**Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas interpretācija**

1. Paredzot darba devēja atbildību ne tikai gadījumā, ja dienests konstatējis lielāka ienākuma izmaksu, bet arī gadījumā, ja konstatējams, ka izmaksai vajadzēja būt lielākai, likumdevēja nolūks bijis vienīgi atvieglot dienestam izmaksas pierādīšanas faktu. Norma nepiešķir dienestam tiesības piedzīt iemaksas par tādu dienesta noteiktu ienākumu, par kura neizmaksāšanu nepastāv šaubas.

2. Šāda interpretācija neskar dienesta tiesības atzīt, ka darba devējs faktiski ir izmaksājis lielāku ienākumu par deklarēto, ja pastāv apstākļi, kas liecina, ka attiecīgai izmaksai vajadzēja būt.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2016.gada 29.decembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420318614, SKA-1305/2016**

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnesis J.Neimanis

tiesnese Dz.Amerika

tiesnese V.Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Lateira Firewood” pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 3.jūnija lēmuma Nr.22.7/L-14811 atcelšanu daļā, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 27.maija spriedumu daļā.

**Aprakstošā daļa**

1. Pieteicēja SIA „Lateira Firewood” no 2010.gada decembra līdz 2012.gada aprīlim nodarbināja darbinieku, kurš neizmantoja ikgadējo apmaksāto atvaļinājumu. Izbeidzot darba attiecības ar viņu, pieteicēja neaprēķināja un neizmaksāja viņam atlīdzību par neizmantoto atvaļinājumu.
2. Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas nodokļu auditu. Papildus citiem jautājumiem dienests auditā secināja, ka minētajam pieteicējas darbiniekam bija tiesības uz reālu atvaļinājuma izmantošanu par visu nostrādāto laiku, attiecīgi arī tiesības uz kompensāciju par neizmantoto atvaļinājumu. Ar dienesta 2014.gada 3.jūnija lēmumu Nr.22.7/L-14811, pamatojoties uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļu, pieteicējai sakarā ar darbiniekam neizmaksāto neizmantotā atvaļinājuma kompensāciju noteiktas papildu valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu saistības, nokavējuma un soda nauda.
3. Pieteicēja iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu daļā.
4. Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 27.maija spriedumu pieteikumu apmierināja. Attiecībā uz iemaksām saistībā ar neizmantotā atvaļinājuma kompensācijām tiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un atsaucoties uz Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2010.gada 10.novembra spriedumā lietā Nr.SKC-667 un 2012.gada 7.marta spriedumā lietā Nr.SKC-363/2012 izteiktajām atziņām, spriedumā norādīja, ka darbiniekam pienācās kompensācija par neizmantoto atvaļinājumu proporcionāli nostrādātajam laikam otrajā darba gadā, kā arī tiesības uz kompensāciju par neizmantoto atvaļinājuma daļu, proti, divām nedēļām no pirmā darba gada, nevis četrām nedēļām no pirmā darba gada, kā to uzskatīja dienests.
5. Valsts ieņēmumu dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts dienesta lēmums daļā par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darbiniekam neizmaksātās atvaļinājuma kompensācijas. Kasācijas sūdzība pamatota ar argumentu, ka tiesa nepareizi piemērojusi Darba likuma 149.panta piekto daļu un 31.panta otro daļu, jo darbinieka tiesības saņemt atlīdzību par neizmantoto atvaļinājumu ir nesaraujami saistītas ar tiesībām saņemt neizmantoto atvaļinājumu, kuru izmantošanai nav iestājies likumā paredzētais noilgums. Darbiniekam tiesības uz visu atvaļinājumu radās tikai pēc nostrādātiem sešiem mēnešiem, nevis no darba uzsākšanas brīža, un nebija iestājies noilgums prasībai par neizmantotā atvaļinājuma atlīdzību par visu nostrādāto laiku. 2014.gada 23.oktobra grozījumu Darba likumā anotācijā norādīts, ka Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2010.gada 10.novembra spriedumā lietā Nr.SKC-667 ietvertā tiesību normu interpretācija neatbilst neizmantotā atvaļinājuma kompensēšanas mērķim un būtībai, kā arī Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2003/88/EK 7.panta 1.punktā noteiktajam.

**Motīvu daļa**

1. Pārsūdzētais Valsts ieņēmumu dienesta lēmums pamatots ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļu.

Minētā norma, ciktāl tā attiecināta uz lietas faktiskajiem apstākļiem, noteic, ja darba devējs ir nodarbinājis personu, noslēdzot darba līgumu, bet ienākumi, kuri bija jāaprēķina un jāizmaksā un no kuriem bija jāaprēķina obligātās iemaksas, nav uzrādīti grāmatvedības uzskaitē un Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtajā ziņojumā par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, un no šiem ienākumiem nav aprēķinātas obligātās iemaksas, Valsts ieņēmumu dienests piedzen no darba devēja obligāto iemaksu starpību starp obligāto iemaksu summu, kas aprēķināma saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju, un darba devēja aprēķināto obligāto iemaksu summu, kā arī soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā.

