Lieta Nr. C 27179402
AA43-0025–07/3

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2007.gada 10.septembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja S.Gintere,
tiesneši E.Puriņš un L.Slica,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Pristers" pārstāvim *A.G.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Sanitai Zviedrei,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Pristers" sūdzību (pieteikumu) par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2002.gada 3.jūnija lēmuma Nr.19/12206 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Pristers" apelācijas sūdzību par Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2002.gada 19.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Laikā no 2004.gada 14.augusta līdz 2004.gada 21.decembrim Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Kurzemes rajona nodaļa SIA „Pristers" veica vienkāršu nodokļu auditu par laika periodu no 2001.gada februāra līdz 2001.gada jūlijam. Audita rezultātā tika sastādīts audita pārskats Nr.88.

[1.1] Ņemot vērā audita pārskatā Nr.88 konstatēto, VID Rīgas Kurzemes rajona nodaļas Nodokļu maksātāju kontroles pārvaldes Audita daļas priekšniece 2001.gada 21.decembrī pieņēma lēmumu par audita rezultātiem Nr.9.1/34245 (turpmāk – Sākotnējais lēmums), ar kuru SIA „Pristers" uzlika par pienākumu iemaksāt budžetā papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) Ls 12474,66 apmērā par periodu no 2001.gada februāra līdz 2001.gada jūlijam un soda naudu Ls 12474,66 apmērā.

Sākotnējo lēmumu SIA „Pristers" apstrīdēja.

[1.2] VID Rīgas Kurzemes rajona nodaļas direktora vietas izpildītājs 2002.gada 5.februārī pieņēma lēmumu par SIA „Pristers" sūdzības izskatīšanu Nr.9.2/3023 (turpmāk – Reģionālās iestādes lēmums), ar kuru atstāja spēkā Sākotnējo lēmumu un piedzina no SIA „Pristers" par labu

budžetam papildus aprēķināto PVN Ls 12474,66 un soda naudu Ls 12474,66.

Reģionālās iestādes lēmumu SIA „Pristers" apstrīdēja.

[1.3] Ar VID ģenerāldirektora 2002.gada 3.jūnija lēmumu Nr.19/12206 (turpmāk – VID ģenerāldirektora lēmums): 1) Reģionālās iestādes lēmums tika atcelts; 2) papildu nomaksai budžetā SIA „Pristers" tika noteikts PVN Ls 23633,22 apmērā un soda nauda Ls 23633,22 apmērā.

[2] Par VID ģenerāldirektora lēmumu SIA „Pristers" (turpmāk – pieteicēja) iesniedza sūdzību (turpmāk – pieteikums) Rīgas pilsētas Centra rajona tiesai, lūdzot to atcelt un uzlikt par pienākumu VID izmaksāt SIA „Pristers" PVN pārmaksu Ls 28216,08 apmērā un refinansēšanas likmi Ls 771,25 apmērā. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Audita pārbaude tika uzsākta tikai tāpēc, ka SIA „Pristers" 2001.gada 9.augustā pieprasīja atmaksāt PVN pārmaksu Ls 28216,08 apmērā par periodu no 2001.gada aprīļa līdz 2001.gada jūnijam. VID nelikumīgi liedz SIA „Pristers" iespējas realizēt tiesības, kas paredzētas likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 7.punktā.

[2.2] VID ģenerāldirektors, atzīstot Reģionālās iestādes lēmumu par nepamatotu, ar savu lēmumu palielināja soda sankcijas gandrīz divkāršā apmērā, kas ir pretrunā ar vispārējiem tiesību principiem.

[2.3] Tika piedzītas arī PVN summas, kas jau tika atmaksātas SIA „Pristers" par iepriekšējiem taksācijas periodiem.

[2.4] Nav saprotams, kāpēc analizēta SIA „Pristers" darījumu partneru darbība. Pieteicēja nevar atbildēt par cita civiltiesisko attiecību subjekta darbību. No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" viedokļa ir svarīgi noskaidrot, vai preču rēķinu izrakstīšanas laikā SIA „Orvesta" un SIA „Junnoks" bija PVN maksātāji.

[2.5] Valsts institūcijai, pieņemot lēmumu, ir jāvadās tikai no likuma. Nepamatots ir apgalvojums, ka SIA „Pristers" ir pārkāpusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu. VID nevar argumentēt lēmumu ar to, ka zivju konservus pieteicēja nav saņēmusi no PVN apliekamām personām, jo ir noslēgti pirkuma līgumi un noformēti rēķini, kā arī ir veikta samaksa. Neviens normatīvais akts nepiešķir VID tiesības atzīt par spēkā neesošiem izrakstītus un apmaksātus PVN rēķinus.

[2.6] Tā kā nav konstatēts, ka SIA „Pristers" ir slēpusi vai samazinājusi budžetā maksājamo nodokli, VID nav tiesīgs piemērot soda sankcijas saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otro daļu un likumu „Par nodokļiem un nodevām".

[2.7] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām 19.panta pirmajai daļai SIA „Pristers" atlīdzināmi zaudējumi, kas nodokļu administrācijas prettiesiskas rīcības dēļ nodarīti nodokļu maksātājam, ievērojot Latvijas bankas noteikto refinansēšanas likmi.

[3] Ar Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2002.gada 19.novembra spriedumu VID ģenerāldirektora lēmums atstāts negrozīts, bet SIA „Pristers" pieteikums noraidīts.

Tiesas spriedumā norādīta turpmāk minētā motivācija.

[3.1] Tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus, atzina, ka VID ģenerāldirektors ir izdarījis pamatotu secinājumu, ka SIA „Pristers" nav ievērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasības, kurā norādītas tiesības VID reģistrētai apliekamai personai nodokļa deklarācijā atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas. Tiesas ieskatā tiesību normā noteikto tiesību izmantošanai nepietiek vien, ka ir saņemts un samaksāts nodokļa rēķins, ir jākonstatē, un tas ir nodokļu administrācijas viens no likumā noteiktajiem pienākumiem, veicot nodokļu kontroli (likuma par „Nodokļiem un nodevām" 18.panta 2. un 10.punkts), ka nodokļu maksātājs ir reāli iegādājies preces un saņēmis pakalpojumus savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[3.2] Pieteicēja ne tiesā, ne lietas izskatīšanas gaitā nav iesniegusi lietā pierādījumus, kurus pārbaudot, tiesai būtu pamats nepiekrist un atzīt par nepamatotu VID ģenerāldirektora lēmumā norādīto secinājumu, ka SIA „Junnoks" un SIA „Orvesta" izrakstītie rēķini vēl neliecina, ka rēķinos norādītās preces ir piegādājušas tieši šīs uzņēmējsabiedrības.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantā noteikts pienākums nodrošināt pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam. Pieteicēja nav iesniegusi nevienu pierādījumu, kas dotu pamatu tiesai apšaubīt nodokļu administrācijas noteikto nodokļu maksājumu lielumu, kas jāveic valsts budžetā.

