ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr. A420307815
Lietas arhīva Nr. AA43-1731-16/5

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 12.decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents V.Poķis,
tiesneses U.Mihailova un A.Zariņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 3.septembra lēmuma Nr.22.10/L-35210 un 2015.gada 16.septembra lēmuma Nr.22.10/L-37382 atcelšanu, sakarā ar /pers. A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde no 2014.gada 5.septembra līdz 3.decembrim veica IK „/Nosaukums/" pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2012. un 2013.gadu.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2014.gada 3.decembra lēmumu Nr.23.12/L-1196 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.1) IK „/Nosaukums/" papildus nomaksai budžetā tika aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 14 103,63 *euro* un nokavējuma nauda 2802,08 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 27,95 *euro* un aprēķināta soda nauda 2116,60 *euro*.

Ar dienesta 2015.gada 3.septembra lēmumu Nr.22.10/L-35210 (turpmāk – lēmums Nr.1) sākotnējais lēmums Nr.1 atstāts negrozīts. Lēmums Nr.1 pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] IK „/Nosaukums/" realizēja, bet saimnieciskās darbības ieņēmumos neuzrādīja preču (alkoholisko dzērienu, alus un cigarešu) pārdošanu pilnā apmērā, tādējādi neievērojot likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrās daļas 1.punkta un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus.

[1.2] I K „/Nosaukums/" ieņēmumu un izdevumu pārskatā atspoguļotie ieņēmumi nav ekonomiski pamatoti, jo komersants nesedz savas izmaksas (komunālos maksājumus u.c.), kā arī komersanta sniegtā informācija par piemērotajiem uzcenojumiem ir pretrunā konstatētajam. Tādējādi auditā pamatoti apstrīdēts komersanta dienestā deklarēto ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu kopējais apjoms.

[1.3] Tā kā komersants atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta nosacījumiem nav pierādījis, kur ir palicis tāds preču apjoms, kurš vairākkārt pārsniedz dabā esošo preču atlikumu, tad dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei bija pamats uzskatīt, ka ir notikusi preču realizācija, kura nav uzrādīta grāmatvedības dokumentos, un uz tā pamata aprēķināt pievienotās vērtības nodokli, kā arī soda naudu.

[1.4] Tā kā nav iesniegti pierādījumi un paskaidrojumi par alus iegādi un realizāciju, taras uzskaiti, par norēķinu kārtību ar alus piegādātājiem u.c., līdz ar to kā nepamatots ir noraidāms IK „/Nosaukums/" arguments, ka uzcenojuma aprēķinā nav ņemta vērā pudeles vērtība.

[1.5] Pamatojoties uz aprēķinu rezultātā konstatējamām neatbilstībām, secināms, ka I K „/Nosaukums/" ilgstoši un sistemātiski samazināja budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, t.i., pilnā apmērā nereģistrēja ieņēmumus no preču (alkoholisko dzērienu, alus un cigarešu) pārdošanas, kā arī pilnā apmērā neuzrādīja tos grāmatvedības uzskaites reģistros un pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās.

[1.6] Pamatojoties uz aprēķinu rezultātā konstatētajām neatbilstībām, secināms, ka pieteicējas IK „/Nosaukums/" ilgstoši un sistemātiski pilnā apmērā nereģistrēja ieņēmumus no preču (alkoholisko dzērienu) pārdošanas, kā arī pilnā apmērā neuzrādīja tos grāmatvedības uzskaites reģistros un deklarācijās.

Lai uz aprēķina pamata noteiktu kopējo alkoholisko dzērienu, alus un cigarešu pārdošanas vērtību, dienesta Nodokļu kontroles pārvalde bija tiesīga izmantot auditā aprēķināto vidējo uzcenojumu alum un alkoholiskajiem dzērieniem un komersanta faktisko uzcenojumu cigaretēm.

[1.7] Dienesta nodokļu kontroles pārvalde pamatoti noteica, ka IK „/Nosaukums/" ienākumi no saimnieciskās darbības (mazumtirdzniecība nespecializētajos veikalos) likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē ir apliekami ar iedzīvotāju ienākuma nodokli.

[2] Dienesta Nodokļu kontroles pārvalde no 2014.gada 15.septembra līdz 15.decembrim veica pieteicējai /pers. A/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu auditu par 2012. un 2013.gadu.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Fizisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2014.gada 15.decembra lēmumu Nr.23.12/L-1249 (turpmāk – sākotnējais lēmums Nr.2) pieteicējai papildus nomaksai budžetā tika aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis 9994,80 *euro*, nokavējuma nauda 757,92 *euro* un soda nauda 1499,23 *euro*, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas 735,68 *euro*, nokavējuma nauda 198,63 *euro* un soda nauda 110,35 *euro*, kā arī samazināti nodokļu maksātājas deklarētie 2012.gada zaudējumi par 7918,28 *euro*.

