ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420133321
Lietas arhīva Nr. AA43-0781-23/8
ECLI:LV:ADAT:2023:1219.A420133321.9.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā, 2023.gada 19.decembrī

Tiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Irina Kaļiņina, tiesnese Santa Liniņa un tiesnese Roze Paegle

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Lāču nami" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 21.janvāra lēmuma Nr.30.2-22.8/22.8/335 atcelšanu, sakarā ar SIA „Lāču nami" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2023.gada 27.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējai SIA „Lāču nami" nodokļu auditu.
Administratīvais process dienestā noslēdzās ar 2021.gada 21.janvāra lēmumu Nr.30.2-22.8/22.8/335 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums), kura rezultātā pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 10 258,16 *euro*, soda nauda 1538,73 *euro*, nokavējuma nauda 3357,12 *euro*, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 23 600,67 *euro*, soda nauda 3540,19 *euro*, nokavējuma nauda 5468,65 *euro*, iedzīvotāju ienākuma nodoklis 10 977,67 *euro*, soda nauda 1646,70 *euro*, nokavējuma nauda 2650,79 *euro*.

[2] Pārsūdzētais lēmums pamatots šādi.
[2.1] Pieteicēja un sabiedrība ar ierobežotu atbildību „/Nosaukums A/" (turpmāk – /Nosaukums A/) ir saistītie uzņēmumi, jo pārbaudāmajā periodā vairāk nekā 50 procenti no daļu vērtības katrā no šīm divām komercsabiedrībām piederēja bezpeļņas organizācijai /Nosaukums B/ un tajā par valdes locekli ir reģistrēts /pers. A/. Par uzņēmumu saistību liecina arī apstāklis, ka /Nosaukums A/ 2018.gada janvāra – maija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās deklarējusi realizācijas darījumus tikai ar pieteicēju, un minētās deklarācijas dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmā iesniegusi pieteicējas grāmatvede, norādot e-pasta adresi /epasta adrese/.
[2.2] Uzrādītajos/Nosaukums A/ vārdā noformētajos rēķinos un pieteicējas ar /Nosaukums A/ noformētajā līgumā sniegtā informācija nav patiesa, pilnīga un salīdzināma, nav saprotama darījumu būtība un to norises gaita.
[2.3] Iesniegtās paveikto darbu atskaites nav identificējamas ar attiecīgajiem rēķiniem, tajās norādītie objekti un it kā veiktie darbi nav identificējami arī ar strīdus līgumā minētajiem objektiem un darbiem, turklāt nav iespējams noteikt uzrādīto darba atskaišu piederību (dokumenti nesatur informāciju par uzņēmumu, kura vārdā tie sagatavoti). Tātad minētie dokumenti nevar kalpot kā pierādījumi strīdus darījumu apliecināšanai.
[2.4] /pers. A/ kā pieteicējas un /Nosaukums A/ amatpersonas paskaidrojumos sniegtā informācija nesniedz pilnīgu, izsekojamu un identificējamu informāciju par noformētajiem darījumiem starp uzņēmumiem. Turklāt paskaidrojumos minēta pretrunīga un lietas apstākļiem neatbilstoša informācija, kas nedod pamatu identificēt strīdus darījumu norisi un liek apšaubīt to faktisko esību.
[2.5] Konkrētajās pieteicējas ar /Nosaukums A/ nodibinātajās līguma attiecībās nav identificējami faktiskie darbu izpildītāji. Izvērtējot iegūto informāciju kopsakarā, secināms, ka /Nosaukums A/ nesniedza un faktiski nevarēja sniegt līgumā norādītos darbus. Par minēto liecina arī apstāklis, ka /Nosaukums A/ nav deklarējusi darījumus ar darījumu partneriem, kuri varētu būt kā apakšuzņēmēji.
[2.6] Strīdus periodā /Nosaukums A/ deklarējusi realizācijas darījumus tikai ar pieteicēju. Naudas līdzekļi tika pārskaitīti uz /Nosaukums A/ dienestā nedeklarētu AS /Nosaukums C/ kontu, no kura naudas līdzekļi tālāk tika pārskaitīti /pers. A/ vai citiem uzņēmumiem, kuri ir viņa kontrolē. Tādējādi naudas līdzekļi netiek izmantoti /Nosaukums A/ saimnieciskās darbības vajadzībām, kas ir svarīgi, vērtējot /Nosaukums A/ saimnieciskās darbības realitāti un saimniecisko patstāvību.
[2.7] Izvērtējot konstatētos faktiskos apstākļus kopsakarā, ir pamats apgalvot, ka pieteicējas darījumi ar saistīto uzņēmumu /Nosaukums A/ faktiski nav notikuši, bet darījumi tikuši organizēti kā vienots kopums, mākslīgi nodalot it kā /Nosaukums A/ sniegtos pakalpojumus, par tiem noformējot nepatiesu informāciju saturošus, faktiski notikušam darījumam neatbilstošus rēķinus. Lietā konstatēts apstākļu kopums norāda uz pieteicējas apzinātu rīcību, kas vērsta uz formālu darījumu noformēšanu ar /Nosaukums A/ ar mērķi gūt fiskālu labumu no priekšnodokļa atskaitīšanas nolūkā izvairīties no nodokļu samaksas.
[2.8] Pieteicējas darījumi ar mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem (/pers. B/, /pers. C/, /pers. D/, /pers. E/) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju (/pers. F/) par pakalpojumu sniegšanu ir slēgti ar mērķi darba attiecības apslēpt aiz citas juridiskās formas, tādējādi samazinot pieteicējas izmaksas uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu rēķina.
Mikrouzņēmumu nodokļa maksātāju sniegtie pakalpojumi pieteicējai ir darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi un ir pielīdzināmi personāla nomai. Savukārt fiziskā persona, ar kuru ir noslēgts līgums par pakalpojumu sniegšanu, ir uzskatāma par pieteicējas darba ņēmēju.

[3] Pieteicēja lēmumam nepiekrita, uzskatot to par prettiesisku, un vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādīto.
[3.1] No pārsūdzētā lēmuma nav iespējams saprast, par ko ir strīds un kas tieši pieteicējai ir jāpierāda. Nav saprotams, kāpēc dienests veic darījumu pārbaudi, analizē pakalpojumu piegādes apstākļus, ja tā ieskatā darbi nav faktiski veikti. Nav arī saprotams, kā dienests ir konstatējis, ka pakalpojumi dabā neeksistē, ja ir konstatējama faktiska un fiziska to izpilde, un to esību apliecinājuši gan /Nosaukums A/ darbinieki, gan pieteicējas

klienti, kuru objektos darbi ir veikti. Dienests nav arī apstrīdējis pieteicējas sniegto pakalpojumu klientiem esību.

[3.2] Nav konstatējams, ka /Nosaukums A/ būtu bijusi fiktīvs uzņēmums, un/vai būtu pastāvējusi kāda darījumu ķēde, kuras rezultātā nebūtu izsekojama un noskaidrojama sniegto pakalpojumu izcelsme.

[3.3] Dienesta rīcībā ir nodoti visi attaisnojuma dokumenti, ne tikai līgums un rēķini, bet arī darbu atskaites, paskaidrojumi, no kuriem iespējams izsekot, kuros objektos, kādi pakalpojumi, kādos periodos sniegti. Pārsūdzētajā lēmumā pilnībā ignorēti pieteicējas iesniegtie papildu dokumenti (darba atskaites) un paskaidrojumi. Nav vākti paskaidrojumi no /Nosaukums A/ darbiniekiem, un saņemtie paskaidrojumi nav ņemti vērā, nav pieprasīta visa informācija un nav ņemta vērā saņemtā informācija no pieteicējas klientiem, kuru objektos darbi veikti, lai pārliecinātos par pakalpojumu piegādes gaitu.

[3.4] No pārsūdzētā lēmuma nav iespējams saprast, uz kādu pierādījumu pamata secināts, ka pieteicēja guvusi fiskālas priekšrocības budžetā nesamaksāta pievienotās vērtības nodokļa veidā un kā konstatēta tieši pieteicējas vainojama rīcība šajā sakarā.

[3.5] Pārsūdzētajā lēmumā atrodamais faktu atreferējums par pieteicējas saistību ar /Nosaukums A/ neļauj saprast, ko tas dienesta ieskatā tieši pierāda.

[3.6] Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tiek pamatotas ar nodokļa rēķinu. Tas, ka puses atkāpušās no līgumā paredzētās apmaksas kārtības, to grozot ar rēķinos noteikto kārtību, neliecina, ka darījumi nav faktiski notikuši.

[3.7] /Nosaukums A/noteiktās cenas veidošanās mehānisms ir stundas likme. Tieši tāpat par atsevišķiem saviem pakalpojumiem pieteicēja cenu nosaka arī saviem klientiem, kā arī citi pieteicējas piegādātāji šādi nosaka cenu par pakalpojumiem. Tā ir pieteicējas ierasta komercprakse vienoties par pakalpojumu izmaksām, nosakot stundas cenu.

[3.8] Dienests, neskatoties uz to, ka abas līgumslēdzējpuses (pieteicēja un tās piegādātāji) apliecinājušas savu nodomu slēgt pakalpojumu piegādes darījumu, veicis tā pārkvalifikāciju par darba tiesiskām attiecībām vai darbaspēka nodrošināšanas attiecībām. Pieteicējas sadarbībai ar dienesta norādītajiem piegādātājiem nav personāla nomas pazīmju.

[3.9] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrajā daļā ietvertās pazīmes var izpildīties arī starp savstarpēji neatkarīgiem uzņēmumiem ierastā komercvidē. Dienests nav darījumu novērtējis no saimnieciskās darbības veicēju viedokļa. Pieteicēja, sadarbojoties ar saimnieciskās darbības veicējiem, rīkojusies savas ierastās komercprakses ietvaros, proti, iegādājusies pakalpojumus, lai varētu nodrošināt savu pakalpojumu piegādi klientiem. Minētajiem saimnieciskās darbības veicējiem darbu izpilde uzticēta tāpat kā citiem pieteicējas piegādātājiem. Šie darījumi no darījumu viedokļa ir saimnieciski pamatoti un nav radījuši valsts budžeta tiesisko interešu aizskārumu no nodokļu samaksas viedokļa, jo visi saimnieciskās darbības veicēji ir mikrouzņēmumu nodokļa maksātāji.

[3.10] Dienests nav ņēmis vērā, ka lietā ir pierādījumi, kas apliecina darbiniekiem izmaksātās atlīdzības apmēru, kas ļauj noteikt iedzīvotāju ienākuma nodokli un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas atbilstoši darbiniekiem tieši izmaksātajai atlīdzībai.

[3.11] Dienesta secinājumi par pieteicējas darījumu attiecībām ar /pers. F/ ir pretrunā tiesiskajam regulējumam, kas ļauj katram nodokļu maksātājam izvēlēties likumīgu nodokļu maksāšanas režīmu, un tā izvēle nevarētu radīt nelabvēlīgas finansiālas sekas tā sadarbības partneriem, proti, pienākumu aprēķināt un samaksāt valsts budžetā papildu nodokļu maksājumus no piegādātājam samaksātās atlīdzības par saņemtajiem pakalpojumiem. Dienests nav ņēmis vērā un izskaidrojis, kā konstatēta pieteicējas ieinteresētība, jo fiskālais ieguvums ir tieši /pers. F/, nevis pieteicējai.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts, pamatojoties uz turpmāk norādīto.

[4.1] No likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izriet, ka grāmatvedības attaisnojuma dokumentam jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par darījuma apstākļiem, grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

[4.2] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

No minētā izriet, ka viens no priekšnodokļa atskaitīšanas būtiskiem priekšnoteikumiem ir reģistrētā nodokļu maksātāja izsniegts rēķins.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta pirmās daļas 7., 8. un 9.punktam nodokļa rēķinā cita starpā jābūt norādītam: preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas datumam, ja tas atšķiras no nodokļa rēķina izrakstīšanas datuma, vai datumam, kad saņemta atlīdzība avansā, ja šis datums ir zināms un atšķiras no nodokļa rēķina izrakstīšanas datuma; preces vai pakalpojuma nosaukumam, daudzumam un mērvienībai; preces vai pakalpojuma cenai (vienas vienības vērtība bez nodokļa).

Atbilstoši minētā panta ceturtajai daļai veidu, kādā tiek nodrošināts nodokļa rēķina izcelsmes autentiskums (nodokļa rēķina izsniedzēja identitātes apliecinājums), nemainīgs saturs un salasāmība, nosaka pats nodokļa maksātājs, garantējot darījumu izsekojamību, saistot savā starpā nodokļa rēķinu un veikto darījumu.

Tomēr tas vien, ka pieteicējas rīcībā ir nodokļa rēķins, nav pietiekams apstāklis, lai atzītu, ka rēķinā norādīto uzņēmumu starpā patiešām ir noticis rēķinā minētais darījums un ka pieteicēja tādējādi būtu tiesīga atskaitīt priekšnodokli. Administratīvo tiesu judikatūrā, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, jau ilgstoši ir nostiprināts, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušu darījumu. Proti, nav pietiekami, ka darījums noformēts atbilstoši likuma prasībām, jo darījumam jābūt arī faktiski notikušam gan pēc tā ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības) (*Senāta 2014.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-122/2014 (A420682010) 6.punkts, 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-92/2019 ECLI:LV:AT:2019:0426.A420140415.2.S 8.punkts*). To, ka dienestam, vērtējot darījumus un precizējot nodokļa maksājuma apmēru, nodokļa maksājuma apmēra noteikšanā ir jāņem vērā ne tikai darījumu juridiskā forma, bet arī to ekonomiskais saturs un būtība, paredz arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitā daļa.

Tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanas izmantošanu ir liedzamas, ja tiek konstatēts, ka tās izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr.C-273/18 34.punkts*).

Atbilstoši Senāta judikatūrai lietās par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām tiesai vispirms ir jānoskaidro, vai dienests pamatoti atzinis, ka darījums faktiski nav noticis tā, kā tas norādīts darījuma attaisnojuma dokumentos. Proti, tiesai jānoskaidro, vai preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti vai arī preces vai pakalpojumus nav piegādājusi darījuma dokumentos norādītā persona. Ja tiek konstatēts, ka preces vai pakalpojumi noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāti, tiesai vairs nav jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, kādā darījumā tā iesaistās, jo šis apstāklis ir acīmredzams. Savukārt, ja tiek konstatēts, ka pretēji dokumentos norādītajam preces vai pakalpojumus nevarēja piegādāt tieši darījumu dokumentos norādītā persona, tad ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar ļaunprātīgu nodokļu sistēmas izmantošanu (*S e n ā t a 2019.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-140/2019 ECLI:LV:AT:2019:0829.A420226015.2.S 6.punkts, 2019.gada 15.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-0288-19 ECLI:LV:AT:2019:1115.A420269314.5.S 7.punkts*).

[4.3] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja savos grāmatvedības reģistros iegrāmatojusi un pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās

2018.gadā no janvāra līdz maijam deklarējusi darījumus ar /Nosaukums A/ 48 848,41 *euro* kopsummā, kurus dienests nav atzinis un par kuriem noformētos rēķinus uzskatījis par tādiem, kuri nevar būt izmantojami par nodokļu rēķiniem (*lietas 1.sējuma 183. – 185.lapā, 2.sējuma 214.lapā, 3.sējuma 3., 39.lapā, 7.sējuma 171. – 181.lapā*).

Attiecībā uz minētajiem darījumiem pieteicēja iesniegusi /Nosaukums A/ vārdā noformētu 2018.gada 4.janvāra rēķinu Nr.LN 18/01, 2018.gada 4.februāra rēķinu Nr.LN 18/02, 2018.gada 4.marta rēķinu Nr.LN 18/03, 2018.gada 4.aprīļa rēķinu Nr.LN 18/04 un 2018.gada 5.maija rēķinu Nr.LN 18/05 (*lietas 5. sējuma 89., 94., 98., 102., 106.lapa*).

Visi minētie rēķini noformēti elektroniski, tajos norādīts, ka tie ir derīgi bez paraksta. Rēķinos norādīts, ka tie izrakstīti par sniegtajiem konsultācijas pakalpojumiem (ēku un teritoriju tehniskā apkope un uzkopšana). Attiecīgi rēķinos arī atšifrēts, ka minētie pakalpojumi ir ēku un teritoriju tehniskā apkopē un uzkopšana. Taču rēķini nesatur informāciju par pakalpojuma sniegšanas datumu vai konkrētu periodu, par pakalpojuma sniegšanas vietu, par pakalpojuma daudzumu un mērvienību, kā arī par vienas pakalpojuma vienības cenu/vērtību. Rēķinos tikai norādīta pakalpojuma kopsumma, kura turklāt katrā no rēķiniem ir atšķirīga. Tāpēc no rēķiniem nav iespējams izsecināt, kāda un par ko ir sniegto pakalpojumu cena. Tāpat rēķinos nav atsauču uz līgumiem, tāmēm, pieņemšanas-nodošanas aktiem, paveikto darbu atskaitēm, no kuriem varētu iegūt trūkstošo pamatinformāciju par darījumu. Tā kā rēķini nenodrošina darījumu izsekojamību, saistot savā starpā nodokļa rēķinu un veikto darījumu, tie neatbilst iepriekš norādītajām Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta pirmās daļas prasībām.

Tāpat rēķinu saturs arī neatbilst faktiskajiem apstākļiem. Proti, tajos abiem uzņēmumiem norādītas vienādas juridiskās adreses, kas sakrīt ar pieteicējas juridisko adresi – /adrese A/. Taču atbilstoši Komercreģistra informācijai /Nosaukums A/ juridiskā adrese jau kopš 2016.gada ir /adrese B/. Tāpat atbilstoši dienesta konstatētajam rēķinos norādītie /Nosaukums A/ bankas norēķinu konti ir slēgti jau ilgāku laiku pirms rēķinu noformēšanas, ko apliecina arī /pers. A/ (*lietas 5.sējuma 138.lapa*). Tā kā minētie dati nav tikko mainīti, kļūdu nevar izskaidrot ar nejaušu pārrakstīšanos.

Minētie trūkumi rēķinos ir būtiski, jo tie gan liedz izsekot darījumam, gan arī apgrūtina norēķinu veikšanu un izsekojamību. Līdz ar to šādas kļūdas un nepilnības pamatoti rada aizdomas par tikai formāli noformētiem dokumentiem, jo darījuma dalībniekiem acīmredzami nav bijušas zināmas būtiskas darījumu detaļas.