[3.3] Likuma „Par grāmatvedību" 2.panta otrajā daļā ir noteikts, ka grāmatvedības sniegtajai informācijai ir jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Pieteicēja nav pierādījusi faktu, un šāds pierādīšanas smagums saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu un Civilprocesa likuma 93.panta pirmo daļu gulstas uz pieteicēju, ka SIA „Pristers" grāmatvedībā esošie darījumu partneru izrakstītie preču pavadzīmes-rēķini (turpmāk – PPR), no kuriem daļu ir parakstījusi persona, kura darījumu veikšanas laikā atradās apcietinājumā, patiesi atspoguļo SIA „Pristers" veiktos saimnieciskos darījumus.

[3.4] Pastāvot iepriekšminēto apstākļu kopumam, tiesa nonāca pie slēdziena, ka VID ģenerāldirektors pamatoti un pareizi konstatējis, ka SIA „Junnoks" un SIA „Orvesta" nav piegādājušas zivju konservus SIA „Pristers".

[3.5] Ievērojot iepriekš minētos motīvus, tiesa atzina, ka SIA „Pristers" nav ievērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasības. Tāpēc VID ģenerāldirektors saskaņā ar minētā likuma 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām"

32.panta pirmo daļu papildu nomaksai budžetā pamatoti ir noteicis pienākumu samaksāt PVN Ls 23633,22 un soda naudu Ls 23633,22.

[3.6] Nepamatots ir SIA „Pristers" arguments, ka VID nelikumīgi liedz iespēju realizēt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.pantā 7.punktā noteiktās tiesības, jo likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta vienpadsmitajā daļā ir noteikts, ka VID nodokļa pārmaksu atmaksā pēc pamatota pieprasījuma. Pieteicēja nav pierādījusi faktu, ka tās pieprasījums ir bijis pamatots.

[3.7] Nepamatots ir pieteicējas arguments, ka tai tiek uzlikts pienākums otro reizi divkāršā apmērā nomaksāt PVN par darījumiem, par kuriem PVN jau nomaksāts priekšnodokļa veidā, jo nodokļu administrācija ir pareizi piemērojusi pieteicējai likumā paredzēto atbildību par nodokļu bāzes samazināšanu.

[3.8] Nepelna tiesas ievērību pieteicējas arguments, ka VID ģenerāldirektors ir palielinājis soda sankcijas gandrīz divkāršā apmērā, kas ir pretrunā vispārējiem tiesību principiem, tāpēc, ka tiesa lietā nekonstatēja, ka VID ģenerāldirektors būtu pārkāpis tā kompetenci. Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.panta otrās daļas 7.punktā ir noteiktas tiesības VID ģenerāldirektoram, izskatot sūdzības par pakļauto iestāžu amatpersonu pieņemtajiem lēmumiem, atcelt minēto amatpersonu nepamatoti pieņemtos lēmumu. Savukārt Ministru kabineta 1995.gada 13.jūnija noteikumu Nr.154 „Administratīvo aktu procesa noteikumi" 80.punktā noteiktas tiesības iestādei, kura izskata iesniegumu par apstrīdēto administratīvo aktu, ar savu lēmumu apstrīdēto administratīvo aktu atcelt vai tā vietā izdot cita satura administratīvo aktu.

[3.9] Nepamatots ir pieteicējas arguments, ka neviens normatīvais akts nepiešķir VID tiesības atzīt par spēkā neesošiem izrakstītus un apmaksātus PVN rēķinus, jo tiesa lietā nekonstatēja, ka VID būtu atzinis par spēkā neesošiem nodokļu lietā pārbaudītos PPR.

[4] Par Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2002.gada 19.novembra spriedumu SIA „Pristers" iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā norādīti pieteikumā minētie argumenti. Papildus pieteicēja norādīja turpmāk minēto.

[4.1] Ja preces pirkuma faktu nevar pierādīt ar līgumu, kas tika noformēts saskaņā ar likumu, var nonākt pie absurda secinājuma, ka bija jāpieaicina notārs, kas apliecinātu līguma izpildīšanas faktisko epizodi.

Saskaņā ar Civilprocesa likuma 95.panta otro daļu faktus, kurus saskaņā ar likumu var pierādīt tikai ar noteiktiem pierādīšanas līdzekļiem, nevar pierādīt ar citiem pierādīšanas līdzekļiem. Fakts, ka piegādātāji piegādāja preces SIA „Pristers", ir pierādīts, bet VID ģenerāldirektora lēmumā norādītie pretējie apgalvojumi nav pierādīti.

[4.2] Tiesa nav noskaidrojusi, vai VID ir likumīgas tiesības piedzīt no SIA „Pristers" Ls 47266,44. VID arguments, ka pieteicējas darījumu partneri nav piegādājuši preces, tādējādi preces piegādāja personas, kas nav

ar PVN apliekamas personas, lietā nav pierādīts. Tiesas arguments, ka nodokļu administrācijas pienākums, veicot nodokļu kontroli, ir pārbaudīt, vai nodokļu maksātājs ir reāli saņēmis preci, pats par sevi nevar būt pierādījums lietā.

Nevar pārbaudīt, vai VID ir tiesības piedzīt no SIA „Pristers" papildus uzrēķinātās nodokļu summas, ja netika pieprasīta audita lieta, kurā jābūt dokumentiem, kas apstiprina VID apgalvojumu.