Ar dienesta 2015.gada 15.septembra lēmumu Nr.22.10/L-37382 (turpmāk – lēmums Nr.2) sākotnējais lēmums Nr.2 atstāts negrozīts. Lēmuma Nr.2 pamatojumā norādīts, ka pieteicējas saimnieciskās darbības rezultātā gūtie ienākumi 2012.gada janvārī, jūnijā, septembrī, decembrī, 2013.gada jūnijā, augustā, septembrī un novembrī pārsniedza vienu divpadsmito daļu no konkrētajā taksācijas gadā noteiktā obligāto iemaksu objekta minimālā apmēra pašnodarbinātajam Ls 200 (Ls 2400/12). Tādējādi dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka atbilstoši likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta otrajai daļai, Ministru kabineta 2010.gada 7.septembra noteikumu Nr.827 „Noteikumi par valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu veicēju reģistrāciju un ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un iedzīvotāju ienākuma nodokli" (turpmāk – noteikumi Nr.827) 36. un 37.punktam pieteicējai bija pienākums aprēķināt valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas pārskata ceturksnī un veikt maksājumus budžetā.

Ievērojot minēto, dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 3.punkta 1) apakšpunktu, 14.panta otro daļu, noteikumu Nr.827 36. un 37.punktu pieteicējai nomaksai budžetā aprēķināja valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, soda naudu un nokavējuma naudu.

[3] 2015.gada 2.oktobrī un 2015.gada 15.oktobrī Administratīvajā rajona tiesā saņemti pieteicējas pieteikumi par lēmumu Nr.1 un Nr.2 atcelšanu.

Pieteikumi pamatoti ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Vidējā uzcenojuma (t.sk. alkoholiskajiem dzērieniem) aprēķinos dienests nav ņēmis vērā vidēji mazumtirdzniecības nozarē plašākā izpratnē pastāvošo uzcenojumu alkoholiskajiem dzērieniem. Dienests nav ņēmis vērā arī visas akcijas, kurās IK „/Nosaukums/" piedalījās kā Latvijas tirgotāju savienības veikalu tīkla „Lats" dalībnieks.

Sniedzot dienestam skaidrojumu, pieteicēja uzrakstīja vēlamo, nevis reālo uzcenojumu. Savukārt pieteicējas vēlāk sniegtos detalizētos aprēķinus un paskaidrojumus dienests nav ņēmis vērā.

[3.2] Dienests nepamatoti papildus aprēķināja pievienotās vērtības nodokli, jo neņēma vērā IK „/Nosaukums/" paskaidrojumus par to, ka pārdevēji darbā ar kases aparātu kļūdaini reģistrēja pārdoto alkoholu sekcijā „pārtika". Tāpat dienests nepārbaudīja, vai pārdoto pārtikas preču daudzums atbilst pieteicējas rīcībā esošajam pārtikas preču daudzumam.

Atbilstoši Alkoholisko dzērienu aprites likumam IK „/Nosaukums/" nebija pienākums nodrošināt precīzu alkoholisko dzērienu realizācijas uzskaiti sadalījumā pa preču grupām.

[3.3] Dažādu iemeslu dēļ, piemēram, zādzības dēļ, radās iztrūkumi, kas noveda pie tā, ka IK „/Nosaukums/" neizdevās gūt plānoto peļņu. Nav nekāda pamata uzskatīt, ka pastāvētu kādi nedeklarēti pieteicējas ieņēmumi, ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi.

Dienests nepamatoti norādīja, ka IK „/Nosaukums/" preču zudumi nav konstatējami, jo audita laikā tika iesniegti akti par preču zudumiem, kurus dienests nav izvērtējis.

[3.4] Darījumi, kuri nav atspoguļoti grāmatvedības uzskaitē, nav veikti, tāpat arī ne pieteicējai, ne IK „/Nosaukums/" nebija esošās mantas vai kapitāla vērtības pieauguma. Iestāde nav pamatojusi konkrētas aprēķinu metodes izvēli, kas pēc savas būtības ir neprecīza.

[3.5] Nav izprotams, kādēļ dienests nav ņēmis vērā ne preces norakstīšanas aktus, ne grāmatvedes paskaidrojumus, ne informāciju par zādzībām. Pieteicējas ieskatā pamatojuma trūkums aprēķina metodes izvēlē ir uzskatāms par tik būtisku procesuālu pārkāpumu, kura dēļ lēmumi Nr.1 un Nr.2 būtu atceļami.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2015.gada 4.novembra lēmumu administratīvās lietas, kas ierosinātas, pamatojoties uz pieteicējas pieteikumiem, apvienotas vienā tiesvedībā.

[5] Atbildētājs rakstveida paskaidrojumā tiesai norāda, ka pieteicējas prasījumu neatzīst, pamatojoties uz lēmumos Nr.1 un Nr.2 minētajiem argumentiem.

[6] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.februāra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta septītās daļas 1. un 2.punkts noteic, ka nodokļu administrācija, uz aprēķinu pamata nosakot nodokļu maksājumu apmēru, izmanto tiešās aprēķinu metodes, tas ir, pamatojoties uz nodokļu maksātāja grāmatvedības reģistros norādītajiem datiem un attaisnojuma dokumentiem un netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu, pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju. Tādējādi nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksātājam pienākumu veikt nodokļu samaksu.