[4.4] Darījumu apliecināšanai pieteicēja dienestam iesniegusi arī 2012.gada 1.septembra pakalpojuma līgumu /līguma numurs/ par nekustamā īpašuma uzturēšanu un 2014.gada 1.novembra vienošanos pie minētā līguma (*lietas 5.sējuma 85. – 88.lapa*). Gan līgumu, gan vienošanos no abām pusēm parakstījusi viena un tā pati fiziska persona – šo uzņēmumu valdes loceklis /pers. A/.

[4.5] Atbilstoši līgumam /Nosaukums A/ sniedz pieteicējai ēku uzturēšanas pakalpojumus, un pieteicēja apņemas samaksāt tai maksu par sniegtajiem pakalpojumiem, kas noteikta ar šo līgumu, kā arī izdevumus, kuri /Nosaukums A/ radušies, pildot līgumā noteiktos pienākumus, un par kuru apmaksu puses savstarpēji vienojušās.

Līgumā ir norādīti seši konkrēti apsaimniekojamie objekti un atlīdzība par katru no tiem, kas ir atšķirīga un ir amplitūdā no 30 līdz 430 *latiem* (no 42,67 līdz 611,84 *euro*). Lai gan varētu pieņemt, ka atlīdzība domāta par mēnesi, tomēr līgumā pie norādītajām atlīdzībām nav minēts, par kādu laika periodu un/vai apjomu atlīdzība par katru no līgumā uzskaitītajiem objektiem maksājama.

Līgums paredz, ka /Nosaukums A/ ir jāuztur minētie objekti un tiem piesaistītie zemesgabali kārtībā, kā arī norādīti speciālie pienākumi – veikt objektos iekšējo koplietošanas telpu (trepju, koridoru, paklāju un citu virsmu) tīrīšanu, kārtības uzturēšanu telpās, ārējo trepju, gājēju celiņu un autostāvvietu tīrīšanu un atbrīvošanu no sniega atbilstoši pieteicējas norādījumiem, zālāju kopšanu un uzturēšanu, atkritumu apsaimniekošanas pārraudzību un kontroli objektos, objektu teritorijā esošo celiņu un žogu sīko remontu, jebkādu citu pieteicējas doto rīkojumu izpildi, kā arī visus ikmēneša apkalpošanas darbus veikt par saviem līdzekļiem. Tomēr no līguma un arī pārējiem lietas materiāliem neizriet informācija, kādā veidā tika sniegti pieteicējas norādījumi, lai /Nosaukums A/ zinātu, kādi, kādā veidā, biežumā un apjomā ēku uzturēšanas darbi jāveic.

Vienlaikus līgums paredz, ka, lai nodrošinātu pienākumu izpildi, pieteicēja maksā /Nosaukums A/ ikmēneša maksu par sniegtajiem pakalpojumiem saskaņā ar rēķiniem, kā arī papildu izdevumu kompensāciju.

No minētā netop skaidrs, kādi un par ko maksājumi tiek veikti, jo, no vienas puses, līgumā noteikta konkrēta atlīdzība, no otras puses, līgums paredz, ka visi ikmēneša apkalpošanas darbi /Nosaukums A/ jāveic par saviem līdzekļiem, tomēr vienlaikus līgums paredz, ka tiek piestādīti rēķini ar ikmēneša maksu (tās apmērs nav skaidrs) par sniegtajiem pakalpojumiem. Tāpat norādāms, ka līgums nesatur arī nosacījumus par to, kā tiek fiksēti un pieņemti /Nosaukums A/ paveiktie darbi, kas varētu novērst neskaidrību par pieteicējai piestādīto summu aprēķinu.

Savukārt attiecībā uz pakalpojumu apmaksu līgums paredz, ka tā tiek veikta uz /Nosaukums A/ norādītu bankas kontu līdz nākamā mēneša 10.datumam. Tomēr līgumā nav norādīts /Nosaukums A/ bankas konts, uz kuru norēķini veicami. Turklāt rēķinos, kā jau minēts iepriekš, /Nosaukums A/ norādītie bankas konti nav aktīvi, rēķinos norādīts pavisam cits apmaksas termiņš – 15.datums.

Pieteicēja iebildusi, ka pretrunas par apmaksas termiņiem līgumā un rēķinos ir tikai formālas un tās nenozīmē, ka darījumi tāpēc nav notikuši, jo puses atkāpušās no līgumā paredzētās apmaksas kārtības, to grozot ar izrakstītajos rēķinos norādīto kārtību. Tomēr tiesa atzina, ka līgums ir divpusēja vienošanās, taču rēķinu izraksta konkrētajā gadījumā /Nosaukums A/. Tāpēc puses ar vienpusēju dokumentu – rēķinu – nevar vienoties par citu norēķinu kārtību. Ar šādu rēķinu netiek grozīts līgums, kas ir abpusēja vienošanās. Līguma 7.2.apakšpunktā ir norādīts, ka jebkurām šī līguma izmaiņām ir juridisks spēks tikai tad, kad tās izdarītas rakstiskā formā. Tāpēc arī pušu mutvārdu vienošanās konkrētajā gadījumā nav pietiekama. Lai arī var pieņemt, ka izmaiņas faktiskajā norēķinu datumā, ja otra puse tām neiebilst, ir tomēr nebūtiskas un tiešām pašas par sevi nav pietiekamas, lai nozīmētu, ka darījumi nav faktiski notikuši, tad uzsverams, ka konkrētajā gadījumā lietā netiek vērtēts katrs no konstatētajiem trūkumiem dokumentos atsevišķi un izolēti no pārējiem trūkumiem, bet gan visi trūkumi tiek vērtēti kopsakarā, lai izdarītu secinājumu, vai to kopums neliecina par to, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir noformēti tikai dokumenti.

Tāpat konstatējams, ka līgums paredz pieteicējas pienākumu nodrošināt /Nosaukums A/ ar šī līguma izpildei nepieciešamo tehnisko aprīkojumu – zāles pļāvēju, slotām, lāpstām, instrumentiem. Tomēr no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem un lietas materiāliem nav iespējams konstatēt, ka šāds aprīkojums /Nosaukums A/būtu ticis izsniegts un izmantots pakalpojumus sniegšanā. /pers. A/ paskaidrojumos dienestam norādījis (*lietas 5.sējuma 195.lapa*), ka materiāli tika saņemti objektos un speciāli akti par tiem netika noformēti, jo visi materiāli tikuši izmantoti pieteicējas apsaimniekotajos objektos, un pieteicēja par to pārliecinājās, pieņemot darbus. Tomēr minētais neizskaidro, kā pieteicēja objektus ierādījusi un kā tad faktiski šo aprīkojumu nodevusi. Tāpat no lietas materiāliem neizriet, kādā veidā pieteicēja šos darbus pieņēmusi. Līdz ar to pieteicējas sniegtais skaidrojums vērtējams kā vispārīgs, tas neapliecina, ka pieteicēja faktiski būtu izpildījusi minēto līgumā noteikto pienākumu.

[4.6] Savukārt vienošanās paredz, ka tiek papildināts apsaimniekojamo objektu saraksts un attiecīgais līguma apakšpunkts, kas paredz objektus un atlīdzības apmērus, tiek izteikts jaunā redakcijā. Pretēji pārsūdzētajā lēmumā norādītajam, tiesa nekonstatēja, ka ar vienošanos līgumā iepriekš noteiktie seši objekti tiek papildināti ar vēl septiņiem (ņemot vērā arī to, ka vienošanās satur pārrakstīšanās kļūdu un tajā faktiski norādīti astoņi, nevis septiņi objekti). Tā kā attiecīgais līguma apakšpunkts tiek izteikts jaunā redakcijā, tiesa konstatēja, ka līdz ar to par jaunu tiek noteikti objekti (ir gan jauni, gan tādi, kas bija iepriekš), kas turpmāk kopumā būs astoņi. Vienlaikus konstatējams, ka līdz ar vienošanos līgums vairs neparedz konkrētu atlīdzību par darbu izpildi objektos. Tādējādi arī no līguma pēc vienošanās noslēgšanas netop skaidrs, kāda ir pušu vienošanās par pakalpojuma cenu.

Pieteicēja dienestam audita laikā norādīja, ka cena līdz 2018.gada februāra sākumam bijusi 19 *euro* stundā, bet pēc tam 23 *euro* stundā (*lietas*

5.sējuma 111. un 195.lapa). Tomēr no darījumu dokumentiem nav iespējams konstatēt, ka šāda konkrēta vienošanās uzņēmumu starpā bijusi, turklāt /pers. A/ tikai vispārīgi dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka pakalpojuma cena tikusi noteikta, ņemot vērā tirgus situāciju, izvērtējot algas stundas likmi, nodokļus, administrācijas izmaksas un citas netiešās izmaksas, neatklājot /Nosaukums A/ konkrētas kalkulācijas cenas. Tāpat nav iespējams saprast, par kādu tieši pakalpojumu /Nosaukums A/ samaksāts atbilstoši līgumā norādītajam. Pieteicēja skaidrojusi, ka rēķiniem pievienotajās atskaitēs ir atspoguļoti /Nosaukums A/ sniegtie pakalpojumi. Tomēr no rēķiniem nav iespējams secināt, ka tiem ir kādi pielikumi, savukārt pieteicējas dienestam iesniegtajos pabeigto darbu sarakstos jeb atskaitēs (*lietas 5.sējuma 90. – 93., 95. – 97., 99. – 101., 103. – 105., 107. – 109.lapa*) nav norādes, ka tie būtu uzskatāmi par rēķinu pielikumiem. Turklāt no minētajiem sarakstiem nav iespējams secināt, kas ir to autors, jo tos bez norādes uz konkrētu uzņēmumu parakstījis /pers. A/, kas ir gan pieteicējas, gan /Nosaukums A/ amatpersona. Līdz ar to nav iespējams secināt, vai tos sastādījusi pati pieteicēja, veicot sev piešķirtajos objektos apsaimniekošanas pakalpojumus, vai arī tos būtu sastādījusi /Nosaukums A/, atskaitoties pieteicējai. Kā jau norādīts iepriekš, līgums neparedzēja konkrētu atskaitīšanās veidu. Līdz ar to nav pamata pieņemt, ka sarakstos norādītos darbus būtu veikusi /Nosaukums A/.

[4.7] Novērtējot līgumu un vienošanos kopsakarā ar rēķiniem, tiesa atzina, ka tie arī kopumā neatklāj darījumu būtību un neļauj secināt, ka šie dokumenti būtu noformēti viena darījuma ietvaros. Proti, no rēķiniem kopumā secināms, ka tiek sniegti konsultācijas pakalpojumi par ēku un teritoriju tehnisko apkopi un uzkopšanu, taču līgums paredz faktisku šo apkopes un uzkopšanas darbu veikšanu, nevis tikai konsultēšanu. Savukārt, ja ar rēķiniem patiesībā bijis domāts sniegt gan konsultācijas, gan arī veikt faktiskus apkopes un uzkopšanas darbus, tādā gadījumā nav skaidrs, kas ir domāts ar konsultācijām un kādā veidā puses atrunājušas to sniegšanu. Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē paskaidroja, ka rēķinos norādītie konsultāciju pakalpojumi bija domāti par māju piesaisti kā mārketinga atlīdzība, kas bijis cits pakalpojums nekā uzkopšana, turklāt tā neesot ikmēneša atlīdzība (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse*). Tomēr tiesa minētajam neatrada dokumentālu pamatojumu, jo līgums ar /Nosaukums A/ pieteicējai bija noslēgts tikai par ēku uzturēšanu, nevis par konsultāciju vai mārketinga pakalpojumu sniegšanu, savukārt rēķinos konsultāciju pakalpojumi norādīti katru mēnesi. Pēc tam pieteicējas pārstāvji tiesas sēdē savukārt norādīja, ka norāde uz konsultācijas pakalpojumu sniegšanu, iespējams, bijusi rēķina veidlapas kļūda. Tiesa norādīja, ka šādi pieteicējas mainīgi skaidrojumi nepalīdz izprast darījuma būtību un neļauj izsekot darījuma norisei.

Rēķinos un līgumā norādīta savstarpēji nesaskanīga informācija par to apmaksu, kas tostarp arī neļauj secināt, ka šie dokumenti noformēti viena darījuma ietvaros.

Tiesa atzina, ka līgums (gan pirms, gan pēc vienošanās) paredz, ka /Nosaukums A/ cita starpā veic nekustamā īpašuma uzturēšanu arī objektā /adrese C/. Vienlaikus tiesa konstatēja, ka šā paša objekta uzkopšanas darbus 2018.gadā no janvāra līdz maijam pieteicējai sniegusi /pers. C/, par ko viņa pieteicējai izrakstījusi rēķinus (*lietas 6.sējuma 35., 40., 45., 50., 54.lapa*). Līdz ar to no lietas materiāliem izriet, ka pieteicējai uzkopšanas pakalpojumus šajā objektā vienlaikus snieguši vairāki darījumu partneri. Turklāt no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem nav iespējams saprast un nošķirt, vai un kāds ir bijis darbu sadalījums starp izpildītājiem un vai pienākumi faktiski nav pārklājušies. Līdz ar to pieteicējas dokumenti attiecībā uz minēto objektu ļauj apšaubīt to, ka /Nosaukums A/ būtu veikusi arī uzkopšanas darbus šajā objektā, ņemot vērā arī pretrunīgi norādīto informāciju rēķinā. Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē norādīja, ka /pers. C/ veikusi /darbus/, savukārt /Nosaukums A/ nodrošinājusi tehniskā dienesta darbus (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse*). Tomēr šāds sadalījums nav konstatējams no darījuma dokumentiem. Vēlāk pieteicēja tiesā iesniedza tabulu, kurā norādījusi, ka šajā periodā minētajā objektā uzkopšanas pakalpojumus pieteicējai sniegusi gan /Nosaukums A/, gan /pers. C/ (*lietas 8.sējuma 182.lapa*). Ar tabulu pieteicēja, iespējams, vēlējusies skaidrot un norādīt, ka /Nosaukums A/ tomēr ir veikusi sētnieka darbus, bet /pers. C/ – apkopējas darbus (ņemot vērā norādītos saīsinājumus zem katras no minētajām personām). Tomēr arī šāds sadalījums neizriet no pieteicējas līguma ar /Nosaukums A/, kas cita starpā paredz arī ārtelpu tīrīšanu (*līguma 3.2.3.apakšpunkts*). Turklāt arī paskaidrojumos dienestam pieteicēja norādījusi, ka /Nosaukums A/ nodrošinājusi objektos apkopēju, sētnieku un tehniskā dienesta pakalpojumus un ka rēķinos norādītās summas ietver tostarp arī /Nosaukums A/ pieteicējai sniegtos sētnieka un apkopēja pakalpojumus objektā /adrese C/ (*lietas 5.sējuma 111. – 112.lapa*). Līdz ar to pieteicējas paskaidrojumos tiesā un iesniegtajā tabulā norādītais nesaskan ar pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem auditā.

[4.8] No lietas materiāliem ir konstatējams, ka pieteicēja pārskaitījusi naudas līdzekļus /Nosaukums A/ uz dienestā nereģistrētiem /Nosaukums E/ kontiem (*lietas 1.sējuma 198. – 204.lapa, 2.sējuma 178. – 211.lapa*). Pārskaitījumi veikti vairākas reizes mēnesī un tajos norādīts, ka tie veikti saskaņā ar rēķiniem, šos rēķinus neidentificējot. Savukārt /Nosaukums A/ no pieteicējas saņemto naudu nekavējoties pārskaitījusi tālāk – lielākoties uz /pers. A/ kontu, biedrībai /Nosaukums B/ un sabiedrībai ar ierobežotu atbildību /Nosaukums D/, kurās /pers. A/ bija valdes loceklis, maksājumu mērķī norādot, ka tiek veikts aizdevums, vai arī vispār neko neprecizējot (*lietas 5.sējuma 171. – 186.lapa*). /pers. A/ dienestam tikai vispārīgi norādījis, ka viņam personīgi izmaksātie naudas līdzekļi izmantoti preču un pakalpojumu iegādei pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, taču lietā tam nav iespējams gūt apstiprinājumu (*lietas 5. sējuma 192.lapa*).

Kā to pamatoti norāda dienests, minētais kopumā liecina, ka no pieteicējas saņemtie naudas līdzekļi netiek izmantoti /Nosaukums A/ saimnieciskās darbības vajadzībām, kas ir būtiski, vērtējot /Nosaukums A/ saimnieciskās darbības realitāti un saimniecisko patstāvību. Tādā veidā, rēķinos maldīgi norādot neeksistējošus kontus, bet faktiski izmantojot nedeklarētus kontus, no pieteicējas kontiem tiek izskaitīti un izņemti naudas līdzekļi, kas formāli noformēti par it kā veiktiem darījumiem, par ko pieteicēja atskaita priekšnodokli, bet /Nosaukums A/ neveic pievienotās vērtības nodokļa nomaksu valsts budžetā (*lietas 8.sējuma 165.lapā*).

Pieteicējas amatpersona dienestam paskaidrojusi (*lietas 1.sējuma 72.lapa*), ka nauda pārskaitīta uz /Nosaukums F/kontu, jo rēķinos norādītie konti bija slēgti. Tomēr šāds skaidrojums vērtējams kritiski. Proti, ja jau konti bija slēgti un /pers. A/ kā pieteicējas un arī /Nosaukums A/ amatpersona par to zināja, tad nav loģiski izskaidrojams, kāpēc tad rēķinos vienkārši netika norādīti pareizi konti, bet tika turpināts norādīt neeksistējošus (slēgtus) kontus, lai gan par to statusu gan pieteicējai, gan /Nosaukums A/ bija zināms. Turklāt pats /pers. A/ dienestam paskaidrojumā apliecināja (*lietas 1. sējuma 72.lapa*), ka par /Nosaukums A/ aktuālo kontu, uz kuru veikt pieteicējas pārskaitījumus, zināja, jo pats bija to atvēris.

