Lieta Nr.A42911109
A42-04876-10/37

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Liepājā, 2010.gada 1.decembrī.

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese S.Sērdiene,

piedaloties pieteicēja – individuālā komersanta „Marčenko" pilnvarotajam pārstāvim *D.Č.*, atbildētājas – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim *E.H.*,

atklātā tiesas sēdē Lielā ielā 4, Liepājā, izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc individuālā komersanta „Marčenko", reģistrācijas Nr. 52102032401, pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 23.jūlija lēmuma Nr.19.1/15155 atcelšanu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli Ls 1716,03, soda naudu 1716,03, par noteikto zaudējumu palielinājumu 2006.gadā Ls 432,67 apmērā un 2007.gadā Ls 621,14 apmērā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID vai atbildētājs) Kurzemes reģionālā iestāde (turpmāk arī – KRI) laikā no 2008.gada 17.decembra līdz 2009.gada 27.februārim individuālajam komersantam (turpmāk – IK) „Marčenko" (turpmāk arī – pieteicējs) veica komplekso nodokļu auditu.

Audita rezultātā ar VID KRI Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2009.gada 2.marta lēmumu Nr.5.1.1-8/26 (turpmāk arī – sākotnējais lēmums) nolemts pieteicējam papildus aprēķināt Ls 4287,84, no tiem: pievienotās vērtības nodoklis 1716,03, soda nauda 1716,03, nokavējuma nauda Ls 480,92, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas Ls 46,32, soda nauda Ls 138,96, nokavējuma nauda Ls 16,25, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda Ls 168,67, uzņēmējdarbības riska valsts nodeva Ls 2,50, soda nauda Ls1,3, nokavējuma nauda Ls 0,86, vienlaikus nolemts palielināt pieteicēja 2006.gada zaudējumus par Ls 550,7 un 2007.gada zaudējumus par Ls 708,01, kā arī uzlikt

pienākumu pieteicējam 30 dienu laikā pēc audita pārskata saņemšanas iesniegt VID KRI Liepājas nodaļā atskaiti – „Ziņas par darba ņēmējiem" par *V.B.* pieņemšanu darbā no 2006.gada 7.augusta.

[1.1] Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja VID KRI direktoram, kurš 2009.gada 5.maijā pieņēma lēmumu Nr.1-5/67 (turpmāk arī –VID KRI lēmums), ar kuru apstrīdēto lēmumu atstāja negrozītu.

[1.2] VID KRI lēmumu pieteicējs apstrīdēja VID ģenerāldirektoram, kurš 2009.gada 23.jūlijā pieņēma lēmumu Nr.19.1/15155 (turpmāk arī – Lēmums), ar kuru nolēma:

1) atstāt negrozītu VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2009.gada 5.maija lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli Ls 1716,03, soda naudu 1716,03, kā arī noteikto zaudējumu palielinājumu 2006.gadā Ls 432,67 apmērā un 2007.gadā Ls 621,14 apmērā;

2) atcelt VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2009.gada 5.maija lēmumu Nr.1-5/67 daļā par papildu nomaksai budžetā noteiktajām valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām Ls 46,32, soda naudu Ls 1238,96, nokavējuma naudu Ls 16,25, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu Ls 168,67, uzņēmējdarbības riska valsts nodevu Ls 2,5, soda naudu Ls 1,3, nokavējuma naudu Ls 0,86 un pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma naudu Ls 480,92, noteikto zaudējumu palielinājumu 2006.gadā Ls 118,03 apmērā un 2007.gadā Ls 86,87 apmērā.

[2] IK „Marčenko" 2009.gada 26.augustā Administratīvajā rajona tiesā iesniedzis pieteikumu, lūdzot atcelt Lēmumu daļā, ar kuru atstāts spēkā VID KRI lēmums.

Pieteicējs lūdz atcelt Lēmumu, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem argumentiem un apsvērumiem.

Pieteicējs norāda, ka kases aparātos PVN summas tiek reģistrētas SIA „Elektrons & K" vainas dēļ, kas kases aparātos kļūdaini, nesaskaņojot ar pieteicēju, ieprogrammējusi PVN likmes. 2008.gada 24.janvārī, pārprogrammējot kases aparātus, SIA „Elektrons & K" savu kļūdu atzina. Līdz ar to pieteicējs uzskata, ka nav pārkāpis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normas.

