NORAKSTS
Lieta Nr.142179911
1-976-12/6

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S
Latvijas Republikas vārdā
Rīgā, 2012.gada 13.decembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese E.Apīne,

piedaloties pie administratīvās atbildības sauktās SIA *„/Nosaukums/"* pārstāvei *S.S.*,
iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvei *L.R.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvā pārkāpuma lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA *„/Nosaukums/"* (reģ.Nr.*/reģistrācijas numurs/*) sūdzību par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011.gada 24.marta lēmuma Nr.22.5/21083 „Par SIA *„/Nosaukums/"* sūdzības izskatīšanas rezultātiem" atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests 2010.gada 16.decembrī veica SIA *„/Nosaukums/"* struktūrvienības „Kafejnīca" tematisko pārbaudi par tēmām „Tirdzniecība", „Pakalpojumu sniegšana", „Darba devēji" un „Grāmatvedības uzskaite", par ko tika sastādīts Tematiskās pārbaudes akts Nr.23.1.2/838. Pārbaudē Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk arī – VID) konstatēja pārkāpumus darījumos ar skaidru naudu, par ko 2011.gada 12.janvārī tika sastādīts Administratīvā pārkāpuma protokols NK Nr.002808 (turpmāk arī – Protokols). Protokolā norādīts, ka SIA *„/Nosaukums/"* darījumos ar *T.P.* nav ievērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmās daļas nosacījumus, kas nosaka, ka „nodokļu maksātājiem, izņemot fiziskas personas, kuras nav individuālie komersanti, nav atļauts veikt skaidrā naudā darījumus, kuru summa pārsniedz 10000 latu (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās)" *(lietas 30.-31.lapa).*

2011.gada 24.janvārī VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridiskās daļas vadītājas vietniece pieņēma lēmumu Nr.F04/NK002808 administratīvā pārkāpuma lietā (turpmāk arī – sākotnējais

lēmums), ar kuru sauca pie administratīvās atbildības SIA *„/Nosaukums/”* par Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa (turpmāk arī – LAPK) 159.^{7} panta trešās daļas pārkāpumu, piemērojot naudas sodu Ls 5092,50 *(lietas 13.-15.lapa).*

Izskatot pie administratīvās atbildības sauktās personas 2011.gada 21.februāra sūdzību *(lietas 10.-12.lapa),* ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011.gada 24.marta lēmumu Nr.22.5/21083 „Par SIA *„/Nosaukums/”* sūdzības izskatīšanas rezultātiem” (turpmāk arī – Lēmums) *(lietas 7.-9.lapa)* sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pie administratīvās atbildības sauktā persona SIA *„/Nosaukums/”* (turpmāk arī – sūdzības iesniedzēja) sūdzībā tiesai lūdz Lēmumu atcelt un paskaidro, ka nav strīda par to, ka sūdzības iesniedzēja 2010.gadā ir slēgusi ar *T.P.* vairākus darījumus, saskaņā ar kuriem sūdzības iesniedzējai izsniegti vairāki aizdevumi, kas iemaksāti kasē. Strīds ir par to, vai noticis viens vai vairāki darījumi ar skaidru naudu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 11.punktu darījums ir darbība tiesisku attiecību nodibināšanai, grozīšanai, turpināšanai vai izbeigšanai. Līdzīga jēdziena „darījums” definīcija ir dota arī Civillikuma 1403.pantā. Saskaņā ar minētajiem un Civillikuma 1533.pantu un 1934.pantu aizdevuma līgums ir reāllīgums un noslēgts ar brīdi, kad aizņēmējs ir saņēmis nolīgto aizdevumu. Konkrētajā situācija spēkā ir stājušies vairāki aizdevuma līgumi, kas noslēgti dažādos laika periodos par dažādām summām. Katrā atsevišķā darījumā sūdzības iesniedzējai ir aizdota nauda ar cerību, ka turpmāk tā nebūs jāaizdod.

