ECLI:LV:AT:2020:1030.A420219015.2.S
Lieta Nr. A420219015, SKA-19/2020
Administratīvo lietu departaments

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 30.oktobrī

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Andris Guļāns, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Aviation Cargo Transit Services, Ltd." pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.aprīļa lēmuma Nr. 22.9/L-18314 atcelšanu, sakarā ar SIA „Aviation Cargo Transit Services, Ltd." kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 14.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA „Aviation Cargo Transit Services, Ltd." veica auditu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 27.aprīļa lēmumu Nr. 22.9/L-18314, ar kuru pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un saistībā ar šiem nodokļiem aprēķināta nokavējuma un soda nauda.

Valsts ieņēmumu dienests savu lēmumu pamatoja ar to, ka pieteicējai vairāki mikrouzņēmumi un pašnodarbinātā persona (turpmāk kopā arī – apakšuzņēmēji) ir snieguši darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus. Pieteicēja veikusi apzinātas darbības, kā rezultātā minētie nodokļi nav aprēķināti un nomaksāti pilnā apmērā.

Pieteicēja minēto lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 14.februāra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, ņemot vērā rajona tiesas sprieduma motivāciju, kurai apgabaltiesa pievienojusies, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Lietā ir strīds, vai pieteicēja ir saņēmusi darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta izpratnē.

Lai noteiktu, vai ir saņemti darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi, no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{1} un 17.^{2} panta (*redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā*) izriet nepieciešamība vērtēt saņemto pakalpojumu būtību, tiesiskās un faktiskās attiecības, kas pastāv starp mikrouzņēmumu un personu, kas saņem attiecīgos pakalpojumus.

[2.2] Starp pieteicēju un apakšuzņēmējiem ir noslēgti uzņēmuma līgumi par kraušanas un kravu apstrādes pakalpojumiem, kuru saturs faktiski ir identisks. No līgumiem izriet, ka to būtība ir fizisko personu īstenots darbs – noteiktā vietā, noteiktā secībā, noteiktu laiku pārkraujot un apstrādājot konkrētas kravas. Uzņēmuma līgumos ir vispārīgi definēts darba rezultāts, paredzot ilgstošu darbu (gads un vairāk), nenosakot kādu noteiktu darba rezultātu, kas sasniedzams noteiktā laika periodā, kā arī tiek regulēta pakalpojuma sniegšana, nosakot konkrētas prasības personāla atbilstībai, konkrētu pakalpojumu sniegšanas vietu, laiku un apjomu. Valsts ieņēmumu dienests pamatoti secināja, ka pēc būtības apakšuzņēmēju darbinieki ir pakļauti pieteicējas noteiktajai darba kārtībai, jo tieši pieteicēja (nevis apakšuzņēmēji) ir atbildīga par kravu pārkraušanas darbu izpildi, tostarp arī par pakalpojuma sniegšanas kārtību un kvalitāti, darbinieku rīcību līguma izpildes laikā. Kā izriet no pieteicējas noslēgtajiem līgumiem ar pasūtītāju, pašas pieteicējas sniegto pakalpojumu būtība cita starpā ir fizisks darbs, kas saistīts ar saņemtās un nosūtāmās kravas pārkraušanas nodrošināšanu. Saskaņā ar noslēgtajiem līgumiem pieteicēja uzņēmās atbildību par to izpildi un bija tiesīga pieaicināt apakšuzņēmējus tikai pēc rakstveida piekrišanas saņemšanas no pasūtītāja, ko pieteicēja nedz Valsts ieņēmumu dienestam, nedz arī tiesai nav iesniegusi. Nav nozīmes tam, ka kravu iekraušanu uzraudzīja aviokompāniju darbinieki, kas ir atbildīgi par kravas izvietošanu lidmašīnā, jo tas ir saistīts ar pieteicējas sniegtā pakalpojuma aviosabiedrībām specifiku un nav atkarīgs nedz no pieteicējas, nedz arī tās piesaistīto apakšuzņēmēju rīcības. Proti, gan pieteicējai, gan arī tās piesaistītajiem apakšuzņēmējiem jebkurā gadījumā ir jāievēro īpašie kravu pārvadātāja noteikumi, kas ir saistīti ar kravas izvietojumu lidmašīnā, lai nodrošinātu tās drošu pārvadāšanu.

