Lietas arhīva Nr. A42-00188-22/5
ECLI:LV:ADRJRIT:2022:0311.A420109621.8.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2022.gada 11.martā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese Aija Tauriņa

piedaloties pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pilnvarotajai pārstāvei /pers. D/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvēm Evitai Kuzmai un Valentīnai Morozovai,

mutvārdu procesā, izmantojot *Microsoft Teams* videokonferenču rīku, izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2.decembra lēmuma Nr.30.2-22.8/5023 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2020.gada 2.decembra lēmumu Nr.30.2-22.18/502 (turpmāk – lēmums), kā administratīvo procesu noslēdzošo administratīvo aktu, pieteicējai SIA /Nosaukums A/ papildu nomaksai budžetā aprēķinātas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 3886,42 *euro* apmērā, nokavējuma nauda
213,62 *euro* apmērā, soda nauda 388,64 *euro* apmērā, iedzīvotāju ienākuma nodoklis 2353,16 *euro* apmērā, nokavējuma nauda 139,95 *euro* apmērā, soda nauda 235,32 *euro* apmērā, uzņēmumu ienākuma nodoklis 34 875 *euro* apmērā, nokavējuma nauda 2156,38 *euro* apmērā un soda nauda 5231,25 *euro* apmērā.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] Starp pieteicēju un /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/ un /pers. L/ (turpmāk arī – pašnodarbinātās personas) noslēgto pakalpojumu līgumu nosacījumi norāda uz darba tiesisko attiecību slēpšanu zem pakalpojuma līguma attiecībām. Proti, pašnodarbinātās personas pakļāvās noteiktai darba kārtībai, darba devēja rīkojumiem, un savus darba pienākumus veica pieteicējas vadībā, attiecīgi pašnodarbinātās personas tiesiskajās attiecībās ar pieteicēju nav brīvas sava darba izpildes organizēšanā. Pieteicēja ir nodrošinājusi minētās personas ar materiāltehniskajiem līdzekļiem un tās sistemātiski veica noteiktus pakalpojumus par atlīdzību noteiktā laika posmā un vietā. Pašnodarbināto personu paskaidrojumos norādītie pakalpojumi (vārtu atvēršana un aizvēršana, kārtības uzturēšana teritorijā) neatbilst līgumā norādītajam amata klasifikatoram. Pašnodarbinātās personas veic analogus pienākumus kā pieteicējas darba ņēmēji.

Attiecīgi ar pakalpojuma līgumiem noregulētajās tiesiskajās attiecībās starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām ir konstatējama darba tiesisko attiecību elementi. Līdz ar to saskaņā ar Darba likuma 40.panta pirmo daļu starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām ir slēdzami darba līgumi un minētajām personām izmaksātais ienākums (pašnodarbināto personu vārdā izrakstītajos rēķinos norādītās summas) atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļai ir uzskatāms par pieteicējas darba ņēmēja ienākumiem, kas apliekami ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām.

Faktu, ka sabiedrība ir izvairījusies noslēgt darba līgumu, kā to paredz darba tiesību normas, nemaina apstāklis, ka personas, ar kurām bija noslēgti pakalpojuma līgumi, ir reģistrējušās kā saimnieciskās darbības veicēji.

[1.2] Rēķini par mikrouzņēmuma /pers. M/ sniegtajiem pakalpojumiem noformēti formāli, ar mērķi pieteicējas darba attiecības ar personālu apslēpt aiz citas juridiskās formas un samazināt pieteicējas izmaksas uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu rēķina.

Proti, uzņēmuma līgumā ar /pers. M/ ir noteikti nekonkrēti pienākumi, tādējādi to nevar atzīt par uzņēmuma līgumu. /pers. M/ vārdā noformētie rēķini tiek izrakstīti/noformēti un apmaksāti reizi mēnesī atbilstoši Darba likuma 59.pantā noteiktajam kā darba samaksa – regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu, attiecīgi samaksa nav piesaistīta konkrētam darba rezultātam. Pirms pakalpojuma līguma noslēgšanas /pers. M/ ar pieteicēju bija darba tiesiskajās attiecībās, līdz ar to var secināt, ka pēc darba attiecību pārtraukšanas viņš turpina veikt tos pašus pienākumus, tikai noformējot tos kā pakalpojumus. /pers. M/ ir aprakstījis savus darba pienākumus kā pieteicējas darba ņēmējs, proti, /pers. M/ savā paskaidrojumā norādīja, ka ar darba grafiku viņu iepazīstināja pieteicējas valdes loceklis, objektā strādā katru dienu, noteiktas stundas, pakļaujoties noteiktai kārtībai un atbilstoši līguma nosacījumiem, minētais liecina, ka viņš nepārtraukti strādāja noteiktu darbu, pieteicējas norādītā objektā un tās labā.

/pers. M/ norādītie darbi (atvērt un aizvērt durvis), kuri veikti, palīdzot pieteicējas darbiniekiem, nav kvalificējami kā atsevišķi un specifiski veicami darbi, kuru veikšanai kādu īpašu, specifisku kompetenču dēļ tika izraudzīts un noīgts mikrouzņēmums (/pers. M/). Vēl jo vairāk tāpēc, ka minētos pienākums viņš līdz 28.septembrim veica kā darba ņēmējs. Tāpat tieši pieteicēja ir atbildīga par pasūtītāju noīgto apsardzes pakalpojumu un sabiedriskās kārtības uzturēšanas nodrošināšanas izpildi noteiktajā termiņā un kvalitātē, kā arī par veicamo darbu uzraudzību un noteiktās kārtības ievērošanu darba izpildes vietā, tātad tieši pieteicēja nosaka objektos izpildāmā darba kvalitatīvos un kvantitatīvos nosacījumus, kas savukārt uzliek pienākumu /pers. M/ pakļauties šīm prasībām.

Nav pierādījumu tam, ka /pers. M/ ir sniedzis pakalpojumus pēc pieteicējas pieprasījuma un vajadzības, nevis konstanti nodrošinājis darbu pieteicējas labā.

Tā kā mikrouzņēmuma /pers. M/ sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par darbaspēka nodrošināšanas pasākumiem, personāla nomniecei – pieteicējai jāaprēķina iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas no kopējā maksājuma mikrouzņēmumam /pers. M/ par sniegtajiem pakalpojumiem.

[1.3] Pieteicēja 2018.gada jūnijā – decembrī veica maksājumus/nosaukums B/ 139 500 *euro* apmērā par darījumiem, kuri faktiski nav notikuši, t.i. ir pamats secināt, ka noformētā darījuma ar *Leonimpex OU* mērķis nav uzņēmuma */pers. N/ OU* kapitāldaļu iegāde, bet pieteicēja iesaistīta tikai naudas plūsmas nodrošināšanā. Par minēto liecina turpmākais.

[1.3.1] Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija par uzņēmumu/nosaukums B/ ļauj apstrīdēt uzņēmuma faktisko darbību. Ņemot vērā publisko informāciju, nav konstatējams, ka pieteicēja guva pārliecību, ka */pers. N/ OU* iegāde pieteicējai ir ekonomiski izdevīga, secīgi ir kritiski vērtējams pieteicējas apgalvojums par darījuma izdevīgumu.

[1.3.2] Ir šaubas par pirkšanas objekta operatīvās bilances esību, kura pēc pieteicējas norādītā saņemta noslēdzot 2019.gada 8.jūlija līgumu ar *NEVA GROUP s.r.o* , jo visi pārējie darījuma dokumenti (līgums, vienošanās) ir saglabāti un iesniegti pārbaudei, savukārt tieši operatīvā bilance nav iesniegta (nav saglabāta). Operatīvās bilances un līguma par tokenu pirkšanas–pārdošanas nosacījumiem neesība rada šaubas par darījumu norisi dokumentos norādītajā kārtībā.

