Lietas Nr. A420512213
Lietas arhīva Nr. AA43-0458-16/14

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 16.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente L.Vīnkalna, tiesneses K.Krastiņa un A.Zariņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „RTR" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 23.oktobra lēmuma Nr.22.11/L-26496 atcelšanu daļā, sakarā ar SIA „RTR" un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 10.novembra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestā audita daļa no 2013.gada 4.februāra līdz 2013.gada 3.maijam SIA „RTR" (turpmāk arī – pieteicēja) veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par laika periodu no 2011.gada janvāra līdz 2012.gada septembrim, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par laika periodu no 2011.gada janvāra līdz 2012.gada augustam, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2011.gadu. Pamatojoties uz audita pārskatu Nr.23.23/489, ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2013.gada 3.maija lēmumu Nr.23.23/L-462 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts IIN Ls 3683,43, soda nauda Ls 6909,76 un nokavējuma nauda Ls 619,82, VSAOI Ls 6642,67, soda nauda Ls 19 928,01 un nokavējuma nauda Ls 1027,74, kā arī palielināti 2011.gada zaudējumi par Ls 3521.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2013.gada 23.oktobra lēmumu Nr.22.11/L-26496 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums: 1) atstāts negrozīts daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 3683,43, soda naudu Ls 6909,76 un nokavējuma naudu Ls 619,82, VSAOI Ls 6642,67, soda naudu Ls 19 928,01 un nokavējuma naudu Ls 1027,74, kā arī 2011.gada zaudējumu palielināšanu par Ls 1974; un 2) atcelts daļā par 2011.gada zaudējumu palielināšanu Ls 1547 apmērā.

Lēmumā konstatēts, ka pieteicēja 2011.gada janvārī un februārī nodarbināja amatpersonu /pers. C/ bez darba tiesisko attiecību noformēšanas. Kā VID paskaidroja /pers. C/, 2011.gada janvārī un februārī turpinājās pieteicējas saimnieciskā darbība, tika piesaistīti apakšuzņēmēji kuģu remontiem, /pers. C/ darba pienākumos ietilpa grāmatvedības dokumentu (līgumu, rēķinu) izrakstīšana, aktu noformēšana, materiālu un iekārtu izsniegšana un darbu kontrole. /pers. C/ 2011.gada janvārī nostrādāja 30 stundas, bet februārī – 15 stundas.

Pārbaudē gūti pierādījumi, ka pieteicējai pastāvēja darba attiecības ar SIA „RVG com" nodarbinātajām personām, kuras tika „aizslēptas" aiz juridiskās formas – līguma ar mikrouzņēmumu nodokļa maksātāju SIA „RVG com". SIA „RVG com" bija ekonomiski atkarīga no pieteicējas, jo no tās bija atkarīgs pakalpojumu sniegšanai nepieciešamo resursu, kā arī ienākumu apmērs. SIA „RVG com" un pieteicējas darbinieki kopīgi nodarbināti vienos un tajos pašos objektos un veikuši tos pašus darba pienākumus.

[3] 2013.gada 22.novembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto IIN Ls 3683,43, soda naudu Ls 6909,76 un nokavējuma naudu Ls 619,82, VSAOI Ls 6642,67, soda naudu Ls 19 928,01 un nokavējuma naudu Ls 1027,74, kā arī 2011.gada zaudējumu palielināšanu par Ls 1974. Pieteikums pamatots šādi.

[3.1] Kā uzņēmuma īpašnieks un amatpersona /pers. C/ veica darbus SIA „RTR" bez atlīdzības, kas ir normāla prakse jaundibinātos uzņēmumos.

[3.2] Starp pieteicēju un /pers. D/ noslēgtais darba līgums neaizliedza /pers. D/ stāties darba tiesiskajās attiecībās ar kādu citu darba devēju vai uzsākt savu uzņēmējdarbību, reģistrējot mikrouzņēmumu (izskatāmajā gadījumā – SIA „RVG com"). Izmaiņas pieteicējas darba līgumā ar /pers. D/ tika veiktas tādēļ, ka pieteicēja tobrīd nespēja nodrošināt /pers. D/ ar pilnvērtīgu darba slodzi.

[3.3] Saskaņā ar noslēgto līgumu pieteicēja nodrošināja SIA „RVG com" ar nepieciešamajiem materiāliem un iekārtām, un par to nebija jāslēdz atsevišķs nomas līgums. SIA „RVG com" bija mutiski vienojusies ar SIA „KPV" par smilšu strūklas aparāta nomu.

[3.4] Auditā secinātais, ka SIA „RVG com" saimnieciskā darbība ir ierobežota un tā ir ekonomiski atkarīga no pieteicējas, neatbilst patiesībai. Lietā ir iesniegti pierādījumi, kas apliecina pretējo.

[3.5] 2011.gada 4.jūlijā starp pieteicēju un SIA „RVG com" noslēgtais darbuzņēmuma līgums neparedzēja veicamo darbu specifikācijas, apjomus un izcenojumus. Minētais līgums tika noslēgts uz ilgstošu sadarbību konkrētu pakalpojumu sniegšanai, proti, kuģu korpusu un dažādu to konstrukciju attīrīšanas un krāsošanas darbiem. Šī līguma noslēgšana nenozīmē to, ka pieteicēja būtu nodevusi savas pamatfunkcijas citai komercsabiedrībai.

[4] Paskaidrojumos Administratīvajai rajona tiesai atbildētājs norāda, ka pieteikums ir noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā ietvertajiem apsvērumiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 10.novembra spriedumu pieteikums apmierināts daļēji: Lēmums atcelts daļā, ar kuru pieteicējai noteiktas papildus nomaksai valsts budžetā VSAOI un IIN par 2011.gadu un saistībā ar tām noteiktā soda nauda un nokavējuma nauda; un Lēmums atcelts daļā, ar kuru palielināti pieteicējas zaudējumi par 2011.gadu. Pārējā daļā pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots šādi.

