Lietas arhīva Nr. A42-01173-19/19
ECLI:LV:ADRJRIT:2019:1014.A420317918.9.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2019.gada 14.oktobrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Aiga Putniņa,

piedaloties pieteicējas SIA „Dilles un loki" pilnvarotajai pārstāvei /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmuma dienesta pilnvarotajam pārstāvim /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Dilles un loki" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 1.novembra lēmuma Nr.30.2-22.9/5014 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2018.gada 10.aprīļa līdz 5.jūlijam veica pieteicējas SIA „Dilles un loki" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2017.gada janvāri–decembri.

Izvērtējot pieteicējas 2017.gada oktobrī un decembrī VID veikto novērošanu rezultātus, auditā secināts, ka pieteicēja elektroniskajā kases aparātā (turpmāk – EKA) pilnā apjomā nav reģistrējusi ieņēmumus no restorāna pakalpojumu sniegšanas, tādējādi uz aprēķina pamata (aprēķinot skaidrās naudas īpatsvaru attiecībā pret kopējiem ieņēmumiem saimnieciskās darbības novērošanas dienās un pārējās dienās) papildus ir nosakāmi pieteicējas 2017.gada ieņēmumi no restorānu pakalpojumu sniegšanas. Tāpat konstatēts, ka pieteicēja 2017.gada aprīlī–jūnijā un decembrī nav uzskaitījusi darba ņēmēju nostrādāto darba laiku svētku dienās un attiecīgi nav aprēķinājusi piemaksu, tādējādi ir aprēķināms valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu objekts un attiecīgi iemaksas.

Pamatojoties uz auditā konstatēto, ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu otrās audita daļas Otrās nodaļas vadītāja 2018.gada 5.jūlija lēmumu Nr.30.2-23.34.2/25436 pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN 18 283,09 *euro*, soda nauda 5484,91 *euro* un nokavējuma nauda 2122,38 *euro*, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 519,25 *euro*, soda nauda 1557,75 *euro* un nokavējuma nauda 56,99 *euro*, kā arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda 940,59 *euro*. Piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus, soda nauda iemaksai budžetā noteikta 2742,50 *euro*.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu par audita rezultātā pieņemto lēmumu attiecībā uz papildus aprēķināto PVN, tā soda naudu un nokavējuma naudu, ar VID ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 1.novembra lēmumu Nr.30.2-22.9/5014 sākotnējais lēmums tā apstrīdētajā daļā atstāts negrozīts.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Auditējamajā periodā VID 2017.gada 25., 26., 28.oktobrī, 14. un 15.decembrī veica pieteicējas struktūrvienības – Valtera restorāns Miesnieku ielā 8, Rīgā, novērošanas, kas ir viens no nodokļu administrācijas kontroles pasākumiem. Izvērtējot novērošanas rezultātus, secināts, ka pieteicēja EKA pilnā apjomā nav reģistrējusi visus ieņēmumus (skaidrā naudā) no restorāna pakalpojumu sniegšanas. Pieteicēja informēta par konstatētajām neatbilstībām un lūgta precizēt PVN deklarācijas. Pieteicēja iesniedza precizētu PVN deklarāciju par 2017.gada oktobri. Lai gan pieteicēja precizēja ar PVN apliekamo darījumu vērtību, tā neatbilda kontroles pasākumu laikā konstatētajam skaidras naudas pieaugumam, kas dienās, kad veikta novērošana, būtiski pieauga.

[2.2] Par iepriekš minēto liecina audita ietvaros veikto novērošanas dienu ieņēmumu salīdzināšana ar tām dienām, kurās pārbaudes netika veiktas. Salīdzināšanas ietvaros secināts, ka tajās nedēļas dienās, kad veiktas pārbaudes, skaidras naudas īpatsvars pret dienas kopējiem ieņēmumiem ir lielāks nekā tajās nedēļas dienās, kad pārbaudes netika veiktas.

Proti, 2017.gada oktobrī pieteicējas vidējie dienas ieņēmumi novērošanas dienās ir 1381,33 *euro*, bet vidējie dienas ieņēmumi skaidrā naudā – 482,43 *euro*. Savukārt pārējās oktobra dienās (28 dienas) pieteicējas vidējie dienas ieņēmumi ir 1123,82 *euro*, bet vidējie dienas ieņēmumi skaidrā naudā – 99,50 *euro*. Tātad procentuāli pārējās 2017.gada oktobra dienās pieteicējas vidējie dienas ieņēmumi uzrādīti tikai apmēram 81,36 %, bet vidējie dienas ieņēmumi skaidrā naudā tikai apmēram 20,62 % no novērošanas laikā konstatētajiem ieņēmumiem.

Savukārt 2017.gada decembrī pieteicējas vidējie dienas ieņēmumi novērošanas dienās ir 1232,30 *euro*, bet vidējie dienas ieņēmumi skaidrā naudā – 330 *euro*. Savukārt pārējās decembra dienās (27 dienas) pieteicējas vidējie dienas ieņēmumi ir 1099 *euro*, bet vidējie dienas ieņēmumi skaidrā naudā – 70,88 *euro*. Tātad procentuāli pārējās 2017.gada decembra dienās pieteicējas vidējie dienas ieņēmumi uzrādīti tikai apmēram 89,18 %, bet vidējie dienas ieņēmumi skaidrā naudā tikai apmēram 21,48 % no novērošanas laikā konstatētajiem ieņēmumiem.

Tātad visās pārējās 2017.gada oktobra un decembra dienās, kurās nenotika saimnieciskās darbības novērošana, skaidras naudas ieņēmumi ir

uzrādīti būtiski mazākā apmērā nekā pārbaudes dienās, kas dod pamatu secināt, ka pieteicēja EKA nav reģistrējusi visus ieņēmumus (skaidrā naudā), kā arī nav tos uzrādījusi (deklarējusi) grāmatvedības uzskaitē un PVN deklarācijās.

[2.3] Iepriekš minēto VID ir konstatējis gan 2017.gada oktobrī, gan atkārtoti decembrī veiktajā novērošanā, līdz ar to VID bija tiesības piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta vienpadsmito daļu, nodokļu maksājumu aprēķinus attiecinot uz visu taksācijas gadu.

[2.4] Kopsakarā ar citiem VID konstatētajiem pārkāpumiem (atsevišķās dienās EKA atskaitēm nav nodrošināta hronoloģiska secība, konstatēti pārkāpumi darbinieku darba laika uzskaitē), kas rada šaubas par uzņēmuma grāmatvedība uzrādītās informācijas patiesumu, iespējams, ka pilnībā neuzskaitītie faktiskie ieņēmumi no restorāna darbības varēja būt par avotu darbinieku izmaksātajai un neuzskaitītajai papildu darba algai.

[2.5] Izvērtējot pieteicējas saimnieciskās darbības specifiku un periodiskumu, konstatēts, ka tā vērtējama kā sistēmiska, bez atšķirīgas darbības specifikas vai periodiskuma, nodrošinot pastāvīgus ienākumus, darījumi veikti regulāri. Pieteicēja nav minējusi argumentus, kas ļautu pieteicējas saimniecisko darbību kvalificēt kā nesistēmisku, nav norādījusi apstākļus, kas traucēja sabiedrības saimnieciskās darbības veikšanai, nav norādījusi uz restorāna darbības pārtraukumiem. Turklāt ņemams vērā, ka novērošanas veiktas 2017.gada oktobrī un decembrī, kad pēc pieteicējas skaidrojuma sezona jau ir beigusies, līdz ar to ieņēmumi no restorāna darbības varēja būt mazāki nekā pārējos 2017.gada mēnešos.

