NORAKSTS
Lieta Nr.A420739710
(A00767-12/4)

**SPRIEDUMS**
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 4.aprīlī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese D.Ābele,

piedaloties pieteicēja SIA „Palink" pārstāvēm *S.D.* un *I.B.* un atbildētāju Latvijas Republikas pārstāvošās iestādes - Valsts ieņēmumu dienesta - pārstāvim *E.H.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Palink" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 22.jūlija lēmuma Nr.22.4/37635 atcelšanu.

## Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) no 2010.gada 25.februāra līdz 21.maijam veica SIA „Palink" komplekso auditu par uzņēmuma ienākuma nodokli (turpmāk – UIN) par 2008.gadu un pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) par 2008.gadu un 2009.gadu. Auditā konstatēts, ka SIA „Palink" plānotos preču zudumus 2008.gadam bija noteikusi 3% apmērā no preču iepirkšanas izdevumiem 2008.gadā.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju trešās audita daļas 2010.gada 21.maija lēmumu Nr.23.15/599 (turpmāk – sākotnējais lēmums) nolemts SIA „Palink" samazināt 2008.gada zaudējumus par Ls 232 491.

[2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk VID) 2010.gada 22.jūlija lēmumu Nr.22.4/37635 (turpmāk – Lēmums) ir nolemts atcelt sākotnējo lēmumu daļā, ar kuru samazināti 2008.gada zaudējumi par Ls 3321, un atstāt negrozītu daļā, ar kuru samazināti 2008.gada zaudējumi par Ls 229 170.

Lēmumā konstatēts, ka atbilstoši apstiprinātajam SIA „Palink" plānoto zudumu normatīvu aprēķinam zudumu norma konkrētajam taksācijas periodam tika noteikta kā vidējā svērtā visām produktu grupām, proti, 2005.gadā - 2% ((faktiskie zudumi Ls 92 074,95 : gada preču iepirkšanas izdevumi Ls 3 784 000,59) x 100%), 2006.gadā - 3% ((Ls 292 729,94 : Ls 11 432 473,4) x 100%) un 2007.gadā - 3% ((Ls 582 826,83 : Ls 20 495 376,91) x 100%). Tādējādi, ņemot vērā minēto, zudumu normatīvs 2008.gadam tika noteikts 3% apmērā no gada preču iepirkšanas izdevumiem ((2 + 3 + 2) : 3).

Lēmumā, atsaucoties uz Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.556), Latvijas Grāmatvedības standarta Nr.1 „Finanšu pārskata sagatavošanas pamatnostādnes" (turpmāk – Standarts Nr.1) 15.punktu un Latvijas Grāmatvedības standarta Nr.4 „Grāmatvedības politikas maiņa, grāmatvedības aplēšu izmaiņas un iepriekšējo periodu kļūdas" (turpmāk – Standarts Nr.4) 8.punktu, secināts, ka no pārbaudei uzrādītajiem komercsabiedrības grāmatvedības reģistriem konstatējams, ka faktiskie grāmatvedības uzskaites dati ir iegrāmatoti ar precizitāti 2 cipari aiz komata. Ņemot vērā, ka izdevumu summas, kas izmantotas plānoto zudumu aprēķinā, ir iegrāmatotas ar precizitāti 2 cipari aiz komata, tad arī plānoto zudumu noteikšanā jāizmanto vienota un konsekventa pieeja,

norādot normatīva procentu vērtību ar precizitāti 2 cipari aiz komata, to nenoapaļojot līdz veselam skaitlim, jo konkrētajā gadījumā nav pamata šāda veida noapaļošanai un tā būtiski ietekmē ar UIN apliekamā ienākuma (zaudējumu) noteikšanu.

Tādējādi, ņemot vērā minēto, secināts, ka SIA „Palink" plānoto zudumu norma 2005.gadā ir nosakāma 2,43% ((Ls 92 074,95 : Ls 3 784 000,59) x 100%) apmērā, nevis 2,4%, kā to noteikusi VID Nodokļu kontroles pārvalde, 2006.gadā – 2,56% ((Ls 292 729,94 : Ls 11 432 473,4) x 100%) apmērā, nevis 3% un 2007.gadā – 2,84% ((Ls 582 826,83 : Ls 20 495 376,91) x 100%) apmērā, nevis 2,8%. Līdz ar to SIA „Palink" zudumu normatīvs 2008.gadam nosakāms 2,61% apmērā ((2,43 + 2,56 + 2,84) : 3), nevis 2,6% apmērā, kā to noteikusi VID Nodokļu kontroles pārvalde.

