Lietas Nr. A420334714
Lietas arhīva Nr. AA43-0904-16/22

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 27.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja A.Zariņa,
tiesneses L.Konošonoka un L.Vīnkalna,

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers.O/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Zaita" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmuma Nr.22.10/L-12687 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 16.aprīļa spriedumu daļā, ar kuru Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmums Nr.22.10/L-12687 atcelts daļā par aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī par ar valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu saistīto summu iekļaušanu SIA „Zaita" saimnieciskās darbības izmaksās un attiecīgi noteiktajiem maksājumiem budžetā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde no 2013.gada 18.jūlija līdz 21.oktobrim pieteicējai SIA „Zaita" veica pievienotās vērtības nodokļa, iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu auditu par 2011.gada janvāri – 2013.gada martu, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2011. un 2012.gadu.

Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektore 2013.gada 21.oktobrī pieņēma lēmumu Nr.23.7/L-1131, ar kuru pieteicējai nomaksai budžetā noteikts pievienotās vērtības nodoklis 27 042,15 *euro* (19 005,33 Ls), nokavējuma nauda 8045,93 *euro* (5654,71 Ls) un soda nauda 8112,66 *euro* (5701,61 Ls), valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 65 945,24 *euro* (46 346,58 Ls), nokavējuma nauda 20 037,56 *euro* (14 082,48 Ls) un soda nauda 25 978,85 *euro* (18 258,04 Ls), iedzīvotāju ienākuma nodoklis 37 773,22 *euro* (26 547,17 Ls), nokavējuma nauda 12 060,79 *euro* (8476,37 Ls) un soda nauda 11 331,99 *euro* (7964,17 Ls), kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 917,99 *euro* (645,17 Ls) un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 275,4 *euro* (193,55 Ls), uzņēmumu ienākuma nodoklis par 21 *euro* (15 Ls), palielināti 2011.gada zaudējumi par 67 061 *euro* (47 131 Ls), samazināts 2012.gada uzņēmumu ienākuma nodoklis par 166 *euro* (117 Ls), palielināti 2012.gada zaudējumi par 19 984 *euro* (14 045 Ls) un noteikti uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi 93 742 *euro* (65 882 Ls).

Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmumu Nr.22.10/L-12687 sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā norādīts tālāk minētais.

[2.1] Pieteicējas darījumi ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms" par šūšanas pakalpojumu sniegšanu nav notikuši. Pieteicēja pārkāpa likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu un Gada pārskatu likuma 22.panta pirmo daļu.

[2.2] Strīdus līgumos norādīta vispārīga informācija, neidentificējot šūšanas pakalpojumus, līgumu saturs, noformējums, kļūdas un neatbilstības tajos (izņemot līgumu ar SIA „Agroms") ir identiskas.

[2.3] Pārbaudei nav uzrādīti dokumenti, kas apliecina audumu, komplektējošo materiālu, paraugu, šablonu un apstrādes norādījumu nodošanu apakšuzņēmējiem, kā arī dokumenti, kas apliecina audumu un komplektējošo materiālu pārpalikumu atgriešanu.

[2.4] Rēķini par šūšanas pakalpojumu sniegšanu izrakstīti ātrāk, nekā pakalpojumi tika saņemti.

[2.5] Pieteicējas grāmatvedības uzskaitē konstatētas neatbilstības un darbinieku paskaidrojumos ir pretrunas. /pers. D/ norādīja, ka produkciju pieņēma gatavās produkcijas kontroliere /pers. E/. Savukārt /pers. E/ paskaidroja, ka viņas rīcībā nav informācijas par apakšuzņēmējiem.

Pieteicējas darījumu partneru amatpersonas Valsts ieņēmumu dienesta uzaicinājumus sniegt paskaidrojumus atstāja bez

ievērības un nesniedza informāciju par darījumiem.