Līdz ar to tiesai neradās šaubas par to, ka pieteicēja un tās valdes loceklis /pers. A/ par visām minētajām darbībām zināja, ņemot vērā viņa amatpersonas statusu visās minētajās juridiskajās personās. Ņemot vērā izskatāmās lietas pārējos apstākļus, šādas saskaņotas darbības starp saistītajām personām dienests pamatoti novērtējis kā krāpnieciskas darbības ar nodokļiem, kuras nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[4.9] /pers. A/ dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja (*lietas 5.sējuma 192.lapa*), ka /Nosaukums A/nav veikusi uzskaiti, kuri tās darbinieki veikuši paveikto darbu atskaitēs uzskaitītos darbus un kuri tās darbinieki kuros no pieteicējas objektiem ir veikuši sētnieku un apkopēju pienākumus, vien norādīja, ka nodarbināti tika tie darbinieki, kas attiecīgajā periodā pie /Nosaukums A/ strādāja.

Attiecīgi aplūkojot /Nosaukums A/ dienestā iesniegtos ziņojumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī par 2018.gada janvāri līdz maijam (*lietas 8.sējuma 166. – 170.lapa*), redzams, ka strīdus periodā /Nosaukums A/ bija deklarēti katru mēnesi vienlaikus astoņi darba ņēmēji. Vairums no šīm personām dažādos periodos strādājušas arī pie pieteicējas (*lietas 5.sējuma 114.lapa*). Dienests visiem minētajiem darba ņēmējiem (izņemot /pers. R/, kura ir mirusi) bija pieprasījis paskaidrojumus par darba attiecībām ar pieteicēju un /Nosaukums A/. Piecas no minētajām personām sniegušas dienestam paskaidrojumus (*lietas 8.sējuma 154.lapas otra puse – 163.lapa*), apliecinot, ka secīgi strādājušas gan pie pieteicējas, gan arī pie /Nosaukums A/, darba pienākumi visām piecām personām bijuši identiski abās vietās, turklāt darba pienākumus uzdevis pats /pers. A/, kurš piedāvājis arī darbu abos

uzņēmumos. Turklāt no minētajiem /Nosaukums A/ darba ņēmējiem divas norādīja, ka veikušas ar faktisko uzkopšanu nesaistītus pienākumus – pārvaldīšanas funkciju un instrukciju izstrādi un prezentāciju un sadarbības piedāvājumu gatavošanu atsevišķiem objektiem. Par uzkopšanas pienākumu pildīšanu norādīja tikai trīs darba ņēmēji, turklāt norādot, ka šie pienākumi veikti /adrese D/, /adrese E/, un /adrese F/. Minētās adreses nav identificējamas ar līgumā (un vienošanās) minētajām objektu adresēm. Līdz ar to, pretēji pieteikumā norādītajam, tiesa nekonstatēja, ka dienests nebūtu aicinājis /Nosaukums A/ darba ņēmējus sniegt paskaidrojumus un nebūtu šos paskaidrojumus ņēmis vērā.

Pārējās trīs personas tiesa pēc pieteicējas lūguma izsauca liecināt tiesas sēdē. /pers. T/ uz tiesas sēdi neieradās, taču, tā kā pieteicēja vairs neuzturēja lūgumu viņu nopratināt un lietā jau bija iegūti paskaidrojumi un liecības no vairuma /Nosaukums A/ darba ņēmēju, tiesa nolēma neturpināt viņas izsaukšanu liecības iegūšanai (*lietas 8.sējuma 175. – 176.lapa*). Savukārt atlikušie divi /Nosaukums A/ darba ņēmēji tiesā sniedza liecību.

Liecinieks /pers. U/ liecināja (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse*), ka īsu laiku strādājis pie pieteicējas par sētnieku un /Pilsēta/ tikai tīrījis ārtelpā celiņu no mājas līdz stacijai /Nosaukums E/, bet /Nosaukums A/ nezinot.

Kā to pēc tam tiesas sēdē apliecināja /pers. A/ (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse, audioierakstā 01.49.22 – 01.51.54*), liecinieka minētais bija pieteicējas objekts. /pers. A/ gan norādīja, ka pirms nodarbināšanas pie pieteicējas liecinieks strādājis arī /Nosaukums A/, taču minētais nesakrīt ar liecinieka teikto, kā arī pats /pers. A/ nevarēja norādīt, kurā /Nosaukums A/ objektā tad liecinieks būtu strādājis. Līdz ar to no liecības neizriet, ka /pers. U/ būtu veicis uzkopšanas darbus kādā no /Nosaukums A/ objektiem.

Liecinieks /pers. V/ liecināja (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse*), ka strādājis aptuveni trīs gadus, pamatā pie pieteicējas, bet bijis arī jāpiesaista /Nosaukums A/ kā papildu uzņēmumu aptuveni 2018.gadā. Pie /Nosaukums A/ papildus piesaistīts un strādājis, jo gribējis vairāk nopelnīt. Tomēr atskaitījies tikai vienam uzņēmumam – pieteicējai. Darba vadītāji un pārvaldnieki no viena uzņēmuma devuši darbus, kas jāizpilda otram uzņēmumam. Darījis saimnieciskos darbus, jo strādājis tehniskajā dienestā. Ikdienā ar automašīnu */automašina a/* (sākumā; vēlāk ar */automašina b/*), kas bija darbā iedots transportlīdzeklis, braucis uz nepieciešamajiem objektiem Rīgā un darījis nepieciešamos darbus, par kuriem uzdevumus jau saņēmis iepriekš. Darbi tika gan saņemti, gan fiksēti programmā /Nosaukums F/, kas bijusi pieteicējai, samaksu saņēmis par tām stundām, kas šajā programmā fiksētas. Otram uzņēmumam šāda programma neesot bijusi. Liecinieks svārstījās un sniedza dažādas atbilžu versijas, vai no saņemtajiem darbiem vai arī no objektiem varējis secināt, kuram uzņēmumam darbs tiktu veikts, norādot, ka konkrēti nevarot atbildēt. Viņam tas neesot bijis būtiski. Darbi bijuši saistīti ar krāsošanu, spuldžu maiņu, durvju remontu. Piemēram, spuldžu maiņa bijis darbs, kas veikts tieši pie pieteicējas. Pārsvarā strādājis viens. Kolēģi vispār esot bijuši, taču tie bieži mainījušies un dzēruši. Nepieciešamos instrumentus pats nopircis ar uzņēmuma bankas karti, bijuši arī gadījumi, kad jau uzņēmuma ofisā viņam kaut ko izsnieguši, bijuši arī paša liecinieka instrumenti. Bijusi arī uzņēmuma degvielas karte. Liecinieks arī apstiprināja, ka automašīnu, telefonu un aplikāciju viņam nodrošināja pieteicēja, strādājot pie /Nosaukums A/, izmantoja šos pašus līdzekļus, netika izsniegti citi.

No /pers. V/ liecības neizriet, ka viņš būtu veicis uzkopšanas darbus kādā no /Nosaukums A/ objektiem, viņš norādīja, ka darījis tāda kā tehniskā dienesta darbus – krāsošana, labošana utt. Uzklausot liecību, bija redzams, ka liecinieks īpaši nenošķir to, vai darbus pildījis kā pieteicējas vai kā /Nosaukums A/ darba ņēmējs, jo pienākumi neatšķirās, bet pamatā norāda uz darbu pie pieteicējas. Turklāt liecinieks precīzi nezināja pareizu /Nosaukums A/ nosaukumu un minēja vairākas versijas, kas kopsakarā ar citiem apstākļiem var norādīt uz /Nosaukums A/ kā tikai formālu papildu darba vietu. Tāpat no liecības izriet, ka darbi tika saņemti un fiksēti pieteicējas ierīkotā telefona aplikācijā, taču /Nosaukums A/ tādas nav bijis. Līdz ar to ir apšaubāms, ka /Nosaukums A/ būtu sastādījusi pieteicējas iesniegtos pabeigto darbu sarakstus, kuros fiksēti paveiktie darbi. Turklāt liecinieks kā piemēru minēja, ka spuldžu maiņa bijis darbs pie pieteicējas. Tā kā pabeigto darbu saraksti spuldžu maiņu satur lielā apjomā, no minētā varētu secināt, ka šie saraksti tomēr ir pašas pieteicējas paveiktie darbi apsaimniekojamajos objektos.

Arī /pers. A/ pēc /pers. V/ liecības tiesas sēdē apstiprināja (*lietas 8.sējuma 176.lapa*), ka darbi lieciniekam visu laiku, arī tad, kad viņš strādāja /Nosaukums A/, tika uzdoti no pieteicējas.

Tādējādi no visa iepriekš minētā izriet, ka /Nosaukums A/ darbinieki nenorādīja uz nevienu no pieteicējas saņemtajiem objektiem, kuros būtu veikuši uzkopšanas pienākumus. Tiesas ieskatā nav ticami, ka atlikušās divas darba ņēmējas, kas netika nopratinātas, būtu veikušas ikdienas uzkopšanas darbus praktiski visos /Nosaukums A/ nodotajos objektos, jo arī no pārējiem darba ņēmējiem redzams, ka faktiski uzkopšanas darbus viens darba ņēmējs veica vienā objektā. Turklāt /pers. T/ pie /Nosaukums A/ nestrādāja visu strīdus periodu, bet uzsāka darbu pēc tam, kad /pers. U/ to beidza. Līdz ar to jāņem vērā, ka /pers. U/ darba pienākumi nebija saistīti ar strīdus līgumā norādītajiem objektiem. Tā kā /pers. A/ norādīja, ka darbus veica /Nosaukums A/ darba ņēmēji, bet, iegūstot informāciju no darba ņēmējiem, konstatējams, ka tie neveica uzkopšanas darbus attiecīgajos objektos, secināms, ka nav identificējamas personas, kas faktiski būtu veikušas uzkopšanas darbus pieteicējas ar līgumu /Nosaukums A/ nodotajos objektos. Minētais ļauj apšaubīt, ka /Nosaukums A/ faktiski būtu sniegusi pieteicējai dienesta apstrīdētos nekustamo īpašumu uzturēšanas pakalpojumus.

[4.10] Atbilstoši /pers. A/ sniegtajiem paskaidrojumiem un iesniegtajiem dokumentiem /Nosaukums A/ savā darbībā izmantojusi no pieteicējas patapinājumā saņemto transportlīdzekli */automašina a/*, kā arī nomājusi savas darbības nodrošināšanai transportlīdzekli */automašīna c/* (*lietas 5.sējuma 138., 192., 195. lapa, 200. – 202.lapa*). Tomēr no maršruta lapām par */automašina a/* izmantošanu (*lietas 5.sējuma 160. – 169.lapa*) redzams, ka minētā automašīna katru dienu pirms un pēc braucienu veikšanas atradusies /adrese G/, kas ir pieteicējas juridiskā adrese un kurai nav saistības ar /Nosaukums A/ saimnieciskās darbības vietu (pretēji /pers. A/ tiesas sēdē norādītajam, ka pieteicējas birojs esot bijis arī /Nosaukums A/ birojs (*lietas 8.sējuma 176.lapa*)). Tāpat ņemams arī vērā tas, ka liecinieks /pers. V/ apstiprināja, ka automašīnu */automašina a/* viņam nodrošināja pa tiešo pieteicēja, nevis /Nosaukums A/. Tātad nav gūstams apstiprinājums par automašīnas */automašina a/* izmantošanu /Nosaukums A/ saimnieciskajā darbībā, bet uzskatāmi redzams, ka pienākumi objektos ar šo automašīnu tika veikti, izbraucot un atgriežoties tieši pieteicējas adresē. Savukārt lietā iesniegtie dokumenti par automašīnām, kas izmantotas pakalpojumu nodrošināšanā objektos, nenorāda, ka būtu tikusi izmantota automašīna */automašina d/*. Līdz ar to nav arī gūstams apstiprinājums tam, ka automašīna būtu izmantota /Nosaukums A/ saimnieciskajā darbībā.

Tāpat /pers. A/ tiesas sēdē norādīja, ka visas /Nosaukums A/ lietotās automašīnas bijušas ar pieteicējas logo (*lietas 8.sējuma 176.lapa*). Līdz ar to arī šis apstāklis drīzāk liecina par transportlīdzekļu izmantošanu tomēr pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[4.11] Tiesa konstatēja, ka atbilstoši komercreģistrā pieejamajai informācijai /Nosaukums A/ deklarētais saimnieciskās darbības veids bija „Aitu un kazu audzēšana". Uzņēmumam atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 15.punktam ir jāiesniedz dienestā informācija par savu pamatdarbības veidu, turklāt arī tad, ja tā mainījusies. /Nosaukums A/ tika likvidēta tikai 2020.gada augustā, taču ne 2018.gadā, ne arī turpmākajos gados tā nebija iesniegusi vai precizējusi dienestam informāciju par to, ka tās saimnieciskās darbības veids būtu saistīts ar apsaimniekošanu un uzkopšanas pakalpojumiem.

Turpretī pieteicējas deklarētais saimnieciskās darbības veids ir nekustamā īpašuma pārvaldīšana par atlīdzību vai uz līguma pamata. Arī dienestam pieteicēja skaidrojusi, ka tā nodarbojas ar daudzdzīvokļu māju apsaimniekošanu (*lietas 5.sējuma 111. – 112.lapa*).

No minētā redzams, ka pieteicēja, par kuru nav šaubu, ka tai bija visi klienti un pamatlīdzekļi, kā arī nodarbinātie (tas izriet no pieteicējas pārstāves tiesas sēdē sniegtām atbildēm uz dienesta pārstāves jautājumiem par to, vai pieteicējai pašai bija darbinieki un tā neņēma visu tikai ārpakalpojumā (*lietas 8.sējuma 54.lapa, ka arī lietas 5.sējuma 114.lapa*), turklāt bija arī iespējams piesaistīt vēl nodarbinātos (piemēram, gan /Nosaukums A/ darbinieki strādāja pie pieteicējas, gan arī tā piesaistīja fiziskās personas), lai veiktu apsaimniekošanas pakalpojumus, kā arī bija dienestā deklarējusi un norādījusi, ka tās saimnieciskā darbība ir saistīta ar nekustamo īpašumu pārvaldīšanu un apsaimniekošanu. Turpretī /Nosaukums A/, kurai

nav strīdus objektu, kuras pamatlīdzekļu faktiska izmantošana tās saimnieciskajā darbībā ir apšaubāma un kuras darba ņēmēji nenorāda, ka būtu veikuši uzkopšanas darbus strīdus objektos, valstij deklarējusi, ka nodarbojas ar pavisam citu un ar apsaimniekošanas un uzkopšanas pakalpojumiem nesaistītu saimniecisko darbību, lai gan tai ir tā pati amatpersona un vadība, kas pieteicējai, un līdz ar to bija zināms saimnieciskās darbības veida deklarēšanas pienākums, taču tas abiem uzņēmumiem ir atšķirīgs. Turklāt no *Lursoft* datubāzes redzams, ka/Nosaukums A/ nav iesniegusi 2018.gada pārskatu, no kura varētu secināt, vai un kādu saimniecisko darbību tā 2018.gadā būtu veikusi. Minētais papildus citiem jau norādītajiem apsvērumiem ļauj apšaubīt, ka /Nosaukums A/ faktiski būtu nodarbojusies ar uzkopšanas pakalpojumu sniegšanu un veikusi strīdus objektu uzturēšanas pienākumus atbilstoši strīdus līgumam.

[4.12] Līdz ar to, kopumā novērtējot lietā iesniegto un iegūto informāciju par dienesta apstrīdēto pieteicējas darījumu ar /Nosaukums A/, tiesa atzina, ka nav gūstams apstiprinājums šāda darījuma faktiskai norisei. Vienlaikus minētais nenozīmē, ka pieteicēja nebūtu sniegusi pakalpojumus saviem klientiem. Proti, ir tikai apstrīdēti konkrēti /Nosaukums A/ pieteicējai sniegti pakalpojumi, nevis tas, ka kopumā pieteicēja nebūtu veikusi darbus savu klientu objektos. Tāpēc pieteicējas neizpratne, par ko lietā ir strīds, ja reiz dienests nav apstrīdējis pieteicējas sniegtos pakalpojumus tās klientiem, nav pamatota. Tāpat norādāms, ka šī iemesla dēļ nav izšķiroša informācijas saņemšana no pieteicējas klientiem, jo sagaidāms, ka klienti apliecinātu no pieteicējas saņemtos (jo tiem apsaimniekotāja bija pieteicēja, nevis /Nosaukums A/) pakalpojumus, par ko šajā lietā strīda nav. Līdz ar to noraidāms arī pieteicējas iebildums par to, ka nav pieprasīta visa informācija no pieteicējas klientiem, jo tiesa nekonstatēja, ka lietā nebūtu iegūta kāda būtiska informācija, kas varētu būt par pamatu, lai nonāktu pie citiem secinājumiem.

Tāpat tiesa nepiekrita pieteicējai, ka no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem un paskaidrojumiem ir iespējams izsekot, kuros objektos, kādi pakalpojumi, kādos periodos sniegti, un ka pārsūdzētajā lēmumā būtu ignorēti pieteicējas iesniegtie dokumenti un paskaidrojumi, jo no pārsūdzētā lēmuma redzams, ka pie secinājuma, ka nav iespējams gūt apstiprinājumu par pieteicējas un Nosaukums A/ darījumu esību un ka darījuma dokumenti tikai formāli noformēti, ir nonākts, analizējot gan pieteicējas iesniegtos dokumentus, gan sniegtos paskaidrojumus, tomēr, pretēji pieteicējas norādēm, nav spēts darījumam izsekot un gūt apstiprinājumu, par ko ir izrakstīti rēķini un kādus pakalpojumus pieteicējai ir sniegusi tieši /Nosaukums A/, jo paskaidrojumos vispārīgi apliecināta darījumu veikšana, bet bieži vien nav sniegti pārbaudāmi skaidrojumi par darījumu norises apstākļiem.

[4.13] Ņemot vērā visus lietā konstatētos apstākļus un izdarītos secinājumus, tiesa atzina, ka dienests pamatoti secinājis, ka gan pieteicēja, gan /Nosaukums A/ un to darba ņēmēji atradās vienas personas – /pers. A/ – kontrolē, līdz ar to pie lietā konstatēto apstākļu kopuma ir pamats secināt, ka darījumi tika organizēti kā vienots kopums, mākslīgi nodalot it kā /Nosaukums A/ sniegtos pakalpojumus, par tiem noformējot nepatiesu informāciju saturošus, faktiski notikušam darījumam neatbilstošus rēķinus.