Audita ietvaros dienests analizēja pieteicējas inventarizācijas sarakstus par alkoholisko dzērienu, alus un cigarešu atlikumu uz taksācijas gada sākumu un beigām, preču iegādes pavadzīmes un saņemto preču iegādes dokumentu žurnālu un elektroniskā kases aparāta žurnāla „Z1" atskaites (pa dienām). Novērtējot minētos dokumentus, dienests veicis matemātiskus aprēķinus (atlikums uz taksācijas gada sākumu + iegādātās preces – realizētās preces = atlikums taksācijas gada beigās) un konstatējis, ka iegūtais preču atlikums uz taksācijas gada beigām būtiski atšķiras no IK „/Nosaukums/"

inventarizācijas aktos norādītajiem atlikumiem. Piemēram, alkoholisko dzērienu atlikumi uz 2012. un 2013.gada 31.decembri pēc IK „/Nosaukums/" inventarizācijas sarakstiem ir attiecīgi 496 un 861 (gabali), bet dienesta veikto aprēķinu rezultātā attiecīgi 8610 un 8573 (gab.), tātad 2012.gadā par 8114, bet 2013.gadā par 7712 (gab.) vairāk *(lietas 7.sējuma 35. un 36.lapa)*. Šo apstākļu kopums liecina par to, ka dienests pamatoti nonācis pie secinājuma, ka IK „/Nosaukums/" realizējis preci, kuru nav atspoguļojis grāmatvedības uzskaites reģistros.

[6.2] Dienests pamatoti ir aprēķinājis uzcenojumu alkoholiskajiem dzērieniem un alum 30 procentus, savukārt cigaretēm 2012.gadā – 6 procentus, 2013.gada – 5 procentus, balstoties uz inventarizācijas sarakstos norādīto preču iepirkšanas cenu, preču iegādes dokumentiem, salīdzinot to ar pārdošanas cenu. Dienests arī aprēķinā ir ņēmis vērā, ka daļa no preces tika pārdota akciju ietvaros. Dienests ir pieņēmis, ka ar akciju cenu pārdotā prece sastāda 50 procentus no visām precēm, kas, tiesas ieskatā, ir IK „/Nosaukums/" labvēlīgāks nosacījums. Tāpat, nosakot vidējo uzcenojumu alum, dienests to pamatoti veicis saskaņā ar komersanta preču iegādes un realizācijas dokumentiem, kuros alus vērtība (gan iepirkuma cena, gan pārdošanas cena) norādīta par vienību (konkrētajā gadījumā dažāda tilpuma pudeles), jo IK „/Nosaukums/" nav iesniedzis pierādījumus par alus iegādi, realizāciju, taras uzskaiti un norēķinu kārtību ar alus piegādātājiem.

Dienests pamatoti noteica uzcenojumu alkoholiskajiem dzērieniem, alum un tabakai, salīdzinot IK „/Nosaukums/" inventarizācijas sarakstos norādīto preču iepirkšanas un pārdošanas cenas un akcijas ietvaros veikto preču samazinājumu. Turklāt, aprēķinot IK „/Nosaukums/" nedeklarētos ieņēmumus, dienests šo uzcenojumu piemērojis, noapaļojot to uz mazāko skaitli, nevis uz tuvāko veselo, tātad labvēlīgāk tieši IK „/Nosaukums/" (piemēram, par alkoholisko dzērienu pārdošanu uzcenojums 2012.gadā piemērots 28 procenti, kaut gan tas konstatēts 28,73 procentu apmērā, tāpat arī uzcenojums alum 2012.gadā piemērots 30 procentu apmērā, kaut gan konstatēti 30,53 procenti).

[6.3] Dienests pamatoti secināja, ka IK „/Nosaukums/" nebija iesniedzis nevienu pierādījumu tam, ka tā pārdevējas pieļāvušas kļūdas darbā ar kases aparātu. Dienests arī pamatoti norādīja uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 134.panta otrajā daļā noteikto, ka nodokļa maksātājam ir pienākums veikt pietiekami precīzu darījumu uzskaiti, lai dienests varētu pārbaudīt nodokļa piemērošanu. Līdz ar to, ja IK „/Nosaukums/" kases aparātam bija attiecīgās pozīcijas, tad tieši komercsabiedrības pienākums bija nodrošināt to atbilstošu izmantošanu.

Pieteicēja lietā nav pierādījusi to, ka daļa pārdotā alkohola kļūdaini reģistrēta sekcijā „pārtika". Gan pieteicējas iesniegtās trīs kases aparāta „Z1" atskaites par 2012.gada 15.augustu, 2012.gada 21.oktobri un 2013.gada 16.janvāri, gan arī lietas materiālos esošās kases aparāta „Z1" atskaites par laika periodu no 2012.gada 1.janvāra līdz 2013.gada 31.decembrim skaidri parāda, ka IK „/Nosaukums/" kases aparātā ir izmantotas visas preču pozīcijas, tai skaitā, alkoholiskie dzērieni, alus, cigaretes, prese, loterija, rūpniecības preces un pārtika.

Apstāklis, ka pieteicējas iesniegtajās trijās aparāta „Z1" atskaitēs pozīcijā „alus" daudzums izteikts skaitlī ar komatu, neliecina, ka pozīcijā „pārtika" ir ietverts arī alkohols. Gluži pretēji, tas varētu liecināt par to, ka pozīcijā „alus" kļūdaini ievadīts kāds pārtikas produkts, savukārt par to, ka tā ir kļūda, nevis sistēma, liecina lietas materiālos esošās kases aparāta „Z1" atskaites par laika posmu no 2012.gada 1.augusta līdz 31.decembrim, kurā līdzīgs apstāklis ir konstatējams tikai trijās (15.augusta, 17. un 21.oktobra) no 153 atskaitēm.