[2.6] Pieteicējas darījuma partneri nevarēja sniegt strīdus pakalpojumus, jo tiem nebija atbilstoša darbaspēka un materiāltehnisko resursu šūšanas pakalpojumu sniegšanai un gatavās produkcijas transportēšanai, kā arī tie nevarēja pakalpojumus saņemt no SIA „Tigers", SIA „Lesimpex", SIA „ABB Noma", SIA „Bex", SIA „Jilkko" un SIA „Neilul", SIA „Wolfman" un SIA „Flenna". Minēto sabiedrību saimnieciskās darbības veidi neatbilst strīdus darījumiem, tām nebija darbaspēka un materiāltehnisko resursu, amatpersonas ir Latvijas nerezidenti bez noteiktas dzīvesvietas vai arī noliedz saimnieciskās darbības veikšanu, sabiedrības nav iesniegušas gada pārskatus, apliecinot saimnieciskās darbības neveikšanu. Minētās sabiedrības ir iesaistītas faktiski neesošu darījumu ķēdēs, kas izveidotas, lai gūtu fiskālas priekšrocības un samazinātu nodokļu maksājumus budžetā.

[2.7] /pers. D/ sniegtā informācija par apakšuzņēmēju iesaistīšanu pakalpojumu sniegšanā ir apstrīdama, jo, izsniedzot pasūtītājam piederošus materiālus citiem uzņēmumiem, pieteicējai bija jānodrošina to kustības precīza uzskaite un jābūt pārliecībai, ka visi izsniegtie materiāli gatavās produkcijas veidā tiks atdoti pieteicējai. Ir apšaubāmi, ka sabiedrība slēdz darījumus, kuru vērtība kopsummā ir pietiekoši liela un veido būtisku ražošanas izmaksu daļu, kā arī akceptē rēķinus samaksai, kontaktējoties tikai pa telefonu un nepārliecinoties par darījumu partneru identitāti un iespējām veikt attiecīgos darījumus.

[2.8] /pers. D/ faktiski nav veicis samaksu par darījumu partneru prasījumiem, nav pārņēmis prasījuma tiesības, un noformētie aizdevuma līgumi ir fiktīvi.

Konstatētās pretrunas ļauj apstrīdēt vekseļu faktisku iegādi, kā arī liecina par formālu dokumentu noformēšanu, lai iegūtu vekseļus, kas tiktu izmantoti darījumos ar sadarbības partneriem. Apšaubāmi, ka sabiedrības naudas līdzekļu vietā pieņem nepārbaudītus vekseļus. Netika identificēti Jaunzēlandē reģistrētā uzņēmuma Garwen Agency Limited un Panamā reģistrētā uzņēmuma Sabkonvert S.A. likumīgie pārstāvji. Auditam netika iesniegti dokumenti, kas apliecina minēto uzņēmumu vārdā noformēto vekseļu juridisko spēku un atbilstību norādītajai vērtībai. Tāpēc šo uzņēmumu vārdā noformētie dokumenti nav uzskatāmi par finanšu instrumentiem un tie nav derīgi norēķiniem.

[2.9] Cesijas līgumu noformēšana un norēķināšanās ar spēkā neesošiem vērtspapīriem liecina, ka pieteicēja un sadarbības partneri veica saskaņotu darbību ar nolūku samazināt nodokļu maksājumus budžetā. Pieteicēja zināja, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski nenotikušiem darījumiem.

[2.10] /pers. D/ darbības pieteicējas labā liecina, ka viņš faktiski bija pieteicējas darbinieks, nevis pilnvarnieks. /pers. D/, parakstot rēķinus un darbu pieņemšanas un nodošanas aktus pieteicējas vārdā, nepamatoti tika nodarbināts bez atlīdzības.

[2.11] Pieteicēja no 2011.gada janvāra līdz 2012.gada septembrim /pers. D/ izmaksāja 146 096,21 *euro* (102 677 Ls), pamatojumā norādot, ka tā ir aizdevuma atmaksa. Tā kā starp /pers. D/ un pieteicēju, izmantojot bezvērtīgus vekseļus, noformētas fiktīvas parādsaistības un /pers. D/ faktiski nav aizdevis pieteicējai noformētajos dokumentos norādītās naudas summas, kā arī periodā no 2011.gada janvāra līdz 2012.gada oktobrim nav konstatēts, ka /pers. D/ būtu minētos naudas līdzekļus atmaksājis, /pers. D/ ir guvis ienākumus 146 096,21 *euro* (102 677 Ls). No šiem ienākumiem pieteicējai bija jāveic valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumi.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2014.gada 9.jūnijā saņemts pieteicējas pieteikums par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmuma Nr.22.10/L-12687 atcelšanu. Pieteikumā norādīti tālāk minētie argumenti.

