ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĒZEKNES TIESU NAMS

Lietas arhīva Nr. A42-00163-21/42
ECLI:LV:ADRJRTN:2021:0226.A420276719.5.S

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rēzeknē 2021.gada 26.februārī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Māris Šļakota,

piedaloties pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pārstāvjiem /pers. D/ un /pers. E/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. F/,

atklātā tiesas sēdē, kā arī, pabeidzot lietas izskatīšanu rakstveida procesā, izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2019.gada 17.septembra lēmuma Nr.30.2-22.8/4167 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējas SIA /Nosaukums A/ valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2018.gada martu-augustu. Iestāde konstatēja, ka pieteicējas 2018.gada marta-augusta darba laika uzskaites tabelēs norādītais darbinieku darba laiks neatbilst faktiski nostrādātajam un līdz ar to pieteicējas grāmatvedības uzskaitē un VID iesniegtajos darba devēja ziņojumos nav pilnā apmērā uzrādīta darba alga, kā arī nav pilnībā aprēķinātas VSAOI un IIN. VID Nodokļu kontroles pārvalde, izmantojot netiešo aprēķinu metodi, par periodu no 2018.gada 1.marta līdz 2018.gada 31.augustam noteica papildu ar VSAOI apliekamo objektu 16 786,50 *euro* (valstī noteiktā minimālā darba alga, no kuras atņemta pieteicējas darbiniekiem aprēķinātā darba alga) un, piemērojot likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 18.panta pirmajā daļā noteikto obligāto iemaksu likmi 35,09 procenti (2018.gadā), aprēķināja VSAOI 5890,49 *euro* (2018.gada martā 1004,22 *euro*, aprīlī 1159,56 *euro*, maijā 968,16 *euro*, jūnijā 658,38 *euro*, jūlijā 1037,99 *euro*, augustā 1062,18 *euro*) apmērā.

Tā kā 2018.gada martā-augustā pieteicējas nodarbinātās personas sistemātiski guvušas ienākumus, kas liecina par darba attiecībām, kā arī par minētajiem ienākumiem jāmaksā algas nodoklis, bet šie ienākumi nav uzrādīti darba devēja grāmatvedības uzskaitē, algu sarakstos un VID iesniegtajos ziņojumos, tad auditā pieteicējai saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{2} panta 1.^{1}daļu aprēķināta IIN soda nauda trīskāršā nodokļa apmērā 9292,74 *euro* (2018.gada martā 1584,45 *euro*, aprīlī 1823,73 *euro*, maijā 1528,41 *euro*, jūnijā 1053 *euro*, jūlijā 1637,55 *euro*, augustā 1665,60 *euro*).

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Algas nodokļu audita daļas Pirmās nodaļas vadītājas 2019.gada 12.jūnija lēmumu Nr.30.2-23.31.1/23095 pieteicējai papildus aprēķinātas VSAOI 5890,49 *euro*, nokavējuma nauda 658,59 *euro*, soda nauda 17 671,47 *euro* un IIN soda nauda 9292,74 *euro*.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektora p.i. ar 2019.gada 17.septembra lēmumu Nr.30.2-22.8/4167 atstāja negrozītu apstrīdēto 2019.gada 12.jūnija lēmumu Nr.30.2-23.31.1/23095. Augstākas iestādes lēmumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Pieteicēja strīdus darījumu periodā nodarbojās ar transportlīdzekļu apkopi un remontu, pārsvarā sniedzot transportlīdzekļu remonta un atjaunošanas darbu pakalpojumus apdrošināšanas sabiedrībām KASKO un ???? apdrošināšanas gadījumos.

Daudzos gadījumos ar apdrošināšanas sabiedrību saskaņotā aprēķina vērtība atšķiras no pieteicējas izrakstītajā rēķinā norādītās summas. Savukārt aprēķinā norādītā rezerves daļu vērtība nesakrīt ar rēķinā un rēķinam pievienotajā norakstīšanas aktā norādīto materiālu vērtību.

Tādējādi pārbaudei iesniegtajos dokumentos uzrādīta atšķirīga, nepārbaudāma, neatbilstoša informācija, kas liedz izsekot darījumu faktiskajai norisei.

Tas, ka pieteicējas pakalpojumu sniegšanai izmantotie materiāli pēc uzņēmuma iekšējiem dokumentiem (norakstīšanas aktiem u.c.) ir lielāki, nekā apdrošināšanas sabiedrībām izsniegtajos rēķinos norādītais, liek secināt, ka arī veikto darbu apjoms ir lielāks.

Saskaņā ar līgumu ar apdrošināšanas sabiedrībām nosacījumiem pieteicējai būtu patstāvīgi jāvienojas ar klientu par papildu darbu un materiālu apmaksas kārtību.

Apdrošināšanas sabiedrību sniegtajai informācijai pievienotie darbu pieņemšanas-nodošanas akti pārsvarā apstiprina, ka remontdarbi atbilst apstiprinātajam aprēķinam. Tātad norakstīšanas aktos, kurus apstiprinājusi pieteicējas revīzijas komisija, papildus norādītās rezerves daļas, kas nav minētas tāmē/aprēķinā, faktiski liecina par papildu darbu, kas nav norādīts rēķinā, kā arī darba stundām, kas nav uzskaitītas darba laika uzskaites tabelēs.

[2.2] Izvērtējot pārbaudei uzrādītos rēķinus par pakalpojumu sniegšanu un salīdzinot tajos norādītās summas ar pieteicējas aprēķinos norādītajām summām, kas saskaņotas ar apdrošināšanas sabiedrībām, konstatējams, ka atšķiras pieteicējas rēķinā un saskaņotajā aprēķinā norādītās patērētās darba stundas konkrētā darba veikšanai (aprēķinā uzrādīts vairāk darba stundu).

