ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr. A420235114
Lietas arhīva Nr. AA43-0048-17/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017. gada 2. februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere,
tiesneses I. Amona un K. Kalvāne,

piedaloties pieteicēja SIA /Nosaukums A/ pārstāvim /pers. A/ un atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2013. gada 19. decembra lēmuma Nr. 22.7/L-35334 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 20. februāra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2013. gada 20. marta līdz 17. jūnijam veica pieteicēja SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2011. gada janvāra līdz 2012. gada decembrim, iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) auditu par 2011. gada martu – 2012. gada decembri un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2011. gadu.

Audita rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2013. gada 17. jūnija lēmumu Nr. 23.8/L-650 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 4003,60, soda nauda Ls 1201,08 un nokavējuma nauda Ls 1000,95, VSAOI Ls 1925,90, soda nauda Ls 5777,70 un nokavējuma nauda Ls 512,80, IIN soda nauda Ls 3663,57, UIN Ls 4487, soda nauda Ls 1346,10 un nokavējuma nauda Ls 693,24, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 3839,95 un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls 1151,98.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja dienesta ģenerāldirektorei.

Ar dienesta ģenerāldirektores 2013. gada 19. decembra lēmumu Nr. 22.7/L-35334 (turpmāk – Lēmums) nolemts atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 3367,50, nokavējuma naudu Ls 866,09 un soda naudu Ls 1010,25, VSAOI Ls 1925,90, soda naudu Ls 5777,70 un nokavējuma naudu Ls 512,80, IIN soda naudu Ls 3663,57, UIN Ls 3880, nokavējuma naudu Ls 599,46 un soda naudu Ls 1164, no budžeta atmaksājamā PVN samazinājumu Ls 3839,95 apmērā un soda naudu Ls 1151,98, savukārt sākotnējo lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 636,10, soda naudu Ls 190,83 un nokavējuma naudu Ls 134,86, UIN Ls 607, soda naudu Ls 182,10 un nokavējuma naudu Ls 93,78 nolemts atcelt.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 3367,50, nokavējuma naudu Ls 866,09 un soda naudu Ls 1010,25, VSAOI Ls 1925,90, soda naudu Ls 5777,70 un nokavējuma naudu Ls 512,80, IIN soda naudu Ls 3663,57, UIN Ls 3880, nokavējuma naudu Ls 599,46 un soda naudu Ls 1164, no budžeta atmaksājamā PVN samazinājumu Ls 3839,95 apmērā un soda naudu Ls 1151,98. Pieteikums pamatots ar turpmāk minēto argumentāciju.

[2.1] SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ izrakstītajos nodokļa rēķinos ir norādīta visa likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8. panta $5.^1$ daļā nodokļa rēķinam paredzētā informācija.

[2.2] Ekskavatoru pakalpojumi un smilts, un šķembu iegāde pēc ekonomiskās būtības ir tieši saistīti ar pieteicēja saimniecisko darbību un nepieciešami tā ietvaros veikto ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Nav pamatots auditoru apgalvojums, ka pieteicējam 2011. gada martā un aprīlī nav bijis objektu, kuros tikuši izmantoti ekskavatori.

[2.3] Dienests nav iedziļinājies celtniecības specifiskajos jautājumos un dokumentācijā, jo, piemēram, smiltis un šķembas iegādājas, un piegādā ar mērvienību m^3 (kubikmetrs), nevis m^2 (kā norādīts audita pārskatā), un tās piegādā ne tikai izmantošanai viena konkrēta mēneša ietvaros, bet ilgākam laika periodam atbilstoši optimālam transporta un iekrāvēja tehnikas izmantošanas režīmam, kā arī iespējami zemākai cenai.

[2.4] SIA /Nosaukums C/ sniedza ekskavatoru pakalpojumus, bet ne ekskavatoru nomu, kā tas bija citos gadījumos ar atšķirīgu stundas cenu. Dienests nav vērtējis, ka ekskavatoru pakalpojumu un ekskavatoru nomas pakalpojumu saturs un būtība, līdz ar to arī cena, ir atšķirīgi.

