**Gadījumu loks, kad iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālo apdrošināšanas obligāto iemaksu soda naudu aprēķina trīskāršā apmērā**

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.2panta 1.1daļas un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas normas par soda naudas trīskāršā nodokļa un obligāto iemaksu apmērā piedziņu no darba devēja ir piemērojamas gadījumiem, kad pastāv saprātīgas šaubas par faktiski izmaksātu un apliekamu, bet nedeklarētu ienākumu, bet tās neaptver gadījumus, kad nepastāv šaubas par ienākuma neizmaksāšanu.

**Pušu brīvība izvēlēties līguma veidu kādu noteiktu darbu (uzdevumu) veikšanai un valsts tiesības pārbaudīt, vai faktiski nav nodibinātas darba tiesiskās attiecības**

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, nedibinot darba tiesiskās attiecības, bet, piemēram, noslēdzot pilnvarojuma 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.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 4.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420125216, SKA-64/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1104.A420125216.9.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1104.A420125216.9.S)

Administratīvo lietu departaments kopsēdē šādā sastāvā: kopsēdes priekšsēdētāja senatore Veronika Krūmiņa, senatori Dzintra Amerika, Jautrīte Briede, Andris Guļāns, Vēsma Kakste, Anita Kovaļevska, Diāna Makarova, Dace Mita, Līvija Slica, Ieva Višķere un Rudīte Vīduša,

piedaloties pieteicējas SIA „Fontaine.Ent.” pārstāvim zvērinātam advokātam Laurim Klagišam, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei [pers. A],

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Fontaine.Ent.” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 4.decembra lēmuma Nr. 22.9-1/940 atcelšanu, sakarā ar SIA „Fontaine.Ent.” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 2.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas SIA „Fontaine.Ent.” nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu auditu, kura rezultātā pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteica iedzīvotāju ienākuma nodokli 973,78 *euro*, tā soda naudu 5091,89 *euro* un nokavējuma naudu 81,88 *euro*, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk – obligātās iemaksas) 4208,22 *euro*, to soda naudu 8080,50 *euro* un nokavējuma naudu 439,88 *euro*. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 4.decembra lēmumu Nr. 22.9-1/940.

Pieteicēja minēto lēmumu pārsūdzēja tiesā.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 2.jūnija spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesas spriedums, ņemot vērā daļēju pievienošanos pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Ar darba laika uzskaites tabelēs norādīto darba stundu skaitu nav iespējams nodrošināt restorāna (bārmeņu) un viesnīcas (reģistratūras darbinieku) nepārtrauktu darbību nakts laikā. Kluba un viesnīcas nepārtrauktu darbību pieteicēja nodrošināja, nodarbinot tabelēs norādītos darbiniekus, pilnā apmērā neuzskaitot viņu nostrādātās stundas, un līdz ar to nepareizi nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu objektu un samazinot (pilnā apmērā neaprēķinot) iedzīvotāju ienākuma nodokli un obligātās iemaksas.

[2.2] Pieteicēja nav aprēķinājusi obligātās iemaksas no darbinieku ienākumiem par darbu svētku dienās. Pieteicēja ir nepareizi noteikusi ar nodokli apliekamo ienākumu objektu un samazinājusi (pilnā apmērā nav aprēķinājusi) iedzīvotāju ienākuma nodokli un obligātās iemaksas arī no tās aprēķināmo ienākumu daļas, kas darbinieku atbrīvošanas gadījumā tai bija jāaprēķina un jāizmaksā kā kompensācija par neizmantoto atvaļinājumu 61 darbiniekam.

[2.3] Vērtējot [pers. B], [pers. C], [pers. D] un [pers. E] nodarbināšanu, atzīstams, ka aiz noformētajiem uzņēmuma līgumiem faktiski ir slēptas darba tiesiskās attiecības.

[3] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienests ir nepareizi iztulkojis Darba likuma 137.pantu kontekstā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” normām. Pieteicējas ieskatā, ja darba ņēmējs nav vērsies pret darba devēju ar prasību par neaprēķināto darba samaksu, Valsts ieņēmumu dienestam nav tiesību piedzīt nodokļus no neaprēķinātās darba samaksas, pamatojoties uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļu. Šī norma ir attiecināma uz situāciju, kad ir aprēķināta darba alga, taču konkrētajā gadījumā šāds aprēķins nav veikts, kā arī darbiniekiem attiecīgās summas nav izmaksātas.