Apdrošināšanas lietās veidojas starpība par pašriska daļu, kas jāmaksā klientam – transportlīdzekļa remonta pakalpojumu faktiskajam saņēmējam, t.i., pieteicējas izrakstītajos rēķinos par pašriska summu tiek samazināta kopējā pieteicējas pakalpojuma vērtība, ko apmaksā apdrošināšanas sabiedrība, savukārt dažos gadījumos pašrisks nav maksāts, rēķiniem pievienots apliecinājums par pašriska nemaksāšanu u.c. Nav saprotama apliecinājumu noformēšana, tādā veidā pieteicējai nekompensējot savus izdevumus, jo par pašriska apmēru pieteicējas uzņēmumā tiek norakstīti materiāli un ir darbaspēka izmaksas, samazinot pieteicējas peļņu. Minētais neliecina par normālu komercpraksi.

Tādējādi pieteicējas uzņēmumā netiek uzskaitīti visi ieņēmumi no saimnieciskās darbības veikšanas.

Minētais papildus norāda, ka pieteicēja sniedza transportlīdzekļu remonta pakalpojumus, par kuriem darba laika uzskaites tabelēs darba ņēmējiem netika precīzi uzskaitītas darba stundas.

Darba ņēmēju nostrādātās darba stundas nav uzskaitītas arī pieteicējas noformētajos rēķinos ar citiem uzņēmumiem, kas nav apdrošināšanas sabiedrības.

[2.3] Lietā konstatēts, ka pieteicēja 2018.gada 29.marta rēķinam Nr./Numurs A/ (saņēmēja – AAS "/Nosaukums I/") pievienojusi 2018.gada 5.aprīlī parakstītu apliecinājumu, ka pieteicējas klients /pers. K/ nav maksājis pašrisku par transportlīdzekļa /TL marka B/, valsts reģistrācijas numurs /reģistrācijas numurs/, remonta pakalpojumiem atbilstoši KASKO apdrošināšanai. /pers. K/ VID iesniedza 2018.gada 29.marta kvīti Nr./numurs/ par pašriska 140 *euro* apmērā apmaksu, kā arī apliecināja, ka ir maksājis pašrisku minētajā apmērā. Tādējādi VID ieskatā ir pamats kritiski vērtēt arī citus gadījumus, kuros noformēts atteikums no pašriska apmaksas.

Tāpat, piemēram, sagatavojot 2018.gada 24.augusta rēķinu Nr./Numurs B/ pašrisks 140 *euro* it kā nav iekasēts, kaut gan to paredz apdrošināšanas līgums. Apliecinājums par pašriska nemaksāšanu nav sagatavots, darbinieku darba laika uzskaites tabelē par minēto lietu nav uzskaitītas 6,20 stundas. Par apdrošināšanas gadījumu ir parakstīts pieņemšanas-nodošanas akts, kurā norādīts, ka AS "/Nosaukums D/" Latvijas filiālei nav pretenziju par pieteicējas veiktajiem remontdarbiem, kas bija nepieciešami, lai novērstu transportlīdzekļa bojājumus.

No uzņēmuma grāmatvedības dokumentiem nav konstatējams, ka pašriska nemaksāšanas gadījumā transportlīdzeklim paliek nenovērsti bojājumi. Tātad ir gūti pierādījumi tam, ka pakalpojums tiek pilnībā izpildīts, bet grāmatvedības uzskaitē, nodokļu deklarācijās pilnībā netiek uzskaitīts darba apjoms, t.sk. darbaspēka izmaksas.

No apdrošināšanas sabiedrībām saņemtie pieņemšanas - nodošanas akti apstiprina, ka transportlīdzekļu remontdarbi atbilst apdrošināšanas sabiedrības apstiprinātajai tāmei/aprēķinam. Tātad materiālu norakstīšanas aktos norādītās papildu rezerves daļas, kas nav norādītas tāmē/aprēķinā, liecina par darbu, kas nav norādīts rēķinā un par darba stundām, kas tika izmantotas pašriska apjoma izpildei un kuras nav uzskaitītas pieteicējas darbinieku darba laika uzskaites tabelēs.

[2.4] Lietā ir pieteicējas darba ņēmēju VID sniegtie paskaidrojumi.

Salīdzinot paskaidrojumos minēto ar darba laika uzskaites tabelēs norādīto informāciju, konstatējams, ka tā daļēji atbilst darbinieku sniegtajai informācijai.

Neatbilst patiesībai /pers. M/ minētais, ka viņš uzņēmumā strādā 3-4 stundas nedēļā, jo saskaņā ar darba laika uzskaites tabelēm /pers. M/ uzrādītas citas darba stundas, t.sk. martā 40 stundas, aprīlī – 44 stundas, maijā – 40 stundas, jūnijā – 97 stundas, jūlijā – 36 stundas un augustā 36 nostrādātas stundas.

Neatbilst patiesībai /pers. N/ norādītais, ka viņš uzņēmumā strādā 6-8 stundas nedēļā, jo saskaņā ar darba laika uzskaites tabelēm /pers. N/ uzrādītas citas darba stundas, t.sk. martā 51 stunda, aprīlī – 52 stundas, maijā – 56 stundas, jūnijā – 62 stundas, jūlijā – 56 stundas un augustā – 80 nostrādātas stundas.

Ir secināms, ka paskaidrojumi sniegti darba devēja interesēs, neatspoguļojot patiesos apstākļus.

Saskaņā ar paskaidrojumiem pievienotajām bankas norēķinu kontu izdrukām darbiniekiem, piemēram, /pers. M/, /pers. M/, /pers. P/ u.c. konstatējamas nenoskaidrotas izcelsmes skaidras naudas regulāras iemaksas.

