**Nepieļaujamība balstīt lēmumu uz neargumentētu pieņēmumu pamata**

Pats par sevi konstatēts fakts ne vienmēr var radīt šaubas par pieļautu likuma pārkāpumu. Lai šādas šaubas rastos, šis fakts ir jāaplūko citu apstākļu kontekstā. Ja šie citi apstākļi iestādē netiek noskaidroti un novērtēti, tad uzskatāms, ka lēmums ir pieņemts uz pieņēmumu pamata, un tiesai nav jāveic padziļināta pārbaude, lai apstiprinātu, ka iestādes konstatētie fakti tomēr rada likuma pārkāpumu, tādējādi pēc būtības veidojot lēmuma pamatojumu un pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu.

Iestādei, arī veicot netiešus aprēķinus, ir pienācīgi jāpamato pieņemtais lēmums un tas nevar būt balstīts uz neargumentētiem pieņēmumiem.

**Darba tiesisko attiecību konstatēšana**

1. Lai strīdus gadījumā secinātu, vai persona ir bijusi nodarbināta uz darba līguma pamata, ir jāiegūst tieši vai netieši pierādījumi tam, ka iespējamā darba devēja un nodarbinātās personas starpā bija panākta vienošanās par darba līguma būtiskajām sastāvdaļām, tostarp par darba veikšanu par atlīdzību, un ka darbs tika veikts tieši darba tiesisko attiecību ietvaros.

2. Lai konstatētu, vai konkrēta darba (uzdevuma) veikšana notikusi tieši darba tiesisko attiecību ietvaros, ir vērtējams, vai pastāv darba tiesisko attiecību iezīmju kopums. Viena no iezīmēm ir, ka tās ir atlīdzības attiecības.

Taču par darba tiesisko attiecību esību var liecināt arī citas iezīmes, kas vērtējamas kopumā, piemēram, ka svarīgāks ir darba process, nevis tikai darba rezultāts; ka darbinieks ir pakļauts noteiktai darba kārtībai un darba devēja norādījumiem; ka tās ir ilgstošas, turpinātas tiesiskās attiecības, jo tās parasti nenodibina uz vienu darba izpildījumu.

**Tiesas kompetences robežas, izskatot adresātam nelabvēlīgu administratīvo aktu**

Tiesai nav piešķirtas pilnvaras iejaukties iestādes kompetencē un pašai izlemt tos jautājumus, kuri sākotnēji jāizvērtē un jāizlemj konkrētajai kompetentajai valsts pārvaldes iestādei. Administratīvās tiesas uzdevums ir kontrolēt valsts pārvaldes iestādes lēmumu un rīcības tiesiskumu, nevis iestāties iestādes vietā un izlemt iestādes kompetencē ietilpstošus jautājumus.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 18.oktobra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420249614, SKA-42/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:1018.A420249614.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI:LV:AT:2019:1018.A420249614.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Dzintra Amerika, Valters Poķis, Rudīte Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Adreko” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 14.janvāra lēmuma Nr. 22.9/L-1247 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 12.septembra spriedumu daļā.

**Aprakstošā daļa**

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „Adreko” pievienotās vērtības nodokļa, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par laika periodu no 2012.gada janvāra līdz 2013.gada aprīlim, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2012.gadu.

Audita rezultātā ar Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 14.janvāra lēmumu Nr. 22.9/L‑1247 pieteicējai citstarp papildus aprēķinātas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un ar tām saistītā soda nauda un nokavējuma nauda, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda, kā arī noteikti uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi. Valsts ieņēmumu dienests secinājis, ka pieteicējas nodarbinātie darbinieki ir izpildījuši pieteicējas kā darba devēja norādījumus, atrodoties darbā ārpus noteiktā darba laika, proti, brīvdienās un svētku dienās, bet pieteicēja darba laika uzskaites tabelēs šo darba ņēmēju faktiski nostrādāto darba laiku nav uzrādījusi. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests atzinis, ka pieteicēja ir nodarbinājusi [pers. A], nenoslēdzot ar viņu darba līgumu.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par minētā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa, izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar 2016.gada 12.septembra spriedumu pieteikumu daļēji apmierināja. Spriedums tā pārsūdzētajā daļā pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Lai atzītu, ka pieteicēja nav precīzi uzskaitījusi visas darbinieku darba stundas un tā rezultātā ir nepamatoti samazinājusi budžetā maksājamās sociālās iemaksas, nepieciešams noskaidrot, vai pieteicējas darbinieki ir faktiski veikuši darbu tajās dienās, kuras viņiem uzrādītas kā brīvdienas.