[3.2] Vērtējot pieteicējas noslēgtos uzņēmuma līgumus ar [pers. B] un [pers. C], apgabaltiesa nav piemērojusi Administratīvā procesa likuma 4.panta otro daļu un nav ņēmusi vērā Senāta 2012.gada 30.marta spriedumā lietā Nr. SKA‑239/2012 un 2011.gada 3.februāra spriedumā lietā Nr. SKA‑36/2011 paustās atziņas par privātpersonas gribu izvēlēties līgumu veidu. Šie uzņēmēji bija ekonomiski neatkarīgi un netika integrēti pieteicējas uzņēmumā.

[3.3] Ja apgabaltiesai liecinieku [pers. D] un [pers. E] liecības likās nepatiesas vai pretrunīgas, tai bija tiesības šos lieciniekus izsaukt atkārtoti. Nenopratinot lieciniekus par tiesai neskaidrajām niansēm, ir pārkāpts objektīvās izmeklēšanas princips (Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturtā daļa). Apgabaltiesa liecinieku liecības vērtējusi selektīvi, neiedziļinoties liecībās kopumā, līdz ar to ir pārkāpusi arī Administratīvā procesa likuma 251.panta piekto daļu un 154.panta trešo daļu.

[3.4] Senāts 2013.gada 28.decembra spriedumā lietā Nr. SKC‑1945/2013 norādījis: ja līguma priekšmets ir nevis darbs vispār, bet konkrēts līgumā norādīts rezultāts, tad tas ir uzņēmuma līgums nevis darba līgums. Senāts 2008.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr. SKC‑323/2008 noteicis kritērijus, pēc kādiem vērtējama darba tiesisko attiecību atšķirība no uzņēmuma līguma. Tiesa nav ņēmusi vērā šajos spriedumos paustās atziņas.

[4] Tiesas sēdē pieteicēja uzturēja kasācijas sūdzību, Valsts ieņēmumu dienests kasācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

I

[5] Lietā ir strīds par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.2panta 1.1daļas un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas piemērošanu gadījumā, kad Valsts ieņēmumu dienests ir konstatējis, ka pieteicējas grāmatvedībā: 1) nav uzrādīta visa informācija par darbinieku nostrādāto darba laiku un samaksu; 2) nav pilnā apmērā aprēķināta piemaksa par nostrādātajām stundām svētku dienās; 3) atbrīvojot darbiniekus, nav aprēķināta un izmaksāta atlīdzība par neizmantoto atvaļinājumu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.2panta 1.1daļa noteic, ja fiziskā persona (arī tad, ja nav iespējams identificēt konkrēto darba veicēju) uz līguma pamata vai bez līguma noslēgšanas sistemātiski gūst ienākumu, kurš liecina par darba attiecībām un par kuru jāmaksā algas nodoklis, bet šis ienākums nav uzrādīts darba devēja grāmatvedības uzskaitē vai izmaksas faktu nav iespējams konstatēt, vai nav iespējams identificēt konkrēto darba veicēju, no darba devēja piedzen soda naudu trīskāršā nodokļa apmērā no summas, kas noteikta atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, ja tā ir lielāka par normatīvajos aktos noteiktās minimālās mēneša darba algas apmēru, vai no normatīvajos aktos noteiktā minimālās darba algas apmēra, ja aprēķināmā atlīdzība ir vienāda ar to vai mazāka vai ja tās lielumu nav iespējams noteikt.

Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļa noteic, ja darba devējs ir nodarbinājis vai nodarbina personu, noslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, bet tai aprēķinātie vai izmaksātie ienākumi vai 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, [par iedzīvotāju ienākuma nodokli](https://likumi.lv/ta/id/56880-par-iedzivotaju-ienakuma-nodokli) un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī 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.

[6]Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda uz Darba likuma 137.pantā paredzēto darba devēja pienākumu precīzi uzskaitīt darbinieka nostrādātās stundas, kā arī atsevišķi virsstundas, darbu nakts laikā, nedēļas atpūtas laikā un svētku dienās nostrādātās stundas (*panta pirmā daļa*), un darbinieka tiesības pārbaudīt darba devēja veikto darba laika uzskaiti (*panta trešā daļa*). Pieteicēja uzskata, ka gadījumā, ja darbinieks nav vērsies pret darba devēju ar prasību izmaksāt neaprēķināto darba samaksas daļu, Valsts ieņēmumu dienestam nav tiesību, pamatojoties uz iepriekšējā punktā minētajām tiesību normām, papildus aprēķināt nodokļu maksājumus un soda naudu.