[2.6] Nodokļu maksājumu aprēķinā noteikts pieteicējas skaidrās naudas īpatsvars attiecībā pret kopējiem ieņēmumiem saimnieciskās darbības novērošanas dienās (oktobrī – 34,93 %, decembrī – 26,78 %), attiecīgo mēnešu pārējās dienās (oktobrī – 8,85 %, decembrī – 6,45 %) un vidējais skaidras naudas īpatsvars novērošanas dienās (30,85 %).

Attiecībā uz pieteicējas iebildumiem par skaidras un bezskaidras naudas proporcijas mainīgumu, kas ir atšķirīgs gan atsevišķās apsekošanas dienās, gan arī pārējās gada dienās, norādāms, ka tikai vienā oktobra dienā (1.oktobrī) skaidras naudas īpatsvars pret dienas kopējiem ieņēmumiem ir 48,25 %, kas ir lielāks par trīs pārbaudes dienu vidējo skaidras naudas īpatsvaru, savukārt vienā dienā (18.oktobrī) tam pietuvināts – 30,12 %, pārējās dienās tas ir ievērojami mazāks nekā pārbaudes dienās. Arī decembrī tikai vienā dienā (18.decembrī) skaidras naudas īpatsvars pret dienas kopējiem ieņēmumiem ir 26,91 %, kas ir nedaudz lielāks par pārbaudes dienu vidējo, savukārt vienā (16.decembrī, dienu pēc novērošanas) tam pietuvināts – 20,86 %, bet pārējās decembra mēneša dienās tas ir būtiski mazāks nekā pārbaudes dienās, piemēram, 3.decembrī – 0 %, 23.decembrī – 0 %, 9.decembrī – 0,20 %. Līdz ar to auditā izdarītie secinājumi, ka dienās, kad veikta novērošana, skaidras naudas īpatsvars pret dienas kopējiem ieņēmumiem ir būtiski lielāks par dienām, kad novērošanas nav veiktas, ir pamatots.

[2.7] Turklāt VID ir analizējis pieteicējas 2017.gada ieņēmumu datus visa gada griezumā, kas parāda, ka skaidras naudas īpatsvars attiecībā pret kopējiem ieņēmumiem gada griezumā būtiski nemainās, tas ir vienlīdz mazs, salīdzinot ar pārbaudes (novērošanas) dienām. 2017.gada dati parāda arī to, ka skaidras naudas ieņēmumu īpatsvars attiecībā pret dienas kopējiem ieņēmumiem nav atkarīgs no sezonalitātes, tā piemēram, janvārī 5,97 % un jūnijā 6,58 %; februārī 7,61 % un jūlijā 8,80 %; martā 9,34 % un augustā 7,76 %.

[2.8] Bez tam 2017.gada EKA žurnālā nav reģistrēti skaidras naudas ieņēmumi vispār – janvārī 6 dienās, februārī 11 dienās, martā 11 dienās, aprīlī 11 dienās, maijā 12 dienās, jūnijā 9 dienās, jūlijā 2 dienās, augustā 4 dienās, septembrī 5 dienās, novembrī 2 dienās, decembrī 3 dienās. Tātad pēc kontroles pasākumu uzsākšanas 2017.gada jūlijā (veiktas apsekošanas), oktobrī un decembrī (veiktas novērošanas), ir krasi samazinājies to dienu skaits, kad nav reģistrēti skaidrās naudas ieņēmumi dienā vispār.

[2.9] Tāpat, vērtējot pieteicējas 2017.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādīto pārdotās produkcijas ražošanas izmaksu vērtību (274 407 *euro*) attiecībā pret 2017.gada neto apgrozījumu (313 083 *euro*), secināms, ka uzcenojums tiek uzrādīts tikai 14 %. Tādējādi, ņemot vērā, ka restorāna pakalpojumu nodrošināšanai nepieciešamas vēl arī citas izmaksas (piemēram, administrācijai), maz ticams, ka saprātīgas saimniekošanas apstākļos gatavo produkciju realizētu ar tik niecīgu uzcenojumu, kas savukārt netieši norāda uz visu ieņēmumu neuzskaitīšanu un neiegrāmatošanu grāmatvedības reģistros. Turklāt sabiedrībai ir uzrādīti pārskata gada zaudējumi 1338 *euro*.

[2.10] Ņemot vērā pieteicējas auditā noteikto skaidrās naudas īpatsvaru 30,85 %, VID aprēķināja bezskaidrā naudā saņemto ieņēmumu īpatsvaru 69,15 % (100 - 38,85=69,15). Dalot pieteicējas grāmatvedības uzskaitē deklarētos 2017.gada janvāra–decembra restorāna ieņēmumus, kas saņemti bezskaidrā naudā, ar bezskaidrā naudā saņemto ieņēmumu īpatsvaru (69,15 %) un reizinot tos ar skaidrā naudā saņemto ieņēmumu īpatsvaru (30,85 %), VID uz aprēķinu pamata noteica ieņēmumu apjomu ar PVN, kuru bija jāsaņem skaidrā naudā katrā taksācijas periodā, aprēķināja nedeklarētos skaidrā naudā saņemtos ieņēmumus ar PVN, kā arī aprēķināja PVN. Ņemot vērā uz aprēķinu pamata papildus noteiktos ieņēmumus no restorāna pakalpojumu realizācijas, sākotnējā lēmumā pamatoti pieteicējai papildus noteikts PVN 18 283,09 *euro* (janvārī 920,18 *euro*, februārī 912,04 *euro*, martā 1041,31 *euro*, aprīlī 1811,58 *euro*, maijā 1687,79 *euro*, jūnijā 1708,21 *euro*, jūlijā 1822,02 *euro*, augustā 1966,98 *euro*, septembrī 1867,78 *euro*, oktobrī 1484,76 *euro*, novembrī 1218,03 *euro* un decembrī 1842,40 *euro*).

[2.11] Pieteicējai audita laikā, ievērojot Administratīvā procesa likuma 14.[1]pantā noteikto procesuālā taisnīguma principu, tika dota iespēja gan sniegt paskaidrojumus grāmatvedības reģistros iegrāmatoto darījumu pamatošanai, gan dokumentāri pamatot paskaidrojumos izvirzītos apgalvojumus.

Tāpat pārbaudes gaitā iegūti un izvērtēti lēmuma pieņemšanai nepieciešamie pierādījumi un informācija (audita veikšanai izmantoti pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi, VID tematiskajā pārbaudē, apsekošanās un novērošanās konstatētais, VID rīcībā esošā informācija par pieteicēju, tās darījumu partneriem u.c.). Turklāt apstrīdēšanas procesā ir veikta atkārtota datu, aprēķinu pārbaude un analīze.

Tāpat arī audita rezultātā pieņemtais lēmums atbilst tiesību normām un satur visas Administratīvā procesa likuma 67.panta otrajā daļā noteiktās sastāvdaļas, tajā skaitā faktu konstatējumu, pietiekamus pierādījumus un pamatojumu, uz kuru pamata izdarīti secinājumi, tiesību normas, ar kurām pamatots papildus nomaksai budžetā aprēķinātais PVN.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā, lūdzot atcelt VID ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 1.novembra lēmumu Nr.30.2-22.9/5014. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[3.1] Pārsūdzētā lēmuma forma ierobežo pieteicējas tiesības uz taisnīgu tiesu. Tas nesniedz skaidru argumentāciju, tas ir nepārskatāms un nestrukturēts.

