NORAKSTS
Lieta Nr. A42435506
AA43-1059-08/5

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2008.gada 10.decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Zakrevska,
tiesneses I.Amona un S.Liniņa,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AVE TRANS" pilnvarotajai pārstāvei *L.B.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei Evitai Kuzmai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta par sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AVE TRANS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 15.maija lēmuma Nr.19/13253 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AVE TRANS" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2007.gada 27.augusta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas reģionālās iestādes Ziemeļu rajona nodaļas vadītājas 2006.gada 4.janvāra lēmumu 13.1.1/201, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo daļu un Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumu Nr.329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi" 3.punktu, SIA „AVE TRANS" uzlikta soda nauda Ls 1867,51 par to, ka SIA „AVE TRANS" 2005.gada oktobrī veica skaidrās naudas darījumus Ls 14328,86 apmērā, bet deklarāciju par 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktajiem darījumiem VID Rīgas reģionālās iestādes Ziemeļu rajona nodaļā iesniedza 2005.gada 14.decembrī, neievērojot noteikto iesniegšanas termiņu.

Nepiekrītot noteiktajai soda naudai, SIA „AVE TRANS" VID Rīgas reģionālās iestādes Ziemeļu rajona nodaļas vadītājas 2006.gada 4.janvāra lēmumu Nr.13.1.1/201 apstrīdēja VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram. VID Rīgas reģionālās iestādes direktors ar 2006.gada 7.marta lēmumu Nr.1.3/10255 nolēma atcelt VID Rīgas reģionālās iestādes Ziemeļu rajona nodaļas vadītājas 2006.gada 4.janvāra lēmumu Nr.13.1.1/201 daļā par noteikto soda naudu Ls 57,88 attiecībā uz skaidrā naudā veikto maksājumu Valsts kasē; atstāja negrozītu daļā par noteikto soda naudu Ls 1809,63.

[2] VID ģenerāldirektors, izskatot SIA „AVE TRANS" apstrīdēšanas iesniegumu, ar 2006.gada 15.maija lēmumu Nr.19/13253 (turpmāk – Lēmums), nolēma atstāt negrozītu VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2006.gada 7.marta lēmumu Nr.1.3/10255.

Pārsūdzētajā Lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] SIA „AVE TRANS" nav ievērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta un Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumu Nr.329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi" 3.punkta nosacījumus. SIA „AVE TRANS" normatīvajos aktos noteiktajā termiņā nebija deklarējusi 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktos darījumus, tādējādi VID pamatoti piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmajā daļā noteiktās soda sankcijas 5 procentu apmērā no Ls 1660,6 un šā panta otrajā daļā noteiktās soda sankcijas 15 procentu apmērā no Ls 11510,66, kopā nosakot soda naudu Ls 1809,63.

[2.2] Attiecībā uz SIA „AVE TRANS" sūdzībā norādīto, ka šajā gadījumā uzņēmumam jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^1$ panta otrajā daļā noteiktā atbildība par deklarācijas savlaicīgu neiesniegšanu, VID norāda, ka minētā tiesību norma nosaka atbildību par konkrēto nodokļu likumos paredzēto deklarāciju novēlotu iesniegšanu. Savukārt deklarācija par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem nav nodokļa deklarācija, un atbildību par tās nesavlaicīgu iesniegšanu nosaka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.pants.

[3] 2006.gada 19.jūnijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts SIA „AVE TRANS" pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteicēja nepiekrīt Lēmumam šādu apsvērumu dēļ.

[3.1] Deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem par 2005.gada oktobri pieteicēja iesniedza 2005.gada 14.decembrī. Pieteicēja nokavēja deklarācijas iesniegšanas termiņu par 29 dienām sakarā ar to, ka ēkas apsaimniekotājs veica ēkas remonta darbus. Remonta darbu veikšanas laikā 2005.gada 3.novembrī tika bojāta (pārrauta) lokālā datortīkla instalācija, kā rezultātā tika pārtraukta interneta pieslēguma pakalpojumu sniegšana pieteicējai. Ņemot vēra to, ka pieteicējas grāmatvedība tiek kārtota, izmantojot grāmatvedības datorprogrammu, lokālā datortīkla instalācijas bojājumu rezultātā tika bojāta arī pieteicējas grāmatvedības datu bāze, un pieteicēja kārtoja grāmatvedību neelektroniskā veidā, bez datorprogrammas. Pieteicēja deklarācijas iesniegšanas termiņu nokavējusi neparedzētu, no pieteicējas neatkarīgu iemeslu dēļ, un pieteicējai nebija nodoma neiesniegt nodokļu administrācijai deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem par 2005.gada oktobri.