Minētais arguments nav pamatots. Pieteicēja pareizi norādījusi, ka darba strīdi, tostarp par darba samaksu, ir risināmi starp darba devēju un darbinieku. Taču tas, ka darbinieks nav izmantojis tiesības vērsties ar prasījumu pret darba devēju, neietekmē Valsts ieņēmumu dienesta likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.panta pirmajā daļā paredzētās tiesības kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību (2.punkts), kā arī piemērot sankcijas nodokļu likumu pārkāpējiem, pamatojoties uz likumiem un Ministru kabineta noteikumiem (4.punkts). Tas, ka nav bijis ierosināts darba strīds starp pieteicēju un darbiniekiem par darba samaksas apmēru, nav šķērslis Valsts ieņēmumu dienestam veikt kontroli pār iedzīvotāju ienākuma nodokļa un obligāto iemaksu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, kā arī noteikt sankcijas par attiecīgu nodokļu likumu pārkāpumiem.

[7] Par likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļu Senāts 2016.gada 29.decembra spriedumā lietā Nr. SKA‑1305/2016 (A420318614) norādīja, ka, gramatiski raugoties, norma attiecas uz visiem gadījumiem, kad Valsts ieņēmumu dienests konstatē, ka darba devējs nav aprēķinājis obligātās iemaksas no ienākumiem, kuri bija jāizmaksā darbiniekam (*minētā sprieduma 7.punkts*). Vienlaikus Senāts minētajā spriedumā atzina, ka no likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” grozījumu anotācijas izriet atšķirīgs likumdevēja nolūks (*turpat*).

Izvērtējot šā sprieduma 5.punktā minēto normu tekstu, kā arī likumu grozījumu anotācijā norādīto pamatojumu, secināms turpmāk minētais.

[8] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.2panta 1.1daļa redakcijā, kas stājās spēkā no 2012.gada 1.janvāra, izteikta ar 2011.gada 15.decembra likumu „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli””. Arī likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļa norādītajā redakcijā stājās spēkā no 2012.gada 1.janvāra atbilstoši 2011.gada 15.decembra likumam „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu””.

Minētie grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” tika pamatoti ar to, ka normas iepriekšējās redakcijas praktiskā piemērošana bija ierobežota. Likumprojekta anotācijā norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienests nodokļa audita laikā var noteikt aprēķināmo atlīdzības summu, ņemot vērā tā rīcībā esošo informāciju, bet ar nodokli neaplikto ienākumu izmaksas faktu pierādīt izdodas ļoti reti. Tādējādi šajos gadījumos minēto normu nevar piemērot. Praksē arī ir problemātiski piemērot minimālās darba samaksas apmēru, kas atbilst darba koplīgumā nozarē vai teritorijā attiecīgajam laika posmam noteiktajam (*likuma „Grozījumi likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli”” anotācijas 2.punkts. Pieejama:* [*http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/0C85574157CC01FCC2257959003C915A?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/0C85574157CC01FCC2257959003C915A?OpenDocument)).

Līdzīgs pamatojums minēts arī grozījumu likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu” anotācijā. Proti, iepriekš spēkā esošās redakcijas praktiskā piemērošana bija ierobežota, jo nodokļu audita laikā ļoti reti izdodas pierādīt nedeklarēto un ar nodokli neaplikto ienākumu izmaksas faktu. Līdz ar to, ja Valsts ieņēmumu dienests bija noteicis aprēķināmo atlīdzības summu, ņemot vērā savā rīcībā esošo informāciju, bet ienākuma izmaksas fakts nebija konstatēts vai tas nebija pierādāms, šobrīd spēkā esošā norma nebija piemērojama. Līdzīga situācija veidojās arī, konstatējot Darba likuma nosacījumu neievērošanu attiecībā uz piemaksām par nakts darbu, kā arī piemaksām par virsstundu darbu vai darbu svētku dienās. Šādos gadījumos apliekamo ienākumu nosaka saskaņā ar Darba likuma 67. un 68.pantu, pamatojoties uz darba devēja veikto darba laika uzskaiti vai citiem dokumentiem, kuri pierāda nodarbinātības faktu, savukārt izmaksas fakts šādos gadījumos nav pierādāms. Līdz ar to tika precizēta likuma norma, kas turpmāk dod Valsts ieņēmumu dienestam tiesības piedzīt no darba devēja obligātās iemaksas no summas, kas atbilst Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā, arī gadījumos, kad izmaksas fakts nav konstatēts. Tādējādi tiek mazināta darba samaksas izmaksa „aploksnē” (*likuma „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu”” anotācijas 1. un 2.punkts. Pieejama:* [*http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument)).