Apakšuzņēmēju noslēgtajos darba līgumos ar saviem darbiniekiem līguma priekšmets sakrīt ar uzņēmuma līgumos norādīto – kraušanas pakalpojumi. Turklāt apakšuzņēmēju darbinieki ir bijuši vai arī vienlaikus turpina būt pieteicējas darbinieki, kas savos tiešajos darba pienākumos veic tos pašus darbus, ko dara arī uz uzņēmuma līguma pamata. Pieteicējas un apakšuzņēmēju darbinieku noslēgtajos darba līgumos, kuru saturs pēc būtības ir identisks, pieteicēja pieņem darbā darbinieku par noliktavas strādnieku, vienojoties par konkrētu darba laiku un darba samaksu. No Valsts ieņēmumu dienestam pieteicējas un apakšuzņēmēju darbinieku sniegtajiem paskaidrojumiem un liecinieku liecībām tiesas sēdē izriet, ka personas nespēj nodalīt vai atšķirt darbu, kas tiek veikts, strādājot pie pieteicējas, no darba, kas tiek veikts, strādājot mikrouzņēmumā. Tie pēc būtības ir identiska satura darbi. Lai arī apakšuzņēmumu vadītāji tiesas sēdē skaidroja, ka pieteicējas darbinieku un mikrouzņēmumu darbinieku veicamie darbi atšķirās, tomēr konkrētas būtiskas atšķirības nosaukt nevarēja, proti, personas veica kravu pārkraušanu, apstrādi un nostiprināšanu. Tāpat grāmatvedības pakalpojumus visiem apakšuzņēmējiem, kas bija noslēguši uzņēmuma līgumus ar pieteicēju, sniedza pieteicējas grāmatvedības darbinieks. Dienestā iesniegtajās mikrouzņēmuma nodokļu deklarācijās norādītas identiskas šo deklarāciju parakstītāju e-pasta adreses un tālruņa numurs. Minēto apstiprina arī liecinieku tiesas sēdē sniegtās liecības, kas attiecībā par deklarāciju iesniegšanu bija vispārīgas, nekonkrētas, nepārliecinošas.

Liecinieki norādīja, ka kraušanas pakalpojumi sniegti, izmantojot aviokompāniju aprīkojumu – aviopaletes un tīklus –, kas nepieder ne pieteicējai, ne darbu veicējiem, tomēr tai pašā laikā savos rakstveida paskaidrojumos norādījuši, ka darbi tika veikti, izmantojot pieteicējas tehniku, darba materiālus – cimdus, plēves, un citus tehniskos līdzekļus. Tāpat liecinieki tiesas sēdē atzina, ka mikrouzņēmumu pakalpojumu sniegšanas laikā un savu tiešo darba pienākumu pie pieteicējas laikā valkāja pieteicējas izsniegtu formas tērpu ar pieteicējas logo „ACTIS".

Lietā konstatētie apstākļi liecina, ka pieteicēja ir saņēmusi darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus. Mikrouzņēmumu darbinieki ir pieņemti darbā mikrouzņēmumos, lai tos norīkotu darbā pie pieteicējas uz laiku vai pastāvīgi veikt darbu pieteicējas vadībā un labā. Saņemto pakalpojumu būtība ir fiziskās personas veikts darbs, turklāt izpildās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrās daļas 1., 2. un 4.punktā minētie kritēriji.

[2.3] Attiecībā pret pieteicēju nav konstatējams dubultais nodokļu maksājuma slogs, jo pieteicējai konkrētajos apstākļos bija pienākums aprēķināt un samaksāt nodokļu maksājumus budžetā kā personai, kas saņem mikrouzņēmumu darbaspēka sniegtos pakalpojumus.

[2.4] Lietā nav nozīmes arī tam, ka pieteicēja nebija atlaidusi darbiniekus, kas vienlaikus bija arī apakšuzņēmēju darbinieki. Pieteicēja objektīvi nav pamatojusi, kāpēc tā nevarēja konkrētā pakalpojuma nodrošināšanai izmantot savus darbiniekus, bet tai bija jāpērk darbaspēka nodrošināšanas pakalpojums no mikrouzņēmumiem. Turklāt pieteicēja darbiniekus darbā ir pieņēmusi, vēl pirms tika nodibināti mikrouzņēmumi un pieteicēja ar tiem noslēdza līgumus. Minētais papildus apliecina pieteicējas nolūku izmantot mikrouzņēmumu darbinieku darbaspēku, nevis iegādāties pakalpojumu, kas nav saistīts ar darbinieku sniegtajiem pakalpojumiem.