Tiesa kritiski vērtēja liecinieces – IK „/Nosaukums/" pārdevējas /pers. B/ – liecību un nepiešķīra tai ticamību, jo, kā lieciniece norādīja tiesas sēdē, pie pieteicējas /pers. B/ strādā jau aptuveni sešus gadus, tai skaitā arī šobrīd kafejnīcā „/Nosaukums A/", līdz ar to lietā ir konstatējama viņas ieinteresētība sniegt pieteicējas interesēm atbilstošu liecību. Turklāt pretēji pieteicējas norādei par pārdevējas kļūdām, lieciniece liecināja par apzinātu rīcību, reģistrējot alkoholu sadaļā „pārtika".

[6.4] Dienests ir ņēmis vērā preču zudumus, samazinot IK „/Nosaukums/" neuzrādītos preču krājumus 2012.gadā par Ls 7406 (Ls 3092 (alkoholiskie dzērieni) + Ls 1379 (alus) + Ls 2935 (cigaretes)), savukārt 2013.gadā par Ls 6593 (Ls 2851 (alkoholiskie dzērieni) + Ls 1443 (alus) + Ls 2299 (cigaretes)).

[6.5] Dienests pamatoti noteicis IK „/Nosaukums/" nedeklarēto ieņēmumu apmēru no alkoholisko dzērienu, alus un cigarešu pārdošanas 2012.gadā – Ls 21 936,06 un 2013.gadā – Ls 25 090,3, kā arī pamatoti aprēķināja papildus nomaksai pievienotās vērtības nodokli 52,02 *euro* un samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli 27,95 *euro* par starpniecības pakalpojumiem ar VAS „Latvijas Loto". Ievērojot minēto, kā arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmajā daļā (*likums bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim*), likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajā daļā, kā arī 32.panta pirmajā, otrajā, trešajā un piektajā daļā noteikto, tiesa par pamatotu atzina IK „/Nosaukums/" papildu nomaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli, nokavējuma naudu, samazināto no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa summu un aprēķināto pievienotās vērtības nodokļa soda naudu (piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu).

[6.6] Ņemot vērā palielinātos IK „/Nosaukums/" ieņēmumu un izdevumu pārskatā deklarētos ieņēmumus 2012. un 2013.gadā, dienests pamatoti noteica pieteicējas 2012.gadā saimnieciskās darbības ieņēmumus Ls 257 083 apmērā un 2013.gadā – Ls 281 761 apmērā. Savukārt, palielinot IK „/Nosaukums/" izdevumus 2012. un 2013.gadā, pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumi 2012.gadā noteikti Ls 240 720 un 2013.gadā Ls 257 121 apmērā. Līdz ar to dienests arī pamatoti noteicis, ka pieteicējas saimnieciskās darbības rezultātā gūtais ienākums 2012.gadā ir Ls 16 363, bet 2013.gadā – Ls 24 640, kā arī, veicot korekcijas pieteicējas iesniegtajos 2012. un 2013.gadā deklarāciju pielikumos D3, pamatoti noteicis no saimnieciskās darbības apliekamo ienākumu 2012.gadā Ls 4916,72 un 2013.gadā Ls 24 870,28.

[6.7] Izvērtējot pieteicējas darījumus ar IK „/Nosaukums/", kas izriet no 2005.gada 2.janvārī noslēgtā telpu un zemes nomas līguma, dienests pamatoti konstatēja, ka viņa saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta trešās daļas 5.punktu 2012.gadā ir guvusi ienākumus no nekustamā īpašuma iznomāšanas Ls 256,75 apmērā. Tādējādi arī

pamatoti, piemērojot likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta septīto daļu, pieteicējai aprēķināja iedzīvotāju ienākuma nodokli no ienākumiem no nekustamā īpašuma iznomāšanas Ls 25,68 apmērā.

Līdz ar to dienests pamatoti veicis korekcijas pieteicējas 2012.gada ienākumu deklarācijā, nosakot apliekamo ienākumu Ls 6439,43 un, ņemot vērā attaisnotos izdevumus Ls 553,54, gada neapliekamo minimumu Ls 540, aprēķināja papildus budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 1164,26 apmērā. Savukārt, ņemot vērā nodokli no citiem ienākumiem Ls 25,68 un avansā samaksāto nodokli Ls 210,47, pieteicējai aprēķināts budžetā maksājamais iedzīvotāju ienākuma nodoklis Ls 1151,68 apmērā. Vienlaicīgi dienests arī pamatoti veica korekcijas pieteicējas 2013.gada ienākumu deklarācijā un noteica viņas apliekamos ienākumus Ls 26 325,36 un, ņemot vērā attaisnotos izdevumus Ls 872,92, gada neapliekamo minimumu Ls 540 un avansā samaksāto nodokli Ls 181,23, aprēķināja papildus budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli Ls 5797,76.

[6.8] Ņemot vērā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^3$panta pirmajā daļā un 33.pantā noteikto, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, otro un piekto daļu, kā arī iepriekš secināto, ka dienests pamatoti pieteicējai aprēķināja budžetā maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2012. un 2013.gadu, tiesa atzina, ka dienests pamatoti pieteicējai nomaksai budžetā noteica iedzīvotāju ienākuma nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu (piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu), kā arī samazināja nodokļu maksātājas deklarētos 2012.gada zaudējumus.

