NORAKSTS

Lieta Nr. A42676007
SKA – 162/2011

S P R I E D U M S

Rīgā 2011.gada 20.maijā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore I.Skultāne
senators A.Guļāns
senatore V.Kakste

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Facta Building" pārstāvim *J.U.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *S.Z.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Facta Building" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Facta Building" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 29.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests, veicot pieteicējas SIA „Facta Building" komplekso nodokļu auditu, noteica pieteicējai papildus maksājamos nodokļus, tostarp uzņēmumu ienākuma nodokli. Pieteicēja apstrīdēja uzņēmumu ienākuma nodokļa papildu maksājumus saistībā ar 2005.gadā samazinātajiem izdevumiem – uzņēmumu ienākuma nodokli Ls 34421,10, soda naudu Ls 17210,55 un nokavējuma naudu. Lēmums galīgo noformējumu ieguva ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 1.novembra lēmumu Nr.19/38730. Lēmumā norādīts, ka pieteicēja nepamatoti 2005.gada grāmatvedības reģistros kā izmaksas bija iegrāmatojusi Ls 309 891,21 par darījumiem ar AS „VT Enterprise", jo pieteicēja nav uzrādījusi šo izmaksu apliecinošus

grāmatvedības attaisnojuma dokumentus. Nav pamata arī samazināt soda naudu, jo pieteicēja nav izpildījusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta pirmās daļas prasības.

Pieteicēja lēmumu pārsūdzēja, norādot, ka minētās izmaksas bija radušās pieteicējas nekvalitatīvu preču piegādes dēļ, izpildot 2004.gada 3.decembrī noslēgto līgumu ar Dānijā reģistrētu uzņēmumu „VT Enterprise"A/S, kas pieteicējas piegādātās preces tālāk piegādāja Dānijas būvuzņēmējam „Innovation&CO" A/S. Tā kā pieteicēja izmaksas atzina pēc saņemtās pretenzijas 2005.gadā, tās arī iegrāmatoja pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās 2005.gadā.

[2] Administratīvā rajona tiesa ar 2009.gada 4.novembra spriedumu noraidīja pieteikumu. Spriedums pamatots ar tālāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] 2005.gada pārskatā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās pieteicēja iegrāmatoja Ls 309891,21, pamatojoties uz 2005.gada 7.decembra Būvniecības un montāžas uzņēmumu arbitrāžas tribunāla ekspertu slēdzienu. Tas nav atzīstams par attaisnojuma dokumentu iegrāmatotajai summai. Minētais dokuments ir informatīva vēstule par tiesisko strīdu, kas pastāv starp „VT Enterprise" A/S un „Innovation & Co" A/S, no kura neizriet, ka pieteicējai būtu izvirzīta pretenzija Ls 309891,21 apmērā. No pieteicējas pārstāves apgalvojumiem tiesas sēdē izriet, ka citu pierādījumu pieteicējas rīcībā nav.

[2.2] Atbilstoši Gada pārskatu likuma 3.panta pirmajai daļai pārskata gadam jāaptver 12 mēneši, un parasti tas sakrīt ar kalendāra gadu.

No pieteicējas iesniegtajiem pierādījumiem izriet, ka pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas Ls 309891,21 pieteicējai tapušas zināmas ar 2006.gada 3.maija rēķinu Nr.901117 un Nr.901118 saņemšanu. Tā kā rēķini ir izrakstīti 2006.gada 3.maijā, tātad – nākošajā pārskatā periodā, tie nevar tikt atzīti par attaisnojuma dokumentiem 2005.gada grāmatojumam.

Atbilstoši Gada pārskatu likuma 66.panta pirmajai daļai 2005.gada pārskats pieteicējai bija jāparaksta un jāiesniedz Valsts ieņēmumu dienestā ne vēlāk kā 2006.gada 30.aprīlī. Tātad uz 2005.gada pārskata iesniegšanas brīdi pieteicējas rīcībā nebija attaisnojuma dokumentu – iepriekš minēto rēķinu, uz kā pamata izdarīt grāmatojumu pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās Ls 309891,21 apmērā.

