

[1] No 2002.gada 13.decembra līdz 2003.gada 17.februārim Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 2.Audita daļas nodokļu inspektori veica „Alstom Power Generation AB” filiālē Latvijā (turpmāk - Alstom Power Generation AB) vienkāršu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 1999.gada 1.jūnija līdz 2001.gada 31.decembrim.

[1.1] 2003.gada 17.februārī sastādīts audita pārskats Nr.49. Audita pārskatā norādīts, ka pieteicējas audita laikā sniegtie paskaidrojumi un sertifikāti pierāda, ka pieteicēja sniegusi pakalpojumus pa daļām un pieteicējai bija pienākums šos ar PVN apliekamos darījumus uzrādīt attiecīgo taksācijas periodu PVN deklarācijās.

VID secināja, ka pieteicēja atsevišķos mēnešos, proti, 2000.gada oktobrī, 2001.gada martā, jūlijā un augustā ir samazinājusi budžetā maksājamo PVN, savukārt citos mēnešos, proti, 2000.gada decembrī, 2001.gada janvārī, aprīlī un maijā nepamatoti nomaksai budžetā noteikusi PVN. Tā rezultātā VID ir attiecīgajos mēnešos papildu nomaksai budžetā noteicis PVN un attiecīgajos mēnešos to samazinājis.

Pamatojoties uz audita rezultātiem, pieteicējai ar VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 2.Audita daļas 2003.gada 17.februāra lēmumu Nr.4.2.2./49 nolemts:

1) samazināt PVN 2000.gada decembrī par Ls 33 832,76, 2001.gada janvārī par Ls 35 872,98, aprīlī par Ls 61,94, maijā par Ls 3 492,05 (kopā Ls 73 259,73);

2) uzlikt par pienākumu iemaksāt budžetā papildus aprēķināto PVN par 2000.gada oktobri Ls 22 455,09, 2001.gada martu Ls 39 920,13, augustu Ls 10 884,52 (kopā Ls 73 259,74) un soda naudu Ls 73 259,74.

Minēto lēmumu Alstom Power Generation AB apstrīdējusi VID Rīgas reģionālajā iestādē.

[1.2] Ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2003.gada 11.aprīļa lēmumu Nr.1.3/15798 nolemts:

1) atcelt VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 2.Audita daļas 2003.gada 17.februāra lēmumu Nr.4.2.2./49 daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto PVN par 2001.gada martu Ls 1 175,67 un augustu Ls 10 814,07 un soda naudu Ls 11 989,74, kā arī PVN samazinājumu par 2000.gada decembri Ls 2 320,06 un par 2001.gada janvāri Ls 5 522,46;

2) atstāt spēkā VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 2.Audita daļas 2003.gada 17.februāra lēmumu Nr.4.2.2./49 daļā par PVN samazinājumu par 2001.gada aprīli Ls 61,94 un maiju Ls 3 492,05;

3) noteikt Alstom Power Generation AB papildu nomaksai budžetā par 2000.gada oktobri PVN Ls 3 439,00 un soda naudu Ls 3 439,00 un par 2001.gada jūliju PVN Ls 708,22 un soda naudu Ls 708,22.

[1.3] Ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2003.gada 27.maija lēmumu Nr.1.3/24066 izdarīti labojumi VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2003.gada 11.aprīļa lēmuma Nr.1.3/15798 lemjošajā daļā, tās 2.punkts izteikts šādā redakcijā: „noteikt pārstāvniecībai Alstom Power Generation AB papildu nomaksai budžetā par 2000.gada oktobri PVN Ls 25 894,09 un soda naudu Ls 25 894,09, par 2001.gada martu PVN Ls 38 744,46 un soda naudu Ls 38 744,46, par jūliju PVN Ls 708,22 un soda naudu Ls 708,22 un par augustu PVN Ls 70,45 un soda naudu Ls 70,45”.

[1.4] Ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2003.gada 29.maija lēmumu Nr.1.3/24741:

1) atcelti 2003.gada 27.maijā veiktie labojumi;

2) VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2003.gada 11.aprīļa lēmuma Nr.1.3/15798 lemjošās daļas 2.punkts izteikts šādā redakcijā: „atstāt spēkā VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 2.Audita daļas 2003.gada 17.februāra lēmumu Nr.4.2.2./49 daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls 61 270 (par 2000.gada oktobri Ls 22 455,09, par 2001.gada martu Ls 38 744,46 un par augustu Ls 70,45) un PVN samazinājumu par 2000.gada decembri Ls 31 512,70, par 2001.gada janvāri Ls 30 350,52, aprīli Ls 61,94 un par maiju Ls 3 492,05”.

[1.5] Minēto lēmumu rezultātā pieteicējai:

1) samazināts PVN 2000.gada decembrī par Ls 31 512,70, 2001.gada janvārī par Ls 30 352,52, aprīlī par Ls 61,94 un maijā par Ls 3 492,05 (kopā Ls 65 417,21);

2) noteikts papildu nomaksai budžetā PVN par 2000.gada oktobri Ls 25 894,09, par 2001.gada martu Ls 38 744,46, jūliju Ls 708,22, augustu Ls 70,45 (kopā Ls 65 417,22).

