Lietas Nr. A420422314
Lietas arhīva Nr. AA43-1327-16/2

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 9.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente U.Mihailova, tiesneši V.Poķis un A.Zariņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „RITAL D" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 21.novembra lēmuma Nr.22.9/L-33957 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „RITAL D" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 28.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) ģenerāldirektora 2014.gada 21.novembra lēmumu Nr.22.9/L-339547 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) kā administratīvā akta galīgo noformējumu SIA „RITAL D" papildus aprēķinātas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk – obligātās iemaksas vai VSAOI) 241 477,57 euro, soda nauda 36 221,66 euro un nokavējuma nauda 56 500,53 euro, kā arī palielināti 2012.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā deklarētie uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi par 376 598,60 euro. Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] Dienests atzina, ka SIA „RITAL D" darba ņēmēju norīkošana darbam Vācijas uzņēmumā „D?ringer Fleischkontol Engelbert Stukenborg" GmbH & ??. KG (turpmāk – Vācijas uzņēmums) ir uzskatāma par darbinieku nosūtīšanu starptautisko pakalpojumu sniegšanai Darba likuma 14.panta izpratnē un līdz ar to SIA „RITAL D" darbiniekiem aprēķinātā dienas nauda saskaņā ar Ministru kabineta 2010.gada 12.oktobra noteikumiem Nr.969 „Kārtība, kādā atlīdzināmi ar komandējumiem saistītie izdevumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.969) ir uzskatāma par darba devēja atlīdzību, nevis par dienas naudas maksājumiem, un no tās aprēķināmas obligātās iemaksas.

[1.2] Ņemot vērā SIA „RITAL D" uz Vāciju nosūtītajiem darbiniekiem aprēķinātās dienas naudas apmēru, atbilstoši dienesta rīcībā esošajiem nodokļu maksātāja noformētajiem rīkojumiem un dienas naudas aprēķiniem, noteikts papildu ar VSAOI apliekamo objektu (darba ņēmēju ienākumu bruto apmēru) gan kopumā par 2012.gada maiju – 2013.gada janvāri 485 622,38 latu apmērā, gan personificēti. SIA „RITAL D" papildu nomaksai aprēķinātas VSAOI 241 477,57 euro apmērā.

[1.3] Ņemot vērā, ka SIA „RITAL D" nav izdarījusi atkārtotu nodokļu pārkāpumu, ir ievērojusi deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojusies ar nodokļu administrāciju, SIA „RITAL D" pēc pārbaudes uzlikto soda naudu noteikts nomaksai budžetā 50 procentu apmērā no aprēķinātās – 36 221,66 euro.

[1.4] Veiktas korekcijas SIA „RITAL D" 2012.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā, samazinot 2012.gada apliekamo ienākumu par 264 675 latiem. Līdz ar to veikto korekciju rezultātā SIA „RITAL D" palielināti 2012.gada deklarācijā deklarētie uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi par 376 598,60 euro.

[2] SIA „RITAL D" iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Dienests nav pēc būtības izvērtējis SIA „RITAL D" apstrīdēšanas iesniegumā paustos argumentus. Dienests nav ievērojis pienākumu pienācīgi pamatot izdoto nelabvēlīgo administratīvo aktu.

[2.2] Dienests nav vērtējis SIA „RITAL D" argumentus par komandējumu mērķi un ārējiem apstākļiem, kas lieguši sasniegt saimniecisko mērķi, kas detalizēti norādīts 2014.gada 16.oktobra papildinājumos.

[2.3] Pat pieņemot, ka darbinieki ne tikai teorētiski un praktiski mācījās, Darba likuma 14.pantā nekas nav minēts par to, ka uz citu valsti nosūtītajiem darbiniekiem nebūtu jāmaksā dienas nauda vai šādā gadījumā nebūtu piemērojami Ministru kabineta noteikumi par komandējuma izdevumu atlīdzību.

[2.4] SIA „RITAL D" darbiniekus uz Vācijas uzņēmumu sūtīja nolūkā iegūt un/vai celt kvalifikāciju. Vācijas filiāles pienākums bija organizēt un kontrolēt SIA „RITAL D" komandēto darbinieku apmācību. Izdevumus daļēji sedza Vācijas filiāle, daļēji paši komandētie darbinieki.

