NORAKSTS
Lieta Nr.C27174203
AA43-0137-07/14

# SPRIEDUMS
## Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2007.gada 12.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja L.Vīnkalna,
tiesneses V.Kakste un Z.Kupce,

piedaloties pieteicēja – zemnieku saimniecības „Dzelmes" pārstāvei *L.D.* un atbildētāja pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Raimondam Koņuševskim,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz zemnieku saimniecības „Dzelmes" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmuma Nr.19/14391 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 1.jūnija spriedumu.

## Aprakstošā daļa

[1] No 2002.gada 23.jūlija līdz 2003.gada 6.februārim Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa zemnieku saimniecībā (turpmāk – ZS) „Dzelmes" veica vienkāršo nodokļu auditu par periodu no 2000.gada 1.janvāra līdz 2002.gada 30.jūnijam, kā rezultātā 2003.gada 6.februārī tika sastādīts audita pārskats Nr.23-2003-017. Pamatojoties uz sastādīto audita pārskatu, VID Vidzemes reģionālās iestādes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītāja 2003.gada 6.februārī pieņēma lēmumu Nr.100 par audita rezultātiem, ar kuru uzlika pienākumu ZS „Dzelmes" papildus iemaksāt budžetā pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) par 2000.gada janvāri, septembri, novembri un decembri, kā arī par 2001.gada februāri, maiju un jūliju Ls 7793,71 un soda naudu Ls 7793,71, kopā Ls 15 587,42.

[2] Nepiekrītot VID Vidzemes reģionālās iestādes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītājas 2003.gada 6.februāra lēmumam Nr.100,

ZS „Dzelmes” to apstrīdēja VID Vidzemes reģionālās iestādes direktorei. VID Vidzemes reģionālās iestādes direktore ar 2003.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.1.9.-10/291 atstāja spēkā VID Vidzemes reģionālās iestādes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītājas 2003.gada 6.februāra lēmumu Nr.100 un uzlika pienākumu ZS „Dzelmes” vēl papildus iemaksāt budžetā PVN Ls 20 617,17 un soda naudu Ls 20 617,17.

[3] Nepiekrītot VID Vidzemes reģionālās iestādes direktores 2003.gada 8.aprīļa lēmumam Nr.1.9.-10/291, ZS „Dzelmes” to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram, lūdzot atcelt minēto lēmumu vai samazināt tajā noteikto soda naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” $33^1$.pantu. VID ģenerāldirektors ar 2003.gada 4.jūnija lēmumu Nr.19/14391 (turpmāk arī – Lēmums) atcēla VID Vidzemes reģionālās iestādes direktores 2003.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.1.9.-10/291, uzlika pienākumu ZS „Dzelmes” papildus iemaksāt budžetā PVN Ls 28 410,88 un soda naudu Ls 28 410,88, kopā Ls 56 821,76 un atteica samazināt pārbaudes rezultātā noteikto PVN soda naudu, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” $33^1$.panta pirmo daļu.

[4] 2003.gada 7.jūlijā Rīgas pilsētas Centra rajona tiesā saņemts ZS „Dzelmes” (turpmāk arī – pieteicējs) pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[4.1] VID 2003.gada 4.jūnija lēmumā Nr.19/14391 nav atsauces uz normatīvo aktu, kas noteiktu, ka cirsmu izstrādes pakalpojuma sniegšanas gadījumā izsniegtajā preču pavadzīmē – rēķinā (turpmāk – PPR) ir jānorāda arī cirsmas nosaukums. Minētais ir pretrunā ar Ministru kabineta 1995.gada 13.jūnija noteikumu Nr.154 „Administratīvo aktu procesa noteikumi” (turpmāk – Administratīvo aktu procesa noteikumi) 27.punktā noteikto.

[4.2] VID norāde, ja PPR nav norādīts cirsmas nosaukums, tad šīs cirsmas izstrāde nevar tikt attiecināta uz pieteicēja saimniecisko darbību, nav pamatota. No lietā pievienotajām PPR redzams, ka pieteicēja pamatdarbība ir kokmateriālu izstrāde un pārdošana. Faktam, no kuras cirsmas šie kokmateriāli iegūti, nav nozīmes, ja pieteicējs tos realizē un no gūtajiem ienākumiem samaksā valstij ienākuma nodokli.

[4.3] VID norāde, ka pieteicējs, nenorādot PPR cirsmu nosaukumus, nav izpildījis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus, nav pamatota. Saskaņā ar minēto tiesību normu brīdī, kad preču vai pakalpojuma piegādātājam saskaņā ar likumu rodas saistības maksāt nodokli, pircējam tajā pat laikā rodas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus, ja saņemtās preces vai pakalpojumi ir paredzēti apliekamo darījumu nodrošināšanai. Pieteicējs

bija tiesīgs veikt priekšnodokļa atskaitījumus, jo pakalpojuma piegādātājam bija radušās saistības samaksāt nodokli, tiklīdz pieteicējs apmaksāja piestādīto rēķinu, kā arī pieteicēja pamatdarbība pierāda, ka saņemtie pakalpojumi ir saistīti ar tā saimniecisko darbību, līdz ar to cirsmu nosaukumu neuzrādīšana nevar mainīt darījuma būtību.

[4.4] Izslēdzot no priekšnodokļa darījumus ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību (turpmāk – SIA) „Gringa" par cirsmu izstrādi, VID nav ņēmis vērā pieteicēja paskaidrojumus, ka cirsmas reāli tika uzsākts izstrādāt 1999.gada decembrī, bet pabeigts – 2000.gada janvārī. Cirsmu izstrāde periodā, kad beidzies ciršanas apliecinājuma derīguma termiņš, nevar būt par pamatu darījuma izslēgšanai un papildu nodokļu aprēķināšanai.

[4.5] Tāpat arī, izslēdzot no priekšnodokļa darījumus ar SIA „Upsejas" un SIA „Roil" par cirsmu izstrādi, VID nav ņēmis vērā, ka pieteicējs noslēdzis līgumus par cirsmu izstrādi un ka darījuma esamības faktu pierāda izrakstītās PPR, kas kalpo arī par kokmateriālu pieņemšanas un nodošanas fakta pierādījumu. VID nav ņēmis vērā, ka izrakstītie rēķini tika apmaksāti.

[4.6] Samazinot priekšnodokli, VID pamatojies uz secinājumiem, uzskatiem un informāciju, kura nav pārbaudīta kopsakarībā ar pieteicēja grāmatvedības dokumentiem un tā darījumu partneru grāmatvedības dokumentiem, kā arī ar nepieciešamajiem paskaidrojumiem. VID atsaucies uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu, kas VID dod tiesības aprēķināt papildu budžetā maksājamos nodokļus un nodevas, ja ir pārkāpti nodokļu likumi un Ministru kabineta noteikumi. Konkrētajā gadījumā papildu nodokļu aprēķins tiek balstīts uz veikto darījumu apšaubīšanu, nevis par pārkāpumiem nodokļu likumdošanā. Turklāt VID nav norādījis savas tiesības atzīt darījumus par nenotikušiem un līdz ar to samazināt priekšnodokli.