[3.2] Valsts ieņēmumu dienests secinājumu, ka pieteicēja darbiniekus ir nodarbinājusi dienās, kas viņiem darba laika uzskaites tabelēs ir uzrādītas kā brīvdienas, pamatojis ar pieteicējas grāmatvedības dokumentiem – rēķiniem, samaksas dokumentiem, avansa norēķiniem u.c. grāmatvedības dokumentiem. Pamatojoties uz šiem dokumentiem, dienests konstatējis, ka pieteicējas darbinieki konkrētajās dienās, kas viņiem uzrādītas kā brīvdienas, ir veikuši dažādas darbības – parakstījuši preču pavadzīmes, uzpildījuši degvielu, veikuši samaksu par saimnieciskās darbības izdevumiem u.c. darbības. Konstatējot šādu darbību veikšanu, dienests atzina, attiecīgais darbinieks attiecīgajā dienā ir strādājis astoņas stundas, savukārt gadījumos, ja minētās darbības veiktas svētku dienā, dienests atzina, ka tām tika patērētas 16 stundas.

[3.3] Minētie pierādījumi apstiprina, ka darbinieks konkrētajā dienā ir veicis kādu darbību pieteicējas kā darba devējas labā, tomēr nepierāda, ka darbinieks konkrētajā dienā strādājis tieši astoņas stundas jeb tik stundas, cik to noteicis dienests.

Dienesta secinājumi ir pamatoti ar pieņēmumiem par darbinieku iespējamo nostrādāto stundu skaitu, pieņemot, ka katrs darbinieks, kas kādā brīvdienā veicis kādu ar darbu saistītu pienākumu, tam ir patērējis pilnu darba dienu. Dienests nav iesniedzis jebkādus pierādījumus saviem secinājumiem.

[3.4] No konstatēto veikto darbību rakstura skaidri redzams, ka to veikšanai nebija jāpatērē astoņas stundas, piemēram, degvielas iepildīšanai vai rēķina parakstīšanai. Dienests minētos apstākļus nav vērtējis.

[3.5] Ņemot vērā, ka pieteicējas saimnieciskā darbība ir starptautiskie kravu pārvadājumi, dienests administratīvajā aktā ir atsaucies uz Ministru kabineta 2007.gada 3.jūlija noteikumu Nr. 474 „Transportlīdzekļu apkalpes locekļu darba laika organizēšanas, ievērošanas un uzskaites noteikumi” (turpmāk – noteikumi Nr. 474) 2.1.apakšpunktu. Ņemot vērā minēto tiesību normu, ir atzīstama par pareizu dienesta atziņa, ka laiks, ko darbinieks pavadījis darba braucienā, pildot darba pienākumus darba devēja uzdevumā, ir uzskatāms par darba laiku, par ko darbiniekam nosakāma darba samaksa. Tomēr vienlaikus dienests nav ņēmis vērā noteikumu Nr. 474 4.1.apakšpunktu, kas noteic, ka darba laikā neieskaita šo noteikumu [8.](https://likumi.lv/ta/id/160663#p8)un [9.punktā](https://likumi.lv/ta/id/160663#p9) minētos pārtraukumus.

Nav pamatots dienesta arguments, ka pieteicēja pārbaudes veikšanai neiesniedza tahogrammas, pamatojoties uz kurām būtu konstatējami minētie apstākļi. Pieteicēja sakarā ar tahogrammu neiesniegšanu pārbaudei ir sniegusi objektīvus paskaidrojumus, norādot, ka tās tika nozagtas, par ko ir uzsākts kriminālprocess. Dienestam kriminālprocesa uzsākšanas fakts sakarā ar zādzību audita veikšanas laikā bija zināms, tāpēc tas bija ņemams vērā. Turklāt kriminālprocess uzsākts pirms audita veikšanas.