[4.3] SIA „Pristers" grāmatvedības uzskaite tik vesta saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību" un nekādā citā veidā pieteicēja nevar pierādīt apstākli, ka tika ievērotas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasības. Aplams ir tiesas apgalvojums, ka SIA „Pristers" nav iesniegusi pierādījumus, kas dotu tiesības tiesai apšaubīt nodokļu administrācijas noteikto nodokļu maksājumu lielumu.

[4.4] Saskaņā ar VID iekšējām tiesību normām pirms PVN pārmaksas atmaksas tiek nosūtīti pretpārbaudes pieprasījumi PVN pārmaksas atmaksas pieprasītāja darījumu partneriem. Pieteicējai ir pamatotas šaubas, ka pretpārbaužu pieprasījumu rezultātā, attiecīgas VID teritoriālās iestādes neapstiprināja SIA „Pristers" darījumus ar tās darījumu partneriem. Pretpārbaužu pieprasījumiem ir jābūt audita lietā.

[4.5] Pieprasījuma atmaksāt nodokļa pārmaksu kritēriji ir norādīti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta divpadsmitajā daļā un tos nevar attiecināt uz SIA „Pristers".

[5] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģija ar 2004.gada 8.septembra spriedumu:

1) atcēla VID ģenerāldirektora lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā SIA „Pristers" uzrēķināto summu Ls 47266,44 apmērā;

2) atstāja bez izskatīšanas SIA „Pristers" pieteikumu daļā par pienākumu uzlikšanu VID atmaksāt SIA „Pristers" PVN pārmaksu Ls 28216,08 apmērā un refinansēšanas likmi Ls 771,25 Ls apmērā.

[6] Par Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģija 2004.gada 8.septembra spriedumu daļā, ar kuru atcelts VID ģenerāldirektora lēmums par SIA „Pristers" noteikto papildus budžetā maksājamo nodokļu summu Ls 47266,44 apmērā, VID iesniedza kasācijas sūdzību.

[7] Ar Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2005.gada 1.marta spriedumu Rīgas apgabaltiesas Civillietu kolēģijas 2004.gada 8.septembra spriedums pārsūdzētajā daļā tika atcelts un lieta nosūtīta jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedumā norādīti turpmāk minētie motīvi.

[7.1] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu tikai VID reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt [..] nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu

ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai [..]. Minētos atskaitījumus drīkst veikt pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas vai – preču piegādes darījumos – pēc nodokļa rēķina un preču saņemšanas.

[7.1.1] Tātad, lai nodokļu maksātājam rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli, tam jāievēro vismaz četri priekšnosacījumi- 1) abi darījuma dalībnieki reģistrēti VID kā PVN maksātāji; 2) pakalpojums ir sniegts ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai; 3) ir saņemts un apmaksāts nodokļu rēķins; 4) preču piegādes darījumos preces ir reāli saņemts (sk. arī Senāta 2004.gada spriedumus lietā Nr.SKA-244; SKA-85 un 2005.gada spriedumu lietā Nr.SKA-10).

[7.1.2] Apgabaltiesa spriedumā konstatējusi, ka starp lietas dalībniekiem nav strīda par to, ka SIA „Pristers" ir reģistrēta VID kā PVN maksātāja, ka par strīdus darījumiem SIA „Pristers" iesniegusi līgumus, darījumu partneru – SIA „Orvesta" un SIA „Junnoks" – PVN maksātāja reģistrācijas apliecības, PPR, kā arī dokumentus, kas apliecina rēķinu samaksu. Spriedumā noraidīts VID arguments, ka SIA „Pristers" papildus PPR bija jāuzrāda vēl kādi pierādījumi, kas apliecina preču saņemšanas faktu. Apgabaltiesa atzinusi, ka šāds VID arguments nav pamatots ar tiesību normām.

[7.2] Pamatots ir apgabaltiesas arguments, ka PPR atbilstoši Ministru kabineta 1995.gada 7.novembra noteikumu Nr.339 „Par stingrās uzskaites preču pavadzīmēm-rēķiniem"3.punktam ir attaisnojuma dokuments, ar kuru nodokļu maksātājs precīzi un pilnīgi dokumentāri noformē preču izsniegšanas un saņemšanas darījumu. Šādu dokumentu esamība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts. Taču vienlaikus Senāts ir atzinis, ka šāds pieņēmums neizslēdz iespēju administratīvā procesa dalībniekam to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina pretējo (sk., piemēram, Senāta 2005.gada 15.februāra spriedumu lietā Nr.SKA-22).

[7.3] Pārsūdzētajos lēmumos VID amatpersonas norādījušas ziņas, kas, viņuprāt, atspēko ar PPR apliecinātos faktus par preču izsniegšanu. VID amatpersonas norādījušas, ka SIA „Pristers" nevarēja saņemt preces no SIA „Orvesta", jo tās vienīgais dibinātājs, kura paraksts ir uz PPR, tobrīd atradies apcietinājumā. Preces PPR norādītajā daudzumā nevarēja saņemt arī no SIA „Junnoks", jo tā nodarbina tikai vienu personu, kurai nav iespējams izsniegt tik lielu preču apjomu.

Senāta ieskatā apgabaltiesa šos VID argumentus nav pienācīgi novērtējusi.

[7.3.1] Spriedumā apgabaltiesa atzinusi VID ģenerāldirektora lēmumu par prettiesisku, pamatojoties tikai uz SIA „Pristers" iesniegtajiem pierādījumiem. Bez atbilstošas argumentācijas apgabaltiesa atzinusi, kas VID nav pierādījis savu iebildumu pamatojumu un ka VID ģenerāldirektora lēmumā minētās ziņas nevar būt par pamatu, lai SIA „Pristers" iesniegtos dokumentus atzītu par spēkā neesošiem.

[7.3.2] Senāta ieskatā apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 154.panta pirmās daļas prasības.

[7.4] Ievērojot APL 103.panta otrajā daļā un 107.panta ceturtajā daļā noteikto, Senāts atzina, ka VID norādītās ziņas par to, ka SIA „Pristers" nevarēja saņemt preces no SIA „Orvesta" un SIA „Junnoks" ir būtiskas, lai objektīvi konstatētu, vai SIA „Pristers" bija tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tādēļ, ja apgabaltiesa uzskatīja, ka VID nav sniedzis pietiekamus pierādījumus savu apgalvojumu patiesumam, apgabaltiesai šie pierādījumi bija jāsavāc pēc savas iniciatīvas vai jālūdz VID tos iesniegt.