Pārsvarā visi darbinieki ilgstoši strādā pieteicējas uzņēmumā, kas ir vienīgā darba vieta (izņemot /pers. N/ un /pers. R/). Ņemot vērā, ka darbinieku mēneša darba alga ir mazāka par Ministru kabineta noteikto minimālo darba algu, maz ticams, ka skaidra nauda norēķinu kontā tiek maksāta no uzkrājumiem. Minētais liecina par darba algas saņemšanu aploksnē.

Kritiski vērtējams /pers. M/ paskaidrojumā norādītais, ka viņa darbu uzraudzīja, t.sk. uzskaitīja darba stundas un uzdevumus darba veikšanai deva /pers. S/, jo darba laika uzskaites tabelēs /pers. S/ un /pers. M/ uzrādītās darba dienas ir atšķirīgas. Tādējādi /pers. S/ darba laika uzskaites tabelēs nav uzskaitītas visas darba dienas, t.sk. 2018.gada 23., 28.marts, 9., 20., 24., 27.aprīlis, 3., 9., 10., 14., 16., 23., 24., 30.maijs, 4., 5., 12., 13., 18., 19., 26., 30.jūlijs, 9., 28., 29.augusts, kurās viņš it kā uzraudzīja /pers. M/ darbu.

Tātad pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs un VID iesniegtajos darba devēja ziņojumos norādīta nepatiesa informācija.

[2.5] Saskaņā ar darba līgumu nosacījumiem pieteicējas darbiniekiem noteikts nepilnais summētais darba laiks, darba apmaksa pēc nostrādātā darba laika, stundas tarifa likme 2,70 *euro*/stundā. Noteikts, ka darbs tiek veikts pēc izsaukuma, garantētais darba laiks 1 stunda (/pers. T/, /pers. U/, /pers. P/, /pers. V/, /pers. Z/, /pers. A0/, /pers. N/) vai 5 stundas (/pers. M/, /pers. M/, /pers. S/, /pers. AA/, /pers. R/) mēnesī.

Vienāda stundas tarifa likme ir noteikta visiem darbiniekiem, neatkarīgi no tā, kāda ir darbinieka profesionālā pieredze un iepriekšējais darba ilgums, kā arī, neatkarīgi no amata – gan servisa vadītājam, gan transportlīdzekļu tehniskajam ekspertam, gan auto krāsotājam, datora operatoram, grāmatveža palīgam, auto krāsotāja palīgam un palīgstrādniekam, izņemot automehāniķi /pers. AB/, kuram noteikta minimālā darba alga (strīdus darījumu periodā 430 *euro*).

Minētais liecina, ka stundas tarifa likme ir noteikta formāli un tā neatbilst faktiski veicamajam darbam un aprēķinātajai darba samaksai.

[2.6] Saskaņā ar VID iesniegtajiem darba devēja ziņojumiem kopumā pieteicējas uzņēmumā strīdus darījumu periodā bija nodarbināti 16 darba ņēmēji nepilnu darba dienu vidēji 13 dienas un 62 darba stundas mēnesī.

Neskatoties uz minēto, 2018.gada martā-augustā uzņēmumā ir pieņemti darbā četri jauni darbinieki – divi transportlīdzekļu krāsotāji (/pers. S/, /pers. AA/) un divi transportlīdzekļu krāsotāja palīgi (/pers. M/, /pers. M/), kā iemeslu minot darba specializāciju un darba izpildes kvalitātes nodrošināšanu.

Saskaņā ar pieteicējas darba laika uzskaites tabelēm esošais krāsotājs /pers. U/ un krāsotāja palīgs /pers. R/ bija nodarbināti nepilnu darba dienu, t.sk. 2018.gada martā attiecīgi 54 un 36 stundas, aprīlī – 32 un 23 stundas, maijā – 16 un 36 stundas utt. Tātad jaunu darbinieku pieņemšanai darbā bija cits iemesls.

Saskaņā ar noslēgtajiem darba līgumiem jauno darbinieku darba specializācija ir tāda pati kā esošajiem darbiniekiem. Vienādi ir arī jauno un esošo darbinieku amata apraksti, darba pienākumi. Darba līgumā noteiktā stundas tarifa likme krāsotājam un krāsotāja palīgam ir vienāda – 2,70 *euro*/stundā. Lietā nav konstatējams, ka jaunie darbinieki būtu veikuši specializētus darbus, kurus nav bijis iespējams nodrošināt ar esošajiem darbiniekiem. Līdz ar to kritiski vērtējams pieteicējas amatpersonas /pers. E/ audita sākumsarunā un sūdzībā skaidrotais, ka jaunie darbinieki pieņemti sakarā ar darba specializāciju un darbu kvalitatīvai izpildei.

[2.7] Automobiļu tehniskās apkopes un remonta pakalpojumu meistaram /pers. T/ darba laika uzskaites tabelēs nav uzrādītas visas darba stundas,

t.sk. par aprēķinu sagatavošanu apdrošināšanas sabiedrībām un par darbu revīzijas komisijā un preču norakstīšanas aktu apstiprināšanu.

Arī datora operatoram /pers. N/ darba laika uzskaites tabelēs nav uzrādītas visas darba stundas par darbu revīzijas komisijā un norakstīšanas aktu apstiprināšanu.

Minētais norāda, ka pieteicēja darba laika uzskaites tabelēs regulāri neatspoguļo darba ņēmēju faktiski nostrādātās darba stundas.