[4.7] VID atsauce, ka pieteicējs pārkāpis likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, nav pamatota, jo VID varēja gūt skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli, tā kā visi apmaksas dokumenti un rēķini auditoram bija pieejami, ko pierāda arī VID atsauce uz tiem audita pārskatā. Tāpat bija iespējams gūt skaidru priekšstatu par uzņēmuma saimnieciskajiem darījumiem noteiktā laika posmā, jo audita pārskatā katrs darījums no VID puses ir analizēts, ko nebūtu iespējams darīt, ja nevarētu gūt priekšstatu par saimnieciskajiem darījumiem. Turklāt bija iespējams konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei, par ko liecina audita pārskatā fiksētais saimniecisko darījumu apraksts.

[4.8] VID atsauce, ka pieteicējs ir pārkāpis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, nav pamatota, jo brīdī,

kad preču vai pakalpojuma piegādātājam rodas saistības maksāt nodokli, pircējam ir tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu, ja saņemtās preces vai pakalpojumi ir paredzēti apliekamo darījumu nodrošināšanai. Pieteicējs bija tiesīgs atskaitīt priekšnodokli, jo pakalpojuma piegādātājam bija radušās saistības maksāt PVN, tiklīdz pieteicējs apmaksāja piestādīto rēķinu, kā arī pieteicēja pamatdarbība pierāda, ka saņemtie pakalpojumi ir saistīti ar tā saimniecisko darbību.

[4.9] Darījumu par mežistrādi neatzīšana ir pretrunā ar uzņēmuma rīcībā esošo kokmateriālu, kurus realizējot tiek gūti ieņēmumi un aprēķināti nodokļi, atzīšanu. Faktu, ka mežizstrāde reāli ir notikusi un tieši no tās ir gūti kokmateriāli, pierāda kokmateriālu pārdošana tālāk ar rēķiniem Nr.625304; 625301; 625303; 625295; 625296; 605778; 605787; 605789; 605788 u.t.t., no kuriem redzams, ka kokmateriāli tālākai pārdošanai transportēti no cirsmu izstrādes vietām.

[4.10] Cirsmu īpašnieku paskaidrojumi, ka cirsmas nav pārdevuši, neatbilst patiesībai, ko pierāda dokumenti attiecībā uz Feoktistu Bondarevu – kases izdevumu orderis Nr.80; 2000.gada 12.oktobra iepirkuma akts; 2000.gada 26.janvāra pirkuma līgums, kas apliecināts pie zvērināta notāra; 1999.gada 15.decembra vienošanās; otrs F.Bondarevas paskaidrojums. Minētos dokumentus VID ir atstājis bez ievērības.

[4.11] VID norāde uz faktu, ka darījumi ar atsevišķiem cirsmu īpašniekiem nevarēja notikt, jo ciršanas apliecinājumu derīguma termiņš beidzies 1999.gada 31.decembrī, bet cirsmu iegādes un izstrādes dokumenti noformēti 2000.gada janvārī, nav pamatota. Civillikums paredz, ka darījumus var slēgt arī mutiski, līdz ar to, ja pieteicējs decembrī bija vienojies ar cirsmu īpašniekiem par cirsmu izstrādi, tad viņš to ir tiesīgs darīt. Audita pārskatā redzams, ka mežniecība konstatējusi, ka cirsmas ir izstrādātas.

[4.12] VID nav pārliecinājies par darījumu esamību, tai skaitā, nav saņēmis paskaidrojumus no pieteicēja darījumu partneriem un nav veikta viņu grāmatvedības dokumentu pārbaude, nav saņemti paskaidrojumi no cirsmu īpašniekiem par faktiem, ka viņi noliedz cirsmu pārdošanu, kaut arī pieteicēja grāmatvedības dokumentos atrodas pierādījumi par cirsmu pārdošanu.

[4.13] VID ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmums Nr.19/14391 paredz lielākus papildu maksājumus budžetā nekā iepriekš apstrīdētie lēmumi, tādējādi pārkāpjot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantu, kas paredz, ja uzņēmumā notikusi nodokļu administrācijas kontrole, tad tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, par krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām. Bet pieteicējam jau tika

veikts audits, kā rezultātā 2003.gada 6.februārī bija pieņemts lēmums Nr.100.

[4.14] Bez tam, lai noteiktu papildu budžetā maksājamos nodokļus, pamatojoties uz VID rīcībā esošo informāciju, auditu nepieciešams veikt, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta otro daļu un Ministru kabineta 2000.gada 20.jūnija noteikumiem Nr.200 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķina pamata nosaka nodokļu maksājumu lielumu", pielietojot šo noteikumu 3.punktā minētās metodes, kas netika darīts.

[4.15] VID ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmumā Nr.19/14391 minētajam, ka VID Vidzemes reģionālās iestādes direktorei bija jāatceļ struktūrvienības vadītāja lēmums un tā vietā jāizdod jauns lēmums, nevar piekrist. Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5.panta otrās daļas 5.punkts attiecībā pret Administratīvo aktu procesa noteikumiem ir speciālā tiesību norma, līdz ar to VID varēja lēmumu vai nu atcelt, vai atstāt spēkā, pamatojoties uz minēto noteikumu 10., 11. un 12.punktu.

[5] Ar Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2004.gada 17.maija lēmumu administratīvā lieta ZS „Dzelmes" pieteikumā par VID ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmuma Nr.19/14391 atcelšanu nosūtīta pēc piekritības Administratīvajai rajona tiesai.

[6] Administratīvā rajona tiesa ar 2005.gada 1.jūnija spriedumu ZS „Dzelmes" pieteikumu apmierināja un atcēla Lēmumu ar tā pieņemšanas dienu. Spriedums pamatots šādi.

[6.1] Tiesa nav piekritusi Lēmumā norādītajam, ka VID Vidzemes reģionālās iestādes direktorei vajadzēja atcelt VID Vidzemes reģionālās iestādes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītājas 2003.gada 6.februāra lēmumu Nr.100, ar kuru pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikti Ls 15587,42, no tiem: PVN Ls 7793,71 un soda nauda Ls 7793,71, un papildu nomaksai budžetā noteikt Ls 56 821,76, no tiem: PVN Ls 28 410,88 un soda naudu Ls 28 410,88, tātad, izdot pieteicēja interesēm nelabvēlīgāku administratīvo aktu nekā apstrīdētais administratīvais akts.