[3.2] Ņemot vērā to, ka pieteicēja ir iesniegusi deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem par 2005.gada oktobri, kaut arī ar nokavējumu, atbildētājs, pieņemot Lēmumu, ir nepareizi interpretējis un nepamatoti

piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo un otro daļu, bet vajadzēja piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.[1] panta pirmās daļas 2.punktu.

[3.3] Lēmums, kas ir pieteicējai nelabvēlīgs, nesatur administratīvā akta lietderības apsvērumus, un tā pamatojumā nav norādīti iemesli, kāpēc VID Rīgas reģionālas iestādes Ziemeļu rajona nodaļas vadītāja pirms lēmuma pieņemšanas nenoskaidroja pieteicējas viedokli un argumentus lietā.

[4] Rakstveida paskaidrojumos tiesai atbildētājs pilnībā neatzīst pieteikumu un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz šādiem argumentiem.

[4.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmajā daļā noteikts, ka nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, katru mēnesi Ministru kabineta noteiktajā kārtībā deklarē visus mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās), kuru summa pārsniedz 1000 latu. Ja nav deklarēti skaidrā naudā veiktie darījumi, kuru summa pārsniedz 1000 latu, maksājama soda nauda 5 procentu apmērā no nedeklarēto darījumu kopsummas. Savukārt saskaņā ar šā panta otro daļu, ja šā panta pirmajā daļā minētie darījumi pārsniedz 3000 latu, maksājama soda nauda 10 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas; ja šie darījumi nav deklarēti Šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, - 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Pamatojoties uz citēto tiesību normu, kā arī ievērojot apstākli, ka pieteicēja nav deklarējusi 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktos darījumus, VID aprēķināja un papildu nomaksai budžetā pieteicējai noteica soda naudu Ls 1809,63 apmērā.

[4.2] Kā izriet no tiesai iesniegtā pieteikuma, pieteicēja neapstrīd faktu, ka tā nav deklarējusi 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktos darījumus normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā. Taču, neskatoties uz to, pieteicēja uzskata, ka VID nebija tiesīgs aprēķināt pieteicējai soda naudu. Kā norāda pieteicēja, soda nauda aprēķināma tikai tādos gadījumos, ja nodokļu maksātājs vispār nav deklarējis skaidrā naudā veiktos darījumus. Taču, tā kā pieteicēja šādus darījumus ir deklarējusi, bet ir nokavējusi deklarācijas iesniegšanas termiņu, tad soda naudas aprēķināšanai nav tiesiska pamata.

Šādam pieteicējas uzskatam atbildētājs nepiekrīt šādu apsvērumu dēļ.

[4.2.1] Kārtību un termiņus, kādos nodokļu maksātājiem jādeklarē skaidrā naudā veiktie darījumi, nosaka Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumi Nr.329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi".

Saskaņā ar šo noteikumu 3.punktu deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem darījuma dalībnieki iesniedz VID teritoriālajā iestādē atbilstoši attiecīgā darījuma dalībnieka juridiskajai adresei ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam. Respektīvi, šajā tiesību normā viennozīmīgi noteikta obligāta prasība deklarācijas iesniegšanai konkrētajā termiņā, proti, pieteicējai deklarāciju par 2005.gada

oktobrī skaidrā naudā veiktajiem darījumiem bija pienākums iesniegt līdz 2005.gada 15.novembrim. Tā kā pieteicēja attiecīgo deklarāciju līdz 2005.gada 15.novembrim VID teritoriālajai iestādei neiesniedza, par ko lietā strīds nepastāv, tad saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 30.pantu un Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumu Nr.329 ,,Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi" 3.punktu, pretēji pieteicējas apgalvojumiem, SIA ,,AVE TRANS" iestājas atbildība iemaksāt valsts budžetā soda naudu Ls 1809,63 apmērā.

[4.2.2] Pieteicēja uzskata, ka VID bija jāpiemēro nevis likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 30.pants, bet gan šī likuma 32.[1] pants, saskaņā ar kuru gadījumā, ja nodokļu maksātājs iesniedz nodokļu administrācijai konkrēto nodokļu likumos paredzētās deklarācijas, pārskatus vai nodokļu aprēķinus, neievērojot normatīvajos aktos noteiktos iesniegšanas termiņus, viņam par deklarācijas iesniegšanu ar novēlošanos atkarībā no novēlošanās ilguma tiek uzlikta soda nauda šajā tiesību normā paredzētajos apmēros.