Turklāt tahogrammu neiesniegšana auditam pati par sevi automātiski nedod pamatu nepiemērot noteikumu Nr. 474 4.punkta prasības jeb nedod pamatu atzīt, ka tajā dienā, kad pieteicējas darbinieks darba brauciena ietvaros ir veicis kādu darbību pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros, ir strādājis pilnu darba dienu. Arī šis apstāklis bija noskaidrojams audita laikā, it īpaši ievērojot paša dienesta konstatēto, ka atsevišķiem pieteicējas darbiniekiem ir noteikts summētais darba laiks. Tomēr arī šis apstāklis auditā nav pārbaudīts un pierādīts.

[3.6] Veicot sociālo iemaksu aprēķinus, dienests tāpat nav nodalījis pieteicējas darbinieku darba laiku darba braucienā ārvalstīs no darbinieku veiktajām darbībām Latvijas valsts robežās. Piemēram, kā redzams no audita pārskata pielikuma, pieteicējas darbinieks [pers. B], kam ir noteikts summētais darba laiks, 2012.gada 9.aprīlī ir uzpildījis degvielu 84 litrus un 167 litrus. Dienests, neskatoties uz to, ka [pers. B] ir noteikta stundu tarifa likme, atzinis, ka 2012.gada 9.aprīlī [pers. B] ir strādājis 16 stundas (ņemot vērā, ka tā ir svētku diena).

Dienests nav nošķīris arī tos gadījumus, kad pieteicējas darbinieki dokumentus ir parakstījuši ātrāk, nekā noformēts darba līgums. Arī šādos gadījumos faktiski nostrādāto stundu skaits audita laikā netika skaidrots.

[3.7] Nopratinot pieteicējas darbiniekus ([pers. C], [pers. B] un [pers. D]), nav gūts apstiprinājums tam, ka pieteicēja bija nodarbinājusi darbiniekus arī ārpus uzskaitītā darba laika. Liecinieki apstiprināja, ka dienesta braucienu laikā ārpus Latvijas robežām vienmēr strikti ievēroja pieteicējas un starptautiskajos normatīvajos aktos noteikto darba režīmu, jo par šādu prasību ignorēšanu ir paredzēti bargi sodi. Tāpat apstiprinājuši, ka samaksāt par ceļu vai iegādāties degvielu bija iespējams arī laikā, kad transportlīdzeklis tika novietots stāvvietā degvielas uzpildes stacijas laukumā, un šādu darbību veikšanu neuzskatīja par darba pienākumu pildīšanu. Turklāt Eiropas valstīs sestdienās un svētdienās kravu automašīnu kustība ir aizliegta.

[3.8] Ņemot vērā, ka Valsts ieņēmumu dienests, veicot aprēķinus, ir pamatojies uz pieņēmumiem un pierādījumus šo pieņēmumu apstiprināšanai nav iesniedzis, atzīstams, ka dienests savu lēmumu nav pamatojis. Savukārt tiesa tiesas izmeklēšanas laikā nevar pilnībā iestāties iestādes vietā, tostarp, lai pierādītu iestādes izdarīto pieņēmumu pamatotību. Turklāt objektīvās izmeklēšanas principa mērķis ir nodrošināt efektīvu privātpersonas tiesību aizsardzību, nevis pildīt kādu valsts pārvaldes funkciju, iestājoties valsts pārvaldes iestādes vietā. Jebkurā gadījumā objektīvās izmeklēšanas princips nenozīmē, ka tiesai par katru cenu jāiegūst papildu pierādījumi kāda procesa dalībnieka viedokļa pamatošanai.

[3.9] Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka [pers. A], nebūdams reģistrēts kā pieteicējas darbinieks, 2012.gada martā piecas reizes, 2012.gada aprīlī trīs reizes un 2012.gada jūlijā trīs reizes VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija” tehniskajām apskatēm ir uzrādījis pieteicējas transportlīdzekļus un ir rīkojies ar pieteicējas naudas līdzekļiem, maksājot par tehniskajām apskatēm. Ņemot vērā minēto, dienests atzina, ka starp pieteicēju un [pers. A] pastāvēja darba tiesiskās attiecības un, ņemot vērā, ka pieteicēja šai personai darba samaksu nebija noteikusi un no tās nebija aprēķinājusi un iemaksājusi valsts budžetā sociālās iemaksas, dienests, pamatojoties uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta pirmo daļu, noteica pieteicējai papildus nomaksai budžetā sociālās iemaksas par [pers. A], par pamatu ņemot valstī noteikto minimālo darba algu.