[5.1] Tiesa norādījusi, ka lietā ir strīds par šādiem apstākļiem:

1) vai VID ir pamatoti atzinis, ka pieteicēja 2011.gada janvārī un februārī bija nodarbinājusi tās amatpersonu /pers. C/ un noteikusi pieteicējai papildus nomaksai budžetā VSAOI un saistībā ar tām aprēķināto soda naudu un nokavējuma naudu;

2) vai VID ir pamatoti secinājis, ka pieteicēja ir slēpusi faktiski esošās darba attiecības ar personām, kuras tikušas noformētas kā apakšuzņēmēja SIA „RVG com" darbinieki, un noteikusi pieteicējai papildus nomaksai budžetā IIN, VSAOI un saistībā ar tām aprēķināto soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī koriģējusi pieteicējas 2011.gada zaudējumu apmēru, to palielinot.

[5.2] Vispirms tiesa skaidrojusi, vai starp pieteicēju un /pers. C/ 2011.gada janvārī un februārī faktiski pastāvēja darba tiesiskās attiecības.

No Darba likuma (3. un 4.pants) un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" (1.panta 2.punkta „a" apakšpunkts) tiesību normām izriet, ka darba tiesiskās attiecības pastāv gadījumā, ja darbinieks uz darba līguma pamata par nolīgto darba samaksu veic noteiktu darbu darba devēja vadībā, savukārt darba devējs uz šā darba līguma pamata nodarbina darbinieku. Darba tiesiskās attiecības pastāv gadījumā, ja persona veic darbu citas personas labā, par to saņemot atlīdzību. Tas nozīmē, ka ar darba līgumu darbinieks uzņemas veikt zināmu darbu, pakļaujoties noteiktai darba kārtībai un darba devēja rīkojumiem, bet darba devējs uzņemas maksāt nolīgto darba samaksu un nodrošināt pienācīgus darba apstākļus (*sk. Darba likuma 28.pantu*). No civiltiesisko līgumu klasifikācijas viedokļa darba līgums ir divpusējs (savstarpējs), konsensuāls un atlīdzības līgums (*sk. Latvijas Republikas Civillikuma komentāri. Saistību tiesības. Autoru kolektīvs prof. K. Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. Rīga, 1998, 503. lpp.*). Atbilstoši Civillikuma 2181.pantam, ja arī par darbu nebūtu norunāta nekāda maksa, tad tomēr darbinieks var to prasīt. Tādējādi darba samaksa ir darba līguma būtiska sastāvdaļa.

Ar pilnvarojuma līgumu viena puse uzņemas izpildīt otrai zināmu uzdevumu, bet pilnvaras devējs apņemas pilnvarnieka rīcību atzīt sev par saistošu (Civillikuma 2289.pants). Pilnvarojuma līgums ir konsensuāls līgums. Ja puses nav vienojušās par atlīdzību, tas ir bezatlīdzības un līdz ar to vienpusējs līgums. Ja paredzēta atlīdzība, līgums ir divpusējs (*sk. Torgāns K. Saistību tiesības. II daļa. Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2008, 193. lpp.*).

Saskaņā ar Komerclikuma 224. panta pirmo daļu sabiedrībā ar ierobežotu atbildību valdes loceklis amatā tiek iecelts, pamatojoties uz dalībnieku sapulces lēmumu. Komerctiesību teorijā ir nostiprināta atziņa, ka starp valdes locekli un sabiedrību veidojas pilnvarojuma attiecības, tas ir, valdes loceklis var tikt nodarbināts uz pilnvarojuma līguma pamata. Saskaņā ar Komerclikuma 221.panta astoto daļu 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. Minētais regulējums neliedz sabiedrībai ar valdes locekli noslēgt arī citu civiltiesisku līgumu, piemēram, uzņēmuma līgumu vai darba līgumu. Ja ar valdes locekli tiek noslēgts darba līgums, uz valdes locekli attiecas arī darba tiesisko attiecību regulējums, ciktāl tas nenonāk pretrunā ar Komerclikumu un komerctiesību principiem.

Visos gadījumos, kad valdes loceklim tiek izmaksāta atlīdzība, neatkarīgi, vai ir bijis noslēgts darba līgums vai cits līgums, ienākuma izmaksātājam – kapitālsabiedrībai – rodas pienākums no valdes loceklim aprēķinātās atlīdzības (līdzīgi kā no algota darba ienākuma) ieturēt IIN un VSAOI.

[5.3] Gan darba tiesisko attiecību, gan pilnvarojuma tiesisko attiecību ietvaros persona veic kādu darbību, tomēr tas vienlaikus nenozīmē, ka šāda darbošanās vienmēr ir atzīstama par darba tiesiskajām attiecībām.

Darba tiesisko attiecību pastāvēšana nav aplūkojama tikai no tā, vai starp pusēm ir panākta vienošanās par darbu un par darba samaksu. Svarīgi noskaidrot, vai pusēm vispār ir bijusi vēlme saistīties darba tiesiskajās attiecībās, kuras pakļautas Darba likuma regulējumam. Pat ja ārēji izskatās, ka starp pusēm pastāv darba attiecības, tomēr tās var arī nebūt Darba likuma regulēšanas priekšmets (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2008.gada 10.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-224/2008 13.punktu*).

[5.4] /pers. C/ tiesā liecināja, ka laika periodā, kad viņš bija sabiedrības valdes loceklis, viņš bijis amatpersona arī citos uzņēmumos. 2011.gada janvārī un februārī viņš sabiedrības vārdā noslēdzis kontrahentus. Darbodamies kā privātpersona, viņš tiem izsniedzis lietošanā sev piederošo aprīkojumu. Neilgi pēc tam sabiedrību pārņēmusi /pers. J/.

Attiecībā par 2013.gada 4.marta paskaidrojumā norādīto par 2011.gada janvārī un februārī faktiski nostrādāto stundu skaitu (attiecīgi aptuveni 30 un 15 stundas) /pers. C/ liecināja, ka VID amatpersonai konkrētu stundu skaitu nav nosaucis. Precizēja, ka faktiskais laiks, ko /pers. C/ patērējis līgumu parakstīšanai, bijis vien dažas minūtes.