[2.3] Grāmatojums nav saistāms ar rēķinu saņemšanu, kam sekojusi labojumu izdarīšana 2005.gada pārskatā.

[2.4] Pieteicējas pārstāves apgalvojumi ir pretrunīgi un pieteicēja nav izpildījusi likuma „Par grāmatvedību" 2.panta pirmajā daļā ietverto noteikumu, ka grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei.

[2.5] Rēķinā Nr.901117 nav atspoguļota darījuma būtība, līdz ar to tas nesatur informāciju, kas ļautu izsekot darījuma norisei, kā arī nepastāv iespēja to identificēt ar darījumu starp pieteicēju, „VT Enterprise" A/S un „Innovation & Co" A/S.

Rēķina noformēšanā pieļauti būtiski pārkāpumi, kurus nevar vērtēt kā formālus. Pārkāpuma sekas ir tādas, ka dokumentu nevar izmantot par attaisnojuma dokumentu 2005.gada decembrī iegrāmatotajiem zaudējumiem Ls 309891,21.

[2.6] Pamatojoties uz iepriekš secināto, atzīstams, ka pieteicēja nepamatoti palielināja 2005.gada pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas, tādējādi nepamatoti samazinot ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu.

Savukārt atbildētājs pamatoti samazinājis pieteicējas pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas 2005.gadā un aprēķinājis pieteicējai papildus nomaksai budžetā maksājamo nodokli Ls 34421,10.

[2.7] Atbildētājs pareizi noteicis soda naudu Ls 17210,55, aprēķinot to 50% apmērā no papildus nomaksai budžetā noteiktā uzņēmumu ienākuma nodokļa, kā arī aprēķinājis nokavējuma naudu.

[3] Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 29.septembra spriedumu pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas sprieduma argumentācijai, papildus norādot tālāk minētos argumentus.

[3.1] Nav pareizs pieteicējas viedoklis, ka tās grāmatvedības attaisnojuma dokumenti atbilst normatīvo aktu prasībām.

Gan no likuma „Par grāmatvedību" normām, gan Gada pārskatu likuma 4.panta normām secināms, ka, veicot peļņas un zaudējumu aprēķinu, uzņēmuma pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās drīkst iekļaut tiesisku, uzņēmuma grāmatvedībā pienācīgi ar attaisnojuma dokumentiem atspoguļotu darījumu summas.

Pieteicējai, kārtojot grāmatvedību, jāievēro arī Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" (turpmāk – noteikumi Nr.585). Atbilstoši šo noteikumu 2.punktam visus uzņēmuma saimnieciskos darījumus apliecina ar dokumentiem par uzņēmuma saimnieciskā

darījuma esamību (turpmāk – attaisnojuma dokuments), novērtē naudas izteiksmē un, ievērojot hronoloģiju, sistemātiskā kārtībā iegrāmato uzņēmuma grāmatvedības reģistros. Minēto noteikumu 7.punkts noteic, ka uzņēmuma vadītājs, ievērojot attaisnojuma dokumentiem normatīvajos aktos noteiktās prasības, patstāvīgi izvēlas šo dokumentu formu un sagatavošanas veidu, izņemot gadījumus, ja attiecīga attaisnojuma dokumenta noformēšanu vai saturu reglamentē konkrēts normatīvais akts. Noteikumu Nr.585 8.punkts – dokumentus, kas atbilst attaisnojuma dokumentiem noteiktajām prasībām, izmanto ierakstiem grāmatvedības reģistros, lai sistematizētu šajos dokumentos ietverto informāciju par uzņēmuma saimnieciskajiem darījumiem. Savukārt noteikumu Nr.585 45.punkts noteic, ka, sagatavojot attaisnojuma dokumentus un grāmatvedības reģistrus, kā arī kārtojot grāmatvedībā lietvedību, attiecīgi piemēro Ministru kabineta 1996.gada 23.aprīļa noteikumu Nr.154 „Dokumentu izstrādāšanas un noformēšanas noteikumi" trešo un ceturto nodaļu.