Labklājības ministrija 2020.gada 22.janvāra vēstulē Nr. 34-05/94, atbildot uz Senāta lūgumu sniegt viedokli par likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas grozījumu mērķi, atkārtoja likumprojekta sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumā (anotācijā) norādīto. Vēstulē papildus norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienests, veicot kontroles pasākumus un konstatējot, ka darba devējs grāmatvedības uzskaitē dažādu iemeslu dēļ, tajā skaitā neuzmanības dēļ, nav uzrādījis ienākumus, kuri tam bija jāaprēķina un jāizmaksā (piemēram, piemaksa par virsstundu darbu, darbu svētku dienā, nakts darbu, atlīdzību par periodu, par kuru darbinieks nav izmantojis ikgadējo apmaksāto atvaļinājumu), lūdz nodokļu maksātājam izmantot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta pirmās daļas 6.punktā tam noteiktās tiesības un iesniegt ziņojuma precizējumu. Ja nodokļu maksātājs nav izmantojis tam likumā noteiktās tiesības un nav veicis precizējumu ziņojumā, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības lemt par nodokļu audita uzsākšanu un piemērot likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļu.

[9] Senāts, ņemot vērā 2016.gada 29.decembra spriedumā lietā Nr. SKA-1305/2016 (A420318614) (*minētajā lietā Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka darba devējs, izbeidzot darba attiecības ar darbinieku, nebija aprēķinājis un izmaksājis atlīdzību par neizmantoto atvaļinājumu, tāpēc papildus aprēķināja obligātās iemaksas un soda naudu, pamatojoties uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļu*) sniegto likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas interpretāciju, norāda turpmāk minēto.

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 pierādījumu kopums norāda uz to, ka šāds ienākums (izmaksa) faktiski visticamāk ir bijis. No anotācijā norādītā Senātam 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.

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 gadījumiem, kad nepastāv indikācijas, ka ienākums noteiktā apmērā darba ņēmējam ir izmaksāts. Normas piemērošana būtu īpaši nepamatota 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 (*sal*. *minētā sprieduma 7. un 8.punkts*).

Papildu pārliecību, ka attiecīgā tiesību norma interpretējama tieši šādi, Senātam rada tas, ka tiesību normā ir paredzēta tikai viena veida soda nauda, turklāt ievērojamā apmērā. Senāta ieskatā būtu acīmredzami nesamērīgi, ja vienāda apmēra soda nauda tiktu noteikta gadījumos, kad darba devējs nav aprēķinājis sociālās iemaksas un nodokli, jo nav izmaksājis darbiniekam attiecīgu atlīdzību, un gadījumos, kad darba devējs nav aprēķinājis sociālās iemaksas un nodokli, kaut arī patiesībā atlīdzība darbiniekam ir izmaksāta (tā saucamā „aplokšņu alga”). Iemesli, kādēļ darba devējs vispār neaprēķina un neizmaksā atlīdzību, var būt atšķirīgi, tostarp tādi, kas ceļas no darba strīda un nav saistīti ar darba devēja nodomu izvairīties no nodokļu maksāšanas. Turpretim gadījumi, kad pastāv šaubas par faktiski izmaksātajiem ienākumiem un tādējādi par izvairīšanos no nodokļa un sociālo iemaksu maksāšanas, ir saistāmi ar būtiskiem pārkāpumiem tieši nodokļu jomā. Aizskartās intereses šajos gadījumos ir ievērojami atšķirīgas, līdz ar to arī sankcijas apmēram būtu jābūt atšķirīgam. Ņemot vērā saprātīga likumdevēja principu, Senāts uzskata, ka gadījumā, ja likumdevējs konkrēto normu tiešām būtu gribējis attiecināt arī uz tādiem gadījumiem, kad darba devējs darbiniekam nav faktiski neko izmaksājis un var to argumentēti, balstoties uz faktiem un tiesību normām, pamatot, tad likumdevējs būtu paredzējis diferencētu soda naudas apmēru vai vismaz likumprojekta anotācijā būtu ietvēris savus argumentus par soda naudas samērīgumu. Bet anotācijā šādu apsvērumu nav, tā vietā ir uzsvērta tieši nepieciešamība cīnīties ar „aplokšņu algām”.

Tāpēc Senāts nevar pilnībā pievienoties Labklājības ministrijas viedoklim, jo par to neliecina normas mērķis, kādu Senāts redz no anotācijas un konteksta, tostarp par soda naudu ievērojamā apmērā, kura tomēr būtu saistāma tikai ar nodokļu krāpšanos ar tik grūti konstatējamu paņēmienu kā „aplokšņu algas”.