[7.5] Ņemot vērā iepriekš minēto, Senāts atzina, ka apgabaltiesa novērtējusi tikai SIA „Pristers" iesniegtos pierādījumus, pati nav objektīvi noskaidrojusi lietas apstākļus un devusi tiem juridisku vērtējumu pēc savas iekšējās pārliecības, uz pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta un loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem, un tādējādi pārkāpusi APL 103. un 154.pantu. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums daļā, ar kuru atcelts VID ģenerāldirektora lēmums, nav tiesisks.

[8] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis apelācijas sūdzību uzturēja, norādīja, ka SIA „Pristers" ir iegādājies preces – zivju konservus no darījumu partneriem, kas bija PVN apliekamas personas, tika noformēti visi nepieciešamie dokumenti, kas atbilst likuma prasībām. Produkcija tālāk tika eksportēta un neviens šo darījumu ķēdi nav apstrīdējis. SIA „Junnoks" prezidente *J.S.* tiesā liecināja, ka reāli tika saņemta produkcija, un šīs liecības apgāž VID šaubas par to, ka darījumi notikuši. Pieteicējas pārstāvis uzturēja lūgumu par liecinieku *A.M.* un *V.V.* uzaicināšanu uz tiesas sēdi.

VID apelācijas sūdzību neatzina, norādīja, ka pirmās instances tiesas spriedums ir pamatots.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota un pieteikums ir apmierināms daļēji.

[10] Saskaņā ar APL 302.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību un pretapelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajās sūdzībās.

Izskatāmajā gadījumā SIA „Pristers" ir pārsūdzējusi pirmās instances tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts daļā par VID ģenerāldirektora lēmuma atcelšanu. Līdz ar to ir strīds par to, vai VID pamatoti ierobežojis pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Orvesta" un SIA „Junnoks" 2001.gadā.

[11] VID ģenerāldirektora lēmumā (1.sējums, lietas lapa 25-28) konstatēts, ka SIA „Pristers" nav ievērojusi likuma „Par pievienotās vērtības

nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasības, ņemot vērā šādus apstākļus: 1) pēc lietā esošajiem materiāliem SIA „Orvesta" vienīgais dibinātājs un persona, kura parakstījusi PPR, *A.M.* darījumu veikšanas laikā atradās Centrālcietumā; 2) SIA „Junnoks" nodarbina tikai vienu darbinieku. Tādējādi VID ģenerāldirektors uzskatīja, ka šāds uzņēmums nespēj nodrošināt saimnieciskās darbības veikšanu darījumu apliecinošajos dokumentos norādītajos apmēros un apjomā.

Minētajā lēmumā norādīts, ka tā kā nav pamata uzskatīt, ka SIA „Pristers" zivju konservus iegādājusies no SIA „Junnoks" un SIA „Orvesta", tad nav pamata arī uzskatīt, ka zivju konservus uzņēmums ir saņēmis no PVN apliekamām personām. Līdz ar to VID ģenerāldirektors arī norādījis, ka SIA „Pristers" saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otrās daļas nosacījumiem papildu nomaksai budžetā aprēķināms pilnā apmērā rēķinos par zivju konservu iegādi norādītais un no budžetā maksājamā nodokļa atskaitāmajā priekšnodoklī iekļautais PVN Ls 23633,22 un soda nauda Ls 23633,22 apmērā.

[12] Apgabaltiesa lietā konstatē turpmāk minētos apstākļus par pieteicējas darījumiem ar SIA „Junnoks".

[12.1] SIA „Junnoks" vienīgā amatpersona - prezidente laika periodā no 2000.gada 8.novembra līdz 2003.gada 12.novembrim bija *J.S. (3.sējums, lietas lapa 3-4)*.

[12.2] 2001.gada 4.aprīlī pieteicēja kā pircējs un SIA „Junnoks" kā pārdevējs noslēdza Līgumu Nr.0404-JP *(2.sējums, lietas lapa 27-28)*, kura 1.punktā noteikts, ka pircējs pērk un apmaksā preces – zivju konservus sortimentā, par saskaņotām cenām un sortimenta daudzumu norādīts līgumam pievienotajā PPR. Atbilstoši minētā līguma 6.punktam katras mašīnas kravas kopējā vērtības summa sastāda Ls 80000, bet 7.punktam – pārdevējs garantē kvalitatīvu preces piegādi (..), ievērojot noteikumus par glabāšanu un transportēšanu.

[12.3] 2004.gada 10.aprīlī SIA „Junnoks" izrakstīja pieteicējai PPR RD-II Nr.826740 par Ls 15280,06, tajā skaitā PVN Ls 2330,86; 2001.gada 20.aprīlī - PPR RD-II Nr.826741 par Ls 15280,06, t.sk. PVN Ls 2330,86; 2001.gada 20.aprīlī - PPR RD-II Nr.826742 par Ls 15280,06, t.sk., PVN Ls 2330,86 *(2.sējums, lietas lapa 5, 6, 7)*. Visās minētajās PPR ailē „Preču nosaukums" norādīts: „Šprotes eļļā 160 gr".

[12.4] Nav strīda par to, ka pieteicēja un SIA „Junnoks" darījumu veikšanas laikā bija ar PVN apliekamas personas, ka izrakstītās PPR SIA „Pristers" apmaksāja.

[12.5] VID iesniegtajā SIA „Junnoks" PVN deklarācijā par 2001.gada aprīļa mēnesi deklarēti darījumi Ls 159385,81 apmērā, aprēķināts PVN par apliekamajiem darījumiem Ls 28689,47, priekšnodoklis – Ls 28679,06 *(2.sējums, lietas lapa 177-178).*

[12.6] Saskaņā ar VID iesniegto SIA „Junnoks" ziņojumu par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem un iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2001.gada aprīli, minētajā uzņēmumā strādāja divi darbinieki: *J.S.* un *D.D.*. *D.D.* kā vienīgais darbinieks norādīts 2001.gada janvāra un februāra ziņojumos, bet *J.S.* – 2001.gada jūnijā *(2.sējums, lietas lapa 183-191)*.

