuru noraidīts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta 2019.gada 19.augusta lēmuma Nr. 30.2- 22.9/3760 atcelšanu. Ar minēto lēmumu pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķinātas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis, kā arī saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta nokavējuma nauda un soda nauda.

Apgabaltiesa spriedumā par pamatotu atzinusi dienesta secinājumu, ka pieteicējas no 28 mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem saņemtie pakalpojumi (gan franšīzes, gan pakalpojumu līgumu ietvaros) ir vērtējami kā darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi un ir piešķirami personāla nomai, par ko ir aprēķināmi papildu budžetā maksājamie darbaspēka nodokļi. Tiesa arī secināja, ka attiecībā uz pieteicēju nav piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītā daļa un pieteicējai piemērotā soda nauda nav samazināma par 50 procentiem.

[2] Kasācijas sūdzībā pieteicēja norāda, ka tiesa esot nepareizi piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[1]panta otro daļu, jo neesot šo normu vērtējusi kopsakarā ar Komerclikuma normām, kuras regulē franšīzes līgumu. Pieteicēja vērš uzmanību uz normas mērķi un norāda, ka norma neesot piemērojama, ja darījumu partneru starpā pēc būtības pastāv franšīzes līguma tiesiskās attiecības, pat ja formāli kāds no normā minētajiem kritērijiem ir konstatējams.

Senatoru kolēģija atzīst, ka tiesa spriedumā ir izvērtējusi starp pieteicējas un tās darījumu partneriem pastāvošās tiesiskās attiecības pēc būtības, ir izvērtējusi arī to atbilstību pieteicējas norādītajām Komerclikuma normām. Kasācijas sūdzībā pieteicēja faktiski izsaka neapmierinātību ar apgabaltiesas pierādījumu novērtējumu, norādot, kā pieteicējas ieskatā pierādījumi un apstākļi bija jānovērtē (piemēram, liecinieku liecības, līgumi, pieteicējas rīcība u.c.). Tomēr tas, ka pieteicēja nepiekrīt tiesas pierādījumu un apstākļu novērtējumam, nenozīmē, ka tiesa tos nebūtu novērtējusi vai būtu novērtējusi nepareizi. Savukārt pierādījumu pārvērtēšana nav kasācijas instances tiesas kompetencē. Tiesa ir visaptveroši analizējusi lietā esošos pierādījumus, noskaidrojot konkrēto tiesisko attiecību patieso būtību, nevis vadoties tikai pēc formālām pazīmēm. Tiesas secinājumi ir loģiski un pierādījumos balstīti. Šādos apstākļos pieteicējas argumenti saistībā ar franšīzes līgumu tiesisko dabu nerada šaubas par sprieduma tiesiskumu.

Kasācijas sūdzībā pieteicēja uzstāj, ka tiesai esot bijis jāvērtē, vai pieteicējas nodoms ir bijis optimizēt nodokļus, uzskatot, ka, ja šāds nodoms nav konstatēts, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[1]panta otrā daļa nav piemērojama. Senatoru kolēģija norāda, ka pieteicējas nodomu un darījumu patieso būtību tiesa var konstatēt tikai no objektīvi pastāvošiem faktiem un lietas apstākļiem, nevis no pieteicējas subjektīvā vērtējuma par to. Tiesa ir novērtējusi, ka pieteicējas norādītais strīdus darījumu mērķis (ražošanas paplašināšana) neapspiprinās ar lietas apstākļiem, tiesa ir novērtējusi patieso darījumu būtību, turklāt ir tieši konstatējusi, ka strīdus darījumu rezultātā pieteicēja ir samazinājusi budžetā maksājamās naudas summas, kas saistītas ar darbaspēka nodrošināšanu. Tādējādi pieteicējas iebildumi par tiesas nepietiekamu izvērtējumu saistībā ar pieteicējas nodomu nav pamatoti.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā kontekstā ar tās argumentu par nodomu pamatdarbību pārorientēt tikai uz ražošanu pamatoti norāda, ka tiesa nav novērtējusi pierādījumus, kurus pieteicēja apgabaltiesai iesniegusi 2023.gada 3.jūlijā (pieteicējas darījumu partneru 2023.gadā izrakstītos rēķinus pieteicējai) un ar kuriem pieteicēja vēlējusies pamatot savu argumentu, ka pieteicējas rīcība ilgterminā liecina, ka tā nav mainījusi savu darbības modeli nodokļu optimizācijas nolūkā, jo pieteicēja arī pēc auditējamā perioda turpina strādāt pēc tāda paša darbības modeļa, turklāt ar sabiedrībām, kuras nav mikrouzņēmuma nodokļa maksātājas. Vienlaikus tiesa spriedumā ir rūpīgi izvērtējusi virkni dažādus apstākļus un ar tiem saistītos apjomīgos pierādījumus un ir izsmeļoši pamatojusi savus secinājumus. Tādējādi tiesas secinājumi ir pierādījumos balstīti un pārliecinoši. Šādos apstākļos pieteicējai kasācijas sūdzībā būtu īpaši jāpamato, kā tiesas nenovērtētie pierādījumi varētu atspēkot visus citus lietā esošos pierādījumus un ietekmēt lietas rezultātu. Šāda pamatojuma kasācijas sūdzībā nav, tāpēc senatoru kolēģijai nerodas šaubas par tiesas sprieduma tiesiskumu.