Ņemot vērā SIA „Palink" iegrāmatotos preču iepirkšanas izdevumus 2008.gadā Ls 33 212 905,86 un noteikto plānoto preču zudumu normatīvu 2,61% apmērā, secināts, ka komercsabiedrības plānotie preču zudumi 2008.gadā nosakāmi Ls 866 856,84 (Ls 33 212 905,86 x 2,61%) apmērā, nevis Ls 863 535,55, kā to noteikusi VID Nodokļu kontroles pārvalde. Tādējādi secināts, ka SIA „Palink" deklarētie faktiskie zudumi 2008.gadā Ls 1 096 026,39 pārsniedz plānotos preču zudumus Ls 866 856,84 par Ls 229 169,55, nevis par Ls 232 490,84, kā to noteikusi VID Nodokļu kontroles pārvalde.

[3] 2010.gada 2.septembrī tiesā saņemts SIA „Palink" (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikums par Lēmuma atcelšanu, kurā norādīti šādi apsvērumi:

[3.1] Lēmumā ietvertais secinājums, ka SIA „Palink" plānoto zudumu norma nosakāma ar precizitāti 2 cipari aiz komata, to nenoapaļojot līdz veselam skaitlim, nav pamatots ar tiesību normām, tādējādi nav ievērots Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 11.pantā noteiktais likuma atrunas princips.

[3.2] Pieteicējs rīkojās atbilstoši Ministra kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 "Likuma "Par uzņēmuma ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" 45. un 46.punktu prasībām un nav pārkāpis nevienu normatīvu aktu.

[3.3] Lēmums satur nepamatoti paplašinātu Standarta Nr.1 15.punkta un Standarta Nr.4 8.punkta interpretāciju un nepamatoti piemēro analoģiju, kā rezultātā izdarīts kļūdains secinājums par pieteicēja plānotā zudumu normatīva noapaļošanas nepamatotību.

[3.4] Lēmumā nav norādes uz tiesību normu, ar kuru tiktu regulēta plānoto zudumu normatīvā noapaļošanas metode vai noteikts precizitātes līmenis, vai ar kuru tiktu aizliegta noapaļošana līdz veselam skaitlim.

[3.5] UIN apliekamo ienākumu ietekmē preču zudumi, kuru aprēķināšanas kārtību nosaka uzņēmuma grāmatvedības organizācijas dokumenti. Savukārt normatīvie akti nereglamentē preču zudumu aprēķinu metodiku. Zudumu prognozi un uzskaiti nosaka nodokļu maksātāja vadība. Maksātājs, ņemot vērā savas produkcijas īpatnības, pats reglamentē preču zudumu prognozes un atskaiti. Līdz ar to preču zudumu noteikšana notiek tikai un vienīgi saskaņā ar maksātāja uzskaites metodiku.

[3.6] Lēmumā ietvertais secinājums, ka SIA „Palink" plānoto zudumu normatīvs 2008.gadam nosakāms 2,61%, bet SIA „Palink" deklarētie zaudējumi ir samazināmi par Ls 229170 (VID aprēķinātā starpība starp plānotiem un faktiskiem zudumiem, aprēķinot plānoto zudumu vērtību, izejot no 2,51% likmes), nav pamatots ar tiesību normām un tādēļ atceļams pilnā apmērā.

[3.7] Lēmumā ietvertais secinājums par to, ka administratīvajā procesā nav pieļauta APL 10.pantā nostiprinātā tiesiskās paļāvības principa neievērošana, nav pamatots un neatbilst faktiskiem apstākļiem.

[3.8] Lēmumā ir kļūdaini norādīts, ka no 2009.gada 20.janvāra audita pārskata Nr.11 nav konstatējams nodokļu administrācijas skaidrs izteikums par plānoto preču zudumu normatīvu aprēķināšanas pareizību un atbilstību normatīvajiem aktiem, uz ko varēja paļauties maksātājs.