[3.1] Auditā laikā bija jāvērtē nevis pieteicējas deklarētie darījumu partneri, bet jāveic preču un pakalpojumu izsekošana, noskaidrojot, vai preces tika izmantotas tālāk saimnieciskajā darbībā.

[3.2] Pieteicēja, izmantojot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, vadījās no tās rīcībā esošās informācijas, proti, preces un pakalpojumi tika saņemti, saņemšanu faktu apstiprina izrakstītie nodokļa rēķini. Pieteicēja nav atbildīga par apakšuzņēmēju darījuma partneriem.

[3.3] Nav nozīmes tam, ka līgumos ir pieļautas neprecizitātes. Atbilstoši Civillikuma 1473.pantam tiesiska darījuma forma atkarīga no lietas dalībnieku ieskata, izņemot likumā tieši norādītus gadījumus. Civillikums nenoteic preču piegādes darījumu rakstisku formu.

[3.4] Valdes loceklim, veicot pārvaldes funkcijas, nav jāmaksā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas.

[3.5] Piegādātāji atzīst, ka prasījuma tiesības ir pārgājušas /pers. D/. /pers. D/ pamatoti saņēma no pieteicējas parādu atmaksu neatkarīgi no tā, vai viņš bija norēķinājies ar piegādātājiem.

[3.6] Pieteicējas sūdzības izskatīšanas termiņš tika pagarināts līdz 2014.gada 21.martam. Pārsūdzētais lēmums tika pieņemts 2014.gada 9.maijā. Valsts ieņēmumu dienests nav ievērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtajā daļā noteikto sūdzības izskatīšanas termiņu.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza paskaidrojumu, kurā norādīts, ka pieteicējas pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 16.aprīļa spriedumu pieteicējas pieteikums apmierināts daļā un Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmums Nr.22.10/L-12687 atcelts daļā par aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī par ar valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu saistīto summu iekļaušanu pieteicējas saimnieciskās darbības izmaksās un attiecīgi noteiktajiem maksājumiem budžetā. Pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem apsvērumiem.

[5.1] No likuma „Par grāmatvedību" 2.panta pirmās un otrās daļas un 7.panta pirmās daļas izriet, ka uzņēmuma grāmatvedība ir jākārto tā, lai no tās varētu gūt skaidru priekšstatu par konkrētā uzņēmuma darījumiem, to norisi, grāmatvedībā ir jāatrodas dokumentiem, kas satur nepieciešamo informāciju par darījumiem. Dokumentus, kuros norādīta nepatiesa informācija, nevar atzīt par ticamiem darījumu esības apliecinošiem dokumentiem, neskatoties uz to, kura persona ir vainojama nepatiesas informācijas uzrādīšanā.

Lai varētu izmantot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktās priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nodokļu rēķiniem ir jāatbilst faktiski notikušiem darījumiem, gan grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ir jāatbilst tiesību normās noteiktajām prasībām, gan pašiem darījumiem ir jābūt faktiski notikušiem tieši ar rēķinos norādītajiem darījumu partneriem.

[5.2] Valsts ieņēmumu dienests pamatoti neatzina pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf" un SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms".

No 2010., 2011. un 2012.gadā noslēgtajiem sadarbības līgumiem izriet, ka pieteicēja piegādā minētajām sabiedrībām izejmateriālus un šablonus, no kuriem tās saražo dažādus apģērbus. SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf" un SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms" izrakstīja pieteicējai no viena līdz pieciem rēķiniem par šūšanas pakalpojumu sniegšanu. Par minētajiem rēķiniem ir sastādīti pieņemšanas un nodošanas akti.

[5.3] /pers. D/ sniegtie paskaidrojumi par gatavās produkcijas pieņemšanu ir pretrunā ar pieteicējas darbinieces /pers. E/ paskaidrojumiem, jo viņa norādīja, ka nepārbaudīja un nepieņēma produkciju no apakšuzņēmējiem. Lielāka ticamība piešķirama /pers. E/ paskaidrojumam, jo /pers. D/ ir ieinteresēts sniegt nepatiesas ziņas.