Šādam pieteicējas apgalvojumam atbildētājs nepiekrīt, jo citētā tiesību norma nosaka atbildību par konkrēto nodokļu likumos paredzēto deklarāciju novēlotu iesniegšanu. Taču deklarācija par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem nav nodokļa deklarācija, kā to kļūdaini uzskata pieteicēja, un atbildību par tās iesniegšanu, neievērojot normatīvo aktu prasības, likumdevējs ir paredzējis nevis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.[1] pantā, bet gan šī likuma 30.pantā.

[4.2.3] Pieteicējas skatījumā VID administratīvais akts atceļams arī tāpēc, ka VID ir pārkāpis Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) normas, jo nav izvērtējis lietderības apsvērumus.

Arī šāds pieteicējas apgalvojums nav pamatots, jo saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 30.pantu VID ir pienākums izdod noteikta satura administratīvo aktu, saucot pieteicēju pie normatīvajos aktos paredzētās atbildības par attiecīgās kārtības neievērošanu. Lietderības apsvērumu vērtēšana būtu pieļaujama un nepieciešama tajos gadījumos, ja VID būtu piešķirtas izvēles tiesības attiecībā uz administratīvā akta izdošanu un tā saturu. Taču šajā gadījumā VID bija pienākums izdod administratīvo aktu par soda naudas piemērošanu pieteicējai. Tādējādi pieteicējas pārmetumi VID par APL normu neievērošanu nav pamatoti.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2007.gada 27.augusta spriedumu pieteikums par Lēmuma atcelšanu noraidīts.

Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Lietā nav strīda par to, ka deklarāciju pieteicēja iesniedza VID 2005.gada 14.decembrī, un ka pieteicējai bija pienākums deklarāciju iesniegt ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam, tas ir, līdz 2005.gada 15.novembrim.

Lietā ir strīds par to, kāda tiesību norma bija jāpiemēro, nosakot pieteicējai soda naudu un vai atbildētājs pamatoti piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo un otro daļu.

[5.2] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" (likuma redakcija, kas bija spēkā darījuma veikšanas laikā) 30.panta pirmo daļu nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, katru mēnesi Ministru kabineta noteiktajā kārtībā deklarē visus mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās), kuru summa pārsniedz 1000 latu. Ja nav deklarēti skaidrā naudā veiktie darījumi, kuru summa pārsniedz 1000 latu, maksājama soda nauda 5 procentu apmērā no nedeklarēto darījumu kopsummas.

Šā panta otrā daļa noteic, ja šā panta pirmajā daļā minētie darījumi pārsniedz 3000 latu, maksājama soda nauda 10 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas; ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, - 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumu Nr.329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi" (izdoti saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo un trešo daļu) 3.punkts noteic, ka deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem (pielikums) darījuma dalībnieki iesniedz VID teritoriālajā iestādē atbilstoši attiecīgā darījuma dalībnieka juridiskajai adresei ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam.

[5.3] Ar Lēmumu pieteicējai uzlikts pienākums samaksāt soda naudu par iepriekš minēto Ministru kabineta noteikumu Nr.329 noteiktajā kārtībā neiesniegto deklarāciju. Lai konstatētu, vai uzliktais pienākums ir tiesisks un pamatots, tiesai jānoskaidro, vai ir iestājušies tiesību normā paredzētie apstākļi, kā arī, vai uzliktais pienākums ir pietiekoši pamatots.

No iepriekš minētajām tiesībām normām izriet, ka taksācijas periods skaidrā naudā veiktajiem darījumiem ir viens mēnesis un, ka termiņš deklarācijas iesniegšanai VID par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem, kuru summa pārsniedz 1000 latu attiecīgajā taksācijas periodā, ir ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam.

[5.4] Pieteicēja 2005.gada 14.decembrī VID Rīgas reģionālās iestādes Ziemeļu rajona nodaļā iesniedza deklarāciju par 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktajiem darījumiem kopsummā Ls 14328,86 apmērā.

No minētajām tiesību normām izriet, ka pieteicējai deklarācija bija jāiesniedz līdz 2005.gada 15.novembrim. Tādējādi tiesa konstatē, ka atbildētājs ir pamatoti piemērojis tiesību normas, jo pieteicēja Ministru kabineta noteikumu Nr.329 noteiktajā termiņā neiesniedza deklarāciju.