[2.8] Izvērtējot SIA "/Nosaukums AD/" sniegto informāciju – izdrukas par signalizācijas noņemšanu un uzlikšanu objektā /adrese/, konstatējams, ka uzņēmuma saimnieciskās darbības vieta atvērta un aizvērta laikos, kas neatbilst pieteicējas norādītajam darba laikam (no plkst. 8.00 līdz 17.00). Piemēram, 2018.gada 18.jūlijā signalizācija noņemta plkst. 9.12., bet uzlikta plkst. 19.21, 31.jūlijā signalizācija noņemta plkst. 8.11, bet uzlikta plkst. 18.46, 1.augustā signalizācija noņemta plkst. 8.25, bet uzlikta plkst. 20.56 u.c. Saskaņā ar darba laika uzskaites tabelēm /pers. E/ pārsvarā uzskaitītas 7 darba stundas dienā (154 līdz 162 stundas mēnesī).

Minētais liecina par nepatiesas informācijas norādīšanu pārbaudei uzrādītajās darba laika uzskaites tabelēs. Piemēram, saskaņā ar SIA "/Nosaukums AD/" sniegto informāciju 2018.gada 2.jūlijā objekts bija atvērts 10 stundas (no plkst. 8.13 līdz 18.15), bet pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs kā vienīgais darba ņēmējs 2.jūlijā uzrādīta amatpersona /pers. E/ ar uzskaitītam 7 darba stundām.

SIA "/Nosaukums AD/" sniegtā informācija liecina, ka autoservisa atvēršanas un slēgšanas laikā darba devēja rīcībā uzņēmumā atradās nodarbinātās personas.

[2.9] Pieteicēja ir skaidrojusi, ka uzņēmumā nav apstiprināti darba grafiki, jo uzņēmuma darbinieki strādā nepilnu summēto darba laiku, nevis maiņu darba laiku. Faktiski darbinieki strādā, kad ir darbs (saņemts transportlīdzeklis remontam).

Prasība darba līgumā norādīt darba laiku ir noteikta Darba likuma 40.pantā. Minētā panta otrās daļas 7.punktā ir noteikts, ka darba līgumā jānorāda nolīgtais dienas vai nedēļas darba laiks. Saskaņā ar minētā likuma 40.panta trešo daļu ziņas par darba laiku var aizstāt ar norādi uz attiecīgajiem noteikumiem, kas ietverti normatīvajos aktos, darba koplīgumā, vai norādi uz darba kārtības noteikumiem, kas reglamentē darba laiku. Summētā darba laika organizācijas noteikumi ir tulkojami kopsakarā ar darba laika vispārīgiem noteikumiem, un tie nevar būt pasliktinoši salīdzinot ar darbiniekiem, kuriem noteikts normālais darba laiks. Minētais norāda, ka, nosakot summēto darba laiku, darba līgumā jebkurā gadījumā jānorāda nolīgtais dienas vai nedēļas darba laiks.

Pieteicējas darba līgumi neparedz dienas vai nedēļas darba laiku, bet darba laiku no 1 līdz 5 stundām mēnesī. Tādējādi secināms, ka ar darba līgumā noteikto darba laiku un pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs norādītajām darba stundām darba ņēmēji nespēja nodrošināt uzņēmuma darbību no objekta atvēršanas līdz slēgšanas laikam (saskaņā ar apsardzes uzņēmuma SIA "/Nosaukums AD/" sniegto informāciju).

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par VID ģenerāldirektora p.i. ar 2019.gada 17.septembra lēmuma Nr.30.2-22.8/4167 atcelšanu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Pieteicējas iesniegtie dokumenti pārbaudīti izlases veidā, kā arī auditā nav izmantoti visi uzņēmuma attaisnojuma dokumenti un paskaidrojumi, lai gūtu patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli, tā darbības rezultātiem, kā arī konstatētu katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekotu tā norisei.

Pretstatā tematiskajai pārbaudei likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta pirmās daļas 16.punkts neparedz VID tiesības nodokļu revīzijā (auditā) izlases veidā izvēlēties un vērtēt nodokļu maksātāja iesniegtos dokumentus.

[3.2] Augstāka iestāde nav vērtējusi un nav norādījusi argumentus attiecībā uz pieteicējas iesniegumā par administratīvā akta apstrīdēšanu minēto apstrīdēšanas pamatojumu, tādējādi pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmo daļu.

[3.3] VID nav ieguvis objektīvus un ticamus pierādījumus tam, ka pieteicēja darba laika uzskaites tabelēs nav pilnīgi uzskaitījusi valdes locekļa un darba ņēmēju nostrādātās stundas un pareizi aprēķinājusi nodarbināto personu darba algu, VSAOI un IIN.

[3.4] VID, veicot amatpersonas un darbinieku darba laika un samaksas aprēķināšanu, nav ņēmis vērā, ka tieši pieteicējas valdes loceklis /pers. E/ objektā – /adrese/ – ieslēdza un izslēdza signalizāciju un tieši viņš, bet ne darbinieki, atradās objektā no signalizācijas ieslēgšanas līdz izslēgšanas brīdim. VID nav ņēmis vērā, ka /pers. E/ ir objekta īpašnieks un iznomātājs. Viņš kā valdes loceklis pārstāv arī objekta nomnieku – pieteicēju. /pers. E/ pašam ar sevi nav jāsaskaņo laiks, kad viņš arī kā iznomātājs var apsekot objektu un atrasties tajā.

[3.5] Saskaņā ar Darba likuma 130.panta pirmo daļu darba laiks šā likuma izpratnē ir laikposms no darba sākuma līdz beigām, kura ietvaros darbinieks veic darbu un atrodas darba devēja rīcībā, izņemot pārtraukumus darbā. Darba likuma 72.panta pirmajā daļā noteikts, ka, ja nolīgta laika alga, darbinieka saistības nepienācīga izpildījuma gadījumā darba devējam ir pienākums izmaksāt darba samaksu atbilstoši faktiski nostrādātajam darba laikam.

Pieteicējas grāmatvedības dokumentos ir norādīta precīza informācija par darbinieku nostrādāto darba laiku, tādēļ VID secinājumi nav pamatoti.