[2.5] Celtniecībā, neskatoties uz tāmēs norādīto, darba samaksa darbiniekiem tiek aprēķināta pēc viņu reāli nostrādātajām darba stundām attiecīgajā kalendāra mēnesī, ko apliecina arī darba laika uzskaites tabeles, atbilstoši darba tirgū esošajām darba samaksas likmēm. Pēc tāmēm nav paredzēts aprēķināt faktisko darba samaksu, un nav nekāda tiesiska pamata salīdzināt tāmē norādīto darba algu ar faktiski aprēķināto darba samaksu, kura ir komercnoslēpums un ir redzama tikai katra uzņēmuma iekšējā kalkulācijā. Tiesību normas neparedz izmantot celtniecības tāmi faktiskās darba samaksas un ar to saistīto nodokļu maksājumu aprēķiniem.

[2.6] Lēmumā tiesību normu piemērošanas pamatojums nav izklāstīts tādā pienācīgā veidā, lai tas būtu saprotams personai bez speciālām zināšanām. Lēmumā visu ziņu un apstākļu kontekstā nav analizēti tieši pieteicēja argumenti un iesniegtie pierādījumi, kuri liecina par labu pieteicējam, savukārt auditoru izteiktie apgalvojumi un izdarītie secinājumi ir pretrunā ar lietas apstākļiem un tiesību normām.

[3] Paskaidrojumā tiesai dienests norādīja, ka neatzīst pieteikumu, pamatojoties uz Lēmuma argumentāciju.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 20. februāra spriedumu daļēji apmierināts pieteicēja pieteikums; atcelts ar tā pieņemšanas dienu Lēmums daļā par papildu nomaksai budžetā noteiktajām VSAOI Ls 1925,90, soda naudu Ls 5777,70 un nokavējuma naudu Ls 512,80, IIN soda naudu Ls 3663,57; pārējā daļā pieteikums noraidīts. Tiesas spriedums motivēts šādi.

[4.1] Tiesa vispirms pārbaudīja, vai dienests pamatoti aprēķinājis pieteicējam papildus nomaksai budžetā PVN un samazinājis tā atmaksu.

[4.2] Tiesa atsaucās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 9. punkta „a" apakšpunktu, 10. panta pirmās daļas 1. punktu, norādot, ka grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ir jāatbilst tiesību normās noteiktajām prasībām, gan pašiem darījumiem ir jābūt faktiski notikušiem tieši ar šajos rēķinos norādītajiem darījumu partneriem.

[4.3] Vienlaikus jāņem vērā, ka dienests nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt no PVN summas, kas viņam jāmaksā, nodokli, kas ir maksājams vai ir samaksāts par viņam sniegtiem pakalpojumiem, pamatojot ar to, ka šiem pakalpojumiem atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šī rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu (*skat. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2013. gada 30. janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-50/2013 11. punktu*).

Tiesa atsaucās arī uz Eiropas Savienības Tiesas praksi.

[4.4] Izvērtējot grāmatvedības dokumentus, pieteicēja amatpersonas paskaidrojumus un citus pierādījumus, kas iesniegti par pieteicēja darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/, tiesa secināja, ka pieteicējs nav sniedzis pierādījumus, lai pārliecinātu tiesu, ka darījumi ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ ir notikuši tādā veidā, kā tas noformēts dokumentos – pavadzīmēs un rēķinos. Tiesa uzskatīja, ka pieteicēja lietā sniegtie paskaidrojumi ir pārāk vispārīgi un nekonkrēti. Tiesai tā arī neizdevās noskaidrot, kāda tehnika tika izmantota rēķinos norādītajos objektos, turklāt netika saņemta informācija ne vien par konkrēti identificējamām tehnikas vienībām, bet pat vispārīgas ziņas par tām (tips, marka).

[4.5] Tiesa konstatēja pretrunas starp pieteicēja pārstāvja /pers. A/ sniegtajiem paskaidrojumiem un nopratināto liecinieku liecībām.

Pieteicēja paskaidrojumi par darījumiem ir pārāk vispārīgi un nekonkrēti. Novērtējot apstrīdēto darījumu raksturu, tiesa ņēma vērā arī dienesta konstatētos faktus saistībā ar darījuma partneru saimnieciskās darbības fikciju.

Tiesa uzskatīja, ka uzņēmumam ar fiktīvas darbības pazīmēm ir apgrūtinoši iesaistīt godprātīgu komersantu tādos darījumos, kas saistīti ar fiskālu priekšrocību mākslīgu radīšanu. Tādējādi tiesas ieskatā, jo vairāk fiktīvu elementu ir pakalpojumu sniegšanas darījumā, jo lielāka iespējamība tam, ka rēķina saņēmējs ir saistīts ar šo darījumu fikciju.