Administratīvo aktu procesa noteikumu 79.punkts noteic, ka iestāde, kura izskata iesniegumu par apstrīdēto administratīvo aktu, vēlreiz pēc būtības izskata lietu vai to lietas daļu, uz kuru attiecas iesniedzēja iebildumi. Minēto noteikumu 80.punkts paredz, ka šo noteikumu 79.punktā minētā iestāde ar savu lēmumu var apstrīdēto administratīvo aktu apstiprināt vai atcelt, vai tā vietā izdot cita satura administratīvo aktu.

Saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5.panta otrās daļas 5.punktu VID teritoriālās iestādes direktors izskata sūdzības par pakļauto struktūrvienību vadītāju pieņemtajiem lēmumiem un izdotajiem rīkojumiem un atceļ minēto ierēdņu nepamatoti pieņemtos lēmumus un izdotos rīkojumus. Tā kā šī ir speciālā tiesību norma attiecībā pret Administratīvo aktu procesa noteikumu 80.punktu, tad VID Vidzemes reģionālās iestādes direktore bija tiesīga VID Vidzemes reģionālās iestādes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītājas lēmumu atcelt (atcelt daļā) vai atstāt spēkā.

Administratīvo aktu procesa noteikumu 10.punkts paredz, ka, izdodot un piemērojot normatīvo aktu, jāievēro vispārējo Latvijas tiesību normu hierarhija, ņemot vērā to juridisko spēku. No minēto noteikumu 11. un 12.punkta izriet, ka iestādei, izskatot sūdzību, bija jāvadās no normas, kurai ir augstāks juridisks spēks – konkrētajā gadījumā – likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu", kā arī, konstatējot pretrunu starp vispārējo tiesību normu un speciālo tiesību normu, iestādei vispārējā tiesību norma, izskatot sūdzību, bija jāpiemēro tiktāl, ciktāl to neierobežo speciālā tiesību norma – likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5.panta otrās daļas 5.punkts.

[6.2] Pārbaudē secināts, ka pieteicējs 2000. un 2001.gadā grāmatvedībā veicis ierakstus par darījumiem, kuri faktiski nav notikuši, tādējādi nepamatoti palielinot uz priekšnodokli attiecināmo PVN summu, līdz ar to neievērojot likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Auditā konstatēts, ka 2000. un 2001.gadā faktiski nav notikuši pieteicēja grāmatvedības uzskaitē uzrādītie darījumi par mežizstrādes pakalpojumiem ar SIA „Gringa", SIA „Upsejas" un SIA „Roil". Kā pamatojums darījuma fakta neesamībai norādīts tas, ka cirsmas izstrādātas daļēji, cirsmas izstrāde nav uzsākta, cirsmas īpašnieks paskaidro, ka cirsmas nav pārdevis, cirsmas izstrādātas pirms PPR norādītā datuma. Tādējādi secināts, ka par mežizstrādes pakalpojumiem, kuri faktiski nav notikuši, pieteicējs nepamatoti iekļāvis PVN priekšnodokļa sastāvā, kā rezultātā pieteicējam papildus aprēķināts PVN Ls 7793,71 (t.sk. par 2000.gada janvāri Ls 1568,16, septembri Ls 62,21, novembri Ls 2296,51, decembri Ls 2562,34, par 2001.gada februāri Ls 324,00, maiju Ls 487,22, jūliju Ls 493,27) un soda nauda tās apmērā Ls 7793,71, kopā Ls 15587,42.

Savukārt Lēmumā kā pamatojums papildu nomaksai budžetā noteiktajiem maksājumiem Ls 56 821,76 apmērā norādīts tas, ka, tā kā pieteicēja grāmatvedībā uzrādītajās SIA „Upsejas", SIA „Roil" un SIA „Gringa" PPR norādīti vispārēja rakstura pakalpojumi – cirsmu izstrāde un nav norādīts, konkrēti kādas cirsmas ir izstrādātas, līdz ar to nevar

identificēt, konkrēti kādas cirsmas ir izstrādātas, tātad, vai minētie pakalpojumi saņemti pieteicēja apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Tiesa secinājusi, ka Lēmumā, kas ir pieteicēja interesēm nelabvēlīgāks, grozīts papildu budžetā nomaksai noteikto maksājumu pamatojums un tādējādi palielināta aprēķinātā summa. Turklāt papildu uzrēķins ar Lēmumu veikts, pamatojoties uz tiem pašiem dokumentiem, kuri pārbaudīti, veicot auditu.

Tiesa konstatējusi arī to, ka, veicot auditu, VID amatpersona ir identificējusi visus darījumus, konkrēti norādot, saskaņā ar kādām PPR pieteicējas grāmatvedībā uzrādītie darījumi par cirsmu izstrādi nav faktiski notikuši, kādi pirkuma – pārdevuma līgumi vai iepirkuma akti un ciršanas apliecinājumi attiecināmi uz katru no apstrīdētajām PPR. Par katru cirsmu pēc apstrīdētajām PPR ir iegūta arī informācija no attiecīgās virsmežniecības.

Tādējādi tiesa secinājusi, ka, veicot auditu, pieteicēja grāmatvedībā uzrādītie darījumi bija identificējami un pārbaudāmi, kas izriet gan no audita pārskata, gan tā pielikumiem, kuros norādīts, kādi tieši pieteicēja grāmatvedībā reģistrētie mežizstrādes pakalpojumi nav notikuši.

[6.3] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācijai ir tiesības papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu, ja ir pārkāpti nodokļu likumi, Ministru kabineta noteikumi par valsts nodevām un pašvaldības domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi par pašvaldības nodevām, kā arī samazināt nodokļu (nodevu) maksājumus par pārmaksātajiem nodokļiem (nodevām) triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Ja šajā laikā uzņēmumā notikusi nodokļu administrācijas kontrole, tad tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, par krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām.

No minētā tiesa secinājusi, ka VID Vidzemes reģionālā iestāde nebija tiesīga pēc lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas pārskatīt audita atzinumu un izdarīt tajā grozījumus, veicot papildu uzrēķinu pieteicējam, jo nepastāvēja neviens no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmās daļas otrajā teikumā norādītajiem apstākļiem.

Atbildētājs, grozot papildu budžetā nomaksai noteikto maksājumu pamatojumu un tādējādi palielinot aprēķināto summu, faktiski pārskatījis sākotnējo audita atzinumu (grozījis to pēc būtības), līdz ar to pārkāpjot iepriekš minētās normas otrajā teikumā noteikto.

Tā kā Lēmuma tiesiskās sekas pieteicējam ir nelabvēlīgākas kā sākotnējā lēmumā un tas neatbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajā daļā noteiktajam, Lēmums saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 84.pantu atzīstams par prettiesisku un tādēļ atceļamu.