[5.4] No SIA „Cats" amatpersonas /pers. H/ liecības izriet, ka viņa neveica saimniecisko darbību. Viņa nevarēja sniegt būtiskas ziņas par sabiedrību un pieteicēju, tās valdes locekļa vārdu neatceras. Tāpat /pers. H/ nezina, kas ir cesija vai vekselis. No lietā esošajiem pierādījumiem par darījumiem ar SIA „Cats" nav iespējams gūt priekšstatu par darījuma faktiskajiem apstākļiem un tā izpildi.

[5.5] SIA „Gaf" valdes loceklis /pers. I/ liecināja, ka par pieteicēju neko nezina, līgumus vai rēķinus nav parakstījis.

[5.6] SIA „Agroms" valdes loceklis /pers. J/ tiesas sēdē par pieteicēju, /pers. D/ vai šūšanas pakalpojumu sniegšanu neko pastāstīt nevarēja. Tāpat liecinieks nevarēja sniegt ziņas par to, kāda ir sabiedrības juridiskā adrese vai to, kura persona kārtoja grāmatvedību. Liecinieks paskaidroja, ka SIA „Agroms" vārdā darījumus nav slēdzis, neatceras, kādus dokumentus ir parakstījis. Informācija par SIA „Agroms" darījuma partneriem liecina, ka tie nesniedza pieteicējas nolīgtos pakalpojumus.

[5.7] SIA „Visus 100" valdes locekļa /pers. K/ (tagad /pers. L/), SIA „Kitix" valdes locekļa /pers. M/ un SIA „Aldreks" valdes locekļa /pers. N/ liecības nebija iespējams iegūt.

Pieteicēja nav sniegusi paskaidrojumu par darījumiem ar SIA „Visus 100". SIA „Kitix" deklarētais darbības veids neatbilst strīdus darījumu būtībai. SIA „Aldreks" Valsts ieņēmumu dienestam nodevusi tikai darījumu dokumentus, bet nav sniegusi informāciju par darījuma noslēgšanas un izpildes apstākļiem.

SIA „Visus 100", SIA „Kitix" un SIA „Aldreks" nebija darbaspēka un materiāltehnisko resursu strīdus darījumu veikšanai. Informācija par minēto sabiedrību deklarētajiem darījumu partneriem liecina, ka tie nevarēja sniegt pieteicējas nolīgtos pakalpojumus. Minētais un konstatētās pretrunas produkcijas pieņemšanas procesā liecina par darījumu mākslīgo raksturu.

[5.8] Pieteicēja, ievērojot strīdus darījumu būtību, nevarēja nezināt, ka darījumi ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf" un SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms" faktiski nav notikuši.

[5.9] Pārsūdzētajā lēmumā, pamatojoties uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 32.pantu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, veiktais soda un nokavējuma naudas aprēķins ir pareizs.

[5.10] Tā kā strīdus darījumu dokumenti nav uzskatāmi par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti samazināja peļņas un zaudējumu aprēķinā uzrādītās izmaksas 2011. un 2012.gadā, koriģējot uzņēmumu ienākuma nodokli.

[5.11] Pieteicēja un /pers. D/ 2009.gada 22.maijā noslēdza pilnvarojuma līgumu, ar kuru /pers. D/ apņemas pārzināt visas pieteicējas lietas un pārstāvēt tās intereses visos ar šīm lietām saistītajos jautājumos. /pers. D/ pārstāvību veica bez atlīdzības.

/pers. D/ nebija uzņēmies veikt tādus pienākumus, par kuriem ir slēdzams darba līgums. Viņš komunicēja ar sadarbības partneriem, parakstīja darījumu dokumentus. Nav konstatējams, ka /pers. D/ parakstīja dokumentus bez atlīdzības nolūkā izvairīties no valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu vai iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumu veikšanas. /pers. D/ nebija pakļauts noteiktai darba kārtībai un darba devēja norādījumiem, jo viņš ir pieteicējas kapitāldaļu īpašnieks un augstākā amatpersona, kura pati nosaka darba kārtību uzņēmumā. /pers. D/, uzdodot sev pārzināt visas pieteicējas lietas un pārstāvēt tās intereses, nav ar pieteicēju vienojies par būtiskajiem darba līguma nosacījumiem. Turklāt Valsts ieņēmumu dienests, neatzīstot strīdus darījumus, apstrīdēja arī to, ka /pers. D/ faktiski veicis darījumu organizēšanai un izpildei nepieciešamās darbības. Pārsūdzētais lēmums daļā par papildus aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, nokavējuma un soda naudu ir atceļams.