[12.7] Saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas (turpmāk – CSDD) 2006.gada 6.jūnija izziņu Nr.11-80/1812 SIA „Junnoks" īpašumā transportlīdzekļi 2001.gadā nebija, tie reģistrēti laika posmā no 2002.gada aprīļa līdz 2005.gada novembrim *(2.sējums, lietas lapa 225-226)*. Pieteicējai, saskaņā ar CSDD 2007.gada 14.februāra izziņā Nr.11-80/679 norādīto, 2001.gada aprīlī transportlīdzekļi nebija reģistrēti *(3.sējums, lietas lapa 46)*.

[12.8] Nopratināta kā lieciniece, *J.S.* liecināja turpmāk minēto. SIA „Junnoks" tika atvērts kā ģimenes uzņēmums, kas nodarbojās ar starpniecību. SIA „Pristers" bija pasūtītājs, ar kuru attiecības nebija ilgas. Neatceras, kurš uzņēmums kuru atrada. No SIA „Pristers" puses lieciniece kontaktējās ar personu vārdā Jānis, kas stādījās priekša kā prezidents. Līgumu ar SIA „Pristers" parakstīja pati lieciniece. Prece – zivju konservi SIA „Pristers" tika piegādāta ar smagajām mašīnām, kas piederēja firmai, kura veda preci. Prece tika iepirkta Carnikavā, pati lieciniece brauca to pārbaudīt, turpat vienojās, ka viņi ar savām mašīnām piegādās preci noliktavā Maskavas ielā, Rīgā. Darījumu apjoms bijis liels, apmēram divas mašīnas mēnesī. Darbā lieciniece bija pieņēmusi paziņas, tajā skaitā sava bērna tēvu *D.D. (3.sējums, lietas lapa 40-42)*.

[12.9] VID nav iesniedzis apgabaltiesai informāciju, ka ir bijušas SIA „Junnoks" pārbaudes vai apsekošanas 2001.gadā vai 2002.gadā.

2004.gada 15.martā VID amatpersona ir sastādījusi apsekošanas aktu Nr.418 par to, ka veicot SIA „Junnoks" apsekošanu firmas juridiskajā adresē, uzņēmuma pārstāvji netika satikti. Minētajā aktā nav norādīta adrese, kurā veikta apsekošana.

[13] Par pieteicējas darījumiem ar SIA „Orvesta" apgabaltiesa konstatē turpmāk norādītos apstākļus.

[13.1] SIA „Orvesta" vienīgā amatpersona – direktors laika periodā no 2000.gada 31.oktobra līdz 2003.gada 31.oktobrim bija *A.M. (3.sējums, lietas lapa 5-6)*.

[13.2] Starp pieteicēju kā pircēju un SIA „Orvesta" kā pārdevēju 2001.gada 4.aprīlī noslēgts Līgums Nr.0404-OP *(2.sējums, lietas lapa 29-30)* par to, ka pircējs pērk zivju konservus sortimentā, ka saskaņotās cenas un daudzums redzami līgumam pievienotajās PPR, ka pārdevējs garantē kvalitatīvu preces piegādi, ka katras mašīnas kravas kopējā vērtības summa sastāda Ls 80000. Līgumā norādīts, ka SIA „Orvesta" vārdā to parakstījis prezidents *A.M.*.

[13.3] SIA „Orvesta" izrakstījusi pieteicējai šādas PPR: 2001.gada 19.aprīlī PPR PV-I Nr.003645 par Ls 41800,32, t.sk., PVN Ls 6376,32; 2001.gada 19.aprīlī PPR PV-I Nr.003646 par Ls 41800,32, t.sk., PVN Ls 6376,32; 2001.gada 19.aprīlī PPR PV-1 Nr.003648 par Ls 25488, t.sk., PVN Ls 3888 *(2.sējums, lietas lapa 8, 9, 10)*. Minētajās PPR kā preces norādīti zivju konservi „Šprotes eļļā" 160 gr, un tas, ka SIA „Orvesta" vārdā PPR parakstījis *A.M.*.

[13.4] Nav strīda par to, ka darījumu veikšanas laikā pieteicēja un SIA „Orvesta" bija ar PVN apliekamas personas, ka SIA „Pristers" izrakstītās PPR ir apmaksājusi.

[13.5] SIA „Orvesta" VID iesniegtajā PVN deklarācijā, kuru, atbilstoši norādītajam, parakstījis *A.M.*, par 2001.gada aprīļa mēnesi deklarēti apliekamie darījumi Ls 190728 vērtībā, aprēķināts PVN Ls 34331,04, priekšnodoklis par precēm un pakalpojumiem iekšzemē Ls 34353,62 *(2.sējums, lietas lapa 141-143)*.

[13.6] Saskaņā ar VID iesniegto SIA „Orvesta" ziņojumu par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem un iedzīvotāju ienākuma nodokli par 2001.gada aprīli, minētajā uzņēmumā strādāja viens darbinieks – *V.V.*, arī no 2001.gada janvāra līdz 2001.gada jūlijam SIA „Orvesta" bija tikai viens minētais darbinieks *(2.sējums, lietas lapa 148-155)*.

[13.7] VID amatpersonas 2001.gada 17.augustā veica SIA „Orvesta" apsekošanu juridiskajā adresē Buļļu ielā 72, Rīgā un apsekošanas aktā Nr.19 norādīja, ka no 2000.gada 20.novembra ir beidzies līgums ar MVU „Lattekstils" par neapdzīvojamo telpu nomu un SIA „Orvesta" šeit neatrodas *(2.sējums, lietas lapa 193-194)*.

SIA „Orvesta" apsekošanu VID amatpersonas veikušas arī 2002.gada 13.februārī un apsekošanas aktā Nr.74 norādīts, ka juridiskajā adresē Buļļu ielā 72, Rīgā SIA „Orvesta" neatrodas. Analoģisks secinājums izdarīts VID apsekošanas laikā 2003.gada 7.jūlijā (*2.sējums, lietas lapa 156- 160)*.

