NORAKSTS



ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Lieta Nr. A420678110
AA43-0130-13/7

Rīgā 2013. gada 26. jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere,
tiesneses S. Gintere un M. Osmane,

piedaloties atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei *I.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz likvidējamās SIA „*/Nosaukums/*" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2010. gada 26. maija lēmuma Nr. 22.4/27125 atcelšanu, sakarā ar likvidējamās SIA „*/Nosaukums/*" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 3. maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk - VID) Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļa no 2009. gada 5. novembra līdz 2010. gada 18. martam veica likvidējamās SIA „*/Nosaukums/*" (turpmāk – pieteicējs) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk - PVN) un uzņēmuma ienākuma nodokļa (turpmāk - UIN) auditu par 2008. gadu.

Ar VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektores 2010. gada 18. marta lēmumu Nr. 23.7/281 (2010. gada 18. marta

lēmums) pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 88 202,76 apmērā (par 2008. gada janvāri-maiju), soda nauda Ls 44 101,39 apmērā un nokavējuma naudu Ls 24 866,45 apmērā, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 20,65 un aprēķināta soda nauda Ls 10,33. Vienlaikus ar minēto lēmumu samazināti pieteicēja 2008. gada zaudējumi par Ls 5476.

VID ģenerāldirektors, izskatot pieteicēja pārstāvja apstrīdēšanas iesniegumu, ar 2010. gada 26. maija lēmumu Nr. 22.4/27125 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu 2010. gada 18. marta lēmumu.

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2010. gada 28. jūnijā saņemts pieteicēja pārstāvja pieteikums, kurā lūgts atcelt Lēmumu, jo tas pamatots tikai ar to, ka pārbaudes laikā nav iegūti pierādījumi par notikušo komersanta darījumu esamību. Darījumi ir notikuši, tādējādi nav pamata papildus uzrēķina veikšanai.

[3] VID rakstveida paskaidrojumos tiesai norāda, ka pieteicēja prasījumu neatzīst, pamatojot to ar Lēmumā norādītajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 3. maija spiedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa pārbaudīja pārsūdzētā Lēmuma tiesiskumu, kaut gan pieteicējs ne pieteikumā, ne tiesas sēdē nav izvirzījis jebkādus argumentus.

[4.2] Konkrētajā gadījumā pieteicējs ir pārsūdzējis VID Lēmumu, ar kuru pieteicējam papildu nomaksai valsts budžetā noteikts PVN, soda nauda un nokavējuma nauda. VID gan audita pārskatā (*lietas 21.-32. lapa*), gan pārsūdzētajā Lēmumā (*lietas 13.-16. lapa*) norādījis uz tā tiesībām veikt nodokļu maksājuma apmēra aprēķinu atbilstoši nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, proti, ja nodokļu maksātājs nav iesniedzis grāmatvedības uzskaites dokumentus un darījumu attaisnojumu dokumentus, vai tie nav pieejami. No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējam bija norādīts uz nepieciešamību iesniegt papildus pierādījumus par darījumiem ar SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" (*lietas 41., 42. - 43. lapa*). Savukārt no pieteicēja pārstāvja VID sniegtās informācijas secināms, ka viņa rīcībā nav šādu dokumentu (*lietas 44. lapa*).

Ņemot vērā minēto, secināms, ka konkrētajā lietā nav iespējams identificēt strīdu, jo pieteicēja pārstāvji ne iestādē, ne tiesā nav iesnieguši pierādījumus tam, ka darījumi ar SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" ir notikuši, vai arī pieteicējam būtu liegts iesniegt lietas izskatīšanai nepieciešamos pierādījumus.

[4.3] Likuma „Par grāmatvedību" 2. pants noteic, ka uzņēmuma grāmatvedībai ir uzskatāmi jāatspoguļo visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, ka grāmatvedība jākārto tā, lai no tās varētu gūt skaidru priekšstatu par saimnieciskajiem darījumiem, kā arī lai varētu izsekot saimnieciskā darījuma norisei. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8. panta sestā daļa noteic, ka par nodokļa rēķiniem izmantojami dokumenti, kas noformēti Ministru kabineta noteiktā kārtībā un kuros ietverta attiecīgā informācija, tostarp pakalpojuma veids, apjoms un atlīdzība par pakalpojumiem. Tādējādi tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus tiek saistītas ar pienākumu izmantot tiesiski pareizi noformētus dokumentus.

No Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) nolēmumos iekļautajām atziņām, kas tiek piemērotas gan iestādes (VID), gan tiesu praksē, izriet, ka iepriekš minēto tiesību normu mērķis ir novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Kā Senāts ir norādījis, nodokļu administrēšana (..) lielā mērā balstās uz informāciju, ko iesniedz nodokļu maksātājs, tostarp informāciju, ko nodokļu maksātājs iegūst no citiem avotiem, bet ko viņš apliecina. No nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai, iesniedzot nodokļu deklarāciju un sniedzot citu informāciju, viņš būtu ļoti uzmanīgs un skrupulozs. Paviršība vai nolaidība nav pieļaujama. Turklāt nodokļu maksātājs parasti saprot, kāda informācija ir svarīga, lai novērstu nepareizas informācijas iesniegšanu un līdz ar to risku būt sodītam. Citiem vārdiem, no nodokļu maksātāja tiek prasīts, lai viņš pārzinātu nodokļus regulējošās tiesību normas un apzinātos risku, kas saistīts ar to pārkāpšanu. Neprecizitātes un kļūdas rada pamatu nodokļu soda naudas uzlikšanai *(sk., piemēram, Senāta 2006. gada 17. janvāra sprieduma lietā Nr. SKA-0011 9. punktu)*.

Tiesa atzina, ka VID pareizi ir konstatējis, ka pieteicējs nav dokumentāri pamatojis PVN deklarācijās darījumos ar SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" uzrādītās priekšnodokļa summas, līdz ar to nav iespējams konstatēt, ka PVN deklarācijās priekšnodokļa atskaitījumi veikti pieteicēja ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[4.4] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pants noteic, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

Līdzšinējā tiesu judikatūrā (sk. Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses vispārinājumu „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju un piemērošanu" (3. sadaļa) (publicēts http://www.at.gov.lv/lv/info/summary/2009/) atzīts, ka privātpersonu pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs. Šādos gadījumos attiecībā uz faktiem, kas

veicina labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai, nevis pārvaldei. Turklāt nodokļu administrēšana lielā mērā ir balstīta uz informāciju, ko iesniedz privātpersona, tostarp informāciju, ko privātpersona iegūst no citiem avotiem, - nodokļu maksātājam ir jābūt spējīgam atspēkot argumentus, kas apdraud tā tiesības pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar Administratīvā procesa likumā paredzētajiem pierādīšanas līdzekļiem.

Tā kā konkrētajā gadījumā pieteicējs pretendēja uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tam bija jārēķinās ar uzlikto pienākumu pamatot šādas atskaitīšanas iemeslus un iespēju, ka šādi dokumenti būs jāuzrāda VID vai, ja VID pamatoti apšaubītu iesniegtos pamatojuma dokumentus priekšnodokļa atskaitīšanai, ka var nākties iesniegt papildu pierādījumus savu tiesību apliecināšanai.

[4.5] Tiesa norādīja, ka ne no nodokļu tiesības regulējošo tiesību normu satura, ne no Administratīvā procesa likuma normām, neizriet, ka VID būtu jādara viss iespējamais, lai, gadījumā, ja dokumenti nav aizpildīti pienācīgi vai tie nav iesniegti vispār, VID, veicot pārbaudi uzņēmumā, tomēr atrastu attaisnojumu un pamatojumu attiecīgajam saimnieciskajam darījumam vai pieteicēja tiesībām pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Nodokļus regulējošās tiesību normas ir vērstas uz nodokļu maksātāja pienākumu rūpēties par pienācīgu dokumentu noformēšanu un atbildēt par nepilnībām.

Arī neskatoties uz objektīvās izmeklēšanas principa atzīšanu administratīvajā procesā, īpaši nodokļu lietās, arī pieteicējam ir līdzdarbošanās pienākums, kas izriet gan no Administratīvā procesa likuma 150. panta trešās daļas, gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. panta. (..) pieteicēja loma administratīvajā procesā nav pasīva un tam aktīvi jāpiedalās pierādījumu savākšanā, neaprobežojoties ar norādēm, ka lēmumā norādītie argumenti neatbilst patiesībai *(sk. Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses vispārinājuma „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju un piemērošanu" 30. punktu).*

Konkrētajā lietā tiesa konstatēja, ka pieteicēja (tā pārstāvji) vispār nav veikuši nekādas darbības, lai izpildītu savu pienākumu iesniegt pierādījumus vai norādīt uz tādu esību, lai apstiprinātu viedokli, ka „darījumi ir notikuši".

Tiesa norādīja, ka ne iestādei, ne tiesai nav pienākums noskaidrot, ar kādiem pierādīšanas līdzekļiem pieteicējs varētu novērst šaubas par darījumu.

[4.6] Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzina, ka pārsūdzētais Lēmums satur pietiekamu pamatojumu, – tajā ir norādīti lēmuma pieņemšanai nepieciešamie fakti, ietvertas atsauces uz pārbaudes materiāliem, norādītas piemērotās tiesību normas un veikti konstatētajiem

apstākļiem atbilstoši secinājumi. Līdz ar to tiesai, nepastāvot citiem pierādījumiem lietā, nav pamata secinājumam, ka pieteicējam aprēķinātais papildu nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda būtu aprēķināts nepamatoti. Proti, pieteicējam nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem ar SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*", jo nav izpildīti visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā paredzētie priekšnoteikumi.