Pieteicējs nepiekrīt Lēmumam, un lūdz to atcelt, norādot, ka aparātos PVN nepamatoti un kļūdaini ieprogrammētas SIA „Elektrons & K" vainas dēļ, nesaskaņojot PVN ieprogrammēšanu un likmes ar pieteicēju.

Abi kases aparāti atrodas VID uzskaitē, tomēr VID nav vērsies pie pieteicēja ar prasījumu koriģēt elektronisko kases aparātu programmas.

VID 2007.gada 21.martā pieteicējam veicis tematisko pārbaudi, kuras viens no mērķiem bija pārbaudīt kases aparātu atbilstību normatīvajiem aktiem, tomēr pārbaudē nav konstatēta neatbilstība normatīvo aktu prasībām, un lūdz ar to VID ar savu rīcību apstiprinājis, ka kases aparāti ir atbilstoši.

VID apgalvojums, ka tematiskās pārbaudes rezultātiem šajā gadījumā nav nozīmes, ir nepamatots. Ja VID veiktās tematiskās pārbaudes laikā būtu konstatēta kases aparāta neatbilstība, pārprogrammēšana notiku uzreiz pēc pārbaudes rezultātu saņemšanas. Tā kā tas nav noticis, VID darbības dēļ kases aparāti vēl 10 mēnešus kļūdaini uzrādīja PVN, līdz ar to palielinot uzrēķina summu.

Papildus pieteicējs norāda, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3} panta otro daļu, ja nodokļu pārkāpums triju gadu laikā izdarīts pirmo reizi, nodokļu administrācija uzlikto atlikušo soda naudu samazina pilnā apmērā. Minētais norādīts arī Lēmumā. Līdz ar to pieteicējs uzskata, ka konkrētajā gadījumā minētā norma ir kā pamats soda naudas Ls 1716,03 apmērā atcelšanai.

[2.2] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneses 2009.gada 2.septembra lēmumu pieteikums pieņemts un ierosināta administratīvā lieta par VID ģenerāldirektora 2009.gada 23.jūlija lēmuma Nr.19.1/15155 atcelšanu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli Ls 1716,03, soda naudu 1716,03, noteikto zaudējumu palielinājumu 2006.gadā Ls 432,67 apmērā un 2007.gadā Ls 621,14 apmērā.

[3] Administratīvajā rajona tiesā iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā atbildētājs pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu.

Atbildētājs paskaidrojis turpmāko.

Pieteicējs nav reģistrēts VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, līdz ar to pieteicējs nav uzskatāms par PVN apliekamu personu. Tādējādi, pieļaujot elektroniskā kases aparāta ar ieprogrammētu PVN likmi lietošanu, pieteicējs rīkojies pretēji likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.^{1} panta piektajā daļā, Ministru kabineta 2003.gada 1.jūlija noteikumu Nr.361 „Noteikumi par nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektroniskajām ierīcēm un iekārtām" 37., 50., 51., 53. un 54.punktā, Ministru kabineta 2006.gada 17.oktobra noteikumu Nr.850 „Noteikumi par nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtību un lietotāju, tirgotāju, apkalpojošo dienestu un ekspertu pienākumiem" 5.punktā, Ministru kabineta 2007.gada 2.maija noteikumu Nr.282 „Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība" 5. un 11.punktā minētajam. Līdz ar to pieteicējs nepamatoti iekasēja un neiemaksāja budžetā PVN Ls 1716,03.

Ņemot vērā minēto, atbildētājs pamatoti pieteicēja darbībās konstatējis likuma „par pievienotās vērtības nodokli"8.panta piektās daļas un 12.panta četrpadsmitās daļas pārkāpumus un atbilstoši likuma „par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrajai daļai aprēķināja PVN un soda naudu, kā arī palielināja 2006 un 2007.gada zaudējumus.