[3.10] Saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta pirmo daļu darba devējam nosakāma atbildība papildus aprēķināto valsts sociālo iemaksu veidā cita starpā gadījumā, ja darba devējs nodarbina personu, nenoslēdzot ar to darba līgumu. Šajā sakarā administratīvo tiesu praksē atzīts: lai konstatētu, ka dienests ir pamatoti piemērojis minēto normu, ir jāpierāda, ka pieteicējas kā darba devēja un iespējamā darbinieka starpā bija nodibinātas tieši darba tiesiskās attiecības. Lai strīda gadījumā secinātu, ka persona bijusi nodarbināta uz darba līguma pamata, ir jāiegūst pierādījumi – tieši vai netieši – tam, ka iespējamā darba devēja un darbinieka starpā bija panākta vienošanās par darba līguma būtiskajām sastāvdaļām, tostarp par darba veikšanu par atlīdzību un ka darbs tiks veikts tieši darba tiesisko attiecību ietvaros.

[3.11] Izskatāmajā gadījumā Valsts ieņēmumu dienests nav skaidrojis, vai starp pieteicēju un [pers. A] pastāvēja vienošanās par darba procesu un to ka [pers. A] pakļaujas pieteicējas kā darba devējas norādījumiem un rīkojumiem, kā arī nav skaidrojis, vai par [pers. A] veikto darbību izpildi bija nolīgta un maksāta atlīdzība. Faktiski dienests nav noskaidrojis un pierādījis, ka starp pieteicēju un [pers. A] pastāvēja vienošanās par visām darba tiesisko attiecību būtiskajām sastāvdaļām.

Dienests audita veikšanas laikā nebija pieprasījis paskaidrojumus [pers. A]. Pieteicēja paskaidroja, ka [pers. A] minētās darbības veicis, jo vēlējies attiecīgos pieteicējas transportlīdzekļus iegādāties. Apstāklis, ka [pers. A] nav iegādājies nevienu no tiem transportlīdzekļiem pretēji dienesta viedoklim automātiski nedod pamatu secinājumam, ka [pers. A] tehnisko apskati pieteicējas transportlīdzekļiem veica darba tiesisko attiecību ietvaros. Transportlīdzekļus [pers. A] no pieteicējas varēja neiegādāties arī citu iemeslu dēļ, tomēr dienests to nav mēģinājis noskaidrot. Turklāt šajā sakarā ņemams vērā arī pieteicējas pārstāvju tiesas sēdē norādītais, ka šobrīd starp pieteicēju un [pers. A] uzņēmumu pastāv nomas attiecības, kuru ietvaros pieteicēja nodevusi [pers. A] uzņēmumam lietošanā dažus no attiecīgajiem transportlīdzekļiem.

Paskaidrojumu pieprasīšana [pers. A] un citu pierādījumu iegūšana bija būtiska, jo, kā atzīts administratīvo tiesu praksē, darba veikšana pati par sevi vien neliecina par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu. Noteikts darbs var tikt veikts arī, piemēram, pamatojoties uz radniecības vai draudzības attiecībām.

[3.12] Ņemot vērā norādīto, Valsts ieņēmumu dienests ir nepamatoti aprēķinājis pieteicējai papildu nodokļus un soda un nokavējuma naudu, kā arī nepamatoti veicis korekcijas uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā, attiecīgi palielinot pieteicējas ražošanas izmaksas.

[4] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[4.1] Tiesa secinājumus ir izdarījusi, piešķirot ticamību pieteicējas paskaidrojumiem un pieteicējas darbinieku liecībām, nevērtējot tos kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem un dienesta lēmumā norādīto, kā arī neņemot vērā, ka no pieteicējas paskaidrojumiem un darbinieku liecībām nevar gūt patiesu un pilnīgu priekšstatu par darbinieku faktiski nostrādāto darba laiku.