[7] Par Administratīvās rajona tiesas 2005.gada 1.jūnija spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību. Tā pamatota šādi.

[7.1] Tiesa nepamatoti sašaurinājusi VID amatpersonu tiesības lēmumu pieņemšanā, kas neatbilst ne likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" mērķim, ne arī tolaik pastāvošajai judikatūrai. Administratīvo aktu procesa noteikumu 79.punkts ļāva mainīt sākotnējā administratīvajā aktā iekļauto pamatojumu. Minētā norma jāskata kopsakarā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.panta otrās daļas 7.punktu un 5.panta otrās daļas 5.punktu. Tiesa nepamatoti uzskatījusi, ka starp šīm tiesību normām nepastāv pretruna, jo Administratīvo aktu procesa noteikumi precizē un papildina likumā „Par Valsts ieņēmumu dienestu" noteikto regulējumu.

[7.2] Pirms Administratīvā procesa likuma spēkā stāšanās un administratīvo tiesu nodibināšanas Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāts 2003.gada lietā SKC-88 analizējis VID amatpersonu lēmumu pārsūdzēšanas jautājumu Administratīvo aktu procesa noteikumu skatījumā un atzinis, ka VID ģenerāldirektors, izskatot sūdzību, ir tiesīgs pieņemt bargāku lēmumu. Ievērojot minēto, VID Vidzemes reģionālās iestādes direktorei un VID ģenerāldirektoram vienota administratīvā procesa ietvaros konkrētajos apstākļos bija tiesības un pienākums pieņemt pieteicējam nelabvēlīgāku administratīvo aktu. Tiesa nonākusi pie nepareiza sprieduma, atceļot Lēmumu, kas tika pieņemts saskaņā ar nodokļus reglamentējošo likumdošanu, administratīvā procesa pamatprincipiem un prasībām.

[8] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāve pieteikumu uzturēja uz tajā norādītajiem motīviem, bet apelācijas sūdzību neatzina.

Atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību uzturēja uz tajā norādītajiem motīviem, bet pieteikumu lūdza noraidīt.

## Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus, noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka VID apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un ZS „Dzelmes" pieteikums ir apmierināms daļēji.

[10] Apgabaltiesa lietā konstatē šādus apstākļus.

[10.1] ZS „Dzelmes" grāmatvedībā uzrādījusi SIA „Upsejas" PPR par cirsmu izstrādi: 2000.gada 25.septembra PV-II Nr.580130, 2000.gada

28.oktobra PV-II Nr.580138, 2000.gada 28.decembra RC-II Nr.187913 un 2001.gada 23.februāra PV-II Nr.580124;

[10.2] ZS „Dzelmes" grāmatvedībā uzrādījusi SIA „Roil" PPR par cirsmu izstrādi: 2001.gada 28.marta RD-II Nr.888639 un 2001.gada 18.jūnija RE-II Nr.456344;

[10.3] ZS „Dzelmes" grāmatvedībā uzrādījusi SIA „Gringa" PPR par cirsmu izstrādi: 2000.gada 26.janvāra PU-II Nr.163414 un 2000.gada 26.janvāra PU-II Nr.163415;

[10.4] ZS „Dzelmes" grāmatvedībā uzrādījusi mežistrādes pakalpojumu sakarā citastarp šādus ciršanas apliecinājumus: CAV 062826, 062827, 00038581, 00038582, 068883, 0601161, 0038813, 0038803, 0056528, 0051564, 062795, 062796, 0051786, 0055680, 0055676, 0056899, 0072551, 0072214, 0056880, 0056896, 022528;

[10.5] VID Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa veica pieteicējam vienkāršu nodokļu auditu par periodu no 2000.gada 1.janvāra līdz 2002.gada 30. jūnijam;

[10.6] pārbaudes rezultātā ar VID Vidzemes reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces vietas izpildītājas 2003.gada 6.februāra lēmumu Nr.100 pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikti Ls 15 587,42, no tiem: PVN Ls 7793,71 un soda nauda Ls 7793,71;

[10.7] izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu par 2003.gada 6.februāra lēmumu Nr.100, VID Vidzemes reģionālās iestādes direktore ar 2003.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.1.9.-10/291 atstāja spēkā 2003.gada 6.februāra lēmumu Nr.100 un noteica pieteicējam vēl papildu nomaksai budžetā PVN Ls 20617,17 un soda naudu Ls 20617,17;

[10.8] VID ģenerāldirektors, izskatot pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu par 2003.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.1.9.-10/291, 2003.gada 4.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.19/14391, ar kuru atcēla VID Vidzemes reģionālās iestādes direktores 2003.gada 8.aprīļa lēmumu Nr.1.9.-10/291 un noteica papildus nomaksai budžetā Ls 56 821,76, no kuriem PVN Ls 28 410,88 un soda nauda Ls 28 410,88, kā arī atteica samazināt pārbaudes rezultātā noteikto PVN soda naudu.

[11] Auditā VID konstatējis, ka pieteicējs 2000. un 2001.gadā grāmatvedībā veicis ierakstus par darījumiem, kuri faktiski nav notikuši, tādējādi nepamatoti palielinot uz priekšnodokli attiecināmo PVN summu, neievērojot likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Auditā VID konstatējis, ka 2000. un 2001.gadā faktiski nav notikuši pieteicēja grāmatvedības uzskaitē uzrādītie darījumi par mežizstrādes pakalpojumiem ar SIA „Gringa", SIA „Upsejas" un SIA

„Roil”. Kā pamatojums darījuma fakta neesamībai norādīts tas, ka cirsmas izstrādātas daļēji, cirsmas izstrāde nav uzsākta, cirsmas īpašnieks paskaidro, ka cirsmas nav pārdevis, cirsmas izstrādātas pirms PPR norādītā datuma. Tādējādi secināts, ka par mežizstrādes pakalpojumiem, kuri faktiski nav notikuši, pieteicējs nepamatoti iekļāvis PVN priekšnodokļa sastāvā.

Savukārt Lēmums pamatots ar to, ka [10.1]-[10.3] PPR norādīti tikai vispārēja rakstura pakalpojumi – cirsmu izstrāde un nav norādīts, kādas konkrēti cirsmas ir izstrādātas, līdz ar to nevar identificēt konkrētas izstrādātās cirsmas jeb nevar noteikt, vai minētie pakalpojumi saņemti pieteicēja apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tādējādi atbildētāja ieskatā pieteicējs nav ievērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus un tam nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli Ls 28 410,88 apmērā. Izvērtējot pārbaudes materiālus, kā arī pārkāpuma raksturu un būtību, atbildētājs secinājis, ka konkrētajā gadījumā saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.[1]panta pirmo daļu PVN un soda nauda nav samazināma.