Pieteicēja savā grāmatvedībā bija iekļāvusi dokumentus, kas neatbilst normatīvo aktu prasībām – rēķinu Nr.901117 un Nr.901118, jo tajos nav ietvertas nekādas precizējošas norādes uz darījumu, nav pamatojuma, tie nav attiecīgi parakstīti. Grāmatojumus pieteicēja centās pamatot ar slēdzienu (advokāta *A.A.* vēstule). Pieteicējas grāmatvedībā bija iekļauts kredītrēķins, kurā kā pamatojums norādīts 2004.gada 12.decembra līgums. Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram papildus tika iesniegts „VT Enterprise" A/S 2004.gada 1.decembra apstiprinājums un pieteicējas un „VT Enterprise" A/S vienošanās, „VT Enterprise" A/S 2005.gada 25.jūlija paziņojums un advokāta *A.A.* 2005.gada 7.decembra vēstule. Izvērtējot pieteicējas grāmatvedības dokumentus, Valsts ieņēmumu dienests secināja, ka no dokumentiem nav iespējams secināt, ka visi rēķinos norādītie materiāli un pakalpojumi ir saņemti un izlietoti pieteicējas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai 2005.gadā, ka dokumenti nav identificējami ar pieteicējas grāmatvedības reģistros atspoguļotajām 2005.gada saimnieciskās darbības izmaksām.

Šis Valsts ieņēmumu dienesta secinājums konkrētajos faktiskajos apstākļos atzīstams par pareizu un pamatotu.

[3.2] Papildus konstatējams, ka ne pirmās instances tiesai, ne arī apgabaltiesai pieteicēja nav iesniegusi citus (jaunus) dokumentus, nekā tie bija Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā, izskatot lietu iestādē. Pieteicēja nav iesniegusi to dokumentu oriģinālus, vai notariālā kārtībā apstiprinātus atvasinājumus un tulkojumus, kurus Valsts ieņēmumu dienests neatzina par pieteicējas grāmatvedības ierakstus pamatojošiem dokumentiem. Iesniedzot pirmās instances tiesai pieteicējas un „VT Enterprise" A/S līguma faksa

eksemplāru, ko parakstījusi tikai pieteicēja, „VT Enterprise" A/S advokāta vēstules kopiju ar tulkojumu latviešu valodā, kā arī rēķina Nr.901117 kopiju ar tulkojumu latviešu valodā, pieteicēja joprojām nav novērsusi Valsts ieņēmumu dienesta audita laikā konstatētos trūkumus. Proti, minētie dokumenti neatbilst likuma „Par grāmatvedību" izpratnē attaisnojuma dokumentiem nepieciešamajām prasībām - šie nav dokumentu oriģināli vai dokumentu oriģinālu atvasinājumi, rēķins nesatur informāciju par darījumu, tajā nav rēķina parakstītāja amata nosaukuma, paraksta un parakstītāja paraksta atšifrējuma.

[3.3] Pieteicēja apgabaltiesai papildus iesniegusi dokumentus, kas attiecas uz pieteicējas produkcijas – būvkonstrukciju elementu nosūtīšanu saņēmējam 2004.gada decembrī un 2005.gada janvārī – aprīlī. Konkrētās lietas ietvaros minētajiem dokumentiem nav nozīmes, jo Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis faktu, ka pieteicēja minētajā laika periodā piegādāja darījumu partnerim Dānijā savu produkciju. Tādēļ izskatāmās lietas ietvaros nav pamata šos dokumentus vērtēt. Nekādu papildus informāciju par pieteicējas tiesībām samazināt izmaksas nesniedz un par grāmatvedības attaisnojuma dokumentu nav uzskatāms 2005.gada 25.jūlija paziņojums, tāpat arī lietā nav nozīmes pieteicējas iesniegtajām fotogrāfijām.

[3.4] Tādējādi pieteicēja izskatāmajā gadījumā nav ievērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu. Minētais nozīmē, ja Valsts ieņēmumu dienests apšauba nodokļu maksātāja paskaidrojumus un dokumentus, tad nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildu pierādījumi, proti, pierādījumu nasta tiek uzlikta privātpersonai, nevis Valsts ieņēmumu dienestam. Minēto secinājumu apstiprina arī Senāta judikatūra. Līdz ar to nepamatots ir pieteicējas arguments, ka pierādījumi – pieteicējas grāmatvedībās izdarīto ierakstu attaisnojuma dokumenti – jāiegūst Valsts ieņēmumu dienestam, veicot auditu, vai lietas izskatīšanas laikā iestādē, vai tiesai, izskatot lietu.