[3.2] VID nav ieguvis nepieciešamo informāciju, lai pamatotu savu secinājumu, ka pieteicēja nepilnīgi uzskaitījusi un nav atbilstoši deklarējusi savus saimnieciskās darbības ieņēmumus, un faktiski savus aprēķinus veicis uz pieņēmumu un šaubu pamata.

[3.3] Pārsūdzētajā lēmumā atreferēti VID konstatētie pārkāpumi iepriekš veiktajos kontroles pasākumos, taču nav konstatējams, kā tie ir attiecināmi uz konkrēto lietu, proti, kā tie pierāda, ka pieteicēja nav veikusi visu skaidrā naudā saņemto ieņēmumu reģistrēšanu grāmatvedības uzskaitē. Piemēram, pārsūdzētajā lēmuma ir atreferēta informācija par savlaicīgu ziņu par darba ņēmējiem nesniegšanu, bet nav saprotams, kā tas attiecas uz lietu, jo VID nav konstatējis, ka pieteicēja nodarbinātu nereģistrētus darbiniekus. Gluži pretēji, VID ir pārbaudījis valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas pareizību, nekonstatējot pārkāpumus darbinieku nodarbināšanā un darba samaksas deklarēšanā, izņemot nepilnīgi aprēķinātu darba samaksu par darbu svētku dienās, ko pieteicēja ir atzinusi un veikusi nodokļu maksājumus.

[3.4] Pieteicēja labprātīgi pēc novērošanas veikšanas veica papildu ieņēmumu par 2017.gada oktobri deklarēšanu, bet VID nepamatoti uzskata, ka šāda darbība pierāda pārkāpuma esību pieteicējas saimnieciskās darbības ieņēmumu deklarēšanā.

[3.5] VID veicis nevis dienas kopējo ieņēmumu salīdzināšanu starp dienām, kad veikta novērošana, un dienām, kad tāda nav veikta, bet gan tikai

skaidrā naudā saņemto ieņēmumu salīdzināšanu šajās dienās. Šāda pieeja atzīstama par nekorektu, jo pieteicēja nevar ietekmēt to, kādā veidā klients izvēlas norēķināties.

Tāpat nevar salīdzināt kalendārā mēneša sākuma dienu ieņēmumus ar mēneša beigu dienu ieņēmumiem, jo klientu pirktspēju ietekmē to ieņēmumi, proti, mēneša sākumā tie ir mazāki nekā mēneša beigās. Minēto apstiprina fakts, ka oktobra mēneša beigu dienu vidējie dienas ieņēmumi pārsniedz VID novērošanās decembra mēneša pirmajā pusē konstatētos vidējos dienas ieņēmumus. Tāpat ieņēmumi ir atkarīgi no svētku dienām, atvaļinājumiem.

Turklāt nav ņemts vērā, ka pieteicējas klientu loku veido tūristi, kuru apmeklējums savukārt saistāms ar dažādiem notikumiem Rīgā un Latvijā. Piemēram, tūristu pieplūdums vērojams oktobra beigās–decembrī, secīgi oktobra pirmajos datumos apmeklētāju skaits var būt ievērojami mazāks nekā mēneša beigās.

[3.6] Atbilstoši VID veiktajiem aprēķiniem pieteicējas skaidras naudas ieņēmumi ir atkarīgi no bezskaidras naudas ieņēmumu apjoma, proti, auditā uz aprēķina pamata noteikta novērošanas dienās konstatētā skaidras un bezskaidras naudas ieņēmumu proporcija un uz noteiktā koeficienta pamata tālāk veikta skaidras naudas ieņēmumu noteikšana, attiecinot to uz visu gadu, neņemot vērā ne sezonalitāti, ne kalendārā mēneša dienas. Piemērotā aprēķinu metode ir klajā pretrunā ne tikai vispārējiem grāmatvedības principiem, bet arī loģikai, jo nav iespējams vispārēji pieņemt, ka katrā pieteicējas restorāna darbības dienā klienti savus norēķinus veiks vienādā proporcijā skaidrā un bezskaidrā naudā, kā arī nevar uzskatīt, ka dienā, kad saņemti apjomīgāki norēķini bezskaidrā naudā, attiecīgi ir arī apjomīgāki norēķini skaidrā naudā.

[3.7] No pārsūdzētā lēmuma nepārprotami izriet, ka arī dienās, kad VID veicis novērošanu, skaidras un bezskaidras naudas attiecība ir bijusi būtiski atšķirīga, kopumā tā svārstās no 0–30 %, savukārt no pieteicējas ieņēmumu analīzes (audita tabulas Nr.1 un Nr.2) nepārprotami izriet, ka lielākie skaidras naudas ieņēmumi procentuālā attiecībā pret bezskaidras naudas ieņēmumiem ir tieši dienās, kad novērošana nav veikta. Piemēram, 2017.gada 1.oktobrī skaidras naudas īpatsvars pret kopējiem ieņēmumiem ir 48,25 %, kas ir lielāks par trīs pārbaudes dienu vidējo – 34,93 %, 2017.gada 18.oktobrī – 30,12 %, kas būtiski neatšķiras no pārbaudes dienās konstatētās procentuālās attiecības, 2017.gada 18.decembrī skaidras naudas īpatsvars pret kopējiem ieņēmumiem ir 26,91 %, kas ir lielāks nekā vidēji pārbaudes dienās – 26,78 %, 2017.gada 16.decembrī – 20,86 %, kas būtiski neatšķiras no pārbaudes dienās konstatētās procentuālās attiecības.

[3.8] VID bez ievērības ir atstājis faktu, ka pieteicēja papildus nepieciešamo finansējumu aizņemas no kredītiestādes, kā arī deklarētie izdevumi ir tieši saistīti ar saimniecisko darbību un to izlietojums uzskaitīts. Minētie dati ir būtiski, novērtējot to, vai pastāv objektīvi pierādījumi tam, ka varētu pastāvēt nedeklarēti ieņēmumi. VID šo informāciju savā lēmumā nav ne konstatējis, ne vērtējis, tādējādi nepārbaudot faktiskos apstākļus un balstoties vienīgi uz piecās novērošanas dienās konstatētiem datiem, kuri nav viennozīmīgi. Tikai vienā no dienām ir bijuši būtiski lieli skaidras naudas ieņēmumi attiecībā pret bezskaidru naudu, ko pieteicēja ir izskaidrojusi, proti, tajā dienā vācu tūristu grupa par pusdienām samaksājusi skaidrā naudā. Tā ir atzīstama par nestandarta situāciju (parasti tūristi, kas ir lielākā klientu daļa, norēķinās bezskaidrā naudā) un nevar tikt attiecināta uz pieteicējas saimniecisko darbību kopumā, ko netieši pierāda arī VID konstatētais citās novērošanas dienās, piemēram, 2017.gada 26.oktobrī skaidras naudas ieņēmumi bija tikai 184,40 *euro*, 2017.gada 14.decembrī – 73,50 *euro*.

[3.9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta piemērošana ir nepamatota, jo VID rīcībā nav informācija par nedeklarētiem darījumiem, ir tikai izdarīts pieņēmums, ka skaidras naudas ieņēmumiem vajadzēja būt lielākiem, turklāt ceturkšņa pārbaudi attiecinot uz visu gadu. Ne pārsūdzētais lēmums, ne citi kontroles pasākumu dokumenti nesatur informāciju, ka 2017.gada oktobra mēnesī veiktajā novērošanā VID būtu konstatējis neatbilstības starp nodokļa maksātāja deklarācijās uzrādītajiem saimnieciskās darbības rādītājiem un faktiskajiem rādītājiem, lai 2017.gada decembrī veiktajā pārbaudē konstatētu atkārtotu pārkāpumu.

