**Darba devēja nesamaksāto obligāto iemaksu aprēķināšana un piedziņa**

Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļa attiecas uz gadījumiem, kad Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir informācija par nodokļa maksātāja aprēķinātiem vai izmaksātiem ienākumiem vai ienākumiem, kuri bija jāaprēķina un jāizmaksā, un no kuriem nav aprēķinātas obligātās iemaksas. Šādā gadījumā dienestam ir pienākums piedzīt no darba devēja obligāto iemaksu starpību, kas aprēķināta saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju un darba devēja aprēķināto obligāto iemaksu summu.

Savukārt 16.1panta 5.1daļa ir piemērojama gadījumos, kad darba devējs ir uzrādījis aprēķinātos darbinieka darba ienākumus (tātad darbinieks ir deklarēts), bet pastāv apstākļi, kas rada šaubas par darba devēja aprēķināto darbinieka ienākumu apmēru un rada nepieciešamību tos precizēt. Šādā gadījumā papildu obligātās iemaksas aprēķina kā starpību starp dienesta konstatēto un darba devēja deklarēto.

Tādējādi likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas piemērošanai nav nepieciešams konstatēt šī paša panta 5.1daļā minētos nosacījumus, jo 16.1panta 51daļas nosacījumi nav 16.1panta 1.1daļas piemērošanas priekšnoteikumi. Proti, piemērojot 16.1panta 1.1daļu, nav jānoskaidro, vai darba devējam bija tādi ienākumi, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē. Tāpat arī nav jāpārliecinās par to, vai darba devējs ir pierādījis grāmatvedības uzskaitē uzrādīto darba algu aprēķinu pamatotību.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2023.gada 28.aprīļa**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420305218, SKA-68/2023**

[ECLI:LV:AT:2023:0428.A420305218.10.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/505140.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Dzintra Amerika, senatores Veronika Krūmiņa un Diāna Makarova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „BIOCORE Ltd” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 19.oktobra lēmuma Nr. 30.2-22.13/4752 atcelšanu, sakarā ar SIA „BIOCORE Ltd” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 14.janvāra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests ar 2018.gada 19.jūnija lēmumu Nr. 30.2‑23.37.2/23771 uzlika pieteicējai SIA „BIOCORE Ltd” pienākumu samaksāt budžetā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk – obligātās iemaksas), soda naudu, nokavējuma naudu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu. Administratīvais process iestādē noslēdzās ar Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 19.oktobra lēmumu Nr. 30.2‑22.13/4752, ar kuru sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmumā dienests konstatēja, ka pieteicēja grāmatvedības uzskaitē nav pilnībā uzrādījusi saviem darbiniekiem izmaksāto darba algu un nav aprēķinājusi un samaksājusi budžetā obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodokli pilnā apmērā.

Nepiekrītot lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums, pievienojoties arī pirmās instances tiesas motīviem, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Ņemot vērā likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1 un 5.1daļu, kā arī ievērojot tiesu prakses atziņas, lietā ir jānoskaidro, vai pastāv saprātīgas šaubas par pieteicējas faktiski izmaksātu un apliekamu, bet nedeklarētu ienākumu, no kura nav veiktas obligātās iemaksas.

[2.2] Valsts ieņēmumu dienesta kontroles laikā SIA „GB Koks” izņemts datu nesējs (zibatmiņa), kurā atradās fails ar nosaukumu „BIOCORE algas”. Šajā failā informācija noformēta tabulu veidā pa mēnešiem no 2017.gada janvāra līdz augustam.

Tabulās norādītās personas ir identificējamas kā pieteicējas nodarbinātās personas (izņemot 2017.gada janvāra un februāra sarakstus, kuros nav identificējama viena persona). Tādējādi failā „BIOCORE algas” esošā informācija liecina par algu izmaksu uzskaiti sarakstos norādītajām personām. Turklāt saskaņā ar šajā failā esošo informāciju pieteicējas nodarbinātajiem laikā no 2017.gada janvāra līdz augustam izmaksātā darba alga ir lielāka, nekā tā norādīta grāmatvedības uzskaitē un deklarēta dienestam iesniegtajās atskaitēs.

[2.3] Zibatmiņa ar pieteicējas datiem, kā arī pieteicējas darba algu saraksts par 2017.gada augustu un dokumentu mapes izņemšanas brīdī atradās uz SIA „GB Koks” loģistikas direktores [pers. A] darba galda. [pers. A] paskaidrojusi, ka zibatmiņa pieder viņai, tajā ir aprēķini, kādas izmaksas būtu, ja kubikmetru apjomu piesaistītu darba algai. Šai izmaksai nav sakara ar darba algu izmaksām, jo tie ir ražošanas apjomu aprēķini, kas veikti patvaļīgi, bez vadības rīkojuma.