[4] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis pieteikumā ietverto prasījumu uzturēja pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

Paskaidroja, ka strīds sācies 2008.gada janvārī, pirms audita pārbaudes. Tematiskajā pārbaudē pieteicējai tika uzlikts administratīvais sods par darbībām ar kases aparātu. Pēc tam no VID tika saņemti vairāki aicinājumi pārrēķināt pievienotās vērtības nodokli. Nepiekrītot VID nostājai, komersants neveica pārrēķinu, kā rezultātā tika veikts audits. Saskaņā ar audita pārskatu tika aprēķināti sodi, bet daļu no tiem dienests ar lēmumu atcēla. Palika strīds par to, vai komersantam ir jāmaksā PVN un soda nauda. Argumenti par PVN, kas bija iekļauts kases aparātos, ir izklāstīti pieteikumā. Galvenais no tiem - komersants, nebūdams reģistrējies kā nodokļu maksātājs, nevarēja iekasēt nodokli. Nav pamata runāt, ka PVN ir nepamatoti saņemts un nav iemaksāts valsts budžetā. Kamēr komersants nav reģistrējies kā nodokļu maksātājs, tam arī nav pienākums maksāt PVN no summām, kuras tiek saņemtas no pircējiem. Kases aparātos uzņēmums „Elektrons & K" bija ieprogrammējis procentu likmi. Komersantu var vainot par neuzmanību, bet ne „Elektrons & K", ieprogrammējot bez komersanta akcepta, procentu likmi, ne VID , veicot tematisko pārbaudi to nekonstatēja. VID funkcijās ietilpst ne tikai sodīt personu par pārkāpumu, bet arī palīdzēt nepieļaut pārkāpumus un novērst sekas. Jo ātrāk konstatētu pārkāpumu, jo mazāka būtu bijusi soda nauda. Ja VID darbinieki būtu laicīgi pamanījuši šo pārkāpumu, tad aprēķinātā soda nauda būtu mazāka. Komersants paļāvās uz speciālistiem, ka viss tiks izdarīts pareizi un laikus konstatēts. Komersants, nebūdams speciālists grāmatvedībā un kases aprātu darbībās, nevar konstatēt kādas nepareizības. Komersants nepārbauda kases aprātu, jo ir pārliecināts, ka viss ir kārtībā. Pilnīgi atbildību nenoņem no komersanta nevar, ja veic darbības, tad tas ir atbildīgs par veiktajām darbībām. Uzreiz pēc pārkāpuma konstatēšanas komersants nesa pārprogrammēt šo kases aparātu. Runa ir par neuzmanību un paviršību, bet nodoms nebija iekasēt un slēpt PVN. Pieteicēja nebija vēlmes rīkoties prettiesiski.

Pieteicēja pārstāvis paskaidroja, ka normatīvajā aktā ir norādīts, ja nodokļu pārkāpums triju gadu laikā izdarīts pirmo reizi, nodokļu administrācija uzlikto atlikušo soda naudu samazina pilnā apmērā, bet tiesas sēdes gaitā paziņoja, ka atsauc argumentu par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.3 pantu.

Atbildētāja pārstāvis pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādītajiem argumentiem un apsvērumiem.

Motīvu daļa

[5] No lietas materiāliem tiesa konstatē šādus apstākļus:

[5.1] 2007.gada 21.maijā VID KRI Liepājas nodaļas amatpersonas pieteicēja struktūrvienībā */adrese/*, veica tematisko pārbaudi, sastādot tematiskās pārbaudes aktu Nr.285. Pārbaudes laikā veikts kontrolpirkums, par kuru izdots čeks, kurā uzrādīti normatīvajos aktos noteiktie rekvizīti. Konstatēts, ka izmantotais elektroniskais kases aparāts Optima CR30T2 ar šasijas numuru 5112804 2006.gada 11.augustā reģistrēts VID *(lietas 118. – 123.lapa).*

[5.2] Atbilstoši Elektronisko kases aparātu Optima CR 30T2 ar šasijas numuru 5112804 un Optima CR 30T2 ar šasijas numuru 5093774 tehniskajās pasēs norādītajam, kases aparātus ekspluatācijā ieviesa SIA „Elektrons & K". Elektronisko kases aparātu pēdējā tehniskā apkalpošana veikta 2008.gada 24.janvārī, kad veikta to pārprogrammēšana, noņemot ieprogrammēto PVN likmi *(attiecīgi lietas 105. – 110. un 111. – 114.lapa).*