[2.5] Par komandēto darbinieku teorētisko apmācību tika noslēgts līgums ar „Cimex Group" GmbH, pēc tās apguves praktiskā apmācība un treniņi tika veikti Vācijas uzņēmumā. Teorētisko apmācību izmaksas sedza paši darbinieki, jo šie izdevumi un apmācības rezultāts ir personificēts.

[2.6] Praktiskā apmācība tika organizēta pēc savstarpēji izdevīgas sadarbības ar Vācijas uzņēmumu. Noslēgtā līguma ietvaros Vācijas filiāle bija tiesīga izrakstīt rēķinus par faktiski apstrādātiem kautķermeņiem 0,03 euro par vienu vienību, kas ir zem reālās tirgus cenas, pretī saņemot sistēmisku praktisku apmācību reālā darba vidē Eiropas Savienības gaļas pārstrādes uzņēmumā ar praktisku kaušanas procesa sistēmas izzināšanu un pieredzes pārņemšanu. Noslēgtais līgums satur apmācības elementu.

[2.7] Komandējuma laikā ne SIA „RITAL D", ne tā Vācijas filiāle nenodrošināja un neapmaksāja citus komandēto darbinieku ēdināšanas un/vai personiskos izdevumus – kancelejas preces, mācību materiālus u.tml.

[2.8] Pārsūdzētajā lēmumā nekorekti interpretētas Darba likuma normas, un līdz ar to arī veikti nepareizi secinājumi, kā arī jebkurā gadījumā veikts nepareizs aprēķins.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 28.oktobra spriedumu pieteikums noraidīts. Tiesa secināja, ka SIA „RITAL D" darbinieku uzturēšanās un darbs Vācijā nav kvalificējams kā atrašanās komandējumā Noteikumu Nr.969 izpratnē un uz viņiem izmaksātajām dienas naudām nav attiecināmas Noteikumu Nr.969 normas. Dienas naudas summas, ko SIA „RITAL D" izmaksāja saviem Vācijā nodarbinātajiem darbiniekiem, veido darba atlīdzības daļu un ir apliekamas ar obligātajām iemaksām.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 28.oktobra spriedumu SIA „RITAL D" iesniedza apelācijas sūdzību, tajā norādot pieteikumā un turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa spriedumā nepareizi un pilnīgi nepamatoti norādījusi, ka lietā nav strīda, ka SIA „RITAL D" citā valstī – Vācijā – tika reģistrēta filiāle pakalpojuma (cūku kaušanas) līguma izpildei.

[4.2] Tiesa ir nepamatoti šauri koncentrējusies uz faktu, ka pats līgums nesatur nekādas norādes par darbinieku apmācīšanu. Nevar noliegt, ka Vācijas uzņēmumam bija daļējs praktisks labums no SIA „RITAL D" darbinieku pienesuma, ar ko var izskaidrot 2012.gada 19.aprīļa līguma formulējumu akcentu uz praktisku darba darīšanu, taču nedrīkst aizmirst, ka SIA „RITAL D" mērķis bija apmācīt darbiniekus, kurus bez prakses šādā profesijā nav iespējams kvalitatīvi apmācīt.

[4.3] Kā tiesas sēdē norādījusi lieciniece /pers. D/, SIA „RITAL D" darbinieki pēc teorētiskās apmācības saņemšanas no „Cimex Group" GmbH, Vācijas uzņēmumā sākotnēji trenējās uz brāķētiem cūku kautķermeņiem, un tikai vēlāk, apgūstot iemaņas, Vācijas uzņēmuma meistaru uzraudzībā ir veikuši praktisko apmācību reālā darba vidē arī uz ražošanā izmantojama materiāla. Ar to apmācāmie darbinieki ir izpildījuši arī 2012.gada 19.aprīļa līguma normas, tomēr apmācāmie darbinieki līdz ar to nav kļuvuši par pastāvīgiem darbiniekiem Vācijas uzņēmumā un nav tikuši atstāti bez instruktoru uzraudzības ne mirkli. Minētos argumentus tiesa spriedumā nav vērtējusi.