[5.5] Pieteicēja uzskata, ka soda nauda aprēķināma tikai tādos gadījumos, ja nodokļu maksātājs vispār nav deklarējis skaidrā naudā veiktos darījumus, bet, ja ir nokavēts deklarācijas iesniegšanas termiņš, tad soda naudas aprēķināšanai nav tiesiska pamata.

No minētā izriet, ka pieteicēja uzskata, ka tiesību normās tieši nav noteikts – sākot ar kuru brīdi uzskatāms, ka nodokļu maksātājs skaidrā naudā veiktos darījumus nav deklarējis, kā arī nav noteikts, cik ilgu laika periodu varētu uzskatīt par deklarācijas iesniegšanas termiņa nokavējumu.

Tā kā tiesību teorijā tiek izšķirtas divu veida tiesības - materiālās un procesuālās tiesības, tad arī termiņi tiek pakārtoti šim iedalījumam un tiek izšķirti divu veidu termiņi - materiāltiesiskie un procesuālie. Materiāltiesisks termiņš nosaka materiālās tiesības pastāvēšanas un realizēšanas iespējas ilgumu. Tātad gadījumā, ja šāda termiņa tecējuma laikā minētās tiesības netiek izlietotas, personas prasījums par šādu tiesību realizāciju ir noraidāms. Procesuāls termiņš nosaka kādas procesuālas darbības veikšanas termiņu, kuru neievērojot zūd tikai tiesības veikt šo procesuālo darbību, piemēram, iesniegt apstrīdēšanas iesniegumu iestādē vai pieteikumu tiesā.

No citētajām tiesību normām izriet, ka pienākums iesniegt deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem ir ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam. Tiesa šajā gadījumā secina, ka šis termiņš ir uzskatāms par materiāltiesisku termiņu, un izbeidzoties likumā noteiktajam termiņam, uzskatāms, ka skaidrā naudā veiktie darījumi attiecīgajā taksācijas periodā nav deklarēti.

[5.6] No 2005.gada 14.decembrī iesniegtās deklarācijas redzams, ka 2005.gada oktobrī ir veikti šādi darījumi skaidrā naudā: ar Valsts kasi – Ls 1157,60, ar SIA „Premium Petroleum" – Ls 11510,66 un SIA „Auto Kada" – Ls 1660,60.

Darījums ar Valsts kasi Ls 1157,60 apmērā ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2006.gada 7.marta lēmumu Nr.1.3/10255 netiek uzskatīts par darījumu likuma „Par nodokļiem un nodevām" izpratnē.

Darījumam ar SIA „Premium Petroleum" Ls 11510,66 apmērā, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta otro daļu, atbildētājs pamatoti noteicis soda naudu 15 procentu apmērā. Jo, pirmkārt, darījuma summa pārsniedz 3000 latu, otrkārt, darījums netika deklarēts noteiktajā termiņā.

Darījumam ar SIA „Auto Kada" Ls 1660,60 apmērā, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo daļu, atbildētājs pamatoti noteicis soda naudu 5 procentu apmērā, jo darījums netika deklarēts noteiktajā termiņā.

Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka atbildētājs ir rīkojies atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam un pamatoti aprēķinājis pieteicējai soda naudu Ls 1809,63 apmērā.

[5.7] Pieteicējas argumentu, ka atbildētājam bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^{1}$ panta pirmās daļas 2.punkts, tiesa atzīst par nepamatotu.

Kā pamatoti norādījis atbildētājs, minētā tiesību norma nosaka atbildību par konkrēto nodokļu likumos paredzēto deklarāciju novēlotu iesniegšanu. Taču deklarācija par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem nav nodokļa

deklarācija, kā to kļūdaini uzskata pieteicēja, un atbildību par tās iesniegšanu, neievērojot normatīvo aktu prasības, likumdevējs ir paredzējis nevis likumā „Par nodokļiem un nodevām" 32.[1] pantā, bet gan šī likuma 30.pantā.

Tiesa secina, ka atbildētājs ir pareizi iztulkojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" normās noteikto, ņemot vērā to, ka likumdevējs ir noteicis īpašu kārtību skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanai, piešķirot lielu nozīmi noteiktībai un precizitātei šajā jomā.

[5.8] Pieteicējas arguments, ka Lēmums nesatur administratīvā akta lietderības apsvērumus, tiesa atzīst par nepamatotu.