[1.3.3] Pārskaitītie naudas līdzekļi iegrāmatoti kontā D1350 kā „Pārējie vērtspapīri un ieguldījumi", nevis kā avansa maksājumi, kā to norāda pieteicēja, tādējādi nav pamatots pieteicējas viedoklis par uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu un deklarēšanu no samaksātā, bet negūtā avansa maksājuma – norakstāmā debitora parāda.

[1.3.4] Kaut kādas vērtības norādīšana bilances postenī kā ilgtermiņa ieguldījums bez jebkāda seguma pats par sevi nav vērtējams kā ieguldījums. Pieteicēja nav ieguvusi pirkuma objekta kapitāldaļas, tādējādi bilancē uzrādītā vērtība nav vērtējama kā ilgtermiņa ieguldījumi.

[1.3.5] Tas, ka pieteicējai 2020.gada 11.septembrī reģistrētas īpašumtiesības uz 2,24% */pers. N/ OU* daļām nav vērtējams kā pierādījums darījuma ar *Leonimpex OU* faktiskai esībai un naudas līdzekļu pārskaitījuma pamatojumam, jo nav pamata pieņemt, ka minētās īpašumtiesības reģistrētas pamatojoties uz veiktajiem maksājumiem 2018.gadā un pieteicēja nav pamatojusi kāpēc īpašumtiesības uz kapitāldaļām reģistrētas tikai 56 *euro* apmērā, ja naudas līdzekļu pārskaitījumi veikti 139 500 *euro* apmērā. Tādējādi nav saprotams, kāpēc pieteicēja, kura vēlējās iegādāties 1/5 daļu īpašumtiesības 2 000 000 *euro* apmērā, ir iegādājusies īpašumtiesības 56 *euro* apmērā.

[1.3.6] Noformētie akti par elektroniskās naudas ieskaitīšanas apstiprināšanu paši par sevi nav vērtējami kā pierādījumi šāda fakta esībai. Pieteicēja pēc dienesta lūguma nav iesniegusi informāciju par elektroniskā maka transakcijām un nav iesniegusi pierādījumus, kas ļautu secināt par elektroniskā maka esību.

[1.3.7] Par pieteicējas argumentu, ka pieteicēja iegrāmatojusi ieguldījumus nākotnes darījumā, kuri nodrošināti ar aktīvu ķīlu dienests norāda, ka kriptovalūta nav ilgtermiņa ieguldījumi, virtuālai valūtai nav likumīga maksāšanas līdzekļa statusa, tā nav uzskatāma par finanšu instrumentu, bet ir atzīta par līgumisku maksāšanas līdzekli, kas būtu jāuzrāda apgrozāmo līdzekļu sastāvā kā krājumi, kas iegādāti par naudu (*euro*), konkrētajā gadījumā minētais nav konstatēts. Ir pamats apstrīdēt kriptovalūtas esību pieteicējas grāmatvedībā, jo pieteicēja dokumentāri nav pamatojusi citu aktīvu esību pieteicējas rīcībā (nav iegrāmatoti kā krājumi, nav iesniegti pierādījumi par elektroniskā maka esību un tā pārskats. Nav pamata uzskatīt, ka *Leonimpex OU* (vai kāda cita persona) būtu ieskaitījusi pieteicējai kriptovalūtu.

[1.3.8] Pieteicēja sniedza pretrunīgus, citiem lietā konstatētajiem faktiem neatbilstošus skaidrojumus par darījumu norisi saistībā ar uzņēmuma saimniecisko darbību. Pieteicējas iesniegtie dokumenti satur nepatiesu informāciju, pieteicēja zināja kādos darījumos iesaistās, jo nevarēja nepamanīt konstatētās neatbilstības dokumentos.

[1.3.9] Iepriekš minētais liecina par naudas plūsmu, kas nav identificējama ar dokumentos uzrādītajiem darījumiem, kas savukārt liecina par iespējamu krāpniecību ar nodokļiem, nododot naudas līdzekļus neidentificējamu personu rīcībā (konstatējams, vērtējot tālāko naudas plūsmu), nekonstatējot tam mērķi.

[1.3.10] Tā kā pieteicējas maksājumi *Leonimpex OU* ir atzīstami kā ar saimniecisko darbību nesaistītie izdevumi, darījums iekļaujams ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē.

[2] Nepiekrītot lēmumam pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatos ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja, sadarbojoties ar /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/ un /pers. L/, ir rīkojusies savas ierastās komercprakses ietvaros, saimnieciskās darbības veicējiem darba izpilde uzticēta tāpat kā citiem pieteicējas apakšuzņēmējiem/piegādātājiem. Pieteicēja, vienojoties ar /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/ un /pers. L/, sniedza minētajām personām informāciju par sniedzamo pakalpojumu veidu, apjomu, savukārt minētās personas sniegušas savu piedāvājumu pakalpojumu cenai. Pušu vienošanās ietverta noslēgtajos līgumos, kurus parakstījušas un nodomu sadarboties apliecinājušas abas darījuma puses.

Dienests nav ņēmis vērā, ka šādu sadarbības formu ir izvēlējušās abas puses un tāds bijis pušu nodoms, dienests nav norādījis pierādījumus, no kuriem varētu secināt, ka pušu nodoms nav bijis uzņēmuma līguma darījuma attiecību nodibināšana.

Dienesta secinājumi ir pretrunā tiesiskajam regulējumam, kas ļauj katram nodokļu maksātājam izvēlēties likumīgu maksāšanas režīmu un tā izvēle nevarētu radīt nelabvēlīgas finansiālas sekas tās sadarbības partneriem, proti, aprēķināt un samaksāt valsts budžetā papildus nodokļu maksājumus no piegādātājiem samaksātās atlīdzības par saņemtajiem pakalpojumiem.

[2.2] Pieteicēja, sadarbojoties ar /pers. M/, rīkojusies savas ierastās komercprakses ietvaros, proti, iegādājusies pakalpojumus, lai varētu nodrošināt savu pakalpojumu piegādi klientam. /pers. M/ darbu izpilde uzticēta tāpat kā citiem pieteicējas piegādātājiem.

Pieteicējas sadarbībai ar /pers. M/ nav darba tiesisko attiecību pazīmju un nepamatota ir dienesta rīcība, vienpusēji grozot pušu starpā noslēgtā darījuma pamatojumu.

Darījuma ar /pers. M/ raksturs prasījis pakalpojuma sniedzēja iesaisti pieteicējas saimnieciskajā darbībā, tomēr šādi apstākļi paši par sevi nepierāda darba tiesisko attiecību slēpšanu ar pakalpojuma sniegšanas darījumiem.

[2.3] Pieteicēja auditējamā periodā nav izdarījusi izdevumus, bet gan veikusi avansa maksājumus, līdz ar to nav piemērojams Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 8.panta otrās daļas 2.punkts, kuru piemērojis dienests, jo nav konstatējama izdevumu esamība un novērtēt izdevumu ekonomisko pamatojumu var tikai tajā brīdī, kad tie ir faktiski izdarīti. Dienests arī nav pierādījis, kādā veidā pieteicēja pārkāpusi minētās normas.

Avanss tāpat kā drošības nauda par nākotnē paredzētu darījumu nevar tikt uzskatīts par norēķināšanos par preci vai pakalpojumu un secīgi par uzņēmuma saimnieciskās darbības izdevumiem, kas būtu iekļaujami peļņas vai zaudējumu aprēķinā un secīgi novērtējumi atbilstoši Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma regulējumam par apliekamā ienākuma noteikšanu.

Attiecīgi pieteicēja 2018.gadā nav izdarījusi nesaimnieciskus izdevumus, bet gan veikusi naudas līdzekļu pārvedumus apstrīdētajam piegādātājam,

kurš, atbilstoši dienesta secinājumam, nav nodrošinājis pasūtīto preču-kapitāla daļu piegādi, secīgi pārbaudāmajā periodā (2018.gads) nav izpildījis uzņemtās saistības, ja šāds saistību apjoms nesekotu līgumā noteiktajos termiņos, tad tam iestātos pienākums atmaksāt nepamatoti saņemtos finanšu līdzekļus pieteicējai un tā kā veiktie avansa maksājumi nodrošināti ar finanšu ķīlu – kriptovalūtu, tad tā atbilstoši iegrāmatota finanšu ieguldījumu sadaļa bilancē.