[4.4] Tiesa nepamatoti norobežojas no fakta, ka praktiskā darba izpilde vienmēr ir apmācības procesa sastāvdaļa, nevis kā pastāvīgs darbs, kura gadījumā būtu norādīts – „veikts darbs Vācijas uzņēmumā" vai tamlīdzīgi. Tiesa arī nepamato, kāpēc tā nevērtē starp SIA „RITAL D" un „Cimex Group" GmbH noslēgto līgumu par komandēto darbinieku teorētisko apmācību.

[4.5] Tiesas sēdē visi liecinieki norādīja, ka ne mirkli nebija atstāti bez Vācijas uzņēmuma meistara uzraudzības, arī apliecināja, ka no saņemtās komandējuma dienas naudas paši apmaksāja teorētiskās apmācības, tā kā šie izdevumi un apmācības rezultāts bija personificēti, atkarībā no pašu komandēto darbinieku vēlmēm un spējām apgūt noteiktu operāciju iemaņas. Tāpat apmaksāja savu ēdināšanu, citus faktiskos izdevumus saistībā ar norīkojumu komandējumā.

[4.6] SIA „RITAL D" darbinieki tika pieņemti darbā ar nolūku tos apmācīt un nodarbināt SIA „RITAL D" jaunajā gaļas pārstrādes cehā – kautuvē, Daugavpilī. Tā kā kautuvi SIA „RITAL D" nevarēja uzcelt sakarā ar apstākļiem, kas nebija no tā atkarīgi – cūku mēra gadījumu Latvijā izraisīts Krievijas Federācijas aizliegums jebkāda veida viegli apstrādātas cūkgaļas importa aizliegums uz nenoteiktu laiku, lielākā daļa darbinieku pēc atgriešanās no apmācībām Vācijā uzteica darba līgumus. Tomēr vairāki darbinieki, pēc apmācībām Vācijā un pēc kvalifikācijas iegūšanas turpināja darba attiecības atbilstoši noslēgtajiem darba līgumiem SIA „RITAL D" uzņēmumā Latvijā. Tiesa to nav pieminējusi un vērtējusi.

[4.7] Tiesa pretēji Administratīvā procesa likuma 154.panta trešajai daļai spriedumā nenorāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

[4.8] Sertifikāta A1 noformēšana SIA „RITAL D" darbiniekiem neizslēdz to komandējuma iespējamību. Minētie apstākļi un to pamatojošie pierādījumi nav tikuši izvērtēti spriedumā.

[4.9] Tiesa Vācijas Rieturnu Federālā finanšu biroja sniegto informāciju un Vācijas muitas pārvaldes pārbaudi nav izvērtējusi atbilstoši faktiskajai situācijai. Tiesa izdarīja nepamatotu secinājumu, ka Vācijas muitas pārvaldes darbinieki ir konstatējuši, ka SIA „RITAL D" darbinieki tika nodarbināti Vācijas uzņēmumā, sniedzot tieši pakalpojumu.

[4.10] Tiesa nepamato, kāpēc tiek atstāti bez ievērības tie pierādījumi, kas pamato SIA „RITAL D" darbinieku faktisku apmācīšanu un kāpēc praktiska darba veikšanas elementi pilnībā izslēdz apmācības faktu konkrētajā situācijā. Tāpat tiesa nav argumentējusi, kāpēc, pat pieņemot, ka Vācijas uzņēmums daļēji saņēma pakalpojuma elementus, tiem būtu liedzamas tiesības uz komandējuma naudu Noteikumu Nr.969 izpratnē.

[5] Dienests paskaidrojumā par SIA „RITAL D" apelācijas sūdzību atzina to par nepamatotu, norādot uz turpmāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Audita laikā tika iegūti pierādījumi, kas apliecina ne tikai to, ka darbinieki darbam uz Vāciju nav nosūtīti mācību komandējumā, bet arī to, ka darbiniekiem izmaksātās naudas summas nav bijušas vērstas uz darbinieku izdevumu kompensēšanu.

[5.2] Apšaubāms ir SIA „RITAL D" minētais mērķis darbinieku nosūtīšanai uz Vāciju, jo gadījumā, ja Vācijas uzņēmumam būtu bijis pienākums veikt SIA „RITAL D" darbinieku apmācīšanu, SIA „RITAL D" būtu parakstījusi citāda satura līgumu.