[5.3] 2008.gada 24.janvārtī SIA „Elektrons & K" valdes loceklis pieteicējam sniedzis paskaidrojumu, kur norādīts, ka uzņēmums pieteicējam pārdevis divus kases aparātus Optima CR-30T2 ar šasijas numuru 5093774 un Optima CR-30T2 ar šasijas numuru 5112804. Pirms aparātu ieviešanas ekspluatācijā, tajos ieprogrammēti pircēja/EKA lietotāja rekvizīti, kā arī PVN mutiski sniegtās informācijas nesaprašanās rezultātā. Pie tam kases aparātā ar šasijas numuru 5093774 PVN likme ieprogrammēta 16% apmērā 18% vietā elektronikas mehāniķa neuzmanības dēļ. Pieņemot un lietojot kases aparātus, to lietotājs nav pievērsis uzmanību tam, ka informācija kases čekos neatbilst patiesībai un nekādas pretenzijas līdz šim no to lietotāja netika saņemtas *(lietas 124.lapa).*

[5.4] VID KRI Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas Kuldīgas sektora galvenā nodokļu inspektore un Liepājas sektora galvenā nodokļu inspektore, pamatojoties uz VID KRI direktora 2008.gada 26.novembra lēmumu Nr.1-4/4647 laikā no 2008.gada 17.decembra līdz 2009.gada 27.februārim pieteicējam veica komplekso nodokļu auditu, pārbaudot PVN, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, iedzīvotāju ienākuma nodokli no darba algām, dabas resursu nodokli par laika periodu no 2006.gada 1.aprīļa līdz 2008.gada 30.septembrim un iedzīvotāju ienākuma nodokli no saimnieciskās darbības par laiku no 2006.gada 24.marta līdz 2006.gada 31.decembrim un 2007.gadu. Pārbaudes rezultātā sastādīts Audita pārskats Nr.26 *(lietas 35 - 58.lapa).*

[5.5] Audita rezultātā VID KRI Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšniece 2009.gada 2.martā pieņēma sākotnējo lēmumu, ar kuru nolēma pieteicējam papildus aprēķināt un noteikt pienākumu iemaksāt budžetā Ls 4287,84, no tiem: pievienotās vērtības nodoklis 1716,03, soda nauda 1716,03, nokavējuma nauda Ls 480,92, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas Ls 46,32, soda nauda Ls 138,96, nokavējuma nauda Ls 16,25, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda nauda Ls 168,67, uzņēmējdarbības riska valsts nodeva Ls 2,50, soda nauda Ls1,3, nokavējuma nauda Ls 0,86, vienlaikus nolemts palielināt pieteicēja 2006.gada zaudējumus par Ls 550,7 un 2007.gada zaudējumus par Ls 708,01, kā arī uzlikt pienākumu pieteicējam 30 dienu laikā pēc audita pārskata saņemšanas iesniegt VID KRI Liepājas nodaļā atskaiti – „Ziņas par darba ņēmējiem" par *V.B.* pieņemšanu darbā no 2006.gada 7.augusta *(lietas 15. – 16.lapa).*

[5.6] Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja VID KRI direktoram *(lietas 70. – 72.lapa).*

[5.7] 2009.gada 5.maijā VID KRI direktors pieņēma lēmumu Nr.1-5/67, ar kuru atstāja negrozītu sākotnējo lēmumu *(lietas 73. –80.lapa).*

[5.8] Nepiekrītot VID KRI direktora lēmumam, pieteicējs to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram *(lietas 67. – 69.lapa).*

[5.9] VID ģenerāldirektors 2009.gada 23.jūlijā pieņēma pārsūdzēto lēmumu *(lietas 63. – 66.lapa),* ar kuru nolēma:

1) atstāt negrozītu VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2009.gada 5.maija lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli Ls 1716,03, soda naudu 1716,03, kā arī noteikto zaudējumu palielinājumu 2006.gadā Ls 432,67 apmērā un 2007.gadā Ls 621,14 apmērā.

2) Atcelt VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2009.gada 5.maija lēmumu Nr.1-5/67 daļā par papildu nomaksai budžetā noteiktajām valsts sociālās apdrošināšanas iemaksām Ls 46,32, soda naudu Ls 1238,96, nokavējuma naudu Ls 16,25, iedzīvotāju ienākuma nodokļa soda naudu Ls 168,67, uzņēmējdarbības riska valsts nodevu Ls 2,5, soda naudu Ls 1,3, nokavējuma naudu Ls 0,86 un pievienotās vērtības nodokļa nokavējuma naudu Ls 480,92, noteikto zaudējumu palielinājumu.