Dienests pieteicējai noteicis izdevumu esamību pēc veiktajiem naudas pārvedumiem, ignorējot to, kā šie pārvedumi uzskaitīti grāmatvedības uzskaitē.

[2.3.1] Dienests bez vērības atstājis iegūto informāciju par auditējamā periodā uzsākto darījumu norises faktiskajiem apstākļiem, nav veicis pierādījumu vākšanu lietā, neskatoties uz to, ka tie pierāda pieteicējas tiesības atgūt samaksātos naudas līdzekļus, ja darījumi netiks veikti tā kā tas plānots vai paturēt ķīlā nodotos finanšu līdzekļus – kriptovalūtu.

Dienests nav ņēmis vērā vairākus būtiskus faktiskos apstākļus, kas līdztekus darījumu attaisnojuma dokumentos noteiktajam pierāda, ka auditējamā periodā pieteicējai izveidojušās debitoru saistības no debitora *Leonimpex OU*, nevis saimnieciski izdevumi, proti, apstrīdētais piegādātājs apstiprinājis sadarbību ar pieteicēju un to, ka tas ir saņēmis samaksu par nākotnē plānotu preču – kapitāla daļu piegādi.

Ņemot vērā normatīvos aktus un vispārējos grāmatvedības uzskaites principus pieteicējai nebija pamata 2018.gadā iekļaut gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā samaksātos maksājumus apstrīdētajam piegādātājam un secīgi novērtēt šādu izdevumu atspoguļošanu uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā, iekļaujot tos ar nodokli apliekamajā ienākumā.

[2.3.2] Pieteicēja pirms slēdza līgumus ar *Leonimpex OU*, pārliecinājās par tās tiesībspēju un pārstāvja tiesībām pārstāvēt uzņēmumu. Darījumi slēgti un avansa maksājumi veikti par nākotnē sagaidāmu preču piegādi. Arī dienests konstatējis, ka konkrētais uzņēmums eksistē, attiecīgi ir konstatējams, ka pasūtītā prece ir konkrēta un identificējama. Ar apstrīdēto piegādātāju noslēgtais līgums paredz arī kārtību, kāda ievērojama gadījumā, ja līgumsaistības netiks izpildītas, līdz ar to konstatējams tiesiskais regulējums samaksāto naudas līdzekļu atgūšanai. Pieteicējas veiktie maksājumi ir nodrošināti ar finanšu ķīlu – kriptovalūtu. Dienests nav pamatojis, kāpēc tā ieskatā pieteicējai attiecībā pret apstrīdēto piegādātāju un darījuma slēgšanā ar to, bija jāievēro kāda īpaša kārtība un pasākumi.

[2.3.3] Ja dienests uzskatīja, ka apstrīdētajam darījumam bija piemērojams uzņēmumu ienākuma nodoklis, tad dienests nav noteicis korekti taksācijas periodu, kurā nodoklis piemērojams. Proti, dienests ir nepamatoti aprēķinājis nokavējuma naudu par nokavēto periodu, jo, ja uzņēmumu ienākuma nodoklis būtu piemērojams tajā taksācijas periodā, kad konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis un pieteicēja savus naudas līdzekļus neatgūs, tad attiecīgi arī nokavējuma naudas aprēķināšanas periods tiktu mainīts un nokavējuma nauda aprēķināta par citu, īsāku periodu.

[2.4] Publiskajā pārvaldē šaubu gadījumā jālemj par labu indivīdam. Lēmums nesatur no faktiem izrietošus secinājumus par to, kā lēmumā atreferētie fakti pierāda tieši pieteicējas pārkāpjošo vai neatļauto rīcību un kāpēc jebkādas šaubas par lietas faktiskajiem apstākļiem tulkotas par sliktu pieteicējai.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumā tiesai lūdz pieteikumu noraidīt, pamatojoties uz lēmumā norādītajiem argumentiem.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotā pārstāve pieteikumu uzturēja uz pieteikumā norādīto argumentu pamata, savukārt dienesta pilnvarotās pārstāves pieteikumu neatzina uz lēmumā norādīto argumentu pamata.

Motīvu daļa

[5] Izvērtējusi lietas materiālus un uzklausījusi procesa dalībniekus, tiesa secina, ka pieteikums ir noraidāms.

[6] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta pirmā daļa noteic, ka personāla nomai (šā likuma 17.^{1}panta otrās daļas izpratnē) pielīdzina darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšanu, ja šos pakalpojumus sniedz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs.

Atbilstoši minētā 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.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}pants stājās spēkā 2012.gada 1.janvārī. Grozījumu mērķis ir ierobežot nodokļu plānošanas modeļu shēmas.

Likumdevēja centiens ir bijis nepieļaut situācijas, kad uzņēmumu darbinieki ir spiesti veidot mikrouzņēmumus, pēc būtības saglabājot līdzšinējo darba attiecību modeli, bet to tikai nodokļu optimizācijas nolūkos juridiski noformējot kā pakalpojumu līgumu, uzņēmumu līgumu, darbaspēka nomu u.c. (*sk. http://titania.saeima.lv/LIVS11/saeimalivs11.nsf/0/0C85574157CC01FCC2257959003C915A?OpenDocument).*

Vienlaikus izdarīti grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu", papildinot terminu „darba devējs" un „darba ņēmējs" skaidrojumu. Atbilstoši minētā likuma 1.panta 1.punktam darba devējs ir arī personāla nomnieks, kas izmanto tāda mikrouzņēmuma pakalpojumus, kurš sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta izpratnē. Savukārt „darba ņēmējs" atbilstoši minētā panta 2.punkta 1.apakšpunktam ir arī mikrouzņēmuma, kas sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta izpratnē, darbinieks. (*s k . http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument*).

[7] Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, ja mikrouzņēmuma darbinieks veic darbu citas personas labā, pamatojoties uz noslēgto darba līgumu ar mikrouzņēmumu vai bez darba līguma noslēgšanas, ja pastāv faktiskas darba tiesiskās attiecības, ir pamats uzskatīts, ka ir saņemts darbaspēka nodrošināšanas pakalpojums. Tādā gadījumā pakalpojuma saņēmējs (personāla nomnieks) ir atbildīgs par valsts obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksu veikšanu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa samaksu par ienākumiem, kurus darbinieks ir guvis, veicot darbu pakalpojuma saņēmēja labā.

Dienests konstatēja, ka pieteicēja no /pers. M/ saņēma darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus.

Lai atzītu, ka dienests pamatoti šajā lietā piemērojis likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}pantu, ir jāpierāda, ka pastāv vismaz viens no minētā panta otrās daļas nosacījumiem.

[8] Pieteicēja 2018.gada 28.septembrī noslēgusi uzņēmuma līgumu Nr.6/P ar /pers. M/ par par ēku un apsaimniekojamās teritorijas pārziņa amata pienākumu izpildi *(lietas 2.sējuma 130., 131.lapa)*.

Izvērtējot minēto uzņēmuma līgumu, kas noslēgts ar /pers. M/ mikrouzņēmumu tiesa atzīst, ka dienests pamatoti atzinis, ka minētais līgums par sniegtajiem pakalpojumiem ir noformēts formāli, ar mērķi pieteicējas darba attiecības ar personālu apslēpt aiz citas juridiskās formas un samazināt pieteicējas izmaksas uz iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu rēķina.