[5.5] Tiesa kritiski vērtējusi liecinieka /pers. C/ liecībā tiesā sniegtās ziņas, ka viņš nebūtu nosaucis VID amatpersonai nostrādāto stundu skaitu, kā tas fiksēts paskaidrojumā iestādei. No paskaidrojuma redzams, ka /pers. C/ atbildes uz iepriekš sagatavotiem VID darbinieka jautājumiem ir tikušas fiksētas rokrakstā, /pers. C/ ir iepazinies ar sastādītā paskaidrojuma saturu un apliecinājis to ar savu parakstu. Tiesa uzskatījusi, ka nav ticams, ka VID amatpersona ir tīši falsificējusi /pers. C/ paskaidrojuma saturu, izdarot tajā pierakstījumus, un tiesa nav saskatījusi amatpersonas ieinteresētību veikt šādas prettiesiskas darbības, par šādu amatpersonu rīcību nav iesniegtas sūdzības.

[5.6] Tajā pašā laikā tiesa uzskatījusi, ka /pers. C/ paskaidrojumā iepriekš norādītajām ziņām par nostrādātajām stundām lietā nav nozīmes, jo VID nav pierādījis, ka /pers. C/ 2011.gada janvārī un februārī ir veicis darbu darba tiesisko attiecību izpratnē, tas ir, nav konstatējams, ka /pers. C/ būtu pakļāvies zināmai darba kārtībai un darba devēja rīkojumiem. Tiesa atzinusi par ticamu faktu, ka /pers. C/ konkrētajā situācijā ir darbojies kā pieteicējas pilnvarnieks bez atlīdzības.

[5.7] Audita laikā spēkā esošais normatīvais regulējums ir mainīts, lai novērstu tiesību normu nepilnību izmantošanu un samazinātu iespēju, kad ilglaicīgi darbojošās kapitālsabiedrībās netiek deklarēta samaksa nevienam darba ņēmējam. Proti, ar 2013.gada 6.septembra likumu „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu" ir papildināts likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkts ar „m" apakšpunktu, paredzot, ka par darba ņēmēju šā likuma izpratnē uzskatāms arī kapitālsabiedrības valdes loceklis, kas bez atlīdzības veic pienākumus kapitālsabiedrībā, kurai taksācijas gada attiecīgajā mēnesī ir apgrozījums un nav neviena darba ņēmēja vai ir darba ņēmēji, kuru obligāto iemaksu objekts ir mazāks par Ministru kabineta noteiktās minimālās mēneša darba algas apmēru, un kurai pirmstaksācijas gadā apgrozījums bija lielāks par Ministru kabineta noteiktās minimālās mēneša darba algas apmēru, kas reizināts ar koeficientu 3,3 un ar 12 mēnešiem, un nebija neviena darba ņēmēja vai bija darba ņēmēji, kuru obligāto iemaksu objekts bija mazāks par Ministru kabineta noteiktās minimālās mēneša darba algas apmēru.

Tā kā šim normatīvajam aktam nav atpakaļejoša spēka, minētā tiesību norma nevar tikt piemērota, izvērtējot pieteicējas pienākumu

par /pers. C/ veikt VSAOI par 2011.gada janvāri un februāri.

[5.8] Pamatojoties uz minētajiem apsvērumiem, tiesa atzinusi, ka Lēmums ir atceļams daļā, ar kuru pieteicējai noteiktas papildus nomaksai budžetā VSAOI un aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda saistībā ar /pers. C/ nodarbināšanu SIA „RTR" 2011.gada janvārī un februārī.

[5.9] Tiesa pārbaudījusi arī VID secinājumu pamatotību attiecībā uz pieteicējas patieso saistību ar tās apakšuzņēmēju SIA „RVG com".

Tiesa konstatējusi, ka pieteicēja 2011.gada 10.februārī noslēdza darba līgumu ar /pers. D/. Saskaņā ar šo līgumu /pers. D/ tika noteikta sešu dienu darba nedēļa ar septiņu stundu dienas darba laika ilgumu un mēneša darba algu Ls 205 apmērā.

Saskaņā ar 2011.gada 1.aprīļa līgumu noteiktas izmaiņas darba līgumā, nosakot /pers. D/ sešu dienu darba nedēļu ar vienu stundu dienas darba laika ilgumu un mēneša darba algu Ls 50 apmērā.

Pieteicēja un SIA „RVG com" 2011.gada 4.jūlijā noslēdza darbuzņēmuma līgumu par kuģu korpusu un to konstrukciju attīrīšanas un krāsošanas darbu izpildi.

SIA „RVG com" 2011.gada 29.jūlijā, 17.augustā, 2.septembrī, 12.oktobrī, 21.novembrī un 2012.gada 12.aprīlī, 11.maijā, 25.jūlijā, 21.augustā izrakstīja pieteicējai rēķinus par izpildītajiem darbiem uz dažādiem kuģiem.

Šajā laika periodā SIA „RVG com" nodarbināja un aprēķināja darba algas trim līdz četrām personām (*sk. audita pārskata 1.pielikumu*).

[5.10] /pers. D/ liecināja, ka 2011.gada martā pieteicēja nav varējusi viņam nodrošināt pilnu darba dienu, viņam bija radusies vēlme strādāt savā, nevis citu labā, tāpēc viņš nolēmis dibināt savu mikrouzņēmumu – SIA „RVG com". Liecinieks atradis caur paziņām trīs darbiniekus, kuriem apsolījis maksāt par darbu atkarībā no paveiktā darbu apjoma.

Tiesa uzskatījusi /pers. D/ liecības par maz ticamām. Liecinieks, arī atbildot uz vairākkārtējiem jautājumiem, nevarēja ticami paskaidrot iemeslu, kādēļ piekritis darba laika un mēneša darba algas samazinājumam aprīlī, ja viņa mikrouzņēmums pirmo pasūtījumu saņēmis tikai jūlijā. Liecinieks arī liecināja, ka darbiniekus uzrunājis jau pirms sava uzņēmuma nodibināšanas, taču nesniedza skaidrojumu tam, ar ko nodarbojies pats un viņa uzrunātie cilvēki pirms faktiskā darbu sākuma jūlijā (trīs mēnešus vēlāk). Tiesas ieskatā tas nav saprātīgi, jo ikviena persona rēķinās ar potenciāliem ienākumiem un stabilitāti.