Minētie Senāta apsvērumi ir attiecināmi arī uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.2panta 1.1daļā paredzētās soda naudas trīskāršā nodokļa apmērā piemērošanu.

[10] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.2panta 1.1daļas un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas normas ir piemērojamas gadījumiem, kad pastāv saprātīgas šaubas par faktiski izmaksātu un apliekamu, bet nedeklarētu ienākumu, bet tās neaptver gadījumus, kad nepastāv šaubas par ienākuma neizmaksāšanu. Tā kā apgabaltiesa ir nepareizi tulkojusi minētās tiesību normas, apgabaltiesas spriedums daļā par pieteicējai noteikto iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu, obligātajām iemaksām un soda naudu gadījumos, kad nav uzrādīta visa informācija par darbinieku nostrādāto darba laiku un samaksu, nav pilnā apmērā aprēķināta piemaksa par nostrādātajām stundām svētku dienās un, atbrīvojot darbiniekus, nav aprēķināta un izmaksāta atlīdzība par neizmantoto atvaļinājumu, ir atceļams.

Vienlaikus Senāts vērš apgabaltiesas uzmanību, ka, izskatot lietu no jauna, tiesai jāvērtē, vai pastāv saprātīgas šaubas, ka aiz iepriekš minētajiem gadījumiem tiek slēpts faktiski izmaksāts ienākums un vai pieteicēja ticami pamato attiecīgu ienākumu neaprēķināšanu un neizmaksāšanu. Piemēram, Valsts ieņēmumu dienesta konstatētais, ka ar tabelēs norādītajām darba stundām nav iespējams nodrošināt nepārtrauktu viesnīcas un kluba darba laiku (24 stundas diennaktī), var norādīt arī uz „aplokšņu algu” gadījumu, kad darba laika uzskaites tabelēs uzrāda mazāku nostrādāto stundu skaitu, bet no kopējā darba apjoma jāsecina, ka tām bija jābūt vairāk. Līdz ar to tiesai jāvērtē, vai pastāv apstākļi, kas liecina, ka attiecīgai izmaksai vajadzētu būt un vai pieteicēja ticami izskaidro to, ka nav aprēķinājusi un izmaksājusi ienākumus, kurus vajadzēja aprēķināt un izmaksāt.

II

[11] Lietā ir arī strīds par to, vai apgabaltiesa ir pareizi novērtējusi pieteicējas nodibinātās tiesiskās attiecības ar vairākām personām, proti, vai ar šīm personām ir noslēgts uzņēmuma līgums vai arī pastāv darba tiesiskās attiecības.

[12] Pieteicēja kasācijas sūdzībā nav pamatojusi, kā izpaužas Administratīvā procesa likuma 4.panta otrās daļas pārkāpums apgabaltiesas spriedumā. Savukārt Administratīvā procesa likuma 107.panta ceturtās daļas, 154.panta trešās daļas un 251.panta piektās daļas pārkāpumu pieteicēja saista ar apgabaltiesas veikto pierādījumu vērtējumu un secinājumiem par [pers. B], [pers. C], [pers. D] un [pers. E] nodarbināšanu. Pieteicēja arī uzskata, ka apgabaltiesa neesot ņēmusi vērā Senāta 2011.gada 3.februāra spriedumā lietā Nr. SKA‑36/2011, 2012.gada 30.marta spriedumā lietā Nr. SKA‑239/2012, 2008.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr. SKC‑323/2008 un 2013.gada 28.decembra spriedumā lietā Nr. SKC‑1945/2013 minētās atziņas par uzņēmuma līguma un darba līguma nošķiršanu.

Minētie argumenti nav pamatoti turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[13] Senāts 2008.gada 3.decembra spriedumā lietā Nr. SKC‑323/2008 (C15073104) ir norādījis, pēc kādiem kritērijiem ir vērtējama darba tiesisko attiecību atšķirība no uzņēmuma līguma. Proti, darba tiesiskās attiecības raksturo šādas pazīmes: pirmkārt, noteikts darbs, otrkārt, darba izpildīšanai noteiktā darba kārtība, kurai pakļaujas darbinieks, treškārt, darba samaksa, ceturtkārt, darba devēja nodrošināti apstākļi, lai darbiniekam būtu iespējams izpildīt darbu. Pirmo no minētajām pazīmēm detalizētāk vēl paskaidro juridiskajā literatūrā izteiktās atziņas, proti, darba līguma priekšmets ir „darbs vispār”, kas pēc sava rakstura var būt gan fizisks, gan garīgs un kas jebkurā gadījumā prasa sistemātisku cilvēka enerģijas izlietošanu zināmam mērķim svešās interesēs, veicot līgumā nolīgtos zināšanām un prasmei atbilstošos pienākumus; uzņēmuma līgums ir tuvs darba līgumam, galvenā atšķirība ir tā, ka pēc uzņēmuma līguma ir jāsasniedz konkrēts līgumā norādīts rezultāts, uzņēmuma līguma priekšmets ir nevis darbs vispār, bet darba galarezultāta došana.