[3.9] SIA „Palink" pie zudumu aprēķināšanas metodikas izmantošanas ir balstījusies arī uz APL 10.pantā noteikto tiesiskās paļāvības principu, saskaņā ar kuru privātpersona var paļauties, ka iestādes rīcība ir tiesiska un konsekventa, proti, ja VID, veicot iepriekšējos auditus, bija atzinusi, ka SIA „Palink" uzņēmuma ienākuma nodokļa aprēķināšanā nav konstatētas neatbilstības, tad pieteicējs prezumēja, ka attiecīgi arī zudumu normatīva aprēķināšanas metodika atbilst normatīvo aktu prasībām.

[3.10] Lēmumā izteiktais viedoklis, saskaņā ar kuru „tiesiskās paļāvības princips nav absolūts" nav pamatots attiecībā uz administratīvo procesu, jo APL 4.panta 3.daļa nosaka: administratīvajam aktam (...) jāatbilst šā panta pirmajā daļā minētajiem vispārējiem tiesību principiem.

[4] Atbildētāju pārstāvošā iestāde – Valsts ieņēmumu dienests - rakstveida paskaidrojumā tiesai prasījumu neatzīst, uzskata pieteikumu par nepamatotu un noraidāmu.

[5] Tiesas sēdē pieteicēju pārstāves uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, pamatojoties uz pieteikumā tiesai norādītajiem apstākļiem.

Tiesas sēdē atbildētāju pārstāvošās iestādes pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un paskaidrojumā tiesai norādītajiem apstākļiem.

## Motīvu daļa

[6] Tiesa, noklausoties procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējot lietas materiālus, atzīst, ka pieteikums ir pamatots un apmierināms.

[7] Tiesa konstatē, ka lietā nav strīda par to, ka faktiskie grāmatvedības uzskaites dati ir iegrāmatoti ar precizitāti 2 cipari aiz komata, bet plānotie zudumi – viens vesels skaitlis procentuālā izteiksmē.

Lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti ir izdarījis secinājumus, ka arī plānoto zudumu aprēķināšanā ir jāizmanto normatīva procentu vērtība ar precizitāti 2 cipari aiz komata, to nenoapaļojot līdz veselam skaitlim, jo konkrētajā gadījumā nav pamata šāda veida noapaļošanai un tā būtiski ietekmē ar UIN apliekamā ienākuma (zaudējumu) noteikšanu.

[8] Lēmums, kas pieteicējam ir nelabvēlīgs administratīvs akts, ir pamatots ar šādām tiesību normām:

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5.panta ceturtā daļa noteic, ka *pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaitāmi arī ziedojumi vai dāvinājumi citām personām, galvojuma summas, kuras nodokļa maksātājam kā galviniekam ir jāizmaksā saskaņā ar galvojuma līgumu, atskaitījumi no peļņas, apgrozījuma vai cita bāzes lieluma, kurus nodokļa maksātājs veic pēc savas iniciatīvas, pēc tā īpašnieka rīkojuma vai saskaņā ar likumiem, un tādi izdevumi, kas ekonomiski nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību*.

Ministru kabineta 2006.gada 4.jūlija noteikumu Nr.556 „Likuma "Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.556) 45.punkts noteic, ka, *piemērojot likuma 5.panta ceturto daļu, nodokļu maksātājs savu apliekamo ienākumu nedrīkst samazināt par šajā panta daļā minētajām summām, kā arī citām summām, kuru izmaksāšana nav ekonomiski saistīta ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Pārbaudot nodokļu maksātāja apliekamā ienākuma pareizību, Valsts ieņēmumu dienests nosaka, vai izdevumi ir ekonomiski saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, kā arī izvērtē to būtību un izmaksāšanas pamatu*, bet 46.punkts noteic, ka, *piemērojot likuma 5.panta ceturto*