Uzņēmuma līgumā ar /pers. M/ noteiktie pienākumi atbilst darbinieka darba pienākumiem, tie nav vērsti uz konkrēta rezultāta sasniegšanu, bet ir vērsti uz konkrēta darba pienākumu veikšanu konkrētā laika periodā, tādējādi to nevar atzīt par uzņēmuma līgumu. /pers. M/ vārdā noformētie rēķini tiek izrakstīti/noformēti un apmaksāti reizi mēnesī atbilstoši Darba likuma 59.pantā noteiktajam kā darba samaksa – regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu, attiecīgi samaksa nav piesaistīta konkrētam darba rezultātam, bet nostrādātajam laikam.

Būtisks apstāklis lietā ir tas, ka pirms uzņēmuma līguma noslēgšanas /pers. M/ ar pieteicēju bija darba tiesiskajās attiecībās, līdz ar to var secināt, ka pēc darba attiecību pārtraukšanas viņš turpināja veikt tos pašus pienākumus, tikai noformējot tos kā pakalpojumus. /pers. M/ ir aprakstījis savus darba pienākumus kā pieteicējas darba ņēmējs, proti, /pers. M/ savā paskaidrojumā *(lietas 1.sējuma 268.-270.lapa)* norādīja, ka ar darba grafiku viņu iepazīstināja pieteicējas valdes loceklis /pers. P/, objektā strādā katru dienu, noteiktas stundas, pakļaujoties noteiktai kārtībai un atbilstoši līguma nosacījumiem. Minētais norāda, ka viņš nepārtraukti strādāja noteiktu darbu noteiktā darbavietā pieteicējas norādītā objektā un tās labā. Vienlaikus konstatējams, ka /pers. M/ pakalpojuma sniegšanai nebija jāizmanto savi resursi, proti, /pers. M/ pakalpojuma sniegšanā nodrošināja tikai savu darbaspēku.

2021.gada 30.novembrī tiesas sēdē nopratināts kā liecinieks /pers. M/ liecināja, ka

tā kā lieciniekam nebija apsarga apliecības, bija noformēts kā dežurants. Pirms uzņēmuma līguma noslēgšanas bija noslēgts darba līgums. Uzņēmuma līgumu slēdza, jo /pers. P/ skaidroja, ka viņam pēc tam būtu jāmaksā mazāk nodokļi. Darba pienākumi nemainījās. Uzņēmuma līguma slēgšanas iniciatīva nāca no darba devēja puses. Viņš solīja maksāt nodokļus. /pers. P/ teica, ka liecinieks būs kā pašnodarbināta persona, bet nodokļus par liecinieku maksās viņš. Nekādas deklarācijas un atskaites dienestā nesniedza un elektroniskās deklarēšanas sistēmu (turpmāk – EDS) nelietoja. Darba grafiku sastādīja /pers. P/. Zināja, ka bija reģistrēts kā mikrouzņēmuma nodokļu maksātājs, bet /pers. P/ apņēmās pats maksāt un no sava datora viņš maksāja nodokļus. Pats nekādus grāmatvedības dokumentu nekārtoja. Minētais norāda, ka pieteicējas mērķis slēdzot pakalpojuma līgumu ar /pers. M/ bija turpināt nodarbināt viņu kā darba ņēmēju samazinot budžetā maksājamos nodokļus par darba spēku.

Izvērtējot lietā konstatēto /pers. M/ norādītie darbi (atvērt un aizvērt durvis), kuri veikti, nav kvalificējami kā atsevišķi un specifiski veicami darbi, kuru veikšanai kādu īpašu, specifisku kompetenču dēļ tika izraudzīts un nolīgts mikrouzņēmums (/pers. M/). Vēl jo vairāk tāpēc, ka minētos pienākums viņš līdz 28.septembrim veica kā darba ņēmējs, tādējādi /pers. M/ peronā veiktie darbi ir cieši saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību un nav nodalāmi. Lietā nav pierādījumu tam, ka /pers. M/ ir sniedzis pakalpojumus pēc pieteicējas pieprasījuma un vajadzības, gluži pretēji, ir konstatējams, ka viņš konstanti ir nodrošinājis darbspēku pieteicējas labā.

Tā kā mikrouzņēmuma /pers. M/ sniegtie pakalpojumi ir uzskatāmi par darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu, pieteicējai kā personāla nomniecei bija jāaprēķina iedzīvotāju ienākuma nodoklis un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas no kopējā maksājuma mikrouzņēmumam /pers. M/ par sniegtajiem pakalpojumiem.

[9] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 1. un 2.punktam, nodokļu maksātāju vispārīgie pienākumi ir aprēķināt maksājamo (iemaksājamo) nodokļu summas un noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas.

Saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 1.punktu darba devējs ir personāla nomnieks, kas izmanto tāda mikrouzņēmuma pakalpojumus, kurš sniedz darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta izpratnē.

Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta pirmajai un trešajai daļai personāla nomai (šā likuma 17.^{1}panta otrās daļas izpratnē) pielīdzina darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšanu, ja šos pakalpojumus sniedz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs, kā arī, piemērojot šo pantu attiecībā uz apliekamā ienākuma noteikšanu no algota darba, piemērojama šā likuma 17.^{1}panta trešā un ceturtā daļa.

[9.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitā daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis to juridisko formu.

Kā norādījis Senāts, darba līgums ir civiltiesisks līgums, un puses to slēdz pēc savas brīvas izvēles. Turklāt, atbilstoši tiesiskajam regulējumam, personas no vairākiem līgumu veidiem var izvēlēties, tieši ar kuru sevi saistīt, uzņemoties par atlīdzību veikt kādu noteiktu darbu (uzdevumu) citas personas labā. Tādējādi, no vienas puses, ir jārespektē privātpersonu griba nedibināt darba tiesiskās attiecības, bet, piemēram, noslēgt pilnvarojuma līgumu. Taču, no otras puses, valstij ir jākontrolē, vai personas nolūkā izvairīties no sociālo iemaksu veikšanas faktiski nodibinātas darba tiesiskās attiecības neslēpj zem cita veida nodarbinātības attiecībām, kurām pastāvot, sociālās iemaksas nav jāveic *(sk. Senāta 2012.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA-239/2012 7.punktu, 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-36/2011 7.punktu).*

Pēc analoģijas piemērojot minēto atziņu konkrētajā lietā, pārbaudāms, vai pieteicējas noslēgtie pakalpojumu līgumi ar mikrouzņēmumiem pēc būtības nav atzīstami par darbaspēka nodrošināšanas pakalpojuma saņemšanas līgumiem, proti, vai pieteicēja nav saņēmusi darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumus.

[9.2] Atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 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.

[9.3] Pārbaudot lietā esošos materiālus, tiesa konstatē, ka pārsūdzētajā lēmumā pamatoti norādīts, ka /pers. M/ bija pakļauts pieteicējas noteiktajai darba kārtībai, par ko liecina ar mikrouzņēmumu nodokļa maksātāja noslēgtajā līgumā ietvertie pienākumi – ievērot darba grafiku, savlaicīgi informēt par darbnespējas iestāšanos vai citu darbā neierašanās iemeslu.

Netieši uz to, ka /pers. M/ pakļāvās pieteicējas darba kārtībai un faktiski starp pieteicēju un viņu pastāvēja darba tiesiskās attiecības, norāda apstāklis, ka /pers. M/ vārdā izrakstītie rēķini tiek izrakstīti un apmaksāti reizi mēnesī, nevis pēc pakalpojuma sniegšanas beigām, proti, atbilstoši Darba likuma 59.pantā noteiktajam. Samaksa ir veikta par nostrādātajām stundām, kas atbilst likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrās daļas 1.punkta nosacījumam.

Pastāvot šādiem apstākļiem secināms, ka izpildās likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta otrās daļas 1. un 3.punkta nosacījums – mikrouzņēmuma darbiniekus vai īpašniekus pakļauj tās personas noteiktajai darba kārtībai un rīkojumiem, kuras labā veic darbu; atlīdzību mikrouzņēmumu nodokļa maksātājam aprēķina atkarībā no nostrādātā darba laika.