Liecinieks arī nevarēja ticami paskaidrot, kā tika panākta vienošanās par pasūtījumu apjomiem un izcenojumiem. No liecinieka sniegtajām liecībām tiesai neradās priekšstats, ka /pers. D/ dibinājis savu mikrouzņēmumu pēc paša iniciatīvas, uz pamatotu aprēķinu bāzes un savā darbībā būtu bijis patstāvīgs. Tiesai radies iespaids, ka /pers. D/ faktiski ir turpinājis veikt tos pašus darba pienākumus, ko līdz šim, bet SIA „RVG com" darbībā viņam ir bijusi formāla loma. Uz to netieši norāda arī liecinieka vairākkārtēja atsaukšanās uz grāmatvedi /pers. K/ (liecinieks nevarēja izklāstīt nodokļu aprēķinu atšķirības SIA un mikrouzņēmumiem, sakot, ka ir par tām informēts, bet nav tajās iedziļinājies, un to labāk zina grāmatvede; grāmatvede arī nodarbojusies ar darbinieku darbā pieņemšanas formālo pusi, sastādot līgumus, rīkojumus u.tml.).

Tiesa norādījusi, ka audita laikā VID, pamatojot SIA „RVG com" ekonomisko saistību ar pieteicēju, kā arī uzņēmumiem (SIA „KVT", SIA „KPV"), konstatējis, ka visos šajos uzņēmumos grāmatvedību kārtojusi viena persona – /pers. K/.

[5.11] VID savus secinājumus par pieteicējas un SIA „RVG com" darījumu simulatīvo raksturu pamatojis, analizējot SIA „RVG com" darbiniekiem izmaksātās atlīdzības atkarību no pieteicējai izrakstīto rēķinu apmaksas. VID konstatējis, ka SIA „RVG com" algas izmaksātas pārsvarā tajā pašā dienā, kad saņemta apmaksa par izrakstītajiem rēķiniem, savukārt atlīdzība par SIA „RVG com" sniegtajiem pakalpojumiem bija atbilstīga SIA „RVG com" izmaksātās algas apmēram, pieskaitot mikrouzņēmumu nodokļu summu un nelielu summu pārējo izdevumu segšanai.

Tiesa saskatījusi acīmredzamu ekonomisku izdevīgumu pieteicējai un SIA „RVG com" noformēt darījumus šādā veidā, jo pieteicējai par nodarbinātajiem nav jāveic VSAOI un IIN maksājumi, savukārt SIA „RVG com" maksā mikrouzņēmuma nodokli 9 procentu apmērā no mikrouzņēmuma taksācijas perioda apgrozījuma, un šis nodoklis ietver VSAOI, IIN un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu par mikrouzņēmuma darbiniekiem.

[5.12] VID Lēmumu citastarp pamatojis ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{1}panta otro daļu, kurā skaidrots jēdziens „personāla noma" šā panta izpratnē un uzskaitītas tam atbilstošās pazīmes. Saskaņā ar šo tiesību normu par personāla nomu šā panta izpratnē uzskata personāla iznomātāja, kas nav Latvijas rezidents vai nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā, personāla nosūtīšanu apmaiņā pret atlīdzību Latvijas rezidentam vai nerezidenta pastāvīgajai pārstāvniecībai Latvijā.

Tiesa secinājusi, ka minētā tiesību norma attiecas tikai uz tādu personāla iznomātāju, kas nav Latvijas rezidents vai nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā. Uz Latvijas rezidentu, par kādu uzskatāms mikrouzņēmums SIA „RVG com", šī tiesību norma nav attiecināma.

[5.13] 2011.gada 15.decembrī izdarīti grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākumu nodokli", papildinot to ar 17.^{2}pantu, kas noteic:

„1. Personāla nomai (šā likuma 17.^{1}panta otrās daļas izpratnē) pielīdzina darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšanu, ja šos pakalpojumus sniedz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs.

2. Ar darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšanu šā panta izpratnē saprot tādas tiesiskās attiecības, kurās darba devējs slēdz darba līgumu ar darbinieku, lai to norīkotu uz laiku vai pastāvīgi veikt darbu citai personai, tās labā un vadībā. Ar darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu sniegšanu šā panta izpratnē saprot arī attiecības, kuru ietvaros pastāv vismaz viens no šādiem nosacījumiem: 1) mikrouzņēmuma darbiniekus vai īpašniekus pakļauj tās personas noteiktajai darba kārtībai un rīkojumiem, kuras labā veic darbu; 2) persona, kuras labā veic darbu, nosaka personāla skaitu un kvalifikāciju; 3) atlīdzību mikrouzņēmumu nodokļa maksātājam aprēķina atkarībā no nostrādātā darba laika; 4) persona, kuras labā veic darbu, nodrošina personālu ar lielāko daļu pamatlīdzekļu, darbarīku un materiālu.

3. Piemērojot šo pantu attiecībā uz apliekamā ienākuma noteikšanu no algota darba, piemērojama šā likuma 17.^{1}panta trešā un ceturtā daļa."

Minētie grozījumi stājās spēkā ar 2012.gada 1.janvāri.

No minēto grozījumu likumprojekta anotācijas tiesa konstatējusi, ka likumdevēja mērķis ir bijis ierobežot nodokļu plānošanas modeļu shēmas, izmantojot normatīvo aktu nepilnības. Likumdevēja centiens ir bijis nepieļaut situācijas, ka uzņēmumu darbinieki ir spiesti veidot mikrouzņēmumus, pēc būtības saglabājot līdzšinējo darba attiecību modeli, bet to tikai nodokļu optimizācijas nolūkos juridiski noformējot kā pakalpojumu līgumu, uzņēmumu līgumu, darbaspēka nomu u.c. (*sk. http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/0C85574157CC01FCC225 7959003C915A?*

OpenDocument).

Likumdevējs vienlaikus veica grozījumus arī likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu". Tika paplašināts šajā likumā ietvertā termina „darba devējs" definējums (šā likuma 1.panta 1.punkts), paredzot arī personāla nomnieku, kas izmanto tāda mikrouzņēmuma pakalpojumus, kurš sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta izpratnē. Tāpat tika paplašināts jēdziens „darba ņēmējs" (šā likuma 1.panta 2.punkts), papildinot ar jaunu „1" apakšpunktu, proti, par darba ņēmēju šā likuma izpratnē uzskatāms arī mikrouzņēmuma, kas sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta izpratnē, darbinieks. Likumprojekta anotācijā norādīts, ka likumā ir nepieciešams precizēt, ka gadījumos, kad mikrouzņēmumi sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus, tiek aprēķinātas arī valsts sociālās apdrošināšanas iemaksas (*s k . http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument*).