[5.12] /pers. D/ noformēja cesijas līgumus ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms" par prasījuma tiesību nodošanu pret pieteicēju. Puses vienojās, ka atlīdzību par prasījuma tiesību nodošanu /pers. D/ samaksā, izmantojot savā īpašumā esošos ārvalstīs reģistrēto uzņēmumu Garvven Agency Limited vai Sabkonvent S.A. vekseļus. Prasījuma tiesību dzēšanai starp /pers. D/ un pieteicēju tika noformēti aizdevuma līgumi.

Pieteicējai par /pers. D/ gūto ienākumu ir jāmaksā iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

/pers. D/ vekseļus iegādājās no /pers. P/ un /pers. R/, maksājot par tiem skaidrā naudā. /pers. D/ nav paskaidrojis, kā viņš pārbaudīja, vai iegādātie vērtspapīri nav viltoti, vai personas, kas tos pārdeva, bija to likumīgās turētājas. Ir apšaubāmi, ka kreditori savu prasījumu dzēšanai, kuru vērtība ir ievērojama, pieņemtu vekseļus, nepārbaudot to segumu un nepārliecinoties par to juridisko spēku. Sabiedrības naudas līdzekļu vietā pieņēma nepārbaudītus vekseļus, iepriekš nezinot, kā tie izskatās, jo saskaņā ar /pers. D/ norādīto viņš apsprieda darījumus telefoniski, vekseļi tika nodoti šoferiem, kuru vārdi viņam nav zināmi. Minētais liecina par saskaņotu darbību, lai noformētu fiktīvas pieteicējas parādsaistības pret /pers. D/.

Par darījumu mākslīgo raksturu liecina arī tas, ka vekseļu izsniegšanas datumā Garwen Agency Limited nav bijusi reģistrēta kā saimnieciskās darbības veicēja, personai, kura parakstīja vekseļus, nebija paraksta tiesības. Turklāt uz vekseļiem nav atzīmju par viņa pilnvarojumu un par valsts nodevas samaksu. Savukārt par uzņēmuma Sabkonvent S.A. vekseļiem nav iesniegti dokumenti, kas apliecina to juridisko spēku. Turklāt nav pierādījumu tam, ka tos parakstījusi tiesīgā persona.

[5.13] Saskaņā ar likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5.panta ceturto daļu Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti palielinājis administrācijas izmaksas par 150 700,62 *euro* (105 913 Ls) un 4103,56 *euro* (2884 Ls). Uzņēmumu ienākuma nodokļa apmērs ir koriģējams.

[5.14] Pārsūdzētais lēmums bija jāpieņem līdz 2014.gada 21.martam. Nokavējot minēto termiņu, Valsts ieņēmumu dienests pieļāva procesuālu pārkāpumu. Tā kā pārkāpums nav ietekmējis pārsūdzētā lēmuma saturu, tas nav pamats tā atcelšanai.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 16.aprīļa spriedumu daļā, ar kuru pieteicējas pieteikums apmierināts un Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmums Nr.22.10/L-12687 atcelts daļā par aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī par ar valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu saistīto summu iekļaušanu pieteicējas saimnieciskās darbības izmaksās un attiecīgi noteiktiem maksājumiem budžetā, Valsts ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzībā norādīti tālāk minētie argumenti.

[6.1] /pers. D/ ne tikai vadīja un pārstāvēja pieteicēju, bet arī faktiski veica pārējo uzņēmuma darba organizāciju, kontaktējās ar pasūtītājiem un piegādātājiem, piedalījās pasūtījumu saņemšanā un nodošanā izpildītājiem. Minētās darbības neietilpa /pers. T/ vai /pers. E/ pienākumos. Neatkarīgi no tā, ka strīdus darījumi netiek atzīti, nav apstrīdēta pakalpojumu faktiska saņemšana un preču tālāka realizācija. /pers. D/ tāpat bija jāveic attiecīgās darbības, lai nodrošinātu pieteicējas saistību izpildi.