Minētajam paskaidrojumam nav piešķirama ticamība, jo tas nesakrīt ar zibatmiņā konstatētā faila saturu, kā arī tas nonāk pretrunā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem. Ierakstus zibatmiņas failā „BIOCORE algas” nevar atzīt par hipotētiskiem aprēķiniem, jo ieraksti liecina gan par konkrētu, jau veiktu darbu uzskaiti, gan arī par faktiski izmaksātajām summām.

[2.4] Pieteicēja argumentē, ka tās valdes loceklis nav zinājis un nav varējis zināt par zibatmiņas saturu, jo zibatmiņa pieder [pers. A]. Pieteicējas grāmatvedības dokumenti zibatmiņā bijuši tādēļ, ka [pers. A] 2017.gada aprīlī vai maijā īslaicīgi aizvietoja darbinieku pieteicējas uzņēmumā.

No minētā secināms, ka [pers. A] ir pildījusi darbu pieteicējas labā, aizvietojot pieteicējas darbinieku, tāpēc viņas rīcībā bija pieteicējas grāmatvedības dokumenti. Taču tas nonāk pretrunā ar pieteicējas grāmatvedes [pers. B] sniegto paskaidrojumu, ka viņa nav ne sūtījusi, ne arī nodevusi citām personām pieteicējas grāmatvedības dokumentus. [pers. B] sniegtie paskaidrojumi neapstiprina ne pieteicējas valdes locekļa [pers. C], ne arī [pers. A] sniegtos paskaidrojumus. Turklāt visu minēto personu paskaidrojumos ir konstatējamas nenovēršamas pretrunas.

Ja pieņemtu par patiesu apgalvojumu, ka [pers. A] rīcībā varēja nonākt pieteicējas grāmatvedības dokumenti tāpēc, ka viņa 2017.gada aprīlī vai maijā īslaicīgi aizvietoja darbinieku pieteicējas uzņēmumā, nav rodams loģisks izskaidrojums, kādēļ zibatmiņas failā tabulu veidā bija iekļauta informācija pa mēnešiem no 2017.gada janvāra līdz augustam, proti, ne tikai par aprīli un maiju un par periodu pirms tam, bet arī par 2017.gada jūniju, jūliju un augustu.

[2.5] Būtiski, ka personu sniegtie paskaidrojumi ir savstarpēji pretrunīgi, kā arī tie neapstiprinās ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem. Pretrunas nav iespējams novērst vai loģiski izskaidrot.

Piemēram, pieteicējas valdes loceklis [pers. C] norādījis, ka pieteicējas juridiskajā adresē tika veikti remontdarbi, tāpēc grāmatvedei nebija biroja tehnikas un viņa sūtīja pieteicējas grāmatvedības dokumentus drukāšanai uz SIA „GB Koks” e-pastu. Pieteicējas grāmatvede sniedza grāmatvedības pakalpojumus arī SIA „GB Koks”, tāpēc grāmatvede dažas no pieteicējas dokumentu mapēm varēja atstāt SIA „GB Koks” juridiskajā adresē.

[pers. C] nenoliedz to, ka pats ir uzskaitījis darbinieku darba laiku, kā arī ir uzņēmumā pildījis kasiera pienākumus, veicis izmaksas skaidrā naudā, noformējis kases izdevumu orderus, kā arī veicis naudas līdzekļu inventarizāciju uzņēmuma kasē, pārskaitījis darbiniekiem algu. Grāmatvedes prombūtnes laikā [pers. C] pildījis grāmatveža pienākumus. Saražotās produkcijas apjoma uzskaiti uzņēmumā veicis darba vadītājs sadarbībā ar [pers. C]. Paveikto darbu apjoms bijis mainīgs un atkarīgs no katra darbinieka slodzes.

Pieteicējas grāmatvede [pers. B] pilnībā noliedz [pers. C] izvirzīto versiju, paskaidrojot, ka strādāja attālināti, kur viņas darba vietā bija visa nepieciešamā biroja tehnika, ieskaitot printeri. [pers. B] apgalvo, ka nav ar pieteicēju nesaistītai personai nodevusi (sūtījusi) pieteicējas grāmatvedības dokumentus. No [pers. B] sniegtā paskaidrojuma izriet, ka algas pieteicējas darbiniekiem viņa aprēķināja, pamatojoties uz e-pastā saņemto informāciju no [pers. C], kurš veica darba algu izmaksas.

Arī [pers. A] paskaidrojums ir pretrunā [pers. B] paskaidrojumam, kā arī zibatmiņas failā „BIOCORE algas” esošajai informācijai.

Ņemot vērā minēto, nav pamata piešķirt ticamību pieteicējas izvirzītajai versijai.

[2.6] Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2.panta pirmajā daļā noteikto uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Atbilstoši tā paša panta trešajai daļai par grāmatvedības kārtošanu un visu saimnieciskos darījumus apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs.