[4.6] Izskatāmajā lietā netiešo pierādījumu – darījumu fiktīvo elementu un tādu apstākļu, kas nav izskaidrojami ar sakritību, – kopējais apjoms, ir tāds, ka tiesai nebija nekādu šaubu par to, ka pieteicējs, akceptējot noformētos darījumu dokumentus ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/, ir apzinājies, ka iesaistās ar nodokļu priekšrocību ļaunprātīgu izmantošanu saistītās darbībās.

Līdz ar to tiesa atzina, ka dienests pamatoti ierobežoja pieteicēja tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/, saistībā ar tiem aprēķināja papildu nomaksai budžetā PVN, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo PVN.

[4.7] Attiecībā uz UIN aprēķinu tiesa norādīja, ka gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2. pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7. panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona

darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā.

Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ, ja nodokļu administrācijas konstatētie apstākļi liek apšaubīt darījuma partnera faktisko spēju nodrošināt darījumu, arī uz UIN aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja. Proti, ja nodokļu administrācijas lēmums daļā par PVN ir atzīstams par tiesisku, tad tas ņemams vērā, izvērtējot lēmumu daļā par UIN.

Konstatējot, ka nodokļa rēķinā norādītā persona preci nav piegādājusi vai pakalpojumu nav sniegusi, ir pamats uzskatīt, ka konkrētais darījums nav noticis. Secinot, ka darījums nav noticis, jāatzīst, ka darījuma rezultātā radušās izmaksas nav saistītas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Šādu izmaksu ietveršana peļņas vai zaudējumu aprēķinā noved pie apliekamā ienākuma samazināšanas, kā rezultātā UIN tiek aprēķināts nepareizi.

Līdz ar to tiesa secināja, ka dienests auditā saistībā ar pieteicēja darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ pamatoti samazināja pārdotās produkcijas ražošanas izmaksu apmēru 2011. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā un aprēķināja pieteicējam papildu nomaksai UIN.

[4.8] Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta (*redakcijā, kas ir spēkā ar 2011. gada 9. novembri, labvēlīgāks tiesiskais regulējums saistībā ar soda naudas noteikšanu*) pirmo un otro daļu, piekto un septīto daļu, 29. panta otro daļu.

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzina, ka dienests saistībā ar pieteicēja darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ pamatoti un pareizi noteicis pieteicējam papildus valsts budžetā maksājamo nodokļu summu apmēru un samazinājis no budžeta atmaksājamo nodokļu summu, kā arī pamatoti un pareizi aprēķinājis soda naudu un nokavējuma naudu.

[4.9] Ar Lēmumu dienests arī aprēķinājis pieteicējam VSAOI, ar tām saistīto soda naudu un nokavējuma naudu un IIN soda naudu.

Lēmums šajā daļā pamatots ar dienesta konstatēto, ka pieteicējs par veiktajiem būvdarbiem SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ objektos 2011. gada augustā un septembrī sastādītajos izpildīto darbu pieņemšanas un nodošanas aktos pozīcijā, kas attiecas uz darbinieku darba izmaksām (darba algu), ir iekļāvis ievērojami lielākas summas (Ls 3822,66 un Ls 6845,77) nekā darba devēja ziņojumos deklarējis dienestam (attiecīgi Ls 760,02 un Ls 2348,85). Dienests no grāmatvedības dokumentiem nav varējis konstatēt, konkrēti kuri darba ņēmēji un kāda laika periodā veikuši būvniecības darbus.

Tādējādi dienests secinājis, ka pieteicējs faktiski saviem darbiniekiem ir samaksājis lielāku algu, nekā deklarējis (proti, tik, cik norādīts pieņemšanas un nodošanas aktos, nevis tik, cik pieteicējs kā darba devējs deklarējis dienestam), vai arī pieteicējs ir nodarbinājis kādus nedeklarētus darbiniekus, kuru darba stundas nav uzskaitījis darba laika uzskaites tabelēs un par kuriem izmaksāto algu nav maksājis obligātos maksājumus. Līdz ar to dienests par to starpību, kāda veidojusies starp pieņemšanas un nodošanas aktos norādītās darbinieku darba atalgojuma summu un pieteicēja deklarēto darbiniekiem izmaksāto atalgojumu, ir aprēķinājis VSAOI parādu, ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu un IIN soda naudu.