[4] VID tiesai sniegtajā paskaidrojumā pieteicējas pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem. Papildus VID, atsaucoties uz Augstākās tiesas 2014.gada 4.jūlija spriedumu lietā Nr.SKA-648/2014, norāda, ka nodokļu administrācijas netiešo aprēķinu ceļā iegūtie rezultāti nekad nebūs tik precīzi, kā tad, ja pats nodokļu maksātājs rūpīgi vestu savu grāmatvedību un izpildītu sadarbības pienākumu ar nodokļu administrāciju, tāpēc nodokļu maksātājam ir jārēķinās ar aptuvenu nodokļa objektu.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja pieteikumu, pamatojoties uz tajā minētajiem argumentiem.

Savukārt VID pārstāvis pieteicējas pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā un paskaidrojumā tiesai minētajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[6] Izvērtējot administratīvās lieta materiālus un uzklausot administratīvā procesa dalībnieku argumentus, tiesa atzīst pārsūdzēto lēmumu par prettiesisku turpmāk minēto argumentu dēļ.

[7] Pārsūdzētajā lēmumā VID secinājis, ka pieteicēja EKA nav pilnā apjomā reģistrējusi 2017.gada janvāra–decembra ieņēmumus skaidrā naudā no restorāna pakalpojumu sniegšanas, kā arī tie nav uzrādīti grāmatvedības uzskaitē un PVN deklarācijās, kas attiecīgi ir par pamatu papildu PVN un ar to saistīto maksājumu aprēķinam. Pārsūdzētais lēmuma pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sesto, septīto, astoto, desmito un vienpadsmito daļu (*šeit un turpmāk redakcijā, kāda bija spēkā pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas laikā*).

Atbilstoši minētā likuma sestajai daļai, veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, tostarp, ja nodokļu maksātāja pārskatos vai grāmatvedības uzskaitē sniegtās ziņas neatbilst nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai un pārbaudēs konstatētajiem faktiem (*5.punkts*), ja nodokļu administrācijas rīcībā esošā informācija liecina par to, ka nodokļu maksātājs ir veicis darījumus, kuri nav atspoguļoti viņa grāmatvedības uzskaitē (*6.punkts*).

Aprēķinu veikšanas metodes ir noteiktas panta septītajā daļā. Saskaņā ar tajā ietverto regulējumu nodokļu administrācija, uz aprēķinu pamata nosakot nodokļu maksājumu apmēru, izmanto: 1) tiešās aprēķinu metodes, tas ir, pamatojas uz nodokļu maksātāja grāmatvedības reģistros norādītajiem datiem un attaisnojuma dokumentiem (*1.punkts*); 2) netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu (ienākumu, darījumu vērtību u.tml.), pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju (*2.punkts*).

Atbilstoši šā panta astotajai daļai, aprēķinot nodokļu maksājumu apmēru, nodokļu administrācija izmanto savā rīcībā esošo informāciju par nedeklarētiem ienākumiem, par nodokļa maksātāja darbību, pārbaudāmajā taksācijas periodā veiktajiem darījumiem, darījumiem, kuri, nosakot nodokļu maksājumu apmēru, nav ņemti vērā vai uzrādīti nepilnīgi, kā arī informāciju par kredītiestādēs esošajiem kontiem un noguldījumiem, vērtspapīru kontiem un nodokļu maksātājam piederošām kapitāla daļām kapitālsabiedrībās, apkopotiem attiecīgā saimnieciskās darbības veida sabiedrību, individuālo uzņēmumu (arī zemnieku un zvejnieku saimniecību) saimniecisko darbību raksturojošiem rādītājiem. Šī informācija bez maksas saņemama no:

1) izziņas, prokuratūras un tiesu iestādēm;

2) ārvalstu nodokļu administrācijām vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm, ja attiecīgas vienošanās to paredz;

3) citām fiziskajām un juridiskajām personām (arī pēc to pārbaudēm);

4) Centrālās statistikas pārvaldes — par attiecīgā saimnieciskās darbības veida komercsabiedrību, kooperatīvo sabiedrību, individuālo uzņēmumu (arī zemnieku un zvejnieku saimniecību) vai citu privāto tiesību juridisko personu saimniecisko darbību raksturojošiem rādītājiem;

5) Latvijas Republikas reģistru iestādēm un citiem valsts informācijas sistēmu turētājiem (to skaitā Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra, Ceļu satiksmes drošības direkcijas, Valsts zemes dienesta un citiem valsts reģistriem).

Papildus desmitajā daļā ir paredzēts, ka nodokļu administrācija ir tiesīga noteikt nodokļu maksājumu apmēru, pamatojoties uz attiecīgajā taksācijas periodā veikto novērošanu un tās rezultātā konstatētajiem nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības rādītājiem, ņemot vērā nodokļu maksātāja darbības specifiku un periodiskumu. Atbilstoši likuma 1.panta 15.punktam novērošana ir nodokļu administrācijas kontrole, kad pēc nodokļu maksātāja juridiskās adreses vai saimnieciskās darbības veikšanas vietas noteiktā laika posmā tiek fiksētas visas ar saimnieciskās darbības veikšanu saistītās darbības.

Savukārt šā panta vienpadsmitā daļa paredz, ka, ja taksācijas gadā novērošanas rezultātā ir atkārtoti konstatētas neatbilstības starp nodokļa maksātāja deklarācijās uzrādītajiem saimnieciskās darbības rādītājiem un faktiskajiem rādītājiem, novērošanas rezultāti ir attiecināmi uz visiem taksācijas gada nodokļu maksājumiem, ņemot vērā nodokļu maksātāja darbības specifiku un periodiskumu.

No iepriekš minētā regulējuma izriet, ka VID ir tiesības uz aprēķina pamata noteikt nodokļa maksājumu apmēru, ja novērošanas rezultātā ir konstatētas neatbilstības starp nodokļa maksātāja deklarācijās uzrādītajiem saimnieciskās darbības rādītājiem un faktiskajiem rādītājiem. Turklāt, ja neatbilstības taksācijas gadā ir konstatētas atkārtoti, tad novērošanas rezultāti ir attiecināmi uz visiem taksācijas gada nodokļu maksājumiem, ņemot vērā nodokļu maksātāja darbības specifiku un periodiskumu.

[8] Konkrētajā gadījumā VID ir veicis pieteicējas struktūrvienības – restorāns „Valters" – saimnieciskās darbības novērošanu 2017.gada oktobrī – 25.oktobrī (*novērošanas akts lietas 2.sējuma 122.–129.lapā*), 26.oktobrī (*tematiskās pārbaudes akts lietas 2.sējuma 150.–156.lapā*) un 28.oktobrī (*novērošanas akts lietas 2.sējuma 136.–141.lapā*), kā arī atkārtoti 2017.gada decembrī – 14.decembrī (*novērošanas akts lietas 3.sējuma 3.–10.lapa)* un 15.decembrī (*novērošanas akts lietas 2.sējuma 147.–149.lapā*).