[2.5] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}pants neprasa konstatēt nodokļu maksātāja nodomu.

[2.6] Nav konstatējamas kļūdas nodokļu, nokavējuma un soda naudas aprēķinos. Arī pieteicēja uz tādām nenorāda.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Tiesa nepareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 1.panta pirmo daļu un 8.panta 2.^{2}daļu, Darba likuma 39.pantu, 28.pantu un 40.panta pirmo daļu.

[3.2] Tiesa nepamatoti piemēroja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otro daļu, konstatējot, ka izskatāmajā lietā pastāv mikrouzņēmumu sniegtie darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi.

Lai nonāktu pie šāda secinājuma, sākotnēji bija jāvērtē apakšuzņēmēju noslēgtie darba līgumi ar darbiniekiem, proti, vai darbinieki tika norīkoti uz laiku vai pastāvīgi veikt darbu citai personai, tās labā un vadībā. Tikai izvērtējot šīs darba tiesiskās attiecības, bija pamats vērtēt ar pieteicēju noslēgtos uzņēmuma līgumus.

Pieteicēja nav pakļāvusi apakšuzņēmēju darbiniekus vai īpašniekus pieteicējas noteiktajai darba kārtībai un rīkojumiem. Tiesa atstāja bez ievērības liecinieku liecības, ar kurām pierādīts, ka katra apakšuzņēmēja īpašnieks patstāvīgi deva rīkojumus darbiniekiem, darba kārtība ir atšķirīga. Tāpat pieteicēja nenoteica apakšuzņēmēju darba laiku un darba organizēšanas kārtību. Pieteicējai nav zināms kravas apjoms un tas, kādā kārtībā šis apjoms tiks pārkrauts. Apakšuzņēmēji faktiski pakļaujas tieši aviokompānijas personu rīkojumiem un noteiktai kārtībai, kādā ir jāsniedz pakalpojumi. Tiesas secinājums, ka apakšuzņēmēji ir pakļauti pieteicējas noteiktajai kārtībai, jo tieši pieteicēja ir atbildīga par kravu pārkraušanas darbu izpildi, ir pieņēmums un neapstiprinās ne ar kādiem pierādījumiem.

Pieteicēja nekad nav noteikusi apakšuzņēmēju darbinieku skaitu un kvalifikāciju. Tiesa bez ievērības atstāja liecinieku liecības, kuras apstiprinās arī ar mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijām.

Pieteicēja nekad nav aprēķinājusi atlīdzību apakšuzņēmējiem atkarībā no nostrādātā laika. Apakšuzņēmēju atlīdzība tiek noteikta, vienojoties par konkrētu gabaldarbu (pārkrauto tonnu daudzumu). Uzņēmuma līgumu priekšmets ir vērsts uz rezultātu – kravas apjomu. Šajā sakarā tiesa nav devusi vērtējumu pieņemšanas–nodošanas aktiem par kravas apjomu un cenu, izrakstītajiem rēķiniem par sniegtajiem kravas pakalpojumiem un to samaksu.

Pieteicēja nav nodrošinājusi apakšuzņēmējus vai to darbiniekus ar pamatlīdzekļiem, darbarīkiem un materiālu. Liecinieki liecināja, ka, sniedzot kraušanas pakalpojumus, tika izmantoti apakšuzņēmēju cimdi, aviokompānijai piederošās paletes un tīkli un pašu fizisks darbs. Par pamatlīdzekļiem, darbarīkiem vai materiāliem nevar tikt uzskatīts formas tērps. Kravas terminmāls ir zona ar speciālo drošības režīmu un pēc formas var noteikt, ka terminālā nav piederošas personas.

[3.3] Tiesa nav vērtējusi apstākli, ka nav pieļaujama pieteicējas nolīgto apakšuzņēmēju un to darbinieku gūto ienākumu dubulta aplikšana ar nodokļiem. Turklāt nodoklis nav aprēķināts no faktiskajām summām, bet gan no summām, kas tika noteiktas saskaņā ar pieņemšanas–nodošanas aktiem, rēķiniem, uzņēmuma līgumiem.

[3.4] Ievērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" grozījumu anotācijā noteikto, ka likuma papildināšana ar 17.^{2}pantu bijusi nolūkā novērst nodokļu optimizāciju, tiesa nav pareizi interpretējusi minēto normu, uzskatot, ka nav jākonstatē nodokļu maksātāja nodoms optimizēt nodokļus, un attiecīgi to nevērtējot.