[13.8] VID Kurzemes rajona nodaļa 2001.gada 22.novembrī sniedza informāciju VID Finanšu policijas pārvaldei, ka saskaņā ar tās rīcībā esošo informāciju SIA „Orvesta" vienīgais dibinātājs *A.M.* no 2000.gada 17.novembra ir arestēts un atrodas apcietinājumā *(2.sējums, lietas lapa 234-235)*. Atbilstoši Iekšlietu ministrijas Informācijas centra 2007.gada 24.aprīļa izziņai Nr. N-14/5-4345 *A.M.* laika posmā no 2001.gada janvāra līdz 2001.gada jūlijam atradās apcietinājumā *(3.sējums, lietas lapa 78)*.

[13.9] Saskaņā ar CSDD 2006.gada 6.jūnija izziņu Nr.11-80/1812 SIA „Orvesta" īpašumā transportlīdzekļi nekad nav bijuši reģistrēti *(2.sējums, lietas lapa 225)*.

[14] Saskaņā ar APL 81.panta piekto daļu iestādes apstrīdētais administratīvais akts iegūst savu galīgo noformējumu tādā veidā, kādā tas noformēts lēmumā par apstrīdēto administratīvo aktu. Šādā veidā tas ir izpildāms un to var pārsūdzēt tiesā. Izskatāmajā gadījumā VID galīgais

administratīvais akts ir VID ģenerāldirektora lēmums, kurā ietvertā pamatojuma tiesiskums jāpārbauda apgabaltiesai.

Saskaņā ar APL 350.panta pirmo daļu tiesību normu interpretācija (tulkojums), kas izteikta kasācijas instances tiesas spriedumā, ir obligāta tiesai, kura šo lietu izskata no jauna. Senāts konkrētajā lietā ir veicis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu normas tulkojumu, kas ir saistošs apgabaltiesai, izskatot lietu (skat. šā sprieduma [7.1] punktu).

[15] Apgabaltiesa konstatē un to arī konkrētajā lietā norādījis Senāts, ka par pieteicējas darījumu ar SIA „Junnoks" VID ģenerāldirektora lēmumā norādīts šāds arguments: SIA „Pristers" preces PPR norādītajā daudzumā nevarēja saņemt no SIA „Junnoks", jo tā nodarbina tikai vienu personu, kurai nav iespējams izsniegt tik lielu preču apjomu.

Administratīvā apgabaltiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ atzīst, ka VID ģenerāldirektora pamatojums konkrētajā gadījumā ir nepareizs un arī nepietiekams, lai ierobežotu pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem par darījumiem 2001.gada aprīļa mēnesī ar SIA „Junnoks".

[15.1] 2001.gada aprīļa mēnesī, kad SIA „Junnoks" izrakstīja pieteicējai šā sprieduma [12.3] punktā norādītās PPR, SIA „Junnoks" bija reģistrēti 2 darba ņēmēji: uzņēmuma direktore *J.S.* un *D.D.* (skat.[12.6] punktu). Līdz ar to nepamatots ir VID arguments, ka uzņēmuma bija tikai viens darbinieks.

[15.2] *J.S.* liecināja, ka uzņēmums nodarbojies ar starpniecību, ka pati kā uzņēmuma vadītāja veikusi preču iepirkšanu Carnikavā, kur ieradusies un kontrolējusi preču piegādi pieteicējai, ka preču – zivju konservu piegāde notika ar pārdevēja transportu.

Apgabaltiesai nav pamata apšaubīt šo liecību patiesumu, jo no lietas materiāliem, tostarp PVN deklarācijām par periodu no 2001.gada februāra līdz 2001.gada jūlija *(2.sējums, lietas lapa 167-191)* redzams, ka SIA „Junnoks ir veikusi apliekamus darījumus, tajā skaitā aprīļa mēnesī saņēmusi preces un pakalpojumus no vairākiem (vairāk kā 6) darījumu partneriem Ls 159328,11 apmērā.

Izskatāmajā gadījumā VID nav iesniedzis pierādījumus, kas norādītu, ka uzņēmuma darbība bijusi traucēta, vai ka pastāvēja citi apstākļi, kuru dēļ uzņēmums nevarēja veikt apliekamus darījumus. Tas vien, ka uzņēmumā ir tikai viena vai divi darbinieki, apgabaltiesas ieskatā nenozīmē, ka nevar tikt slēgti un veikti darījumi, kuru apjoms ir liels.

Tāpat apgabaltiesai nav pamata apšaubīt liecinieces norādīto, ka zivju konservus pieteicējai piegādāja zivju konservu pārdevējs, jo atbilstoši Līguma Nr.0404-OP (skat. [13.2] punktu) noteikumiem tieši pārdevējs – SIA „Junnoks" garantēja preces piegādi SIA „Pristers".

[16] Ņemot vērā šā sprieduma [12] punktā konstatētos apstākļus un [15] punktā izdarītos secinājumus, apgabaltiesa atzīst, ka VID

ģenerāldirektora lēmums ir atceļams daļā, ar kuru ierobežotas SIA „Pristers" tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem par darījumiem ar SIA „Junnoks" 2001.gada aprīlī Ls 6992,58 (Ls 2330,86 + Ls 2330,86 + Ls 2330,86). Tā kā nepamatoti ir aprēķināta papildus nodokļa summa, atceļams arī lēmums daļā par soda naudu Ls 6992,58 apmērā.

[17] Attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „Orvesta" VID ģenerāldirektora lēmumā norādīts, ka SIA „Pristers" nevarēja saņemt preces no SIA „Orvesta", jo tās vienīgais dibinātājs, kura paraksts ir uz PPR, tobrīd atradās apcietinājumā.

Apgabaltiesa atzīst, ka minētais arguments ir pamatots un VID ģenerāldirektora lēmums daļā, ar kuru ierobežotas pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem par darījumiem ar SIA „Orvesta" 2001.gada aprīlī, ir atstājams negrozīts turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[17.1] Iekšlietu ministrijas Informācijas centrs 2007.gada 24.aprīļa izziņā Nr. N-14/5-4345 ir apliecinājis, ka *A.M.*, kas bija vienīgā SIA „Orvesta" amatpersona laika posmā no 2001.gada janvāra līdz 2001.gada jūlijam atradās apcietinājumā.