[4.2] Pieteicēja atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantam nav iesniegusi pierādījumus, kas neapšaubāmi apliecinātu tās paskaidroto attiecībā uz darbinieku faktiski nostrādāto laiku.

[4.3] Pretēji tiesas secinājumam dienests ir ieguvis pierādījumus, kas apstiprina pieteicējas darbinieku nodarbināšanu laikā, kad nav veikta nostrādāto stundu uzskaite.

[4.4] Dienests ir veicis pasākumus paskaidrojumu iegūšanai no pieteicējas deklarētajiem darba ņēmējiem, izlases veidā nosūtot paziņojumus par informācijas sniegšanu vairākiem pieteicējas darbiniekiem, tomēr šie uzaicinājumi tika atstāti bez ievērības.

[4.5] Tiesas nopratināto liecinieku liecības, ka brīvdienās un svētku dienās ar darbu saistītās darbības netika veiktas, ir pretrunā lietas materiālos esošajiem rakstveida pierādījumiem par attiecīgo darbību veikšanu.

[4.6] Tiesa likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta sesto daļu un septītās daļas 2.punktu ir interpretējusi tādējādi, ka dienests nedrīkstēja aprēķinu balstīt uz pieņēmumiem, lai gan netiešā aprēķinu metode zināmā mērā ir balstīta uz pieņēmumiem, kas izriet no dienesta rīcībā esošās informācijas.

[4.7] Pieteicējas norādītais, ka [pers. A] vēlējies iegādāties attiecīgos transportlīdzekļus, nav apstiprināta ne ar kādiem citiem pierādījumiem lietā. Apstāklis, ka [pers. A] darbību veikšanai izmantojis pieteicējas naudas līdzekļus, neliecina par savstarpēju sadarbību starp diviem darījumu partneriem. Nav arī pamatots uzskats, ka transportlīdzekļu nogādāšana tehniskās apskates veikšanai piecas vai trīs reizes mēnesī varētu būt raksturojama kā īslaicīga pienākumu izpilde.

Tiesa lietā esošus pierādījumus nav izvērtējusi kopsakarā. Apstāklis, ka [pers. A] nodrošinājis pienākumu izpildi, veicot maksājumus pieteicējas vārdā bez atbilstoša pilnvarojuma, kā arī veicis to samērā regulāri, nevar būt uzskatāms par apstākli, kas būtu izskaidrojams ar savstarpēju sadarbību.

[5] Pieteicēja iesniedza paskaidrojumus par Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību, norādot, ka tā nav pamatota.

**Motīvu daļa**

[6] Darba laiks Darba likuma izpratnē ir laikposms, kura ietvaros darbinieks veic darbu un atrodas darba devēja rīcībā (Darba likuma 130.panta pirmā daļa). Atbilstoši Darba likuma 59. un 68.pantam darbinieka darba samaksā iekļaujas arī piemaksa par veikto virsstundu darbu un darbu svētku dienās. Darba devēja pienākums atbilstoši Darba likuma 137.panta pirmajai daļai ir precīzi uzskaitīt katra darbinieka nostrādātās stundas kopumā, kā arī atsevišķi virsstundas, darbu nakts laikā, nedēļas atpūtas laikā un svētku dienās nostrādātās stundas. Atbilstoši Senāta praksei, uz kuru pamatoti norādījusi arī tiesa, no minētā izriet secinājums, ka piemaksa ir maksājama par faktiski nostrādātām virsstundām vai nedēļas atpūtas laikā un svētku dienās nostrādātām stundām, kuras ir nosakāmas (uzskaitāmas) precīzi, proti, piemaksa pienākas tikai par konkrētām nostrādātām stundām (*Senāta 2012.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA-232/2012 (A421004309) 8.punkts*).

Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumenti ir vērsti uz to, ka lietā ir pierādījumi, kas apstiprina pieteicējas darbinieku nodarbināšanu laikā, kad nav veikta nostrādāto stundu uzskaite. Savukārt no tiesas sprieduma redzams, ka tiesa nemaz neapšauba minēto faktu, proti, tiesa neapšauba, ka dienesta konstatētie apstākļi un iegūtie pierādījumi apliecina pieteicējas darba ņēmēju ar darbu saistīto darbību veikšanu attiecīgajās brīvdienās un svētku dienās, kas nav atspoguļots darba laika uzskaites tabelēs. Tomēr ar minēto faktu vien nav pietiekami, lai atzītu, ka konkrētie darbinieki attiecīgajās dienās, veicot atsevišķus darba uzdevumus, ir strādājuši pilnu darba dienu.

Aprēķinot pieteicējai papildu nodokļu maksājamus, Valsts ieņēmumu dienests, kā to pamatoti atzinusi tiesa, ir balstījies tikai uz pieņēmumiem attiecībā uz pieteicējas darbinieku iespējamo nostrādāto stundu skaitu brīvdienās un svētku dienās, pieņemot, ka katrs darbinieks, kas ir veicis kādu ar darbu saistītu pienākumu attiecīgajās dienās, tam ir patērējis pilnu darba dienu, proti, astoņas vai attiecīgi 16 stundas. Tie lietas apstākļi un pierādījumi, ar kuriem pamatots dienesta lēmums un uz kuriem atkārtoti norādīts arī kasācijas sūdzībā, kā jau tika minēts, apliecina tikai atsevišķu darbību veikšanu kā tādu.

Senāts norāda, ka pats par sevi konstatēts fakts ne vienmēr var radīt šaubas par pieļautu likuma pārkāpumu. Lai šādas šaubas rastos, šis fakts ir jāaplūko citu apstākļu kontekstā. Ja šie citi apstākļi iestādē netiek noskaidroti un novērtēti, tad uzskatāms, ka lēmums ir pieņemts uz pieņēmumu pamata, un tiesai nav jāveic padziļināta pārbaude, lai apstiprinātu, ka iestādes konstatētie fakti tomēr rada likuma pārkāpumu, tādējādi pēc būtības veidojot lēmuma pamatojumu un pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu.

Tiesa pamatoti norādīja, ka dienests nav ņēmis vērā vairākus lietas apstākļus, kas varēja ietekmēt dienesta secinājumu par attiecīgajām darbinieku nostrādātajām stundām brīvdienās un svētku dienās. Citstarp dienests nav vērtējis veicamo darbību raksturu, proti, vai to veikšanai bija objektīvi jāpatērē astoņas stundas. Dienests tāpat nav ņēmis vērā un analizējis darbiniekiem noteikto darba laiku un darba samaksu atšķirības, kā arī noteikumos Nr. 474 noteikto attiecībā uz transportlīdzekļu apkalpes locekļu darba laika organizēšanu.

Pretēji dienesta norādītajam tiesa nav apšaubījusi dienesta iespēju izmantot netiešu aprēķinu metodi, bet gan vienīgi izdarīto secinājumu pamatojuma pietiekamību. Iestādei, arī veicot netiešus aprēķinus, ir pienācīgi jāpamato pieņemtais lēmums un tas nevar būt balstīts uz neargumentētiem pieņēmumiem.

Līdz ar to nav pamata atzīt, ka Valsts ieņēmumu dienests aprēķinus par nostrādātajām virsstundām veicis, pamatojoties uz tā rīcībā esošo informāciju, kā to noteic likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta sestās daļas 5.punkts un septītās daļas 2.punkts.

[7] Nav pamatots dienesta arguments, ka pieteicēja atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantam nav iesniegusi pierādījumus, kas neapšaubāmi apliecinātu tās paskaidroto attiecībā uz darbinieku faktiski nostrādāto laiku.