Zibatmiņas failā „BIOCORE algas” esošajās tabulās ailē „izmaksāts” norādītās pieteicējas darbiniekiem faktiski izmaksātās naudas summas netika uzrādītas pieteicējas grāmatvedības uzskaitē un iesniegtajos darba devēja ziņojumos. Zibatmiņā ietvertā informācija pārsvarā pilnīgi sakrīt ar pieteicējas deklarēto nodarbināto personu kustību, kā arī ar pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs ietverto informāciju (konstatētās atkāpes nav būtiskas).

Izvērtējot minēto, nerodas šaubas, ka visus ar darba algu izmaksām saistītos jautājumus uzņēmumā ir lēmis [pers. C]. Tas nozīmē, ka zibatmiņā redzamās piezīmes pie izmaksājamajām summām faktisko algu sarakstos (piemēram, par darba kavējumiem, par degvielu, par avansu) varēja veikt [pers. C], jo viņa rīcībā bija nepieciešamā informācija. Nav iesniegti pierādījumi, kas apliecinātu, ka zibatmiņas failā „BIOCORE algas” redzamā informācija būtu bijusi kādai citai, ar pieteicēju nesaistītai personai.

[2.7] Paskaidrojumos Valsts ieņēmumu dienestam pieteicējas bijušie darbinieki norādījuši, ka darba algu saņēmuši ar pārskaitījumu uz norēķinu kontu, neminot, ka viņiem būtu maksātas „aplokšņu algas”. Tomēr šie paskaidrojumi ir vērtējami kritiski, jo sniegtās atbildes uz jautājumiem ir vienveidīgas, kas izskaidrojams ar ģeogrāfisko un ekonomisko situāciju, arī darba vietu skaita pieejamību Murmastienē.

[2.8] Lietas materiāli liecina, ka 2017.gada oktobrī bija mākslīgi izveidota naudas plūsma starp pieteicēju, SIA „GB Koks”, SIA „GB Koks” amatpersonu [pers. D] un pieteicējas amatpersonu [pers. C], lai iegūtu naudas līdzekļus, ko ieskaitīt pieteicējas kontā, radot priekšstatu, ka nauda ir bijusi uzņēmuma kasē.

Kopējā mākslīgi izveidotā naudas plūsma bijusi 127 301,4 *euro*, kas ir pietiekami, lai pieteicēja saskaņā ar sarakstiem no zibatmiņas varētu izmaksāt darba algas skaidrā naudā 78 995 *euro* apmērā. Par minēto liecina arī tas, ka pieteicēja sistemātiski izņēmusi naudas līdzekļus no norēķinu konta, pamatojumā norādot iemaksas uzņēmuma kasē, kā rezultātā veidojās būtisks skaidrās naudas līdzekļu atlikums.

Pieteicējas amatpersona ir paskaidrojusi, ka skaidrā nauda tika izņemta no uzņēmuma bankas konta un iemaksāta kasē, lai nodrošinātu uzņēmuma saimniecisko darbību, pieteicēja esot plānojusi atvērt jaunus norēķinu kontus citās bankās. Taču minētais paskaidrojums ar lietā esošajiem pierādījumiem neapstiprinās.

[pers. C] ir paskaidrojis, ka 2017.gada 19.oktobrī, kad Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas apsekošanu, tika paziņots, ka uzņēmumā tiks veikta tematiskā pārbaude, tādēļ, lai dienestam neradītu šaubas par pieteicējas kasē esošo naudas līdzekļu apmēru, esot veiktas naudas līdzekļu iemaksas pieteicējas kontā. Tomēr no šāda paskaidrojuma nav izprotams, kādēļ dienestam bija jārodas šaubām par pieteicējas kasē esošo naudas līdzekļu apmēru. Vienīgais iemesls varētu būt naudas līdzekļu apmēra neatbilstība pieteicējas grāmatvedībā reģistrētajiem datiem. Turklāt no šāda paskaidrojuma nav arī rodams loģisks pamatojums nepieciešamībai iemaksāt skaidro naudu uzņēmuma bankas kontā. Pārbaudāmajā laika periodā pieteicēja nav izmantojusi skaidru naudu uzņēmuma saimnieciskajai darbībai.

[2.9] Nav pamatots pieteicējas iebildums, ka pirmās instances tiesa pārkāpa administratīvā procesa principu *in dubio pro civis* (visas šaubas par labu cilvēkam).

Dienests ieguva pierādījumus tam, ka pieteicēja saviem darbiniekiem maksā „aplokšņu algas”. Lietā ir pierādīts fakts, ka pieteicējas darbiniekiem faktiski tika izmaksātas lielākas algas, nekā tika reģistrēts pieteicējas grāmatvedībā, tādēļ minētais pieteicējas iebildums nav pamatots. Tas vien, ka pieteicējas bijušie darbinieki neapstiprina nedeklarētu ienākumu („aplokšņu algu”) saņemšanu, konstatētajos apstākļos nav pietiekami, lai secinātu, ka „aplokšņu algas” netika maksātas.