*daļu, pie izdevumiem, kas nav ekonomiski saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita preces zudumus un norakstīto preču vērtību, kas pārsniedz nodokļu maksātāja plānoto zudumu normatīvus taksācijas periodam. Plānoto zudumu normatīvus taksācijas periodam aprēķina, pamatojoties uz faktisko preču zudumu vērtību iepriekšējos trijos taksācijas periodos. Jaunizveidotiem komersantiem, kā arī tādiem saimnieciskās darbības veicējiem, kuru darbības veids, izmantotās izejvielas vai pārdodamo preču sortiments ir būtiski mainījies, plānoto zudumu normas aprēķina, pamatojoties uz attiecīgā komersanta taksācijas gada prognozi un ievērojot saimnieciskās darbības specifiku. Ja preces zudumu norma ir noteikta speciālā normatīvajā aktā, nodokļu maksātājs preces zudumu normu nosaka saskaņā ar speciālajiem normatīvajiem aktiem*.

Standarta Nr.1 15.punkts noteic, ka *grāmatvedības politika ir konkrēti principi, nostādnes, metodes, noteikumi un prakse, ko uzņēmums lieto, sagatavojot finanšu pārskatu. Grāmatvedības politikas apraksta ilustratīvs piemērs ir sniegts standarta 2.pielikumā*.

Standarta Nr.4 8.punkts noteic, ka *vienveidīgu darījumu, faktu un notikumu uzskaitē uzņēmums piemēro konsekventu grāmatvedības politiku, izņemot, ja ārējie normatīvie akti un Latvijas grāmatvedības standarti īpaši nosaka vai atļauj posteņu dalījumu grupās, uz kurām attiecināma atšķirīga politika. Ja ārējie normatīvie akti un Latvijas grāmatvedības standarti nosaka vai atļauj šādu dalījumu, katrai grupai izvēlas un konsekventi piemēro atbilstošu grāmatvedības politiku*.

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta pirmā daļa noteic, ka *nodokļu maksātājam, kurš saņēmis Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas kontroles (pārbaudes, revīzijas) rezultātā pieņemto lēmumu, arī pārbaudes un revīzijas aktā minētos priekšlikumus nodokļu maksātājam, lēmumu par pārmaksāto nodokļu summu atmaksāšanu, viena mēneša laikā pēc to saņemšanas ir tiesības apstrīdēt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram*, bet piektā daļa noteic, *ja nodokļu maksātājs nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumam, viņam ir tiesības to pārsūdzēt tiesā*.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta piektajai daļai, lasot to kopsakarā ar 37.panta pirmo daļu, nodokļu maksātājam ir tieši paredzētas tiesības pārsūdzēt tiesā Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora lēmumu par Valsts ieņēmumu dienesta pārbaudes un revīzijas aktā minētajiem priekšlikumiem nodokļu maksātājam, lai gan šādi priekšlikumi nerada personai tiešas tiesiskas sekas ar galīga noregulējuma raksturu *(sal. Senāta 2010.gada 24.februāra lēmuma lietā Nr.SKA-298/2010 9. un 11.punktu)*.

[10] Tiesas ieskatā tas nozīmē, ka likumdevējs revīzijas aktā, par kādu ir atzīstams nodokļu revīzijas (audita) rezultātā sastādītais audita pārskats, minētajiem un nodokļu maksātājam adresētajiem priekšlikumiem ir piešķīris lielu nozīmi, kas zināmā mērā pilda informēšanas un brīdināšanas funkciju attiecībā pret nodokļu maksātāju, ka, piemēram, līdz šim piemērotais zudumu aprēķina veids procentuālā izteiksmē nav korekts un ir vērsts uz izvairīšanos nomaksāt nodokļus valsts budžetā, tādēļ uzņēmuma prakse ir maināma, un ka turpmāk nodokļu administrācija veiks pārrēķinu pēc iestādes norādītā principa un samazinās nodokļu maksātāju zaudējumus

par konkrēto audita periodu, ja plānoto zudumu vērtība procentuālā izteiksmē netiks aprēķināta ar tikpat ciparie aiz komata, kā tiek veikta izdevumu iegrāmatošana.