[12] Pieteicējs uzskata, ka Lēmums nav pamatots gan pēc būtības, gan tā iemesla dēļ, ka tas paredz lielākus papildu maksājumus budžetā nekā iepriekš apstrīdētie lēmumi, tādējādi pārkāpjot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pantu, kas paredz, ja uzņēmumā notikusi nodokļu administrācijas kontrole, tad tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, par krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām. Pieteicējam jau ticis veikts audits, kā rezultātā 2003.gada 6.februārī bija pieņemts lēmums Nr.100.

[13] Apgabaltiesas ieskatā vispirms izvērtējams pieteicēja arguments, vai Lēmums daļā par papildu nomaksai noteikto PVN pieņemts pretrunā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pantu.

Minētā panta pirmā daļa Lēmuma pieņemšanas brīdī noteica, ka nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas (audita) precizēt nodokļu apmērus un uzlikt soda naudu triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa, ja pārkāpti nodokļu likumi, Ministru kabineta noteikumi par valsts nodevām un pašvaldības domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi par pašvaldības nodevām. Ja attiecībā uz konkrētu nodokli, nodokļu deklarācijas posteni, nodevu vai citu valsts obligāto maksājumu par attiecīgo taksācijas periodu ir veikta nodokļu revīzija (audits), tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām.

Savukārt minētā panta otrā daļa noteica, ja nodokļu administrācija aprēķina nodokļus saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem, tai ir tiesības:

1) papildus aprēķināt nodokļus, ja, nosakot nodokļu maksājumu apmēru, ir pārkāpti likumi, Ministru kabineta noteikumi vai pašvaldības domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi, kā arī samazināt nodokļa maksājuma apmēru triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa;

2) uzlikt soda naudu saskaņā ar šā likuma 32.pantu.

Apgabaltiesa konstatē, ka Lēmumā kā administratīvajā aktā tā galīgajā noformējumā apstrīdēšanas procesa ietvaros palielināts budžetā maksājamās PVN summas apjoms.

[13.1] Kā norādījusi Augstākās tiesas Senāta administratīvo lietu departamenta senatore J.Briede, vispārējais *reformatio in peius* (pārvērtība uz sliktāku – *latīņu val.*) aizlieguma princips nozīmē, ka apstrīdēšanas rezultātā nedrīkst pasliktināt adresāta (vai citas personas, kas apstrīd attiecīgo aktu) tiesisko stāvokli vairāk, nekā tas ir izdarīts ar sākotnējo administratīvo aktu. Ja likumdevējs devis priekšroku objektīvi tiesiskajai (pārvaldes darbības objektīvas paškontroles) funkcijai, tad *reformatio in peius* ir pieļaujams *(sk. Briede J. Administratīvā akta apstrīdēšana augstākā iestādē. Latvijas Vēstnesis, Jurista Vārds, Rīga, 2005, Nr.11)*.

Turpat norādīts, ka administratīvais akts tā apstrīdēšanas stadijā vēl nav ieguvis savu pastāvīgo spēkā esamību un procesa dalībniekiem šajā stadijā vēl ir jārēķinās ar administratīvā akta atcelšanu. Ja persona apstrīd administratīvo aktu, tai jāapzinās, ka lēmums var tikt grozīts arī tai par sliktu. Kā atzinis arī Augstākās tiesas Senāta Civillietu departaments spriedumā lietā Nr. SKC–88/2003, apstrīdēta administratīvā akta adresāts nevar atsaukties uz tiesiskās paļāvības principu tādā pašā apmērā kā neapstrīdēta administratīvā akta adresāts, jo, apstrīdot administratīvo aktu, tā adresāts rada pamatu administratīvā akta nepastāvīgumam *(sk. turpat)*.

Līdz ar to, ja augstāka iestāde konstatē, ka sākotnējais administratīvais akts ir obligātais administratīvais akts, bet zemāka iestāde ir izdevusi citu, tātad tiesību normai neatbilstoša satura administratīvo aktu, tad augstāka iestāde var šādu administratīvo aktu atcelt pilnīgi vai daļā arī apstrīdētājam par sliktu. Gadījumā, ja augstāka iestāde pati ir kompetenta pieņemt administratīvo aktu, tās pienākums ir šo administratīvo aktu formulēt galīgajā variantā tā, ka tas ir tiesisks. Konkrētajā gadījumā sākotnējā administratīvajā aktā privātpersonai ir uzlikts pienākums samaksāt noteiktu nodokļa summu. Pārbaudot aprēķināto nodokli, pamatojoties uz personas iesniegumu par apstrīdēšanu, augstāka iestāde secināja, ka nodokļa summai faktiskajos

lietas apstākļos atbilstoši tiesību normai bija jābūt lielākai. Šādā gadījumā augstāka iestāde varēja iemaksājamo nodokli palielināt, tādā veidā izdodot adresāta interesēm nelabvēlīgāku administratīvo aktu.

Tādējādi lietā pārbaudāms tas, vai sākotnējā administratīvajā aktā pieteicējam bija nepareizi noteikta budžetā maksājamā nodokļa summa un vai apstrīdēšanas procesā Lēmumā minētā kļūda novērsta, pieņemot tiesisku lēmumu.

[13.2] VID Lēmumā ir konstatējis, ka saskaņā ar pārbaudes materiāliem sākotnējā administratīvajā aktā VID amatpersonām nebija pamata atzīt, ka pieteicējam, pamatojoties uz [10.1]-[10.3] minētajiem PPR, bija tiesības atskaitīt priekšnodokli daļēji, nosakot papildu nomaksai budžetā PVN tikai Ls 7793,71. Lēmumā atzīts, ka pieteicējam vispār nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz [10.1]-[10.3] minētajiem PPR. Proti, no tiem nav identificējamas un VID amatpersonām nebija iespējams identificēt konkrētas cirsmas, kurās veikta izstrāde.

[13.3] Apgabaltiesa atzīst, ka konkrētajā gadījumā atbildētājs Lēmumā priekšroku devis tiesiskuma principam un konstatētajos faktiskajos apstākļos pieteicēja tiesiskajai paļāvībai nav dodama priekšroka. Atbildētājs arī nav pārkāpis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantu, kas citastarp paredz, ja uzņēmumā notikusi nodokļu administrācijas kontrole, tad tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, par krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām. Minētā tiesību norma nav attiecināma uz konkrēto gadījumu, jo atbildētājs nav pārskatījis spēkā stājušos nodokļu administrācijas atzinumu un nav veicis pieteicējam atkārtotu auditu par to pašu periodu. Turklāt apgabaltiesas ieskatā lietā nav izšķirošas nozīmes tam, ka apstrīdēšanas laikā ir formāli izdarīti grozījumi tieši audita pārskatā Nr.23-2003-017, jo minētie grozījumi attiecas uz tajā izdarītajiem secinājumiem par iepriekš savāktajiem pierādījumiem, no kā savukārt izriet galīgā lēmuma saturs. Apgabaltiesas ieskatā minētos secinājumus atbildētājs bija tiesīgs izdarīt arī tikai galīgajā lēmumā, tāpēc lietā nav nozīmes, vai minētie secinājumi ietverti tikai galīgajā lēmumā vai arī noformēti kā audita pārskata grozījumi.