Novērošanas un pieteicējas saimnieciskās darbības rezultātā konstatēti turpmāk minētie pieteicējas ieņēmumu rādītāji (*sk. detalizēti audita pārskatu, kas atrodas lietas 1.sējuma 105.–153.lapā*), pret ko pieteicēja faktiski neiebilst.

[8.1] ***2017.gada oktobris***

[8.1.1] Kontroles pasākumu rezultātā konstatēts, ka kopā 2017.gada oktobrī ieņēmumi pēc EKA žurnāla datiem ir 35 610,85 *euro*, tajā skaitā skaidrā naudā 4233,40 *euro* un bezskaidrā naudā 31 377,45 *euro* (*sk. audita tabulu Nr.1*), skaidras naudas īpatsvars mēnesī 11,89 %, savukārt, neņemot vērā novērošanas dienas ieņēmumus, skaidras naudas īpatsvars pārējās 2017.gada oktobra dienās – 8,85 %.

[8.1.2] Novērošanas dienā 2017.gada 25.oktobrī (trešdiena) kopējie restorāna ieņēmumi 1759,60 *euro*, tajā skaitā skaidras naudas ieņēmumi 757,30 *euro*, kas veido 43,04 % no kopējiem ieņēmumiem attiecīgajā dienā.

2017.gada 26.oktobrī (ceturtdiena) kopējie restorāna ieņēmumi 993,40 *euro*, tajā skaitā skaidras naudas ieņēmumi 184,40 *euro*, kas veido 18,56 % no kopējiem ieņēmumiem attiecīgajā dienā.

2017.gada 28.oktobrī (sestdiena) kopējie restorāna ieņēmumi 1391 *euro*, tajā skatā skaidras naudas ieņēmumi 505,60 *euro*, kas veido 36,35 % no kopējiem ieņēmumiem.

Apkopojot iegūtos rezultātus, konstatēts, ka skaidras naudas īpatsvars novērošanas dienās attiecībā pret kopējiem novērošanas dienu ieņēmumiem vidēji ir 34,93 %, vidēji 483 *euro* dienā, vidēji par 26,08 % vairāk kā pārējās mēneša dienās.

[8.1.3] Salīdzinot ar pārējām mēneša attiecīgajām dienām, konstatēts turpmākais.

Pārējās 2017.gada oktobra trešdienās skaidras naudas ieņēmumi visās dienās ir mazāki par pārbaudes dienu – attiecīgi 71,80 *euro* (4.oktobrī), 70 *euro* (11.oktobrī), 376,40 *euro* (18.oktobrī), tādējādi vidēji novērošanas dienā konstatēts skaidras naudas ieņēmumu pieaugums par 584,57 *euro*, savukārt kopējo ieņēmumu pieaugums par 603,43 *euro*, salīdzinot ar pārējām oktobra trešdienām.

Pārējās 2017.gada oktobra ceturtdienās skaidras naudas ieņēmumi visās dienās ir mazāki par pārbaudes dienu – attiecīgi 100,40 *euro* (5.oktobrī), 174,90 *euro* (12.oktobrī), 36,80 *euro* (19.oktobrī), tādējādi vidēji novērošanas dienā konstatēts skaidras naudas ieņēmumu pieaugums par 80,37 *euro*, kopējais ieņēmumu pieaugums nav konstatēts.

Pārējās 2017.gada oktobra sestdienās skaidras naudas ieņēmumi visās dienās ir mazāki par pārbaudes dienu – attiecīgi 28,60 *euro* (7.oktobrī), 194,60 *euro* (14.oktobrī), 1 *euro* (21.oktobrī), tādējādi vidēji novērošanas dienā konstatēts skaidras naudas ieņēmumu pieaugums par 430,87 *euro*, savukārt kopējo ieņēmumu pieaugums par 129,42 *euro*, salīdzinot ar pārējām oktobra trešdienām

[8.2] ***2017.gada decembris***

[8.2.1] Kontroles pasākumu rezultātā konstatēts, ka kopā 2017.gada decembrī kopējie ieņēmumi pēc EKA žurnāla datiem ir 32 137,70 *euro*, tajā skaitā skaidrā naudā 2573,70 *euro* un bezskaidrā naudā 29 564 *euro* (*sk. audita tabulu Nr.2*), skaidras naudas īpatsvars mēnesī 8,01 %, savukārt, neņemot vērā novērošanas dienas ieņēmumus, skaidras naudas īpatsvars pārējās 2017.gada decembra dienās – 6,45 %.

[8.2.2] Novērošanas dienā 2017.gada 14.decembrī (ceturtdiena) kopējie ieņēmumi 1041,90 *euro*, tajā skaitā skaidras naudas ieņēmumi 73,50 *euro*, kas veido 7,05 % no kopējiem ieņēmumiem.

2017.gada 15.decembrī (piektdiena) kopējie ieņēmumi 1422,70 *euro*, tajā skaitā skaidras naudas ieņēmumi 586,50 *euro*, kas veido 41,22 % no kopējiem ieņēmumiem.

Apkopojot iegūtos rezultātus, konstatēts, ka skaidras naudas īpatsvars novērošanas dienās attiecībā pret kopējiem novērošanas dienu ieņēmumiem ir 26,78 %, vidēji 330 *euro* dienā, vidēji par 20,33 % vairāk kā pārējās mēneša dienās.

[9.2.3] Salīdzinot ar pārējām mēneša attiecīgajām dienām, konstatēts turpmākais.

Pārējās 2017.gada decembra ceturtdienās skaidras naudas ieņēmumi visās dienās ir mazāki par pārbaudes dienu – attiecīgi 68,30 *euro* (7.decembrī), 59,10 *euro* (21.decembrī), 59,90 *euro* (28.decembrī), tādējādi vidēji novērošanas dienā konstatēts skaidras naudas ieņēmumu pieaugums par 11,07 *euro*, savukārt kopējais ieņēmumu pieaugums nav konstatēts, novērošanas dienās konstatēts kopējo ieņēmumu samazinājums.

Pārējās 2017.gada decembra piektdienās skaidras naudas ieņēmumi visās dienās ir mazāki par pārbaudes dienu – attiecīgi 27,60 *euro* (8.decembrī), 82,70 *euro* (22.decembrī), 0,00 *euro* (29.decembrī), tādējādi vidēji novērošanas dienā konstatēts skaidras naudas ieņēmumu pieaugums par 549,73 *euro*, savukārt kopējo ieņēmumu pieaugums vidēji par 211,57 *euro*, salīdzinot ar pārējām decembra piektdienām.

[8.3] **2017.gads kopumā**

Audita procesā, analizējot pieteicējas ieņēmumu datus par 2017.gadu kopumā (*sk. auditā tabulu Nr.3*), konstatēts, ka reģistrēto skaidras naudas īpatsvars pret kopējiem ieņēmumiem ir šāds: janvārī 5,97 %, februārī 7,61 %, martā 9,34 %, aprīlī 3,83 %, maijā 4,43 %, jūnijā 6,58 %, jūlijā 8,80 %, augustā 7,76 %, septembrī 9,24 %, oktobrī 11,83 %, novembrī 12,56 % un decembrī 8,01 %, kas ir ievērojami mazāk par dienām kad tika veikta saimnieciskās darbības novērošana – 34,93 % oktobrī un 26,78 % decembrī, vidējais skaidras naudas īpatsvars novērošanas dienās kopā 30,85 %, kas attiecīgi tālāk ir izmantots papildu ienākumu un no tiem aprēķināmā PVN noteikšanā.