[4.10] Pieteicējs uzskata, ka Lēmums šajā daļā ir nepareizs, jo celtniecībā darbiniekiem darba samaksa tiek noteikta pēc viņu reāli nostrādātajām stundām, un tāmēs tas netiek atspoguļots. Tādējādi pēc tāmēm nav paredzēts aprēķināt faktisko darba samaksu.

Pieteicējs arī norādījis, ka ar SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ noslēgtajos apakšuzņēmuma līgumos bijis iekļauts nosacījums par to, ka pasūtīto darbu izpildei var tikt piesaistītas tikai tādas personas, ar kurām pieteicējam noformētas darba tiesiskās attiecībās un par katru konstatēto darbinieku bez noformētām darba tiesiskajām attiecībām pieteicējam var tikt piemērots līgumsods Ls 500 apmērā. Pieteicējs uzsvēris, ka no SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ puses šāds līgumsods pieteicējam nav ticis piemērots. Papildus tam, objektu apsekošanu veikusi arī Valsts darba inspekcija.

[4.11] Tiesa atzina, ka dienests lietā nav pierādījis, ka pieteicējs būtu nodarbinājis kādus darbiniekus bez darba līgumiem, neuzskaitot to darba stundas darba laika uzskaites tabelēs un izmaksājot tiem atalgojumu, to nedeklarējot un nesamaksājot attiecīgos nodokļus. Tāpat dienests nav pierādījis, ka pieteicējs saviem deklarētajiem darbiniekiem būtu faktiski samaksājis vairāk, nekā deklarēts.

Tiesas ieskatā, vienīgais dienesta konstatētais apstāklis, ka pieteicēja paveikto būvdarbu pieņemšanas un nodošanas aktā norādītā darbinieku darba samaksa ir lielāka, nekā darba alga, kuru pieteicējs kā darba devējs par saviem darbiniekiem deklarējis dienestam, nevar kalpot kā pierādījums dienesta izdarīto secinājumu pamatotībai. Tiesa varēja piekrist, ka šāds konstatējums var radīt aizdomas par iespējamiem pārkāpumiem, kuru konstatēšanai nepieciešama padziļināta apstākļu pārbaude un pierādījumu iegūšana. Konkrētajā gadījumā nav iegūti šādi pierādījumi, kas apstiprinātu, ka pieteicējs, veicot darbus pasūtītāju SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ objektos 2011. gada augustā un septembrī, būtu nodarbinājis darbiniekus bez darba līgumiem vai būtu maksājis deklarētajiem darbiniekiem atalgojumu bez nodokļu nomaksas.

[4.12] Tiesa uzskatīja par pamatotu pieteicēja skaidrojumu, ka izpildīto darbu pieņemšanas un nodošanas aktā, ar kuru pasūtītājs akceptē būvnieka paveiktos būvdarbus, tiek atspoguļotas tās summas, par kādām būvnieks pasūtītājam attiecīgos darbus ir veicis. Citiem vārdiem, šādā aktā tiek norādīts tas, cik būvnieka sniegtie pakalpojumi (tostarp būvnieka darbinieku padarītais darbs) izmaksā pasūtītājam. Līdz ar to šādā aktā netiek norādītas summas, cik šo pakalpojumu sniegšana ir izmaksājusi pašam būvniekam. Tiesas ieskatā, ir loģiski, ka apakšuzņēmējs savu darbinieku veikto darbu „pārdod"

pasūtītājam par lielāku summu, kādu pati samaksā darbiniekiem darba algās. Piemēram, tas, ka darbu pieņemšanas un nodošanas aktā būvnieks norāda, ka pasūtītājam darbinieku veiktais darbs pamatu betonēšanā izmaksā vienu summu, nenozīmē, ka tieši tādu pašu summu būvnieks arī izmaksā saviem darbiniekiem algās. „Pārdodot" savu darbinieku darbu pasūtītājam par lielāku summu, nekā būvniekam jāizmaksā saviem darbiniekiem darba algās, būvnieks gūst peļņu, un, tiesas ieskatā, tā ir normāla prakse ar būvniecību saistītajā saimnieciskajā darbībā.

[4.13] Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, tiesa atzina, ka Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam aprēķinātas VSAOI, ar tām saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī IIN soda nauda, ir nepamatots un atceļams.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 20. februāra spriedumu daļā, ar kuru atcelts Lēmums daļā, dienests iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda šādus argumentus.