[3.6] Ar apdrošināšanas sabiedrībām parakstītajos aprēķinos uzņēmums tikai prognozē savas darbības pirms transportlīdzekļa remonta. Savukārt saskaņošana ar apdrošināšanas sabiedrību nozīmē tikai to, ka apdrošināšanas sabiedrība piekrīt iespējamam darba apjomam un norādītajam izmaksu aprēķinam. Objektīvu iemeslu dēļ faktiski veikto darbu un izlietoto materiālu apjoms var atšķirties no aprēķinā norādītā. Līdz ar to lielāka nozīme piešķirama nevis aprēķinam, bet pārējiem dokumentiem, kas seko pēc aprēķina sastādīšanas un satur informāciju par reāli veiktajiem darbiem un izlietotajiem materiāliem (pieņemšanas-nodošanas akts, norakstīšanas akts u.c.), t.sk. arī pieteicējas izrakstītajiem rēķiniem.

VID nav pamatojis, kāpēc pieteicējai jāaprēķina darbiniekiem darba samaksa un attiecīgie nodokļi par darbu, kas netika faktiski veikts.

[4] Tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā VID neatzina pieteikumu, atsaucoties uz pārsūdzētā lēmuma pamatojumu un norādot turpmāk minētos iebildumus.

[4.1] Tas, ka lēmumā nav aprakstīts katrs pieteicējas iesniegtais dokuments, nenozīmē, ka tie netika vērtēti nodokļa audita laikā vai tā rezultātu apstrīdēšanā. Tā kā visus pieteicējas iesniegtos dokumentus nav iespējams atspoguļot lēmumā, tad piemēru veidā dotas atsauces uz atsevišķiem pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem, kas pamato nodokļu audita laikā konstatētos pārkāpumus.

[4.2] Pati pieteicēja pārbaudei neiesniedza visus grāmatvedības dokumentus. Proti, uz VID pieprasījumu 2018.gada martā-augustā izrakstītajiem rēķiniem iesniegt pasūtījuma lapas, tāmes/aprēķinus, transportlīdzekļu pieņemšanas-nodošanas aktus, kā arī darba ņēmēju darba grafikus, darba laika inventarizācijas aktus, ārkārtas darba laika inventarizācijas aktus, pieteicējas amatpersona /pers. E/ atbildēja, ka tādu dokumentu uzņēmuma rīcībā nav.

[4.3] Pieteicējas arguments, ka faktiski veikto darbu un izlietoto materiālu apjoms var atšķirties no tāmē/aprēķinā norādītā un līdz ar to lielāka nozīme ir vēlāk sastādītajiem dokumentiem, ir pretrunā ar, piemēram, pieteicējas noslēgto sadarbības līgumu ar AS /Nosaukums B/, jo apdrošināšanas sabiedrība apmaksā tikai tos darbus, kas ir norādīti tāmē/aprēķinā. Tas nozīmē, ka rezerves daļas un darbus, kas papildus norādīti norakstīšanas aktos un kuri nav norādīti tāmē/aprēķinā, apmaksājis klients. Tādējādi norakstīšanas aktos norādītās papildu rezerves daļas un darbi, kas nav norādīti tāmē/aprēķinā, liecina par darbiem, kas nav norādīti rēķinā un darba stundām, kas nav uzskaitītas darba laika uzskaites tabelēs.

[5] Pieteicējas pārstāvji tiesas sēdēs uzturēja pieteikumu uz tajā norādīto argumentu pamata.

[6] VID pārstāvis tiesas sēdē neatzina pieteikumu uz pārsūdzētajā lēmumā norādīto argumentu pamata.

Motīvu daļa

[7] Izvērtējot lietas dalībnieku argumentus un lietā esošos pierādījumus, tiesa secina, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punkts noteic, ka, veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja nodokļu maksātāja pārskatos vai grāmatvedības uzskaitē sniegtās ziņas neatbilst nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai, pārbaudēs konstatētajiem faktiem vai nodokļu maksātāja rīcībā esošo vai bijušo lietu vērtībai.

Saskaņā ar minētā likuma 23.panta septītās daļas 2.punktu nodokļu administrācija, uz aprēķinu pamata nosakot nodokļu maksājumu apmēru, izmanto netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu (ienākumu, darījumu vērtību u.tml.), pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju.

Atbilstoši minētajām tiesību normām VID var veikt nodokļu aprēķinu uz tā rīcībā esošās informācijas pamata, ja konstatē, ka pieteicējas grāmatvedības dokumentācija nav patiesa.

[9] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]panta piektajā daļā noteikts: ja šā likuma 1.panta 2.punkta "a" apakšpunktā minētajām personām [darba ņēmējiem – personām, kas uz darba līguma pamata par nolīgto darba samaksu veic noteiktu darbu darba devēja vadībā, izņemot mikrouzņēmuma darbinieku] darba devējs aprēķinājis obligātās iemaksas no darba algas, kas ir mazāka par Ministru kabineta noteikto minimālo darba algu, un nav attaisnojoša dokumenta, kas to apstiprina, nodokļu administrācija piedzen no darba devēja obligātās iemaksas un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā no summas, kas atbilst Ministru kabineta noteiktajam minimālās darba algas apmēram.

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.

Darba likuma 59.pants noteic, ka darba samaksa ir darbiniekam regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu, kura ietver darba algu un normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā noteiktās piemaksas, kā arī prēmijas un jebkuru cita veida atlīdzību saistībā ar darbu. Darba likuma 130.pants noteic, ka darba laiks šā likuma izpratnē ir laikposms no darba sākuma līdz beigām, kura ietvaros darbinieks veic darbu un atrodas darba devēja rīcībā, izņemot pārtraukumus darbā. Darba laika sākumu un beigas nosaka darba kārtības noteikumos, maiņu grafikos vai darba līgumā.