Minētās atziņas atkārtotas arī Senāta 2013.gada 28.decembra spriedumā lietā Nr. SKC‑1945/2013 (C30511312).

Pieteicēja pareizi norādījusi, ka Senāta 2011.gada 3.februāra spriedumā lietā Nr. SKA‑36/2011 (A42540707) ir norādīts, ka 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, nedibinot darba tiesiskās attiecības, bet, piemēram, noslēdzot pilnvarojuma līgumu (*minētā sprieduma 7.punkts*). 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 2012.gada 30.marta spriedumā lietā Nr. SKA‑239/2012 (A420563610) 7.punkts*).

Apgabaltiesa spriedumā ir atsaukusies uz minētajām Senāta atziņām un ņēmusi tās vērā, vērtējot pieteicējas un [pers. B], [pers. C], [pers. D] un [pers. E] attiecību raksturu.

[14] Apgabaltiesa ir analizējusi darba tiesiskās attiecības raksturojošo elementu esību pieteicējas un iepriekš minēto personu attiecībās.

Apgabaltiesa, izvērtējot pierādījumus, atzina, ka ar [pers. B] noslēgtajā uzņēmuma līgumā norādītais ir pārāk nekonkrēts, arī citi dokumenti nesniedz ziņas par viņam uzdoto uzdevumu un sagaidāmo darba rezultātu. Apgabaltiesa atzina par pierādītu tādu šīs personas saistību ar pieteicēju pakalpojumu izpildes procesā un viņa atkarību no pieteicējas, kāda parasti ir raksturīga pastāvīgām darba attiecībām. Proti, [pers. B] ikdienā atskaitījās pieteicējai par paveikto, informēja par ierašanos darbā un darba beigšanu. Apgabaltiesa konstatēja neatbilstības darījumu dokumentārajā noformējumā, pieteicējas paskaidrojumos un [pers. B] liecībā par darbiem, kādus viņš veica.

Vērtējot [pers. C] nodarbināšanu, apgabaltiesa atzina, ka uzņēmuma līgumu, kurā noteikti tik nekonkrēti pienākumi (augsti profesionālā līmenī sniegt sagādnieka pakalpojumus), nevar atzīt par uzņēmuma līgumu.

Par [pers. D] un [pers. E] nodarbināšanu apgabaltiesa konstatēja, ka pirms pakalpojumu sniegšanas pieteicējai viņi nebija reģistrējušies pašnodarbināto personu statusā. Uzņēmuma līgumi neatbilst šādu līgumu būtībai, faktiski tie atbilst darba līguma prasībām, jo prasa veikt darbu vispār pieteicējas interesēs, nevis kādu konkrētu uzdevumu ar noteiktu rezultātu. Pieteicēja kontrolēja minētos personu darbību pilnībā, liekot saskaņot materiālus, atskaitīties par darbu un materiāliem, viņi bija pakļauti pieteicējas darba kārtībai.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pamatoti ir secinājusi, ka minēto personu un pieteicējas starpā pastāv darba tiesiskās attiecības, jo tiesas konstatēto apstākļu kopums atbilst pazīmēm, kas raksturo darba tiesiskās attiecības.

[15] Senāts no kasācijas sūdzības argumentiem kopumā secina, ka pieteicēja nepiekrīt apgabaltiesas veiktajam pierādījumu vērtējumam un izdarītajiem secinājumiem. Tas, ka pieteicējai ir atšķirīgs viedoklis par pierādījumu vērtējumu, nenozīmē, ka tiesa pierādījumus nav izvērtējusi vispusīgi, pilnīgi un objektīvi.Savukārt tas, vai tiesa tic liecinieku liecībām, ir pierādījumu vērtēšanas, nevis pierādījumu pietiekamības jautājums. Līdz ar to nav pamatots pieteicējas arguments, ka apgabaltiesai bija atkārtoti jāaicina liecinieki, ja viņu liecības likās nepatiesas vai pretrunīgas. Minētais arī neliecina par objektīvās izmeklēšanas principa pārkāpumu.