[5.14] Tā kā minētajiem likumu grozījumiem nav atpakaļejoša spēka, likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}pants nevarēja tikt piemērots, izvērtējot pieteicējas un SIA „RVG com" darījumu saturu laika periodā līdz 2011.gada 31.decembrim. Savukārt šā likuma 17.^{1}pants, kā jau tiesa to konstatēja iepriekš, nevarēja būt attiecināms uz SIA „RVG com" un tādējādi arī uz pieteicēju šajā lietā izskatāmā priekšmeta kontekstā.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 84.pantu administratīvais akts ir prettiesisks, ja tas neatbilst tiesību normām. Līdz ar to tiesa atzinusi Lēmumu par prettiesisku daļā par pieteicējai papildus aprēķinātajām VSAOI, IIN un ar tām saistīto soda naudu un nokavējuma naudu par 2011.gadu.

[5.15] Tiesa, ņemot vērā secināto, atzinusi, ka ir koriģējams arī pieteicējas 2011.gada apliekamais ienākums.

Ar Lēmumu pieteicējai 2011.gadā noteikti zaudējumi Ls 2298 apmērā, atzīstot par kļūdainu sākotnējā lēmumā noteikto aprēķinu Ls 3845. Tiesa konstatējusi, ka zaudējumu summa Ls 2298 veidojusies, pieteicējas 2011.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās izmaksas palielinot par auditā SIA „RVG com" nodarbinātajām personām noteikto darba algu Ls 7520,89, VSAOI darba devēja daļu Ls 1811,79, auditā noteikto darba algu /pers. C/ Ls 53,51 un VSAOI – Ls 12,89, bet attiecīgi samazinot par SIA „RVG com" rēķinos norādīto darījumu vērtību Ls 7100,64. Tā kā tiesa atzinusi, ka Lēmums ir atceļams daļā, kas attiecas uz VSAOI par /pers. C/ un SIA „RVG com" darbiniekiem 2011.gadā, tad iepriekš minētās pozīcijas no aprēķiniem ir izslēdzamas. Tādējādi tiesa atzinusi, ka pieteicējas 2011.gada zaudējumi pirms nodokļa aprēķināšanas (saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu) ir nosakāmi tādā apmērā, kā to deklarējusi pieteicēja, proti, Ls 996 (*sk. audita pārskata 11.tabulu, rinda Nr.01*). Līdz ar to Lēmums ir atceļams daļā par pieteicējas 2011.gada zaudējumu palielināšanu.

[5.16] Savukārt Lēmums atstājams negrozīts daļā, kas attiecināma uz pieteicējai papildus aprēķinātajām VSAOI, IIN un ar tām saistīto soda naudu un nokavējuma naudu par 2012.gadu.

Tiesa uzskatījusi, ka VID audita laikā konstatēto netiešo pierādījumu apjoms ir pietiekams, lai atzītu, ka SIA „RVG com" darbinieki un tās īpašnieks /pers. D/ bija pakļauti pieteicējas noteiktajai darba kārtībai un rīkojumiem, veicot to kuģu remontu darbu izpildi, par kuru SIA „RVG com" izrakstīja rēķinus pieteicējai, izrietoši, SIA „RVG com" 2012.gadā sniedza pieteicējai darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus.

Līdz ar to tiesa uzskatījusi, ka pieteicējai bija pienākums 2012.gadā par SIA „RVG com" darbiniekiem veikt VSAOI un IIN maksājumus.

[5.17] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu. Saskaņā ar minētā panta trešo daļu soda naudu uzliek saskaņā ar šo pantu, 32.^{4} un 34.pantu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.^{1}panta pirmo daļu, ja darba devējs ir nodarbinājis personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, un viņam bija jāaprēķina un jāizmaksā darba ņēmējam ienākums, no kura bija jāaprēķina obligātās iemaksas, bet šis ienākums nav uzrādīts grāmatvedības uzskaitē un VID iesniegtajā ziņojumā par VSAOI no darba ņēmēju darba ienākumiem, IIN un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī un no tā nav aprēķinātas obligātās iemaksas, VID piedzen no darba devēja obligātās iemaksas no summas, kas atbilst VID rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajai daļai par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Ievērojot noteikto, tiesa atzinusi, ka VID pamatoti un pareizi noteicis pieteicējai papildu valsts budžetā maksājamo VSAOI un IIN summu apmēru par 2012.gadu, kā arī pamatoti un pareizi aprēķinājis ar tām saistīto soda naudu un nokavējuma naudu.

[6] Pieteicēja par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 10.novembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts par pieteicējai aprēķinātajām VSAOI, IIN un ar tām saistīto soda naudu un nokavējuma naudu par 2012.gadu, iesniedza apelācijas sūdzību, kas pamatota šādi.

[6.1] Tiesa spriedumā nav analizējusi un motivējusi to, kā tā ir nonākusi pie secinājuma, ka SIA „RVG com" darbinieki sniedza darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus, nevis ka SIA „RVG com" sniedza pieteicējai pakalpojumus saskaņā ar to starpā noslēgto darbuzņēmumu līgumu.

Atbilstoši minētā līguma noteikumiem SIA „RVG com" darbinieki bija pakļauti pieteicējas darba kārtībai, jo viņi tika nodarbināti pieteicējas objektos. Pieteicēja, uzņemoties saistības ar saviem pasūtītājiem, lai iekļautos termiņos, noteica darba kārtību, kuru SIA „RVG com" kā apakšuzņēmēja pieņēma. Darbības kārtība tika noteikta ekonomisku apsvērumu rezultātā, jo kompresora elektroenerģijas patēriņš stundā ir vienāds neatkarīgi no tā, vai tiek darbināts viens viena uzņēmuma smilšstrūklas aparāts, vai vienlaicīgi tiek darbināti četri dažādu uzņēmumu smilšstrūklas aparāti. Tādējādi, cik vien iespējams, uzņēmumi, kas atrodas Bolderājas kuģu remonta rūpnīcas teritorijā, cenšas strādāt paralēli, tostarp pieteicēja un SIA „RVG com". Minētā teritorija ir robežkontroles zona ar specifiskiem noteikumiem un darba apstākļiem, un visi uzņēmumi, kas tajā atrodas, pakļaujas šīs rūpnīcas noteiktajai darba kārtībai.