/pers. D/ veiktās darbības, kas nav ietvertas Komerclikuma 221.panta pirmajā daļā, ir uzskatāmas par darba ņēmēja pienākumiem, par kuriem bija jāizmaksā atalgojums.

[6.2] Tā kā /pers. D/ bija pieteicējas darbinieks, par viņa saņemtajiem naudas līdzekļiem 146 096,21 *euro* (102 677 Ls) pieteicējai ir jāmaksā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests pamatoti koriģēja uzņēmumu ienākuma nodokļa apmēru.

[7] Pieteicēja paskaidrojumu par Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību nav iesniegusi.

[8] Apgabaltiesas sēdē atbildētājās pārstāve apelācijas sūdzību uzturēja uz tajā norādīto argumentu pamata. Pieteicējas pārstāvis uz tiesas sēdi nebija ieradies, lūdza lietu izskatīt bez viņa klātbūtnes. Apgabaltiesas sēdē kā liecinieki nopratināti /pers. D/, /pers. T/, /pers. U/, /pers. E/.

Motīvu daļa

[9] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku argumentiem, atzīst, ka atbildētājas apelācijas sūdzība ir pamatota, pieteikums pārsūdzētajā daļā ir noraidāms.

[10] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 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 aprēķināmā atlīdzība ir vienāda vai mazāka par to vai ja faktisko atlīdzību nav iespējams noteikt, un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā. Ja nav iespējams noteikt periodu, kurā darba devējs ir nodarbinājis personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, uzskatāms, ka persona ir jau nodarbināta trīs mēnešus, ieskaitot to kalendāra mēnesi, kurā pārkāpums atklāts, ja vien darba devējs vai darbinieks nevar pierādīt īsāku darba tiesisko attiecību

pastāvēšanas ilgumu.

Minētā tiesību norma piemērojama tikai tad, ja persona ir nodarbināta atbilstoši šajā normā tieši uzskaitītajiem līgumiem, proti, ja persona ir bijusi nodarbināta uz darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līguma pamata (*sal. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 23.marta sprieduma lietā Nr.SKA-69/2011 7.punkts*). Lai atzītu, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti šajā lietā piemērojis likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1]pantu, ir jāpierāda, ka pieteicējas kā darba devējas un /pers. D/ kā darbinieka starpā bija nodibinātas tieši darba tiesiskās attiecības.

[11] Civillikuma 2178.pants paredz, ka ar darba līgumu viena puse uzņemas strādāt otrai darbu par atlīdzību. Civillikuma 2179.panta otrā daļa noteic, ja saistības mērķis ir nevis darbs vispār, bet kāds noteikts darba rezultāts, tad līgums par to nav uzskatāms par darba līgumu, bet par uzņēmumu.

Darba līgums ir civiltiesisks līgums un puses to slēdz pēc savas brīvas izvēles. Turklāt atbilstoši tiesiskajam regulējumam personas no vairākiem līgumu veidiem var izvēlēties, tieši ar kuru sevi saistīt, uzņemoties par atlīdzību veikt kādu noteiktu darbu (uzdevumu) citas personas labā. Tādējādi, no vienas puses, ir jārespektē privātpersonu griba nedibināt darba tiesiskās attiecības (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 23.marta sprieduma lietā Nr.SKA-69/2011 9.punktu*).

Lai pareizi konstatētu, vai konkrēta darba (uzdevuma) veikšana notikusi tieši darba tiesisko attiecību ietvaros, ir vērtējams, vai pastāv darba tiesisko attiecību iezīmju kopums. Viena no iezīmēm ir, ka tās ir atlīdzības attiecības. Taču par darba tiesisko attiecību esību var liecināt arī citas iezīmes, kas vērtējamas kopumā, piemēram, ka svarīgāks ir darba process, nevis tikai darba rezultāts; ka darbinieks ir pakļauts noteiktai darba kārtībai un darba devēja norādījumiem; ka tās ir ilgstošas, turpinātas tiesiskās attiecības, jo tās parasti nenodibina uz vienu darba izpildījumu. Taču darba veikšana pati par sevi vien neliecina par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-36/2011 9.punktu*).