[3.5] Nav pamatota pieteicējas atsaukšanās uz Gada pārskatu likuma 25.panta pirmo daļu, jo pārsūdzētais lēmums nav pamatots ar norādītajām normām un Valsts ieņēmumu dienests nav arī norādījis, ka pieteicējas veiktā gada pārskata posteņu novērtēšana saistīta ar minēto normu pārkāpumu.

Kā jau norādīts iepriekš, Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka pieteicējas grāmatvedībā nav attaisnojuma dokumentu, kas atbilstu normatīvo aktu prasībām un apliecinātu pieteicējas tiesības 2005.gada pārdotās produkcijas izmaksās iekļaut summu Ls 229474,03. Ņemot vērā minēto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti palielināja pieteicējas ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo ienākumu.

[3.6] Konkrētajos faktiskajos apstākļos pieteicējai piemērotā soda nauda ir samērīga ar izdarīto pārkāpumu nodokļu jomā.

[4] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Apgabaltiesa ir pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu, nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu, 107.panta ceturto daļu un 150.pantu. Pieteicēja ir iesniegusi visus tās rīcībā esošos dokumentus. Tā kā pieteicējas darījuma partneri ir Dānijā un nesniedz pieteicējai dokumentu oriģinālus, pieteicēja nevar iesniegt citus pierādījumus, uz ko pieteicēja vērsa apgabaltiesas uzmanību tiesas sēdē. Taču tiesa nav pamatojusi atteikumu līdzdarboties pierādījumu iegūšanā.

[4.2] Tiesa pārkāpusi privātpersonas tiesību ievērošanas principu, jo nepamatoti atteicās izvērtēt pieteicējas papildus iesniegtos pierādījumus, uzskatot, ka tie nav nozīmīgi lietā. Tiesai bija jāizvērtē minētie pierādījumi, kā arī tas, ko pieteicēja ar šiem pierādījumiem vēlējās pierādīt. Tiesa nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmo un trešo daļu.

[4.3] Tiesa ir šauri interpretējusi likuma „Par grāmatvedību" normas, neskatot tās kopsakarā ar citām tiesību normām. Tiesas pienākums bija lietu izvērtēt gan no formālajām prasībām darījuma iegrāmatošanā, gan no tā, kādi citi pierādījumi ir lietā, kas apliecina, ka darījums ir noticis.

[5] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par kasācija sūdzību pauž viedokli, ka apgabaltiesas spriedums ir pamatots.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja kasācija sūdzību, bet Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve to neatzina.

Motīvu daļa

[7] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 349.panta ceturtajai daļai Senāts atzīst, ka zemāko instanču tiesu spriedumos (ņemot vērā, ka apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas sprieduma argumentācijai) ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tāpēc Senāts pievienojas minēto spriedumu motivācijai, izvērstāku argumentāciju nesniedzot.

[8] Nav pamatots kasatores viedoklis, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par grāmatvedību" normas.

Šajā lietā papildus maksājamais uzņēmumu ienākuma nodoklis pieteicējai noteikts tāpēc, ka 2005.gadā tā iegrāmatojusi izmaksas, kuras nav pamatotas ar attaisnojuma dokumentu, kas atbilstu normatīvo aktu prasībām. Šādu dokumentu nepieciešamību noteic gan likuma „Par grāmatvedību" normas, gan citas tiesību normas, uz kurām norādījusi apgabaltiesa. Senāts atzīst, ka piemērotās tiesību normas apgabaltiesa interpretējusi pareizi, kā arī pārbaudījusi, vai pieteicējas iesniegtie dokumenti atbilst minēto tiesību normu prasībām.

Šajā gadījumā nav strīda par darījuma esību vai neesību, bet gan, kā jau norādīts iepriekš, vai pieteicējas rīcībā bija atbilstošs attaisnojuma dokuments izdevumu iegrāmatošanai 2005.gadā.