[6.2] Tiesas sēdē gan pieteicēja, gan liecinieks /pers. D/ paskaidroja, ka 2011.gada februārī un martā pieteicējai nebija pasūtījumu un

pieteicēja nespēja /pers. D/ nodrošināt pienācīgu darba apjomu. Pieteicēja nevēlējās pilnībā /pers. D/ zaudēt kā darbinieku, jo viņš Bolderājas kuģu remontu rūpnīcā strādā jau no padomju laikiem un perfekti pārzin darba specifiku un kārtību, taču /pers. D/ bija noteikti nolēmis turpmāk strādāt savā labā. /pers. D/ darba pienākumos pēc 2011.gada aprīļa grozījumiem darba līgumā ietilpa tikai darba vietu ierādīšana pieteicējas darbiniekiem un viņu instruktāža.

Tiesas sēdē gan pieteicēja, gan liecinieks /pers. D/ paskaidroja, ka vienošanās par pasūtījumu apjomiem un izmaksām tika apspriestas, un, tā kā 2011.gada 4.jūlija darbuzņēmumu līgums tika slēgts kā ilgtermiņa, pasūtījumu apjoms bija atkarīgs no pieteicējas pasūtījumiem. Savukārt darbu izmaksas tika pielīdzinātas cenu/izmaksu apjomam, kāds ir pieņemts kuģu remontdarbu pakalpojumu sniegšanas tirgū. Sava uzņēmuma esība /pers. D/ deva iespēju piedāvāt pakalpojumus arī citiem uzņēmumiem (piemēram, SIA „KVT"), kas nodarbojas ar kuģu remontdarbu pakalpojumu sniegšanu.

Loģiski, ka /pers. D/ turpināja veikt tos pašus darba pienākumus, jo viņa profesija un zināšanas ir saistītas ar kuģu remontdarbu veikšanu. Taču /pers. D/ turpināja darboties savā profesijā „caur" SIA „RVG com" savās interesēs, nevis vienīgi pieteicējas interesēs. /pers. D/ organizēja tiešo darbu veikšanu, tas ir, nodrošināja ienākumus savam uzņēmumam un veica pārrunas ar potenciālajiem klientiem. Tādējādi /pers. D/ kā SIA „RVG com" īpašniekam nebija jāpārzina nodokļu sistēma un ar to saistītie normatīvie akti.

[6.3] Atlīdzība par SIA „RVG com" pakalpojumiem tika noteikta, ņemot vērā šo pakalpojumu pa tiesās cenas, kāda tiek maksāta par darbuzņēmuma līgumā noteikto darbu veikšanu jebkuram uzņēmumam. No šīs pakalpojuma cenas SIA „RVG com" varēja izmaksāt gan algas saviem darbiniekiem, gan samaksāt mikrouzņēmuma nodokli, gan veidot uzkrājumus, lai segtu tālākos uzņēmuma saimnieciskos izdevumus.

SIA „RVG com" strādāja ar peļņu, kas norāda uz Komerclikuma 1.pantā definēto komercdarbību (tas ir, saimniecisko darbību), kuru savā vārdā peļņas gūšanas nolūkā veic komersants. /pers. D/ tiesai liecināja, ka savu uzņēmumu dibinājis, lai nodrošinātu sev un saviem darbiniekiem atbilstošu darba apjomu un atalgojumu un lai gūtu peļņu uzņēmuma pakāpeniskai izaugsmei.

Tas, ka pieteicēja bija lielākā SIA „RVG com" kliente, nenozīmē to, ka SIA „RVG com" darbinieki būtu uzskatāmi par pieteicējas darbiniekiem. Algas tiek izmaksātas tad, kad uzņēmuma rīcībā ir pietiekoši līdzekļi algu izmaksām.

[6.4] 2011.gada 4.jūlija darbuzņēmuma līgums ir uzņēmuma līgums, ko regulē Civillikums, tostarp 2213.pants. Atbilstoši noteiktajam SIA „RVG com" izpildīja uzdotos darbus (kuģu korpusu un tā dažādu konstrukciju attīstīšanu, krāsošanu), par ko attiecīgi saskaņā ar Civillikuma 2223.pantu pieteicēja veica samaksu.

Tiesas secinājumi, kas izdarīti tikai no VID iesniegtajiem netiešajiem pierādījumiem, ir subjektīvi. Uzliekot pienākumu samaksāt tik lielu naudas summu valsts budžetam bez pārliecinošiem pierādījumiem un pamatojuma, tiek grauta sabiedrības uzticība demokrātiskai valsts iekārtai.

Atsaucoties uz objektīvas izmeklēšanas principu, pieteicēja uzskata, ka tiesa, taisot spriedumu, nav pietiekami pamatojusi savus argumentus, kas dotu pamatu noraidīt pieteikumu Lēmuma pārsūdzētajā daļā.

[7] Atbildētājs par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 10.novembra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts daļā – Lēmums atcelts daļā, ar kuru pieteicējai noteiktas papildus nomaksai valsts budžetā VSAOI un saistībā ar tām noteikta soda nauda un nokavējuma nauda par /pers. C/ nodarbināšanu sabiedrībā 2011.gada janvārī un februārī; kā arī daļā, kurā Lēmums atcelts par pieteicējai papildu nomaksai noteiktajām VSAOI un saistībā ar tām noteikta soda nauda un nokavējuma nauda par pieteicējas darba attiecībām ar personām, kuras tikušas noformētas kā apakšuzņēmēja SIA „RVG com" darbinieki 2011.gadā, iesniedza apelācijas sūdzību. Tā pamatota šādi.

[7.1] Lietā nav strīda, ka /pers. C/ 2013.gada 4.marta paskaidrojumā VID norādīja, ka SIA „RTR" 2011.gada janvārī nostrādājis 30 stundas, bet 2012.gada februārī – 15 stundas, gan noformējot grāmatvedības dokumentus, gan izsniedzot materiālus un iekārtas, gan kontrolējot darbu izpildi (proti, ne tikai veicot valdes locekļa funkcijas). Atbildētājs norāda, ka minēto darbu izpilde pēc būtības neietilpst kapitālsabiedrības vadības vai pārstāvības funkcijās, un līdz ar to secināms, ka /pers. C/ faktiski stājās darba attiecībās ar pieteicēju. Atbilstoši Darba likuma 44.panta trešajai daļai gadījumos, kad valdes loceklis veic pienākumus ārpus Komerclikuma tvēruma, starp pusēm ir jāslēdz darba līgums.