Arī /pers. M/ paskaidrojumi norāda uz to, ka pieteicējas mērķis, slēdzot ar viņu uzņēmuma līgumu bija, lai /pers. M/ turpinātu pildīt tos pašus darba pienākumus, kādus pildīja kā darba ņēmējs, samazinot savu nodokļu slogu un neveicot valsts budžetā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodokli.

Ievērojot minēto, dienests pamatoti šajā lietā piemēroja likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}pantu.

[9.4] Tā kā pieteicēja ar mikrouzņēmuma nodokļa maksātāju pēc būtības ir noslēgusi līgumu par darbaspēka nodrošināšanas pakalpojumu saņemšanu, ņemot vērā, ka pieteicējai šos pakalpojumus sniedz mikrouzņēmumu nodokļa maksātājs, atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{2}panta pirmajā daļā ietvertajam regulējumam šo pakalpojumu saņemšana ir pielīdzināma personāla nomai likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.^{1}panta izpratnē. Attiecīgi arī personāla nomnieks – SIA /Nosaukums A/ – aprēķina nodokli par iznomātā personāla ienākumu.

[10] Lietā ir strīds par to, vai starp pieteicēju un pašnodarbinātām personām /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/ un /pers. L/ faktiski pastāvēja darba tiesiskās attiecības un tādējādi, vai pieteicējai bija jāaprēķina valsts budžetā maksājamās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

Vērtējot pieteicējai papildus nomaksai valsts budžetā aprēķināto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķina tiesiskumu saistībā ar pieteicējas pakalpojumu saņemšanu no pašnodarbinātām personām, tiesa konstatē, ka lietā atrodas uzņēmuma līgumi, maiņas pieņemšanas – nodošanas žurnāls, darba laika uzskaites tabeles, rēķini, darbalaika grafiki, kas apliecina, ka ar starp pieteicēju un /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/ un /pers. L/ noslēgtajiem uzņēmuma līgumiem ir slēptas darba tiesiskās attiecības. Minēto tiesa pamato ar turpmāk minēto.

Likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta "k" apakšpunkts noteic, ka darba ņēmējs ir persona, 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.

Savukārt likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 2.^{2}pants noteic: "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)."

Lietā atrodas starp pieteicēju un /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/ un /pers. L/ noslēgtie uzņēmuma līgumi. Minētās personas ir reģistrējušās dienestā kā saimnieciskās darbības veicēji – pašnodarbinātās personas.

No lietas materiāliem secināms, ka uzņēmuma līgumi ar minētajām personām tika noslēgti, lai pieteicēja varētu nodrošināt pakalpojumu sniegšanu saviem pasūtītājiem objektos /adrese/ ielā 5 un Augusta /adrese/.

Ar noslēgtajiem uzņēmuma līgumiem iepriekš norādītās pašnodarbinātās personas apņēmušās veikt pieteicējas ēku un apsaimniekojamās teritorijas pārziņa pienākumu izpildi uz nenoteiktu laiku. Proti, līgumos nav noteikts konkrēts darba rezultāts un pakalpojuma izpildes periods, nav pasūtīts veikt kādu pasūtījumu vai izgatavot kādu lietu, kā arī izvest galā kādu pasākumu, tādējādi pēc būtības līgumi neatbilst Civillikuma 2212.pantā noteiktajam uzņēmuma līguma saturam, bet gan faktiski atbilst darba tiesiskajām attiecībām Darba likuma izpratnē, jo paredz ilgstošu darbu.

Atbilstoši līgumu 2.2. un 2.5.apakšpunktam pašnodarbinātajām personām bija pienākums pildīt pieteicējas rīkojumus un norādījumus un ievērot uzņēmuma iekšējos darba kārtības noteikumus. Minētais ļauj izdarīt secinājumu, ka pašnodarbinātās personas pakļāvās pieteicējas darba kārtībai, kā arī, ka pieteicēja organizēja pašnodarbināto personu darbu un veica tā kontroli.

Par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu liecina ne tikai noslēgto uzņēmuma līgumu priekšmets, kas konkrētajā gadījumā ir darbs pats par sevi, bet arī tajos noteiktā samaksas kārtība – samaksa tiek noteikta atbilstoši stundas tarifa likmei, kas aprēķināta atbilstoši Ministru kabineta noteikumiem par minimālās mēneša darba algas apmēru, turklāt līgumos noteikts, ka pienākumi tiek veikti pēc summētā darba laika. Arī apstāklis, ka samaksa pašnodarbinātajām personām bija veikta reizi mēnesī un, ka līguma 3.4.apakšpunktā noteikta prēmiju izmaksa pašnodarbinātajiem, norāda uz darba tiesisko attiecību faktisku pastāvēšanu.

Dienests lēmumā analizējis arī citus uzņēmuma līguma nosacījumus, kas ir raksturīgi darba tiesiskajām attiecībām, nevis uzņēmuma līgumam, piemēram, par līguma izbeigšanu, paziņojot mēnesi pirms tiesisko attiecību izbeigšanas, ko paredz Darba likuma 100.pants.

Apstākli, ka starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām faktiski pastāvēja darba tiesiskās attiecības, apstiprina arī minēto personu un pieteicējas amatpersonas dienestā sniegtie paskaidrojumi, kā arī minēto personu sniegtās liecības tiesā.

2021.gada 30.novembra tiesas sēdē nopratināti liecinieki /pers. H/, /pers. K/ un /pers. L/.

[10.1] /pers. K/ liecināja, ka strādāja pieteicējas uzņēmumā no 2017.-2020.gadam veica objekta apsardzi. Bija noslēgts darba līgums, kurā bija norādīts, kas jādara, ko pienākums darīt un tā tālāk. 2018.gadā nekas nemainījās nekļuva par saimnieciskās darbības veicēju. Lieciniekam radās nodokļu parāds valstij. Pats tur bija vainīgs, bija parāds 1380 *euro*, tagad parāds ir dzēsts. Parāds radās jo nodokļi bija jāmaksā pašiem, bet liecinieks to nedarīju. Bija neskaidrība vai ir jāmaksā vai nav jāmaksā nodokļi. Dienestā nav sniedzis saimnieciskās darbības atskaites un neatceras, ka būtu veicis kādas darbības, lai reģistrētos kā saimnieciskās darbības veicējs, arī EDS nav lietojis. Nav izrakstījis rēķinus pieteicējai, izņemot samaksu, neko citu nesaņēma. Neatceras, vai ir iesniedzis dienestā gada ienākumu deklarāciju par 2018.gadu, ja jau parādu samaksāja, tad laikam bija. Par tiesas uzrādītajā rēķinā *(lietas 2.sējuma 153.lapa)* atspoguļoto liecinieka parakstu, liecinieks norāda, ka tas ir līdzīgs viņa parakstam, bet neatceras, ka tādus rēķinus būtu parakstījis un kāpēc. Paraksts ir līdzīgs, bet to jau var viegli atdarināt, tādus rēķinus neparakstīja. Neatceras, ka dienestā būtu paskaidrojis, ka ir parakstījis rēķinus, tikai pats tos negatavoja un nedrukājot, jo neprotat.