Saskaņā ar Darba likuma 137.panta pirmo daļu darba devējam ir pienākums precīzi uzskaitīt katra darbinieka nostrādātās stundas kopumā, kā arī atsevišķi virsstundas, darbu nakts laikā, nedēļas atpūtas laikā un svētku dienās nostrādātās stundas.

VID pārsūdzētajā lēmumā ir norādījis, ka pieteicējas 2018.gada marta-augusta darba laika uzskaites tabeles satur nepatiesu informāciju par darbinieku nostrādāto darba laiku un pieteicējas grāmatvedības uzskaitē un VID iesniegtajos darba devēja ziņojumos pilnā apmērā nav uzrādīta darba alga. VID ieskatā ir gūti pierādījumi, kas liecina, ka pieteicējas darba ņēmēji nodarbināti lielākā apmērā, nekā uzrādīts. Secināts, ka pieteicējas darba ņēmējiem (autoatslēdzniekam /pers. Z/, automehāniķiem /pers. A0/ un /pers. V/, transportlīdzekļu krāsotājiem /pers. U/, /pers. S/ un /pers. AA/, transportlīdzekļu krāsotāju palīgiem /pers. M/, /pers. M/ un /pers. R/, meistaram /pers. T/, datora operatoram /pers. N/ un transportlīdzekļu tehniskajam ekspertam /pers. E/) bija jāsaņem darba alga vismaz valstī noteiktās minimālās darba algas apmērā.

Tādējādi tiesai jāpārbauda dienesta secinājumu pamatotība.

[10] VID norāda, ka lietā daudzos gadījumos pieteicējas ar apdrošināšanas sabiedrību saskaņotā aprēķina vērtība atšķiras no pieteicējas izrakstītajā rēķinā norādītās summas, aprēķinā norādītā rezerves daļu vērtība nesakrīt ar rēķinā un rēķinam pievienotajā norakstīšanas aktā norādīto materiālu vērtību, norakstīšanas aktos norādītā materiālu vērtība neatbilst rēķinā norādītajai, rēķinos norādītās rezerves daļas nav atšifrētas, nav norādīts to daudzums, vienas vienības cena u.c. Līdz ar to nav iespējams izsekot sniegtā automašīnu remonta pakalpojuma apjomam, rezerves daļu skaitam, veidam un attiecīgi arī darba daudzumam. Tāpat norakstīšanas akti liecina par lielāku pakalpojumu sniegšanai izmantoto materiālu daudzumu, salīdzinot ar rēķiniem un aprēķiniem, no kā ir secināms, ka tika veikts papildu darbs, kas nav norādīts rēķinā, kā arī par darba laika uzskaites tabelēs neuzskaitītajām darba stundām.

Tiesa šādiem VID argumentiem piekrīt, jo tie ir loģiski un apstiprinās ar lietas materiāliem.

Piemēram, saskaņā ar apdrošināšanas lietas Nr./Numurs AB/ ietvaros sagatavoto aprēķinu (*lietas 4.sējuma 30.-32.lapa*) transportlīdzekļa /TL marka/ remontdarbu izmaksas ir 1020,73 *euro*, savukārt saskaņā ar apdrošināšanas sabiedrībai izsniegto faktūrrēķinu Nr./Numurs L/ kopējā apmaksai norādītā summa ir 880,73 *euro*. Tāpat saskaņā ar aprēķinu remontdarbiem paredzēts izmantot materiālus 501,03 *euro* apmērā, taču saskaņā ar faktūrrēķinu remontdarbos izmantoti palīgmateriāli 401,54 *euro* vērtībā. Rēķinam pievienotajā norakstīšanas aktā Nr./Numurs M/ (*lietas 8.sējuma 57.lapa*) norādīts, ka remontam izlietoti materiāli 360,44 *euro* apmērā, proti, norakstīšanas aktā norādīta tāda materiālu vērtība, kas neatbilst ne aprēķinam, ne faktūrrēķinam. Saskaņā ar faktūrrēķinu remontam tika izmantoti tikai palīgmateriāli, arī saskaņā ar aprēķinu materiāli 501,03 *euro* apmērā ir saistīti ar krāsošanas darbu, taču saskaņā ar norakstīšanas aktu starp izlietotajiem materiāliem ir akumulators, autostikls, amortizators u.c., proti, ne tikai krāsošanai paredzētie materiāli, bet arī rezerves daļas. Faktūrrēķinā nav norādīts, kādi tieši palīgmateriāli tika izmantoti, nav precizēti to veidi un katra veida daudzums un cena. Līdz ar to, kā to atzīst tiesa, nav iespējams izsekot transportlīdzekļa /TL marka/ remontdarbu apjomam un arī darba daudzumam.

Norakstīšanas aktā norādīts, ka transportlīdzekļa remontam cita starp izmantoti šādi materiāli: atspere (2 gab.) – 30,05 *euro*, akumulators – 41,65 *euro*, autostikls (2 gab.) – 38 *euro*, amortizators – 38,6 *euro*, tērauda disks (2 gab.) – 58,28 *euro* u.c. Var secināt, ka transportlīdzeklim nomainītas detaļas vismaz 206,58 *euro* vērtībā. Šādu auto detaļu nomaiņa nav paredzēta aprēķinā, tā neizriet arī no faktūrrēķina. Līdz ar to var secināt, ka tika veikts rēķinā nenorādīts darbs, kuru apmaksājusi nevis apdrošināšanas sabiedrība, bet pats automašīnas īpašnieks, un par kura veikšanu darba laika uzskaites tabelēs nav norādītas darba stundas.