Tiesa nepamatoti atzina, ka pieteicēja izmantojusi mikrouzņēmumu nodokļa režīma izmantošanu nodokļu plānošanai. Pieteicējas rīcība nesakrīt ar anotācijā norādīto par nodokļu plānošanas modeļiem, proti, pieteicēja nav atlaidusi darbiniekus un piespiedusi veidot mikrouzņēmumus. Nav konstatēts, kādos apstākļus darba tiesiskās attiecības ar darbiniekiem (krāvējiem) tika izbeigtas.

[3.5] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka sakarā ar pieteicējas darbības specifiku pieteicējai objektīvi bija nepieciešami kraušanas darbu pakalpojumi. Darbinieku algošana šādām vajadzībām ir bijusi saimnieciski nepamatota. Tiesa atstājusi bez ievērības faktu, ka pieteicējai ir nepieciešamība saņemt kravas pakalpojumus, kas nav saistīti ar pieteicējas ikdienas komercdarbību.

[3.6] Pieteicējai ir aprēķināta nesamērīga nokavējuma nauda un bez pamata aprēķināta soda nauda. Nav konstatēts ļaunums, negodprātīgs nodoms, izvairīšanās no nodokļu un nodevu nomaksas, kas var būt par pamatu soda naudas piemērošanai.

Motīvu daļa

[4] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta pirmajā daļā noteikts, ka personāla nomai (šā likuma 17.^{1}panta otrās daļas izpratnē) pielīdzina darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšanu, ja šos pakalpojumus sniedz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs.

Kritēriji, pēc kādiem konstatējama darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšana, ir noteikti likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrajā daļā. Proti, ar darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšanu šā panta izpratnē saprot tādas tiesiskās attiecības, kurās darba devējs slēdz darba līgumu ar darbinieku, lai to norīkotu uz laiku vai pastāvīgi veikt darbu citai personai, tās labā un vadībā. Ar darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšanu šā panta izpratnē saprot arī attiecības, kuru ietvaros pastāv vismaz viens no šādiem nosacījumiem: 1) mikrouzņēmuma darbiniekus vai īpašniekus pakļauj tās personas noteiktajai darba kārtībai un rīkojumiem, kuras labā veic darbu; 2) persona, kuras labā veic darbu, nosaka personāla skaitu un kvalifikāciju; 3) atlīdzību mikrouzņēmumu nodokļa maksātājam aprēķina atkarībā no nostrādātā darba laika; 4) persona, kuras labā veic darbu, nodrošina personālu ar lielāko daļu pamatlīdzekļu, darbarīku un materiālu.

No minētās tiesību normas izriet nepieciešamība konstatēt *vismaz vienu* no normā uzskaitītajām pazīmēm, lai būtu pamats uzskatīt, ka tiek sniegti darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi. Atbilstoši pirmajam teikumam par darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšanu var liecināt jau pats darba tiesisko attiecību nodibināšanas un darba līguma noslēgšanas mērķis. Vienlaikus atbilstoši otrajam teikumam par to var liecināt arī konkrēti tiesisko attiecību ietvaros pastāvoši apstākļi. Līdz ar to, nosakot, vai mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja sniegtais pakalpojums ir uzskatāms par darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu (personāla nomu), ir jāvērtē darījuma būtība. Ja tiek slēgts pakalpojuma līgums, bet pēc būtības no mikrouzņēmumu

nodokļa maksātāja netiek pirkts pakalpojums, bet tas, ka konkrēta persona strādā noteiktu darbu noteiktā darba vietā, šāda veida darījums uzskatāms par darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu (personāla nomu) (*Senāta 2018.gada 24.maija sprieduma lietā Nr. SKA-107/2018 (ECLI:LV:AT:2018:0524.A420270914.2.S) 7.punkts*).