[10.2] Liecinieks /pers. L/ norādīja, ka strādāja daudzus gadus SIA "Gardiz", 2018.gadā strādāja kā pašnodarbinātais. Sākumā bija pašnodarbinātais, tad bija likuma izmaiņas un strādāja kā mikrouzņēmuma nodokļa maksātājs, pēc tam atkal kā pašnodarbinātais. Kā pašnodarbinātais strādāja tikai SIA "Gardiz", sniedza apsardzes pakalpojumus Centrāltirgus ielā. Bija aizmirsis iesniegt atskaites dienestā, tāpēc bija nodokļu parāds, ko ir

nomaksājis. Bija iedevis kodus /pers. P/, lai viņš to izdara, bet viņš to neizdarīja. Uz tiesas jautājumu par to, vai bija vienošanās, ka /pers. P/ maksās nodokļus par liecinieku, atbild, ka par mutisku vienošanos tiesā runāt nevar, tāpēc atbild, ka nē. Strādāja pēc grafika, lai tiktu nosegts objekts. To sastādīja vecākais darbinieks, bet /pers. P/ to apstiprināja, bija SIA "Gardiz" forma ar apzīmējumu uz pleca. Atskaites par nostrādātajām stundām nerakstīja, bet tās bija norādītas grafikā, ja kaut kas mainījās, tad veica labojumus, pēc tam /pers. P/ aprēķināja algu. Nesaprot, kādus rēķinus ir parakstījis. Pēc rēķina uzrādīšanas *(lietas 2.sējuma 144.lapa)* norāda, ka tādas lapas parakstīja par algu. Pats neiedziļinājās, kāpēc bija jāparaksta rēķini, uzticējās /pers. P/, kurš teica, ka tā vajag un liecinieks saņēma savu algu par nostrādātajām stundām. Pēc tam liecinieks aizgāja, nomaksāja no tām summām nodokļus, tad sanāk, ka vispār par kapeikām bija strādājis. Pirms rēķinu parakstīšanas paskatījās to saturu. Tāpat zināja stundas par mēnesi, ko ir nostrādājis un zināja, kāda summa sanāks. Pirms sāka strādāt, jautāja, cik viņam maksās, /pers. P/ pateica summu un liecinieks sāka strādāt. Bija aizmirsis iesniegt ienākumu deklarāciju par 2018.gadu, nāca atgādinājums no dienesta. Brauca iesniegt, tā kā strādāja vēl citos darbos, kur bija nodokļu pārmaksa, no tās sedza nodokļu parādu. Citos uzņēmumos nebija pašnodarbinātais, tur bija oficiāls darba līgums, bija apsardzes firma, kurā strādāja. Atbildot par mutisko vienošanos par to, ka SIA "Gardiz" maksās par liecinieku nodokļus atbild, ka nē.

[10.3] /pers. H/ liecināja, ka strādāja SIA "Gardiz", draugs ieteica. Slēdza darba līgumu, ir sniedzis pakalpojumus kā saimnieciskās darbības veicējs, obligāti bija jābūt par pašnodarbināto, tas bija nosacījums. Strādāja kā pašnodarbinātais "Abava", tas ir Centrāltirgū.

Samaksas apmērs bija noteikts no SIA "Gardiz" puses par stundām. Bija maza komanda, paši sastādīja savu grafiku, savā starpā sarunāja. Strādāja kopā ar cilvēkiem, kas iepriekš liecināja. Dienestā sniedza atskaites EDS, par ienākumu un izdevumu uzskaiti neatbild, bet norāda, ka vajadzēja sniegt dokumentus Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūrā, dēļ dzīvokļa, bija saimnieka dzīvoklis, vajadzēja katru mēnesi sniegt dokumentus par ienākumiem. Dienests kaut kā sazinājās ar VSAA un liecinieku pārbaudīja. Apmaksāts atvaļinājums nebija. Vienlaicīgi citur nestrādāja. Precizējot informāciju par atskaitēm dienestam norāda, ka vienu reizi sniedza dienestam ienākumu deklarāciju, bet neatceras par kuru gadu. Strādājot pie pieteicējas, nekāda darba forma izsniegta nebija.

[10.4] No liecinieku liecībām secināms, ka pašnodarbinātās personas kā saimnieciskās darbības veicēji reģistrējās pēc pieteicējas amatpersonas iniciatīvas, lai tiktu samazināti pieteicējas par darba ņēmējiem maksājamie nodokļi, proti, pašnodarbināto personu mērķis nebija patstāvīga saimnieciskās darbības veikšana, bet gan mērķis bija veikt darbu un saņemt par to algu. Turklāt lecinieki nespēja sniegt informāciju par izrakstītajiem rēķiniem, kādēļ tie bija parakstīti un vai vispār tika parakstīti, norādīja, ka parakstījās, lai saņemtu algu. Minētais apstiprina dienesta konstatēto, ka rēķinus sagatavoja /pers. P/, nevis pašnodarbinātie. Arī par EDS lietošanu liecinieki atbildēja, ka vai nu nav to lietojuši atskaišu un deklarāciju iesniegšanai (/pers. K/), vai arī nodeva pieejas kodus /pers. P/ (/pers. L/), kuram vajadzēja nomaksāt nodokļu, bet viņš to neizdarīja. Savukārt /pers. H/ atbilde par EDS lietošanu, tiesai neradīja pārliecību, ka liecinieks izprot, kas tā ir, jo liecinieks sāka stāstīt, ka bija jāiesniedz dokumenti Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūrā dzīvokļa dēļ.

[10.5] No noslēgtajiem uzņēmuma līgumiem un sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībām secināms, ka pašnodarbinātās personas pakļāvās noteiktai darba kārtībai, pieteicējas rīkojumiem, un savus darba pienākumus veica pieteicējas vadībā, attiecīgi pašnodarbinātās personas tiesiskajās attiecībās ar pieteicēju nebija brīvas sava darba izpildes organizēšanā. Pašnodarbinātajiem nebija jāizmanto savi materiāltehniskie resursi pakalpojumu sniegšanā, faktiski tika nodrošināts tikai savs darbaspēks. Tāpat konstatējams, ka rēķinus personu vārdā sagatavoja un izdrukāja pieteicējas amatpersona pamatojoties uz personu iesniegto informāciju par nostrādātajām darba stundām (minēto paskaidrojumos norāda pašnodarbinātās personas), pieteicējas amatpersona apstiprināja gan personu darba grafikus, gan darbalaika uzskaites tabeles. Pašnodarbinātās personas sistemātiski veica noteiktus pakalpojumus par atlīdzību noteiktā laika posmā un vietā. Pašnodarbināto personu paskaidrojumos norādītie pakalpojumi (vārtu atvēršana un aizvēršana, kārtības uzturēšana teritorijā) neatbilst līgumā norādītajam amata klasifikatoram. Pašnodarbinātās personas veica analogus pienākumus kā pieteicējas darba ņēmēji.

Ievērojot minēto dienests pamatoti secināja, ka ar uzņēmuma līgumiem noregulētajās tiesiskajās attiecībās starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām ir konstatējami darba tiesisko attiecību elementi: noteikta pakalpojuma veikšana, pakalpojuma veikšana noteiktu laika posmu, pakalpojuma veikšana citas personas vadībā (pakļautībā) un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību.

Līdz ar to saskaņā ar Darba likuma 40.panta pirmo daļu starp pieteicēju un pašnodarbinātajām personām bija slēdzami darba līgumi un minētajām personām izmaksātais ienākums (pašnodarbināto personu vārdā izrakstītajos rēķinos norādītās summas) atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļai ir uzskatāms par pieteicējas darba ņēmēja ienākumiem, kas apliekami ar valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām. Faktu, ka sabiedrība ir izvairījusies noslēgt darba līgumu, kā to paredz darba tiesību normas, nemaina apstāklis, ka personas, ar kurām bija noslēgti uzņēmuma līgumi, ir reģistrējušās kā saimnieciskās darbības veicēji. Tādējādi no minēto personu ienākumiem bija jāaprēķina valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

[11] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu.

Saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otro daļu par obligāto iemaksu veikšanas termiņa nokavējumu tiek piedzīta nokavējuma nauda no laikā nesamaksātas obligāto iemaksu summas (pamatparāda) par katru nokavēto dienu saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām".

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^2$panta pirmajā daļā ir noteikts, ka darba devējs par nepilnīgu nodokļa ieturēšanu (budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanu) ir atbildīgs saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām".