[3] Pieteicēja nepiekrita apgabaltiesas spriedumam un iesniedza kasācijas sūdzību, kurā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Tiesa pamatoti atzinusi, ka likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas piemērošanas gadījumā ir jānoskaidro, vai pastāv saprātīgas šaubas par pieteicējas faktiski izmaksātu un apliekamu, bet nedeklarētu ienākumu. Vienlaikus ir noskaidrojams arī tas, vai ir izpildīti likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 5.1daļā paredzētie nosacījumi. Taču lietā nav pierādījumu tam, ka normā minētie nosacījumi ir izpildīti, proti, ka dienesta rīcībā ir informācija par darba devēja ienākumiem, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē, un pieteicēja nav nodrošinājusi pierādījumus darba ienākumu pamatotības aprēķinam. Arī no tiesas spieduma neizriet, ka minētais apstāklis būtu vērtēts. Tādējādi apstākļos, kad netiek izpildīti likumā noteiktie nosacījumi, dienestam nav tiesiska pamata precizēt darba devēja aprēķinātos darbinieka darba ienākumus un tos noteikt, pamatojoties uz aprēķinu, kas veikts saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju.

[3.2] Spriedumā nepareizi piemērots princips *in dubio pro civis*. Tiesa ir norādījusi, ka personu paskaidrojumos ir konstatējamas nenovēršanas pretrunas, taču lielāku ticamību ir piešķīrusi paskaidrojumiem, kas vērsti pret pieteicēju. Ja tiesa spriedumā norāda, ka paskaidrojumos ir konstatējamas nenovēršanas pretrunas, tad atbilstoši minētajam principam tiesai visas šaubas bija jātulko par labu pieteicējai, nevis lielāku ticamību jāpiešķir paskaidrojumiem, kas vērsti pret pieteicēju.

[3.3] Tiesa nav vērtējusi apelācijas sūdzībai pievienotās e-pasta izdrukas, no kurām redzams, ko grāmatvede [pers. B] sūtījusi uz SIA „GB Koks” e-pastu. Tas ir būtiski, jo norāda, ka nevis pieteicējas valdes locekļa sniegtie paskaidrojumi nav ticami, bet gan pieteicējas grāmatvedes paskaidrojumi nav patiesi.

[3.4] Nav saprotams, kāpēc tiesa nonākusi pie secinājuma, ka [pers. D] ir iedevis skaidru naudu pieteicējas valdes loceklim [pers. C], lai pēdējais to varētu ieskaitīt pieteicējas norēķinu kontā. Neviens normatīvais akts neaizliedz pieteicējas valdes loceklim no norēķinu konta izņemt un kasē turēt tik naudas līdzekļus, cik uzskata par nepieciešamu, tāpat neviens normatīvais akts neaizliedz kasē esošos naudas līdzekļus iemaksāt pieteicējas norēķinu kontā. Pieteicējas valdes loceklis savos paskaidrojumos ir norādījis minēto darbību pamatojumu, un tas, ka sniegtais skaidrojums nav apmierinājis Valsts ieņēmumu dienestu un arī tiesu, nedod pamatu tiesai uzskatīt, ka vienīgais iemesls tam ir naudas līdzekļu apmēra neatbilstība pieteicējas grāmatvedībā reģistrētajiem datiem. Šāda neatbilstība nav tikusi konstatēta, kad dienests veica pieteicējas auditu. Tādējādi nav pamatoti norādīt uz šādu neatbilstību spriedumā.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norāda, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks, bet kasācijas sūdzība nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[5] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas piemērošanas gadījumā ir jānoskaidro, vai ir izpildīti likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 5.1daļā paredzētie nosacījumi, proti, vai Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā bija informācija par darba devēja ienākumiem, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē, un ka pieteicēja nav nodrošinājusi pierādījumus darba ienākumu pamatotības aprēķinam. Tādējādi no kasācijas sūdzības izriet pieteicējas uzskats, ka likuma 16.1panta 1.1 un 5.1daļa ir piemērojamas kopsakarā.

Līdz ar to kasācijas tiesvedībā ir izšķirams, vai likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas piemērošanas priekšnoteikums ir 5.1daļā noteikto nosacījumu konstatēšana.

[6] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļa (redakcijā, kas ir spēkā no 2012.gada 1.janvāra) paredz: 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.

Savukārt panta 51.daļa noteic, ka Valsts ieņēmumu dienestam, veicot nodokļu revīziju (auditu), ir tiesības precizēt darba devēja aprēķinātos darba ņēmēja darba ienākumus un tos noteikt, pamatojoties uz aprēķinu, kas veikts saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošo informāciju, ja pastāv abi šādi nosacījumi: 1) dienesta rīcībā ir informācija par darba devēja ienākumiem, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē; 2) darba devējs nenodrošina pierādījumus minēto darba ienākumu pamatotības aprēķinam.