[5.3] SIA „RITAL D" nav uzrādījusi nevienu pierādījumu par to, ka jebkādi darbinieku izdevumi būtu kompensēti, gluži pretēji, SIA „RITAL D" vēl norāda, ka darbinieki par saviem naudas līdzekļiem ir apmaksājuši teorētiskās apmācības, kā arī īri par dzīvokļiem.

[5.4] SIA „RITAL D" norādītais par darbinieku apmācībām nesniedz loģisku izskaidrojumu tam, kādēļ Vācijas sabiedrība ir iesaistījusies šādā darījumā.

[6] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.pantu pirmo daļu, lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[7] Izvērtējusi lietā esošos pierādījumus un lietas dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[8] Apgabaltiesa secina, ka lietā pastāv strīds, vai pieteicējas darba ņēmēju norīkošana darbam Vācijas uzņēmumā ir uzskatāma par darbinieku nosūtīšanu starptautisko pakalpojumu sniegšanai Darba likuma 14.panta izpratnē un līdz ar to SIA „RITAL D" darbiniekiem aprēķinātā dienas nauda saskaņā ar Noteikumiem Nr.969 ir uzskatāma par darba devēja atlīdzību, nevis par dienas naudas maksājumiem, un no tās aprēķināmas obligātās iemaksas.

[9] Noteikumu Nr.969 2.punkts paredz, ka par komandējumu šo noteikumu izpratnē uzskatāms arī ar komersanta vadītāja rakstisku rīkojumu apstiprināts darbinieka brauciens uz noteiktu laiku uz ārvalstīm, lai pildītu darba vai dienesta uzdevumus vai papildinātu zināšanas un paaugstinātu kvalifikāciju (mācību komandējums).

Atbilstoši Noteikumu Nr.969 8.punktam darbiniekam par komandējuma laiku atlīdzina, citstarp, dienas naudu, lai kompensētu papildu izdevumus, kas rodas komandējuma laikā (piemēram, par ēdināšanu, dažādiem pakalpojumiem), ceļa (transporta) izdevumus, izdevumus par viesnīcu (naktsmītni).

Darba likuma 14.panta pirmā daļa paredz, ka darbinieka nosūtīšana šā likuma izpratnē ir tie gadījumi, kad saistībā ar starptautisko pakalpojumu sniegšanu, citstarp, darba devējs, pamatojoties uz līgumu, ko viņš noslēdzis ar personu, kuras labā tiks veikts darbs, nosūta darbinieku uz citu valsti vai darba devējs nosūta darbinieku uz citā valstī esošu filiāli vai koncernā ietilpstošu uzņēmumu.

Labklājības ministrija kā par valsts politiku darba tiesisko attiecību regulēšanā atbildīgā ministrija, izskaidrojot darba devējiem Darba likuma 14.pantā norādīto darbinieku nosūtīšanas kārtību, norāda, ka darbinieku nosūtīšana būtībā ir komandējums, kas ietver starptautisko elementu – pakalpojumi tiek sniegti citā valstī, kurā tie parasti netiek sniegti, un darbs tiek veikts personas, ar kuru darba devējs ir noslēdzis līgumu par konkrēta darba veikšanu, labā. Tas nozīmē, ka darba devējam, kurš nosūta darbinieku pakalpojumu sniegšanai uz ārvalstīm, ir pienākums ievērot komandējumu noteikumos ietvertās prasības par izdevumu atlīdzināšanu, kas saistīti ar komandējumu (https://www.lm.gov.lv/text/558, skatīts 2016.gada 9.novembrī).

Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2014.gada 30.septembra spriedumā Nr.SKC-2425/2014 secināja, ka Darba likuma 14.pantā

reglamentētā darbinieka nosūtīšana pēc savas būtības atbilst komandējumam, kas ietver starptautisko elementu - pakalpojumi tiek sniegti citā valstī, kurā tie parasti netiek sniegti, un darbs tiek veikts personas, ar kuru darba devējs ir noslēdzis līgumu par konkrēta darba veikšanu, labā. Darbinieka nosūtīšana pēc savas būtības atbilst komandējumam uz ārvalstīm, uz darbinieka nosūtīšanu ir attiecināms Darba likuma 76.panta pirmās daļas 1.punkts, kas ietver darba devēja pienākumu atlīdzināt darbiniekam saistībā ar komandējumu radušos izdevumus.