Tāpat tiesa konstatē, ka, neskatoties uz transportlīdzekļa remontam izmantoto materiālu daudzuma pieaugumu, par ko liecina aprēķina un norakstīšanas akta salīdzināšana, rēķinā norādītais darba stundu skaits ir sarucis. Proti, saskaņā ar apdrošināšanas lietas Nr./Numurs AB/ ietvaros sagatavoto aprēķinu, tiek paredzēts skārdnieka darbs 8,7 stundas un krāsotāja darbs 16,4 stundas, kopā – 25,10 stundas. Turpretī saskaņā ar faktūrrēķinu Nr./Numurs L/ ir veikti autoatslēdznieka pakalpojumi 8,7 stundas un krāsošanas darbi 9,8 stundas, kopā –18,5 stundas. Tātad, neskatoties uz darba apjoma pieaugumu, rēķinā norādīts par 6,6 stundām mazāks darba laiks, kas arī liecina par darbinieku darba laika uzskaites tabelē un rēķinā neuzskaitītu darba apjomu.

Tiesa norāda, ka līdzīgi secinājumi, kā iepriekš minētie uz apdrošināšanas lietas Nr./Numurs AB/ dokumentu pamata izdarītie secinājumi, var tikt atkārtoti arī attiecībā uz citiem transportlīdzekļu remonta gadījumiem. Minētais piemērs raksturo lietai tipiskas no dokumentiem izrietošas neatbilstības.

[11] Pieteicēja pārmet VID, ka dokumenti pārbaudīti izlases veidā, kā arī auditā nav izmantoti visi uzņēmuma attaisnojuma dokumenti un paskaidrojumi. Tiesa šo pieteicējas argumentu neatzīst par pamatotu, jo, kā pārliecinās tiesa, izpētot lietas materiālus, tāda paša veida neatbilstības, kas ļauj izdarīt secinājumu par lielāka darba apjoma veikšanu, ir vērojamas arī vairumā citu apdrošināšanas lietu. Tiesas vērtējumā pieteicēja nav sniegusi ticamu izskaidrojumu minētajām neatbilstībā ne audita laikā sniegtajos paskaidrojumos, ne apstrīdēšanas iesniegumā, ne pieteikumā tiesai. Arī tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis /pers. E/ uz jautājumu, kā var izskaidrot aprēķinos neminētu rezerves daļu parādīšanos norakstīšanas aktos, atbildēja, ka tāmē tiek noradīti vispārēji nosaukumi, bet norakstīšanas akts paredz papildinājumus ar paskaidrojumiem, lai atskaitītos par katru centu par izlietotajiem materiāliem, kas ir svarīgi grāmatvedības uzskaitei, bet nav svarīgi apdrošinātājam. Proti, pieteicējas pārstāvis sniedza vispārīgu paskaidrojumu, kas neizskaidro, piemēram, kādēļ norakstīšanas aktā tiek ierakstīts aprēķinā neminēts akumulators vai autostikls. Tiesa nekonstatē, ka minētās rezerves daļas varētu būt iekļautas aprēķinā kādā no vispārējiem nosaukumiem. Nav arī saprotams paskaidrojums par to, ka apdrošinātājam varētu būt nesvarīgi saņemt korektu aprēķinu, kurā aiz vispārīgiem nosaukumiem netiek paslēpta ar apdrošināšanas gadījumu nesaistītu rezerves daļu nomaiņa. Turklāt /pers. E/ turpat norādīja, ka apdrošinātāju interesē bojātu elementu detalizēts skaits. Taču no lietas materiāliem var konstatēt, ka, izpildot darbus, tika nomainīti arī tādi elementi, par kuru nomaiņu apdrošinātājs netika informēts, ne sastādot aprēķinu, ne izsniedzot rēķinu.

Uz jautājumu, kā ir izskaidrojams tas, ka, pieaugot nomainīto detaļu skaitam, tiek samazināts darbam patērētais laiks, pieteicējas pārstāvis /pers. E/ norādīja, ka ir gatavs parādīt apmācības procesu, lai būtu redzams, kā viņš to dara, apmācot studentus. Uz jautājumu, kāpēc rēķinā netiek norādītas tāds darba stundu daudzums, kāda apmaksu saskaņā ar aprēķinu ir apstiprinājis apdrošinātājs, pieteicējas pārstāvis /pers. E/ sniedza vispārīgu paskaidrojumu, norādot, ka rēķins apdrošinātajam tiek izrakstīts pēc fakta par izpildītajiem darbiem, kā arī ļoti bieži tas tiek darīts apzināti, jo uzņēmums nevar apdrošinātājam apstiprināt ar fotoattēliem darbu izpildi. Tiesas vērtējumā arī darba laika samazinājumu rēķinos, salīdzinot ar aprēķiniem, pieteicēja nav ticami izskaidrojusi, jo sniegtie paskaidrojumi ir izvairīgi un nekonkrēti.

[12] VID ir konstatējis, ka vairākās apdrošināšanas lietās vērojama starpība starp aprēķinā norādīto summu un apdrošināšanas sabiedrībai izsniegtajā rēķinā par pakalpojuma sniegšanu norādīto summu. Minēto starpību veido pašrisks – noteikta daļa no remontdarbu izmaksām, kuru, iestājoties KASKO apdrošināšanas gadījumam, sedz pats apdrošinājuma ņēmējs. Arī iepriekš aplūkotajā piemērā (apdrošināšanas lieta Nr./Numurs AB/) starpība starp aprēķinā norādītajām transportlīdzekļa /TL marka/ remontdarbu izmaksām 1020,73 *euro* un faktūrrēķinā Nr./Numurs L/ apmaksai norādīto summu ir 880,73 *euro* ir 140 *euro*, kas atbilst pašriska daļai. Vienlaikus lietā atrodas 2018.gada 18.jūnija apliecinājums, saskaņā ar kuru apdrošinājuma ņēmējs apliecina, ka nav maksājis pašrisku 140 *euro*. Šādi apliecinājumi iesniegti arī vairākos citos gadījumos.