[5] Izskatāmajā gadījumā apgabaltiesa nonāca pie secinājuma, ka Valsts ieņēmumu dienests pieteicējas un tās apakšuzņēmēju sadarbībā pamatoti ir konstatējis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrajā daļā paredzētās darbaspēka nodrošināšanas pakalpojuma pazīmes. Tiesa konstatēja, ka pieteicējai sniegto pakalpojumu būtība ir fizisko personu īstenots darbs – noteiktā vietā, noteiktā secībā, noteiktu laiku pārkraujot un apstrādājot konkrētas kravas. Darbi tikuši veikti pieteicējas labā, neskatoties uz to, ka šīs tiesiskās attiecības noformētas kā uzņēmuma līgums. Apakšuzņēmēju darbinieki tika pakļauti pieteicējas noteiktajai darba kārtībai, pieteicēja noteica personāla kvalifikāciju, pieteicēja nodrošināja personālu ar lielāko daļu pamatlīdzekļu, darbarīku un materiālu.

Iepazīstoties ar kasācijas sūdzības saturu, konstatējams, ka pieteicēja galvenokārt nav mierā ar to, kā tiesa ir novērtējusi pieteicējas un tās apakšuzņēmēju darījumus, nepamatoti piemērojot minēto tiesību normu. Kasācijas sūdzībā šajā sakarā vairākkārt atkārtojas vieni un tie paši argumenti, kas jau izteikti visa procesa laikā un kas faktiski vērsti uz to, lai Senāts arī no savas puses pārvērtētu lietā esošos pierādījumus un tādējādi izdarītu pretējus secinājumus par strīdus jautājumu. Taču tas nav kasācijas instances uzdevums atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam. Kasācijas instances tiesas kompetencē nav pārvērtēt apgabaltiesas izdarītos secinājumus ne par pierādījumiem kopumā, ne arī atsevišķi par katru konkrētu pierādījumu. Tas ir pirmās un apelācijas instances uzdevums. Kasācijas instances uzdevums attiecībā uz pierādījumiem ir pārbaudīt, vai tiesas secinājumi saskanīgi izriet no izskatāmās lietas apstākļu un pierādījumu novērtējuma, tie ir loģiski un izsecināmi no lietā konstatētā. Taču šāds kasācijas instances tiesas vērtējums ir atkarīgs no kasācijas sūdzībā ietvertajiem argumentiem par iespējamiem pārkāpumiem, ko tiesa pierādījumu novērtējumā varētu būt pieļāvusi.

[6] Kasācijas sūdzība satur atsauces uz tiesību normām, kuras tiesa nepareizi piemērojusi un interpretējusi, lai gan tiesa lietas izšķiršanā uz tām nemaz nav atsaukusies. Kasācijas sūdzības pamatā ir vispārīgi iebildumi par to, ka secinājumi par vienu vai otru apstākli ir nepamatoti izdarīti, atsaucoties uz to, ka nav vērtēti pieņemšanas–nodošanas akti, rēķini, uzņēmuma līgumi, liecinieku liecības. Šāds arguments balstās nevis tajā, ka faktiski tiesa nav vērtējusi minētos pierādījumus, bet gan to novērtēšanas rezultātā izdarījusi pretējus (nesaskan ar pieteicējas pozīciju) secinājumus. Pieteicēja nepiekrīt tiesas izdarītajiem secinājumiem, bet tas pats par sevi nav pamats sprieduma tiesiskuma apšaubīšanai.

[7] Kasācijas sūdzību caurvij pieteicējas argumenti par to, ka darbaspēka nodrošināšanas pakalpojuma pazīmes nav konstatējamas sakarā ar tās darbības specifiku, proti, īpašo lidostas režīmu un aviācijas kravu pārvadājumu stingrajiem noteikumiem. Pieteicēja skaidro, ka tādēļ apakšuzņēmēji lieto pieteicējas formas, aviosabiedrības nodrošina apakšuzņēmējus ar materiāliem, darbus arī kontrolē aviosabiedrības pārstāvis.

Senāts piekrīt, ka konkrētajā specifiskajā jomā pastāvoši noteikumi, kuri attiecas uz visiem un kuri diktē to, piemēram, kādas procedūras ir jāievēro šajā jomā strādājošajiem, zināmā mērā nosakot arī konkrētā uzņēmuma iekšējo darba kārtību, nevar tikt izmantoti, lai raksturotu konkrētā darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņēmēja patieso tiesisko saikni ar mikrouzņēmuma darbiniekiem vai īpašnieku. Ievērojot, ka norādītie apstākļi ir no iesaistītajām personām neatkarīgi, tie nevar tikt izmantoti nedz lai apliecinātu šādas saiknes esību, nedz pretējo – ka tā nav konstatējama. Taču tas nenozīmē, ka par šīs saiknes raksturu nevar liecināt citi apstākļi, ko tiesa ir izvērsti vērtējusi. Senāts arī vērš uzmanību, ka tiesa nemaz nav piešķirusi nozīmi tādiem darba kārtību ietekmējošiem apstākļiem, kurus nenosaka pieteicēja un tās iekšējā darba kārtība, bet gan konkrētās jomas specifika (šā sprieduma 2.2.punkts).