[5.1] Dienesta ieskatā tiesas izdarītie secinājumi par Lēmumu daļā par VSAOI aprēķinu nav pareizi, jo nav saprotams kādus vēl pierādījumus dienestam bija jāiegūst, ievērojot un apzinoties, ka negatīva fakta pierādīšana ar tiešiem pierādījumiem nav iespējama. Dienests ir norādījis uz pierādījumiem, kas norāda, ka pastāv pamatotas šaubas par to, ka pieteicēja atspoguļotā informācija grāmatvedības dokumentos, darba devēja ziņojumos un darba laika uzskaites tabelēs ir patiesa. Turpretī tiesa dienesta iegūtos pierādījumus ir atstājusi bez ievērības, bez atbilstoša pamatojuma, piešķirot ticamību pieteicēja paskaidrotajam (skat. sprieduma 36. punktu).

Tiesa, atzīstot pieteicēja argumentus par pamatotiem, nav vērtējusi šī darījuma ekonomisko pamatojumu. Lai gan, tiesas ieskatā, ir loģiski, ka apakšuzņēmējs savu darbinieku veikto darbu „pārdod" pasūtītājam par lielāku summu, kādu pats samaksā darbiniekiem darba algās, dienesta ieskatā nav loģiski, ka uzcenojums tiktu uzlikts uz darbinieku izmaksu rēķina, jo parasti darījumu dalībnieki vienojas par pakalpojuma cenu.

[5.2] Lietā nav iegūti papildu pierādījumi, kuri apgāztu dienesta pausto argumentāciju. Tiesa arī uzskatīja, ka nav lietderīgi kā lieciniekus saukt darbiniekus, kuri konkrētajos mēnešos strādāja konkrētajos objektos, nedz pieteicējs, nedz arī dienests neuzstāja uz liecinieku izsaukšanu, bet, lai norādītu, ka ar dienesta iegūto pierādījumu kopumu ir par maz, lai izdarītu secinājumus par papildu nodokļu aprēķina nepamatotību, tiesai bija jāiegūst pierādījumi, kas apstiprinātu pieteicēja norādīto. Tā kā tiesa nav ieguvusi papildus pierādījumus, kā arī pieteicējs nav ieguvis pierādījumus, kas pamatotu tā norādīto, dienests uzskata, ka pieteicēja pieteikums daļā ir apmierināts nepamatoti.

[5.3] Dienests uzskata, ka tiesa nav vispusīgi pārbaudījusi apstākļus, kam ir nozīme lietā, nav ievērojusi arī Administratīvā procesa likuma 326. panta 3. punkta prasības, kas novedis pie nepamatotiem un nepareiziem secinājumiem. Tiesa ir pieļāvusi procesuālo tiesību normu pārkāpumus, jo nav vērtējusi pierādījumus 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, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154. panta pirmajā daļā noteikto.

[6] Tiesas sēdē dienesta pārstāve uzturēja iesniegto apelācijas sūdzību, pieteicēja pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina.
Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki /pers. G/ un /pers. H/.

Motīvu daļa

[7] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 20. februāra spriedumu daļēji apmierināts pieteicēja pieteikums; Lēmums atcelts daļā par papildu nomaksai budžetā noteiktajām VSAOI Ls 1925,90, soda naudu Ls 5777,70 un nokavējuma naudu Ls 512,80, IIN soda naudu Ls 3663,57; pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Spriedumu daļā, kurā pieteikums apmierināts, apelācijas kārtībā ir pārsūdzējis dienests, pieteicējs apelācijas sūdzību nav iesniedzis, līdz ar to daļā, kurā pieteikums noraidīts, spriedums ir stājies spēkā un apgabaltiesa atkārtoti šo pieteikuma daļu neizskata. Apgabaltiesa vērtē tikai Lēmuma tiesiskumu daļā, ar kuru pieteicējam aprēķinātas VSAOI, ar tām saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī IIN soda nauda.

[8] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieku liecības tiesas sēdēs, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienesta apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru pieteicējam aprēķinātas VSAOI, ar tām saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī IIN soda nauda, ir noraidāms.