Darījuma pušu griba ir pausta katrā gadījumā atsevišķi un vērtēt šos darījumus kā vienotu darījumu nav pamata. Sūdzības iesniedzējas pārliecību apstiprina arī Lēmumā norādītais, ka par 2010.gada 5.janvāra darījumu ir iestājies noilgums, jo, ja Lēmuma autors uzskatīja, ka ir noticis vienots darījums, tad šādam lēmumam nebūtu pamata.

Lai piekristu Lēmumā ietvertajiem secinājumiem, ir nepieciešams konstatēt, ka starp līgumslēdzējiem pastāvējis vienots „jumta līgums”, taču šāda līguma nav un darījuma dalībnieki to ir apliecinājuši. Lēmumā nav arī norādīts, kad tieši sūdzības iesniedzēja un *T.P.* par šo vienoto darījumu ir vienojušies.

Iestādes kļūdainā tiesību normu interpretācija ir novedusi pie nepareizas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta pirmās daļas interpretācijas, neizprotot jēdzienus „darījumi” un „operācijas”. Administratīvā pārkāpuma sastāvs sūdzības iesniedzējas darbībās nav konstatējams.

[3] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk arī – iestāde) 2011.gada 25.maija rakstveida paskaidrojumā tiesai norāda, ka sūdzība netiek atzīta *(lietas 20.lapa).* Iestāde norāda, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta pirmā daļa noteic konkrētu aizliegumu veikt skaidrā naudā darījumus, kas pārsniedz Ls 10000, nosakot skaidras naudas lietošanas ierobežojuma apmēru.

[4] Tiesas sēdē pie administratīvās atbildības sauktās personas pārstāve iesniegto sūdzību uzturēja, atsaucoties uz sūdzībā ietvertajiem argumentiem.

Iestādes pārstāve tiesas sēdē norādīja, ka Lēmums ir atstājams negrozīts, atsaucoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos ietvertajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[5] Ar Lēmumu sūdzības iesniedzēja saukta pie administratīvās atbildības par LAPK 159^{7}.panta trešās daļas pārkāpumu, proti, „par darījuma veikšanu skaidrā naudā, ja darījuma summa pārsniedz desmittūkstoš latus, izņemot kuģu un gaisakuģu aģentēšanas komercsabiedrību darījumu un starptautisko autopārvadājumu un kravas ekspedīcijas darījumu, - uzliek naudas sodu fiziskajām personām un juridiskajām personām piecpadsmit procentu apmērā no darījuma summas".

Sūdzības iesniedzējai kā juridiskai personai ar Lēmumu piemērots naudas sods 15% apmērā kā Ls 5092,50, kas ir 15% no darījuma ar *T.P.* par Ls 33950.

Pārbaudot lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar sūdzības iesniedzējas paskaidrojumiem, tiesa, ievērojot LAPK $289.^{13}$ panta trešo daļu, atzīst, ka pārsūdzētajā Lēmumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, un pievienojas iestādes nolēmuma motivācijai. Iestāde pamatoti ir konstatējusi administratīvā pārkāpuma sastāvu sūdzības iesniedzējas darbībās un pareizi piemērojusi tiesību normas, saucot personu pie administratīvās atbildības un nosakot pamatotu sodu.

[6] Sūdzības iesniedzējas argumentācija, kas attiecināma uz civiltiesisku darījumu īpatnībām, nav tiešā veidā attiecināma uz publisko tiesību normām un tajās noteikto regulējumu. Tiesa piekrīt sūdzības iesniedzējas pārstāvei par aizdevuma līguma kā reāllīguma tiesisko dabu, ka gadījumā, ja sūdzības iesniedzējai būtu jāvēršas vispārējās jurisdikcijas tiesā par parāda atgūšanu, tai būtu jāpamato ar pierādījumiem katrs atsevišķs aizdevums, pievienojot gan aizdevuma līgumu, gan tā izpildi un citu saistību raksturojošo elementu pierādījumus, tomēr izskatāmajā lietā personas atbildība ir saistāma ar publisko tiesību normu prasību ievērošanu.