Tiesas ieskatā šādu priekšlikumu norādīšana atbilstu arī Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piektajā daļā minētajam labas pārvaldības principam (*noteic, ka valsts pārvalde savā darbībā ievēro labas pārvaldības principu. Tas ietver atklātību pret privātpersonu un sabiedrību, datu aizsardzību, taisnīgu procedūru īstenošanu saprātīgā laikā un citus noteikumus, kuru mērķis ir panākt, lai valsts pārvalde ievērotu privātpersonas tiesības un tiesiskās intereses*) un APL 10.pantā definētajam tiesiskās paļāvības principam (*noteic, ka privātpersona var paļauties, ka iestādes rīcība ir tiesiska un konsekventa. Iestādes kļūda, kuras pieļaušanā privātpersona nav vainojama, nedrīkst radīt privātpersonai nelabvēlīgas sekas*), jo īpaši tādā situācijā, kad nav imperatīvu tiesību normu, kas skaidri un viennozīmīgi noteiktu, ka, ja uzņēmums izdevumus iegrāmato ar 2 ciparie aiz komata, tad arī plānoto zudumu vērtība procentuālā izteiksmē ir aprēķināma ar 2 ciparie aiz komata.

[11] Augstākās Tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savā spriedumā ir norādījis, ka, lai noskaidrotu, vai tiesiskā paļāvība ir vai nav, jāatbild uz trīs jautājumiem: 1) vai bija kaut kas, uz ko varēja paļauties (skaidrs iestādes izteikums), 2) vai attiecīgā persona tiešām uz to paļāvās, 3) vai attiecīgā personas paļāvība ir aizsardzības vērta (sk. *The administration and you. A handbook. Strasbourg: Council of Europe Publishing,* 1996, lpp.18.) *(skat. Augstākās Tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 12.aprīļa spriedumu lietā SKA-93).*

Tiesas ieskatā konkrētajos tiesiskajos apstākļos, kad 1) tiesību normas skaidri un viennozīmīgi neregulē jautājumu par to, ka, ja uzņēmums izdevumus iegrāmato ar 2 ciparie aiz komata, tad arī plānoto zudumu vērtība procentuālā izteiksmē ir aprēķināma ar 2 ciparie aiz komata, 2) par iepriekšējo laika periodu 2006. - 2007.gadu ir veikts komplekss PVN un UIN audits un kontroles pasākuma ietvaros nav izteikti iebildumi par izmantoto metodi (zuduma procentos noapaļošana līdz veselam skaitlim) vai priekšlikumi par uzņēmuma prakses maiņu (lietas lapa 29-51), 3) VID izstrādātais un iestādes mājas lapā internetā pieejamais *Metodiskais materiāls par uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanu un maksāšanu* nesniedz norādījumus par to, ka gan izdevumu summas, gan plānotie zudumi procentuālā izteiksmē ir jāaprēķina ar vienādu ciparu skaitu aiz komata, tiesa atzīst, ka pieteicējam pastāvēja tiesiskā paļāvība, ka viņa piemērotais aprēķina veids ir pareizs.

[12] Tiesa neapstrīd VID norādīto, ka, rēķinot plānoto zudumu vērtību procentuālā izteiksmē un noapaļojot to uz veseliem skaitļiem, tiek aprēķināti lielāki zudumi nekā tad, ja piemēro 2 ciparus aiz komata, un šāda rīcība var būt vērsta uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Vienlaicīgi tiesas ieskatā konkrētajos tiesiskajos un faktiskajos apstākļos tas nevar būt pamats personai nelabvēlīga lēmuma pieņemšanai.

[13] Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka Lēmums nav pamatots un ir atceļams.

[14] Saskaņā ar APL 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Tātad atbildētājam, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums

atmaksāt pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu Ls 20 apmērā (*lietas lapa 6)* par pieteikuma iesniegšanu tiesā.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu, 253.panta pirmo daļu un 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

**nosprieda:**

**apmierināt** SIA „Palink" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 22.jūlija lēmumu Nr.22.4/37635 no tā pieņemšanas dienas.

Uzlikt pienākumu atbildētājam Latvijas Republikai atlīdzināt SIA „Palink" tās samaksāto valsts nodevu Ls 20 apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese *(paraksts)* D.Ābele

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas
tiesnese_____ D.Ābele
Rīgā, 2012.gada 4.aprīlī