Lietā konstatētais apstākļu kopums norāda uz pieteicējas apzinātu rīcību, kas vērsta uz formālu darījumu noformēšanu ar /Nosaukums A/, lai gūtu fiskālu labumu no priekšnodokļa atskaitīšanas un izvairītos no nodokļu nomaksas. Kā tas pamatoti norādīts pārsūdzētajā lēmumā, konkrētajā gadījumā nav runa par darījumu ķēdi, kurā pieteicēja varētu būt iejaukta citu darījumu partneru īstenotās krāpšanās rezultātā, jo strīdus darījumi noformēti ar saistīto uzņēmumu, kurš arī ir vienas un tās pašas personas /pers. A/ kontrolē, nevis ar pavisam jauniem, iepriekš nezināmiem darījumu partneriem. Līdz ar to tiesai neradās šaubas par to, ka pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē rēķinus par faktiski neesošiem darījumiem, zināja, ka faktiski notiek nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana.

Tā kā /Nosaukums A/ vārdā noformētie rēķini satur nepatiesu informāciju par darījumiem, kas faktiski nav starp konkrētajiem darījuma dalībniekiem notikuši, tad likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē tie nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, kā arī nav izmantojami par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu būtu atskaitāms priekšnodoklis. Līdz ar to tiesa atzina, ka dienests pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par 2018.gadā no janvāra līdz maijam deklarētajiem darījumiem ar /Nosaukums A/ par konsultācijām un ēku uzturēšanas pakalpojumiem.

Tā kā pieteicēja auditā konstatētā nodokļu pārkāpuma rezultātā samazinājusi budžetā iemaksājamā nodokļa apmēru, pieteicējai pamatoti un atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmajai un piektajai daļai un 29.panta otrajai daļai papildus aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda pārsūdzētajā lēmumā norādītajā apmērā.

[4.14] Pieteicēja iebildusi par to, kāpēc pārsūdzētajā lēmumā vērtēts tas, ka pieteicēja un /Nosaukums A/ ir saistītās personas. Vienlaikus konstatējams, ka lietā vispārīgi nav strīda par to, ka pieteicēja un /Nosaukums A/ strīdus periodā ir bijušas saistītās personas likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta „c" apakšpunkta izpratnē, jo tajās vairāk nekā 50 procenti no daļu vērtības piederēja biedrībai, bezpeļņas organizācijai /Nosaukums B/ un tajās visās valdes loceklis strīdus periodā bija /pers. A/. To apliecinājis arī pieteicējas valdes loceklis /pers. A/ dienestam sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 1. sējuma 73. lapa*).

Tiesa piekrita pieteicējai, ka saistītu personu esība pati par sevi vēl neliecina par neatļauta darījuma pazīmēm. Minēto pārsūdzētajā lēmumā atzina arī dienests, norādot, ka personu saistība pati par sevi nav pamats secinājumam, ka starp tām notikušais darījums ir ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības.

Tomēr vienlaikus dienests ir norādījis, ka personu saistība noteiktos apstākļos varētu būt pamats šaubām par šo personu savstarpējo darījumu patieso būtību, tādēļ dienests ir atzinis, ka ir jāvērtē pieteicējas un /Nosaukums A/ savstarpējo darījumu raksturs, kā arī tas, vai uzņēmumu veiktās darbības liecina par saskaņotu darbību, kuras mērķis ir fiskālu priekšrocību radīšana. Līdz ar to tiesa neuzskatīja, ka dienests bez nozīmes vai nesaprotamu apstākļu dēļ būtu vērtējis pieteicējas un /Nosaukums A/ saistību.

[4.15] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja no 2018.gada janvāra līdz 2019.gada jūlijam savā grāmatvedībā ir reģistrējusi rēķinus un deklarējusi pakalpojumu iegādes darījumus ar fiziskajām personām – mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem – /pers. B/ 19 999 *euro* vērtībā, /pers. C/ 24 897,50 *euro* vērtībā, /pers. D/ 7840 *euro* vērtībā, /pers. E/ 7840 *euro* vērtībā un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju /pers. F/ 5842,50 *euro* vērtībā (*lietas 1.sējuma 212.lapa, 2.sējuma 124. – 127., 212. – 252.lapa, 3.sējuma 2. – 128., 133. – 241.lapa, 4.sējuma 2. – 65., 167. – 140., 174. – 216.lapa, 225., 227., 229., 231., 233., 235., 238., 240., 242., 244., 246., 248., 251., 253., 255., 257., 259., 261.lapa, 5.sējuma 5., 7., 9., 11., 13., 15., 17., 19., 21., 23., 25., 27., 29., 31., 33., 35., 37., 39., 41.lapa, 233. – 251.lapa, 6.sējuma 26. – 56.lapa*).

[4.16] Atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 1.panta 3.punktam arī fiziskās personas, kas reģistrētas dienestā kā saimnieciskās darbības veicējas, ja tās atbilst likumā norādītajiem kritērijiem, tiek apzīmētas ar terminu „mikrouzņēmums".

Atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" (šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā auditējamajā periodā) 1.panta 1.punktam par darba devēju cita starpā uzskata arī personāla nomnieku, kas izmanto tāda mikrouzņēmuma pakalpojumus, kurš sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta izpratnē. Savukārt atbilstoši minētā panta 2.punkta „l" apakšpunktam par darba ņēmēju cita starpā uzskata mikrouzņēmuma, kas sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2} panta izpratnē, darbinieku.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" (šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā auditējamajā periodā) 17.^{2}panta otrajai daļai 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;

5) pēc darījuma būtības var secināt, ka tā mērķis ir aizstāt darba tiesiskās attiecības ar cita veida tiesiskajām attiecībām, lai samazinātu par darbiniekiem budžetā maksājamā iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas iemaksu apmēru. Par šādu mērķi īpaši var liecināt apstāklis, ka persona — mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja darbinieks — pēdējo 12 mēnešu laikā no dienas, kad uzsākta pakalpojuma sniegšana, ir bijusi darba tiesiskajās attiecībās ar personu, kuras labā tā sniedz pakalpojumu (veic darbu), vai arī šīs personas vārdā ir nodrošinājusi pakalpojuma sniegšanu un pārstāvējusi to.

Atbilstoši minētā panta pirmajai daļai šāda darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšana, ja šos pakalpojumus sniedz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs, tiek pielīdzināta personāla nomai (šā likuma 17.[1] panta otrās daļas izpratnē).

[4.17] Attiecīgi arī atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunktam par darba ņēmēju cita starpā uzskata personu, kura ir noslēgusi Civillikuma IV daļas 15.nodaļā paredzēto uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu un attiecībā uz kuru tiek konstatēta vismaz viena no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.[2] daļā noteiktajām pazīmēm.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.2 daļai uzskata, ka fiziskā persona (maksātājs) gūst ienākumu, par kuru jāmaksā algas nodoklis, ja tiek konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm:

1) maksātāja ekonomiskā atkarība no personas, kurai tas sniedz pakalpojumus;

2) finansiālā riska neuzņemšanās peļņu nenesoša darba izpildes vai zaudētu debitoru parādu gadījumā;

3) maksātāja integrācija uzņēmumā, kuram viņš sniedz savus pakalpojumus. Integrācija uzņēmumā šā panta izpratnē ir darba vai atpūtas vietas esamība, pienākums ievērot uzņēmuma iekšējās kārtības noteikumus un citas līdzīgas pazīmes;

4) maksātāja faktisko brīvdienu un atvaļinājumu esamība un to ņemšanas kārtības saistība ar uzņēmuma iekšējo darba kārtību vai citu uzņēmumā nodarbināto fizisko personu darba grafiku;

5) maksātāja darbība notiek citas personas vadībā vai kontrolē, maksātājam nav iespējas piesaistīt darbu izpildē savu personālu vai izmantot apakšuzņēmējus;

6) maksātājs nav pamatlīdzekļu, materiālu un citu saimnieciskajā darbībā izmantoto aktīvu īpašnieks (šis kritērijs neattiecas uz personīgo autotransportu vai atsevišķiem personīgajiem instrumentiem, kas izmantoti darba uzdevumu izpildei).

[4.18] Minēto tiesisko regulējumu mērķis ir novērst iespēju izvairīties no iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu nomaksas, izmantojot formālu mikrouzņēmuma vai pašnodarbinātas personas statusu un nodarbinātības ienākumu transformējot saimnieciskās darbības ienākumā, lai gan patiesībā tiek sniegts darbaspēka nodrošināšanas pakalpojums un veikts algots darbs.

[4.19] Strīdus darījumu ar fiziskajām personām apliecināšanai pieteicēja dienestā iesniegusi tās noslēgtos līgumus ar minētajām personām, noformētos darbu pieņemšanas-nodošanas aktus un rēķinus.

Pieteicēja un /pers. B/ 2011.gada 26.maijā noslēguši līgumu Nr. MS-1/010111 par pakalpojumu sniegšanu (*lietas 5.sējuma 220. – 222.lapa*), kas paredz, ka pieteicēja kā pakalpojumu saņēmēja uzdod, bet pakalpojuma sniedzējs /pers. B/ apņemas nodrošināt nekustamo īpašumu pārvaldnieka pakalpojumus par atlīdzību pieteicējas pārvaldīšanā esošajos objektos – /adrese H/, /adrese I/, un /adrese J/. Līgums paredz, ka par kvalitatīvi sniegtiem pakalpojumiem pieteicēja /pers. B/ maksā līguma 4.1.apakšpunktā noteikto samaksu. Tomēr ne minētais līguma apakšpunkts, ne arī kāds cits punkts nenosaka konkrētu samaksas apmēru. Līgums tālāk tikai paredz, ka /pers. B/ saņem atlīdzību pieņemšanas-nodošanas aktā norādītajā apmērā un pieteicēja veic pakalpojumu apmaksu saskaņā ar /pers. B/ izrakstīto rēķinu vienu reizi mēnesī līdz nākamā mēneša 15.datumam. Līgums noslēgts uz nenoteiktu laiku.

Vēlāk noslēgtas vairākas vienošanās par līguma grozījumiem (*lietas 5.sējuma 223. – 232.lapa*). Ar tām puses vienojušās izteikt jaunā redakcijā līguma 1.1.apakšpunktu, katru reizi precizējot tos pieteicējas pārvaldīšanā esošos objektus, kuros /pers. B/ jāsniedz nekustamo īpašumu pārvaldnieka pakalpojumi. Atbilstoši pēdējai līguma grozījumu redakcijai (/datums/vienošanās) /pers. B/ nekustamo īpašumu pārvaldnieka pakalpojumi jāsniedz pieteicējai šādos objektos: /adrese H/, /adrese K/, /adrese J//adrese L/, /adrese M/, /adrese N/, /adrese O/, /adrese P/, /adrese R/, /adrese S/, /adrese T/ /adrese U/, /adrese V/, kā arī /adrese Z/.

Ar /pers. C/ pieteicēja 2015.gada 31.jūlijā noslēgusi līgumu Nr.1/310715 par uzkopšanas pakalpojumu sniegšanu (*lietas 6. sējuma 22. – 25. lapa*).

Minētais līgums paredz, ka /pers. C/ sniedz pieteicējas pārvaldīšanā esošā nekustamā īpašuma /adrese A1/, teritorijas un koplietošanas telpu uzkopšanas pakalpojumus par atlīdzību 450 *euro* mēnesī, ievērojot līguma 1.pielikumā „Darbu uzdevums" norādīto. Līgums paredz, ka /pers. C/ ir tiesības saņemt no pieteicējas visu nepieciešamo inventāru un līdzekļus pēc atsevišķa pasūtījuma, lai nodrošinātu pakalpojuma sniegšanu. Līgums paredz, ka /pers. C/ izraksta un līdz nākamā mēneša 1.datumam nosūta pieteicējai rēķinu par iepriekšējā mēnesī sniegto pakalpojumu, kuru pieteicēja apmaksā 15 dienu laikā. Līgums noslēgts uz nenoteiktu laiku.

Darbu uzdevumā norādīti ēkas iekštelpās un pieguļošajās teritorijās veicamie darbi un to regularitāte, piemēram, kāpņu telpu ikdienas uzkopšana, ietvju, iebraucamo ceļu, pagalmu un zālāju uzkopšana piecas reizes nedēļā, intensīvas snigšanas gadījumā dienā sniega tīrīšana vienu reizi stundā. Darbu uzdevumā noteikti arī citi patstāvīgie pienākumi, piemēram, atskaišu nodošana tiešajam vadītājam pēc pieprasījuma, papildu darbu veikšana pēc vajadzības un rīkojuma (sniega tīrīšana ārpus darba laika). Noteikta /pers. C/ atbildība, piemēram, par veicamo darbu pienākumu izpildes kvalitāti, par darba disciplīnas ievērošanu, kā arī noteiktas tiesības rīkoties amatam noteiktās kompetences ietvaros, saņemt darba pienākumu veikšanai nepieciešamo informāciju, no tehniskā vadītāja saņemt nepieciešamos darba rīkus un līdzekļus, kas saistīti ar nepieciešamo uzdevumu izpildi, ir noteiktas tiesības uz drošu un nekaitīgu darba vidi saskaņā ar normatīvajiem aktiem par darba aizsardzību.

Ar /pers. E/ pieteicēja 2013.gada 1.februārī noslēgusi uzņēmuma līgumu Nr.D5/3 (*lietas 4.sējuma 217. – 220.lapa*). Šis līgums paredz, ka /pers. E/ apņemas šajā līgumā noteiktajā kārtībā un līdzēju saskaņotajos termiņos pienācīgā kvalitātē ar saviem spēkiem, materiāliem un līdzekļiem veikt dzīvojamās ēkas /adrese V/, un tai pieguļošās teritorijas uzraudzību, savukārt pieteicēja apņemas pieņemt minētā darba izpildi un samaksāt līgumā norādīto cenu 209 latus (*297,38 euro*) saskaņā ar /pers. E/ atskaiti (pieņemšanas-nodošanas aktu) triju darba dienu laikā pēc parakstītā darbu pieņemšanas-nodošanas akta. Līgums paredz, ka atskaite kopā ar uz tās pamata izrakstītu rēķinu /pers. E/ jāiesniedz pieteicējai katra mēneša 3.datumā. Līgums paredz, ka darbs tiek veikts ar /pers. E/ līdzekļiem un materiāli tehnisko nodrošinājumu. Līgums sākotnēji tika noslēgts līdz 2013.gada 31.decembrim, bet pēc tam ar 2014.gada 2.janvāra vienošanos par līguma nosacījumu izmaiņām (*lietas 4.sējuma 221.lapa*) noteikts, ka līgums ir spēkā uz nenoteiktu laiku.

/pers. E/ atbilstoši līgumam izpildāmie darbi noteikti līguma 1.pielikumā un paredz ēkas iekštelpu un tās pieguļošās teritorijas uzraudzību, vārtu un ieejas durvju kontroli, nepiederošu personu kontroli un pārvietošanās ierobežošanu teritorijā un ēkā, kā arī pieteicējas informēšanu par prettiesisku rīcību

ēkā vai teritorijā.

Ar 2017.gada 1.jūlija vienošanos par līguma nosacījumu izmaiņām (*lietas 4.sējuma 222.lapa*) grozīta līguma cena un norēķinu kārtība, nosakot, ka par līgumā norādīto darbu izpildi pieteicēja piecu darba dienu laikā samaksā /pers. E/ atlīdzību saskaņā ar /pers. E/ iesniegto darbu pieņemšanas-nodošanas aktu un rēķinu. Tādējādi strīdus periodā līgums vairs neparedz konkrētu līguma cenu.

Ar /pers. D/ pieteicēja 2016.gada 16.novembrī noslēgusi satura un noformējuma ziņā gandrīz identisku uzņēmuma līgumu Nr.D5/5-1 (*lietas 4.sējuma 169. – 172.lapa*) kā ar /pers. E/.

Šis līgums paredz, ka /pers. D/ apņemas šajā līgumā noteiktajā kārtībā un līdzēju saskaņotajos termiņos pienācīgā kvalitātē ar saviem spēkiem, materiāliem un līdzekļiem veikt dzīvojamās ēkas /adrese V/, un tai pieguļošās teritorijas uzraudzību, savukārt pieteicēja apņemas pieņemt minētā darba izpildi un samaksāt līgumā norādīto cenu 297,38 *euro* saskaņā ar /pers. D/ atskaiti (pieņemšanas-nodošanas aktu) piecu darba dienu laikā pēc parakstītā darbu pieņemšanas-nodošanas akta. Līgums paredz, ka atskaite kopā ar uz tās pamata izrakstītu rēķinu /pers. D/ jāiesniedz pieteicējai katra mēneša 3.datumā. Līgums paredz, ka darbs tiek veikts ar /pers. D/ līdzekļiem un materiāli tehnisko nodrošinājumu. Līgums sākotnēji tika noslēgts līdz 2017.gada 31.decembrim, bet pēc tam ar 2018.gada 2.janvāra vienošanos par līguma nosacījumu izmaiņām (*lietas 4.sējuma 173.lapa*) identiski kā /pers. E/ noteikts, ka līgums ir spēkā uz nenoteiktu laiku.

/pers. D/ atbilstoši līgumam izpildāmie darbi identiski kā /pers. E/ noteikti līguma 1.pielikumā un paredz ēkas iekštelpu un tās pieguļošās teritorijas uzraudzību, vārtu un ieejas durvju kontroli, nepiederošu personu kontroli un pārvietošanās ierobežošanu teritorijā un ēkā, kā arī pieteicējas informēšanu par prettiesisku rīcību ēkā vai teritorijā.

Ar /pers. F/ pieteicēja 2017.gada 1.novembrī noslēgusi līgumu par mājas koplietošanas telpu un pieguļošās teritorijas uzkopšanu (*lietas 5.sējuma 2. – 4.lapa*).

Šis līgums paredz, ka /pers. F/ apņemas veikt koplietošanas telpu un tām pieguļošas teritorijas uzkopšanu pieteicējas pārvaldītajās un apsaimniekotajās ēkās /adreses B1/, atbilstoši līguma 1.pielikumam par 307,50 *euro* samaksu mēnesī. Līgums nenoteic, ar kādu inventāru darbs tiek veikts. Līgums noslēgts uz nenoteiktu laiku.

Līguma pielikumā norādīti veicamie darbi un to regularitāte, piemēram, ietvju un pieguļošas teritorijas uzkopšana katru dienu, koplietošanas telpu sausā uzkopšana trīs reizes nedēļā, mitrā uzkopšana divas reizes nedēļā, kāpņu margu mazgāšana reizi ceturksnī.