[17.2] Saskaņā ar likuma „Par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību" 44.panta pirmajā daļā noteikto, sabiedrības darbību vada izpildinstitūcija. Līdz ar to uzņēmējdarbību veic uzņēmums kā juridiska persona, taču juridiska persona nevar darboties bez pārstāvja starpniecības. Tādēļ ir būtiski noskaidrot personu, kurai ir tiesības pārstāvēt uzņēmumu.

Apgabaltiesa uzskata, ka nav iespējama normāla sabiedrības saimnieciskā darbība, ja tās vienīgais īpašnieks un vienīgā amatpersona atrodas apcietinājumā. Tieši pretēji, lietā ir secināms, ka SIA „Orvesta" vārdā tika veikta nelikumīga, faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu dokumentu noformēšana. Tas nozīmē, pat ja pieteicēja faktiski saņēma kādas preces, tās nevarēja būt saņemtas no SIA „Orvesta".

Faktu, ka SIA „Orvesta" saimnieciskā darbība ir apšaubāma, papildus apstiprina arī tas, ka VID amatpersonas 2001.gada 17.augustā apsekošanas laikā konstatēja, ka no 2000.gada 20.novembra ir beidzies līgums ar MVU „Lattekstils" par neapdzīvojamo telpu nomu un SIA „Orvesta" juridiskajā adresē neatrodas ([13.7]).

[17.3] Tā kā preces nav saņemtas no SIA „Orvesta", nav izpildījies likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" ietvertais priekšnosacījums, ka preces ir jāsaņem no ar PVN apliekamas personas.

[17.4] Likuma „Par grāmatvedību" 2.pants *(redakcijā, kas bija spēkā laikā, kad pieteicēja veica darījumu iegrāmatošanu)* noteica, ka uzņēmuma (..) grāmatvedībai ir uzskatāmi jāatspoguļo visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi un īpašuma stāvoklis. Grāmatvedība ir 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 norisi. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai,

salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Atbilstoši minētā likuma 7.panta pirmās daļas normai grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka formāli pieteicējai izrakstītie SIA „Orvesta" nodokļu rēķini - PPR atbilst tiesību normu prasībām, taču, izvērtējot darījuma ekonomisko būtību, to, ka SIA „Orvesta" direktors nav veicis saimniecisko darbību un parakstījis nodokļu rēķinus, jo atradās ieslodzījuma vietā, secināms, ka PPR nevar atzīt par attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" izpratnē.

[17.5] Apgabaltiesa noraidīja pieteicējas pārstāvja atkārtoto lūgumu nopratināt tiesas sēdē lieciniekus *A.M.* un *V.V.*, jo uzskatīja, ka ir izmantoti visi līdzekļi, kas ir tās rīcībā, lai nodrošinātu minēto lecinieku ierašanos uz tiesa sēdi. Proti, saskaņā ar Iedzīvotāju reģistra ziņām *(3.sējums, lietas lapa 9-10 un 25) A.M.* Latvijā dzīves vieta nav reģistrēta, pēdējā zināmā dzīves vietā */dzēsta adrese/*, Rīgā. Saskaņā ar Rīgas pašvaldības policijas iegūtajām ziņām *(3.sējums, lietas lapa 65-67*) un VID Finanšu policijas ziņām *(3.sējums, lietas lapa 55), A.M.* nedzīvo minētajā adresē, viņa dzīves vieta nav zināma. Līdz ar to nebija iespējama minētā liecinieka atvešana uz tiesas sēdi piespiedu kārtā.

Saskaņā ar Iedzīvotāju reģistra ziņām *(3.sējums, lietas lapa 48-49) V.V.* nav deklarēta dzīves vieta Latvijā. Apgabaltiesa nosūtīja minētajam lieciniekam pavēsti uz iespējamo dzīves vietu, proti, sievas dzīves vietas adresi, taču adresāts to neieradās saņemt *(3.sējums, lietas lapa 69-72).* Apgabaltiesas lēmumu par *V.V.* piespiedu atvešanu uz tiesas sēdi no iespējamās dzīves vietas Rīgas pašvaldības policija nevarēja izpildīt, jo netika atvērtas dzīvokļa durvis *(3.sējums, lietas lapa 80-81).*

[17.6] Vienlaikus apgabaltiesa noraida kā nepamatotu pieteicējas pārstāvja atsaukšanos uz Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2004.gada 5.februāra spriedumu lietā Nr.C 27179502 CA-135/17 *(3.sējums, lietas lapa 27-30)*, jo Administratīvā apgabaltiesa konkrētās lietas ietvaros pārbauda VID ģenerāldirektora lēmuma tiesiskumu un pamatotību. Tas, ka tiesa citā lietā ir atzinusi par nepietiekami pamatotu citu VID ģenerāldirektora lēmumu, nenozīmē, ka pamatojums ir nepietiekams arī konkrētajā lēmumā.

[17.7] Nepamatots ir arī pieteicējas arguments, ka VID iejaucies pieteicējas civiltiesiskajos darījumos un atzinis par spēkā neesošām PPR un līgumus. Administratīvajā procesā iestādē VID ir veicis pārbaudi, lai noskaidrotu, vai pieteicēja ir ievērojusi normatīvo aktu prasības nodokļu jomā un vai SIA „Pristers" ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādēļ VID pārbaudīja pieteicējas grāmatvedībā esošos attaisnojuma dokumentus par darījumiem un, ņemot vērā iegūto informāciju, izdarīja attiecīgus secinājumus.

[17.8] Pirmās instances tiesa spriedumā pareizi norādīja, ka saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu

lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. Tādējādi speciālā tiesību norma nodokļu un nodevu jomā nosaka nodokļu maksātāja pienākumu iesniegt pierādījumus par nodokļu administrācijas veiktā nodokļu aprēķina nepareizību un sava aprēķina pareizību. Konkrētajā gadījumā pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par to, ka darījums ar SIA „Orvesta" ir noticis.

Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē norādīja, ka, iespējams, SIA „Orvesta" darbība notika ar *A.M.* aizstājēja palīdzību, taču šādam apgalvojumam pierādījumus neiesniedza. Apgabaltiesas ieskatā minētais apgalvojums ir pretrunā ar lietas materiālos esošajām PPR un līgumu, kuros norādīts, ka tos parakstījis *A.M.*.