[9] Lēmums pārsūdzētajā daļā pamatots ar dienesta konstatēto, ka pieteicējs par veiktajiem būvdarbiem SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ objektos 2011. gada augustā un septembrī sastādītajos izpildīto darbu pieņemšanas un nodošanas aktos pozīcijā, kas attiecas uz darbinieku darba izmaksām (darba algu), ir iekļāvis ievērojami lielākas summas (Ls 3822,66 un Ls 6845,77) nekā darba devēja ziņojumos deklarējis dienestam (attiecīgi Ls 760,02 un Ls 2348,85). Dienests no grāmatvedības dokumentiem nav varējis konstatēt, konkrēti kuri darba ņēmēji un kādā laika periodā veikuši būvniecības darbus. Tādējādi dienests secinājis, ka pieteicējs faktiski saviem darbiniekiem ir samaksājis lielāku algu, nekā deklarējis (proti, tik, cik norādīts pieņemšanas un nodošanas aktos, nevis tik, cik pieteicējs kā darba devējs deklarējis dienestam), vai arī pieteicējs ir nodarbinājis nedeklarētus darbiniekus, kuru darba stundas nav uzskaitījis

darba laika uzskaites tabelēs un par kuriem izmaksāto algu nav maksājis obligātos maksājumus. Līdz ar to dienests par to starpību, kāda veidojusies starp pieņemšanas un nodošanas aktos norādītās darbinieku darba atalgojuma summu un pieteicēja deklarēto darbiniekiem izmaksāto atalgojumu, ir aprēķinājis VSAOI parādu, ar to saistīto soda naudu un nokavējuma naudu un IIN soda naudu.

[10] Pieteicējs uzskata, ka Lēmums šajā daļā ir nepareizs, jo celtniecībā darbiniekiem darba samaksa tiek noteikta pēc viņu reāli nostrādātajām stundām, un tāmēs tas netiek atspoguļots. Tādējādi pēc tāmēm nav paredzēts aprēķināt faktisko darba samaksu. Apgabaltiesa piekrīt šim pieteicēja argumentam, tomēr dienests ir savācis pierādījumus, kas norāda, ka pastāv pamatotas šaubas par to, ka pieteicēja atspoguļotā informācija grāmatvedības dokumentos, darba devēja ziņojumos un darba laika uzskaites tabelēs ir patiesa. Līdz ar to pieteicēja pienākums ir atspēkot dienesta savākto informāciju.

Apstāklis, ka pieteicēja ar SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ noslēgtajos apakšuzņēmuma līgumos bijis iekļauts nosacījums par to, ka pasūtīto darbu izpildei var tikt piesaistītas tikai tādas personas, ar kurām pieteicējam noformētas darba tiesiskās attiecībās un par katru konstatēto darbinieku bez noformētām darba tiesiskajām attiecībām pieteicējam var tikt piemērots līgumsods Ls 500 apmērā, bet SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ šādu līgumsodu pieteicējam nav piemērojušas, nav pietiekams dienesta konstatētā atspēkošanai. Dienests šajā gadījumā pieļāvis divas iespējas – pieteicējs faktiski saviem darbiniekiem ir samaksājis lielāku algu nekā deklarējis vai arī nodarbinājis nedeklarētus darbiniekus, kuru darba stundas nav uzskaitījis.

[11] Apgabaltiesa tiesas sēdē nopratināja divus bijušos pieteicēja darbiniekus, kuri strādājuši arī laika periodā, par kuru dienests veicis pārbaudi, – 2011. gada augustā un septembrī.

[11.1] Liecinieks/pers. G/ tiesas sēdē liecināja, ka ir strādājis SIA /Nosaukums A/, bet pašreiz vairs tur nestrādā. Divus līdz trīs gadus strādājis par ceļa strādnieku, bijis arī darba vadītāja palīgs. Arī 2011. gadā. Vadījis darbus dažādos objektos. Viens no pēdējiem bija Ludzas pilsētas ģimnāzijas stadions, bija arī bērnudārzs Bolderājā, Parādes ielā un Daugavgrīvas vidusskolas stadions. Standarta laiks bija no plkst. 8.00 rītā līdz plkst. 17.00, reizēm strādājis līdz plkst. 18.00 vai plkst. 19.00. Liecinieks norādīja, ka alga tikusi skaitīta uz kontu, neatcerējās, cik tā bija, bet pārsvarā uz kontu tika skaitīta minimālā darba alga. Ja tika pārstrādātas stundas, tad maksāja uz rokas (aploksnē). Brigādē bija 6-10 cilvēki, precīzi nezina, cik maksāja citiem, bet pārsvarā darbinieki saņēma minimālo darba algu. Nevarēja pateikt, vai citiem darbiniekiem arī tika maksāts uz rokas, bet pieļauj, ka jā. Atbildot uz tiesas jautājumu, norādīja, ka uz rokas skaidrā naudā tika maksāts apmēram Ls 200. Atbildot uz dienesta pārstāves jautājumu, liecinieks liecināja, ka ar viņu darba līgums bija noslēgts un domā, ka ar citiem darbiniekiem arī bija noslēgti darba līgumi, jo visiem bijušas darba apliecības, tur parādās līguma numurs. Darba līgums ar liecinieku bija noslēgts par minimālo algu par normālo darba laiku.