[6.9] Dienests pamatoti un atbilstoši tiesiskajam regulējumam secināja, ka pieteicējai bija pienākums aprēķināt valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un noteiktajā termiņā iesniegt ziņojumus par pašnodarbinātā valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām pārskata ceturksnī un veikt maksājumus budžetā (obligāto iemaksu likme pašnodarbinātajam 2012.gadā bija 32,46%procenti, bet 2013.gadā – 32,17 procenti no obligāto iemaksu objekta). Līdz ar to dienests arī pamatoti pieteicējai nomaksai budžetā aprēķināja valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otro daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, piekto un septīto daļu aprēķināja soda naudu un nokavējuma naudu.

[7] Par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.februāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts, ka dienests nav pamatojis, kāpēc auditā izvēlējies konkrēto aprēķinu metodi, kas pēc savas būtības ir neprecīza. Vidējais tirdzniecības piecenojums, ņemot vērā tirdzniecības kooperācijas rīkotās akcijas, ir 23-25 procenti. Vienpusīgi aprēķinot un izceļot tikai 2 preču grupas, PVN tika aprēķināts nepareizi.

Pieteicēja norāda, ka tā ir iesniegusi visus nepieciešamos pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu, savukārt dienests nav pierādījis nodokļu nenomaksāšanas faktu.

Līdz auditā konstatētajām neatbilstībām pieteicēja nezināja par faktu, ka pārdevējas, lai vienkāršotu kases operācijas, lielāko daļu preču reģistrē vienā sekcijā. Pārdevēja /pers. B/ gan savā rakstveida paskaidrojumā, gan sniedzot liecības tiesas sēdē, ir apliecinājusi, ka no 2012.gada līdz 2014.gadam, strādājot ar kases aparātu CHD5010, tika pieļāvusi kļūdas.

Pārdevēja /pers. B/ patiešām nostrādāja pie pieteicējas 6 gadus, taču pašlaik viņa pie pieteicējas nestrādā, līdz ar to tiesa ir pārpratusi situāciju, jo pieteicēja SIA „/Nosaukums A/" kopš 2015.gada decembra neieņem nekādu amatu, un /pers. B/ nav nekādā veidā un mērā atkarīga no pieteicējas. Kā arī nav tādas kafejnīcas „/Nosaukums A/". Tādējādi /pers. B/ absolūti nav ieinteresēta sniegt pieteicējas interesēm atbilstošu liecību.

Iestāde lēmumu Nr.1 un Nr.2 pieņemšanas termiņu nelikumīgi pagarināja ilgāk par četriem mēnešiem no apstrīdēšanas iesnieguma saņemšanas dienas. Pieteicēja arī nesaņēma nekādu objektīvu un pienācīgu pamatojumu termiņa nokavējumam. Līdz ar to, beidzoties likumā noteiktajam termiņam, dienests nav tiesīgs pieņemt personai nelabvēlīgu lēmumu par audita rezultātiem. Ņemot vērā, ka dienests lēmumu Nr.1 un Nr.2 pieņemšanas termiņu ievērojami nokavēja, uzskatāms, ka pārsūdzētā administratīvā akta izdošanas process iestādē nav noticis atbilstoši administratīvā procesa principiem un spēkā esošajām normām, līdz ar to neatkarīgi no tā, vai administratīvā akta rezultāts ir taisnīgs un tiesisks, ir konstatējams pārsūdzētā administratīvā akta prettiesiskums.

[8] Atbildētājs rakstveida paskaidrojumā pieteicējas apelācijas sūdzību neatzīst, papildus norādot, ka tiesa spriedumā detalizēti un vispusīgi ir izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, kā arī pamatoti secināja, ka pieteicēja lietā nav pierādījusi to, ka daļa pārdotā alkohola kļūdaini reģistrēta sekcijā „pārtika".

Pretēji pieteicējas norādei par pārdevējas kļūdām, /pers. B/ tiesas sēdē liecināja par apzinātu rīcību, reģistrējot alkoholu sadaļā „pārtika".

Dienests uz aprēķinu pamata auditā noteica IK „/Nosaukums/" realizēto un nodokļu aprēķiniem neuzrādīto preču (alkoholisko dzērienu, alus un cigarešu) pārdošanas vērtību, t.i., ar pievienotās vērtības nodokļa standartlikmi apliekamo darījumu vērtību un aprēķināja pievienotās vērtības nodokli. Veicot netiešos aprēķinus (respektīvi, nevis pēc nodokļu maksātāja grāmatvedības datiem, bet pēc iestādes rīcībā esošās informācijas), rezultāts nevar būt tikpat precīzs kā gadījumā, ja dienestam rodas iespēja aprēķinos izmantot nodokļu maksātāja grāmatvedības datus, t.i., ja nodokļu maksātāja veiktā grāmatvedības datu uzskaite ir bijusi precīza un likumam atbilstoša, tāpēc nodokļu maksātājam jārēķinās ar aptuvenu nodokļa objektu (*sal. sk., Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2015.gada 22.maija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-753*).

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu lieta tiek izskatīta

rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[10] Novērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas pieteikums ir noraidāms un apelācijas sūdzība nav pamatota.

[11] Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, un apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, izvērstāku argumentu izklāstu nenorādot.

Administratīvā apgabaltiesa atkārtoti nenorāda to apelācijas sūdzībā minēto argumentu noraidīšanas motivāciju, kuriem tā ir sniegta pirmās instances tiesas spriedumā. Pirmās instances tiesa ir ieguvusi un vērtējusi lietas izspriešanā būtiskos pierādījumus. Pieteicējas atšķirīgais viedoklis par lietā esošo pierādījumu novērtējumu nav pietiekams pamats pretēja nolēmuma pieņemšanai.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā nav norādījusi uz jauniem, iepriekš nevērtētiem pierādījumiem, kuriem būtu izšķiroša nozīme lietas izvērtēšanā. Tāpat var konstatēt, ka lietas dalībnieki ir izteikuši pietiekami detalizētu viedokli, kas precīzi atspoguļo viedokļu atšķirības par konstatēto faktu novērtējumu un tiesību normu piemērošanu. Šādos apstākļos apgabaltiesa atzīst, ka lietas izskatīšanai nav nepieciešams mutvārdu process.

[12] Apgabaltiesas vērtējumā, sākotnēji šajā lietā ir būtiski izvērtēt to, vai dienestam bija pamats piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sesto daļu, kas paredz nodokļu administrācijai tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja ir konstatēta vismaz viena no šī panta sestajā daļā minētajām pazīmēm. Dienests lēmumos ir norādījis uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 1., 5., 6.punktu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestā daļas 5.punkts paredz, ka aprēķinu var veikt, ja nodokļu maksātāja pārskatos vai grāmatvedības uzskaitē sniegtās ziņas neatbilst nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai, pārbaudēs konstatētajiem faktiem vai nodokļu maksātāja rīcībā esošo vai bijušo lietu vērtībai. Savukārt 23.panta sestās daļas 6.punkts paredz, ka aprēķins ir pieļaujams, ja nodokļu administrācijas rīcībā esošā informācija liecina par to, ka nodokļu maksātājs ir veicis darījumus, kuri nav atspoguļoti viņa grāmatvedības uzskaitē.

No lēmumos Nr.1 un Nr.2 ietvertā faktisko apstākļu apraksta konstatējams, ka dienests ir konstatējis to, ka pieteicējas grāmatvedības dati paši par sevi ir būtiski pretrunīgi, proti, pieteicējas grāmatvedības dokumenti neatspoguļo to, kas ir noticis ar lielu skaitu iegādāto alkoholisko dzērienu, alus un cigaretēm. Iepriekš minēto preču grupās liela daļa no precēm nav nedz pārdotas, nedz arī uzskaitītas atlikumā gada beigās, proti, tās ir „pazudušas bez pēdām". Tādējādi secināms, ka nodokļu administrācijas rīcībā esošā informācija liecina par to, ka nodokļu maksātājs ir veicis darījumus, kuri nav atspoguļoti viņa grāmatvedības uzskaitē.

[13] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka pieteicējas grāmatvedības datu neatbilstību var izskaidrot ar to, ka pārdevēja ne vienmēr ir pareizi lietojusi kases aparātu, proti, ne vienmēr pārdevēja alkoholiskos dzērienus, tabaku un alu ir reģistrējusi tiem domātās sekcijās.

Apgabaltiesa konstatē, ka neatbilstību apjoms ir saistāms ar ļoti būtisku šo preču pozīciju iztrūkumu. Tā, 2012.gadā salīdzinot pieteicējas uzrādītos preču iegādes un pārdošanas datus ar preču atlikuma datiem, var konstatēt, ka grāmatvedība neatspoguļo datus par 8114 alkoholisko dzērienu vienību, 12497 alus vienību un 9496 cigarešu vienību realizāciju. Savukārt 2013.gadā grāmatvedība neatspoguļo datus par 7712 alkoholisko dzērienu vienību, 14049 alus vienību un 8894 cigarešu vienību realizāciju.

Apgabaltiesa nepiešķir ticamību tam, ka pārdevēja var nejauši, sajaucot kases aparāta taustiņu, kļūdīties vairāk nekā 10 000 reizes auditējamā perioda ietvaros. Šāds kļūdu apjoms ir tik liels, ka tas izslēdz iespēju uzskatīt, ka pastāv saistība starp nejaušām kļūdām pārdevējas darbībā un to, ka preču kustība nav atspoguļota grāmatvedības datos. Savukārt tas, ka pārdevēja bija informēta par to, ka noteiktām preču grupām ir paredzēta noteikta reģistrācijas kārtība, izriet gan no tā, ka pietiekami daudzos gadījumos tiesību normās paredzētā kārtība tika ievērota, gan arī no pārdevējas sniegtajām liecībām.

Būtiski ir arī tas, ka neuzskaitītais alkoholisko dzērienu, alus, cigarešu apjoms sastāda vairāk nekā 50 procentus no šajās preču grupās esošo preču iepirkuma. 2012.gadā IK „/Nosaukums/" elektroniskajā kases aparātā tiek reģistrēti darījumi par 6664 alkohola vienību, 22197 alus vienību, 13796 cigarešu vienību pārdošanu, bet nereģistrēto preču skaits ir 8610 alkoholisko dzērienu vienību, 13221 alus vienību un 10048 cigarešu vienības. Apjoma ziņā līdzīgi ir arī dati par 2013.gadu.

Apgabaltiesas vērtējumā lietas faktiskie apstākļi ļauj izdarīt secinājumu, ka lietā nav izšķirošas nozīmes tam, ka, iespējams, kasiere atsevišķas reizes ir kļūdījusies ar klaviatūras taustiņu. Pat, ja šādi atsevišķi gadījumi ir bijuši, tie nedod izskaidrojumu dienesta konstatētajiem faktiem.

Vienlaikus apgabaltiesa piekrīt pirmās instances tiesas spriedumā konstatētajam, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus (grāmatvedības dokumentāciju), kas apstiprinātu pat atsevišķu kļūdu esamību.

[14] Apgabaltiesas vērtējumā lietas faktisko apstākļu novērtējumā nozīme ir arī tam, ka Alkoholisko dzērienu aprites likuma 6.panta septītā daļa nosaka, ka skaidras naudas norēķiniem par alkoholiskajiem dzērieniem izmanto tikai tādus kases aparātus un kases sistēmas, kas nodrošina alkoholisko dzērienu pārdošanas reģistrāciju kases aparāta vai kases sistēmas

konstrukcijā darījumu reģistrācijai izveidotā atsevišķā nodaļā. Tādējādi prasība par alkoholisko dzērienu atsevišķu uzskaiti ir nevis komersanta brīva izvēle, bet obligāta prasība. Līdz ar to arī ir sagaidāms, ka komersants skrupulozi savās darbībās ievēros šīs prasības.

[15] Apgabaltiesa nepiešķir ticamību tam, ka pieteicēja varēja nezināt par grāmatvedības datu neatbilstību faktiskajai preču kustībai, proti, apelācijas sūdzībā norādītajam, ka pieteicēja tikai no audita rezultātiem uzzināja, ka nepareizi tika reģistrēts alkohols.

Šīs neatbilstības vajadzēja konstatēt katras inventarizācijas laikā, salīdzinot pārdoto preču skaitu un iepirkto preču skaitu. Inventarizācijas visbiežāk tiek veiktas mēneša ietvaros (minimums, ceturkšņa ietvaros), kas norāda, ka neatbilstības būtu konstatējamas jau salīdzinoši īsā laika posmā no to rašanās brīža. Tas, ka pieteicēja divus gadus, zinot konstatētās neatbilstības inventarizācijas datos, turpināja darboties ar līdzīgiem „rezultātiem", norāda, ka pieteicēja visticamāk apzinājās neatbilstību esamību. Tas savukārt nozīmē, ka pieteicēja arī apzinājās (vai viņai vajadzēja apzināties) šādas neatbilstības patiesos iemeslus.

[16] Apkopojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka dienests pamatoti piemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestā daļa 5. un 6.punktu, veicot nodokļu uzrēķinu uz aprēķina pamata.

[17] Pieteicēja ir cēlusi iebildumus par aprēķinos piemēroto tirdzniecības piecenojumu. Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas iebildumi nav pamatoti. Dienests aprēķinos ir balstījies uz pieteicējas grāmatvedības datiem par preču iepirkšanu (preču pavadzīmes) un pārdošanas cenu, kas tiek noteikta, ņemot vērā pieteicējas sākotnēji sniegto informāciju, kā arī veiktās atzīmes preču pavadzīmēs.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā ir norādījusi, ka dienests nav ņēmis vērā pieteicējas vēlāk paskaidrojumos norādīto, ka nozarē vidējais uzcenojums ir 15-25 procenti.

Apgabaltiesas ieskatā dienestam nebija pamata izmantot vidējos uzcenojumus nozarē, jo bija iespējams iegūt pietiekami precīzu informāciju no pieteicējas grāmatvedības datiem par izmantotajiem uzcenojumiem. Iepirkuma cenas precīzi atspoguļo preču pavadzīmes rēķini, kuru pārbaudi var veikt arī pie otra darījuma dalībnieka. Savukārt precēm piemēroto uzcenojumu dienests ir noteicis, izmantojot vairākus informācijas avotus. Dienests pamatā ir izmantojis 2014.gada 8.oktobrī apsekošanas laikā (skatīt apsekošanas aktu Nr.23.12-2/147 *lietas 7.sējuma 254.-260.lapā*) iegūtos pieteicējas grāmatvedības dokumentus, 5 mapes ar pavadzīmēm, kurās ir izdarītas atzīmes par preču pārdošanas cenām (*sk., lietas 10., 11.sējumu*). Pieteicēja nav apstrīdējusi faktu, ka apsekošanas laikā IK „/Nosaukums/" darbinieks /pers. C/ nodeva pavadzīmju trešos eksemplārus (5 mapes), kuros ar pildspalvu katrai vienībai pretī norādīta preču pārdošanas cena. Apgabaltiesas ieskatā šādā situācijā dienestam nebija pamata izmantot vispārējos rādītājus nozarē, jo tie ir neprecīzāki salīdzinājumā ar pašas pieteicējas uzrādītajiem datiem.

Papildus tam pieteicēja arī sākotnējos paskaidrojumos dienestam norādīja, ka uzcenojums alkoholam ir 30 procenti. Tāpat arī apgabaltiesa konstatē, ka 2014.gada 8.oktobra apsekošanas aktā ir norādītas alkohola iegādes un pārdošanas cenas apsekošanas brīdī. No šiem datiem arī var konstatēt, ka gandrīz visiem alkoholiskajiem dzērieniem uzcenojums ir lielāks par 30 procentiem. Informācijai par uzcenojumu alkoholiskajiem dzērieniem 2014.gada 8.oktobrī ir vienīgi papildinoša nozīme, tomēr arī šī informācija nonāk pretrunā ar pieteicējas apgalvojumu, ka būtu jāpiemēro uzcenojums 24 procentu apmērā.

Pirmās instances tiesas spriedumā pamatoti ir norādīts, ka dienests ir ņēmis vērā arī to, ka daļa preces tika pārdota akciju ietvaros, kuru laikā tika piemērots zemāks uzcenojums. Turklāt tika noteikts, ka akciju ietvaros pārdotā prece varētu sastādīt 50 procentus no visas preces (alkoholiskajiem dzērieniem, alus).

Pieteicējas argumenti, ka jāpiemēro 24 procentu uzcenojums, netiek pamatoti ar grāmatvedības dokumentiem, kas apliecinātu, ka pārdošanas cena pret iepirkuma cenu bija mazāka nekā dienesta aprēķinā izmantotā.

Vispārīgi apgalvojumi, ka dienests aprēķinos nav ņēmis vērā, ka atlaides apmērs var sastādīt arī 80 procentus, nav pamatots ar atbilstošiem grāmatvedības dokumentiem. Turklāt nozīme ir arī tam, kāds apjoms no kopējā alkohola, alus un cigarešu apjoma ir realizēts ar šāda līmeņa atlaidēm. Pierādīšanas pienākums par šiem faktiem gulstas uz pieteicēju.

Apgabaltiesa arī norāda, ka aprēķins tiek piemērots tieši tāpēc, ka pieteicēja nav veikusi grāmatvedības uzskaiti par visiem realizācijas darījumiem ar alkoholiskajiem dzērieniem, alu un cigaretēm. Dienesta veiktais aprēķins ir aptuvens, jo gadījumos, kad grāmatvedība netiek kārtota, precīzi dati nav iegūstami. Vienlaikus tiesību normās šādas situācijas ir paredzētas, piešķirot dienestam plašas tiesības veikt nodokļu uzrēķinu, izmantojot tiešās un netiešās aprēķinu metodes.

Apgabaltiesas vērtējumā dienests visos nozīmīgajos aspektos ir ņēmis vērā pieteicējas argumentāciju (gan saistībā ar zudumu ieskaitīšanu aprēķinā pilnā apmērā, gan saistībā ar akcīzes preču cenu ņemšanu vērā 50 procentu apmērā), līdz ar to aprēķins kopumā atspoguļo mazāko no iespējamās uzrēķina summas.

[18] Apgabaltiesa noraida kā nepamatotu apelācijas sūdzībā papildus izteikto argumentu, ka dienests nepamatoti ir veicis pieteicējai valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, jo ir neloģiski, ka dienests, aprēķinot valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu lielumu, ņem vērā grāmatvedības datus, kurus savā lēmumā ir atzinis par nekorektiem.

Dienests ir atzinis, ka pieteicēja nav veikusi visu darījumu reģistrāciju. Nodokļu uzrēķins ir saistīts tieši ar ienākumu daļu, kuru pieteicēja guva no nereģistrētiem darījumiem. Vienlaicīgi audita rezultāts arī nozīmē, ka citu grāmatvedības datu un darījumu dokumentu saturu dienests nav apšaubījis. Apgabaltiesas vērtējumā ir tikai loģiski un taisnīgi, ka dienests pēc

iespējas izmanto pašas pieteicējas grāmatvedības datus.

[19] Apgabaltiesa noraida kā nepamatotu pieteicējas argumentu, ka par būtisku pārkāpumu ir atzīstams tas, ka dienests nav ievērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtajā daļā noteikto četru mēnešu termiņu pieteicējas apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanai.

Apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņa neievērošana nav ietekmējusi uzrēķina apmēru un pamatojumu. Apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas perioda ietvaros tiek apturēta administratīvā akta darbība (Administratīvā procesa likuma 80.pants), kas savukārt noved pie tā, ka šī perioda ietvaros pieteicējai nebija jāveic maksājumi valsts budžetā. Turklāt par šo periodu pieteicējai netiek aprēķināta kavējuma nauda. Tādējādi pieteicēja apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas kavējuma rezultātā faktiski guva fiskāla rakstura priekšrocības, nevis zaudējumus.

Apgabaltiesa arī vērš uzmanību uz to, ka argumentu par termiņa nokavējumu pieteicēja pirmo reizi ir pieminējusi tikai apelācijas sūdzībā. Turklāt pieteicēja nav norādījusi, kādā veidā termiņa kavējums ir skāris viņas tiesības vai ietekmējis rezultātu pēc būtības. Tiesiskās sekas pieteicējai bija noteiktas ar sākotnējiem lēmumiem. Šo lēmumu pieņemšanā tika ievēroti tiesību normās noteiktie audita veikšanas termiņi.

Administratīvā procesa likuma 49.panta ceturtā daļa nav piemērojama gadījumos, kad tiek vērtēts administratīvā akta izdošanas termiņš. Minētā tiesību norma regulē vienīgi procesuālu darbību veikšanas termiņus. Lēmuma pieņemšana pēc būtības nav uzskatāma par procesuālu darbību.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt /pers. A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2015.gada 3.septembra lēmuma Nr.22.10/L-35210 un 2015.gada 16.septembra lēmuma Nr.22.10/L-37382 atcelšanu.

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

V.Poķis

Tiesnesis referents

U.Mihailova

Tiesneses

A.Zariņa