No pieteicējas paskaidrojumiem izriet, ka tās darbinieki netiek nodarbināti brīvdienās un svētku dienās, savukārt darbinieku atsevišķu darbību veikšana šajās dienās notika bez saskaņošanas ar pieteicēju.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantā ir nostiprināts nodokļu maksātāja pierādīšanas pienākums gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas noteiktajam nodokļu maksājumu lielumam. Tomēr, kā to pareizi norādījusi tiesa, atbilstoši vispārējam pierādīšanas principam jāpierāda ir tam, kas apgalvo. Šajā gadījumā tieši dienests apgalvo, ka pieteicējas darbinieki tika nodarbināti ārpus noteiktā darba laika, tādējādi, izvirzot šādu apgalvojumu, tieši dienestam bija pienākums pamatot savus secinājumus un nodokļu aprēķinus ar attiecīgiem pierādījumiem. Savukārt, ja nodokļu maksātājs uzskata, ka šādi pierādījumi jeb uz to pamata izdarītie secinājumi nav pareizi vai atbilstoši, tad nodokļu maksātājam ir jāiesniedz pierādījumi no savas puses, kas attiecīgi atspēko dienesta secinājumus.

[8] Pieteicējas darbinieku paskaidrojumi ir tikai viens no vairākiem pierādījumiem un apstākļiem, kas bija iegūstami un izvērtējami Valsts ieņēmumu dienesta lēmumā. Tādējādi apstāklis, ka dienests ir veicis pasākumus paskaidrojumu iegūšanai no pieteicējas darbiniekiem, tomēr dienesta uzaicinājumi tika atstāti bez ievērības, šajā gadījumā neietekmē tiesas secinājumu, ka dienesta lēmums nav pamatots ar pierādījumiem, bet gan pieņēmumiem, jo, kā jau tika minēts, dienests nav ieguvis un vērtējis arī citus iespējamos pierādījumus un apstākļus lietā, kurus bija iespējams novērtēt bez pieteicējas vai tās darbinieku iesaistes (piemēram, novērtējot, vai konkrētas darbības veikšanai ir nepieciešams patērēt astoņas stundas). Turklāt arī pierādījumu iegūšanas neiespējamība ir izvērtējama kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem un apstākļiem lietā, kas kopā var veidot iestādes pārliecību par attiecīgiem secinājumiem, tomēr šajā gadījumā tas nav izdarīts.

Nav arī pamatots dienesta kasācijas sūdzības arguments, ka tiesas sēdē nopratināto pieteicējas darbinieku liecības ir pretrunā lietā konstatētajiem apstākļiem. Attiecīgie liecinieki nav pilnībā nolieguši konstatēto darbību veikšanu, bet gan norādījuši, ka dažu darbību veikšana bija iespējama arī laikā, kad transportlīdzeklis tika novietots stāvvietā degvielas uzpildes stacijas laukumā, un šādu darbību veikšanu neuzskatīja par darba pienākumu pildīšanu. Turklāt, kā jau tika norādīts, lietā netiek apšaubīta atsevišķu darbību veikšana kā tāda.

[9] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai papildu maksājamās obligātās iemaksas un soda naudu noteicis, pamatojoties uz likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1pantu, atzīstot, ka pieteicēja kā darba devēja ir nodarbinājusi [pers. A], nenoslēdzot darba līgumu.

Atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1panta pirmajai daļai Valsts ieņēmumu dienests piedzen no darba devēja obligātās iemaksas gadījumā, ja darba devējs ir nodarbinājis vai nodarbina personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, un ir aprēķinājis vai izmaksājis vai viņam bija jāaprēķina un jāizmaksā darba ņēmējam ienākums.

Tādējādi secināms, ka minētā tiesību norma neattiecas uz ikvienu darba ņēmēju, bet tā piemērojama tikai tad, ja persona ir nodarbināta atbilstoši šajā normā tieši uzskaitītajiem līgumiem, proti, ja persona ir bijusi nodarbināta uz darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līguma pamata (*Senāta 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-36/2011 (A42540707) 5.punkts*). Tādējādi tiesa pamatoti norādīja, ka, lai atzītu, ka šajā gadījumā ir piemērojams likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1pants, ir jāpierāda, ka pieteicējas kā darba devējas un [pers. A] kā darbinieka starpā bija nodibinātas tieši darba tiesiskās attiecības.