[11.2] Liecinieks/pers. H/ tiesas sēdē liecināja, ka SIA /Nosaukums A/ ir viņa bijusī darba vieta, strādājis tur par ceļa strādnieku, licis apmalītes un darījis citus ikdienišķos ceļa darbus. Objektu bijis daudz, atcerējās objektus Bolderājā, arī Grostonas ielā, stadionu Ludzā. Ar darba samaksu viss bijis kārtībā, darba devējs parādā nepalika. Tika maksāts gan uz rokas, gan skaitīts uz bankas kontu. Uz kontu skaitīja minimālo algu, pārējo saņēma uz rokas. Precīzi summas neatcerējās, bet samaksa bijusi apmēram Ls 500–600 mēnesī.

[11.3] Novērtējot minētās liecības, apgabaltiesa secina, ka nav pamata tām neticēt. Apgabaltiesas ieskatā abiem lieciniekiem nav motīva sniegt nepatiesu liecību, apmelojot bijušo darba devēju. Abu lieciniekuliecības papildus apstiprina dienesta pieļauto iespēju, ka pieteicējs faktiski saviem darbiniekiem ir maksājis lielāku algu nekā deklarējis. Kaut arī apgabaltiesai neizdevās nopratināt citus darbiniekus, kas strādājuši minētajā periodā, apgabaltiesai nav pamata uzskatīt, ka tikai diviem darbiniekiem pieteicējs būtu maksājis daļu algas aploksnē, bet pārējiem maksājis tikai minimālo algu, kas deklarēta.

[12] Likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14. panta pirmā daļa noteic, ka darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis, neatskaitot neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt apliekamo ienākumu. Minētā likuma 16.[1] panta pirmā daļa noteic, ja darba devējs ir nodarbinājis vai nodarbina personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, un 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 Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtajā ziņojumā par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī un no tā nav aprēķinātas obligātās iemaksas, Valsts ieņēmumu dienests piedzen no darba devēja obligātās iemaksas no summas, kas atbilst Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, ja tās lielumu ir iespējams noteikt un ja tā ir lielāka par Ministru kabineta noteikto minimālo mēneša darba algu, vai no Ministru kabineta noteiktās minimālās mēneša darba algas, ja aprēķinātā atlīdzība ir vienāda vai mazāka par to vai ja faktisko atlīdzību nav iespējams noteikt, un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā. Savukārt minētā panta trešā daļa noteic, ja tiek konstatēts, ka darba devējs ir nodarbinājis personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, bet Valsts ieņēmumu dienestam nav iespējams nodarbināto personu identificēt, obligātās iemaksas un

soda naudu piedzen šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, tās nepersonificējot.

Tā kā lietā ir konstatēts, ka 2011. gada augustā un septembrī uzņēmuma darbiniekiem nav pilnībā uzskaitītas darba stundas vai arī uzņēmumā bija nodarbināti darbinieki, nenoslēdzot darba līgumus, nav pilnā apmērā aprēķināta darba alga un VSAOI un tās nav uzrādītas atskaitē, dienests bija tiesīgs nepersonificēti aprēķināt darba samaksu, no kuras attiecīgi aprēķināt budžetā maksājamos nodokļus.

Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam aprēķinātas VSAOI, ar tām saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, kā arī IIN soda nauda, ir tiesisks, bet pieteikums šajā daļā ir noraidāms.

[13] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedums pārsūdzētajā daļā nav pamatots.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, 329. panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2013. gada 19. decembra lēmuma Nr. 22.7/L-35334 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu Ls 1925,90, soda naudas Ls 5777,70 un nokavējuma naudas Ls 512,80, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudas Ls 3663,57 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere

Tiesnese I. Amona

Tiesnese K. Kalvāne