[16] Ņemot vērā minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums šajā daļā ir pamatots un atstājams negrozīts.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.1panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 2.jūnija spriedumu daļā par SIA „Fontaine.Ent.” aprēķinātajām valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām, to soda naudu trīskāršā apmērā un soda naudu trīskāršā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērā gadījumos, kad nav uzrādīta visa informācija par darbinieku nostrādāto darba laiku un samaksu, nav pilnā apmērā aprēķināta piemaksa par nostrādātajām stundām svētku dienās un, atbrīvojot darbiniekus, nav aprēķināta un izmaksāta atlīdzība par neizmantoto atvaļinājumu.

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 2.jūnija spriedumu pārējā daļā, bet SIA „Fontaine.Ent.” kasācijas sūdzību noraidīt.

Atmaksāt SIA „Fontaine.Ent.” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

[ECLI:LV:AT:2020:1104.A420125216.10.L](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:1104.A420125216.10.L)

Lieta Nr. A420125216, SKA-64/2020

Senāta senatores Līvijas Slicas

**ATSEVIŠĶĀS DOMAS**

Rīgā 2020.gada 4.novembrī

[1] Senāta Administratīvo lietu departaments 2020.gada 4.novembrī kopsēdē taisīja spriedumu administratīvajā lietā, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Fontaine.Ent.” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 4.decembra lēmuma Nr. 22.9-1/940 atcelšanu, sakarā ar SIA „Fontaine.Ent.” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 2.jūnija spriedumu.

[2] Lietā ir strīds cistarp par likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli” 31.2panta 1.1daļas un likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas piemērošanu gadījumā, kad Valsts ieņēmumu dienests ir konstatējis, ka pieteicējas grāmatvedībā: 1) nav uzrādīta visa informācija par darbinieku nostrādāto darba laiku un samaksu; 2) nav pilnā apmērā aprēķināta piemaksa par nostrādātajām stundām svētku dienās; 3) atbrīvojot darbiniekus, nav aprēķināta un izmaksāta atlīdzība par neizmantoto atvaļinājumu.

[3] Nevaru piekrist Senāta spriedumā sniegtajai likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas interpretācijai.

[4] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļa noteic, ja darba devējs ir nodarbinājis vai nodarbina personu, noslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, bet tai aprēķinātie vai izmaksātie ienākumi vai 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, [par iedzīvotāju ienākuma nodokli](https://likumi.lv/ta/id/56880-par-iedzivotaju-ienakuma-nodokli) un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī 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.

Senāts norādīja, ka, gramatiski raugoties, norma attiecas uz visiem gadījumiem, kad Valsts ieņēmumu dienests konstatē, ka darba devējs nav aprēķinājis obligātās iemaksas no ienākumiem, kuri bija jāizmaksā darbiniekam. Vienlaikus atzina, ka no likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” grozījumu anotācijas izriet atšķirīgs likumdevēja nolūks.

Izvērtējot minētās normas tekstu, kā arī likumu grozījumu anotācijā norādīto pamatojumu, nevaru piekrist šādam secinājumam.

[5] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļa norādītajā redakcijā stājās spēkā no 2012.gada 1.janvāra atbilstoši 2011.gada 15.decembra likumam „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu””.

Grozījumu likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu” anotācijā norādīts, ka iepriekš spēkā esošās redakcijas praktiskā piemērošana bija ierobežota, jo nodokļu audita laikā ļoti reti izdodas pierādīt nedeklarēto un ar nodokli neaplikto ienākumu izmaksas faktu. Līdz ar to, ja Valsts ieņēmumu dienests ir noteicis aprēķināmo atlīdzības summu, ņemot vērā savā rīcībā esošo informāciju, bet ienākuma izmaksas fakts nav konstatēts vai tas nav pierādāms, šobrīd spēkā esošā norma nav piemērojama. Līdzīga situācija veidojas arī, konstatējot Darba likuma nosacījumu neievērošanu attiecībā uz piemaksām par nakts darbu, kā arī piemaksām par virsstundu darbu vai darbu svētku dienās. Šādos gadījumos apliekamo ienākumu nosaka saskaņā ar Darba likuma 67. un 68.pantu, pamatojoties uz darba devēja veikto darba laika uzskaiti vai citiem dokumentiem, kuri pierāda nodarbinātības faktu, savukārt izmaksas fakts šādos gadījumos nav pierādāms. Līdz ar to tiek precizēta likuma norma, kas turpmāk dod Valsts ieņēmumu dienestam tiesības piedzīt no darba devēja obligātās iemaksas no summas, kas atbilst Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā, arī gadījumos, kad izmaksas fakts nav konstatēts. Tādējādi tiek mazināta darba samaksas izmaksa „aploksnē” (*likuma „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu”” anotācijas 1. un 2.punkts. Pieejama:*[*http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument*](http://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument)).