Ja aizdevuma līgumi starp sūdzības iesniedzēju un *T.P.* neskartu publisko tiesību jomu un nebūtu attiecināmi uz valsts budžetu un sūdzības iesniedzējas kā nodokļu maksātājas pienākumiem, tad, protams, nav noliedzams tas, ka privāttiesiski personas šos līgumus var noslēgt un vērtēt pēc saviem ieskatiem, ja vien netiek pārkāptas vispārīgās darījumu noslēgšanas prasības, piemēram, Civillikuma 1415.pantā ietvertās.

Salīdzinājumam tiesa norāda, ka privāttiesiskā kārtā *T.P.* un sūdzības iesniedzēja par šo vienošanos, ar kuru valdes priekšsēdētāja aizdod komersantam naudas līdzekļus, vispār varēja nenoformēt rakstveida dokumentus, ja vien aizdevuma faktu abas līgumslēdzējpuses apstiprina. Taču atbilstoši publisko tiesību noteikumiem, tostarp, likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām, publiskajās tiesībās pastāv pierādīšanas pienākums.

VID Lēmumā pamatoti ir norādījis, ka aizdevuma līgumi ir noslēgti viena ekonomiskā rezultāta sasniegšanai un tikuši realizēti ilgstošā laika periodā, jo tas apstiprinās ar lietas materiāliem un *T.P.* 2011.gada 10.janvāra paskaidrojumu *(lietas 67.lapa),* no kura redzams, ka naudas līdzekļi sūdzības iesniedzējas kontā ieskaitīti sistemātiski laika periodā jau no 2005.gada 1.maija līdz 2010.gada 30.novembrim par kopējo summu Ls 83756,12. Izskatāmajā lietā tiesa neatzīst par ticamu sūdzības iesniedzējas pārstāves argumentāciju, ka naudas līdzekļu aizdevumiem bijis īslaicīgs raksturs un tie katru mēnesi realizēti ar cerību, ka nākamajā mēnesī

šādai darbībai nebūs nepieciešamības. Ir saprotams, ka aizdevuma summas, kas iemaksātas komersanta kasē, ir bijušas atkarīgas no ikmēneša ienākumiem un vajadzībām, taču faktiski šīs darbības arī tiesas vērtējumā ir uztveramas kā viens darījums likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmās daļas izpratnē.

Līdz ar to, ja privāttiesiski darījumi pēc formas atbilst atsevišķu darījumu pazīmēm, tiesas vērtējumā no publisko tiesību viedokļa tas atzīstams par vienu darījumu, jo katru mēnesi, ar regularitāti, kas faktiski atbilst pat kredītlīnijas pazīmēm, sūdzības iesniedzējas kasē tikuši ieskaitīti skaidrās naudas līdzekļi *(lietas 68.-81.lapa).* Visi lietā esošie aizdevuma līgumi *(lietas 53.-61.lapa)* ir vienādi un to noslēgšanas nolūks ir identisks, proti, aizdevums „saimnieciskajām vajadzībām" bez procentu izmaksas, katrā līgumā mainoties tikai datumiem un ikmēneša naudas summai.

Lai arī tiesas ieskatā pastāv iespēja, ka šāda rakstura darījumu vērtējumā varētu nonāk pie cita rezultāta, kad dotu pamatu atzīt, ka katram darījumam ir patstāvīgs raksturs, izskatāmajā lietā tiesa šādus apstākļus nekonstatē.

Apstāklis, ka iestāde nav iekļāvusi darījumu kopumā 2010.gada 5.janvāra aizdevuma summu *(lietas 53.lapa)* ir saistāms nevis ar sūdzības iesniedzējas apgalvojumu, ka iestāde katru darījumu uztvērusi kā atsevišķu darījumu, bet gan to, ka šai summai, kas ietverta 2010.gada 5.janvāra līgumā (Ls 3200) ir iestājies noilgums LAPK 37.panta izpratnē, kas liedz iestādei iekļaut šos naudas līdzekļus soda apmēra noteikšanai. Līdz ar to soda sankcijā iestāde pamatoti ir noteikusi 15% no Ls 33950, nevis Ls 37150.

[7] Sūdzības iesniedzējas un iestādes pārstāves tiesas sēdē atsaucās uz vairākiem tiesu nolēmumiem citās lietās par LAPK 159^7.panta trešās daļas piemērošanu.