Atsaucoties uz juridisko literatūru, atbildētājs norāda, ka valdes loceklis realizē tam ar likumu noteikto pienākumu un tiesību kopumu, kas izpaužas kā sabiedrības vadība un pārstāvība jeb sabiedrības un tās manta pārvaldīšana. Izpildāmā uzdevuma saturs ir tiesisku darījumu noslēgšana vai tādu darbību izdarīšana, kurām ir tiesiska nozīme, bet kas nav tiesiski darījumi; uzdevuma saturs nevar būt faktisku darbību izpildīšana. Pilnvarojuma līgumu slēdz par juridiska rakstura (ne fiziska darba) uzdevumu pildīšanu.

No Lēmumā norādīto apstākļu un pierādījumu kopuma secināms, ka /pers. C/ veica arī sabiedrības darba ņēmēja funkcijas.

[7.2] Tiesa spriedumā norādījusi uz atsevišķām tiesību normām, kas nav attiecināmas uz pieteicēju vai kas nav piemērojamas attiecībā uz konkrēto periodu, par ko VID noteicis pieteicējai papildu veicamos maksājumus valsts budžetā. Tiesa nepareizi norādīto ir attiecinājusi uz pieteicējai veikto VSAOI aprēķinu par 2011.gadu daļā par VID konstatēto pieteicējas saistību ar apakšuzņēmēja SIA „RVG com" darbiniekiem, proti, konstatējis slēpto nodarbinātību.

Lai gan tiesa pamatoti atzīmē, ka VID atsaucies uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" tiesību normām, tomēr tas nav norādīts kā VID pamatojums attiecībā uz VSAOI aprēķinu. Tiesa vispār nav vērtējusi Lēmumā ietverto juridisko pamatojumu, tostarp tiesību normas, attiecībā uz pieteicējai pamatoti un pareizi aprēķinātajām VSAOI.

[8] Paskaidrojumos Administratīvajai apgabaltiesai atbildētājs norāda, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir noraidāma, pamatojoties uz šādiem apsvērumiem.

[8.1] Tiesa spriedumā ir atreferējusi un sniegusi savu viedokli par SIA „RVG com" amatpersonas /pers. D/ tiesas sēdē sniegto liecību, kā arī ir norādījusi uz tādiem apstākļiem kā SIA „RVG com" darbiniekiem izmaksātās atlīdzības atkarību no pieteicējai izrakstītajiem rēķiniem un tās izmaksas datumiem.

Līdz ar to pieteicējas arguments, ka tiesas secinājumi nav motivēti, ir nepamatots un lietas faktiskajiem apstākļiem neatbilstošs.

[8.2] Tiesa secinājumus ir izdarījusi, pamatojoties uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudāmiem pierādījumiem, un spriedumā ir norādījusi uz apstākļiem, kāpēc noteiktiem pierādījumiem ir dota priekšroka. Tiesa ir pareizi identificējusi strīdus darījumu faktiskos apstākļus, par tiem izdarot pamatotus secinājumus.

Tas vien, ka procesa dalībnieka un tiesas viedoklis atšķiras, nevar būt pamats secinājumam, ka tiesa nav noskaidrojusi objektīvo patiesību lietā. Savukārt pieteicēja nav sniegusi detalizētāku skaidrojumu par to, kā tieši ir izpaudies tiesas pieļautais tiesību normu pārkāpums.

[9] Saskaņā ar APL 245. un 304.panta pirmo daļu lieta tiek izskatīta rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[10] Pieteicēja lietu pārsūdzējusi pieteikuma noraidītajā daļā.

Atbildētājs pārsūdzējis lietu pirmās instances tiesas apmierinātajā daļā par pieteicējai papildu nomaksai noteiktajām VSAOI un saistībā ar tām noteikto soda naudu un nokavējuma naudu par pieteicējas darba attiecībām ar personām, kuras tikušas noformētas kā apakšuzņēmēja SIA „RVG com" darbinieki 2011.gadā.

Tādējādi lieta apelācijas kārtībā nav pārsūdzēta un spriedums [5] ir stājies spēkā daļā, kurā Lēmums atcelts daļā par pieteicējai papildu nomaksai noteikto IIN un saistībā ar to noteikto soda naudu un nokavējuma naudu par 2011.gadu, kā arī daļā, ar kuru palielināti pieteicējas zaudējumi 2011.gadā. Minētajā daļā apgabaltiesa pirmās instances tiesas spriedumu saskaņā ar APL 302.panta pirmo daļu neizskata.

[11] Novērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota, atbildētāja apelācijas sūdzība ir pamatota, un pieteikums lietas pārskatāmajā daļā ir noraidāms.

[12] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums lietas pārskatāmajā pieteikuma noraidītajā daļā ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai daļā, kurā pieteikums noraidīts. Apgabaltiesa šo motivāciju neatkārtos.

[13] Par pieteicējas apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda, ka tie nav pamatoti, un pieteicēja nav izteikusi jaunus argumentus, kas jau nav vērtēti pirmās instances tiesas spriedumā.

Pretēji pieteicējas norādītajam, apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa spriedumā ir pietiekami motivējusi to, ka SIA „RVG com" darbinieki strādāja pieteicējas labā, nevis sniedza pieteicējai pakalpojumus saskaņā ar to starpā noslēgto darbuzņēmumu līgumu. Apelācijas sūdzībā pieteicēja vēlreiz apstiprina, ka SIA „RVG com" darbinieki tika nodarbināti pieteicējas objektos, darīja tos pašus darbus, ko pieteicējas darbinieki, un bija pakļauti tieši pieteicējas darba kārtībai. Lēmumā VID ir pareizi izvērtējis pierādījumu kopumu, kas kopsakarā norāda uz to, ka SIA „RVG com" bija ekonomiski atkarīga no pieteicējas un ka faktiski SIA „RVG com" darbinieki bija darba attiecībās ar pieteicēju.

[14] Atbildētāja apelācijas sūdzības argumenti [7.1] ir pamatoti.