[12] Komerclikuma 221.panta pirmā daļa noteic, ka valde ir sabiedrības izpildinstitūcija, kura vada un pārstāv sabiedrību. Komerclikuma 221.panta astotā daļa noteic, ka valdes loceklim ir tiesības uz atlīdzību, kas atbilst viņa pienākumiem un sabiedrības finansiālajam stāvoklim. Atlīdzības apmēru nosaka ar padomes lēmumu, bet, ja sabiedrībai nav padomes, ar dalībnieku lēmumu.

Viss, kur sabiedrība stājas attiecībās ar trešo personu, attiecas uz pārstāvību. Valde ir sabiedrības kā juridiskas personas likumiskais pārstāvis. Savukārt sabiedrības vadības funkcija izpaužas kā uz sabiedrības darbības nodrošināšanu vērsto pasākumu kompleksa realizācija, kas notiek sabiedrības iekšienē. Valdes veiktā sabiedrības vadīšana ietver, piemēram, lēmumu pieņemšanu, darbības organizēšanu un nodrošināšanu, darba iekšējās kārtības noteikumu un instrukciju apstiprināšanu, dalībnieku sapulču sasaukšanu un noturēšanas organizēšanu un nodrošināšanu, dokumentu sagatavošanu, grāmatvedības kārtošanu, dalībnieku reģistra kārtošanu, gada pārskata sastādīšanas nodrošināšanu utt. (*sk. Strupišs A. Uzņēmuma vadītāja rokasgrāmata. Rīga: Dienas Bizness, 2003*). Valdes locekļa funkcijās neietilpst faktisku darbību veikšana, ciktāl tā nav nepieciešama, lai nodrošinātu iepriekš minēto pienākumu izpildi (*sk., piem., Lielkalne B. Valdes kā sabiedrības likumiskā pārstāvja funkcijas. Jurista vārds Nr.9 (708), 2012.gada 28.februāris*).

[13] /pers. D/ no 2009.gada 22.maija ir pieteicējas valdes loceklis. 2009.gada 22.maijā /pers. D/ saskaņā ar pilnvarojuma līgumu ir apņēmies pārzināt visas pieteicējas lietas, pārstāvēt pieteicēju, veikt šos pienākumus bez atlīdzības (*lietas 2.sējuma 3.lapas otrais atvērums*). /pers. D/ 2009.gada 22.maijā pilnvaroja /pers. T/ veikt visas nepieciešamās darbības, lai pārstāvētu SIA „Zaita", noformēt un parakstīt tās vārdā visus dokumentus (*lietas 2.sējuma 3.lapa*). 2011.gada 10.janvārī ir noformēta arī darba instrukcija, tajā minēts, ka /pers. T/ ir ražošanas direktore, viņas pienākumos ietilpst vadīt SIA „Zaita" darbību, pārstāvēt to, parakstīt visus līgumus SIA „Zaita" vārdā u.c. (*lietas 1.sējuma 48., 49.lapa*). No noformētajiem dokumentiem izriet, ka /pers. T/ faktiski vadīja un pārstāvēja SIA „Zaita", arī parakstīja visus dokumentus. /pers. D/ uz pilnvarojuma līguma pamata pārstāvēja un vadīja pieteicēju bez atlīdzības.

Vienlaikus lietā ir virkne dokumentu par darījumiem ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms". Visus darījumu apliecinošos dokumentus (līgumus, rēķinus, darbu pieņemšanas aktus) ar minētajām uzņēmējsabiedrībām no pieteicējas puses ir parakstījis /pers. D/ (*lietas 1.sējuma 102.-130.lapa*). No /pers. T/ liecības apelācijas instances tiesas sēdē izriet, ka /pers. T/ kopumā organizēja SIA „Zaita" darbu, sadarbojās ar pasūtītājiem, parakstīja visas pavadzīmes, pati pieņēma piegādātās preces. Tajā pašā laikā /pers. T/ neatceras darījumus ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms", neko konkrētāk par šo darījumu noslēgšanu un izpildi viņa pastāstīt nevar. Apgabaltiesai nav pamata uzskatīt, ka /pers. T/ būtu organizējusi darījumu noslēgšanu un piedalījusies darījumu izpildē ar minētajām uzņēmējsabiedrībām. Arī no /pers. AB/ liecības izriet, ka viņas pienākumos neietilpa dokumentu sagatavošana, viņa nepiedalījās preču pieņemšanā, viņa uzņēmumā pārbaudīja saražotās produkcijas kvalitāti, atbilstību pasūtījumam (*lietas 4.sējuma 242.lapas otrais atvērums*).