Saskaņā ar APL 65.panta pirmo daļu, ja piemērojamā tiesību normā noteikts, ka izdodams konkrēta satura administratīvais akts (obligātais administratīvais akts), iestāde izdod šādu administratīvo aktu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo daļu (..), ja nav deklarēti skaidrā naudā veiktie darījumi, kuru summa pārsniedz 1000 latu, maksājama soda nauda 5 procentu apmērā no nedeklarēto darījumu kopsummas; 30.panta otro daļa noteic, ja šā panta pirmajā daļā minētie darījumi pārsniedz 3000 latu, maksājama soda nauda 10 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas; ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, - 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi.

No minētajām tiesību normām izriet, ja pastāv likumā noteikto apstākļu priekšnosacījumi, izdodams obligātais administratīvais akts. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.pantā VID kā iestādei nav piešķirtas tiesības izlemt un izvēlēties darbības iespējas vai piešķirtas tiesības brīvi izvēlēties tiesiskās sekas, bet ir noteikts, ka pastāvot noteiktiem lietas apstākļiem - darījumi nav deklarēti noteiktajā kārtībā -, iestājas stingri noteiktas tiesiskās sekas - maksājama soda nauda.

Tādējādi tiesa atzīst atbildētāja viedokli, ka šajā gadījumā lietderības apsvērumi nebija jāveic, par pamatotu.

[5.9] Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un nav pamata tā atcelšanai.

[6] 2007.gada 19.septembrī saņemta pieteicējas apelācijas sūdzība par Administratīvās rajona tiesas 2007.gada 27.augusta spriedumu.

Sūdzībā norādīts turpmāk minētais.

[6.1] Pieteicēja, kaut arī nokavējot, tomēr ir iesniegusi deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem par 2005.gada oktobri. Deklarācijas iesniegšana ar nokavējumu nav kvalificējama kā bezdarbība, respektīvi, deklarācijas neiesniegšana.

[6.2] Tiesa spriedumā ir nepareizi interpretējusi un nepamatoti piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo daļu un otro daļu, jo likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmā un otrā daļa ir piemērojama un soda nauda ir aprēķināma un uzliekama nodokļu maksātājam

apstākļos, kad nodokļu maksātājs nav deklarējis skaidrā naudā veiktos darījumus, kuru summa pārsniedz attiecīgi 1000 latu vai 3000 latu.

[6.3] Saskaņā ar APL 7., 9., 84.pantu ir secināms, ka spriedumā nav ievērots APL 7.pants un 9.pants. Nepareizi interpretēta un nepamatoti piemērota likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmā un otrā daļa, jo nav konstatēts deklarācijas neiesniegšanas fakts, bet gan fakts, ka pieteicēja ir iesniegusi deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem par 2005.gada oktobri, nokavējot termiņu par 29 dienām. Nav piemērots likuma par „Par nodokļiem un nodevām" $32.^1$ panta pirmās daļas 2.punkts, kuru šajā gadījumā vajadzēja piemērot.

[6.4] Spriedums ir argumentēts ar to, ka termiņš deklarācijas par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem iesniegšanai ir materiāltiesisks termiņš, bet tiesa nav norādījusi atsauces uz tiesas spriedumiem vai juridisko literatūru, kuru izmantojusi savā argumentācijā, un nav pamatots tiesas arguments par to, ka, izbeidzoties likumā noteiktajam termiņam, uzskatāms, ka skaidrā naudā veiktie darījumi attiecīgajā taksācijas periodā nav deklarēti.

Deklarācijas par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem iesniegšana ir nodokļu maksātāja pienākums, nevis tiesības, jo tiesību norma ir regulatīvā, pienākumu uzliekošā norma. Pieteicējai nav izvēles tiesību, iesniegt vai neiesniegt deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem. Spriedumā norādīts, ka pieteicēja, nokavējot deklarācijas par 2005.gada oktobrī veiktajiem skaidras naudas darījumiem, zuda tiesības iesniegt šo deklarāciju, tad tajā pat laikā tiesa nav konstatējusi un norādījusi uz normatīvo aktu, kurš atbrīvotu pieteicēju kā nodokļu maksātāju no pienākuma iesniegt deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem, ja ir nokavēts deklarācijas iesniegšanas termiņš, tāpat tiesa nav konstatējusi faktu, ka VID nav pieņēmusi vai ka būtu atgriezusi pieteicējai deklarāciju par 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktajiem darījumiem, kura iesniegta ar nokavēšanos. Līdz ar to pie apstākļiem, kad pieteicēja iesniedza deklarāciju par 2005.gada oktobri skaidrā naudā veiktajiem darījumiem un VID to pieņēma, tiesai nebija juridiska pamata uzskatīt, ka deklarācija nav iesniegta, un nebija juridiska pamata piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30. panta pirmo daļu un otro daļu.