Panta 52.daļa paredz: ja darba devēja aprēķināmie darba ņēmēja darba ienākumi ir noteikti, pamatojoties uz aprēķinu saskaņā ar šā panta 5.1daļu, dienests piedzen no darba devēja obligāto iemaksu starpību starp obligāto iemaksu summu, kura noteikta, pamatojoties uz aprēķinu, kas veikts saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju, un darba devēja aprēķināto obligāto iemaksu summu, kā arī soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā.

[7] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1pants papildināts ar 5.1 un 5.2daļu, pieņemot šā likuma grozījumus, kas stājās spēkā 2012.gada 1.janvārī. Priekšlikumu par 16.1panta papildināšanu ar minētajām normām iesniegusi Finanšu ministrija. Pamatojumā par grozījumu nepieciešamību ministrija norādījusi uz problēmu, ka likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta piektādaļa nedod pilnīgu efektu cīņā ar „aplokšņu algām”, jo tā neļauj aprēķināt „aplokšņu algas” apmēru, paredzot, ka dienestam ir tiesības piedzīt no darba devēja obligātās iemaksas un soda naudu tikai no summas, kas atbilst Ministru kabineta noteiktajam minimālās darba algas apmēram. Šā iemesla dēļ ministrija izvirzījusi priekšlikumu likuma 16.1pantu papildināt ar 5.1 un 5.2daļu, lai noteiktos apstākļos (proti, kad darba devējs nenodrošina objektīvus pierādījumus darbinieku darba ienākumu pamatotības aprēķinam un ir iegūti pierādījumi par darba devēja ienākumiem, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē) dienestam būtu tiesības noteikt maksājumu apmēru uz aprēķinu pamata (*lietas 3.sējuma 243.lapa*).

Tātad likuma 16.1panta 5.1daļa likumā iekļauta, lai novērstu problēmu, ko rada likuma 16.1panta piektā daļa, kas paredz dienesta tiesības piedzīt no darba devēja obligātās iemaksas un soda naudu no summas, kas atbilst Ministru kabineta noteiktajam minimālās darba algas apmēram, ja darba devējs aprēķinājis obligātās iemaksas no darba algas, kas ir mazāka par Ministru kabineta noteikto minimālo darba algu, un nav attaisnojoša dokumenta, kas to apstiprina. Proti, 5.1daļa paredz iespēju aprēķināt obligātās iemaksas arī no darba algas, kas pārsniedz Ministru kabineta noteikto minimālo darba algu, ja izpildās normā noteiktie nosacījumi. Tātad 5.1daļa nav iekļauta likumā ar mērķi to saistīt ar likuma 16.1panta 1.1daļu. Tā ir piemērojama citā situācijā.

Arī no likuma 16.1panta 1.1daļas neizriet, ka tā būtu saistīta ar 5.1daļā norādītajiem nosacījumiem. Likuma 16.1panta 1.1daļa tās sākotnējā redakcijā paredzēja, ka pārkāpuma konstatēšanas gadījumā Valsts ieņēmumu dienests no darba devēja var piedzīt summas, kas atbilst personai faktiski izmaksātajai atlīdzībai. Savukārt likuma 16.1panta 1.1daļa spēkā esošajā redakcijā izteikta ar jau minētā likuma grozījumiem, paredzot, ka pārkāpuma konstatēšanas gadījumā dienests no darba devēja var piedzīt summas, kas aprēķinātas saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju. Ar minētajiem grozījumiem normā iekļauta arī norāde, ka tā attiecas ne tikai uz ienākumiem, kuri ir izmaksāti, bet arī uz ienākumiem, kuri aprēķināti vai kuri bija jāaprēķina un jāizmaksā. Grozījumu 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 (likuma „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu”” anotācijas 1. un 2.punkts, pieejama:[*https://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument*](https://titania.saeima.lv/LIVS11/SaeimaLIVS11.nsf/0/A99585958341E183C225795A00507166?OpenDocument)). Ne no anotācijas, ne no minētās tiesību normas formulējuma neizriet, ka normas piemērošana varētu tikt saistīta ar kādiem papildu nosacījumiem. Tas papildus norāda uz to, ka 16.1panta 1.1daļas piemērošana nav saistīta ar 5.1daļā izvirzītajiem nosacījumiem.

[8] Arī no likuma 16.1panta 1.1 un 5.1daļas teksta vārdiskās izpausmes ir redzams, ka katra no tām ir paredzēta citam dzīves gadījumam.