Tā kā /pers. D/ ir parakstījis visus darījumu apliecinošos dokumentus ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms", bet /pers. T/ un citi pieteicējas darbinieki nav informēti ne par darījuma noslēgšanas, ne izpildes apstākļiem ar minētajām uzņēmējsabiedrībām, apgabaltiesa secina, ka pats /pers. D/ ir piedalījies darījumu noslēgšanā un izpildē ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms".

Apelācijas instances tiesas sēdē /pers. D/ noliedz, ka viņš ir bijis informēts par darījumiem ar SIA „Cats", SIA „Visus

100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms", faktiski piedalījies darījumu izpildē , taču minētā liecība ir pretrunā ar /pers. D/ sākotnēji sniegtajiem paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestā. /pers. D/ sniegtajos paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestā norādīts, ar kādām personām pieteicējas pārstāvji kontaktējas, kā tika noslēgti līgumi, kā notika vienošanās par izpildāmajiem darbiem, kā minētie darbi tika pieņemti (*lietas 1.sējuma 134.-140.lapa*). No minētajiem paskaidrojumiem izriet, ka /pers. D/ ir bijis iesaistīts darījumu noformēšanā un izpildē ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms". Apstāklis, ka pirmās instances tiesa šos darījumus atzinusi par fiktīviem, nav pietiekams, lai atzītu, ka /pers. D/ nav piedalījies fiktīvo darījumu organizēšanā.

Turklāt no lietā esošajiem pierādījumiem arī izriet, ka /pers. D/ ir saņēmis atlīdzību par darbu SIA „Zaita". Pirmās instances tiesa sprieduma 17.3.punktā ir pamatoti secinājusi, ka /pers. D/ noslēgtie cesijas līgumi ar SIA „Cats", SIA „Visus 100", SIA „Gaf", SIA „Kitix", SIA „Aldreks" un SIA „Agroms" par prasījuma tiesību pret pieteicēju nodošanu /pers. D/ ir fiktīvi. Par fiktīviem pirmās instances tiesa atzina arī noslēgtos aizdevuma līgumus starp pieteicēju un /pers. D/ prasījuma tiesību dzēšanai. Apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma 17.3.punktā norādītajam pamatojumam saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu. Pieteicēja minētos tiesas secinājumus nav apšaubījusi, jo tiesas spriedumu pieteicēja nepārsūdzēja.

Attiecīgi /pers. D/ skaidrā un bezskaidrā naudā izmaksātās summas (*lietas 4.sējuma 6.-48.lapa*) nav saistītas ar aizdevuma atmaksu, tā faktiski ir samaksa par darbu uzņēmējsabiedrībā. Lai arī /pers. D/ tiesas sēdē liecināja, ka šādi aizdevumi nav noformēti, summas viņš nav saņēmis, lietā esošie pierādījumi (noformētie cesijas un aizdevuma līgumi, kases izdevumu orderi, konta pārskati) liecina par pretējo. Ievērojot minēto, /pers. D/ ir strādājis SIA „Zaita" par atlīdzību. Veikto darbu apjoms ir pārsniedzis Komerclikuma 221.panta pirmajā daļā minēto valdes funkciju apjomu vadīt un pārstāvēt sabiedrību. Iestāde pamatoti aprēķināja valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, soda naudu un nokavējuma naudu. Pieteicēja nav norādījusi uz iestādes veikto aprēķinu nepareizību. Arī apgabaltiesa šādus apstākļus nekonstatē.

[14] Ievērojot minētos apsvērumus, Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmums Nr.22.10/L-12687 pārsūdzētajā daļā atzīstams par tiesisku. Pirmās instances tiesa daļēji nav pareizi novērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Zaita" pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 9.maija lēmuma Nr.22.10/L-12687 atcelšanu daļā par aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī par ar valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu saistīto summu iekļaušanu SIA „Zaita" saimnieciskās darbības izmaksās un attiecīgi noteiktajiem maksājumiem budžetā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja A.Zariņa

Tiesneses L.Konošonoka

L.Vīnkalna