Sūdzības iesniedzējas norādītajā Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu nama 2012.gada 7.novembra spriedumā lietā Nr.A420551811 tiesa tieši ir secinājusi, ka „likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmās daļas 2.teikumā noteikts aizliegums veikt skaidrā naudā darījumus, kuru summa pārsniedz 10 000 latu, neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās. Ņemot vērā šajā tiesību normā ietverto atrunu par darījuma operācijām, tiesa secina, ka jēdziens „summa" attiecas uz atsevišķu darījumu un tā ietvaros veiktajām operācijām, nevis uz vairāku darījumu summu, jo pretējā gadījumā šādas atrunas iekļaušanai nebūtu jēgas. Tādējādi tiesa secina, ka likumdevējs LAPK $159.^7$ panta trešajā daļā minētā jēdziena „darījuma summa" saturā ietvēris gan jebkuru atsevišķi noformētu darījumu, gan arī darījumu, kas mākslīgi sadalīts vairākos darījumos vai operācijās" *(skat. sprieduma [8]punktu)*. Šādu tiesas secinājumu nevar atzīt par absolūtu, jo, pirmkārt, tas nav stājies spēkā, jo atrodas augstākā instancē ar apelācijas sūdzību, bet, otrkārt, Kurzemes apgabaltiesas 2012.gada 27.septembra spriedumā lietā Nr.136013212, interpretējot tiesību normas, proti, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmā daļa, atzīstot, ka darījumi ar skaidru naudu ir vērtējami nevis pēc darījuma dokumentu skaita viena mēneša ietvaros, bet darījuma mērķa *(sal. skat. arī Rīgas apgabaltiesas 2012.gada 10.oktobra spriedumu lietā Nr.142249011).* Tādējādi augstākas instances tiesas nolēmumā ir dots skaidrojums, kas aptver ne tikai dokumentu skaitu, bet darījuma mērķi, nolūku, ko savā Lēmumā ietvērusi arī iestāde.

Sūdzības iesniedzējas norādītajā Administratīvās rajona tiesas Liepājas tiesu nama 2012.gada 28.novembra spriedumā lietā Nr. 142248812 atšķiras lietas faktiskie apstākļi ar to, ka starp diviem komersantiem noslēgtie līgumi nodrošināja ilgstošu pakalpojumu saņemšanu, veicot maksājumus saskaņā ar ikreizējiem rēķiniem. Izskatāmajā lietā apstākļi nav vērtējami kā līdzīgi, jo sūdzības iesniedzēja ir katru reizi noformējusi gan jaunu līgumu, gan kases ieņēmumu orderi.

Iestādes minētie Administratīvās rajona tiesas spriedumi lietā Nr.142259411 (2012.gada 17.oktobris), lietā Nr.142159811 (2012.gada 1.oktobris) un lietā Nr.420430811 (2012.gada 14.aprīlis) nemaina tiesas vērtējumu, jo, kā tiesa jau norādīja, tad izskatāmajā lietā tā atzīst par pamatotu un pareizu iestādes Lēmumu.

Tiesa atzīst, ka ar iestādē iegūtiem un nostiprinātiem pierādījumiem ir pierādīts LAPK 159^{7}.panta trešās daļas sastāvs, un Lēmums, ar kuru sūdzības iesniedzēja ir saukta pie administratīvās atbildības, ir atstājams negrozīts.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa $289.^{12}$panta otrās daļas 1.punktu, $289.^{17}$panta pirmo daļu un $289.^{18}$panta pirmo daļu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

atstāt negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011.gada 24.marta lēmumu Nr.22.5/21083 „Par SIA *„/Nosaukums/”* sūdzības izskatīšanas rezultātiem”, SIA *„/Nosaukums/”* (reģ.Nr.*/reģistrācijas numurs/*) sūdzību noraidīt.

Spriedumu var pārsūdzēt Rīgas apgabaltiesā 10 darba dienu laikā no sprieduma paziņošanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese /paraksts/ E.Apīne

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvā rajona tiesas
tiesnese _____E.Apīne
Rīgā, 2012.gada 13.decembrī