Proti, no panta 1.1daļas izriet, ka tā attiecas uz gadījumiem, kad dienesta rīcībā ir informācija par nodokļa maksātāja aprēķinātiem vai izmaksātiem ienākumiem vai ienākumiem, kuri bija jāaprēķina un jāizmaksā, un no kuriem nav aprēķinātas obligātās iemaksas (sk. arī likuma „Grozījumi likumā „Par valsts sociālo apdrošināšanu””, kas stājās spēkā 2012.gada 1.janvārī, anotāciju, kas atreferēta iepriekš). Šāda informācija varētu būt, piemēram, dienesta iegūti darbinieku algu saraksti, kā tas ir izskatāmajā gadījumā, vai arī, piemēram, informācija, kas iegūta no darbiniekiem par viņiem izmaksājamām/izmaksātām summām. Šādā gadījumā dienestam ir pienākums piedzīt no darba devēja obligāto iemaksu starpību starp summu, kas aprēķināta saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju un darba devēja aprēķināto obligāto iemaksu summu.

Savukārt panta 5.1daļa ir piemērojama gadījumos, kad darba devējs ir uzrādījis aprēķinātos darbinieka darba ienākumus (tātad darbinieks ir deklarēts), bet pastāv apstākļi, kas rada šaubas par darba devēja aprēķināto darbinieka ienākumu apmēru un rada nepieciešamību tos precizēt. Šādā gadījumā papildu obligātās iemaksas aprēķina kā starpību starp dienesta konstatēto un darba devēja deklarēto (sal. *Senāta 2021.gada 19.marta sprieduma lietā Nr. SKA-511/2021,* [*ECLI:LV:AT:2021:0319.A420404113.10.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2021:0319.A420404113.10.S)*, 7.punkts*). Tātad šajā gadījumā norma neparedz, ka dienesta rīcībā būtu jābūt informācijai par nodokļa maksātāja aprēķinātiem vai izmaksātiem ienākumiem vai ienākumiem, kuri bija jāaprēķina un jāizmaksā (kā tas ir 16.1panta 1.1daļas piemērošanas gadījumā), tomēr dienesta rīcībā ir informācija, kas liecina par to, ka nodokļu maksātājs grāmatvedības reģistros ir uzrādījis mazākus darba ienākumus, nekā tiem būtu jābūt (piemēram, alga ir ievērojami mazāka par vidējo nozarē, ir radušās šaubas par to, vai konkrētu darbu izpildei ir pilnīgi uzskaitīts darba laiks, u. tml.). Atbilstoši šai normai pierādīšanas priekšmets ir tas, kādiem patiesībā bija jābūt darbinieku ienākumiem. To, kas tieši katrā konkrētajā lietā ir jāpierāda, nosaka šīs lietas apstākļi un tas, par ko ir strīds (piemēram, darba algas apmērs, nostrādātās stundas, veikto darbu apjoms utt.) (sal. *Senāta 2020.gada 10.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-23/2020,* [*ECLI:LV:AT:2020:0710.A420174115.2.S*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2020:0710.A420174115.2.S)*, 16.punkts*). Tā kā šādā gadījumā dienesta rīcībā esošā informācija par izmaksājamiem/izmaksātiem ienākumiem nav tik konkrēta, un dienests ienākumu apmēru nosaka patstāvīgi, tad dienestam ir jākonstatē normā minētie nosacījumi, tostarp arī tas, vai darba devējam ir bijuši ienākumi, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē.

Uz to, ka strīdus normas katra regulē citu dzīves gadījumu un ir piemērojamas neatkarīgi viena no otras, norāda arī apstāklis, ka likumdevējs atbildību par likuma 16.1panta 1.1 un 5.1daļā minētajiem pārkāpumiem ir noteicis atsevišķi – attiecīgi panta 1.1 un 5.2daļā.

[9] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1daļas piemērošanai nav nepieciešams konstatēt 5.1daļā minētos nosacījumus. Proti, piemērojot panta 1.1daļu, nav jānoskaidro, vai darba devējam bija tādi ienākumi, no kuriem bija iespējams veikt darbiniekiem lielāku samaksu, nekā norādīts grāmatvedības uzskaitē. Tāpat arī nav jāpārliecinās par to, vai darba devējs ir pierādījis grāmatvedības uzskaitē uzrādīto darba algu aprēķinu pamatotību.

Šādos apstākļos nav arī tiesiskas nozīmes pieteicējas kasācijas sūdzībā izvirzītajiem apsvērumiem, ka lietā nav pierādījumu tam, ka ir izpildīti likuma 16.1panta 5.1daļā paredzētie nosacījumi. Līdz ar to Senāts nepievērsīsies pieteicējas iebildumiem par minēto nosacījumu izvērtēšanu.

[10] Vienlaikus no pārsūdzētā sprieduma izriet, ka lietas gaitā ir pārbaudīts, vai pieteicējai bija līdzekļi, no kuriem izmaksāt zibatmiņā konstatētajā sarakstā uzrādītās darbinieku algas skaidrā naudā.