[4.20] Vērtējot minētos līgumus, jāņem vērā, ka atbilstoši Civillikuma 2212.panta pirmajai daļai ar uzņēmuma līgumu viena puse uzņemas izpildīt otrai par zināmu atlīdzību ar saviem darba rīkiem un ierīcēm kādu pasūtījumu, izgatavot kādu lietu vai izvest galā kādu pasākumu. Atbilstoši Civillikuma 2179.panta otrajai daļai līgums uzskatāms par uzņēmuma līgumu, ja saistības mērķis ir nevis darbs vispār, kā tas ir darba līguma gadījumā, bet gan kāds noteikts darba rezultāts. Atbilstoši Civillikuma 2223.pantam, tiklīdz pasūtījums izpildīts un atzīts par labu, pasūtītājam jāsamaksā uzņēmējam norunātā maksa. Kur zināmiem darbiem pastāv normētas cenas, tur maksa noteicama pēc tām. Maksa var būt norunāta kā par visu darbu kopā, tā arī par tā daļām un arī pēc laika, ja vien uzņēmējs uzņēmies izpildīt visu pasūtījumu.

Tādējādi dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti norādījis, ka uzņēmuma līguma būtība izpaužas noteikta pasūtījuma izpildē, konkrēta darba rezultāta radīšanā un tā nodošanā pasūtītājam. Uzņēmuma līgums tiek noslēgts uz noteiktu darba izpildes laiku – līdz noteiktā rezultāta sasniegšanai.

Savukārt situācijā, kad viena puse uzņemas strādāt otrai darbu par atlīdzību, tiek slēgts darba līgums (Civillikuma 2178.pants). Darba likuma 28.panta pirmā un otrā daļa, 39., 43. un 59.pants paredz, ka darba devējs un darbinieks savstarpējās darba tiesiskās attiecības nodibina ar darba līgumu, ar kuru darbinieks uzņemas veikt noteiktu darbu, pakļaujoties noteiktai darba kārtībai un darba devēja rīkojumiem, bet darba devējs – maksāt nolīgto darba samaksu un nodrošināt taisnīgus, drošus un veselībai nekaitīgus darba apstākļus. Darba līgums uzskatāms par noslēgtu ar brīdi, kad darbinieks un darba devējs ir vienojušies par veicamo darbu un darba samaksu, kā arī darbinieka turpmāku pakļaušanos noteiktai darba kārtībai un darba devēja rīkojumiem. Darba samaksa ir darbiniekam regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu. Darba līgumu slēdz uz nenoteiktu laiku.

No minētā izriet, ka darba līguma būtiskās sastāvdaļas ir vienošanās par veicamo darbu, darba samaksu un par darbinieka pakļaušanos noteiktai darba kārtībai un darba devēja rīkojumiem. Darba līguma mērķis ir darbs pats par sevi. Turklāt darba līgums tiek noslēgts uz nenoteiktu laiku.

Civiltiesiskus līgumus puses slēdz pēc savas brīvas izvēles. Tāpēc 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, bet noslēgt cita veida līgumu. Taču, no otras puses, valstij ir jākontrolē, vai personas, nolūkā izvairīties no sociālo iemaksu veikšanas, faktiski nodibinātās darba tiesiskās attiecības neslēpj zem cita veida nodarbinātības attiecībām, kurām pastāvot, sociālās iemaksas nav jāveic (*Senāta 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-36/2011 7.punkts, 2012.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-239/2012 7.punkts*).

Tiesa pārbaudīja, vai pieteicējas strīdus līgumi un darījumi ar fiziskajām personām ir vērtējami kā uzņēmumu līgumi un pakalpojumu iegādes darījumi vai arī tomēr aiz tiem nodokļu optimizācijas nolūkā tiek slēpti darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi un darba tiesiskās attiecības.

[4.21] Vērtējot minētos strīdus līgumus, tiesa secināja, ka tie ir noslēgti uz nenoteiktu laiku, kas atbilst darba tiesiskajām attiecībām, nevis uz noteiktu darba izpildes laiku, līdz tiek sasniegts rezultāts, kā tas būtu uzņēmuma līguma gadījumā. Noslēgto līgumu mērķis ir darba ilgstoša veikšana, un tie nav noslēgti uz noteiktu darba izpildes laiku, kurā tiek sasniegts konkrētais rezultāts. Tas redzams arī no attiecīgo līgumu noslēgšanas laika, proti, vairums no tiem slēgti pirms vairākiem gadiem, un tajos paredzētos vienus un tos pašus darba pienākumus šo līgumu izpildītāji veic jau ilgstoši. Līgumi paredz maksāt /pers. B/, /pers. C/, /pers. D/, /pers. E/ un /pers. F/ ikmēneša atlīdzību par veikto darbu un izmaksāt to vienu reizi mēnesī, kas līdzinās darba samaksas izmaksai darba līguma gadījumā.

Turklāt pieteicējas līgumā ar /pers. C/ pat tieši noteikts, ka viņai ir tiesības saņemt no pieteicējas darba rīkus un līdzekļus, kas nepieciešami uzdevumu izpildei. Minētais nosacījums neatbilst uzņēmuma līguma būtībai, bet ir darba tiesisko attiecību raksturojošs elements. Tāpat līgumā noteiktās /pers. C/ tiesības uz drošu un nekaitīgu darba vidi atbilstoši darba aizsardzības noteikumiem ir raksturīgas darba līgumam. Tāpat par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu liecina arī /pers. C/ pienākums pakļauties pieteicējas darba kārtībai un rīkojumiem, jo līgumā paredzēts, ka /pers. C/ pēc vajadzības un pieteicējas rīkojuma jāveic papildu darbi.

Līdz ar to pārsūdzētajā lēmumā ir pamatoti secināts, ka strīdus līgumiem ir darba līgumu pazīmes, un tajos noteiktais neliecina par noslēgtiem uzņēmuma līgumiem, lai izpildītu kādu konkrētu pasūtījumu.

[4.22] Par to, ka strīdus līgumi noformēti tikai formāli un aiz tiem faktiski būtu aizslēptas darba tiesiskās attiecības, liecina arī šāds darījumu dokumentos konstatētās nepilnības un nesakritības. Līgumā ar /pers. B/ nav norādīts konkrēts atlīdzības apmērs, lai gan līgumā speciāli norādīts, ka samaksa tiek noteikta konkrētā līguma apakšpunktā. Vienlaikus norādīts, ka pieteicēja veic samaksu atbilstoši pieņemšanas-nodošanas aktā norādītajam apmēram. Iespējamību, ka pieteicēja būtu velējusies par apmēru vienoties *post factum*, proti, tikai pieņemšanas-nodošanas aktā, tiesa vērtēja kā neticamu. Tāda nebūtu saprātīga uzņēmuma rīcība, jo izmaksas parasti tiek plānotas uz priekšu un pirms darījuma slēgšanas, nevis pēc darbu nodošanas. Tāpat maz ticams, ka darba izpildītājs piekristu veikt darbu, ja vienošanās par konkrētu samaksu tiktu panākta jau tikai pēc darba pabeigšanas. Arī pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē vēlāk skaidrotais, ka atlīdzība tika maksāta pēc /pers. B/ paša noteiktā un saskaitītā vai ka vienošanās bijusi mutiska (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse*), ir apšaubāms, jo šāda kārtība neatbilst noslēgtajam līgumam un arī neliecina par saprātīgu uzņēmuma rīcību.

Turklāt no pieteicējas un /pers. B/ parakstītajiem pieņemšanas-nodošanas aktiem (*lietas 1. sējuma 169. – 171.lapa, 6.sējuma 2. – 20.lapa*)

redzams, ka tajos nav norādīts samaksas apmērs. Ir norādīts tikai pieteicējas objektu kopums, uzskaitīti veiktie darbi, kā arī apliecināts, ka pieteicējai nav pretenziju par paveikto darbu, apjomu un kvalitāti. Taču darbu apraksts ir vispārīgs (piemēram, lielgabarīta izvešana, teritorijas sakopšana, jumta tīrīšana, deratizācijas veikšana), un no tā nav iespējams secināt, kurā objektā kādi darbi, kādā apjomā un vērtībā izpildīti. Līdz ar to ne no līguma, ne no pieņemšanas-nodošanas aktiem neizriet /pers. B/ saņemamās atlīdzības apmērs. Tāpēc no darījuma dokumentiem nav iespējams izsekot un izsecināt, uz kādu aprēķinu pamata /pers. B/ pieteicējai izraksta rēķinus, turklāt – par ievērojami atšķirīgām summām, kas neizprotamā secībā variē no 500 līdz 1721 *euro*, neatkarīgi no gadalaika (*sk. rēķinus lietas 5.sējuma 233. – 251.lapa*).

Turklāt /pers. B/ izrakstītajos rēķinos norādīts, ka tie ir par pieteicējai sniegtajiem pārvaldnieka, sētnieka un namdara pakalpojumiem. Jāņem vērā, ka /pers. B/ bija noformēts kā pieteicējas darbinieks – pārvaldnieks (*lietas 8.sējuma 171.lapas otra puse*). Līdz ar to nav saprotama pieteicējas rīcība, noformējot darba tiesiskās attiecības, taču par veicamajiem pienākumiem tomēr maksājot, pamatojoties uz atsevišķi noslēgtiem pakalpojuma līgumiem. Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē vēlāk norādīja, ka pārvaldnieka pakalpojumu līguma ietvaros /pers. B/ tomēr pieteicējai neesot sniedzis, un atzina, ka nevajadzēja pieteicējai no /pers. B/ pieņemt šādu kļūdainu rēķinu (*lietas 8.sējuma 171.lapas otra puse*).

Tāpat norādāms, ka pieņemšanas-nodošanas aktos norādīti arī tādi objekti, par kuru apkalpošanu nav ar /pers. B/ noslēgts līgums (piemēram, 2018.gada 31.janvāra aktā norādīts objekts /adrese C1/, savukārt 2019.gada 31.maija aktā norādīts objekts /adrese D1/). Savukārt līgumā norādīti tādi objekti, par kuriem pieteicēja nav bijusi reģistrēta pārvaldnieku reģistrā (sk., piemēram, līgumā norādīto objektu /adrese E1/, un pieteicējas iesniegto izdruku par vēsturiskajiem un aktuālajiem pieteicējas pārvaldīšanā nodotajiem objektiem kopsakarā ar norādi, ka izdrukā nav reģistrēti tikai divi citi pieteicējas objekti (*lietas 8.sējuma 64. – 65. un 71. – 75. lapa*)). Savukārt rēķini, izņemot divus pēdējos, gan 2018., gan 2019.gadā izrakstīti sabiedrībai ar ierobežotu atbildību /Nosaukums L/, lai gan šāds nosaukums pieteicējai bija tikai līdz 2012.gada 11.septembrim, un pēc tam tas divas reizes mainīts uz citiem nosaukumiem. Neskatoties uz minēto, pieteicēja šādus rēķinus ar kļūdainu pieteicējas nosaukumu pieņēmusi, iegrāmatojusi un apmaksājusi.

[4.23] Nepareizs pieteicējas nosaukums (sabiedrība ar ierobežotu atbildību /Nosaukums L/) minēts arī visos /pers. C/ 2018. un 2019.gadā pieteicējai izrakstītajos rēķinos (*lietas 4. sējuma 67.lapa, 69. – 74.lapa, 76., 79.lapa, 81. – 90., 92. – 121.lapa, 123., 125.lapa, 127. – 135., 137. – 140.lapa, 6.sējuma 26. – 56.lapa*). Arī šos rēķinus pieteicēja pieņēmusi, iegrāmatojusi un apmaksājusi. Turklāt rēķinos norādīti arī citi objekti, kuros veikta uzkopšana (piemēram, /adrese T/, /adrese F1/), nevis tikai līgumā paredzētais objekts /adrese E1/. Lai arī /pers. C/ darba uzdevumā paredzēts, ka viņai ir pienākums pēc pieteicējas rīkojuma veikt papildu darbus, pieteicēja šādus rīkojumus nav lietā iesniegusi. Lietā ir vairākas tāmes, kurās nav norādīts to autors un sastādīšanas datums, bet ir norādīti tikai objekti, veiktie darbi un darbaspēka izmaksas (*lietas 4. sējuma 66., 68., 75., 77., 78., 80., 91., 122., 124., 126., 136.lapa*). Tāmes parakstījusi /pers. C/. Lai arī dažos no /pers. C/ izrakstītajiem rēķiniem ir norādīts kādas tāmes numurs, tomēr lielākajā daļā rēķinu nav atsauces uz tāmēm, bet ir norādīti objekti, par kuriem nav konstatēta pieteicējas un /pers. C/ vienošanās. Līdz ar to nav iespējams secināt, ka /pers. C/ uzdotie papildu darbi būtu visi pārējie rēķinos norādītie objekti, par kuriem būtu tikušas sastādītas tāmes.

Turklāt pieteicējas un /pers. C/ noslēgtais līgums neparedzēja pieņemšanas-nodošanas aktu sastādīšanu, arī rēķini nesatur atsauces uz pieņemšanas-nodošanas aktiem. Tomēr pieteicēja iesniegusi sevis un /pers. C/ parakstītus pieņemšanas-nodošanas aktus (*lietas 1.sējuma 156. – 163., 167. – 168., 172. – 173.lapa, 4.sējuma 141. – 166.lapa*). Atbilstoši minētajiem aktiem tiek pieņemti /pers. C/ veiktie uzkopšanas darbi vairākos pieteicējas objektos, norādot, ka tas atbilst līgumam, lai gan līgumā minēts tikai viens pieteicējas objekts. Aktos norādīts, ka pieteicējai nav pretenziju par paveikto darbu saturu, apjomiem un kvalitāti, lai gan līgumā nav norādīts ne darbu saturs, ne apjoms visiem aktos un rēķinos minētajiem pieteicējas objektiem (izņemot to vienu /adrese E1/, par kuru ir līgumā puses vienojušās). Līdz ar to nav konstatējams, kādā veidā puses vienojās par uzkopšanas darbu samaksu citos pieteicējas objektos, jo līgumā tikai noteikts, ka /pers. C/ saņem atlīdzību 450 *euro* mēnesī par uzkopšanu objektā /adrese E1/, kā arī nav pamatotas pieteicējas ik mēnesi /pers. C/ pārskaitītās naudas summas, kas ir ievērojami lielākas par līgumā noteikto /pers. C/ atlīdzības apmēru. Turklāt arī rēķinos, kuri izrakstīti tikai par namīpašuma /adrese E1/, uzkopšanu mēneša ietvaros, norādītās summas ir lielākas, nekā līgumā nolīgtā ikmēneša samaksa (*sk., piemēram, lietas 6.sējuma 26., 33.lapā*). Arī līgums ar /pers. E/ pēc tā izmaiņām vairs nesatur informāciju par konkrētu atlīdzības apmēru, lai gan līguma 1.1.apakšpunktā tieši norādīts, ka pieteicēja apņemas samaksāt /pers. E/ līgumā norādīto cenu. Tā vietā līguma 4.1.apakšpunkts vairs tikai norāda, ka pieteicēja apņemas maksāt /pers. E/ atlīdzību saskaņā ar /pers. E/ iesniegto darbu pieņemšanas-nodošanas aktu un rēķinu. Situāciju, ka uzņēmējs ir gatavs maksāt jebkādu pakalpojuma sniedzēja *post factum* pieņemšanas-nodošanas aktā un rēķinā norādītu cenu par pakalpojumu, tiesa vērtēja kā saprātīgam komersantam neatbilstošu. Aplūkojot attiecīgos pieņemšanas-nodošanas aktus un rēķinus (*lietas 4.sējuma 224. – 262.lapa*), redzams, ka aktos norādīts, ka pieteicējai nav pretenziju par /pers. E/ paveikto darbu saturu, apjomiem un kvalitāti un ka puses vienojas, ka /pers. E/ paveiktie darbi novērtēti par summu 490 *euro* un tiek apmaksāti saskaņā ar /pers. E/ iesniegto rēķinu. Tomēr līgums neparedz vienošanos par cenu panākt pie darbu pieņemšanas-nodošanas. Kā jau norādīts iepriekš saistībā ar līdzīgu situāciju pieteicējas līgumā ar /pers. B/, maz ticams, ka darba izpildītājs piekristu veikt darbu, ja vienošanās par konkrētu samaksu tiktu panākta tikai pēc darba pabeigšanas. Turklāt atbilstoši līgumam akts un rēķini tiek sastādīti, izrakstīti un pieteicējai iesniegti jau abi kopā. Līdz ar to pie šādas kārtības nav iespējams vispirms pusēm vienoties par cenu un tad izrakstīt atbilstošu rēķinu. Tādēļ darījuma dokumenti acīmredzami sastādīti tikai formāli, nevis reāla uzņēmuma līguma ietvaros.

Savukārt darījumā ar /pers. D/ līgums paredz samaksu 297,38 *euro*, taču no attiecīgā darījuma rēķiniem un to pielikumā esošajiem pieņemšanas-nodošanas aktiem (*lietas 4.sējuma 174. – 185., 187. – 196.lapa, 198.lapa, 200. – 201., 203. – 205., 207. – 216.lapa*) izriet, ka rezultātā tiek prasīts samaksāt vairāk – 490 *euro* mēnesī. Turklāt pieteicēja, novērtējot, ka tai nav pretenziju par veikto darbu saturu, apjomiem un kvalitāti, piekrita maksāt šo teju divreiz lielāko summu. Situāciju, ka uzņēmējs, saņemot pielīgtā darba izpildījumu, kas ir izdarīts prasītajā apmērā, nevis vairāk par to, ir gatavs par saņemto pakalpojumu maksāt teju divreiz vairāk, tiesa vērtēja kā saprātīgam komersantam neatbilstošu un nesaimniecisku rīcību. Proti, atbilstoši līgumam pieteicējai bija tiesības samaksāt tajā pielīgto cenu par pakalpojumu. Savukārt, ja /pers. D/ pretendētu uz lielāku naudas summu mēnesī par sniegtajiem pakalpojumiem, tad saprātīga rīcība būtu attiecīgi pirms darbu veikšanas panākt šādu vienošanos un attiecīgi grozīt līgumu, norādot tajā tādu naudas summu, par kādas samaksu ir panākta vienošanās. /pers. D/ paskaidrojumā dienestam norādījusi (*lietas 7.sējuma 37.lapa*), ka par pakalpojumu vērtību ar pieteicēju vienojusies mēneša sākumā un mēneša beigās izrakstījusi rēķinu. Tomēr lietā nav ne /pers. D/, ne pieteicējas iesniegtas šādas vienošanās.