No minētajām tiesību normām un šo normu skaidrojuma apgabaltiesa secina, ka pieteicējai bija tiesības uz Vāciju nosūtītajiem darbiniekiem, neatkarīgi no tā, vai darbinieku nosūtīšana būtu uzskatāma par komandējumu Noteikumu Nr.969 2.punkta izpratnē vai par darbinieku nosūtīšanu Darba likuma 14.panta izpratnē, atlīdzināt izdevumus, kas saistīti ar komandējumu, attiecīgi izmaksājot komandējuma naudu.

[10] Noteikumu Nr.969 4.punktā noteikts, ka ar iedzīvotāju ienākuma nodokli apliekama tā izdevumu daļa un VSAOI saskaņā ar likumiem veicamas par to izdevumu daļu, kas pārsniedz šajos noteikumos noteiktās normas komandējuma dienas naudai.

Apgabaltiesa konstatē, ka dienests nav atzinis, ka pieteicējas izmaksātā komandējuma dienas nauda pārsniedz Noteikumos Nr. 969 noteiktās normas. Attiecīgi apgabaltiesa nekonstatē pamatu no pieteicējas aprēķinātās komandējuma dienas naudas uz Vāciju no 2012.gada maija līdz 2013.gada janvārim nosūtītajiem darbiniekiem veikt obligātās iemaksas.

[11] Darba likuma 14.panta piektā daļa paredz, ka darba devējam, kas nosūta darbinieku veikt darbu citā Eiropas Savienības dalībvalstī, neatkarīgi no darba līgumam un darba tiesiskajām attiecībām piemērojamā likuma ir pienākums šim nosūtītajam darbiniekam nodrošināt nodarbinātības noteikumu izpildi un darba apstākļus saskaņā ar šā panta trešo daļu atbilstoši attiecīgās valsts normatīvajiem aktiem, kuri regulē darbinieku nosūtīšanu, – un attiecīgi atbilstoši šā panta trešajā daļā noteiktajam arī par minimālo darba algas likmi.

Tādējādi, ja būtu pamats uzskatīt, ka pieteicējas darbinieki tika nosūtīti uz Vāciju darbā, pieteicējai būtu pienākums nodrošināt darbiniekiem arī minimālās algas izmaksu atbilstoši Vācijas normatīvajos aktos noteiktajam.

Apgabaltiesa no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicēja ir nodrošinājusi darbiniekus ar Latvijā noteikto minimālās algas apmēru, bet no interneta resursiem (http://www.db.lv/finanses/makroekonomika/vacijas-minimala-alga-piedzivo-pirmas-simt-dienas-430659, skatīts 2016.gada 9.novembrī) konstatējams, ka Vācijā 2012. un 2013.gadā nebija normatīvi noteikts minimālās algas apmērs.

Tomēr, ņemot vērā, ka šādi iebildumi pārsūdzētajā lēmumā netika izteikti un obligātās iemaksas veiktas no izmaksātās komandējuma dienas naudas apmēra, apgabaltiesa uzskata, ka apstākļa, vai pieteicējas darbinieki bija nosūtīti uz Vāciju darbā, noskaidrošanai šajā lietā nav izšķirošas nozīmes un apgabaltiesa šos apstākli nepārbauda.

[12] Pamatojoties uz minēto un ņemot vērā, ka pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu noteiktie papildu nodokļi, obligātās iemaksas, soda un nokavējuma nauda ir saistīta ar pieteicējas darbiniekiem izmaksāto komandējuma dienas naudas atzīšanu par darbiniekiem izmaksātu atlīdzību, pārsūdzētais lēmums uz šajā spriedumā norādīto argumentu pamata ir atzīstams par nepamatotu pilnā apjomā un ir atceļams.

[13] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai tās samaksāto valsts nodevu 85,37 euro apmērā par pieteikuma un apelācijas sūdzības iesniegšanu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „RITAL D" pieteikumu apmierināt.

Atcelt no pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 21.novembra lēmuma Nr.22.9/L-33957.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „RITAL D" (reģ. Nr./reģistrācijas numurs/, juridiskā adrese: /adrese A/) valsts nodevu 85,37 euro (astoņdesmit pieci euro un 37 centi) apmērā.

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

Tiesnese referente U.Mihailova

Tiesneši V.Poķis

A.Zariņa