[6.5] Pieteicējas skaidras naudas deklarācijā minētos darījumus ar SIA „Auto Kada" un SIA „Premium Petroleum", kas vienlaicīgi ir arī ar PVN apliekamie darījumi, ir deklarējusi gan kā skaidras naudas darījumus, gan arī kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamos darījumus, ir iesniegusi PVN deklarācijas, kurās ir ar PVN apliekamie darījumi ar SIA „Auto Kada" un SIA „Premium Petroleum", izveidojas situācija, kad firmai par vienas deklarācijas iesniegšanu ar novēlošanos ir jāmaksā nesamērīgi lielu soda naudu, kas sastāda Ls 1809,63 apmērā. Šādas tiesību normu interpretācijas un piemērošanas rezultātā tiek pārkāpti ne tikai tiesību normas saprātīgas piemērošanas princips un samērīguma princips (APL 8.pants un 13.pants),

personas tiesību ievērošanas princips (APL 5.pants), bet arī radīti nelabvēlīgi komercdarbības vides apstākļi kopumā.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2007.gada 14. jūnija spriedumā lietā Nr.A42271205 (SKA -241/2007) norādīts, ka Administratīvo lietu departamenta ieskatā nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka izvairīšanās no soda konkrētajā gadījumā ir pretrunā ar tiesiskas valsts principu un tiesību normu saprātīgas piemērošanas principu. Tiesiskas valsts un tiesību normu saprātīgas piemērošanas princips prasa, lai uzliktais sods būtu samērīgs. Ja tas tāds nav un tiesa pati nevar uzlikt samērīgu sodu, nesamērīgais sods ir atceļams. Tādā veidā tiesiskas valsts un tiesību normu saprātīgas piemērošanas princips tiek ievērots vairāk, nekā gadījumā, ja nesamērīgs sods tiek atstāts spēkā.

Ne VID, ne arī tiesa nav vērtējusi to, vai ar soda naudas Ls 1809,63 apmērā uzlikšanu pieteicējai nav pārkāpts samērīguma princips.

[7] VID 2007.gada 9.oktobrī saņemtajā paskaidrojumā lūdz pieteicējas apelācijas sūdzību atzīt par nepamatotu un pieteikumu noraidīt. Pamatā norāda iepriekš paskaidrojumos sniegto argumentāciju.

[8] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve apelācijas sūdzību un pieteikumu uzturēja, minēja iepriekš norādītos argumentus.

Iestādes pārstāve apelācijas sūdzību un pieteikumu neatzina, sniedza iepriekš norādītajiem argumentiem atbilstošus paskaidrojumus.

Motīvu daļa

[9] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[10] APL 307.panta ceturtajā daļā noteikts, ja apelācijas instances tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākas instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākas instances tiesas sprieduma motivācijai.

Apelācijas sūdzībā norādīts, ka pieteicējas rīcība, iesniedzot deklarāciju ar nokavēšanos, nav kvalificējama kā deklarācijas neiesniegšana, kā to uzskata iestāde un tiesa. Tāpat norādīts, ka iestāde un tiesa nepareizi piemērojušas likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo daļu un otro daļu, jo šīs tiesību normas ir piemērojamas un soda nauda ir aprēķināma un uzliekama nodokļu maksātājam apstākļos, kad nodokļu maksātājs nav deklarējis skaidrā naudā veiktos darījumus. Nepamatoti nav piemērots likuma par „Par nodokļiem un nodevām" $32.^{1}$ panta pirmās daļas 2.punkts, kuru šajā gadījumā vajadzēja piemērot.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums, pret ko vērsti minētie apelācijas sūdzības argumenti, ir pareizs un pilnībā pietiekams, kā arī kopumā ir pilnīgs un izvērsti argumentēts, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai (šā sprieduma [5] punkts), tāpēc APL 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

Pieteicējas citāda izpratne par tiesību normu piemērošanu nav pamats atzīt, ka tiesa pārkāpusi APL 7.,9.,48.pantu.

[11] Apelācijas sūdzībā norādīts, ka iestāde un tiesa nav izvērtējusi samērīguma principu, piemērojot nesamērīgu sodu par deklarācijas iesniegšanu ar 29 dienu nokavēšanos.