[9] Ņemot vērā audita procesā noskaidroto, VID secinājis, ka novērošanas dienās ir konstatējams būtisks skaidrās naudas ieņēmumu pieaugums pret kopējiem dienas ieņēmumiem, no kā attiecīgi secināts, ka pieteicēja EKA nereģistrē un attiecīgi nedeklarē grāmatvedības uzskaitē un PVN deklarācijās visus realizācijas ieņēmumus, kas saņemti skaidrā naudā par sniegtajiem restorāna pakalpojumiem.

Tiesa norāda, ka vispārīgi nav apšaubāma VID kompetence savas darbības jomā profesionāli novērtēt, kādi fakti (un to iegūšanas metodes) vispatiesāk liecina par slēpta ienākuma esību un kura aprēķina metode visvairāk piemērota attiecīgā ienākuma apjoma konstatēšanai. Tajā pašā laikā, kā izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta astotās, desmitās un vienpadsmitās daļas, attiecīgās pārbaudes un metodes izvēlei ir jāsaskan ar galveno mērķi – panākt, lai netieši aprēķinātais ienākums pēc iespējas precīzi atbilstu faktiskajiem ienākumiem (*sal. sk. Augstākās tiesas 2012.gada 30.maija sprieduma lietā Nr.SKA-115/2012 (A42392707) 10.punktu*). Pretējā gadījumā, nosakot papildu nodokļu maksājumu, neesot atbilstošiem un pietiekamiem pierādījumiem, tiktu pārkāptas personas Latvijas Republikas Satversmes 115.pantā garantētās tiesības uz īpašumu.

Tiesa, izvērtējot VID audita laikā konstatētos saimnieciskās darbības rādītājus, piekrīt VID, ka var rasties saprātīgas šaubas par to, vai pieteicēja pilnā apmērā reģistrē skaidras naudas ieņēmumus, it īpaši tamdēļ, ka atsevišķās 2017.gada dienās skaidras naudas ieņēmumi nav reģistrēti vispār (*sk. VID argumentu šā sprieduma 2.8.punktā*). Vienlaikus, tiesas ieskatā, piecu dienu saimnieciskās darbības novērošanas rezultāti, nepastāvot citiem nopietniem un pārbaudāmiem pierādījumiem lietā, nav pietiekams pamats, lai secinātu, ka pieteicējas grāmatvedības uzskaitē ir reģistrētas neatbilstošas ziņas par skaidras naudas ieņēmumiem un attiecīgi VID būtu tiesības aprēķināt papildu nodokļu maksājumus uz aprēķina pamata, turklāt attiecinot tos uz visu taksācijas gadu.

[10] No Administratīvā procesa likuma 59.panta izriet iestādes objektīvās izmeklēšanas princips, atbilstoši kuram ir pienākums iegūt visu nepieciešamo informāciju, lai pieņemtu lēmumu. Attiecīgi atbilstoši Administratīvā procesa likuma 150.panta pirmajai daļai iestādei jāpierāda tie apstākļi, uz kuriem tā atsaucas kā uz savu iebildumu pamatojumu, savukārt saskaņā ar 250.panta otro daļu tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā.

Vienlaikus atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. Tādējādi atbilstoši minētajai normai nodokļu lietās nodokļu maksātājam ir līdzdarbības pienākums pierādīt tos apstākļus, kas attiecas uz nodokļa maksājuma lielumu. Vienlaikus, kā atzīts administratīvo tiesu praksē, minētā tiesību norma nav interpretējama tādā veidā, ka nodokļu maksātājam jāpierāda arī negatīvie fakti. Nodokļu maksātājam šādā gadījumā jāsniedz VID visa iespējamā informācija un iespēju robežās jāsadarbojas, lai noskaidrotu faktisko saimnieciskās darbības situāciju. Tomēr negatīva fakta pierādīšanas gadījumā pierādījumu nastas uzlikšana nodokļu maksātājam ir nesamērīga un pārkāpj tiesību principu *negativae non probantus* (negatīvais nav jāpierāda) (*sal. sk. Augstākās tiesas 2005.gada 8.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-337 (A42019104) 10.punktu*).

Konkrētajā gadījumā pieteicēja noliedz, ka būtu nepilnīgi uzskaitījusi savus saimnieciskās darbības ieņēmumus, līdz ar to proporcionāli lielāks pienākums pierādīt savu iebildumu un secinājumu pamatotību šajā lietā ir tieši VID.

[11] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta astotās, desmitās un vienpadsmitās daļas izriet, ka nodokļu maksātāja kontrolē tostarp ir ņemama vērā tā saimnieciskās darbības specifika. Tādējādi, tiesas ieskatā, veicot nodokļu kontroles pasākumus, ir svarīgi novērtēt komersanta darbības specifiku, kā arī nozari, kurā darbojas attiecīgais komersants.

Lietā nav konstatējams, ka VID audita ietvaros pieteicējai būtu lūdzis sniegt paskaidrojumus par pieteicējas saimnieciskās darbības specifiku, līdz ar to ir likumsakarīgi, ka pieteicēja, iepazīstoties ar audita rezultātu, ir minējusi papildu argumentus apstrīdēšanas procesā. Tomēr arī pārsūdzētajā lēmumā VID nav vērtējis pieteicējas izteiktos argumentus par tās darbības raksturu, konstatējot vienīgi, ka gada ietvaros pieteicējas darbība vērtējama kā sistēmiska, bez atšķirīgas darbības specifikas vai periodiskuma.

Tiesas ieskatā, par vispārzināmu ir uzskatāms fakts, ka restorāna darbība ir atkarīga no sezonas, cilvēku aktivitātes un paradumiem.

Pieteicējs valdes loceklis jau VID 2016.gada 11.novembra sniegtajos paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 233.–237.lapa*) norādījis uz restorāna darbības sezonālo raksturu, proti, saimnieciskā darbība no janvārī–aprīlim ir apgrūtināta. Arī tematiskās pārbaudes ietvaros sniegtajos paskaidrojumos (*lietas 2.sējuma 23.–24.lapa*) valdes loceklis norādījis, ka no janvāra–aprīlim tiek plānots vismazākais apgrozījums, ko atspoguļo arī pieteicējas reģistrēto ienākumu dinamika 2017.gadā (*sk. audita tabula Nr.3*). Līdz ar to, tiesas ieskatā, VID nav pienācīgi ņēmis vērā un vērtējis pieteicējas saimnieciskās darbības sezonalitāti, tostarp plānojot veiktās novērošanas, kas abas veiktas taksācijas gada pēdējā ceturksnī.

Pieteicēja pamatoti norāda, ka tā nevar ietekmēt klientu norēķināšanās veidu, uz ko norādīts arī valdes locekļa tematiskās pārbaudes ietvaros sniegtajos paskaidrojumos (*lietas 2.sējuma 23.–24.lapa*). Mūsdienās bezskaidras naudas norēķini kļūst arvien izplatītāki (*sk., piemēram, https://lvportals.lv/skaidrojumi/302397-bezskaidras-naudas-norekini-turpina-pieaugt-bankomatu-skaits-ruk-2019*). Turklāt, kā norādījusi pieteicēja, tās galvenie klienti ir tūristi, kuri parasti norēķinās bezskaidrā naudā. Ņemot vērā mūsdienu iespējas un tūristu paradumus, šāds skaidrojums ir ticams.

Arī pieteicējas norādītais attiecībā uz ienākumu mainību mēneša ietvaros vai nedēļas dienās ir ticams, jo tas atkarīgs no iedzīvotāju ienākumiem, paradumiem, svētku dienām, notikumiem Rīgā u.c. apstākļiem.