1. Gramatiski raugoties, norma attiecas uz visiem gadījumiem, kad dienests konstatē, ka darba devējs nav aprēķinājis iemaksas no ienākumiem, kuri bija jāizmaksā darba ņēmējam. Savukārt no likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” grozījumu likuma anotācijas izriet atšķirīgs likumdevēja nolūks.
2. Likuma 16.1panta 1.1daļa spēkā esošajā redakcijā izteikta ar 2011.gada 15.decembrī Saeimā pieņemto likumu „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu””. Attiecīgā likumprojekta anotācijā norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienestam nodokļu audita laikā ļoti reti izdodas pierādīt nedeklarēto un ar nodokli neaplikto ienākumu izmaksas faktu, tādēļ, lai mazinātu darba samaksas izmaksu „aploksnē”, nepieciešams dot nodokļu administrācijai tiesības piedzīt no darba devēja obligātās iemaksas summas, kas atbilst dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību arī gadījumos, kad izmaksas fakts nav konstatēts.

No minētā secināms, ka, paredzot darba devēja atbildību ne tikai gadījumā, ja dienests konstatējis lielāka ienākuma izmaksu, nekā norādīts ziņojumā, bet arī gadījumā, ja konstatējams, ka izmaksai vajadzēja būt lielākai, likumdevēja nolūks bijis vienīgi atvieglot dienestam izmaksas pierādīšanas faktu. Ievērojot apgrūtināto konkrēta ienākuma izmaksas fakta pierādīšanu, likumdevējs paredzējis, ka dienests var to nedarīt, ja konstatējams, ka šādam ienākumam (un izmaksai) vajadzēja būt. No anotācijā norādītā Augstākajai tiesai nerodas šaubas, ka likumdevēja nolūks nav bijis piešķirt dienestam tiesības darba devēja vietā aprēķināt citu ienākumu (un attiecīgi iemaksu) apmēru, ja nepastāv šaubas par darba devēja negodprātīgu rīcību, slēpjot patiesi izmaksāto ienākumu un secīgi atbilstoši iemaksu apmēru. Tādējādi likumdevējs normā ietvertās dienesta tiesības bija iecerējis attiecināt vienīgi uz gadījumiem, kad pastāv saprātīgas šaubas par faktiski izmaksātu un apliekamu, bet nedeklarētu ienākumu, no kura nav veiktas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas.

1. Šāda normas interpretācija ir saderīga arī ar normas mērķi – nodrošināt sociālo iemaksu veikšanu atbilstoši ienākuma apmēram (nevis pārsniegt likumā noteikto proporciju). Arī attiecībā uz darba devēja atbildības paredzēšanu norma noteic soda naudu par izmaksātajai atlīdzībai neatbilstoši mazu iemaksu izdarīšanu, bet tā nepiešķir dienestam tiesības piedzīt iemaksas par tādu dienesta noteiktu ienākumu, par kura neizmaksāšanu nepastāv šaubas. Tādējādi norma arī pēc tās jēgas nav attiecināma uz darījumiem, kad nepastāv indikācijas, ka ienākums noteiktā apmērā darba ņēmējam nav izmaksāts. Normas piemērošana būtu īpaši nepamatota izskatāmajai lietai līdzīgās situācijās, kad darba devējs var pamatot, kādēļ tas nav aprēķinājis un izmaksājis tādu ienākumu, kuru, dienesta ieskatā, vajadzēja aprēķināt, vai kad strīdus ienākuma izmaksa ir atkarīga no iespējama darba tiesisko attiecību strīda rezultāta.

Vienlaikus norādāms, ka šāda interpretācija neskar dienesta tiesības atzīt, ka darba devējs faktiski ir izmaksājis lielāku ienākumu par deklarēto, ja pastāv apstākļi, kas liecina, ka attiecīgai izmaksai vajadzēja būt. Šādu saprātīgu šaubu gadījumā norma atbrīvo dienestu no ienākuma faktiskās izmaksas pierādīšanas.

1. Tiesa, pārbaudot pārsūdzēto dienesta lēmumu, nav pievērsusies analizētajam dienesta kompetences jautājumam, bet gan apmierinājusi pieteikumu citu apsvērumu dēļ. Lai gan tiesa ir pieļāvusi kļūdu, nekonstatējot iestādes kompetences pārkāpumu un vērtējot no lēmuma satura izrietošus apstākļus, tomēr tiesa nonākusi pie pamatota secinājuma, ka dienesta lēmums pārsūdzētajā daļā ir prettiesisks un atceļams.

Ievērojot, ka sprieduma rezolutīvā daļa ir pareiza un lietā nav noskaidrojami papildus faktiskie apstākļi, kas prasītu lietas atkārtotu izskatīšanu apelācijas instancē, spriedums atstājams negrozīts. Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumentu analīze nav lietderīga, jo tā neskar šajā spriedumā norādīto tiesību normas interpretāciju un nevar ietekmēt sprieduma rezultātu.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 27.maija spriedumu pārsūdzētajā daļā, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.