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa spriedumā (šā sprieduma [5.7] un [5.8] punkts) ir vērtējusi, vai iestāde pamatoti piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 30.panta pirmo daļu un otro daļu, atzīstot, ka iestāde pareizi tiesību normu piemērojusi atbilstoši likumdevēja gribai (noteikt īpašu kārtību skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanai, piešķirot lielu nozīmi noteiktībai un precizitātei šajā jomā). Tāpat pirmās instances tiesa nonākusi pie secinājuma, ka iestādei šajā lietā bija pienākums izdot konkrēta satura administratīvo aktu (obligātais administratīvais akts) saskaņā ar APL 65.panta pirmo daļu, jo pastāvot noteiktiem lietas apstākļiem - darījumi nav deklarēti noteiktajā kārtībā - iestājas stingri noteiktas tiesiskās sekas - maksājama soda nauda.

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa lietā nav saskatījusi administratīvā akta nesamērību. Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa nav pārkāpusi APL 5. un 13.pantu, jo arī Administratīvā apgabaltiesa nesaskata Lēmuma nesamērību šādu turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[12] 2007.gada 28.februāra Satversmes tiesas lēmumā lietā Nr. 2006-41-01 Satversmes tiesa norādīja, ka samērīguma princips kā konstitucionāla ranga tiesību norma tiesību piemērotājam jāņem vērā, arī izdodot obligāto administratīvo aktu. Proti, arī tad, kad likumdevējs konkrētai situācijai ir paredzējis noteiktu tiesisko risinājumu, iestādei (un pēc tam arī tiesai) jāvērtē, vai, piemērojot likumdevēja paredzētās tiesiskā sekas, netiks pārkāptas samērīguma prasības.

Senāta judikatūrā atzīts, ka, pieņemot lēmumu konkrētās publiski tiesiskajās attiecībās, iestādei ir pienākums to samērot ar cilvēktiesībām arī tad, ja tiesību normas paredz obligātā administratīvā akta izdošanu. Savukārt tiesai ir jāpārbauda, vai valsts pārvalde konkrētajās publiski tiesiskajās attiecībās ir ievērojusi samērīguma principa prasības (īpaši tad, ja tiek ierobežotas personas pamattiesības) (*sk. Senāta 2007.gada 17.maija spriedumu lietā Nr.SKA-3*).

Tāpat atzīts, ka Latvijas valstij ir pienākums nodrošināt taisnīgu līdzsvaru starp indivīda tiesībām uz ģimenes dzīvi un sabiedrības interesēm imigrācijas kontroles jomā. Šādu līdzsvaru ne vienmēr spēj panākt likumdevējs, pieņemot tiesību normas, tāpēc pienākums ievērot līdzsvaru gulstas arī uz tiesību piemērotāju, kas izvērtē katru gadījumu individuāli. Tāpēc iestādei, izdodot jebkura veida administratīvo aktu, tostarp obligāto administratīvo aktu, ir jāvērtē, vai tas nesamērīgi neierobežo personas pamattiesības. (*sk. Senāta 2007.gada 8.marta spriedumu lietā Nr.SKA-89*).

Līdz minētā Satversmes tiesas lēmuma pieņemšanai tika uzskatīts, ka tad, kad likumdevējs ir paredzējis obligātā administratīvā akta izdošanu, tas samērīguma apsvērumus jau ir izdarījis imperatīvās tiesību normas izdošanas gaitā, tāpēc iestādei un tiesai jāievēro tiesību norma un papildu apsvērumi nav nepieciešami.

Tomēr, kā uzsvēris Latvijas tiesībzinātnieks un Eiropas Kopienu tiesas tiesnesis *E.L.*, demokrātiskā tiesiskā valstī valsts pārvaldei ir jātiecas nodrošināt taisnīgumu un nav pieļaujama formāla tiesību normu piemērošana, ignorējot faktiskos apstākļus, ja tie konkrētu gadījumu būtiski atšķir no citiem gadījumiem, kuros likumdevējs ir paredzējis noteiktu valsts varas izmantošanas veidu. Tādēļ netipiskajos gadījumos iestādei ir tiesības atkāpties no likumā noteiktās tiesisko seku īstenošanas, šādu atkāpi pamatojot ar īpašiem, uzrādāmiem un pārliecinošiem argumentiem (*sk.: Levits E. Samērīguma princips un obligātais administratīvais akts. Jurista Vārds, 2007, Nr. 13(466).)*.

Administratīvā apgabaltiesa nesaskata, ka izskatāmā lieta būtiski atšķirtos no citiem gadījumiem, kuros likumdevējs paredzējis aprēķināt soda naudu par deklarācijas neiesniegšanu. Nav saskatāmi nekādi īpaši, uzrādāmi un pārliecinoši argumenti, kas būtu pamats iestādei vai tiesai atkāpties no likumā noteiktās tiesisko seku īstenošanas.