[13.4] Līdz ar to apgabaltiesa piekrīt atbildētāja norādītajam, ka pirmās instances tiesa nepamatoti sašaurinājusi VID amatpersonu tiesības lēmumu pieņemšanā, kas neatbilst ne likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" mērķim, ne arī Lēmuma pieņemšanas brīdī pastāvošajai judikatūrai. Administratīvo aktu procesa noteikumu 79.punkts ļāva mainīt sākotnējā administratīvajā aktā iekļauto pamatojumu. Minētā norma jāskata kopsakarā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.panta otrās daļas 7.punktu un 5.panta otrās daļas 5.punktu.

[14] Līdz ar to pārbaudāms, vai ar Lēmumu tiesiski un pamatoti pieteicējam aprēķināts papildu nomaksai budžetā PVN.

[14.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts pārbaudāmajā periodā noteica, ka tikai VID reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Turpat noteikts, ka minētos atskaitījumus drīkst veikt pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas vai – preču piegādes darījumos – pēc nodokļa rēķina un preču saņemšanas.

Savukārt likuma „Par grāmatvedību" 2.pants noteica, ka uzņēmuma (..) grāmatvedībai uzskatāmi jāatspoguļo visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi un īpašuma stāvoklis. Grāmatvedība jākārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli un tā saimnieciskajiem darījumiem noteiktā laika posmā, kā arī, lai varētu konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Grāmatvedībai jānodrošina ieņēmumu un izdevumu norobežošana pa pārskata periodiem.

[14.2] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments savā praksē ir atzinis, ka tiesība atskaitīt priekšnodokli ir nodokļu maksātāja priekšrocība, un, ja preču vai pakalpojuma saņemšanas gadījumā persona vēlas šo tiesību izmantot, tai pašai jārūpējas, lai vienlaikus būtu izpildīti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā visi minētie priekšnoteikumi. Proti, 1) persona ir reģistrēta VID kā ar PVN apliekama persona; 2) tā saņēmusi pakalpojumus vai preces un atbilstošu nodokļa rēķinu; 3) pakalpojumi vai preces saņemti no citas ar PVN apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID; 4) saņemtie pakalpojumi vai preces tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai; 5) nodokļa rēķinā norādītā PVN summa ir samaksāta (*sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta spriedumu lietā Nr.SKA-311/2005, SKA-440/2005, SKA-202/2006, SKA-297/2006).*

[14.3] Augstākās tiesas Senāta administratīvo lietu departaments ir norādījis, ka ir pieļaujams, ka nodokļa rēķinā tiek ietverta atsauce uz līgumu vai kādu citu dokumentu, kurā ir norādītas visas nepieciešamās ziņas. Būtiski, lai tiktu izpildīta likuma „Par grāmatvedību" 2.pantā minētā prasība grāmatvedību kārtot tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu konstatēt katra saimnieciskā darījuma

sākumu un izsekot tā norisei. Tātad, ja no nodokļa rēķinā norādītajiem dokumentiem ir iespējams pilnībā identificēt darījumu, nevar uzskatīt, ka ir pārkāpti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" nosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanai (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta sprieduma lietā Nr. SKA 323/2006 11.1.punktu*).

Ņemot vērā minēto, lietā pārbaudāms, vai attaisnojuma dokumentos – nodokļa rēķinos ir ietvertas pietiekamas atsauces uz līgumu vai citiem dokumentiem, kuros ir norādītas visas nepieciešamās ziņas darījuma identificēšanai. Tas ir, pārbaudāms pārsūdzētajā administratīvajā aktā norādītais, ka konkrētajā gadījumā attaisnojuma dokumentos norādītā informācija neļauj izsekot konkrētajiem darījumiem, par kuriem pieteicējs PVN deklarācijās iekļāvis PVN priekšnodokli.

[14.4] Apgabaltiesas ieskatā atbildētājs pamatoti konstatējis, ka nevienā no [10.1]-[10.3] minētajiem PPR nav norādīts, kurās konkrētās cirsmās būtu jāveic mežizstrādes pakalpojumi un kurās cirsmās tie būtu veikti. Strīdus PPR vienīgi norādīta vispārīga informācija, ka veikta cirsmu izstrāde konkrētā daudzumā un par konkrētu cenu. Strīdus PPR nav norādīta neviena atsauce uz kādu citu dokumentu (piemēram, mežistrādes līgumu, ciršanas apliecinājumu). Turklāt arī maksājuma uzdevumos norādītas tikai konkrētās PPR un mērķis – „Par cirsmu izstrādi".

Tādējādi [10.1]-[10.3] minētajos nodokļa rēķinos nav ietverta atsauce uz kādu dokumentu, kurā ir norādītas visas nepieciešamās ziņas, kas ļautu grāmatvedības jautājumos kvalificētai trešajai personai konstatēt strīdus darījumu sākumu un izsekot to norisei. Tātad faktiskajos apstākļos no strīdus nodokļa rēķiniem nav iespējams pilnībā identificēt strīdus darījumus, līdz ar to arī ir pamats secināt, ka ir pārkāpti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta obligātie priekšnosacījumi – nav konstatējams, ka strīdus darījumi ar SIA „Gringa", SIA „Upsejas" un SIA „Roil" ir faktiski notikuši, tādējādi nav arī konstatējams, ka strīdus pakalpojumi varēja tikt izmantoti ZS „Dzelmes" saimnieciskajā darbībā ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[14.5] Apgabaltiesa uzskata, ka lietā nav nozīmes pārbaudīt [10.4] minētos ciršanas apliecinājumus, kā arī cirsmu īpašnieku paskaidrojumus, jo minētie pierādījumi neapstiprina cēlonisko sakaru starp, iespējams, izstrādātām konkrētām cirsmām un [10.1]-[10.3] minētajiem nodokļa rēķiniem. Šādai pārbaudei lietā būtu nozīme tādā gadījumā, ja strīdus nodokļa rēķinos būtu ietvertas attiecīgas atsauces. Tas pats attiecas uz pietiecēja iesniegtajiem kokmateriālu transporta pavadzīmēm-rēķiniem (*lietas 23.-86.lapa*). Proti, minētie rēķini attiecas

uz pavisam citiem darījumiem – pieteicēja nosūtīto kokmateriālu pārdošanu citiem darījumu partneriem. Tas, ka no minētajiem dokumentiem ir identificējamas konkrētas cirsmas tajos norādīto personu savstarpējos darījumos, apgabaltiesas ieskatā nepierāda šajā lietā pierādāmo faktu, ka SIA „Gringa", SIA „Upsejas" un SIA „Roil" izstrādāja tieši tās pašas cirsmas. Tas ir, pieteicēja nodokļa rēķinos, pamatojoties uz kuriem pieteicējs iekļāvis priekšnodokli PVN deklarācijās, konkrētas identificējamas cirsmas vai atsauces uz tādām nav.