Labklājības ministrija 2020.gada 22.janvāra vēstulē Nr. 34-05/94, atbildot uz Senāta lūgumu sniegt viedokli par likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas grozījumu mērķi, atkārtoja likumprojekta sākotnējās ietekmes novērtējuma ziņojumā (anotācijā) norādīto. Vēstulē papildus norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienests, veicot kontroles pasākumu un konstatējot, ka darba devējs grāmatvedības uzskaitē dažādu iemeslu dēļ, tajā skaitā neuzmanības dēļ, nav uzrādījis ienākumus, kuri tam bija jāaprēķina un jāizmaksā (piemēram, piemaksa par virsstundu darbu, darbu svētku dienā, nakts darbu, atlīdzību par periodu, par kuru darbinieks nav izmantojis ikgadējo apmaksāto atvaļinājumu), lūdz nodokļu maksātājam izmantot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 16.panta pirmās daļas 6.punktā tam noteiktās tiesības un iesniegt ziņojuma precizējumu. Ja nodokļu maksātājs nav izmantojis tam likumā noteiktās tiesības un nav veicis precizējumu ziņojumā, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības lemt par nodokļu audita uzsākšanu un piemērot likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļu.

No minētā secināms, ka viens no likuma grozījumu mērķiem bija panākt efektīvāku cīņu ar ēnu ekonomiku (mazināt darba samaksas izmaksu „aploksnē”). Šajā ziņā likumdevējs bija ņēmis vērā, ka Valsts ieņēmumu dienestam audita laikā reti izdodas pierādīt nedeklarēto un ar nodokli neaplikto ienākumu izmaksas faktu, tāpēc Valsts ieņēmumu dienestam tika dotas tiesības piedzīt no darba devēja soda naudu trīskāršā iedzīvotāju ienākuma nodokļa apmērā, obligātās iemaksas un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā no summas, kas atbilst Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, arī gadījumā, kad izmaksas fakts nav konstatēts.

Vienlaikus bez ievērības nav atstājams tas, ka likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” grozījumu anotācijā kā līdzīga minēta situācija, kad netiek ievēroti Darba likuma nosacījumi par piemaksām par nakts darbu, virsstundu darbu un darbu svētku dienās. Šādā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests apliekamo ienākumu nosaka saskaņā ar attiecīgām Darba likuma normām, pamatojoties uz darba devēja veikto darba laika uzskaiti vai citiem dokumentiem, kas pierāda nodarbinātības faktu. Arī Labklājības ministrija norādījusi, ka likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas mērķis ir to piemērot arī gadījumos, kad Valsts ieņēmumu dienests konstatē, ka darba devējs grāmatvedības uzskaitē dažādu iemeslu dēļ, tostarp neuzmanības dēļ, nav uzrādījis ienākumus, kuri tam bija jāaprēķina un jāizmaksā (piemēram, piemaksa par virsstundu darbu, darbu svētku dienā, nakts darbu, atlīdzību par periodu, par kuru darbinieks nav izmantojis ikgadējo apmaksāto atvaļinājumu).

No minētā secināms, ka likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas teksts atbilst likumdevēja mērķim. Proti, minētā tiesību norma ir piemērojama gan gadījumā, kad Valsts ieņēmumu dienests konstatē darba devēja negodprātīgu rīcību, neuzrādot grāmatvedības uzskaitē ienākumus, kas izmaksāti darbiniekam, un neaprēķinot no tiem obligātās iemaksas, gan arī gadījumā, kad Valsts ieņēmumu dienests konstatē, ka darba devējs nav uzrādījis grāmatvedības uzskaitē ienākumus, kuri bija jāaprēķina un jāizmaksā un no kuriem bija jāaprēķina obligātās iemaksas citu iemeslu dēļ (kļūda, nepareiza tiesību normu izpratne).

[6] Ņemot vērā minēto, nevaru pievienoties vairākuma viedoklim, ka likumdevējs normā ietvertās Valsts ieņēmumu 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, bet norma nepiešķir Valsts ieņēmumu dienestam tiesības piedzīt obligātās iemaksas par tādu Valsts ieņēmumu dienesta noteiktu ienākumu, par kura neizmaksāšanu nepastāv šaubas.