Ņemot vērā minēto, nejaušu sakritību iespējamību, piecu dienu novērošanas rezultātus, kas turklāt veikti taksācijas gada pēdējā ceturksnī, attiecinot uz visu gadu, ir grūti izslēgt. Par minēto uzskatāmi liecina VID veiktās novērošanas rezultāti, kad 2017.gada 14.decembrī skaidras naudas īpatsvars pret kopējiem ieņēmumiem ir 7,05 %, savukārt jau nākamajā dienā tas ir 41,22 % no kopējiem ieņēmumiem, tādējādi aprēķinātais vidējais skaidras naudas ieņēmumu īpatsvars (26,78 %) neatspoguļot faktisko ieņēmumu situāciju 2017.gada 14.decembrī. Arī 2017.gada oktobra novērošanas dienās skaidras naudas īpatsvars ir ļoti mainīgs, proti, attiecīgi 2017.gada 25.oktobrī 43,04 %, 2017.gada 26.oktobrī 18,56 %, 2017.gada 28.oktobrī 36,35 %, tādējādi aprēķinātais vidējais skaidras naudas ieņēmumu īpatsvars (34,93 %) ne tuvu neatspoguļot faktisko ieņēmumu situāciju 2017.gada 26.oktobrī.

Apkopojot iepriekš minēto, tiesa uzskata, ka VID, nosakot pieteicējas papildus gūtos ienākumus skaidrā naudā un saistībā ar to aprēķinot nodokļa maksājumus, nav pietiekami izvērtējis un ņēmis vērā pieteicējas saimnieciskās darbības specifiku.

[12] VID ir izteicis pieņēmumu, ka pilnībā neuzskaitītie faktiskie ieņēmumi no restorāna darbības varēja būt par avotu darbinieku izmaksātajai un neuzskaitītajai papildu darba algai, taču, vienlaikus ar PVN auditu veicot iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu auditu, šādi pārkāpumi pieteicējas darbībā nav konstatēti.

Proti, auditā konstatēts, ka pieteicējas grāmatvedības uzskaitē nav uzrādīti visi aprēķinātie darba ienākumi (piemaksas) un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas pieteicējas darbiniekiem par darbu svētku dienās 2017.gada aprīlī, maijā, jūnijā un decembrī. VID citus pārkāpumus nav konstatējis, tostarp VID nav arī konstatējis, ka darbiniekiem aprēķinātā un izmaksātā darba alga būtu būtiski zemāka par vidējo algu nozarē, kas varētu liecināt par iespējamu slēptu darba algas izmaksu citādā veidā. Nav arī konstatējams, ka VID audita ietvaros būtu aptaujājis pieteicējas darbiniekus par algas apmēru, saņemšanas veidu, kā arī pieteicējas saimniecisko darbību kopumā.

Pieteicējas valdes loceklis 2018.gada 29.maija paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 103.lapa*) norādījis, ka laika posmā līdz 2017.gada 31.decembrim ar darbiniekiem pastāvēja mutiska vienošanās, ka par strādāšanu svētku dienās tiks piešķirta apmaksāta papildatvaļinājuma diena, izņemot 2017.gada 18.decembri, kad svētku diena tika apmaksāta dubultā. No minētā paskaidrojuma izriet, ka pārkāpums saistīts nevis ar nodokļu maksātāja apzināti ļaunprātīgu rīcību, bet ar pieteicējas nepareizu izpratni par iespēju vienoties ar darbiniekiem un darbu svētku dienās kompensēt citādā veidā (ar brīvdienu). Pieteicēja minēto pārkāpumu ir atzinusi un attiecīgi nav pārsūdzējusi audita rezultātus šajā daļā.

[13] Arī citi VID uzskaitītie iepriekšējo kontroles pasākumu ietvaros konstatētie pārkāpumi paši par sevi nav pietiekams pamats secinājumam, ka pieteicēja EKA nereģistrē un attiecīgi nedeklarē grāmatvedības uzskaitē un PVN deklarācijās visus realizācijas ieņēmumus, kas saņemti skaidrā naudā par sniegtajiem restorāna pakalpojumiem.

2016.gada 7.oktobrī uzsāktajā tematiskajā pārbaudē (*tematiskās pārbaudes akts Nr.23.1.4/296, kas atrodas lietas 1.sējuma 173.–195.lapā*) tika konstatēti šādi pārkāpumi pieteicējas saimnieciskajā darbībā, kurus VID ir uzskatījis par nozīmīgiem pārsūdzētā lēmuma pamatošanai: kontrolpirkuma čekā netika norādīti visi nepieciešamie rekvizīti; vienā no pieteicējas EKA žurnālā nav veikts ieraksts un ielīmēts izdrukātais dienas Z pārskats par 2016.gada 6.oktobri; preču pavaddokumentu reģistrācijas žurnālā nav reģistrēti pilnībā visi preču iegādes dokumenti; pieteicēja nav savlaicīgi sniegusi VID ziņas par vienu darba ņēmēju. Attiecīgi par konstatētajiem pārkāpumiem pieteicējas valdes loceklis saukts pie administratīvās atbildības (*sk. administratīvā pārkāpuma protokolu un lēmumu lietas 1.sējuma 240.–252.lapā*).

2017.gada 26.oktobrī uzsāktajā tematiskajā pārbaudē (*tematiskās pārbaudes akts Nr.23.24.2/77, kas atrodas lietas 2.sējuma 2.–19.lapā*) tika konstatēti līdzīgi pārkāpumi pieteicējas saimnieciskajā darbībā, kurus VID ir uzskatījis par nozīmīgiem pārsūdzētā lēmuma pamatošanai: veicot tirdzniecības vietā esošo naudas līdzekļu inventarizāciju EKA un salīdzinot EKA naudas kastē esošo skaidrās naudas summu ar EKA „X" finanšu pārskatā uzrādīto, konstatēts naudas iztrūkums 6,40 *euro*; EKA nebija ieprogrammēta nodaļa dāvanu karšu reģistrācijai (2017.gada 1.novembrī pārkāpums novērsts); pieteicēja nav savlaicīgi sniegusi VID ziņas par vienu darba ņēmēju. Par savlaicīgu ziņu nesniegšanu VID par darba ņēmējiem un noteikto nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietotāju pienākumu pienācīgu nepildīšanu pieteicējas valdes loceklis saukts pie administratīvās atbildības (*sk. administratīvā pārkāpuma protokolu un lēmumu lietas 2.sējuma 110.–119.lapā*).

Lai arī tematiskajās pārbaudēs ir konstatēti atsevišķi pieteicējas saimnieciskās darbības pārkāpumi EKA lietošanas un darbinieku nodarbinātības jomā, taču tie nav uzskatāmi par tādiem, kas varētu tieši vai netieši liecināt, ka pieteicēja regulāri nereģistrē skaidrā naudās saņemtos ienākumus un veic nereģistrētus darba algas maksājumus darbiniekiem. No administratīvā pārkāpuma lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja pārkāpumus ir atzinusi, skaidrojot tos ar izdarīšanu aiz neuzmanības vai cilvēcisko faktoru, kur tas iespējams, operatīvi tos novērsusi, tādējādi pieteicējas apzināta un ļaunprātīga rīcība saimnieciskās darbības organizēšanā un grāmatvedības kārtošanā no minētajām tematiskajām pārbaudēm nav konstatējama.