[18] Atbilstoši normām, kas bija spēkā VID ģenerāldirektora lēmuma pieņemšanas laikā, proti, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otrajai daļai, ja ar nodokli apliekamā vērtība tiek slēpta vai ja tiek samazināta nodokļa deklarācijā aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa summa, piemērojamas soda sankcijas saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām". Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa paredzēja, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likuma prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļa aprēķinos samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļu summu, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā.

Ņemot vērā minētajās normās noteikto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka VID ir tiesības nodokļu maksātājam noteikt soda sankcijas par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasību neievērošanu, tas ir, ja ir pārkāptas prasības, kas normatīvajos aktos noteiktas nodokļu deklarāciju sastādīšanai vai prasības nodokļa bāzes un no tās aprēķināmā nodokļa noteikšanai.

Konkrētajā gadījumā soda sankcijas pieteicējai ar VID ģenerāldirektora lēmumu tika noteiktas papildus aprēķinātās nodokļa summas apmērā.

[19] Senāts savā praksē ir norādījis, ka VID ģenerāldirektora lēmums daļā par papildu nodokļa uzlikšanu un papildu soda naudas uzlikšanu ir vērtējams atšķirīgi.

Senāts jau iepriekš ir norādījis *(skat. 2006.gada 19.septembra lēmuma lietā Nr.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 Senāta 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 Krimināl procesa 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 (*skat. Senāta sprieduma lietā Nr.SKA-543/2006 9.punktu*).

Ņemot vērā minēto, pamatots ir SIA „Pristers" pieteikumā un apelācijas sūdzībā norādītais arguments, ka VID ģenerāldirektors, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, nebija tiesīgs noteikt lielāku soda naudu, nekā tā bija noteikta Sākotnējā lēmumā, proti, Ls 12474,66 apmērā.

[19.1] Šajā lietā pieteicējai Sākotnējā lēmumā *(1.sējums, lietas lapa 8)*, kas pamatots ar audita pārskatā Nr.88 *(1.sējums, lietas lapa 9-15)* konstatēto, tika veikts šāds papildu PVN aprēķins un soda naudas aprēķins: 1) par darījumiem ar SIA „Junnoks" papildu PVN Ls 3998,82 un soda nauda tādā pašā apmērā; 2) par darījumiem ar SIA „Orvesta" papildu PVN Ls 8475,84 un soda nauda tādā pašā apmērā; 3) kopā PVN Ls 12474,66 un soda nauda Ls 12474,66.

Savukārt VID ģenerāldirektora lēmumā, kas pieņemts sakarā ar pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu par Reģionālās iestādes lēmumu, ar Sākotnējo lēmumu veiktais PVN un soda naudas aprēķins atcelts un noteikts, ka par darījumiem ar SIA „Junnoks" papildu PVN ir Ls 6992,58 un soda nauda Ls 6992,58, par darījumiem ar SIA „Orvesta" papildu PVN ir Ls

16640,64 un soda nauda Ls 16640,64, kopā PVN Ls 23633,22 un soda nauda Ls 23633,22. Tātad VID ģenerāldirektora lēmumā pēc būtības ir pieļauts *reformatio in peius* nodokļu soda naudas pārskatīšanas gadījumā, ja pārskatīšanas process ierosināts uz nodokļu maksātāja iesnieguma pamata.

Ievērojot iepriekš norādīto, tas nebija pieļaujams.

[19.2] Vērtējot VID ģenerāldirektora lēmuma tiesiskumu uzliktās soda naudas daļā, apgabaltiesa ņem vērā apstākli, ka pietiecējai ar Sākotnējo lēmumu soda nauda tika uzlikta saistībā ar papildu tādā pat apmērā aprēķināto PVN par tiem pašiem darījumiem, par kuriem veikts papildu uzrēķins arī VID ģenerāldirektora lēmumā. Sākotnējā lēmumā tika atzīts, ka strīdus darījumos pieteicējai bija tiesības uz daļēju priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādējādi nav strīda par to, ka soda nauda Ls 12474,66 apmērā tieši iekļaujas VID ģenerāldirektora lēmumā uzliktajā soda naudā Ls 23633,22 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 pieteicējai uzlikt soda naudu.

Izskatāmajā gadījumā apgabaltiesa atzina, ka SIA „Pristers" ir pārkāpusi normatīvo aktu prasības nodokļu jomā darījumos ar SIA „Orvesta". Tāpēc VID ģenerāldirektora lēmums atstājams negrozīts daļā par SIA „Pristers" papildu noteikto soda naudu tās sākotnējā apmērā par darījumiem ar SIA „Orvesta" Ls 8475,84 apmērā, bet atceļams daļā par apstrīdēšanas procesa laikā papildu noteikto soda naudu Ls 8164,80 (16640,64 – 8475,84). Vienlaikus apgabaltiesa uzskata, ka šajā daļā soda nauda, ņemot vērā faktiskos lietas apstākļus, ir uzskatāma par samērīgu.

[20] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID ģenerāldirektora lēmums ir tiesisks un pamatots daļā par SIA „Pristers" papildu nomaksai budžetā noteikto papildu PVN par darījumiem ar SIA „Orvesta" Ls 16640,64 apmērā un soda naudu Ls 8475,84 apmērā un minētajā daļā nav pamata tā atcelšanai. Savukārt VID ģenerāldirektora lēmums nav tiesisks un pamatots daļā par pieteicējai papildu noteikto PVN Ls 6992,58 un soda naudu par darījumiem ar SIA „Junnoks", kā arī apstrīdēšanas procesa laikā papildu noteikto soda naudu, tāpēc šajā daļā tas ir atceļams.

[21] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa nebija objektīvi izskatījusi lietu, tostarp tā nebija pārbaudījusi pierādījumus lietā, līdz ar to bija nonākusi pie kļūdaina secinājuma, ka SIA „Pristers" pieteikums ir pilnībā noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Pristers" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2002.gada 3.jūnija lēmuma Nr.19/12206 atcelšanu apmierināt daļā.

Atcelt no tā pieņemšanas dienas Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2002.gada 3.jūnija lēmumu Nr.9/12206 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto pievienotās vērtības nodokli Ls 6992,58 apmērā un soda naudu Ls 15157,38 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 S.Gintere

Tiesneši E.Puriņš

L.Slica