Attiecībā par /pers. C/ nodarbināšanu 2011.gada janvārī un februārī apgabaltiesa piekrīt Lēmuma argumentiem, kas balstītu uz paša /pers. C/ paskaidroto iestādē. Proti, /pers. C/ paskaidroja, ka minētajā periodā turpinājās pieteicējas uzņēmējdarbība, tikai tika piesaistīti apakšuzņēmēji; viņa pienākumos ietilpa grāmatvedības dokumentu – līgumu, rēķinu – izrakstīšana, aktu noformēšana, materiālu, iekārtu izsniegšana, kā arī darbu kontrole u.c. /pers. C/ arī paskaidroja, ka minētajā periodā pieteicējas labā nostrādāja kopā aptuveni 45 stundas; darba līgums nebija noslēgts (*2013.gada 4.aprīļa paskaidrojums, lietas 1.sējuma 143.-144.lapa*).

Pirmās instances tiesas sēdē /pers. C/ sniedza ziņas, ka bija pieteicējas amatpersona aptuveni divus mēnešus, tajā laikā pieteicējai darbinieku nebija, bet darbus veica apakšuzņēmēji. Lai arī šajā tiesas sēdē /pers. C/ apgalvoja, ka par nostrādātām stundām neko nav VID teicis, tas ir pretrunā iepriekš minētajam paskaidrojumam, kuru /pers. C/ ir izlasījis un parakstījis. Tiesas sēdē /pers. C/ arī citastarp apgalvoja, ka minētajā periodā, meklējot pieteicējai darbu izpildītājus un slēdzot līgumus, ir strādājis kā privātpersona, nevis kā pieteicējas darbinieks; apgalvoja, ka pieteicējas dokumentu parakstīšana aizņēma vien dažas minūtes, tajā pašā laikā minēja, ka laika trūkuma dēļ nevarēja nodarboties gan ar metināšanas, gan smilšstrūklas krāsošanas darbiem (*2014.gada 22.oktobra tiesas sēdes protokols, lietas 2.sējuma 48.-50.lapa*).

Apgabaltiesa, tāpat kā pirmās instances tiesa, nepiešķir ticamību /pers. C/ liecībā tiesā sniegtajām ziņām, jo tās ir nekonkrētas, pretrunīgas, un liecinieks nav ticami izskaidrojis, kāpēc iepriekš paskaidrojumā ir sniedzis atšķirīgas ziņas.

Šādos apstākļos apgabaltiesa nepiekrīt pirmās instances tiesas [5.6] tālākajiem secinājumiem, ka /pers. C/ paskaidrojumā iepriekš norādītajām ziņām par nostrādātajām stundām lietā nav nozīmes, jo neesot konstatējams, ka /pers. C/ būtu pakļāvies zināmai darba kārtībai un darba devēja rīkojumiem un ka /pers. C/ konkrētajā situācijā varētu būt darbojies kā pieteicējas pilnvarnieks bez atlīdzības.

Apgabaltiesa atzīst par ticamu iepriekš minētajā paskaidrojumā /pers. C/ paskaidroto, ka viņš arī kontrolēja darbu izpildi, un šādas darbības pašas par sevi neietilpst valdes locekļa funkcijās. Tādējādi nav pamata uzskatīt, ka viņš šajā aspektā darbojās kā pieteicējas pilnvarnieks bez atlīdzības. Atbildētājs pamatoti norādījis, ka atbilstoši Darba likuma 44.panta trešajai daļai gadījumos, kad valdes loceklis veic pienākumus ārpus Komerclikuma tvēruma, starp pusēm ir jāslēdz darba līgums. Tam, ka šāds līgums rakstveidā nav noslēgts vai nodokļu administrācijai netiek uzrādīts, nav izšķirošas nozīmes. Turklāt no /pers. C/ sniegtās liecības izriet, ka viņa uztverē saistībā ar pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanu viņš ir darbojies "savā labā", kas ar lielu ticamību nozīmē, ka par šādu darbu viņš ir saņēmis atlīdzību.

[15] Apgabaltiesa piekrīt atbildētāja apelācijas sūdzības argumentiem [7.2], kas attiecas uz Lēmuma pamatotību attiecībā par VSAOI aprēķinu par 2011.gadu.

Pārbaudot Lēmuma pamatotību attiecībā par VSAOI aprēķinu par 2011.gadu, apgabaltiesa konstatē, ka tas balstīts uz konstatēto faktu par slēpto nodarbinātību. Proti, VID savus apsvērumus pamato ar to, ka faktiski SIA "RVG com" noformētie darbinieki bija pieteicējas darbinieki, un līdz ar to attiecībā uz šīm personām bija jāievēro tās tiesību normas, kas noteic darba devēja VSAOI samaksas pienākumu par saviem darbiniekiem. Apgabaltiesa pievienojās pirmās instances tiesas secinājumiem, ka pieteicēja pieļāva slēpto nodarbinātību.

Apgabaltiesa atzīst, ka Lēmums minētajā daļā pareizi pamatots ar likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" $16.^{1}$panta pirmo, $1.^{1}$daļu, 18.panta pirmo daļu, 20.pantu un 21.panta otro daļu; un pareizi piemērota arī minētā likuma 16.panta otrā daļa un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.panta pirmā daļa attiecībā uz nokavējuma naudu.

Soda nauda aprēķināta, ievērojot pareizas tiesību normas, un tās apmērs ir samērīgs ar pieteicējas pieļautajiem pārkāpumiem nodokļu jomā. Matemātiskas kļūdas aprēķinā nav konstatējamas.

[16] Tādējādi Lēmumā izdarītie secinājumi lietas apelācijas kārtībā pārskatāmajā daļā ir pareizi.

Citastarp pamatoti pieteicējai noteiktas papildus nomaksai valsts budžetā VSAOI par 2011.gadu un saistībā ar tām noteikta soda nauda un nokavējuma nauda, pirmās instances tiesa minētajā daļā nepareizi novērtēja pierādījumus.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt SIA „RTR" pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 23.oktobra lēmuma Nr.22.11/L-26496 atcelšanu daļā par pieteicējai papildu budžetā noteiktajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un ar tām saistīto nokavējuma naudu un soda naudu.

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

Tiesnese referente L.Vīnkalna
Tiesneses K.Krastiņa
A.Zariņa