[6] Tiesa konstatē, ka atbildētājs pieteicējam aprēķinājis papildus PVN un soda naudu, konstatējot, ka pieteicējs, nebūdams reģistrēts VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, laika posmā no 2006.gada 13.aprīļa līdz 2008.gada 23.janvārim, izmantojot kases aparātus Optima CR 30T2 ar šasijas numuru 5093774 un Optima CR 30T2 ar šasijas numuru 5112804 kopā iekasējis PVN Ls 1716,03 apmērā, un tādējādi pieteicējam

aprēķinājis un noteicis iemaksāt budžetā iekasēto PVN un soda naudu 100% apmērā, kā arī palielinājis 2006. un 2007.gada zaudējumus.

Lietā pastāv strīds par to, vai VID pieteicējam pamatoti aprēķinājis PVN Ls 1716,03, soda naudu 1716,03.

[7] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 7.punktā noteikts, ka ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona (turpmāk — apliekamā persona) ir fiziskā vai juridiskā persona vai ar līgumu vai norunu saistīta šādu personu grupa, vai šādas grupas pārstāvis, kas veic saimniecisko darbību un ir reģistrēts Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Lietā nav strīda par to, ka IK „Marčenko" auditējamajā periodā nebija reģistrējies VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

Līdz ar to atzīstams, ka IK „Marčenko" nav atzīstams par apliekamu personu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē.

[8] No Lēmuma, ko pamato pieteicējam veiktā audita materiāli, konstatējams, ka pieteicējs :

[8.1] laikā no 2006.gada aprīļa līdz 2008.gada janvārim darījumu reģistrēšanai izmantoja elektronisko kases aparātu (turpmāk arī – EKA) Optima CR 30T2, šasijas Nr. 5093774, piemērojot 16 % PVN likmi, reģistrējot ieņēmumus, tai skaitā summu, kas EKA ieprogrammēta kā PVN, t.i. 2006.gadā Ls 251.45, 2007.gadā Ls 760.40, 2008.gada janvārī Ls 43.45.

[8.2] Laikā no 2006.gada augusta līdz 2007.gada decembrim darījumu reģistrēšanai izmantoja EKA Optima CR 30T2, šasijas Nr. 5112804, piemērojot 18 % PVN likmi, reģistrējot ieņēmumus, tai skaitā summu, kas EKA ieprogrammēta kā PVN, t.i., 2006.gaedā Ls 181.22, 2007.gadā Ls 479.51.

Tādējādi atzīstams, ka pieteicējs norādītajā laika periodā ir izsniedzis PVN rēķinus, un iekasējis PVN.

[9] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta piektajā daļā noteikts, ka nodokļa rēķinu drīkst izsniegt tikai apliekamā persona. Jebkura pievienotās vērtības nodokļa summa, kas samaksāta saskaņā ar nodokļa rēķinu, kura izsniedzējam nav tiesību tādu izsniegt, personai, kura ir izsniegusi rēķinu, šī summa jāiemaksā valsts budžetā. Darījumus, par kuriem nodokļa rēķinu drīkst izsniegt neapliekamās personas, nosaka Ministru kabinets.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta četrpadsmitā daļa nosaka, ka persona, kura nav reģistrējusies Valsts ieņēmumu dienestā kā apliekamā persona, par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem ir iekasējusi pievienotās vērtības nodokli, iekasētais nodoklis iemaksājams valsts budžetā pilnā apmērā. Šādām personām nav tiesību budžetā maksājamā nodokļa apmēru samazināt par samaksātajām priekšnodokļa summām.

Lietā nav strīda par to, ka nodokļa rēķinus pieteicējs, nebūdams reģistrēts VID PVN apliekamo personu reģistrā kā PVN maksātājs, izsniedzis par darījumiem, kuri nav likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta piektās daļas trešajā teikumā minētais izņēmums.

Tā kā pieteicējs izsniedzis nodokļa rēķinu, nebūdams PVN maksātājs, tiesa atzīst, ka VID pamatoti atzinis, ka pēc nepamatoti izsniegtajiem PVN rēķiniem iekasētā summa pieteicējam ir jāiemaksā valsts budžetā pilnā apmērā.