Turklāt no pieteicējas līgumiem ar /pers. E/ un /pers. D/ izriet, ka viņi vienā un tajā pašā laikā veica viena un tā paša objekta un tam pieguļošās teritorijas uzraudzību. Taču līgumos un to pielikumos nav norāžu, ka šis pakalpojums konkrētajā objektā tiek sniegts nevis vienpersoniski tikai /pers. E/ vai /pers. D/, bet gan kopā ar vēl otru tādu pašu pakalpojuma sniedzēju. Līdz ar to no līgumiem nav arī skaidrs, kāds ir pienākumu un atbildības sadalījums un kā šī pakalpojumu sniegšana savstarpēji koordinējama.

Savukārt, aplūkojot darījumā ar /pers. F/ noformētos pieņemšanas-nodošanas aktus un rēķinus (*lietas 1.sējuma 164. – 166.lapa, 5.sējuma 5. – 42.lapa*), secināms, ka, lai gan rēķinos norādītā summa skaitliski sakrīt ar līgumā nolīgto samaksu 307,50 *euro*, tomēr daļa no rēķiniem izrakstīta tikai par vienu no trijiem objektiem, par ko noslēgts līgums, nevis par visiem. Proti, daudzos rēķinos norādīts, ka tie ir izrakstīti tikai par objektā /adrese G/, sniegtajiem pakalpojumiem. Pieteicējas un /pers. F/ noslēgtais līgums neparedzēja pieņemšanas-nodošanas aktu sastādīšanu, arī rēķini nesatur atsauces uz pieņemšanas-nodošanas aktiem. Tomēr pieteicēja iesniegusi sevis un /pers. F/ parakstītus pieņemšanas-nodošanas aktus, ar kuriem tiek pieņemti /pers. F/ veiktie uzkopšanas darbi visos līgumā norādītajos objektos. Līdz ar to pieņemšanas-nodošanas aktos norādītais neatbilst rēķinu saturam.

Tiesa konstatēja, ka strīdus darījumos ar visām fiziskajām personām ir sastādīti vizuāli vienādi pieņemšanas-nodošanas akti. No līgumiem (no tiem, kuri vispār paredz šādu aktu sastādīšanu) izriet, ka šos aktus par paveiktajiem darbiem sastāda un pieteicējai iesniedz pašas fiziskās personas. Kā to pamatoti pārsūdzētajā lēmumā norādīja dienests, minētais dokumentu vienādais noformējums un arī tajos iekļautie vienādie formulējumi nav izskaidrojami ar nejaušību, jo nav ticams, ka savstarpēji neatkarīgi darbu izpildītāji izraksta pakalpojumu saņēmējam rēķinus, pamatojoties uz vienādi noformētiem darbu izpildi un to nodošanu pasūtītājam apliecinošiem dokumentiem (aktiem). Kā to pamatoti atzina dienests, minētais netieši liecina, ka faktiski darījumu attaisnojuma dokumentus fizisko personu (/pers. B/, /pers. C/, /pers. E/, /pers. D/ un /pers. F/) vārdā noformēja pieteicēja, jo atbilstoši tiem tā ir arī veikusi pārskaitījumus uz minēto personu kontiem.

Tiesa piekrita dienesta norādītajam, ka strīdus darījumu dokumentos ir konstatētas tādas neatbilstības un pazīmes, kas liecina par to, ka uzņēmuma līgumi, pieņemšanas-nodošanas akti un rēķini ir noformēti tikai formāli. Neskatoties uz minētajiem trūkumiem un īpatnībām, no lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja strīdus periodā regulāri katru mēnesi veica pārskaitījumus vai naudas izmaksas /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/, /pers. D/ un /pers. F/. Viss minētais kopumā apliecina, ka pieteicējai bija apslēptas saistības ar minētajām fiziskajām personām un darījumi ar šiem mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāju /pers. F/ par pakalpojumu sniegšanu ir slēgti ar mērķi darba attiecības apslēpt aiz citas juridiskās formas, tādējādi samazinot pieteicējas izmaksas uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu rēķina.

[4.24] Vērtējot, vai dienests pamatoti pieteicējas darījumu attiecības ar /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ pielīdzinājis darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumiem un personāla nomai, būtiski ir ņemt vērā arī turpmāko.

Pieteicēja dienestam rakstveidā apliecināja (*lietas 5.sējuma 133.lapa*), ka ir saņēmusi pakalpojumus no /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/, to apliecinot pieņemšanas-nodošanas akti. Savukārt pasūtīto darbu faktiskas veikšanas faktu objektos konstatējuši attiecīgie pārvaldnieki. Atbilstoši pieteicējas Namu pārvaldnieka amata aprakstam (*lietas 5.sējuma 121. – 122.lapa*) namu pārvaldniekam cita starpā bija pienākums plānot namu pārvaldīšanas darbus, nodrošināt noslēgto līgumu izpildes uzraudzību, plānot un kontrolēt ikdienas darbus, vadīt savā pakļautībā esošos darbiniekus, noteikt darbinieku darba pienākumus un izpildes termiņus, nodrošināt darba drošības, ugunsdrošības, elektrodrošības un citu noteikumu ievērošanu, pieņemt lēmumus par namu pārvaldīšanu un apsaimniekošanu. No pieteicējas sniegtās informācijas par saviem nodarbinātajiem secināms, ka tai bijuši pārvaldnieki – /pers. AH/, /pers. B/ un /pers. AI/ (*lietas 5.sējuma 111. un 113.lapa*). Taču /pers. B/ kā pieteicējas darbinieku tā nav identificējusi, kuros objektos viņš pildījis pienākumus. Pats /pers. B/ norādīja, ka darbus tajā laikā pie pieteicējas kā pārvaldnieks nav veicis, bet tikai formāli noformēts kā darba ņēmējs, lai saglabātu sertifikātu (*lietas 7.sējuma 31.lapa*). Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē norādīja, ka pieteicēja tikai izmantojusi /pers. B/ rekvizītus, lai pieteicēja varētu tikt reģistrēta Dzīvojamo māju pārvaldnieku reģistrā, tāpēc viņš formāli reģistrēts kā pieteicējas darbinieks, lai gan faktiski darbus neveica (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse*). Savukārt par pārējiem diviem pārvaldniekiem konstatējams, ka viņi pārvaldnieka pienākumus pildījuši arī tādos pieteicējas objektos, kuros darbus veikuši /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/. No minētā secināms, ka pieteicējas pārvaldnieki /pers. AH/ un /pers. AI/ vadījuši un kontrolējuši tostarp /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ darbu, savukārt šīm personām bija jāpakļaujas pieteicējas un tās pārvaldnieku noteiktajai kārtībai objektos.

/pers. B/ un /pers. C/ dienestam snieguši paskaidrojumus (*lietas 7.sējuma 29. – 31. un 39. – 42.lapa*), norādot, ka pakalpojumi tika veikti pieteicējas uzdevumā atbilstoši līgumam un pieņemšanas-nodošanas aktiem, kurus noformējusi pieteicēja, rēķinos norādītā cena noteikta mutiski, maksāts pēc patērētā laika, pakalpojumu sniegšanai bija nepieciešami dažādi rokas instrumenti un uzkopšanas līdzekļi, kas tika iegādāti par personīgajiem līdzekļiem, čekus nesaglabājot. Tiesa atzina, ka dienests tādējādi pamatoti secinājis, ka /pers. B/ un /pers. C/ darbus veikuši pieteicējas uzdevumā un vadībā, jo darbu pieņemšanas-nodošanas aktus noformēja pieteicēja, un atlīdzība par darbu tika aprēķināta atkarībā no nostrādātā darba laika.

Turklāt no lietas materiāliem izriet, ka gan /pers. B/, gan /pers. C/ nodarbināja vēl citas fiziskās personas kā savus darba ņēmējus (*lietas 4.sējuma 168.lapa*), turklāt /pers. B/ starp minētajām personām nodarbināja arī pašu /pers. C/. Tomēr /pers. B/ dienestam paskaidroja (*lietas 7.sējuma 29. – 31.lapa*), ka viņa rīcībā nav informācijas, tieši kuros pieteicējas objektos un konkrēti kādus pakalpojumus šīs personas nodrošinājušas. Tāpat arī /pers. C/ dienestam paskaidrojusi (*lietas 7.sējuma 39. – 42.lapa*), ka pieteicējas objektos nodarbinājusi arī savus darba ņēmējus, taču uzskaiti, kuros objektos personas veikušas darbus, nav veikusi. Darba alga šīm personām aprēķināta pēc stundas tarifa likmes. Tas, ka /pers. B/ un /pers. C/ kā darba devēji nav informēti, tieši kur un kādus darbus viņu nodarbinātie veikuši, liecina par to, ka pakalpojumi ir tikuši sniegti citas personas kontrolē. Ņemot vērā jau iepriekš norādīto, ka darbu veicēji savu darbu veic pieteicējas pārvaldnieku vadībā, dienests ir pamatoti secinājis, ka konkrētajos gadījumos tieši pieteicēja arī regulējusi darba ņēmēju nodarbinātību pie mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem (/pers. B/ un /pers. C/), nosakot darbu izpildei piesaistīto darbinieku skaitu un kvalifikāciju, kā arī nodrošinot darbu izpildes kontroli.

/pers. E/ dienestam sniedzis paskaidrojumus (*lietas 7.sējuma 33. – 35.lapa*), norādot, ka, ar pieteicēju viņu iepazīstināja objekta /adrese V/, īpašnieki. /pers. E/ norādīja, ka tika veikta uzskaite par darba izpildei patērētajām stundām un darba apjomu, grāmatvedības uzskaiti veicis pats, darba grafikus ar pieteicēju nav saskaņojis. Pakalpojumu izpildei bijuši nepieciešami tikai dažādi sīkumi, kurus iegādājies pats, savukārt pamatlīdzekļus – galdu krēslu, datoru un citus – neiegādājās, jo tie jau objektā bija.

/pers. D/ dienestam sniegusi paskaidrojumus (*lietas 7.sējuma 36. – 38.lapa*), norādot, ka objektā /adrese V/, ir bijis nodarbināts arī /pers. E/. Darba uzdevumus devuši pieteicējas darbinieki, pieteicēja arī noteikusi darba laiku, darbu veikšanai sastādīts darba grafiks par teritorijas uzraudzību, par veikto darbu saturu atskaitījās pieteicējai mēneša beigās. Veicot darba pienākumus, bija jāievēro pieteicējas iekšējās kārtības noteikumi. Pakalpojumu izpildei nepieciešamos materiālus un pamatlīdzekļus nodrošināja pieteicēja, pašai /pers. D/ no savas puses izdevumi nav bijuši. Grāmatvedības uzskaiti veica pieteicēja, tika veikta arī uzskaite par darba izpildei patērētajām stundām un darba apjomu.

Tādējādi arī /pers. D/ apliecinājusi, ka, veicot darba pienākumus, bija jāievēro pieteicējas iekšējās kārtības noteikumi, kas ļauj secināt, ka līgumi par uzraudzības pakalpojumu sniegšanu noformēti tikai formāli, bet faktiski personas veica uzrauga pienākumus pieteicējas vadībā un kontrolē. Turklāt no lietas materiāliem redzams, ka /pers. D/ dienestam pat iesniedza darba laika uzskaites grafikus (*lietas 4.sējuma 186., 197., 199., 202., 206.lapa*), kuros atzīmētas dienas, kad viņa strādājusi un kuru bez viņas parakstījis arī pieteicējas valdes loceklis /pers. A/. Turklāt /pers. D/ arī apliecinājusi, ka pieteicēja viņu nodrošinājusi ar nepieciešamajiem materiāliem un pamatlīdzekļiem. Jāņem vērā, ka /pers. D/ strādāja vienā objektā ar /pers. E/, viņiem bija arī līdzīgi līgumi. Līdz ar to, lai arī /pers. E/ savos paskaidrojumos sniedza lakoniskas, izvairīgas un brīžiem dienestam adresētas dusmīgas atbildes, kā arī norādīja, ka lielākoties visu darījis pats, pieņemams, ka arī /pers. E/ darba faktiskā kārtība, apstākļi, uzraudzība un kontrole bija līdzīga kā /pers. D/.

No /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ sniegtajiem paskaidrojumiem arī izriet, ka atlīdzība viņiem tikusi aprēķināta atkarībā no nostrādātā laika, par kuru tikusi veikta uzskaite.

Turklāt /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ nav dienestam iesnieguši dokumentus, kas apliecinātu, ka par darbu veikšanai nepieciešamo materiāltehnisko nodrošinājumu (pamatlīdzekļiem, darbarīkiem un materiāliem) būtu maksājuši paši. Tā vietā /pers. D/ tieši norādījusi, ka ar visu darbam nepieciešamo nodrošinājusi tieši pieteicēja. Tas pats izriet arī no pieteicējas noslēgtā līguma ar /pers. C/. Savukārt citi norādījuši, ka čekus nav saglabājuši. Tā kā šīs personas pakalpojumus pieteicējai sniegušas ilgstoši, tad nav loģiski izskaidrojams, kāpēc izdevumus, kas bija saistīti ar pakalpojumu sniegšanu, ja tie bija jāfinansē pašām fiziskajām personām, tās nav atbilstoši uzskaitījušas saimnieciskās darbības izdevumos un saglabājušas par tiem attaisnojuma dokumentus. Minētais ļauj secināt, ka šādi izdevumi minētajām personām tomēr nebija jāsedz pašām.

Pieteicēja jau apstrīdēšanas procesa laikā iesniedza dienestā /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ pieteicējai sniegtus paskaidrojumus par viņu saimniecisko darbību (*lietas 8.sējuma 150. – 153.lapa*). Paskaidrojumos minētās personas apliecina, ka visu savu darbību organizējušas pašas, visus darījumu dokumentus pašas noformējušas, darbam nepieciešamos līdzekļus arī pašas iegādājušās vai nomājušas. Tā kā minēto personu paskaidrojumi pēc pieteicējas lūguma ir sniegti tieši pieteicējai, kura ir ieinteresēta sev labvēlīgu paskaidrojumu iegūšanā, kā arī šie paskaidrojumi sniegti jau pēc minēto personu dienestam sniegtiem paskaidrojumiem un satur atšķirīgu un brīžiem arī ar minēto personu dienestam sniegtajiem skaidrojumiem neatbilstošu skaidrojumu par darījumiem, vienprātīgi apliecinot savas darbības patstāvību un neatkarību no pieteicējas, tiesa minētajos paskaidrojumos norādīto neatzina par absolūti ticamu. Tiesa pieņēma, ka atbildes tajos ir pielāgotas pieteicējas interesēm. Turklāt minētie paskaidrojumi pēc uzbūves, satura un noformējuma ir līdzīgi, kā arī satur līdzīgas frāzes un identiskas gramatiskas kļūdas (piemēram – „Diemžēl 2019.gadā Lāču nami sadarbību pārtrauca", „Visu sadarbību ar klientiem organizēju pats/pati", „Saskaņā ar Mikrouzņēmuma nodokļa likumu mērķi visu grāmatvedības uzskaiti organizēju pats/pati un ņemot vērā, ka izdevumu uzskaitīšana tikai pretēji – palielina administratīvo slogu, jebkādus izdevumus ko veicu par saviem līdzekļiem neuzskaitīju un negrāmatoju, jo tas nerada nekādu fiskālo ietekmi uz maksājamo nodokļu apmēru"), kas nav izskaidrojamas ar nejaušību un norāda, ka šīs personas nav šo paskaidrojumu patiesās autores, bet parakstījušas vien apliecinājumu par darījumiem pieteicējas uzdevumā.

[4.25] Ņemot vērā par noformētajos dokumentos norādīto un par pašu personu sniegtajiem paskaidrojumiem dienestam, tiesa atzina, ka dienests pamatoti secinājis, ka strīdus darījumos ar /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ ir konstatējamas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrajā daļā noteiktās pazīmes, kas ļauj secināt, ka faktiski pieteicējai tika sniegti darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi un tā uzskatāma par darba devēju, nevis ārpakalpojumu saņēmēju. Līdz ar to pieteicējai bija jāaprēķina nodokļi no iznomātā personāla ienākumiem.

[4.26] Pieteicēja iebildusi, ka tā nav radījusi valsts budžeta tiesisko interešu aizskārumu no nodokļu samaksas viedokļa, jo visi saimnieciskās darbības veicēji ir mikrouzņēmumu nodokļa maksātāji. Tomēr pieteicēja nav ņēmusi vērā, ka mikrouzņēmumu nodokļa maksātāji maksā nodokli 15 procentu apmērā no ceturkšņa apgrozījuma (atbilstoši Mikrouzņēmumu nodokļa likuma 6.panta pirmajai daļai un 7.panta pirmajai daļai redakcijā, kas bija spēkā strīdus periodā). Savukārt, tā kā lietā konstatēts, ka pieteicējas no mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem saņemtie pakalpojumi pēc būtības ir atzīstami par personāla nomu, par ko pieteicējai kā darba devējam (personāla nomniekam) no šo mikrouzņēmumu darbinieku (iznomātā personāla) ienākumiem bija jāaprēķina un jāveic valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksājumi, kas, ņemot vērā atšķirīgo nodokļa likmju apmēru (darba devējam jāmaksā 24,09 procenti no darba ņēmēju ienākumiem valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām (atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta pirmajai daļai un 18.panta pirmajai daļai) un vismaz vēl 20 procenti no darba ņēmēju ienākumiem kā iedzīvotāju ienākuma nodoklis (atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.pantam)), ir ievērojami lielāki par mikrouzņēmumu nodokļu maksājumu un ko pieteicēja nav veikusi, minētais tad arī ir tas pieteicējas fiskālais labums no strīdus darījumiem ar mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem, kā arī valsts budžeta fiskālo interešu aizskārums nodokļu nenomaksāšanas veidā.

[4.27] Pieteicēja iebildusi, ka dienests nav ņēmis vērā, ka lietā ir pierādījumi, kas apliecina darbiniekiem izmaksātās atlīdzības apmēru, kas ļauj noteikt pieteicējai maksājumus atbilstoši darbiniekiem tieši izmaksātajai atlīdzībai.