Minētā likuma 17.panta desmitās daļas 17.punkts noteic, ka no iznomātā personāla ienākuma vai tam pielīdzināta ienākuma ir jāietur ienākuma nodoklis izmaksas vietā un jāiemaksā budžetā ne vēlāk kā ienākuma izmaksas mēnesim sekojošā mēneša piektajā datumā.

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

Pārbaudot dienesta aprēķināto valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu, nokavējuma naudas, iedzīvotāju ienākuma nodokļa un nokavējuma naudas apmēru lēmumā *(lietas 1.sējuma 43.-45.lapa),* tiesa nekonstatē matemātikas aprēķina kļūdas. Uz tādām nav norādījusi arī pieteicēja. Tādējādi tiesa atzīst, ka dienesta lēmums, ar kuru pieteicējai ir aprēķinātas papildus valsts budžetā maksājamās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 3886,42 *euro* apmērā, nokavējuma nauda 213,62 *euro* apmērā, soda nauda 388,64 *euro* apmērā, iedzīvotāju ienākuma nodoklis 2353,16 *euro* apmērā, nokavējuma nauda 139,95 *euro* apmērā, soda nauda 235,32 *euro* apmērā.

[12] Attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka faktiski pārkāpts dubultās aplikšanas ar nodokli aizlieguma princips, jo par mikrouzņēmuma nodokļa

maksātājam un pašnodarbinātajām personām izmaksāto atlīdzību iedzīvotāju ienākuma nodoklis aprēķināts gan pieteicējai, gan to samaksu veikušas arī minētās personas, tiesa norāda turpmāk minēto.

Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.[1]panta trešā un ceturtā daļa noteic, ka personāla nomnieks aprēķina nodokli par iznomātā personāla ienākumu, pamatojoties uz personāla iznomātāja iesniegtu dokumentāri apliecinātu informāciju, kas ļauj identificēt iznomāto personālu, (..) darba samaksu un citu informāciju par gūto ienākumu.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2010.gada 21.septembra noteikumu Nr.899 "Likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" normu piemērošanas kārtība" 134.punktu, piemērojot likuma 17.[1]panta trešo un ceturto daļu, personāla nomnieks aprēķina nodokli par iznomātā personāla ienākumu atbilstoši šo noteikumu 8.pielikuma 1. un 2.piemēram.

Saskaņā ar likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta pirmo daļu darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis, neatskaitot neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt apliekamo ienākumu.

Saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punktu, veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja ir konstatēts, ka nodokļu maksātāja pārskatos vai grāmatvedības uzskaitē sniegtās ziņas neatbilst nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai.

Saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[2]panta pirmo daļu darba devējs par nepilnīgu nodokļu ieturēšanu (budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanu) ir atbildīgs saskaņā ar likumu "Par nodokļiem un nodevām".

Ievērojot to, ka konkrētajā gadījumā pašnodarbinātajām personām izmaksātā atlīdzība par sniegtajiem pakalpojumiem uzskatāma par izmaksāto darba algu, bet darba ņēmējam ienākumus var izmaksāt tikai pēc nodokļu ieturēšanas par ko ir atbildīgs darba devējs, dienests pamatoti no izmaksātajām summām aprēķināja pieteicējai valsts budžetā maksājamās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodokli. Turklāt konkrētajā gadījumā nav konstatējams, ka nodokļi par vienu un to pašu ienākumu ir aprēķināti dubultā, jo pieteicējai nodokļu uzrēķins ir veikts kā sankcija par nodokļu aprēķināšanas pienākuma neveikšanu no darbiniekiem izmaksājamās atlīdzības. Savukārt darbinieki (pašnodarbinātie) ir maksājuši iedzīvotāju ienākuma nodokli no savā saimnieciskajā darbībā gūtajiem ienākumiem.

[13] Vērtējot pieteicējai papildus aprēķinātā valsts budžetā maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa pamatotību saistībā ar pieteicējas darījumu ar *Leonimpex OU*, tiesa konstatē turpmāk minēto.

Dienests konstatējis, ka pieteicēja 2018.gada jūnijā – decembrī veica maksājumus *Leonimpex OU* 139 500 *euro* apmērā par darījumiem, kuri faktiski nav notikuši, proti, ir pamats secināt, ka noformētā darījuma ar *Leonimpex OU* mērķis nav uzņēmuma */pers. N/ OU* kapitāldaļu iegāde, bet pieteicēja iesaistīta tikai naudas plūsmas nodrošināšanā. Izvērtējot lietas materiālus, tiesa atzīst, ka dienesta secinājums par minēto ir pareizs.

[13.1] No publiski pieejamās informācijas nav konstatējams, ka *Leonimpex OU* piederētu kapitāldaļas uzņēmumā */pers. N/ OU*.

Lietā atrodas no Igaunijas nodokļu administrācijas 2019.gada 30.jūlijā saņemta informācija *(lietas 3.sējuma 99.-102.lapa)*, kurā norādīts, ka uzņēmuma amatpersona/pers. T/Ukrainas pilsonis apliecināja, ka 2018.gada 5.jūnijā bija noslēgts līgums par kapitāldaļu pirkšanu-pārdošanu, kā arī vienošanās pie līguma. Ar SEB PANK starpniecību saņemts maksājums 139 500 *euro* apmērā, kas grāmatvedībā atspoguļota kā neapliekamais apgrozījums. Dienesta pieprasījumā bija lūgts noskaidrot, vai *Leonimpex OU* pieder uzņēmuma */pers. N/ OU* kapitāla daļa un kādā apmērā. Igaunijas nodokļu administrācija norādīja, ka uzņēmuma amatpersona minēto informāciju nav apstiprinājusi. Tāpat minētā informācija nav pieejama Igaunijas komercreģistrā, jo uzņēmums *Leonimpex OU* nav sniedzis ikgadējās gada atskaites kopš 2017.gada.

Tātad lietā nav gūts apstiprinājums, ka *Leonimpex OU* vispār piederēja 1/5 */pers. N/ OU* kapitāla daļas, kas savukārt rada šaubas par pieteicējas darījuma par minētā uzņēmuma kapitāla daļu iegādi faktisku esamību.

Pamatotas šaubas par darījuma faktisku esību rada arī */pers. N/ OU* raksturojoša informācija. */pers. N/ OU* reģistrēta 2017.gada 16.augustā ar pamatkapitālu 2500 *euro* (bez iemaksas pamatkapitāla) *(lietas 1.sējuma 80.-82.lapa)* un kopš uzņēmuma dibināšanas tam nav uzrādīts apgrozījums, netiek maksāti nodokļi, nav reģistrēti darbinieki vai nekustamie īpašumi. Proti, uzņēmums nav veicis saimniecisko darbību un faktiski ir "tukšs" uzņēmums. Arī Igaunijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija par uzņēmumu *Leonimpex OU* ļauj apstrīdēt uzņēmuma faktisko darbību, proti, uzņēmums nav sniedzis ikgadējās atskaites kopš 2017.gada, kas norāda uz uzņēmuma saimnieciskās darbības neveikšanu.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka nav konstatējams ekonomiskais izdevīgums iegādāties šāda uzņēmuma kapitāla daļas par 2 000 000 *euro*, proti, ir apšaubāms, ka minētās kapitāldaļas atbilst norādītajai vērtībai. Arī pieteicēja nav sniegusi ekonomisko pamatojumu konkrētajam darījumam, vien norādījusi, ka iegādāties jau nodibinātu uzņēmumu ar bankas kontu un vēsturi ir izdevīgāk, nekā reģistrēt jaunu uzņēmumu. Konkrētajā gadījumā acīmredzami šāds pamatojums neapliecina darījuma ekonomisko izdevīgumu, jo jauna uzņēmuma dibināšana prasa minimālu materiālo resursu ieguldījumu salīdzinot ar darījuma vērtību, tāpat atzīmējams, ka uzņēmuma dibināšana un bankas konta atvēršana nav sarežģīts un resursu un laika ietilpīgs process.