Senāts atzīst, ka, piemērojot likuma 16.1panta 1.1daļu, šādi apstākļi var tikt noskaidroti un var kalpot kā papildu arguments tam, ka darba devējs ir maksājis „aplokšņu algas”. Tomēr, ja tas nav ticis darīts vai arī pierādījumi šo apstākļu konstatēšanai nav pietiekami vai nav pareizi novērtēti, tas vien nevar kalpot par pamatu secinājumam, ka lēmums, kas balstīts uz likuma 16.1panta 1.1daļu, ir prettiesisks.

[11] Apgabaltiesa spriedumā nekonstatēja kļūdu pārsūdzētā lēmuma pamatojumā, kurā norādītas abas normas – gan 16.1panta 1.1, gan 5.1daļa, kas, iespējams, ir bijis iemesls pieteicējas kasācijas sūdzības argumentam, kas aplūkots iepriekš.

No Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma un viedokļa, kuru tas sniedzis pēc Senāta lūguma par likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1, 5.1 un 5.2daļas piemērošanu, un no tiesas sprieduma izriet, ka likuma 16.1panta 1.1daļa ir piemērota audita ietvaros identificētām personām, savukārt panta 5.1daļa ir piemērota neidentificētai vienai personai par 2017.gada janvāri un februāri.

Senāts atzīst, ka šāds nošķīrums, kad ir piemērojama katra no minētajām normām, nav pareizs jau iepriekš, gan arī turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

Senāts pieļauj, ka panta 5.1daļa var tikt piemērota, arī nepersonificējot obligātās iemaksas (piemēram, gadījumā, ja principā ar nodokļa maksātāja deklarēto darba spēku ir iespējams paveikt noteiktu darba apjomu, taču pastāv šaubas, vai to ir iespējams paveikt grāmatvedībā uzskaitītajā darba laikā, vienlaikus nav iespējams identificēt, tieši kurš darbinieks kurus darbus ir veicis). Tomēr jāņem vērā jau šā sprieduma 8.punktā norādītais, ka panta 5.1daļas piemērošanas gadījumā darbiniekam ir jābūt deklarētam, turklāt atbilstoši šai normai dienests patstāvīgi precizē deklarēto darbinieku darba algu. Taču konkrētajā gadījumā dienests zibatmiņas failā esošo personu nav varējis identificēt kā pieteicējas deklarētu darbinieku. Turklāt dienests obligāto iemaksu aprēķinus veicis, pamatojoties uz zibatmiņas failā norādīto informāciju par izmaksātu darba algu šai personai, t. i., dienests nav patstāvīgi aprēķinājis šīs personas ienākumus, kas pēc būtības neatbilst 16.1panta 5.1daļā paredzētajam.

Tādējādi Senāts secina, ka tiesa nav pienācīgi pārbaudījusi, vai dienests pārsūdzētajā lēmumā pamatoti atsaucies uz 16.1panta 5.1daļu un vai šāds pamats bija arī tiesai. Vienlaikus Senāts atzīst, ka tas nekādi nevarēja ietekmēt sprieduma tiesiskumu, jo izskatāmās lietas apstākļi liecina, ka atsauce uz strīdus normu ir formāla – bez jebkādas tiesiskas un praktiskas ietekmes, jo pēc būtības obligāto iemaksu aprēķini ir veikti, balstoties uz citām tiesību normām. Tādējādi tas vien, ka tiesa kļūdaini atsaukusies uz normu, konkrētajā gadījumā nevar kalpot par pamatu sprieduma tiesiskuma apšaubīšanai.

[12] No pieteicējas paskaidrojuma, kas sniegts, atsaucoties uz Senāta lūgumu izteikties par likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta 1.1, 5.1 un 5.2daļas piemērošanu, izriet uzskats, ka likuma 16.1panta 5.1daļā minēto nosacījumu izpilde ir būtiska, lai pierādītu grāmatvedības uzskaitē neuzrādītās darba samaksas izmaksas faktu. Šai sakarā pieteicēja atsaucas uz Senāta judikatūrā norādīto, ka, 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 (*Senāta 2020.gada 4.novembra sprieduma lietā Nr. 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)*, 9.punkts*). Turpmākie pieteicējas paskaidrojumā izklāstītie apsvērumi liecina par pieteicējas uzskatu, ka no minētā Senāta sprieduma izriet, ka lietā ir jāpierāda izmaksas fakts. Taču pieteicēja kļūdās.

Senāts minētajā spriedumā, atsaucoties arī uz likumprojektu anotācijām, ir skaidri norādījis, ka izmaksas fakts nav jākonstatē, jo to konstatēt ir praktiski neiespējami. Vienlaikus pierādījumiem ir jābūt tādiem, kas ļauj izdarīt secinājumu, ka ienākums (izmaksa) visticamāk ir notikusi. Tie var būt jebkādi pierādījumi, arī fakti, kas liecina par to, ka nodokļa maksātāja rīcībā bijuši naudas līdzekļi, kurus slēpti var izmantot „aplokšņu algās”. Taču tas nenozīmē, ka bez pēdējiem nav iespējams izsecināt, ka ir maksātas „aplokšņu algas”. Vēl jo vairāk tas nenozīmē, ka konkrētajā lietā ir piemērojama likuma 16.1panta 5.1daļa un tajā minētie nosacījumi.