[14] VID kā papildu argumentu tam, ka pieteicēja pilnībā neuzskaitīta faktiskos skaidras naudas ieņēmumus no restorāna darbības, ir vērtējis pieteicējas 2017.gadā piemēroto uzcenojumu, kas atbilstoši VID aprēķiniem 2017.gadā ir bijis 14 %.

No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka, VID ieskatā, šāds uzcenojums saprātīgas saimniekošanas apstākļos ir neatbilstošs un attiecīgi, piemērojot šādu uzcenojumu, nav iespējams pilnībā segt visas saimnieciskās darbības izmaksas. Tiesas vērtējumā šāds secinājums ir pārāk vispārīgs un nav pamatots ar attiecīgā saimnieciskā darbības veida un tās raksturojošo rādītāju izpēti, kā to paredz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta astotā daļa. Iepazīstoties ar *Lursoft* pieejamo finanšu analīzes pakalpojumu, kurā redzami uzņēmuma finanšu rādītāju novērtējums salīdzinājumā ar citu uzņēmumu rādītājiem attiecīgajā darbības veidā (NACE 56.10 Restorānu un mobilo ēdināšanas vietu pakalpojumi) 2017.gadā, tiesa secina, ka ienesīguma (rentabilitātes) koeficientu rādītājos pieteicēja atrodas aptuveni par vidu starp pārējiem komersantiem attiecīgajā darbības veidā, tādējādi tās saimnieciskajā darbībā nav saskatāmas būtiskas atkāpes. Zaudējumu esība vai zemi ienesīguma radītāji paši par sevi neliecina par nodokļa maksātāja negodprātīgumu.

Nav arī konstatējams, ka VID būtu veicis citu pieteicējas saimnieciskās darbības rādītāju analīzi (finansēšanas avoti, tostarp pieejamie aizdevumi, ieņēmumi, izdevumi), lai gūtu pilnīgu priekšstatu par pieteicējas saimniecisko darbību un varētu izdarīt attiecīgus secinājumus par skaidras naudas apriti.

[15] Pieteicēja ir izteikusi iebildumus arī par VID piemēroto aprēķina metodi.

No pārsūdzētā lēmuma izriet, ka VID, uz aprēķina pamata nosakot pieteicējas skaidras naudas ieņēmumus 2017.gadā un attiecīgi no tiem aprēķinot papildu PVN, par pamatu ir ņēmis novērošanas dienās aprēķināto vidējo skaidras naudas īpatsvaru 30,85 %. Reizinot iegūto koeficientu ar attiecīgā mēneša bezskaidras naudas ieņēmumiem un pēc tam iegūto rezultātu izdalot ar proporcionāli noteikto bezskaidrs naudas īpatsvaru 69,15 %, VID ir ieguvis attiecīgā mēneša skaidras naudas ieņēmumus un attiecīgi no to starpības ar deklarētajiem skaidras naudas ieņēmumiem papildus nomaksai budžetā aprēķinājis PVN. Citiem vārdiem sakot, pieteicējas rīcībā esošās papildu skaidras naudas aprēķins ir veikts proporcionāli attiecīgajā dienā saņemtajiem un reģistrētajiem bezskaidras naudas ienākumiem.

Konkrētajā gadījumā tiesa piekrīt pieteicējai, ka piemērotā aprēķina metode nav loģiska un ekonomiski pamatota, jo nav iespējams vispārīgi pieņemt, ka katrā pieteicējas restorāna darbības dienā klienti savus norēķinus veiks vienādā proporcijā skaidrā un bezskaidrā naudā, kā arī nevar uzskatīt, ka dienā, kad saņemti apjomīgāki norēķini bezskaidrā naudā, attiecīgi ir arī apjomīgāki norēķini skaidrā naudā. Pārsūdzētajā lēmumā nav atrodams pamatojums šādas metodes izvēlei, neskatoties uz apstrīdēšanas iesniegumā ietvertajiem pieteicējas iebildumiem, turklāt šādu pamatojumu nevarēja arī sniegt VID pārstāvis tiesas sēdē, labi apzinoties pieteicējas argumentus, kā arī tiesas pagaidu aizsardzības ietvaros izteikto pirmšķietamo vērtējumu šajā jautājumā.

VID pamatoti norāda, ka nodokļu administrācijas netiešo aprēķinu ceļā iegūtie rezultāti nekad nebūs tik precīzi, kā tad, ja pats nodokļu maksātājs rūpīgi vestu savu grāmatvedību un izpildītu sadarbības pienākumu ar nodokļu administrāciju. Vienlaikus, kā jau konstatēts iepriekš, arī netiešo aprēķinu metožu mērķis ir pēc iespējas precīzāk noteikt faktiskos ienākumus, tādējādi patvaļīgas aprēķina metodes izvēle, kurā turklāt nav ņemtas vērā pieteicējas saimnieciskās darbības specifika, kā arī vispārējā informācija par attiecīgā saimnieciskās darbības veida raksturojošiem rādītājiem, nav pieļaujama.

Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa secina, ka konkrētās metodes izvēle nav bijusi adekvāta konkrētajai situācijai, kas pats par sevi ir pietiekams pamats pārsūdzētā lēmuma atcelšanai.

[16] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmo daļu tiesa taisa spriedumu, tostarp pārbaudījusi, vai administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos priekšnoteikumus, un vai tā pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības.

Konkrētajā gadījumā tiesa ir konstatējusi, ka VID nav savācis pietiekami pierādījumus, lai secinātu, ka pieteicējas grāmatvedības uzskaitē ir reģistrētas neatbilstošas ziņas par skaidras naudas ieņēmumiem un attiecīgi VID būtu tiesības aprēķināt papildu nodokļu maksājumus uz aprēķina pamata, turklāt attiecinot tos uz visu taksācijas gadu. Tāpat tiesa secinājusi, ka VID nav sniedzis atbilstošu ekonomisku pamatojumu izvēlētajai netiešajai aprēķina metodei.

Minētie pārkāpumi uzskatāmi par tik nozīmīgiem, ka varēja ietekmēt pārsūdzētā lēmuma saturu, līdz ar to tiesa atzīst pārsūdzēto lēmumu par prettiesisku un atceļ to ar tā pieņemšanas dienu.

[17] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Savukārt atbilstoši Ministru kabineta 2013.gada 12.februāra noteikumu Nr.85 „Kārtība, kādā administratīvajā lietā iemaksā, atmaksā un atlīdzina valsts nodevu un iemaksā un atmaksā drošības naudu" 13.punktam valsts nodevu atlīdzina mēneša laikā pēc tiesas vai tiesneša nolēmuma stāšanās spēkā Administratīvā procesa likuma 126.pantā minētajos gadījumos no tās iestādes budžeta līdzekļiem, kura attiecīgajā administratīvajā lietā bijusi pieaicināta atbildētāja pusē.

Ņemot vērā iepriekš minēto, no atbildētājas Latvijas Republikas par labu pieteicējai piespriežama tās samaksātā valsts nodeva 30 *euro*, kas ir atlīdzināma no administratīvajā lietā pieaicinātās iestādes VID budžeta līdzekļiem.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Apmierināt SIA „Dilles un loki" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2018.gada 1.novembra lēmumu Nr.30.2-22.9/5014 ar tā pieņemšanas dienu.

Piespriest no atbildētājas Latvijas Republikas par labu SIA „Dilles un loki" samaksāto valsts nodevu 30 *euro*, kas ir atlīdzināma no atbildētājas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

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

Tiesnese A.Putniņa