[3] Pieteicēja uzskata, ka tiesa pēc būtības nav novērtējusi pieteicējas darījumus ar tiem darījumu partneriem, ar kuriem bija noslēgti pakalpojuma līgumi. Senatoru kolēģija tam nepiekrīt, jo tiesa arī šīs tiesiskās attiecības ir vērtējusi. Arī tiesas norāde, ka pašai pieteicējai bija jānorāda konkrēti iebildumi par dienesta pierādījumu novērtējumu, ir pamatota. Pieteicēja kasācijas sūdzībā vien uzsver, ka esot gan pieteikumā, gan apelācijas sūdzībā norādījusi uz nepareizu likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[2]panta otrās daļas interpretāciju, norādot, ka jāvērtē esot darījuma tiesiskās attiecības pēc būtības. Tomēr tieši tā tiesa ir rīkojusies. Pieteicēja arī kasācijas sūdzībā nav izvirzījusi konkrētus iebildumus par nenovērtētiem vai nepareizi novērtētiem pierādījumiem, kas būtu ietekmējis lietas rezultātu.

[4] Kasācijas sūdzībā argumentēts, ka tiesa esot nepamatoti akceptējusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[1]panta ceturtās daļas piemērošanu, jo konkrētajā gadījumā esot bijusi jāpiemēro 17.[1]panta trešā daļa. Proti, ceturto daļu varot piemērot tikai tad, ja dienesta rīcībā neesot informācijas, kas ļautu noteikt konkrētu darbinieku ienākumu apmēru, bet dienesta rīcībā esot bijušas pieteicējas darījumu partneru deklarācijas, no kurām ir iespējams konstatēt pilnīgu informāciju par visiem pieteicējas darījumu partneru darbiniekiem un to ienākumiem.

Senatoru kolēģija tam nepiekrīt. Pieteicēja visas tiesvedības laikā ir noliegusi, ka ir nomājusi personālu, tādējādi arī nav iesniegusi konkrētus dokumentus, pēc kuriem varētu aprēķināt maksājamo nodokli, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[1]panta trešo daļu. Ne dienesta, ne arī tiesas pienākums nav pieteicējas vietā meklēt informāciju, atlasīt datus, analizēt, kuri no tiem vispār būtu attiecināmi uz pieteicējas nomāto personālu, lai aprēķinātu nodokli. Arī tas, ka pieteicējai un nomātajiem darbiniekiem normas trešās daļas piemērošana būtu izdevīgāka, konkrētajā gadījumā nav izšķiroši. Ņemot vērā minēto, visi pieteicējas argumenti par šo normu piemērošanu ir nepamatoti un nevar būt pamats kasācijas tiesvedības ierosināšanai.

[5] Pieteicēja iebilst, ka tiesa esot pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu (noteic, ka tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā), jo esot dienesta vietā pamatojusi, kāpēc nav piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītā daļa. Proti, dienesta lēmumā ietvertais pamatojums esot bijis šaurāks par tiesas spriedumā norādīto.