[13] Pieteicēja argumentē: ja tiesa spriedumā norāda, ka paskaidrojumos ir konstatējamas nenovēršanas pretrunas, tad atbilstoši principam *in dubio pro civis* tiesai visas šaubas bija jātulko par labu pieteicējai, nevis lielāku ticamību jāpiešķir paskaidrojumiem, kas vērsti pret pieteicēju.

*In dubio pro civis* princips nozīmē, ka tiesai, pārbaudot privātpersonai nelabvēlīga lēmuma tiesiskumu, pamatotu šaubu gadījumā tās jātulko par labu indivīdam. Ar pamatotām šaubām šā principa kontekstā nav saprotamas jebkuras šaubas, bet gan tādas, kas ir vērstas uz lietas izlemšanai izšķirošiem aspektiem un kuras lietas izskatīšanas gaitā, noskaidrojot visus lietā būtiskos tiesiskos un faktiskos apstākļus, nav iespējams novērst (*Senāta 2018.gada 13.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-254/2018,* [*ECLI:LV:AT:2018:0313.A420267414.1.L*](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2018:0313.A420267414.1.L)*, 8.punkts*). Konkrētajā gadījumā nepastāv šaubas, uz kurām minētais princips būtu attiecināms. Pieteicēja būtībā iebilst pret to, kā tiesa ir novērtējusi pierādījumus. Administratīvā procesa likuma 154.panta trešā daļa noteic: tiesa spriedumā norāda, kādēļ tā vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu. Tiesa spriedumā, izvērtējot visus pierādījumus kopsakarā, ir norādījusi, kuru pierādījumu uzskata par ticamāku un ir tam norādījusi pamatojumu. Princips ir *dubio pro civis* nenozīmē, ka ikvienā gadījumā, ja ir pretrunīgi pierādījumi, priekšroka dodama pierādījumiem, kas ir labvēlīgāki privātpersonai.

[14] Kasācijas sūdzībā norādīts, ka tiesa nav vērtējusi apelācijas sūdzībai pievienotās e-pasta izdrukas, no kurām redzams, ko grāmatvede [pers. B] sūtījusi uz SIA „GB Koks” e-pastu.

Senāts atzīst, ka apgabaltiesa minētos pierādījumus nav pārbaudījusi un vērtējusi, tādējādi pieļaujot Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpumu. Vienlaikus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 325.pantam un 327.panta otrajai daļai procesuālo tiesību normas pārkāpums var būt pamats sprieduma pārsūdzēšanai kasācijas kārtībā, ja šis pārkāpums novedis vai varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas. Tādējādi kasācijas sūdzībā būtu jābūt apsvērumiem par to, kā šo pierādījumu nevērtēšana varēja novest pie cita lietas rezultāta. Taču kasācijas sūdzībā norādīts vienīgi tas, ka minētie pierādījumi apliecina, ka [pers. B] ir sniegusi nepatiesus paskaidrojumus, ka viņa nav nodevusi pieteicējas grāmatvedības uzskaites datus par darba algu aprēķiniem un saimniecisko darbību trešajām personām, arī [pers. A].

Senāts vērš uzmanību, ka lietā bija noskaidrojams, vai pieteicēja grāmatvedības uzskaitē nepilnīgi uzrādījusi aprēķināto vai izmaksāto darba algu un līdz ar to – vai ir aprēķinājusi visus nodokļus. Apgabaltiesa, kuras sprieduma motīvus veido arī rajona tiesas sprieduma motīvi, savus secinājumus nav pamatojusi tikai ar personu paskaidrojumiem, bet ir izvērtējusi arī zibatmiņas failā esošo informāciju pēc būtības un ir vērtējusi visus apstākļus kopsakarā. Tostarp tiesa ir konstatējusi, ka konkrēti paskaidrojumi ir pretrunā ne tikai citu personu paskaidrojumiem, bet arī zibatmiņas failā esošajai informācijai. Kasācijas sūdzībā nav nekādu argumentu par to, ka tiesa būtu pieļāvusi procesuālus pārkāpumus, vērtējot citus pierādījumus, kuru rezultātā tiesa nonākusi pie konkrēta secinājuma. Tāpat kasācijas sūdzībā nav argumentu, kā tiesas pieļautais pārkāpums varēja ietekmēt citu pierādījumu vērtējumu. Savukārt Senāta kompetencē nav pārvērtēt pierādījumus.

Šādos apstākļos pieteicējas arguments nevar būt pamats lietas rezultāta apšaubīšanai.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2020.gada 14.janvāra spriedumu, bet SIA „BIOCORE Ltd” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.