[4.7] Pastāvot šādiem iepriekš lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzina, ka Lēmums, ar kuru pieteicējam nomaksai budžetā papildus aprēķināti aprēķināts PVN Ls 88 202,76 par 2008. gada janvāri, februāri, martu, aprīli un maiju, soda nauda Ls 44 101,39 un nokavējuma naudu Ls 24 866,45, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 20,65 un aprēķināta soda nauda Ls 10,33 un samazināti pieteicēja 2008. gada zaudējumi par Ls 5476, ir tiesisks un pamatots un nav pamata tā atcelšanai, savukārt pieteicēja pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[5] Pieteicējs iesniedzis apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 3. maija spriedumu. Pieteicējs apelācijas sūdzībā norāda, ka pirmās instances tiesas spriedums ir nepamatots un nelikumīgs. Spriedumā norādīts, ka pieteicējs nav ievērojis personas sadarbības principu, taču pieteicējs darījis visu iespējamo, lai tiesai būtu iespējams ievērot objektīvās izmeklēšanas principu. Tiesa nav vēlējusies konkrētajā gadījumā ievērot objektīvās izmeklēšanas principu un noskaidrot apstākļus lietā. Tiesa šaubu gadījumā pati pieņem lēmumu par pierādījumu izprasīšanu un liecinieku izsaukšanu. Pie šādiem apstākļiem spriedums ir nepareizs un atceļams.

[6] Administratīvajā apgabaltiesā saņemtajā VID paskaidrojumā par pieteicēja apelācijas sūdzību VID uzskata, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un ir noraidāma, savukārt pirmās instances tiesa pareizi novērtējusi lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus lietā.

No apelācijas sūdzības izriet, ka tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu un nav noskaidrojusi patiesos faktiskos apstākļus lietā. VID atsaucas uz Senāta spriedumu lietā SKA-440/2005, SKA-213/2005, SKA-23/2005, SKA-420/2005.

Tā kā lietā pieteicējs nav veicis nekādas darbības, lai pierādītu, ka darījumi ir notikuši, tad tiesai nebija pienākums savākt papildu pierādījumus darījumu faktiskajai esamībai. Līdz ar to nav pamatots pieteicēja arguments, ka pirmās instances tiesa nav ievērojusi objektīvās izmeklēšanas principu.

[7] Uz tiesas sēdi pieteicēja pārstāvis neieradās, Administratīvajā apgabaltiesā saņemts pieteicēja pārstāvja iesniegums

(lietas lapa 112), kurā lūgts lietu izskatīt bez pieteicēja pārstāvja piedalīšanās.

Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[8] Noklausījusies atbildētāju pārstāvju paskaidrojumus tiesas sēdē, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251. panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Apgabaltiesa, pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir izvērsta un pareiza, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, un Administratīvā procesa likuma 251. panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[10] Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka apelācijas sūdzībā faktiski nav norādīti nekādi apsvērumi pirmās instances tiesas sprieduma nepareizībai. Tāpat pieteikumā, ne arī apstrīdēšanas iesniegumā, pieteicējs nav norādījis argumentus iestādes secinājumu nepareizībai.

Nav saprotams pieteicēja arguments, ka pirmās instances tiesa nepareizi novērtējusi lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus lietā, ja pieteicējs pierādījumus, kas dod tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, vispār nav iesniedzis.

Apgabaltiesa arī norāda, ka objektīvās izmeklēšanas princips, uz kura pārkāpumu atsaucies pieteicējs, automātiski nenozīmē, ka tiesai ir jānoskaidro un jāizvērtē visi ar lietu saistītie fakti un tos apliecinošie pierādījumi. No objektīvās izmeklēšanas principa neizriet tiesas pienākums vākt pierādījumus pieteicēja vietā. Tiesas pārbaudes apjomu noteic Administratīvā procesa likuma 250. pants.

Kā jau to uzsvēra pirmās instances tiesa, nodokļu lietās pieteicējam pašam aktīvi ir jāpiedalās pierādījumu savākšanā, neaprobežojoties ar norādēm, ka VID lēmumos norādītie argumenti neatbilst patiesībai, minētais tieši izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. panta.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt SIA „*/Nosaukums/*" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2010. gada 26. maija lēmuma Nr. 22.4/27125 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja *(personiskais paraksts)* V. Zommere

Tiesneses *(personiskais paraksts)* S. Gintere

(personiskais paraksts) M. Osmane

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese V. Zommere
Rīgā, 2013. gada 26. jūnijā