[10] Atbildība par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārkāpumiem ir paredzēta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.pantā.

Atbildētājs pieteicējam par konstatētajiem pārkāpumiem ir aprēķinājis soda naudu 100% apmērā no nelikumīgi saņemtās nodokļa summas un nokavējuma naudu par termiņā neveiktajiem maksājumiem.

Lēmums daļā par soda naudas papildus aprēķināšanu ir pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu, t.i., ar tiesību normu, kas spēkā bija audita veikšanas brīdī (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta redakcija no 2008.gada 4.marta) .

Augstākās tiesas Senāts atzinis, ka atbildība par nodokļu likumu prasību pārkāpumiem nosakāma atbilstoši tām tiesību normām, kuras tādu paredzēja pārkāpuma izdarīšanas laikā, ja vien jaunā tiesību norma nav privātpersonai labvēlīgāka *(sal. Augstākās tiesas senāta 2009.gada 29.oktobra sprieduma lietā Nr. SKA – 358/2009 [8] punkts).*

Tiesa konstatē, ka auditējamajā periodā (līdz 2008.gada 3.martam) spēkā bija likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta ceturtā daļa, kurā bija noteikts, ka, ja persona nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu, saņem nodokli, ko tai nav tiesību saņemt, vai ar nodomu veic citas šajā likumā neatļautas darbības, tad nelikumīgi saņemtās nodokļa summas Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības bezstrīdus kārtībā piedzīt valsts budžetā un iekasēt soda naudu 200 procentu apmērā no nelikumīgi saņemtās nodokļa summas.

Ievērojot to, ka tiesiskais regulējums attiecībā uz aprēķināmās soda naudas apmēru laikā, kad tika veikts audits, bija personai labvēlīgāks, tiesa atzīst, ka atbildētājs, aprēķinot

soda naudu pieteicējam pamatoti vadījies no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrās daļas (redakcijā no 2008.gada 4.marta), kas paredz, ka ja persona nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu, saņem nodokli, ko tai nav tiesību saņemt, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības nelikumīgi saņemtās nodokļa summas bezstrīdus kārtībā piedzīt valsts budžetā un iekasēt soda naudu 100 procentu apmērā no nelikumīgi saņemtās nodokļa summas.

[11] Pieteicējs uzskata, ka nodokļu sankcijas tam nav piemērojams, jo PVN ieprogrammēšana EKA nav notikusi pieteicēja apzinātas rīcības dēļ, kā arī pieteicēja rīcībā, iekasējot PVN un nesamaksājot to budžetā, nav konstatējams nodoms.

[11.1] Ministru Kabineta 2003.gada 1.jūlija noteikumu Nr. 361 „Noteikumi par nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektroniskajām ierīcēm un iekārtām" (spēkā līdz 2007.gada 24.februārim) 37.punktā noteikts, ka lietotājs nodrošina, lai kases aparātā, kases sistēmā, specializētajā ierīcē un iekārtā tiktu ieprogrammēti atbilstoši rekvizīti saskaņā ar šo noteikumu 24.punktu un nepieciešamie papildu rekvizīti saskaņā ar šo noteikumu 50., 51., 53. un 54.punktu.

Ministru kabineta 2006.gada 17.oktobra noteikumu Nr. 850 „Noteikumi par nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtību un lietotāju, tirgotāju, apkalpojošo dienestu un ekspertu pienākumiem" (*spēkā ar 2006.gada 20.oktobri)* 11.punktā noteikts, ka lietotājs nodrošina, lai kases aparātā, kases sistēmā, specializētajā ierīcē vai iekārtā pirms tās lietošanas uzsākšanas tiktu ieprogrammēti atbilstoši rekvizīti, kas noteikti normatīvajos aktos par nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu tehniskajām prasībām un norādāmi kontroles finanšu pārskatā pārbaudes brīdī (turpmāk - X pārskats), dienas (perioda) finanšu pārskatā (turpmāk - Z pārskats) un kases čekā.

Analoģiska norma iekļauta arī Ministru kabineta 2007. gada 2.maija noteikumu Nr. 282 „Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība" (spēkā ar 2007.gada 6.maiju) 11.punktā.