Tāpat var piekrist pieteicējai, ka vispārīgi formas tērpa nēsāšanas pienākumu var noteikt specifiskā darbības joma un šādā ziņā nevarētu apgalvot, ka tie ir tieši pieteicējas izvirzīti darba kārtības noteikumi. Taču tiesa ir konstatējusi faktu, ka apakšuzņēmēji ir valkājuši pieteicējas izsniegtu formas tērpu tieši ar pieteicējas logo. Proti, lai arī formas tērpu nepieciešamību nosaka jomas specifika, tomēr nebūtu sagaidāms, ka tā regulētu to, ar kādu logo formas tērps ir nēsājams un kas izsniedz šo formas tērpu.

Senāts piekrīt arī tam, ka lietā esošie pierādījumi tik tiešām neapstiprina, ka pieteicēja ir nodrošinājusi apakšuzņēmējiem tehniku un darba materiālus – cimdus, plēves un citus tehniskos līdzekļus – pretēji tam, kā to no apakšuzņēmēju rakstveida paskaidrojumiem konstatējusi apgabaltiesa. Ciktāl tas izriet no lietas materiāliem, darba pienākumu veikšanai tiek izmantoti aviosabiedrības nodrošinātie materiāli – aviopaletes un tīkli –, kas arī saistāms ar konkrētās jomas specifiku. Taču minētais nav ietekmējis sprieduma tiesiskumu, ņemot vērā, ka darbaspēka nodrošināšanas pakalpojuma sniegšanai, kā tas jau iepriekš norādīts, ir nepieciešams konstatēt vismaz vienu no normā uzskaitītajām pazīmēm. Minētais apstāklis nav vienīgais, ar ko tiesa ir pamatojusi savu spriedumu.

Izskatāmajā gadījumā nav izšķirošas nozīmes arī pieteicējas norādītajam, ka atlīdzības pamatā ir bijis kravu apjoms, attiecīgi ir ticis noteikts konkrēts rezultāts, darbs ticis veikts atkarībā no pieprasījuma, par kuru pieteicēja uzzinājusi neilgi, pirms darbi bija nepieciešami. Pirmkārt, tiesa nav apšaubījusi, ka apakšuzņēmējiem samaksa tiek veikta par padarīto. Otrkārt, neatkarīgi no tā, kā ir noformētas šīs tiesiskās attiecības, būtiskas ir faktiskās attiecības, kas ir šo darījumu pamatā, kā arī veicamo darbu raksturs. Apgabaltiesa ir noskaidrojusi lietā būtiskos apstākļus, novērtējusi lietā esošos pierādījumus to savstarpējā kopsakarā, kā rezultātā ieguvusi kopainu par pieteicējas un apakšuzņēmēju faktiskajām un tiesiskajām attiecībām, kā arī strīdus darījumu būtību. No tā tiesa ir nonākusi pie secinājuma, ka pieteicēja pērk nevis pakalpojumu, bet gan to, ka fiziska persona tās labā veic darbu. Tas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrās daļas izpratnē ir pamats atzīt, ka tiek sniegti darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi.

Senāts no kasācijas sūdzībā norādītā nekonstatē tādas kļūdas pierādījumu novērtēšanā, kas varētu ietekmēt sprieduma tiesiskumu un attiecīgi lietas rezultātu.

[8] Lietā ir piešķirama nozīme apgabaltiesas noskaidrotajiem un novērtētajiem apstākļiem, kas liecina par pieteicējas saistību ar apakšuzņēmējiem.