Vērtējot minēto iebildumu, tiesa konstatēja, ka atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta trešajai daļai, nosakot apliekamo ienākumu no algota darba darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšanas (personāla nomas) gadījumā, jāpiemēro minētā likuma 17.^{1}panta trešā un ceturtā daļa.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{1}panta trešo daļu personāla nomnieks aprēķina nodokli par iznomātā personāla ienākumu, pamatojoties uz personāla iznomātāja iesniegtu dokumentāri apliecinātu informāciju, kas ļauj identificēt iznomāto personālu (vārdu, uzvārdu, dzimšanas datumu, pastāvīgo dzīvesvietu vai nodokļu maksātāja reģistrācijas numuru vai citas ziņas), darba samaksu un citu informāciju par gūto ienākumu.

Savukārt minētā panta ceturtā daļa paredz, ka gadījumā, ja personāla iznomātājs nevar personāla nomniekam iesniegt šā panta trešajā daļā minēto informāciju, par iznomātā personāla ienākumam pielīdzinātu ienākumu tiek uzskatīts personāla nomnieka kopējais maksājums personāla iznomātājam. Nosakot katras iznomātā personāla ietvaros piesaistītās fiziskās personas ar nodokli apliekamo ienākumu, tiek uzskatīts, ka šīs fiziskās personas ir guvušas ienākumu vienādās daļās no personāla iznomātājam izmaksātās atlīdzības.

Aplūkojot dienesta veiktos aprēķinus, tiesa atzina, ka dienests pamatoti, izmantojot tiešo aprēķina metodi, noteica ar nodokļiem apliekamo objektu, par pieteicējas iznomātā personāla ienākumu uzskatot mikrouzņēmumu nodokļu maksātāju (/pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/) rēķinos norādītās summas par sniegtajiem pakalpojumiem. Tāpat dienests pamatoti noteica iznomātā personāla ienākumu katrai personai (mikrouzņēmumu nodokļu maksātājiem un /pers. B/ un /pers. C/ deklarētajiem darba ņēmējiem), attiecīgajos gadījumos vienādās daļās dalot /pers. B/ un /pers. C/ izrakstītajos rēķinos norādītās summas, jo tās atspoguļo kopējo darba samaksu par tieši pieteicējai sniegtajiem darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumiem.

Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē iebilda, ka /pers. B/ un /pers. C/ izrakstītajos rēķinos norādītās summas dienests sadalījis vienādās daļās starp viņu deklarētajiem darba ņēmējiem, nenoskaidrojot, vai personas tiešām strādājušas (*lietas 8.sējuma 192.lapas otra puse*). Tomēr tiesa norādīja, ka /pers. B/ savos paskaidrojumos dienestam apliecināja, ka darbus veica gan viņš, gan visas viņa nodarbinātās personas pieņemšanas-nodošanas aktos norādītajos objektos, vienīgi nevarēja precizēt, kuras personas strādāja tieši kuros objektos (*lietas 7.sējuma 30.lapa*). Savukārt /pers. C/ dienestam norādīja, ka pieteicējas objektā bez viņas strādāja tikai vēl divi viņas darba ņēmēji, nevis visi, taču detalizētu uzskaiti par katras personas nodarbinātību konkrētā objektā nav veikusi (*lietas 7.sējuma 40.lapa*). Attiecīgi dienests audita lēmumā /pers. B/ un /pers. C/ izrakstītajos rēķinos norādītās summas pamatoti sadalīja vienādās daļās starp visiem deklarētajiem /pers. B/ darba ņēmējiem atbilstoši viņu nodarbinātības laikam (*lietas 7.sējuma 123. – 125.lapa*) un starp trim /pers. C/ deklarētajiem darba ņēmējiem, par kuriem viņa bija norādījusi, ka tie strādājuši pieteicējas objektos, atbilstoši viņu nodarbinātības laikam (*lietas 7.sējuma 128. – 129.lapa*). Arī pieteicējas pārstāvis un amatpersona /pers. A/ pat vēl tiesas sēdē tieši norādīja, ka /pers. B/ un /pers. C/ savus pienākumus neveica vieni, jo arī viņu darba ņēmēji strādāja pieteicējas objektos, tikai nevarēja precizēt, kuros (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse – 176.lapa*). Šādos apstākļos tiesa kā nepamatotu noraidīja pieteicējas pārstāves iebildumu par to, ka dienests aprēķinus būtu veicis, vispār nenoskaidrojot, vai personas faktiski ir strādājušas. Tas, ka ne pieteicēja, ne /pers. B/ un /pers. C/ neuzskaitīja un nevarēja precizēt detalizētāku informāciju par viņu darba ņēmēju nodarbinātības objektiem un laikiem, nav dienesta atbildība.

Tāpat pieteicējas pārstāve tiesas sēdē norādīja, ka mikrouzņēmumu nodokļu maksātāju rēķinos norādītās summas varēja saturēt arī izmaksas par viņu pirktu degvielu, telefonu un citiem līdzekļiem, tāpēc tās varot nenorādīt precīzu mikrouzņēmumu nodokļu maksātāju darba samaksu (*lietas 8.sējuma 192.lapa*). Tiesa konkrētajā gadījumā minētajam pieteicējas argumentam nepiekrita, jo no pārsūdzētā lēmuma izriet, ka dienests ir izpētījis, ka konkrētajā gadījumā veiktie maksājumi pilnībā patērēti darba samaksām (*lietas 1.sējuma 30.lapa*), un arī paši mikrouzņēmumu nodokļu maksātāji pieteicējas uzdevumā bija snieguši paskaidrojumus, kuros norādīja, ka izmaksas saimnieciskās darbības vajadzībām, ja tādas bija, netika uzskaitītas un iegrāmatotas, bet segtas no personīgiem līdzekļiem, attaisnojuma dokumentus nesaglabājot (*lietas 8.sējuma 152. – 153.lapa*).

[4.28] Vērtējot, vai dienests pamatoti /pers. F/ atzinis par pieteicējas darba ņēmēju un uzskatījis, ka saimnieciskās darbības vietā faktiski tiek veikts algots darbs, būtiski ir ņemt vērā arī turpmāko.

Pieteicēja dienestam rakstveidā apliecināja (*lietas 5.sējuma 133.lapa*), ka ir saņēmusi pakalpojumus no /pers. F/, to apliecinot pieņemšanas-nodošanas akti. Savukārt pasūtīto darbu faktiskas veikšanas faktu objektos konstatējuši attiecīgie pārvaldnieki. No pieteicējas sniegtās informācijas par saviem nodarbinātajiem pārvaldniekiem izriet, ka /adrese B1/, kur strādājusi arī /pers. F/, pārvaldnieks bijis /pers. AH/ (*lietas 5.sējuma 111. un 113.lapa*). No pārvaldnieka amata apraksta secināms, ka viņš savos pārvaldāmajos objektos plānojis namu pārvaldīšanas darbus, nodrošinājis noslēgto līgumu izpildes uzraudzību, plānojis un kontrolējis ikdienas darbus, vadījis savā pakļautībā esošos darbiniekus, noteicis darbinieku darba pienākumus un izpildes termiņus, nodrošinājis darba drošības, ugunsdrošības, elektrodrošības un citu noteikumu ievērošanu, pieņēmis lēmumus par namu pārvaldīšanu un apsaimniekošanu. Tādējādi viņš vadījis un kontrolējis arī /pers. F/ darbu, savukārt /pers. F/ bija jāpakļaujas pieteicējas un tās pārvaldnieka noteiktajai kārtībai attiecīgajos objektos. No minētā secināms, ka /pers. F/ bija pienākums ievērot pieteicējas iekšējās kārtības noteikumus.

/pers. F/ dienesttam paskaidrojusi, ka pieteicēja viņu nodrošinājusi ar darba rīkiem un materiāliem (*lietas 7.sējuma 104.lapa*). Tiesa konstatēja, ka /pers. F/ arī vēlāk pieteicējai sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 8.sējuma 154.lapa*) minējusi, ka nepieciešamo inventāru bija jau iegādājusies par objekta īpašnieka līdzekļiem, kas apliecina to, ka viņa tika nodrošināta ar darbarīkiem un materiāliem. Savukārt viņas paskaidrojumā pieteicējai norādītais, ka pēc tam nepieciešamības gadījumā sev instrumentus iegādājās papildus, vērtējams kritiski turpmāk norādīto iemeslu dēļ. Tas, ka /pers. F/ darba veikšanai neizmantoja savu inventāru, izriet no vairākiem lietā esošiem dokumentiem. Proti, līgums neparedz, ka /pers. F/ darbs jāveic par saviem līdzekļiem (*lietas 5.sējuma 2. – 4.lapa*). No darījuma ar /pers. F/ dokumentiem neizriet, ka viņa būtu uzrādījusi savus materiālus, kurus būtu izlietojusi pakalpojumu sniegšanai (*lietas 5.sējuma 5. – 42.lapa*). Savukārt no pieteicējas paveikto darbu atskaitēm redzams, ka regulāri uz konkrēto objektu, kur uzkopšanas darbus veikusi /pers. F/, ir piegādāti materiāltehniskie līdzekļi uzkopšanas darbu veikšanai, piemēram, nopirkta lāpsta sētniecei, veikta sāls smilts, kā arī sāls maisu piegāde, nodrošināta zāles pļaušana (*lietas 5.sējuma 149, 151., 158., 159.lapa*).

Jāņem vērā, ka pieteicēja tikai apstrīdēšanas procesa laikā, tātad laikā, kad bija jau zināmi dienesta iebildumi par konkrētām pazīmēm, kas liecina par /pers. F/ atkarību no pieteicējas un pakļautību tai, iesniedza dienestā /pers. F/ pieteicējai sniegto paskaidrojumu par viņas saimnieciskās darbības organizēšanu (*lietas 8.sējuma 150. – 151.lapa un 154.lapa*). Paskaidrojumā /pers. F/ apliecina, ka visu savu darbību organizējusi pati, visus darījumu dokumentus pati noformējusi. Tā kā /pers. F/ paskaidrojums pēc pieteicējas lūguma ir sniegts tieši pieteicējai, kura ir ieinteresēta sev labvēlīgu paskaidrojumu iegūšanā, kā arī sniegts jau pēc viņas dienestam sniegtiem paskaidrojumiem, apliecinot savas darbības patstāvību un neatkarību no pieteicējas, tiesa šajos vēlāk sniegtajos paskaidrojumos norādīto vērtēja kritiski. Apšaubāms ir /pers. F/ norādītais par to, ka dokumentus pati noformējusi, jo visos dienesta apstrīdētajos pieteicējas darījumos ar fiziskajām personām noformētie darbu pieņemšanas-nodošanas akti ir vizuāli vienādi, un ir apšaubāms, ka savstarpēji nepazīstamas personas pašas sagatavotu dokumentus ar identisku noformējumu. Turklāt arī minētie /pers. F/ pieteicējai sniegtie paskaidrojumi pēc uzbūves, satura un noformējuma ir līdzīgi citiem pieteicējas nodarbināto paskaidrojumiem (*lietas 8.sējuma 152. – 153.lapa*), kā arī satur līdzīgas frāzes un identiskas gramatiskas kļūdas (piemēram – „Diemžēl 2019.gadā Lāču nami sadarbību pārtrauca", „Visu sadarbību ar klientiem organizēju pats/pati", „Saskaņā ar Mikrouzņēmuma nodokļa likumu mērķi visu grāmatvedības uzskaiti organizēju pats/pati un ņemot vērā, ka izdevumu uzskaitīšana tikai pretēji – palielina administratīvo slogu, jebkādus izdevumus ko veicu par saviem līdzekļiem neuzskaitīju un negrāmatoju, jo tas nerada nekādu fiskālo ietekmi uz maksājamo nodokļu apmēru"), kas nav izskaidrojamas ar nejaušību un norāda, ka /pers. F/ nav šo paskaidrojumu patiesā autore, bet parakstījusi vien apliecinājumu par darījumiem pieteicējas uzdevumā.

Tādēļ tiesa atzina, ka dienests pamatoti secinājis, ka ir izpildījušās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.^{2}daļas pazīmes, no kurām secināms, ka /pers. F/ ir uzskatāma par pieteicējas darba ņēmēju likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunkta izpratnē, kura ir guvusi ienākumus, no kuriem jāmaksā algas nodoklis. Turklāt ņemams vērā, ka gan likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli", gan likums „Par valsts sociālo apdrošināšanu" paredz kaut vai vienas pazīmes izpildīšanos, lai jau varētu uzskatīt, ka fiziskā persona (maksātājs) gūst ienākumu, par kuru jāmaksā algas nodoklis.

[4.29] Ņemot vērā iepriekš konstatēto un secināto, pārbaudot pārsūdzētajā lēmumā norādīto, tiesa atzina, ka dienests pamatoti atzinis, ka pieteicējas ar fiziskajām personām /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/, /pers. D/ un /pers. F/ noformēto darījumu patiesais mērķis bija samazināt izmaksas uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu rēķina. Tiesa atzina, ka dienests pamatoti papildu samaksai budžetā pieteicējai noteicis samaksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas. Turklāt, tā kā pieteicēja auditā konstatētā nodokļu pārkāpuma rezultātā samazinājusi budžetā iemaksājamā nodokļa apmēru, pieteicējai pamatoti un atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajai, piektajai un septītajai daļai un 29.panta otrajai daļai papildus aprēķināta soda nauda un nokavējuma nauda pārsūdzētajā lēmumā norādītajā apmērā.

Tiesa nepiekrita pieteicējas pārstāves tiesas sēdē norādītajam (*lietas 8.sējuma 54.lapa*), ka dienestam bija jāņem vērā, cik lielā apmērā nodokļus jau samaksājuši citi nodokļu maksātāji – mikrouzņēmumu nodokļu maksātāji un iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātāja. Normatīvie akti neparedz, ka gadījumā, ja konkrētam nodokļu maksātājam auditā tiek konstatēti nenomaksātie nodokļi, būtu veicams ieskaits no citu nodokļu maksātāju samaksātajiem nodokļiem. Ja šie citi nodokļu maksātāji būtu nepamatoti veikuši nodokļu maksājumus, viņiem būtu tiesības pašiem šos maksājumus atgūt vai lūgt pārvirzīt citiem saviem maksājumiem.

[4.30] Secinājumus par pieteicējas nodokļu pārkāpumiem nemaina pieteicējas norādītais, ka apsargus /pers. E/ un /pers. D/ tā pārņēmusi no dzīvokļu īpašnieku kopības. Pieteicēja iesniedza tiesā Dzīvojamās mājas /adrese V/, dzīvokļu īpašnieku kopības kopsapulces 2012.gada 27.novembra protokolu (*lietas 8.sējuma 114. – 123.lapa*), ar kuru dzīvokļu īpašnieku kopība pilnvaro pieteicēju dzīvojamās mājas /adrese V/, dzīvokļu īpašnieku vārdā slēgt līgumus ar tajā brīdī ēkā nodarbinātajiem portjē darbiniekiem /pers. AJ/, /pers. E/ un /pers. AK/, pakalpojuma nodrošināšanai nosakot arī dzīvokļu īpašnieku ikmēneša maksājumu. Tomēr, kā to pamatoti norādīja dienesta pārstāve tiesas sēdē (*lietas 8.sējuma 192.lapa*), strīdus līgumos nav norāžu par to, ka tie slēgti dzīvokļu īpašnieku kopības vārdā. Tieši pretēji, līgumslēdzējas puses ir pieteicēja un /pers. E/ vai /pers. D/ (katrs savā līgumā) un līgumos norādīts, ka darbu pasūtītāja ir pati pieteicēja. Turklāt, kā to savos paskaidrojumos norādīja /pers. E/, tad par pakalpojuma cenu viņš vienojās tieši ar pieteicēju (*lietas 7.sējuma 34.lapa*). Arī /pers. D/ dienestam sniegtajā paskaidrojumā norādīja, ka par pakalpojuma vērtību vienojās ar pieteicējas valdes locekli /pers. A/ (*lietas 7.sējuma 37.lapa*). Līdz ar to, pat ja /pers. E/ iepriekš bija attiecīgajā objektā dzīvokļu īpašnieku nodarbināts, izskatāmajā lietā strīdus periodā ir konstatējama /pers. E/ un /pers. D/ nodarbinātība pie pieteicējas, ko apliecina gan viņu sniegtie paskaidrojumi, gan darījuma dokumenti, jo no tiem izriet darbu veikšana tieši pieteicējas uzdevumā. Turklāt tieši pieteicējai ir noslēgts pārvaldīšanas un apsaimniekošanas līgums ar attiecīgā objekta dzīvokļu īpašniekiem, kā ietvaros tieši pieteicēja dzīvokļa īpašniekiem nodrošina nekustamā īpašuma diennakts portjē pakalpojumus, par to saņemot papildus samaksu (līguma projekta 2.5.6.apakšpunkts *lietas 8.sējuma 118.lapā* un līguma 2.5.5.apakšpunkts *lietas 8.sējuma 124.lapas otrajā pusē*). Tāpēc tas, kā pieteicēja slēdz un noformē līgumus, lai nodrošinātu savu apsaimniekošanas un pārvaldīšanas līgumu izpildi, ir pieteicējas atbildība. Ja pieteicēja ar līgumu uzņemas pakalpojuma sniegšanas nodrošināšanu un tā nodrošināšanai slēdz līgumus ar fiziskām personām, tā nav saistīta ar vienu konkrētu līguma veidu, un tai ir tiesības arī no dzīvokļu īpašniekiem pieprasīt samaksu nepieciešamajā apmērā, lai segtu pakalpojuma nodrošināšanas, tostarp nodokļu maksājumu izmaksas. Turklāt norādāms, ka /pers. E/ par mikrouzņēmumu nodokļa maksātāju reģistrējās tikai 2013.gada 24.janvārī (*lietas 1.sējuma 120.lapa*), kas ir tieši pirms viņa līguma noslēgšanas ar pieteicēju 2013.gada 1.februārī. Līdz ar to nav konstatējams, ka /pers. E/ arī iepriekš attiecīgajā objektā būtu sniedzis pakalpojumus kā mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs un ka 2013.gada 1.februārī tikai pārslēdzis līgumu ar pieteicēju. Savukārt /pers. D/ vispār nebija iepriekš sniegusi pakalpojumus attiecīgajā objektā, bet tikai ar pieteicēju noslēdza

līgumu par pakalpojumu sniegšanu. Līdz ar to pieteicējai bija iespējams izvēlēties, kāda veida līgumus noslēgt. Tāpat arī tas, vai pieteicēja no sava darījuma gūst peļņu, ir pašas pieteicējas kompetence un atbildība, plānojot un organizējot savu saimniecisko darbību. Piemēram, pieteicējai nav liegts tamdēļ, ka tā nodrošina papildu pakalpojumu dzīvokļu īpašniekiem, par to prasīt lielāku pārvaldīšanas un apsaimniekošanas maksu.