No minētajām tiesību normām izriet, ka tieši EKA lietotājs ir atbildīgs par atbilstošu rekvizītu ieprogrammēšanu EKA. Tādējādi tiesa atzīst, ka par nepareizu rekvizītu ieprogrammēšanu, un to, ka pieļauts EKA ar ieprogrammētu PVN % likmi lietošanu ir atbildīgs tieši pieteicējs.

[11.2] Kā izriet no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta ceturtās daļas (redakcijā līdz 2008.gada 3.martam) šajā tiesību normā bija paredzēta atbildība: 1)

personām, kuras nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu un saņem nodokli, ko tai nav tiesību saņemt un 2) personām, kuras ar nodomu veic citas šajā likumā neatļautas darbības.

Arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrajā daļā (redakcijā no 2008.gada 4.marta) noteikta atbildība personām, kuras nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu un saņem nodokli, ko tai nav tiesību saņemt.

No minētajām tiesību normām tiesa nekonstatē, ka atbildības noteikšanā personai, kura nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu un saņem nodokli, ko tai nav tiesību saņemt, likumdevējs būtu paredzējis noskaidrot vainas formu, un atbildību par šādu pārkāpumu būtu padarījis atkarīgu no tā, vai persona pārkāpumu izdarījusi ar nodomu vai aiz neuzmanības. Līdz ar to pieteicēja arguments par to, ka pārkāpums netika izdarīts ar nodomu, soda naudas izvērtēšanas pamatotības vērtēšanā nav juridiski nozīmīgs.

[12] Pieteicēja ieskatā, situācijā ir vainojams arī VID, kas savlaicīgi nekonstatēja pieteicēja EKA nepamatoti ieprogrammēto PVN. Tas, ka jau VID veiktajā tematiskajā pārbaudē šis fakts netika konstatēts, pieteicējam radījis papildu nodokļu uzrēķinu, jo EKA ilgstoši darbojies ar ieprogrammētu PVN.

Tiesa konstatē, ka minētais arguments ir vērsts uz atbildētāja faktiskās rīcības citā administratīvajā procesā vērtēšanu – proti, uz to, vai atbildētājam bija vai nebija pienākums tematiskajās pārbaudēs, kas veiktas pirms nodokļu audita, kura noslēgums ir pārsūdzētais Lēmums, konstatēt faktu, ka EKA, kurus pieteicējs lieto darījumu reģistrēšanai, ir ieprogrammēti neatbilstoši rekvizīti, un to darīt zināmu pieteicējam.

APL 249.pantā noteikts, ka tiesa taisa spriedumu par pieteicēja norādīto pieteikuma priekšmetu, nepārsniedzot prasījuma robežas.

Tiesas ieskatā, šāda argumenta vērtēšana pārsniedz izskatāmā pieteikuma prasījuma, kas ir par Lēmuma par pieteicējai nodokļu audita rezultātā papildus aprēķinātajiem maksājumiem, atcelšanu, robežas, līdz ar to tiesa šo argumentu nevērtē.

Vienlaikus, tiesa uzskata, ka minētā argumenta izvērtēšanas rezultāts nekādā veidā nevar ietekmēt secinājumu par nodokļu uzrēķina tiesiskumu, jo atbildētājs ir lietā konstatējis tādus faktiskos apstākļus, kuriem pastāvot iestādei neapstāvēja izvēles brīvība attiecībā uz pārkāpējam piemērojamajām nodokļu sankcijām papildus PVN un soda naudas veidā.

[13] Ņemot vērā visu spriedumā konstatēto un secināto, tiesa atzīst, ka pieteicējam PVN un soda nauda papildus nomaksai budžetā aprēķināti un zaudējumi koriģēti tiesiski un pamatoti.

Līdz ar to tiesa Lēmumu atzīst par tiesisku un pamatotu, bet pieteicēja pieteikumu - par nepamatotu un noraidāmu.

Rezolutīvā daļa:

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 249. – 251.pantu, 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt individuālā komersanta „Marčenko", reģistrācijas Nr. 52102032401, pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 23.jūlija lēmuma Nr.19.1/15155 atcelšanu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli Ls 1716,03, soda naudu 1716,03, par noteikto zaudējumu palielinājumu 2006.gadā Ls 432,67 apmērā un 2007.gadā Ls 621,14 apmērā.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā divdesmit dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Liepājas tiesu namā.

Tiesnese S.Sērdiene