[9] Apgabaltiesa nav pārkāpusi objektīvās izmeklēšanas principu.

Kā jau norādījusi apgabaltiesa, gan likuma „Par grāmatvedību", gan noteikumu Nr.585 normas noteic, ka uzņēmuma grāmatvedībā pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās drīkst iekļaut tikai tādas darījumu summas, kas pamatotas ar attiecīgiem attaisnojuma dokumentiem. Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pants noteic nodokļu maksātāja pienākumu nodrošināt pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu, ja tas nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam. Tādējādi pieteicējas pienākums visupirms bija iegrāmatot tikai ar attaisnojuma dokumentiem pamatotas summas, kā arī iesniegt nepieciešamos pierādījumus Valsts ieņēmumu dienestā vai tiesā.

Administratīvā procesa dalībniekam atbilstoši Administratīvā procesa likuma 169.pantam ir tiesības lūgt tiesu izprasīt rakstveida pierādījumus no iestādēm un personām. Taču no apgabaltiesas sēdes protokola neizriet, ka tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis būtu uzturējis lūgumu par kādu dokumentu izprasīšanu no darījumu partneriem Dānijā. Pieteicējas pārstāvis piekritis pabeigt lietas izskatīšanu pēc būtības *(sk. lietas 242.-243.lapu)*. Piezīmes pie tiesas sēdes protokola pieteicēja nav izteikusi.

[10] Privātpersonas tiesību ievērošanas principa pārkāpumu apgabaltiesas spriedumā kasatore saista ar to, ka tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantam nav vērtējusi pieteicējas papildus iesniegtos pierādījumus un informāciju par darījuma esību. Senāts minēto argumentu atzīst par nepamatotu tālāk minēto motīvu dēļ.

Administratīvā procesa likuma 5.pants noteic, ka administratīvajā procesā tiesa *piemērojamo tiesību normu ietvaros* veicina privātpersonu tiesību un tiesisko interešu aizsardzību. Minētā principa ievērošanu privātpersona ir tiesīga prasīt, ja tās intereses ir tiesiskas un šīs tiesības – konkrētajai personai konkrētajā situācijā piemītošas. Kā tiešā tekstā noteic minētā tiesību norma, privātpersonas tiesības tiek aizsargātas tiesību normu ietvaros *(sk. Senāta 2005.gada 14.jūnija lēmuma lietā Nr.SKA-283/05 14.punktu).*

Apgabaltiesa spriedumā ir norādījusi tiesību normas, kas noteic, kuri dokumenti var tikt atzīti par izdevumu iegrāmatojuma attaisnojuma dokumentiem. Apgabaltiesa ir attiecīgi vērtējusi virkni pieteicējas iesniegtos dokumentus, atzīstot, ka tie neatbilst likuma prasībām un tāpēc nav atzīstami par attaisnojuma dokumentiem. Savukārt attiecībā uz citiem pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem – par produkcijas nosūtīšanu saņēmējam 2004.gada decembrī un 2005.gada janvārī-aprīlī, 2005.gada 25.jūlija paziņojumu un fotogrāfijām – tiesa atzinusi, ka tiem nav nozīmes konkrētajā lietā, jo tie nesniedz papildu informāciju par pieteicējas tiesībām samazināt izmaksas un nav uzskatāmi par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, tāpēc tie nav vērtējami.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 151.pantam tiesa pieņem tikai tos pierādījumus, kuriem ir nozīme lietā, kā arī pieļauj tikai likumā noteiktos pierādīšanas līdzekļus (minētā likuma 152.pants). Savukārt minētā likuma 154.pants noteic tiesas pieņemto pierādījumu novērtēšanas jautājumus.

Senāts atzīst, ka apgabaltiesa, ņemot vērā konkrētajā lietā izskatāmo jautājumu, nav pieļāvusi minēto tiesību normu, kā arī privātpersonas tiesību ievērošanas principa pārkāpumu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 29.septembra spriedumu, bet pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Facta Building" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	*(paraksts)*	I.Skultāne
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senatore	*(paraksts)*	V.Kakste

NORAKSTS PAREIZS

Senatore I.Skultāne

Rīgā 2011.gada 20.maijā