Kā tas ir atzīts Senāta praksē, uz kuru pamatoti norādījusi arī tiesa, lai strīdus gadījumā secinātu, vai persona ir bijusi nodarbināta uz darba līguma pamata, ir jāiegūst tieši vai netieši pierādījumi tam, ka iespējamā darba devēja un nodarbinātās personas starpā bija panākta vienošanās par darba līguma būtiskajām sastāvdaļām, tostarp par darba veikšanu par atlīdzību, un ka darbs tika veikts tieši darba tiesisko attiecību ietvaros. Lai pareizi konstatētu, vai konkrēta darba (uzdevuma) veikšana notikusi tieši darba tiesisko attiecību ietvaros, ir vērtējams, vai pastāv darba tiesisko attiecību iezīmju kopums. Viena no iezīmēm ir, ka tās ir atlīdzības attiecības. Taču par darba tiesisko attiecību esību var liecināt arī citas iezīmes, kas vērtējamas kopumā, piemēram, ka svarīgāks ir darba process, nevis tikai darba rezultāts; ka darbinieks ir pakļauts noteiktai darba kārtībai un darba devēja norādījumiem; ka tās ir ilgstošas, turpinātas tiesiskās attiecības, jo tās parasti nenodibina uz vienu darba izpildījumu (*Senāta 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr. SKA-36/2011 (A42540707) 5., 6. un 7.punkts; senatoru kolēģijas 2013.gada 15.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA-271/2013 (A42756109) 5. un 6.punkts*).

Tiesa, vērtējot Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu, atzinusi, ka dienests nav ieguvis ne tiešus, ne netiešus pierādījumus tam, ka starp [pers. A] un pieteicēju tika nodibinātas tieši darba tiesiskās attiecības, proti, dienests nav vērtējis, vai attiecīgajā gadījumā pastāv darba tiesisko attiecību iezīmju kopums, un personu starpā bija panākta vienošanās par darba līguma būtiskajām sastāvdaļām. Audita veikšanas laikā dienests nav ieguvis tādus pierādījumus un nav vērtējis tādus lietas apstākļus, kas varētu norādīt uz iespējamām darba tiesisko attiecību iezīmēm, tostarp nav pieprasījis paskaidrojumus no paša [pers. A] saistībā ar attiecīgo darbu veikšanu, kā arī nav vērtējis šo darbību raksturu un mērķi kopsakarā ar pašu personu paskaidrojumiem un to turpmāko rīcību ar attiecīgajiem transportlīdzekļiem. Dienesta lēmums pēc būtības ir balstīts uz neapstiprinātiem apgalvojumiem un pieņēmumiem par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu.

Tādējādi arī šajā gadījumā nav pamata atzīt, ka Valsts ieņēmumu dienests aprēķinus saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu” 16.1pantu veicis, pamatojoties uz tā rīcībā esošo informāciju.

[10] Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmās daļas 3.punkts noteic, ka tiesa taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu. Savukārt atbilstoši minētā panta otrajai daļai un, ņemot vērā, ka šajā lietā prasījums ir par pieteicējai nelabvēlīga administratīvā akta atcelšanu, tiesa ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā.

Tiesa, izvērtējot dienesta lēmuma pamatojumu un lietā esošus pierādījumus, atzina, ka veiktais nodokļu aprēķins ir balstīts uz pieņēmumiem un ar konkrētiem pierādījumiem un dienesta izvērtējumu neapstiprinātiem apgalvojumiem un neatbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta sestās daļas 5.punktam un septītās daļas 2.punktam. Kā jau tika norādīts, Senāts piekrīt šim tiesas secinājumam un kļūdas tajā nesaskata. Arī dienesta kasācijas sūdzības argumenti nerada šaubas par tiesas sprieduma tiesiskumu.

Senāts tāpat piekrīt tiesas apgalvojumam, ka tiesai nav piešķirtas pilnvaras iejaukties iestādes kompetencē un pašai izlemt tos jautājumus, kuri sākotnēji jāizvērtē un jāizlemj konkrētajai kompetentajai valsts pārvaldes iestādei, jo administratīvās tiesas uzdevums ir kontrolēt valsts pārvaldes iestādes lēmumu un rīcības tiesiskumu, nevis iestāties iestādes vietā un izlemt iestādes kompetencē ietilpstošus jautājumus.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 12.septembra spriedumu daļā, ar kuru apmierināts SIA „Adreko” pieteikums, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.