Lietā nav strīda par to, ka apakšuzņēmēju darbinieki ir (vai ir bijuši) arī pieteicējas darbinieki (pieņemti darbā kā noliktavas strādnieki). Pieteicēja pati kasācijas sūdzībā kā argumentu tai labvēlīga rezultāta sasniegšanai norāda, ka pieteicēja ir izvēlējusies šādu darbības modeli, jo tas ir bijis saimnieciski izdevīgāk, ievērojot, ka konkrētās kravas nav bijušas regulāras. Attiecīgi pieteicējai nebija izdevīgi arī šīs attiecības noformēt kā darba tiesiskās attiecības.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta ieviešanas mērķis ir bijis izskaust situācijas, kad darba tiesiskās attiecības tiek apslēptas (aizstātas) aiz citas juridiskās formas, izvairoties no nodokļu maksāšanas. Par šādu mērķi liecina likumprojekta, ar kuru likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tika ieviests 17.^{2}pants, anotācijā norādītais, ka likumā esošie ierobežojumi praksē neizslēdz iespējas izmantot likumā noteikto režīmu nodokļu plānošanas mērķiem. Galvenie nodokļu plānošanas modeļi balstās uz shēmu, ka uzņēmums, kas jau darbojas, veic reorganizāciju, atlaiž darbiniekus, savukārt darbinieki ir spiesti veidot mikrouzņēmumus, pēc būtības saglabājot līdzšinējo darba attiecību modeli, bet to tikai nodokļu optimizācijas nolūkos juridiski noformējot kā pakalpojumu līgumu, uzņēmumu līgumu, darbaspēka nomu u.c. Tāpēc ir nosakāmi papildu ierobežojumi attiecībā uz šāda veida

pakalpojumu saņemšanu no mikrouzņēmumiem, t.i., šāda veida pakalpojumi, izpildoties noteiktiem kritērijiem tiek pielīdzināti personāla nomai un attiecīgi personāla nomniekam tiek uzlikts pienākums vispārējā kārtībā aprēķināt nodokli no iznomātā personāla ienākuma (*11.Saeimas likumprojekta Nr. 107/Lp11 „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācija.* https://www.saeima.lv/lv/par-saeimu/arhivs). Lai gan anotācijā ir uzsvērts konkrēts nodokļu optimizācijas shēmas veids, nav pamata uzskatīt, ka norma ir piemērojama tikai minētajā gadījumā, proti, kad darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniedz mikrouzņēmuma nodokļa maksātājs, kas iepriekš ir bijis pakalpojuma saņēmēja darbinieks (*Senāta 2018.gada 24.maija sprieduma lietā Nr. SKA-107/2018 (* ECLI:LV:AT:2018:0524.A420270914.2.S) *6.punkts*).

Apgabaltiesa lietā konstatējusi apstākļus, kas liecina par pieteicējas iesaisti apakšuzņēmēju saimnieciskās darbības nodrošināšanā (grāmatvedības pakalpojumu sniegšana), tāpat tiesa konstatējusi, ka veicamie darbi darbiniekiem pie pieteicējas un mikrouzņēmumos faktiski neatšķiras. Lai arī tiesa to nav akcentējusi, tomēr Senāts vērš uzmanību arī uz apakšuzņēmēju pārstāvju (kuri vienlaikus ir arī pieteicējas darbinieki) tiesas sēdē liecināto, ka mikrouzņēmumi tika dibināti, lai citstarp būtu jāmaksā mazāks nodoklis (piemēram, *lietas 3.sējuma 21.lp. otra puse, 40.lp.*). Tādējādi lietas apstākļiem neatbilstošs ir pieteicējas arguments, ka nav konstatēts pieteicējas nodoms optimizēt nodokļus. Vienlaikus apgabaltiesa pamatoti norādīja, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.^{2}panta piemērošanā netiek prasīts atsevišķi konstatēt nodomu. Tiesai, izvērtējot darījumu būtību, tiesiskās un faktiskās attiecības, ir jākonstatē, vai faktiski sniegti darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi. Lai gan vispārīgi apakšuzņēmēju piesaistīšana ir pieļaujama, noslēgtā pakalpojuma vietā konstatējot tieši apakšuzņēmēja darbaspēka izmantošanu citas personas labā, tai jārēķinās ar tiesiskajām sekām, kas no šīm attiecībām izriet. Saimnieciskais izdevīgums nevar kalpot par attaisnojumu nodokļu samaksas pienākuma nepildīšanā.

[9] Pretēji pieteicējas norādītajam tiesa ir novērtējusi pieteicējas norādīto argumentu par ienākumu dubultu aplikšanu ar nodokli. Senāts vērš uzmanību, ka tiesai šīs lietas ietvaros nebija jāizvērtē apakšuzņēmēju pienākums maksāt nodokli, bet gan tieši pieteicējas. Kā to pamatoti norādījusi apgabaltiesa, pieteicējai nav jāmaksā nodoklis dubultā. Pieteicējai nodokļa maksājumi aprēķināti kā personai, kas no mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja saņem darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus (personāla noma).