Līdz ar to nav pamatoti pieteicēja argumenti, ka VID vajadzēja pārliecināties par darījumu esamību, tai skaitā saņemt paskaidrojumus no pieteicēja darījumu partneriem un veikt viņu grāmatvedības dokumentu pārbaudi, saņemt paskaidrojumus no cirsmu īpašniekiem par faktiem, ka viņi noliedz cirsmu pārdošanu, kaut arī pieteicēja grāmatvedības dokumentos atrodas pierādījumi par cirsmu pārdošanu. Apgabaltiesas ieskatā lietā nav nozīmes pieteicēja norādītajam, ka cirsmu īpašnieku paskaidrojumi, ka cirsmas nav pārdevuši, neatbilst patiesībai, jo pretējo pierāda dokumenti attiecībā uz Feoktistu Bondarevu – kases izdevumu orderis Nr.80; 2000.gada 12.oktobra iepirkuma akts; 2000.gada 26.janvāra pirkuma līgums, kas apliecināts pie zvērināta notāra; 1999.gada 15.decembra vienošanās; otrs F.Bondarevas paskaidrojums.

Minētos dokumentus apgabaltiesas ieskatā VID pamatoti ir atstājis bez ievērības, jo no tiem nav konstatējams nepārprotams cēloniskais sakars starp [10.1]-[10.3] minētajiem dokumentiem un pieteicēja darījumiem ar SIA „Gringa", SIA „Upsejas" un SIA „Roil". Faktiskajos lietas apstākļos VID arī nebija pamata vākt papildu pierādījumus. Tāpat VID pamatoti apgabaltiesas ieskatā nav ņēmis vērā, ka izrakstītie rēķini tika apmaksāti, jo tam šajā lietā nav nozīmes.

[14.6] Šādos lietas apstākļos apgabaltiesa nekonstatē nepārprotamu sakarību starp [10.1]-[10.3] minētajiem dokumentiem attiecībā uz pieteicēja darījumiem ar SIA „Gringa", SIA „Upsejas" un SIA „Roil" un pieteicēja iesniegtajiem dokumentiem attiecībā uz tā darījumiem ar citiem darījumu partneriem.

[14.7] Ņemot vērā iepriekš secināto, apgabaltiesa uzskata, ka faktiskajos lietas apstākļos strīdus nodokļa rēķinos nav norādītas visas nepieciešamās ziņas, lai identificētu darījumu. Tas nozīmē, ka faktiskajos apstākļos nav izpildīta likuma „Par grāmatvedību" 2.pantā minētā prasība grāmatvedību kārtot tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Tā kā no nodokļa rēķiniem nav iespējams pilnībā identificēt darījumus, kā arī tajos nav atsauces uz citiem dokumentiem, atzīstams, ka pieteicējam nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA

„Gringa", SIA „Upsejas" un SIA „Roil", līdz ar to pieteicējs ir pārkāpis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumus priekšnodokļa atskaitīšanai.

[14.8] Apgabaltiesas ieskatā pieteicējs nepamatoti [4.14] norādījis, ka VID auditu veicis prettiesiski, neievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta otro daļu un Ministru kabineta 2000.gada 20.jūnija noteikumu Nr.200 „Kārtība, kādā Valsts ieņēmumu dienests uz aprēķina pamata nosaka nodokļu maksājumu lielumu" 3.punktu.

Konkrētajā gadījumā pieteicējam papildu nomaksai budžetā maksājumi tika noteikti par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta neievērošanu priekšnodokļa atskaitīšanā, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām 32.panta pirmo daļu, konstatējot, ka nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai izsniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazinājis nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļu summu. Tādējādi uzrēķins veikts atbilstoši minētajām tiesību normām un faktiskajiem konstatētajiem apstākļiem, aprēķinā izmantojot paša pieteicēja norādītās nodokļa summas. Citas aprēķinu metodes šādā gadījumā nebija pamata piemērot.

[14.9] Apgabaltiesas ieskatā pieteicējs lietā nav atspēkojis pārsūdzētajā administratīvajā aktā minētos argumentus attiecībā uz papildu noteikto budžetā maksājamo PVN. VID ir tiesiski un argumentēti pamatojis, kāpēc no pieteicēja grāmatvedības dokumentiem nav identificējams, ka strīdus darījumi būtu notikuši un ka tie nodrošinājuši pieteicēja saimniecisko darbību. Tāpēc apgabaltiesas ieskatā lietā nav vērtējami kā pierādījumi pieteicēja iesniegtie dokumenti, kas pieteicēja ieskatā apstiprina darījumu faktisku norisi, jo tie nepierāda lietā pierādāmo faktu – ka [10.1]-[10.3] rēķini ir attiecināmi uz konkrētiem no tajos norādītās informācijas izsekojamiem darījumiem. Līdz ar to pārsūdzētais lēmums daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 28 410,88 apmērā ir tiesisks un lēmuma atcelšanai minētajā daļā nav pamata. Pieteikums minētajā daļā nav pamatots un ir noraidāms.

[15] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otrajā daļā noteikts, ja ar nodokli apliekamā vērtība tiek slēpta vai ja nodokļa summa nav aprēķināta un nodokļa deklarācijā nav uzrādīta pareizi, tiek piemērotas soda sankcijas saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām". Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajā daļā noteikts, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai izsniegtajās deklarācijās vai nodokļu

aprēķinos samazina nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļu summu, nodokļu administrācija piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā.

Nosakot soda naudu papildu aprēķinātā PVN apmērā, atbildētājs vispārīgi rīkojies saskaņā ar minētajām tiesību normām. Tomēr apgabaltiesas ieskatā atbildētājs nav ņēmis vērā turpmāk norādītos apstākļus.