[13.2] Operatīvās bilances un līguma par tokenu pirkšanas–pārdošanas nosacījumiem neesība rada pamatotas šaubas par darījumu norisi dokumentos norādītajā kārtībā.

[13.3] Pieteicēja *Leonimpex OU* pārskaitītos naudas līdzekļus 139 500 *euro* iegrāmatojusi kontā D1350 kā „Pārējie vērtspapīri un ieguldījumi", nevis kā avansa maksājumus, kā to norāda pieteicēja, tādējādi nav pamatots pieteicējas viedoklis par uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķināšanu un deklarēšanu no samaksātā, bet neatgūtā avansa maksājuma – norakstāmā debitora parāda.

[13.4] Pieteicēja pieteikumā norādījusi uz apstākli, ka 2020.gada 11.septembrī pieteicējai reģistrētas īpašumtiesības uz 2,24% */pers. N/ OU* daļām. Tiesa atzīst, ka dienests pamatoti secinājis, ka minētais apstāklis nav vērtējams kā pierādījums darījuma ar *Leonimpex OU* faktiskai esībai un naudas līdzekļu pārskaitījuma pamatojumam. Pirmkārt, jo nav pamata pieņemt, ka minētās īpašumtiesības reģistrētas pamatojoties uz veiktajiem maksājumiem 2018.gadā. Otrkārt, pieteicējas īpašumtiesības reģistrētas uz kapitāldaļām 56 *euro* apmērā, bet naudas līdzekļu pārskaitījumi veikti 139 500 *euro* apmērā, tādējādi nav saprotama minētā darījuma ekonomiskā būtība, turklāt saskaņā ar līgumu pieteicēja, iegādājās 1/5 kapitāldaļas 2 000 000 *euro* vērtībā, bet reģistrētas īpašumtiesības tikai uz kapitāldaļām 56 *euro* vērtībā.

Pieteicēja tiesai nav sniegusi skaidrojumu par minēto būtisko neatbilstību vien norādījusi, ka komercreģistrā ir norādīta kapitāla daļu nominālvērtība, bet tirgus vērtība var būt cita. Taču kā tiesa norādīja iepriekš, pieteicēja nav pamatojusi kādēļ bija ekonomiski pamatoti iegādāties par 2 000 000 *euro* "tukšu" uzņēmumu. Minētais ļauj izdarīt secinājumu, ka darījumam bija krāpnieciski mērķi.

[13.5] Noformētie akti par elektroniskās naudas ieskaitīšanas apstiprināšanu paši par sevi nav vērtējami kā pierādījumi šāda fakta esībai. Pieteicēja pēc dienesta lūguma nav iesniegusi informāciju par elektroniskā maka transakcijām un nav iesniegusi pierādījumus, kas ļautu secināt par elektroniskā maka esību.

Pieteikumā norādīts, ka dienests nav ņēmis vērā, ka pieteicējas īpašumā darījuma rezultātā ir iegūta kriptovalūta. Tiesa konstatē, ka dienests minēto pieteicējas argumentu lēmumā ir izvērtējis un norādījis, ka zvērināta tiesu izpildītāja aktā par fakta fiksāciju (*lietas 1.sējuma 234.-238.lapa*) konstatētais

neapliecina, ka elektroniskais maks uzrādītajā telefonā pieder pieteicējai, kā arī neapliecina to, ka tieši pieteicējas rīcībā ir kriptovalūta (tokeni) un kādā vērtībā tā ir.

No zvērināta tiesu izpildītāja akta izriet, ka zvērināts tiesu izpildītājs fiksējis, ka pieteicējas amatpersona /pers. P/ savā mobilajā telefonā atvēra programmu "Citowise" sadaļu "Wallets" un sadaļu "Balance", kuras fotofiksācija atrodas lietas 1.sējuma 237.lapā. No fotofiksācijas nav konstatējams, ka uzrādītais kriptovalūtas konts pieder pieteicējai, jo tajā ir norādīts nosaukums "Gordis", kas nav identificējams ar pieteicēju. Tāpat no fotofiksācijas nav konstatējams kurš, kad un kādēļ ir veicis kriptovalūtas transakcijas, līdz ar to minētie pierādījumi neapstiprina pieteicējas darījumus ar uzņēmumu *Leonimpex OU*.

Turklāt kriptovalūta nav ilgtermiņa ieguldījumi, tai nav likumīga maksāšanas līdzekļa statusa, tā nav uzskatāma par finanšu instrumentu, bet ir atzīta par līgumisku maksāšanas līdzekli, kas būtu jāuzrāda apgrozāmo līdzekļu sastāvā kā krājumi, kas iegādāti par naudu (euro), konkrētajā gadījumā minētais nav konstatēts.

Dienests pamatoti apstrīdējis kriptovalūtas esību pieteicējas grāmatvedībā, jo pieteicēja dokumentāri nav pamatojusi citu aktīvu esību pieteicējas rīcībā (nav iegrāmatoti kā krājumi, nav iesniegti pierādījumi par elektroniskā maka esību un tā pārskats). Respektīvi, lietā nav pierādījumu par to, ka *Leonimpex OU* ir ieskaitījusi pieteicējai kriptovalūtu.

Minētais ļauj izdarīt secinājumu par to, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti satur nepatiesu informāciju, turklāt pieteicēja zināja, ka iesaistās negodprātīgos darījumos, izvairoties no nodokļu nomaksas. Lietā ir konstatējama pieteicējas iesaistīšanās naudas plūsmas radīšanā, kas nav identificējama ar dokumentos uzrādītajiem darījumiem, kas savukārt liecina par iespējamu krāpniecību ar nodokļiem, nododot naudas līdzekļus neidentificējamu personu rīcībā, proti, *Leonimpex OU* no pieteicējas saņemtos naudas līdzekļus tālāk ir pārskaitījusi Slovākijas uzņēmumam *Chart trade s.r.o*. un *Three stripes s.r.o*., kuriem bankas konti reģistrēti Polijā, kuru amatpersonas ir Latvijas pilsoņi ar deklarēto dzīvesvietu Latvijā /pers. A0/ un /pers. AA/, kuriem nav saistība ar */pers. N/ OU (lietas 3.sējuma 2.-62., 110.-114., 204.-206.lapa).*

Ievērojot minēto pieteicējas maksājumus *Leonimpex OU* 139 500 *euro* apmērā nevar atzīt par saimnieciskās darbības izdevumiem, tādējādi dienests pamatoti tos atzina kā ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus, kas ir iekļaujami uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā kā ar uzņēmuma ienākuma nodokli apliekami ienākumi, secīgi pamatoti aprēķināja papildus valsts budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli.

Turklāt nav pamatots pieteicējas norādītais, ka nodoklis aprēķināts nepareizā taksācijas periodā, jo ievērojot to, ka nav konstatējama minētā maksājuma saistība ar veikto darījumu, proti, dienests atzinis, ka tas faktiski nav noticis, bija pamats to deklarēt ar saimnieciskajiem izdevumiem nesaistītajos izdevumos tajā periodā, kad veikts attiecīgais naudas pārskaitījums. Secīgi tiesa atzīst, ka arī nokavējuma nauda saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli aprēķināta pareizi.

Ievērojot minēto tiesa atzīst, ka dienests pamatoti pieteicējai aprēķināja papildus valsts budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodoklis 34 875 *euro* apmērā, nokavējuma nauda 2156,38 *euro* apmērā un soda nauda 5231,25 *euro* apmērā.

[14] Apkopojot iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienesta 2.decembra lēmums Nr.30.2-22.8/5023 ir pamatots, bet pieteicējas pieteikums par tā atcelšanu nav pamatots un ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2.decembra lēmuma Nr.30.2-22.8/5023 atcelšanu.

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

Tiesnese A. Tauriņa