Tāpat minētos secinājumus nemaina pieteicējas pārstāves tiesas sēdē norādītie iebildumi (*lietas 8.sējuma 54.lapa*), ka fiziskās personas pašas izvēlējās sev ērtāko nodokļu režīmu, un arī pieteicējai bijis izdevīgs sadarbības modelis, kur tiek maksāts par gabaldarbu, jo personas neesot jānodarbina pilnu darba dienu un konkrētos darba laikos. Tiesa minēto argumentu vērtēja kritiski, jo vairāki no darbu veicējiem pie pieteicējas tieši darījuši darbu, kur bija nepieciešama pilna laika nodarbinātība (piemēram, teritorijas uzraudzības pakalpojuma sniegšanā) vai darbs konkrētos laikos (piemēram, atbilstoši vairākiem pieteicējas noslēgtajiem nekustamo īpašumu pārvaldīšanas līgumiem objektu iekšējo teritoriju un tiem piegulošo teritoriju uzkopšana bija jāveic no rītiem līdz plkst. 7.00 vai plkst. 9.00). Turklāt pieteicējas pārstāve tiesas sēdē arī norādīja, ka tieši pakalpojumu attiecības pieteicējai ir izdevīgākas, jo tad nav jāmaksā personām alga par nekvalitatīvi padarītu darbu vai dīkstāves laikā. Līdz ar to minētais norāda, ka pieteicējas mērķis ir bijis izvairīties arī no garantiju sniegšanas darba ņēmējiem.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, pamatojot to ar turpmāk minēto.

[5.1] No lietā esošajiem pierādījumiem (tiešiem un netiešiem) nav konstatējams, ka pieteicējai izskatāmajā darījumā bija jāzina par iesaistīšanos nepamatotā nodokļa samazināšanas plānā.

[5.2] Pieteicēja uzskata, ka tiesas spriedumā atreferētie apstākļi nepierāda, ka strīdus darījumos ar /Nosaukums A/ pakalpojumi faktiski nebūtu sniegti.

[5.3] Dienests un tiesa nav noskaidrojuši, kā no /Nosaukums A/ iegādātie pakalpojumi saistīti ar pieteicējas apliekamo saimniecisko darbību un secīgi jaunas ar pievienotās vērtības nodokļa apliekamās vērtības nodrošināšanu, lai gan tieši šis kritērijs ir viens no pamata kritērijiem, kas izvirzīts Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā un, kuram izpildoties, iestājas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[5.4] Tiesa nav pārbaudījusi, vai pakalpojumi faktiski tika sniegti.

[5.5] Lietā nav sniegts pamatojums tam, vai pieteicēja zināja (tai bija jāzina), ka tā piedalās iespējamā nodokļu krāpšanā, kā arī nav identificēts, kādu fiskālu labumu pieteicēja ir ieguvusi.

[5.6] Lietā nav iegūti pierādījumi tam, ka pieteicēja būtu nodarbinājusi un vienojusies par darba līgumu noslēgšanu ar piegādātāju darbiniekiem.

[5.7] Lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja būtu nodarbinājusi /pers. B/ un /pers. AM/ darbiniekus pieteicējas objektos un izmaksājusi tiem darba atlīdzību.

[5.8] Lietā nav pārbaudīti pierādījumi par /pers. F/ aprēķinātajiem nodokļiem valsts budžetam no gūtajiem ienākumiem, kā arī nav noskaidrots, vai viņa ir maksājusi iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[6] Dienests paskaidrojumā norāda, ka pirmās instances tiesa ir pareizi novērtējusi lietas apstākļus, pierādījumus un pamatoti atzinusi, ka pieteicēja deklarēja darījumus ar /Nosaukums A/, kuri faktiski nav notikuši, un ka pieteicējas ar fiziskajām personām /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/, /pers. D/ un /pers. F/ noformēto darījumu patiesais mērķis bija samazināt izmaksas uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu rēķina. Līdz ar to dienests uzskata, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota.

Motīvu daļa

[7] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot administratīvā procesa dalībnieku argumentus un lietā iesniegtos pierādījumus, konstatē, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais faktu konstatējums un tiesību normu interpretācija ir pareiza, tiesas secinājumi, ka gan pieteicēja, gan /Nosaukums A/ un to darba ņēmēji atradās vienas fiziskās personas – /pers. A/ – kontrolē, līdz ar to atzīstams, ka darījumi tika organizēti kā vienots kopums, mākslīgi nodalot it kā /Nosaukums A/ sniegtos pakalpojumus, par tiem noformējot nepatiesu informāciju saturošus un faktiski notikušam darījumam neatbilstošus rēķinus, minētās darbības ir vērstas uz formālu darījumu noformēšanu /Nosaukums A/, lai gūtu fiskālu labumu no priekšnodokļa atskaitīšanas un izvairītos no nodokļu nomaksas, ir pamatoti un tiesiski. Pirmās instances tiesas secinātais liecina par to, ka pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē rēķinus par faktiski neesošiem darījumiem, zināja, ka faktiski notiek nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana, un tas ir absolūts pamats liegt pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par 2018.gadā no janvāra līdz maijam deklarētajiem darījumiem ar /Nosaukums A/ par konsultācijām un ēku uzturēšanas pakalpojumiem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu. Strīdus darījumos ar /pers. B/, /pers. C/, /pers. E/ un /pers. D/ ir konstatējamas likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $17.^2$ panta otrajā daļā noteiktās pazīmes, kas ļauj secināt, ka faktiski pieteicējai tika sniegti darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi un tieši pieteicēja uzskatāma par minēto fizisko personu darba devēju, nevis ārpakalpojumu saņēmēju, līdz ar to pieteicējai bija jāaprēķina nodokļi no iznomātā personāla ienākumiem. Tāpat /pers. F/ ir uzskatāma par pieteicējas darba ņēmēju likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunkta izpratnē. Minētie pirmās instances tiesas secinājumi ir atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Tādēļ Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā konstatētajiem faktiem un motivācijai, to neatkārtojot.

Apgabaltiesa atzīst, ka arī atbildes uz pieteicējas apelācijas sūdzības argumentiem faktiski izriet no pirmās instances tiesas sniegtā pamatojuma. Lietā neapstiprinās pieteicējas apgalvotais, ka pieteicējai būtu noteikta atbildība par to, ka tās darījumu partneri neievēroja nodokļu maksātāja disciplīnu. No lietā esošajiem pierādījumiem un dienesta, kā arī pirmās instances tiesas sniegtā pamatojuma nepārprotami izriet, kādu apstākļu dēļ pieteicēja izskatāmajos darījumos zināja par iesaistīšanos nepamatotā nodokļa samazināšanas plānā, par kuru ir paredzēta atbildība, kas izpaužas kā pienākums samaksāt soda naudu.

[8] Pieteicēja apelācijas sūdzībā argumentē, ka tiesas spriedumā atreferētie apstākļi nepierāda, ka strīdus darījumos ar /Nosaukums A/ pakalpojumi faktiski nebūtu sniegti. Dienests un tiesa nav noskaidrojuši, kā no /Nosaukums A/ iegādātie pakalpojumi saistīti ar pieteicējas apliekamo saimniecisko darbību un secīgi jaunas ar pievienotās vērtības nodokļa apliekamās vērtības nodrošināšanu, lai gan tieši šis kritērijs ir viens no pamata kritērijiem, kas izvirzīts Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā un, kuram izpildoties, iestājas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Apgabaltiesa norāda, ka pirmās instances tiesas pamatojums darījumu ar /Nosaukums A/ izvērtēšanai, kuram apgabaltiesa pievienojās, ir ietverts pirmās instances tiesas sprieduma 10. – 21.punktā. Pirmās instances tiesa pamatoti secināja, ka gan pieteicēja, gan /Nosaukums A/ un to darba ņēmēji atradās vienas personas – /pers. A/ – kontrolē, līdz ar to ir pamats secināt, ka darījumi tika organizēti kā vienots kopums, mākslīgi nodalot it kā /Nosaukums A/ sniegtos pakalpojumus, par tiem noformējot nepatiesu informāciju saturošus un faktiski notikušam darījumam neatbilstošus rēķinus. Lietā konstatētais apstākļu kopums norāda uz pieteicējas apzinātu rīcību, kas vērsta uz formālu darījumu noformēšanu ar /Nosaukums A/, lai gūtu fiskālu

labumu no priekšnodokļa atskaitīšanas un izvairītos no nodokļu nomaksas. Konkrētajā gadījumā nav konstatējama darījumu ķēde, kurā pieteicēja būtu iejaukta citu darījumu partneru īstenotās krāpšanās rezultātā, strīdus darījumi noformēti ar saistīto uzņēmumu, kurš arī ir vienas un tās pašas fiziskās personas /pers. A/ kontrolē, nevis ar citiem, iepriekš nezināmiem darījumu partneriem. Līdz ar to nav šaubu, ka pieteicēja, reģistrējot grāmatvedības uzskaitē rēķinus par faktiski neesošiem darījumiem, zināja, ka faktiski notiek nodokļu sistēmas ļaunprātīga izmantošana.

Tā kā /Nosaukums A/ vārdā noformētie rēķini satur nepatiesu informāciju par darījumiem, kas faktiski nav starp konkrētajiem darījuma dalībniekiem notikuši, tad likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē tie nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, kā arī nav izmantojami par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu būtu atskaitāms priekšnodoklis. Līdz ar to dienests pamatoti liedza pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par 2018.gadā no janvāra līdz maijam deklarētajiem darījumiem ar /Nosaukums A/ par konsultācijām un ēku uzturēšanas pakalpojumiem.

[9] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja būtu nodarbinājusi /pers. B/ un /pers. AM/ darbiniekus pieteicējas objektos un izmaksājusi tiem darba atlīdzību.

Apgabaltiesa konstatē, ka šos faktus apstiprina gan /pers. B/, savos paskaidrojumos dienestam apliecinot, ka darbus veica gan viņš, gan visas viņa nodarbinātās personas pieņemšanas-nodošanas aktos norādītajos objektos, vienīgi /pers. B/ nevarēja precizēt, kuras personas strādāja tieši kuros objektos (*lietas 7.sējuma 30.lapa*), gan pieteicējas pārstāvis un amatpersona /pers. A/, tiesas sēdē tieši norādot, ka /pers. B/ un /pers. C/ savus pienākumus neveica vieni, jo arī viņu darba ņēmēji strādāja pieteicējas objektos, tikai nevarēja precizēt, kuros (*lietas 8.sējuma 175.lapas otra puse – 176.lapa*). Minētos apstākļus pierāda arī informācija, kas atrodama lietas 4.sējuma 168.lapā, no kuras izriet, ka /pers. B/ pieteicējas objektos bija nodarbinājis vairākus darbiniekus, tostarp arī /pers. C/, kaut gan /pers. B/ dienestam paskaidroja (*lietas 7.sējuma 29. – 31.lapa*), ka viņa rīcībā nav informācijas, tieši kuros pieteicējas objektos un konkrēti kādus pakalpojumus šīs personas nodrošinājušas. Tāpat arī /pers. C/ dienestam paskaidrojusi (*lietas 7.sējuma 39. – 42.lapa*), ka pieteicējas objektos nodarbinājusi arī savus darba ņēmējus, taču uzskaiti, kuros objektos personas veikušas darbus, nav veikusi. Darba alga šīm personām aprēķināta pēc stundas tarifa likmes.

Pirmās instances tiesas secinājums, ka tas, ka /pers. B/ un /pers. C/ kā darba devēji nav informēti, tieši kur un kādus darbus viņu nodarbinātie veikuši, liecina par to, ka pakalpojumi ir tikuši sniegti citas personas kontrolē. Ņemot vērā lietā konstatēto, ka darbu izpildītāji darbus veica pieteicējas pārvaldnieku vadībā, dienests ir pamatoti secinājis, ka konkrētajos gadījumos tieši pieteicēja arī regulējusi darba ņēmēju nodarbinātību pie mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem (/pers. B/ un /pers. C/), nosakot darbu izpildei piesaistīto darbinieku skaitu un kvalifikāciju, kā arī nodrošinot darbu izpildes kontroli.

[10] Vērtējot pieteicējas argumentu, ka lietā nav pārbaudīti pierādījumi par /pers. F/ aprēķinātajiem nodokļiem valsts budžetam no gūtajiem ienākumiem, kā arī nav noskaidrots, vai viņa ir maksājusi iedzīvotāju ienākuma nodokli, apgabaltiesas vērtējumā tam izskatāmajā lietā nav nozīmes no tiesību viedokļa, jo pieteikuma priekšmets ir attiecībā uz pieteicēju pieņemtā administratīvā akta, kurā pamatoti tika atzīts, ka /pers. F/ ir uzskatāma par pieteicējas darba ņēmēju likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta „k" apakšpunkta izpratnē, atcelšana, līdz ar to pieteicējai kā /pers. F/ darba devējai ir jāsamaksā attiecīgi nodokļi valsts budžetā. Tas, vai arī kāds cits tiesību subjekts ir maksājis iedzīvotāju ienākuma nodokli par /pers. F/ nodarbināšanu, nav izskatāmā pieteikuma priekšmets.

[11] Pieteicēja kopumā iebilst arī pret to, ka pirmās instances tiesa pieteicējas amatpersonas paskaidrojumus, iesniegtos rakstveida pierādījumus, informāciju par pieteicējas saimniecisko darbību, pakalpojumu piegādi tās klientiem nepamatoti atstājusi bez ievērības, nenorādot tam objektīvu pamatojumu.

Apgabaltiesa pieteicējas viedoklim nepiekrīt, jo pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi un pieteicējas vienpusēji norādīta informācija par pieteicējas saimniecisko darbību nav uzskatāmi par pierādījumiem lietā. Ievērojot, ka aprēķināto nodokļu maksājumu pamatotības pārbaude ir komplicēts un apjomīgs informācijas apstrādes process, tad šādu kategoriju lietās nav iespējams vērtēt vienu atsevišķu apstākli vai faktu atrauti, neattiecinot to uz situāciju kopumā. Izskatāmajā gadījumā dienests ir secinājis, ka dokumentācija par pieteicējas saimniecisku darbību tika noformēta neatbilstoši faktiski notikušajiem procesiem un normatīvajam regulējumam, kas arī radīja pieteicējai negatīvas sekas nodokļu uzrēķina veidā.

Dienests pārsūdzētajā lēmumā apstiprinājis, un tas arī atbilst patiesībai, ka konkrētajā lietā tika vērtēta ne tikai darījumu dalībnieku amatpersonas paskaidrojumos sniegtā informācija, bet arī citi lietā konstatētie apstākļi – darījumu dokumentos norādītās informācijas atbilstība faktiskiem lietas apstākļiem, darījumu partnera spēja sniegt pakalpojumus, līgumisku attiecību raksturs, nodokļu maksātāja iesniegtie dokumenti un paskaidrojumi, dienesta rīcībā esošā informācija.

Tā kā pieteicējai tika dota iespēja izteikt savu viedokli un iesniegt papildu pierādījumus, tad administratīvais process dienestā un pirmās instances tiesā vērtējams kā tiesisks.

[12] Vērtējot pārsūdzēto lēmumu daļā par pieteicējai aprēķināto soda naudu, norādāms turpmākais.

Administratīvo tiesu praksē ir pieņemts, ka, vērtējot lēmumu daļā par soda naudas noteikšanu, ir svarīgi konstatēt, vai soda nauda uzlikta saskaņā ar likumu un vai soda naudas uzlikšana sasniedz noteiktu mērķi.

Soda naudas mērķis ir panākt, lai nodokļu maksātāji pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Tādējādi soda naudas ir paredzētas kā līdzeklis, kas nodrošina, lai valsts atbilstoši attiecīgajiem likumiem saņemtu nodokļus.

Izskatāmajā gadījumā pieteicēja 2018.gada janvāra – maija PVN deklarācijās nepamatoti deklarējusi darījumus ar saistīto uzņēmumu, kuri faktiski nav notikuši, kā arī 2018.gada janvārī – 2019.gada jūlijā savā grāmatvedības uzskaitē reģistrējusi darījumus ar fiziskajām personām – mikrouzņēmumu nodokļa maksātājiem, kas faktiski ir darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumi un ir pielīdzināmi personāla nomai, tāpat reģistrējusi darījumus ar pašnodarbinātu personu, darba attiecībās ar kuru konstatētas pazīmes, ka persona kā darba ņēmēja tika nodarbināta pie pieteicējas, un šāda rīcība rada budžetā maksājamās nodokļu summas nepamatotu samazinājumu, tādējādi nodokļu maksātājs nepilda savu pienākumu un valsts nesaņem nodokli.

Apgabaltiesa nekonstatē soda naudas nesamērību (pievienotās vērtības nodokļa soda nauda ir noteikta 1538,73 *euro* apmērā, kas ir tikai 15 procenti no pamatparāda PVN 10 258,16 *euro* summas, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu soda nauda 3540,19 *euro* arī ir tikai 1 5 procenti no pamatparāda 23 600,67 *euro* summas, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda 1646,70 *euro* ir tikai 15 procenti apmērā no pamatparāda 10 977,67 *euro* summas) ar pieteicējas pieļauto tiesību normu neievērošanu, kā arī to, ka, nosakot soda naudu, pret pieteicēju būtu pieļauta atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar citiem nodokļu maksātājiem lietās ar līdzīgiem apstākļiem. Ievērojot minēto, soda naudas piemērošana konkrētajā gadījumā ir tiesiska un pamatota.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Lāču nami" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2021.gada 21.janvāra lēmuma Nr.30.2-22.8/22.8/335 atcelšanu.

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

Tiesneši:

I.Kaļiņina S.Liniņa R.Paegle

Dokuments parakstīts ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu.