Lieta Nr.A42198404
AA43-1631-10/6

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā, 2010.gada 9.jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja K.Krastiņa,
tiesneši Dz.Amerika un A.Šteinberga,

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *I.L.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc *V.Š.* pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 10.septembra lēmuma Nr.19/24099 atcelšanu, sakarā ar *V.Š.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 15.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa veica *V.Š.* kompleksu nodokļu auditu par laika periodu no 2002.gada 1.janvāra līdz 2003.gada 31.decembrim.

Ar VID Vidzemes reģionālās iestādes (turpmāk – VRI) Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieka 2004.gada 5.maija lēmumu Nr.13.2.-16.1./5780 (turpmāk – Lēmums par audita rezultātiem) *V.Š.* papildu nomaksai budžetā tika noteikti nodokļu maksājumi – pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) Ls 7906,67 apmērā, iedzīvotāju ienākuma nodoklis (turpmāk – IIN) Ls 1943,98 apmērā un soda nauda Ls 1943,98 apmērā. Nepiekrītot Lēmumam par audita rezultātiem, *V.Š.* to apstrīdēja.

Ar VID VRI direktora vietas izpildītāja 2004.gada 8.jūlija lēmumu Nr.4.-8./8810 (turpmāk – VRI lēmums) Lēmums par audita rezultātiem atstāts negrozīts. Nepiekrītot VRI lēmumam, *V.Š.* to apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektora 2004.gada 10.septembra lēmumu Nr.19/24099 (turpmāk – Lēmums) VRI lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots šādi.

[2.1] Saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju *V.Š.* 2002.gadā importēja Latvijas Republikas teritorijā 25 dažādu marku vieglās automašīnas, bet realizēja 16 dažādu marku vieglās automašīnas, savukārt 2003.gadā importēja 14 dažādu marku vieglās automašīnas, bet realizēja 18 dažādu marku vieglās automašīnas. No minētā secināms, ka ar automašīnu importu un realizāciju *V.Š.* nodarbojusies ilgstoši un sistemātiski, kas, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" un likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" nosacījumiem, ir ar PVN un IIN apliekami darījumi.

[2.2] *V.Š.* nodokļu maksājumu lielums tika noteikts, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta septītās daļas 2.punktā minēto netiešo aprēķinu metodi, kā arī saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju.

[2.3] Tā kā no 2002.gada 12.aprīļa līdz 19.jūlijam realizēto automašīnu vērtība pārsniedza 10 000 latus, *V.Š.*, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešajai daļai, bija jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamai personai.

[2.4] Papildu nomaksai budžetā pamatoti noteikts PVN Ls 7906,67 apmērā, tajā skaitā, par 2002.gadu Ls 2974,76 un par 2003.gadu Ls 4931,71.

[2.5] Tā kā *V.Š.* gūtos ieņēmumus no automašīnu pārdošanas nebija norādījusi 2002.gada un 2003.gada ienākumu deklarācijas D3 pielikumā, VID palielināja *V.Š.* 2002.gada ieņēmumus par Ls 26 277,11, 2003.gada ieņēmumus par Ls 26 398,40; palielināja 2002.gada izdevumus par Ls 19 893,05 un 2003.gada izdevumus par Ls 25 006,53 un aprēķināja IIN Ls 1943,98, tajā skaitā, par 2002.gadu Ls 1596,02 apmērā un par 2003.gadu Ls 347,96 apmērā.

[2.6] Tā kā *V.Š.* nav pievienojusi pierādījumus, ka no potenciālajiem automašīnu pircējiem saņēmusi tikai komisijas atlīdzību par automašīnu piegādi, nav pamata pārskatīt *V.Š.* papildu nomaksai budžetā noteiktos maksājumus.

[3] Nepiekrītot Lēmumam, *V.Š.* (turpmāk – pieteicēja) vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti šādi apsvērumi.

[3.1] Pieteicēja nav veikusi transportlīdzekļu mazumtirdzniecību un viņai nav minētajam saimnieciskās darbības veidam nepieciešamās licences. Turklāt, lai konstatētu tirdzniecības faktu, vispirms jākonstatē preču iepirkšana ar mērķi tās pārdot, reģistrētas personas – tirgotāja – statuss, kā arī preces pārdošana. VID šādus pierādījumus nav ieguvis.

[3.2] VID nepamatoti norādījis uz pieteicējas pienākumu iesniegt pierādījumus atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam. Automašīnas tika ievestas, izpildot trešo personu pasūtījumus. Pieteicēja saņēmusi samaksu tikai par veikto pakalpojumu, proti, automašīnas atvešanu. Šie ienākumi ir uzrādīti 2002.gada un 2003.gada ienākumu deklarācijās. Automašīnas, kuras to pasūtītāji neiegādājās, pieteicēja izmantoja savām personiskajām vajadzībām, bet pēc tam pārdeva.

[3.3] VID argumentu, ka realizēto automašīnu vērtība pārsniedza Ls 10 000, balstījis uz automašīnu pasūtītāju aptaujas datiem. Tomēr minētās aptaujas nesniedz patiesu informāciju par pieteicējas gūtajiem ieņēmumiem.

[3.4] VID nav objektīvi izvērtējis visus lietā konstatētos apstākļus. Turklāt pieteicēja nav ievesto automašīnu īpašniece, līdz ar to tās nav uzskatāmas par precēm. Ievesto automašīnu kopējā vērtība nav samaksa par automašīnu kā preču piegādi. Pieteicējas saņemtā samaksa par sniegto pakalpojumu nav sasniegusi Ls 10 000 apmēru, līdz ar to pieteicējai nebija jāreģistrējas kā PVN maksātājai.

[4] VID rakstveida paskaidrojumā tiesai norāda, ka pieteikumu neatzīst. Paskaidrojums pamatots uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 15.aprīļa spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots šādi.

[5.1] Lietā ir strīds, vai pieteicēja veikusi ar PVN apliekamus darījumus, kuru rezultātā viņai radās pienākums reģistrēties kā ar PVN apliekamai personai, kā arī maksāt PVN un IIN.

[5.2] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 1.punktu prece ir jebkura lieta (īpašums), kuru īpašnieks maina pret atlīdzību, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Šā panta 2.punkts noteic, ka preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu (īpašumu).

Saskaņā ar minētā likuma 2.panta otro daļu ar nodokli apliekamie darījumi ir preču piegāde, arī pašpatēriņš (1.punkts); pakalpojumu sniegšana, arī pašpatēriņš (2.punkts); preču imports (3.punkts).

Tiesa secināja, ka VID pamatoti ir konstatējis, ka pieteicēja veikusi preču (automašīnu) piegādes. Par to liecina 2002. un 2003.gadā ievesto, Ceļu satiksmes drošības direkcijā reģistrēto un pēc neilga laika pārdoto automašīnu skaits. Tātad pieteicēja ar automašīnu pārdošanu nodarbojusies sistemātiski un patstāvīgi. Tas, ka pieteicējai nebija saskaņā ar Ministru kabineta 1997.gada 7.oktobra noteikumiem Nr.348 „Atsevišķu uzņēmējdarbības veidu licencēšanas noteikumi" (turpmāk – Noteikumi Nr.348) izsniegtas licences transportlīdzekļu mazumtirdzniecībai, nenozīmē, ka automašīnu tirdzniecība nav notikusi.

Tiesa secināja, ka pieteicēja ir veikusi saimniecisku darbību, kas saskaņā ar Komerclikuma 1.panta otro un trešo daļu ir sistemātiska, patstāvīga darbība ar nolūku gūt peļņu. Tiesa secināja, ka pieteicējas sistemātiska automašīnu iegāde un to tālāka pārdošana ir saistīta ar mērķi gūt peļņu.

[5.3] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešā daļa (*redakcijā, kas bija spēkā darījumu veikšanas laikā*) citastarp noteic, ja fizisko personu ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā sasniegusi vai pārsniegusi 10 000 latu, tām ne vēlāk kā mēneša laikā pēc šīs summas sasniegšanas vai pārsniegšanas jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamām personām.

[5.4] Audita pārskatā (*lietas I sējuma 12.lapa*) tabulā apkopoti pieteicējas ieņēmumi, kas iegūti no automašīnu pārdošanas periodā no 2002.gada 1.janvāra līdz 2002.gada 25.jūlijam, un secināts, ka pieteicējas veiktā automašīnu piegāde 2002.gada 19.jūlijā ir sasniegusi Ls 10 535,31.

Līdz ar to tiesa atzina, ka VID pamatoti secinājis, ka viena mēneša laikā no 2002.gada 19.jūlija pieteicējai bija pienākums reģistrēties VID kā ar PVN apliekamai personai.

[5.5] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta trešā daļa (*līdz 2004.gada 1.maijam spēkā esošā redakcija, bet kopš 2004.gada 1.maija spēkā esošās redakcijas 35.panta trešā daļa*), citastarp, noteic – ja persona saskaņā ar šā likuma 3.panta prasībām nav reģistrējusies VID kā ar PVN

apliekamā persona, bet veic ar PVN apliekamus darījumus, šī persona no dienas, kad tai bija jāreģistrējas šajā likumā noteiktajā kārtībā, tiek pakļauta PVN maksājumiem bez tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestā daļa (*kopš 2003.gada 1.jūlija spēkā esošā redakcija*) noteic, ka, veicot nodokļu revīziju (auditu), nodokļu administrācijai ir tiesības uz aprēķinu pamata noteikt nodokļu maksājumu apmēru atbilstoši nodokļu maksātāja īpašumā esošās mantas vai kapitāla vērtības pieaugumam vai nodokļu administrācijas rīcībā esošajām ziņām, ja konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm: persona veic vai ir veikusi ar nodokļiem apliekamas darbības vai gūst ienākumus no īpašuma, bet nav reģistrējusies kā nodokļu maksātājs (23.panta sestās daļas 3.punkts); 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 (23.panta sestās daļas 5.punkts).

Šā panta septītās daļas 2.punkts savukārt noteic, ka nodokļu administrācija, uz aprēķinu pamata nosakot nodokļu maksājuma apmēru, izmanto netiešās aprēķinu metodes, tas ir, aprēķina ar nodokļiem apliekamo objektu (ienākumu, darījumu vērtību u.tml.), pamatojoties uz savā rīcībā esošo informāciju.

Kā izriet no audita pārskata, VID no automašīnu pircējiem ieguvis informāciju par automašīnu pārdošanas cenām (*audita pārskata 17.lapa, 7.tabula un 22.lapa, 12.tabula*) un, pamatojoties uz šo informāciju, veicis nodokļu uzrēķinu. Informācija nav iegūta no piecu automašīnu pircējiem – *A.B.*, *N.Ļ.*, *M.M.*, *L.Č.* un *B.B.* Šajā gadījumā automašīnu pārdošanas cena noteikta uz aprēķina pamata.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta pirmā daļa noteic, ka fiziskās personas ienākums no saimnieciskās darbības tiek aprēķināts kā šajā pantā noteikto ieņēmumu un ar to gūšanu saistīto izdevumu starpība.

VID audita pārskatā ir ņēmis vērā pieteicējas iesniegtos izdevumus attaisnojošos dokumentus par numurzīmēm un automašīnu reģistrāciju, kā arī par automašīnas kārbas remontu un rezerves daļām.

Tiesa secināja, ka VID pamatoti saskaņā ar iepriekš minēto likumā „Par nodokļiem un nodevām" noteikto kārtību saskaņā ar no automašīnu pircējiem iegūto informāciju, bet gadījumos, kad to nebija iespējams iegūt – uz aprēķinu pamata pieteicējai noteicis nodokļu maksājumu apmēru.

[5.6] Tiesa, pārbaudot lietā esošos pierādījumus, secināja, ka VID pamatoti konstatēja, ka pieteicēja neaprēķināja un nesamaksāja IIN no visa apliekamā ienākuma, un VID pamatoti noteica pieteicējai papildu valsts budžetā maksājamo IIN Ls 1943,98 apmērā un soda naudu iztrūkstošās IIN summas apmērā, tas ir, Ls 1943,98.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 15.aprīļa spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīti šādi apsvērumi.

[6.1] Tiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma (turpmāk –APL) 103.panta trešās daļas 1.punktu, kā arī nav ieguvusi pierādījumus VID apgalvojumam, ka veikta automašīnu pircēju aptauja.

[6.2] Tiesa nav pārbaudījusi arī pieteicējas iesniegtos pierādījumus, kas apliecina, ka atsevišķas automašīnas tika iegādātas citu personu uzdevumā uz pilnvarojuma pamata par šo personu līdzekļiem.

[6.3] Tiesa nav izvērtējusi, kādā veidā notika automašīnu pārdošana. Ar lietotu automašīnu mazumtirdzniecību ir tiesīga nodarboties tikai tāda juridiska persona, kas ir saņēmusi Satiksmes ministrijas licenci. Turklāt mazumtirdzniecības uzņēmumam jānoformē un jāizsniedz pircējam noteikta parauga pirkuma dokumentus, kas apliecina īpašuma tiesības. Lai realizētu pieteicējai piederošās automašīnas, pieteicēja ir izmantojusi šādu mazumtirdzniecības uzņēmumu pakalpojumus. Visi dokumenti, kas apliecina pieteicējai piederošo automašīnu realizāciju, ir Ceļu satiksmes drošības direkcijā.

[6.4] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka gadījumos, kad komisijas tirdzniecībā tiek realizētas fizisko personu īpašumā esošas lietotas preces, šo preču realizācijai piemērojama īpaša PVN aprēķināšana un maksāšanas kārtība, kas reglamentēta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta piecpadsmitajā daļā. Tiesa nepamatoti atzinusi, ka ar PVN ir apliekama visa automašīnas realizācijas vērtība.

[6.5] Tiesa nepareizi iztulkojusi likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punktu. No minētās normas izriet, ka, pārdodot personisko īpašumu, ienākumi, kas gūti no īpašuma pārdošanas, nav jāiekļauj gada apliekamajā ienākumā un netiek aplikti ar IIN.

[7] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 11.maija spriedumu pieteikums noraidīts. Par minēto spriedumu pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību.

Ar Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2007.gada 10.decembra spriedumu Administratīvās apgabaltiesas 2007.gada 11.maija spriedums atcelts un lieta nosūtīta jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai. Spriedums pamatots ar šādiem motīviem.

[7.1] Senāts pievienojās apgabaltiesas sprieduma motivācijai attiecībā uz to, ka: 1) pieteicēja, sistemātiski ievedot un pārdodot automašīnas, veikusi saimniecisko darbību peļņas gūšanas nolūkā; 2) konkrētajā gadījumā nav piemērojama likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta piecpadsmitā daļa un Ministru kabineta 2001.gada 6.februāra noteikumi Nr.47 „Kārtība, kādā ar pievienotās vērtības nodokli apliekama starpniecības (komisijas) atlīdzība preču komisijas tirdzniecībā"; 3) nav pamatots pieteicējas arguments, ka viņa atsevišķas automašīnas Holandē iegādājusies citu personu uzdevumā uz pilnvarojuma pamata; 4) nav pamatots pieteicējas arguments, ka viņas pārdotās lietotās automašīnas to pārdošanas brīdī bija viņas īpašumā esošas lietotas preces likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9.panta pirmās daļas 19.punkta izpratnē.

[7.2] Senāts nepiekrita apgabaltiesas secinājumam, ka rēķiniem-uzziņām lietā nav nozīmes. Rēķini-uzziņas ir dokumenti, kam ir nozīme lietā, lai noteiktu automašīnu pārdošanas cenu, kam savukārt ir nozīme, vērtējot VID pieteicējai veiktā nodokļu aprēķina pamatotību. Turklāt automašīnu pārdošanas cenām ir nozīme, lai noteiktu brīdi, ar kuru pieteicējai bija jāreģistrējas kā PVN maksātājai.

Senāts norādīja, ka tiesa nav ņēmusi vērā arī to apstākli, ka atsevišķos gadījumos pircēji savos paskaidrojumos bija norādījuši aptuveno automašīnas pirkuma cenu, ko arī VID norādīja audita pārskatā, nepieprasot rēķinus-uzziņas no Ceļu satiksmes drošības direkcijas, vai norādīja divas iespējamās cenas, no kurām VID aprēķinā iekļāva lielāko, nepieprasot rēķinus-uzziņas; audita pārskatā ir norādīta automašīnas pirkuma cena latos, kaut pircējs skaidrojis, ka noradītā summa bija samaksāta ASV dolāros.

[7.3] Ievērojot iepriekš minēto, Senāts secināja, ka apgabaltiesa ir izdarījusi savus secinājumus, objektīvi nenoskaidrojot visus lietā nozīmīgos apstākļus, tādējādi pieļaujot APL 103.panta otrās daļas un 107.panta ceturtās daļas pārkāpumu.

Senāts atzina minētos procesuālos pārkāpumus par tādiem, kas varēja novest pie lietas nepareizas izspriešanas. Tādējādi apgabaltiesas spriedums atceļams un lieta nosūtāma apgabaltiesai jaunai izskatīšanai.

[8] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 4.jūnija spriedumu pieteikums apmierināts daļā - atcelts Lēmums daļā par IIN Ls 210,53 apmērā un soda naudu Ls 210,53 apmērā un daļā par papildus aprēķināto IIN un soda naudu sakarā *O.Š.* nepamatoti noteikto automašīnas (Mitsubishi Galant) iegādes cenu; VID uzlikts pienākums samazināt IIN un soda naudu attiecībā uz *O.Š.* nepamatoti noteikto automašīnas iegādes cenu, bet pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Izskatījis pieteicējas kasācijas sūdzību, Senāts ar 2008.gada 11.decembra spriedumu atcēla Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 4.jūnija spriedumu daļā par PVN un šajā daļā lietu nosūtīja Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai; pārējā daļā apgabaltiesas spriedums atstāts negrozīts.

Senāta spriedums daļā par PVN pamatots ar šādiem motīviem.

[8.1] Atzīstot, ka *O.Š.* nepamatoti noteikta automašīnas iegādes cena, apgabaltiesai Lēmums bija jāatceļ arī daļā par papildus aprēķināto PVN, jo automašīnas cena varēja ietekmēt arī PVN lielumu. To savos paskaidrojumos atzinis arī VID. Tā kā apgabaltiesa šo apstākli nav vērtējusi, tā ir pārkāpusi APL 250.panta pirmās daļas daļu 2.punktu.

[8.2] Apgabaltiesai atzīstot, ka VID pieļāvis kļūdu automašīnas Toyota Corolla pārdošanas cenas noteikšanā (2100 ASV dolāru vietā Ls 2100), bija jāvērtē arī, vai šī VID pieļautā kļūda nav radījusi kļūdu arī pieteicējas ienākumu apjoma noteikšanā attiecīgajā laika periodā. Proti, VID secinājumu, ka 2002.gada 19.jūlijā pieteicējas ienākumi pārsniedza 10 000 latus, bija balstījis, ņemot vērā arī kļūdaini noteikto automašīnas pārdošanas cenu.

Tā kā apgabaltiesa šo apstākli nebija vērtējusi, tā ir pārkāpusi APL 250.panta pirmās daļas daļu 2.punktu. Šī un iepriekšējā punktā minētā iemesla

dēļ apgabaltiesas spriedums ir atceļams daļā, kas attiecas uz pieteicējai aprēķināto PVN.

[9] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2009.gada 6.maija spriedumu pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā par papildus aprēķināto PVN apmierināts daļēji un Lēmums no tā pieņemšanas dienas atcelts daļā par papildus aprēķināto PVN Ls 1534,13 apmērā.

Ar Senāta 2010.gada 14.janvāra spriedumu, izskatot VID kasācijas sūdzību, atcelts Administratīvas apgabaltiesas 2010.gada 6.maija spriedums un lieta nodota jaunai izskatīšanai Administratīvajā apgabaltiesā.

Spriedums pamatots šādi.

[9.1] Lietā ir strīds, vai Administratīvā apgabaltiesa ir pārbaudījusi un novērtējusi visu pareizai lietas izspriešanai nepieciešamo audita pārskatā ietverto informāciju par pieteicējas darījumiem.

[9.2] Lietā esošā audita pārskata 7.tabulā, kas atspoguļo pieteicējas 2002.gada ieņēmumus no automašīnu pārdošanas, pēc pieteicējas 2002.gada 19.jūlija darījuma kā 9.ieraksts ir norādīts 2002.gada 25.jūlija darījums (automašīna Mitsubishi Carisma par Ls 1600), kā 10.ieraksts – 2002.gada 7.augusta darījums (automašīna Ford Escort par USD 850) (*lietas I sējuma 17.lapa*); minētos darījumus apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, nosakot brīdi, kad pieteicējai vajadzēja reģistrēties kā ar PVN apliekamai personai.

Gan IIN, gan PVN aprēķinā ir ņemami vērā visi saimnieciskās darbības ietvaros veiktie automašīnu piegādes darījumi, par kuriem ir pierādījumi lietā. Administratīvā apgabaltiesa, pretēji APL 154.panta pirmajai daļai, nav pārbaudījusi un novērtējusi audita pārskatu, ciktāl tas ietver ziņas par abiem iepriekš minētajiem darījumiem. Tas varēja novest pie nepareiza secinājuma par PVN maksāšanas pienākuma iestāšanās brīdi un attiecīgi pie nepareizas lietas izspriešanas, tādēļ spriedums ir atceļams.

[9.3] Senāts piekrīt pieteicējas pārstāvim, ka audita pārskata sadaļā, kas veltīta tieši PVN aprēķinam, abi iepriekš minētie darījumi nav norādīti. Šie iebildumi ir jāvērtē Administratīvajai apgabaltiesai, izskatot lietu apelācijas kārtībā un pārbaudot pierādījumus atbilstoši APL 154.panta pirmajai daļai.

[10] Uz tiesas sēdi pieteicēja nav ieradusies; apgabaltiesā saņemts pieteicējas lūgums izskatīt lietu bez viņas klātbūtnes.

Apgabaltiesa atzina, ka lietu iespējams izskatīt bez pieteicējas klātbūtnes.

Tiesas sēdē atbildētāja pārstāvis apelācijas sūdzību lietas pārsūdzētajā daļā neatzina uz Lēmumā minētajiem motīviem.

Motīvu daļa

[11] Uzklausījusi administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumus, pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība lietas pārsūdzētajā daļā ir daļēji pamatota un pieteikums lietas pārsūdzētajā daļā ir daļēji apmierināms.

[12] Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka spēkā ir stājies Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 4.jūnija spriedums, ar kuru atcelts Lēmums daļā par *V.Š.* papildus aprēķināto IIN Ls 210,53 apmērā un soda naudu Ls 210,53 apmērā un daļā par papildus aprēķināto IIN un soda naudu sakarā ar *O.Š.* nepamatoti noteikto automašīnas iegādes cenu, kā arī noraidīts *V.Š.* pieteikums par Lēmuma atcelšanu pārējā daļā saistībā ar Lēmumu papildu nomaksai budžetā noteikto IIN.

Tādējādi Administratīvajai apgabaltiesai pēc būtības jāvērtē Lēmums daļā, ar kuru pieteicējai uzlikts pienākums iemaksāt budžetā PVN Ls 7906,67.

[13] Saskaņā ar APL 350.panta pirmo daļu tiesību normu interpretācija, kas izteikta kasācijas instances tiesas spriedumā, ir obligāta tiesai, kura šo lietu izskata no jauna.

Ar Senāta 2007.gada 10.decembra spriedumu atzīts, ka pieteicēja, sistemātiski ievedot un pārdodot automašīnas, veikusi saimniecisko darbību peļņas gūšanas nolūkā un ka konkrētajā gadījumā nav piemērojama likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta piecpadsmitā daļa un Ministru kabineta 2001.gada 6.februāra noteikumi Nr.47 „Kārtība, kādā ar pievienotās vērtības nodokli apliekama starpniecības (komisijas) atlīdzība preču komisijas tirdzniecībā".

Tādējādi pieteicējas argumenti par to, ka viņa nav veikusi saimniecisko darbību un ka konkrētajā gadījumā VID bija piemērojama likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta piecpadsmitā daļa un Ministru kabineta 2001.gada 6.februāra noteikumi Nr.47 „Kārtība, kādā ar pievienotās vērtības nodokli apliekama starpniecības (komisijas) atlīdzība preču komisijas tirdzniecībā", ir noraidāmi kā nepamatoti.

[14] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*redakcijā, kas bija spēkā darījumu veikšanas laikā*) 1.panta 2.punktu preču piegāde ir darījums, kas izpaužas īpašuma tiesību uz lietu nodošanu citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu (īpašumu). Savukārt likuma 2.panta otrās daļas 1.punkts paredz, ka ar PVN apliekamie darījumi ir preču piegāde.

No minētās tiesību normas un iepriekš konstatētā, ka pieteicēja, ievedot un pārdodot automašīnas, veikusi saimniecisko darbību, izriet, ka pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros ir nodarbojusies ar preču piegādi, kas ir ar PVN apliekami darījumi.

[15] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešā daļa citastarp noteic, ja fizisko personu ar nodokli apliekamo preču piegāžu un sniegto pakalpojumu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā sasniegusi vai pārsniegusi Ls 10 000, tām ne vēlāk kā mēneša laikā pēc šīs summas sasniegšanas vai pārsniegšanas jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamām personām.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta trešā daļa (*līdz 2004.gada 1.maijam spēkā esošā redakcija, bet kopš 2004.gada 1.maija*

spēkā esošās redakcijas 35.panta trešā daļa) citastarp noteic – ja persona saskaņā ar šā likuma 3.panta prasībām nav reģistrējusies VID kā ar PVN apliekamā persona, bet veic ar PVN apliekamus darījumus, šī persona no dienas, kad tai bija jāreģistrējas šajā likumā noteiktajā kārtībā, tiek pakļauta PVN maksājumiem bez tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

VID Lēmumā, pamatojoties uz iepriekš minētajām tiesību normām un audita laikā konstatēto, secinājis, ka no 2002.gada 12.aprīļa līdz 19.jūlijam pieteicējas realizēto automašīnu vērtība pārsniedza Ls 10 000, tādēļ pieteicējai līdz 2002.gada 19.augustam bija jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamai personai, kā arī pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts PVN Ls 7906,67 apmērā, tajā skaitā, par 2002.gadu Ls 2974,76 un par 2003.gadu Ls 4931,71.

Tādējādi tālāk noskaidrojams, vai VID pareizi konstatējis, kad pieteicējas ar PVN apliekamo preču piegāžu kopējā vērtība iepriekšējo 12 mēnešu laikā sasniegusi vai pārsniegusi Ls 10 000, un vai VID pareizi noteicis ar PVN apliekamo darījumu vērtību un maksājamo PVN.

[16] Administratīvā apgabaltiesa 2008.gada 4.jūnija spriedumā, nosakot ar IIN apliekamos ienākumus, atzinusi, ka VID audita pārskatā nepamatoti norādījis pieteicējas ieņēmumus Ls 2100 apmērā no 2002.gada 16.jūlija darījuma ar *A.B.* par automašīnas Toyota Corolla pārdošanu un ieņēmumus 1200 Ls apmērā no 2003.gada 16.janvāra darījuma ar *O.Š.* par automašīnas Mitsubishi Galant pārdošanu. Administratīvā apgabaltiesa secinājusi, ka audita aprēķinos bija jāņem vērā pircēja *A.B.* paskaidrojumā minētā summa USD 2100 (Toyota Corolla) un SIA „MR Autos" izsniegtajā 2003.gada 15.janvāra rēķinā-uzziņā minētā summa Ls 1000 (Mitsubishi Galant, pārdota *O.Š.*). Attiecībā uz pārējiem audita laikā pārbaudītajiem automašīnu piegādes darījumiem Administratīvā apgabaltiesa atzinusi, ka VID darījumu vērtību un līdz ar to arī pieteicējas ienākumus no šiem darījumiem auditā ir noteicis pareizi.

Ievērojot APL 153.panta trešo daļu, kas noteic, ka fakts, kas nodibināts ar spēkā stājušos spriedumu tā motīvu daļā, nav no jauna jāpierāda, izskatot administratīvo lietu, kurā piedalās tie paši procesa dalībnieki, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka, pārbaudot Lēmuma tiesiskumu par papildus aprēķināto PVN, iepriekš minētie apstākļi no jauna nav jāpierāda, jo tie ir nodibināti ar Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 4.jūnija spriedumu, kas ir stājies spēkā daļā attiecībā uz IIN.

[17] Administratīvā apgabaltiesas ieskatā, tas, ka pieteicējas ieņēmumi saistībā ar automašīnas Toyota Corolla pārdošanu 2002.gada 16.jūlijā *A.B.* konstatējami USD 2100 apmērā (pretēji Lēmumā noteiktajam Ls 2100), un ieņēmumi saistībā ar automašīnas Mitsubishi Galant pārdošanu 2003.gada 16.janvārī *O.Š.* konstatējami Ls 1000 apmērā (pretēji Lēmumā noteiktajam Ls 1200), minētie fakti par divu automašīnu pārdošanas cenu ietekmē ar PVN apliekamo preču piegāžu kopējo vērtību un PVN aprēķinu.

Apgabaltiesa konstatē, ka VID audita pārskata 2.tabulā norādīts, ka pieteicēja laika periodā no 2002.gada 1.janvāra līdz 2002.gada 25.jūlijam pārdevusi 8 automašīnas, kopā no šiem darījumiem gūstot ieņēmumus Ls 10 535,31 apmērā (*lietas I sējuma 12.lapa*). Aprēķinot ienākumus par minēto periodu, VID kopējā darījumu vērtībā nepamatoti ir ieskaitījis Ls 2100 par automašīnas Toyota Corolla pārdošanu (2002.gada 16.jūlija darījums ar *A.B.*). Pareizi bija jānorāda Ls 1257,9 (USD 2100 X 0,599 (Latvijas Bankas valūtas kurss 2002.gada 16.jūlijā, sk. http://www.bank.lv/lat/main/fa/finfo/notvalkur/?vdate=20020716).

Tādējādi pieteicējas darījumu kopējā vērtība uz 2002.gada 19.jūliju ir Ls 9693,21, nevis Ls 10535,31, kā norādīts audita pārskata 2.tabulā (*lietas I sējuma 12.lapas otrā puse*).

Nākamais pieteicējas darījums pēc 2002.gada 19.jūlija bija 2002.gada 25.jūlija darījums ar *R.R.*, pārdodot viņai automašīnu Mitsubitshi Carisma Ls 1600 vērtībā (audita pārskata 7.tabulas 9.ieraksts, *lietas I sējuma 17.lapa, R.R.* paskaidrojums, automašīnas tehniskā pase, *lietas 3.pielikuma 92.-93.lapa*).

Pēc minētā darījuma pieteicējas realizēto automašīnu kopējā vērtība uz 2002.gada 25.jūliju pārsniedza Ls 10 000 (9693,21 + 1600 = 11 293,21), kas savukārt nozīmē to, ka, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta trešajai daļai pieteicējai bija pienākums reģistrēties VID kā ar PVN apliekamai personai mēneša laikā kopš 2002.gada 25.jūlija, t.i., līdz 2002.gada 25.augustam. Tā kā pieteicēja nebija reģistrējusies VID kā ar PVN apliekamā persona, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta trešajai daļai no 2002.gada 26.augusta pieteicējas ar PVN apliekamie darījumi (preču piegāde) saimnieciskās darbības ietvaros tiek pakļauti PVN maksājumiem bez tiesībām uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

Apgabaltiesa konstatē, ka VID audita pārskata 3.tabulā apkopoti dati par pieteicējas veiktajām preču piegādēm periodā no 2002.gada 19.augusta līdz 2002.gada 31.decembrim, un pirmais darījums minētāja periodā ir veikts 2002.gada 16.septembrī (automašīna Mitsubishi Galant, pārdota *A.K.*) (*lietas I sējuma 12.lapas otrā puse*). Ievērojot minēto un to, ka pieteicējai bija pienākums reģistrēties VID ar PVN apliekamo personu reģistrā līdz 2002.gada 25.augustam, apgabaltiesa konstatē, ka audita pārskata 3.tabulā norādītie VID aprēķini par pieteicējas darījumiem 2002.gadā laikā (sākot ar 2002.gada septembrī veiktajiem darījumiem), kas bija pakļauti PVN maksājumiem bez tiesībām atskaitīt PVN, atbilst lietā konstatētajiem faktiskajiem apstākļiem, un tabulā ietvertie PVN taksācijas periodi (2002.gada septembris, oktobris un decembris) ir noteikti pareizi, kā arī pareizs ir maksājamā PVN aprēķins 2002.gadā, nosakot, ka pieteicējai valsts budžetā jāiemaksā PVN Ls 2974,96 apmērā (audita pārskata 4.tabula, *lietas I sējuma 14.lapa*).

[18] Tādējādi apgabaltiesa, izvērtējot audita pārskata 7.tabulā atspoguļotos pieteicējas 2002.gada ieņēmumus no automašīnu pārdošanas (*lietas I sējuma 17.lapa*), konstatē, ka:

7.tabulas 7.ierakstā minētā darījuma (Toyota Corolla, *A.B.*) vērtība ir Ls 1257,9 apmērā (nevis Ls 2100, kā konstatēja VID), kas vispārīgi ietekmē veikto darījumu kopsummu un datuma noteikšanu, no kura pieteicējas ieņēmumi pārsniedz Ls 10 000 un datuma noteikšanu, no kura pieteicējai bija jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamajai personai;

pieteicējas veikto ar PVN apliekamo darījumu vērtība 2002.gadā pārsniedza Ls 10 000, pieteicējai veicot 7.tabulas 9.ierakstā norādīto darījumu (2002.gada 25.jūlija darījums – *R.R.* pārdota automašīna Mitsubishi Carisma par Ls 1600); pēc minētā darījuma, kā konstatējusi apgabaltiesa, pieteicējai bija jāreģistrējas VID kā ar PVN apliekamajai personai līdz 2002.gada 25.augustam;

7.tabulas 10.ierakstā minētais darījums – 2002.gada 7.augusta darījums (automašīna Ford Escort pārdota *V.K.* par USD 850) neietekmē pieteicējas PVN maksājumus, jo minētā darījuma veikšanas brīdī pieteicējai vēl nebija iestājies pienākums būt reģistrētai VID kā ar PVN apliekamajai personai un tādējādi viņas darījumi šajā periodā (līdz 2002.gada 25.augustam) nebija pakļauti PVN maksājumiem bez tiesībām atskaitīt PVN priekšnodokli.

Ievērojot minēto, konstatējams, ka VID pamatoti, atbilstoši lietas faktiskajiem apstākļiem un tiesību normām noteica pieteicējai pienākumu maksāt PVN 2002.gada septembrī, oktobrī un decembrī, nosakot pieteicējai nomaksai valsts budžetā PVN maksājumus 2002.gadā kopā Ls 2974,96 apmērā.

[19] Auditā 5.tabulā konstatēts, ka pieteicēja laika periodā no 2003.gada 1.janvāra līdz 2003.gada 31.decembrim pārdevusi 18 automašīnas, gūstot ieņēmumus Ls 27398,40 apmērā, ko veido kopējā darījumu vērtība (*lietas I sējuma 13.lapa*). Aprēķinot ienākumus par minēto periodu, VID kopējā darījumu vērtībā nepamatoti ir ieskaitījis Ls 1200 par automašīnas Mitsubishi Galant pārdošanu (2003.gada 16.janvāra darījums ar *O.Š.*). Pareizi bija jānorāda Ls 1000. Tādējādi pieteicējas darījumu kopējā vērtība 2003.gadā ir Ls 27 198,40, nevis Ls 27 398,40, kā norādīts audita pārskatā. Attiecīgi PVN no kopējās darījumu apliekamās vērtības par periodu no 2003.gada 1.janvāra līdz 2003.gada 31.decembrim ir Ls 4895,71 (18% no Ls 27 198,4).

Tādējādi VID audita pārskatā aprēķinātais PVN Ls 4931,71 par 2003.gadu ir nepamatots daļā par Ls 36.

Ievērojot minēto, Lēmums ir atceļams daļā par 2003.gadā pieteicējai papildu nomaksai valsts budžetā noteikto PVN Ls 36 apmērā, savukārt pārējā daļā Lēmums par PVN maksājumu noteikšanu pieteicējai ir pamatots.

[20] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa nav objektīvi noskaidrojusi visus lietā nepieciešamos apstākļus, līdz ar to sprieduma daļā par papildus aprēķināto PVN tiesa nonākusi pie nepareiziem secinājumiem.

[21] Saskaņā ar APL 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa

samaksāto valsts nodevu. Atbildētājam uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējam samaksāto valsts nodevu Ls 10 par pieteikuma (*lietas I sējuma 3.lapa*) un Ls 5 par apelācijas sūdzības iesniegšanu (*lietas I sējuma 75.lapa*).

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

V.Š. pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 10.septembra lēmuma Nr.19/24099 atcelšanu apmierināt daļēji.

Atcelt no pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 10.septembra lēmumu Nr.19/24099 daļā par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli 2003.gadā Ls 36 apmērā.

Noraidīt pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2004.gada 10.septembra lēmumu Nr.19/24099 atcelšanu daļā par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls 7870,67 apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja K.Krastiņa

Tiesneses Dz. Amerika

A.Šteinberga