Tiesa atzīst par pamatotu VID norādi, ka šāda apliecinājumu noformēšana nav saprotama un neatbilst normālai komercpraksei, jo tādā veidā pieteicēja nekompensē savus izdevumus. Tas papildus liecina, ka pieteicēja neuzskaita visus ieņēmumus no saimnieciskās darbības veikšanas, kas liek apšaubīt patieso remontdarbu apjomu un līdz ar to arī remontdarbu veikšanai patērēto darba stundu daudzumu.

Uz tiesas jautājumu, vai gadījumos, kad pieteicēja neiekasē pašrisku, pati pieteicēja apmaksā saskaņā ar aprēķinu nepieciešamo remontdarbu vērtību, pieteicējas pārstāvis /pers. E/ paskaidroja, ka šādos gadījumos pieteicēja veic remontdarbus par zemāku cenu un ka tas ir iespējams, jo pieteicēja piedalās zemākās cenas konkursos. Tiesas vērtējumā minētais paskaidrojums neatbilst saimnieciskajai realitātei, tādēļ neatspēko VID argumentu, ka pieteicēja neuzskaita visus ieņēmumus no saimnieciskās darbības veikšanas. Tāpat minētais paskaidrojums neliecina, ka, neiekasējot pašrisku, tiktu samazināts darba apjoms, līdz ar ko pašriska neiekasēšana neizskaidro konstantu uzņēmuma praksi izrakstītajos rēķinos norādīt salīdzinājumā ar aprēķiniem mazāku darba laiku.

[13] VID ir ieguvis arī citus pierādījumus, kas visā to kopumā netieši apliecina faktu, ka pieteicēja 2018.gada martā-augustā darba laika uzskaitēs ir norādījusi nepatiesu informāciju par darbinieku nostrādāto darba laiku un grāmatvedības uzskaitē un VID iesniegtajos darba devēja ziņojumos pilnā apmērā nav uzrādījusi darbinieku darba algu (cita starp sk. sprieduma 2.4.-2.7.punktu). Pieteicēja minētos VID argumentus nav atspēkojusi.

Tiesas sēdē uz tiesas jautājumu, kāds ir ekonomiskais pamatojums ar darbiniekiem, kuriem ir dažāda darba specifika un pieredze, vienoties par vienādu stundas algas likmi, pieteicējas pārstāvis /pers. D/ vispārīgi atbildēja, ka tāda ir vienošanās starp darba ņēmēju un darba devēju. Savukārt pieteicējas pārstāvis /pers. E/ vispārīgi norādīja, ka šie nosacījumi tika atrunāti līdz darba uzsākšanai.

Pieteicēja nav spējusi arī ticami izskaidrot, kādēļ uzņēmumā pieņemti darbā četri jauni darbinieki – divi transportlīdzekļu krāsotāji un divi transportlīdzekļu krāsotāja palīgi – , lai gan esošie darbinieki – krāsotājs /pers. U/ un krāsotāja palīgs /pers. R/ – nodarbināti nepilnu darba dienu. Audita sakumsarunas laikā pieteicējas amatpersona kā iemeslu minēja darba specializāciju un darba izpildes kvalitātes nodrošināšanu, taču saskaņā ar noslēgtajiem darba līgumiem jauno darbinieku darba specializācija un viņu amata apraksti ir tādi paši kā esošajiem darbiniekiem. Tiesvedības gaitā pieteicēja mainīja versiju, norādot, ka /pers. U/ un /pers. R/ radās problēmas un alkoholu un viņi nenāca uz darbu. Vienlaikus tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis /pers. E/ norādīja, ka atbrīvot šos darbiniekus bez iemesla noskaidrošanas viņš nevarēja, tādēļ, lai ievērotu likuma prasības, viņš bija spiests viņiem dod vēl vienu iespēju strādāt un ļaut strādāt, kad viņi to vēlas. Tiesa šos pieteicējas paskaidrojumus vērtē kā nekonsekventus un neticamus. Kopsakarā ar citiem pierādījumiem, kas norāda uz papildu darba veikšanu, tiesas vērtējumā papildu darbinieku pieņemšanas patiesais iemesls bija papildu darba izpildes nodrošināšana, ko pieteicēja nespēja veikt ar esošo darbaspēku.

[14] Novērtējot VID konstatētos apstākļus kopsakarā ar pieteikumā izvirzītajiem argumentiem, kā arī lietā iesniegtos pierādījumus, tiesa atzīst, ka VID pamatoti secinājis, ka pieteicēja darbiniekiem aprēķinājusi obligātās iemaksas no darba algas, kas ir mazāka par Ministru kabineta noteikto minimālo darba algu, un nav attaisnojoša dokumenta, kas to apstiprina. Proti, VID pamatoti secināja, ka darba laika uzskaites tabelēs nav uzrādītas visas darbinieku faktiski nostrādātās darba stundas, secīgi aprēķinātie vai izmaksātie ienākumi pilnībā nav uzrādīti grāmatvedības uzskaitē un no šiem ienākumiem nav aprēķinātas obligātās iemaksas. Līdz ar to VID pamatoti piedzina no pieteicējas obligātās iemaksas un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā no summas, kas atbilst Ministru kabineta noteiktajam minimālās darba algas apmēram.

Tāpat tiesa atzīst, ka VID pamatoti saskaņā ar likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otro daļu un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, kā arī saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.^{2} panta 1.^{1} daļu papildu nomaksai aprēķināja VSAOI un IIN nokavējuma naudu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251., 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Noraidīt pilnīgi SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2019.gada 17.septembra lēmuma Nr.30.2-22.8/4167 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu namā.

Tiesnesis M.Šļakota