[15.1] Kā norādījis Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments, VID ģenerāldirektora lēmums daļā par papildu nodokļa uzlikšanu un papildu soda naudas uzlikšanu ir vērtējams atšķirīgi. Administratīvo lietu departaments jau iepriekš ir norādījis (*sk. 2006. gada 19. septembra lēmuma lietā SKA – 283/2006 15. punktu*), ka Eiropas Cilvēktiesību tiesa, interpretējot un piemērojot Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6.pantu, vairākos spriedumos ir noteikusi, ka sods, kas tiek uzlikts par nodokļu normu neievērošanu, konvencijas 6. panta izpratnē ir uzskatāms par krimināls odu (*sk., piemēram, 2001. gada 3. maija sprieduma „J.B. pret Šveici" 44.-51. punktu, iesnieguma nr. 31827/96; 2002. gada 23. jūlija sprieduma „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" 64.-71. punktu, iesnieguma nr. 34619/97*). Tā lietā „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" Eiropas Cilvēktiesību tiesa uzskatīja par krimināls odu sodu, kas bija uzlikts 20% un 40% ietvaros no nesamaksātā nodokļa. Atbilstoši Zviedrijas tiesībām šis sods netika uzskatīts par krimināls odu. Arī Latvijas likumā „Par nodokļiem un nodevām" 32.pantā paredzētā soda nauda 100% apmērā (*apmērā, kāds bija noteikts Lēmuma pieņemšanas laikā)* no nenomaksātā nodokļa netiek uzskatīta par krimināls odu, bet gan administratīvu piespiedu līdzekli. Tomēr Administratīvo lietu departamenta ieskatā šai soda naudai, līdzīgi kā iepriekš minētājās Eiropas Cilvēktiesību tiesas lietās, piemīt krimināls oda raksturs soda bardzības dēļ, kā arī tādēļ, ka soda nauda ir paredzēta, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citu pārkāpumu izdarīšanu (*sal. iepriekš minētā sprieduma lietā „Janosevics (Janosevic) pret Zviedriju" 67.-71. punktu)*.

Līdz ar to, izvērtējot soda noteikšanu par nodokļus reglamentējošo tiesību normu pārkāpumu, ir piemērojami tie paši principi, kas noteikti, apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas rezultātā pārskatot administratīvo sodu un krimināls odu sakarā ar sodītās personas sūdzību. Atbilstoši Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 286.panta pirmās daļas 4.punktam augstāka iestāde vai amatpersona, izskatot sūdzību par lēmumu administratīvā pārkāpuma lietā var grozīt soda mēru, taču tā, lai sods netiktu pastiprināts. Atbilstoši Kriminālprocesa likuma 344.panta piektajai daļai amatpersona vai tiesa, kura izlemj sūdzību, nevar atcelt agrāk pieņemto nolēmumu, ja tas var radīt stāvokļa pasliktināšanos

personai, kura iesniegusi sūdzību vai kuras interesēs tā iesniegta. Kā redzams no iepriekš minētajām normām, *reformatio in peius* (lēmuma pasliktināšana apstrīdēšanas rezultātā) gadījumā, ja par to sūdzas sodītā persona, nav pieļaujams. Tādējādi nav pieļaujams *reformatio in peius* arī nodokļu soda naudas pārskatīšanas gadījumā, ja pārskatīšanas process ierosināts uz nodokļu maksātāja iesnieguma pamata (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta sprieduma lietā Nr.SKA-543/2006 9.punktu*).

[15.2] Šajā lietā pieteicējam sākotnējā lēmumā tika noteikta soda nauda papildu aprēķinātā PVN apmērā, proti, Ls 7793,71. Savukārt Lēmumā, kas pieņemts sakarā ar pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumu, sākotnējais lēmums minētajā daļā atcelts un noteikta soda nauda Ls 28 410,88 apmērā. Tātad Lēmumā pēc būtības ir pieļauts *reformatio in peius* nodokļu soda naudas pārskatīšanas gadījumā, ja pārskatīšanas process ierosināts uz nodokļu maksātāja iesnieguma pamata.

Ievērojot [15.1] norādīto, tas nebija pieļaujams.

Vērtējot Lēmuma tiesiskumu uzliktās soda naudas daļā, apgabaltiesa ņem vērā apstākli, ka pietiecējam sākotnējā lēmumā uzliktā soda nauda Ls 7793,71 apmērā tika uzlikta saistībā ar papildu tādā pat apmērā aprēķināto PVN par tiem pašiem darījumiem, par kuriem veikts papildu uzrēķins arī Lēmumā, tikai daļējā apmērā. Sākotnējā lēmumā tika atzīts, ka strīdus darījumos pieteicējam bija tiesības uz daļēju priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādējādi nav strīda par to, ka soda nauda Ls 7793,71 apmērā tieši iekļaujas Lēmumā uzliktajā soda naudā Ls 28 410,88 apmērā jeb ir tās sastāvā.

Apgabaltiesa uzskata, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām 32.panta pirmo daļu, konstatējot, ka nodokļu maksātājs ir pārkāpis nodokļu likumu prasības, samazinot nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļu summu, VID bija tiesisks pamats pieteicējam uzlikt soda naudu. Tāpēc Lēmums atstājams negrozīts daļā par pieteicējam papildu noteikto soda naudu tās sākotnējā apmērā – Ls 7793,71, bet atceļams daļā par apstrīdēšanas procesa laikā papildu noteikto soda naudu Ls 20 617,17.

Lēmumā VID, izvērtējot pārbaudes materiālus, pārkāpuma būtību un raksturu, atteicis pieteicējam samazināt uzlikto soda naudu. Apgabaltiesa uzskata, ka arī šajā daļā nav pamata Lēmuma atcelšanai, jo [14] izdarītie secinājumi norāda uz to, ka soda nauda faktiskajos lietas apstākļos uzlikta samērīga.

[16] Ņemot vērā minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmums Nr.19/14391 ir tiesisks

un pamatots daļā par pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 28 410,88 apmērā un soda naudu Ls 7793,71 apmērā un minētajā daļā nav pamata tā atcelšanai. Savukārt VID ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmums Nr.19/14391 nav tiesisks un pamatots daļā par pieteicējam apstrīdēšanas procesa laikā papildu noteikto soda naudu Ls 20 617,17, tāpēc šajā daļā tas ir atceļams.

[17] Administratīvā apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedums nav pamatots.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda:**

Zemnieku saimniecības „Dzelmes" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmuma Nr.19/14391 atcelšanu apmierināt daļā.

Atcelt no tā pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2003.gada 4.jūnija lēmumu Nr.19/14391 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu 20 617,17 apmērā.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

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

| | | |
|---|---|---|
| Tiesas sēdes priekšsēdētāja | (paraksts) | L.Vīnkalna |
| Tiesneses | (paraksts) | V.Kakste |
| | (paraksts) | Z.Kupce |

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese L.Vīnkalna
Rīgā 2007.gada 12.jūnijā