Par tādu nav atzīstams apgalvojums, ka deklarācijas savlaicīgu iesniegšanu kavējuši remonta darbi, kuru laikā 2005.gada 3.novembrī tika bojāta lokālā datortīkla instalācija, kā rezultātā tika pārtraukta interneta pieslēguma pakalpojumu sniegšana pieteicējai, kuras grāmatvedība tiek kārtota, izmantojot grāmatvedības datorprogrammu.

Lietā nav strīds, ka deklarācija iesniegta ar 29 dienu nokavējumu. Pieteicēja ne iestādei, ne tiesai nav iesniegusi pierādījumus, cik ilgu laiku bija faktiski kavēta lietot datorprogrammu, to nevarēja paskaidrot arī pieteicējas pārstāve tiesas sēdē. Turklāt Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējas pieradums lietot datorprogrammu neattaisno tik ilgstošu kavējumu (gandrīz sasniedzot pārskata perioda – mēneša – ilgumu). Likumdevējs, nosakot deklarācijas iesniegšanai 15 dienas pēc pārskata mēneša beigām, neapšaubāmi ir rēķinājies ar visu nodokļu maksātāju iespējām faktiski apkopot grāmatvedības datus, arī tādā gadījumā, ja tie vispār neizmanto datorprogrammas grāmatvedības kārtošanai.

Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējai, jau 2005.gada 3.novembrī uzzinot, ka ir ierobežotas iespējas lietot grāmatvedības datorprogrammu, bija pietiekams laiks nodrošināt likumā noteiktā pienākuma izpildi.

Nav pamatots arī apelācijas sūdzības arguments, ka Lēmumā aprēķinātā soda nauda ir nesamērīga tādēļ, ka tā noteikta par vienas deklarācijas (praktiski vienas papīra lapas) neiesniegšanu par darījumiem ar diviem komersantiem. Administratīvā apgabaltiesa nekonstatē, ka soda naudas apmērs piemērotajās tiesību normās būtu noteikts atkarībā no deklarācijas papīra lapu skaita apjoma vai darījumu partneru skaita. Tieši otrādi, šāds arguments apliecina to, ka pieteicējai attiecīgā pārskata mēnesī bija tikai divi deklarējami skaidrās naudas darījumi, kas nenorāda uz pieteicējas īpašām grūtībām pildīt likuma prasības. Par tādu varētu atzīt nepieciešamību deklarēt ļoti daudzus darījumus, kur to apkopošana kopā ar salīdzinoši nelielu nokavējumu varētu būt pamats uzskatīt, ka likumdevēja noteiktā soda nauda atzīstama par nesamērīgu. Izskatāmajā lietā Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka divu darījumu deklarēšana ar 29 dienu nokavējumu, turklāt nepierādot un pat nenorādot faktisko datortīkla bojājumu periodu, nav tādi apstākļi, kas iestādei vai tiesai liktu atkāpties no likumā noteiktās tiesisko seku īstenošanas.

[13] Apelācijas sūdzībā norādīts – tiesa spriedumā atzinusi, ka pieteicējai, nokavējot deklarācijas iesniegšanu, zuda tiesības iesniegt šo deklarāciju.

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka no pirmās instances sprieduma šāds secinājums neizriet. Tiesa spriedumā norādījusi, ka pieteicējai bija pienākums iesniegt deklarāciju par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem ne vēlāk kā līdz pārskata mēnesim sekojošā mēneša piecpadsmitajam datumam. Secinot, ka šajā gadījumā termiņš ir uzskatāms par materiāltiesisku termiņu, tiesa atzinusi, ka skaidrā naudā veiktie darījumi attiecīgajā taksācijas periodā nav deklarēti. Tādējādi tiesa nav atzinusi, ka ar materiāltiesiskā termiņa nokavējumu šajā gadījumā pieteicējai zuda tiesības iesniegt deklarāciju, bet gan atzinusi, ka zudušas tiesības uzskatīt, ka deklarācija iesniegta likumdevēja noteiktajā termiņā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AVE TRANS” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 15.maija lēmuma Nr.19/13253 atcelšanu.

Spriedumu 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(paraksts)*	S.Zakrevska
Tiesneses	*(paraksts)*	I.Amona
	(paraksts)	S.Liniņa

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese S.Zakrevska
Rīgā, 2008.gada 10.decembrī