Minētajam nevar piekrist. Konkrētajā gadījumā tiesai bija jānoskaidro, vai likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītā daļa vispār ir piemērojama. Lai to noskaidrotu, tiesai pašai jāpārbauda, vai izpildās tiesību normā noteiktie kritēriji. Nevar piekrist pieteicējai, ka uz konkrēto gadījumu nevarot attiecināt Senāta 2023.gada 28.aprīļa spriedumu lietā Nr. SKA-295/2023, ECLI:LV:AT:2023:0428.A420174520.20.S, jo izskatāmajā lietā esot atšķirīgi faktiskie apstākļi. Abās lietās ir risināts jautājums par tiesas tiesībām izvērtēt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītajā daļā noteiktos kritērijus soda naudas samazināšanai situācijā, kad dienests lēmumā to nav darījis. Pieteicēja arī kļūdaini uzskata, ka šādā veidā tiesa ir mērķtiecīgi rīkojusies, lai sasniegtu pieteicējai nelabvēlīgu rezultātu. Senatoru kolēģija norāda, ka tas, ka dienests nav pilnvērtīgi izvērtējis minētās tiesību normas piemērošanu, pats par sevi nevar būt pamats tās piemērošanai un pieteicējas soda naudas samazināšanai. Citiem vārdiem, lai samazinātu soda naudu, nevar atsaukties tikai uz to, ka dienests nepilnīgi izvērtējis minētās tiesību normas piemērošanas kritērijus. Šiem kritērijiem ir arī jāizpildās, lai soda naudu samazinātu jeb lai piemērotu strīdus tiesību normu. Tādējādi tiesai pašai jāpārliecinās, ka pieteicējai tiešām nav tiesību uz soda naudas samazināšanu, izvērtējot likumā paredzētos kritērijus. Tiesa nav mērķtiecīgi meklējusi pierādījumus, kas būtu par sliktu pieteicējas pozīcijai, bet gan pārliecinājusies, ka pieteicējai labvēlīgs rezultāts patiešām nav iespējams, kaut arī dienesta izvērtējums ir nepilnīgs.

Ņemot vērā minēto, visi kasācijas sūdzībā izvirzītie argumenti par to, ka atsevišķi apstākļi (piemēram, deklarācijas iesniegšanas termiņu nokavējums u.c.) neesot ņemami vērā, jo tie paplašinot lēmuma argumentāciju, nav pamatoti.

[6] Pieteicēja argumentē, ka tiesa esot nepareizi izvērtējusi, vai attiecībā uz pieteicēju izpildās kritēriji likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas piemērošanai. Proti, tiesa neesot ņēmusi vērā, ka pieteicējas nokavētie nodokļu maksājumi esot bijuši sadaliti. Tomēr senatoru kolēģija konstatē, ka tiesa to ir ņēmusi vērā un ir atzinusi, ka konkrētajos apstākļos ar to nepietiek, lai konstatētu pieteicējas godprātību savu pienākumu izpildē. Tādējādi jāsecina, ka pieteicēja vien nepiekrīt šim tiesas novērtējumam, bet pierādījumu pārvērtēšana nav Senāta kompetencē.

Pieteicēja arī iebilst tiesas norādei, ka pieteicējai jau sākotnēji apstrīdēšanas iesniegumā esot bijis jānorāda uz deklarācijas iesniegšanas termiņu kavējuma iemesliem. Pieteicēja norāda, ka tiesas arguments esot absurds, jo dienests tikai tiesvedības laikā esot norādījis, ka tas varētu būt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nepiemērošanas iemesls. Senatoru kolēģija minētajam nepiekrīt, jo pieteicējai ir zināmi normā izvirzītie kritēriji normas piemērošanai un tieši pašas pieteicējas interesēs jau sākotnēji ir iesniegt visus pierādījumus, kas nepieciešami pieteicējai labvēlīga rezultāta sasniegšanai. Turklāt šādam pieteicējas argumentam jebkurā gadījumā nav izšķirošas nozīmes. Būtiski ir tas, ka šādu paskaidrojumu par termiņu kavēšanas iemesliem pieteicēja nav sniegusi arī pēc tam, kad dienests uz šādu argumentu tiesvedības procesā ir norādījis. Proti, dienests uz to norādījis 2024.gada 25.aprīlī, savukārt pieteicēja 2024.gada 30.maijā ir sniegusi paskaidrojumus saistībā ar dienesta norādīto, bet nav skaidrojusi kavējuma iemeslus. Tādējādi pieteicējas argumenti nerada šaubas par tiesas secinājumiem.

Pieteicēja arī norāda, ka neesot skaidrs, kāda nozīme esot dienesta norādītajiem apstākļiem par deklarācijas iesniegšanas termiņa kavējumiem. Senatoru kolēģija vērš uzmanību uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, kas tiešā tekstā šos apstākļus paredz vērtēt, lai novērtētu nodokļu maksātāja godprātību.

[7] Ievērojot minēto, senatoru kolēģija atzīst, ka kasācijas sūdzībā norādītie apsvērumi nerada šaubas par pārsūdzētā sprieduma tiesiskumu, kā arī nevar radīt pamatu 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 „NOMEDA" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2024.gada 10.decembra spriedumu.

Lēmums nav pārsūdzams.

Senatore Dz. Amerika Senatore L. Konošonoka Senatore D. Makarova