Tāpat nav pamatoti pieteicējas iebildumi, ka nodokļu maksājumi nepamatoti nav aprēķināti no faktiskajām summām, bet gan no summām, kas tika noteiktas saskaņā ar pieņemšanas–nodošanas aktiem, rēķiniem, uzņēmuma līgumiem. Kā redzams no apgabaltiesas sprieduma, minētā metode piemērota atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 17.^{1}panta ceturtajai daļai, jo personāla iznomātājs nebija identificējis pieteicējai savus darbiniekus. Pieteicēja pret minēto apstākli nav iebildusi.

[10] Pieteicēja norāda, ka tiesa nav izdarījusi lietderības apsvērumus attiecībā uz nokavējuma naudu. Tāpat nav vērtēts, vai pamatoti piemērota soda nauda.

Vispirms Senāts norāda, ka pieteicējam jau apstrīdēšanas iesniegumā un pieteikumā tiesai būtu jānorāda visi būtiskie iebildumi pret administratīvo aktu, jo tas ir pieteikuma pamatojums, pēc kura tiesa izspriež strīdus jautājumu. Apelācijas tiesa, kā izriet no Administratīvā procesa likuma 292.panta pirmās daļas 5., 6.punkta un 294.panta pirmās daļas, izskata sūdzību par pirmās instances tiesas spriedumu atbilstoši iebildumiem, kas izteikti par sprieduma pareizību, tā paša pieteikuma priekšmeta un pamata robežās. Tātad būtībā nevajadzētu apelācijas sūdzībā izvirzīt principāli jaunus pamatus, kādēļ administratīvais akts būtu atzīstams par prettiesisku (*Senāta 2019.gada 17.septembra sprieduma lietā Nr. SKA-24/2019 (* ECLI:LV:AT:2019:0917.A420292114.4.S) *15.punkts,* sal. arī *Senāta 2018.gada 20.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-215/2018 (* ECLI:LV:AT:2018:0620.A420600011.2.S) *9.punkts*).

Nedz sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā, nedz pieteikumā tiesai pieteicēja nav izteikusi argumentus par pārsūdzētā lēmuma prettiesiskumu saistībā ar nokavējuma un soda naudu. Tādēļ pieteicēja nepamatoti pārmet apgabaltiesai padziļinātu minēto jautājumu neizvērtēšanu spriedumā. Vienlaikus Administratīvā rajona tiesa, kuras spriedumam apgabaltiesa ir pievienojusies, ir aplūkojusi minēto jautājumu – identificējusi piemērotās tiesību normas un novērtējusi nokavējuma un soda naudas aprēķinu, kļūdas tajā nekonstatējot.

Soda nauda piemērota, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo un piekto daļu. No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmās daļas izriet pienākums nodokļu administrācijai aprēķināt un prasīt no nodokļu maksātāja nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu, ja nodokļu maksātājs pretēji likumam nav izpildījis savas nodokļa maksāšanas saistības. Pieteicēja iebilst soda naudas aprēķinam tā iemesla dēļ, ka nav konstatēts pieteicējas ļaunprātīgs nodoms, lai gan no lietas apstākļiem izriet apzinātas pieteicējas darbības, kā rezultātā nodokļi nav aprēķināti un nomaksāti pilnā apmērā un kas ir pietiekami soda naudas piemērošanai. Tādēļ pieteicējas iebildumi ir pretēji lietā konstatētajam.

Kas attiecas uz nokavējuma naudu, lietā piemērojamās tiesību normas (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrā daļa un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.panta otrā daļa) noteic nokavējuma naudas aprēķināšanas kārtību, un tās atzīstamas par obligātajām tiesību normām. Proti, tās neparedz iestādei tiesības izvēlēties, kādu nokavējuma naudu aprēķināt, ja vien nepastāv kādi īpaši (netipiski) apstākļi. Pieteicēja uz šādiem apstākļiem nav norādījusi.

Līdz ar to arī minētajiem argumentiem nav ietekmes uz apgabaltiesas sprieduma tiesiskumu.

[11] Ievērojot iepriekš minēto, kasācijas sūdzības argumenti nerada pamatu apgabaltiesas sprieduma atcelšanai.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 14.februāra spriedumu, bet SIA „Aviation Cargo Transit Services, Ltd.” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Dz.Amerika A.Guļāns R.Vīduša