3) noteikts soda naudas apmērs Ls 65 417,22.

[1.6] Izskatot Alstom Power Generation AB sūdzību, VID ģenerāldirektors ar 2003.gada 2.jūnija lēmumu Nr.19/14136 nolēmis:

1) atstāt spēkā VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2003.gada 11.aprīļa lēmumu Nr.1.3/15798;

2) samazināt noteikto soda naudu par 50 procentiem jeb par Ls 32 708,61.

[2] Alstom Power Generation AB 2003.gada 1.jūlijā iesniegusi pieteikumu Rīgas pilsētas Centra rajona tiesā. Pieteikumā lūgts atcelt VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmumu Nr.19/14136 daļā par noteikto soda naudu Ls 32 708,61 apmērā.

Pieteikumā norādīts, ka: 1) nav pamatots VID apgalvojums, ka pakalpojumi bija sniegti pa daļām 2000.gada 19.oktobrī, 2001.gada 21.martā un 2001.gada 17.augustā un ka pieteicējai šajos datumos bija jāizraksta rēķini; 2) darbu pabeigšanu apliecina vienīgi pieņemšanas-nodošanas akts, kurā norādīts, ka darbi pabeigti 2001.gada 17.augustā; 3) pieteicēja ir visus ar PVN apliekamos darījumus atspoguļojusi PVN deklarācijā, nav samazinājusi nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļa summu. Tādējādi VID nebija pamata tai uzlikt soda naudu, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu. Turklāt VID nepamatoti aprēķinājis soda naudu, jo pieteicēja PVN aprēķinājusi ātrāk, nekā VID uzskata, ka tas bija jāaprēķina.

2004.gada 23.februārī Alstom Power Generation AB iesniegusi papildinājumus pieteikumam, kuros lūgts atcelt VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 2.Audita daļas 2003.gada 17.februāra lēmumu Nr.4.2.2./49 daļā par soda naudas uzrēķinu Ls 32 708,61 apmērā un atcelt VID Rīgas reģionālās iestādes 2003.gada 11.aprīļa lēmumu Nr.1.3/15798 daļā par soda naudas uzrēķinu Ls 32 708,61 apmērā.

[3] Pēc pieteicējas pārstāvja lūguma ar Rīgas pilsētas Centra rajona tiesas 2004.gada 26.aprīļa lēmumu lieta pārsūtīta pēc piekritības Administratīvajai rajona tiesai.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2004.gada 6.decembra spriedumu Alstom Power Generation AB pieteikums apmierināts daļēji. VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmums Nr.19/14136 atcelts daļā par soda naudas Ls 39 523,13 uzrēķinu, atstājot spēkā soda naudas uzrēķinu par Ls 25 894,09 un atcelts VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmums Nr.19/14136 daļā par soda naudas samazinājumu par 50 procentiem un uzdots VID atkārtoti izlemt jautājumu par noteiktās soda naudas samazināšanas apmēru. Tiesas lēmumā norādīts:

[4.1] pieteicējas audita laikā sniegtie paskaidrojumi un sertifikāti pierāda, ka pakalpojumi tika sniegti pa daļām un pieteicējai bija pienākums šos ar PVN apliekamos darījumus uzrādīt attiecīgo taksācijas periodu PVN deklarācijās;

[4.2] nodokļa rēķins par pakalpojumiem pieteicējai bija jāizsniedz ne vēlāk kā septiņu dienu laikā no pakalpojuma sniegšanas brīža. Turklāt no pavadzīmēm var konstatēt, ka par daļu no veiktajiem darbiem saņemts avanss, kas jāiekļauj PVN deklarācijā;

[4.3] VID pamatoti noteicis uzrēķinu par 2000.gada oktobri, bet par 2001.gada martu uzrēķins noteikts nepamatoti, jo jau 2000.gada decembrī un 2001.gada janvārī pieteicēja deklarācijās bija uzrādījusi PVN. Pieteicēja 2001.gada martā jau bija aprēķinājusi lielāku

PVN summu nekā VID un viņu nevarēja sodīt par aprēķinātās nodokļa summas samazināšanu;

[4.4] VID, lemjot par soda naudas samazināšanu, nav pilnībā izvērtējis pārkāpuma būtību un raksturu un nav saprotams lēmuma pamatojums.

[5] Izskatot lietu sakarā ar Alstom Power Generation AB un VID apelācijas sūdzībām, Administratīvā apgabaltiesa ar 2006.gada 3.februāra spriedumu noraidījusi Alstom Power Generation AB pieteikumu par VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmumu Nr.19/14136 daļā pa papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu Ls 21 708,61. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Pieteicēja tiesā pārsūdzējusi VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmumu Nr.19/14136 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu Ls 32 708,61 apmērā, pieteikumā norādīts, ka pārsūdzēto lēmumu uzskata par nepamatotu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu. Savukārt pirmās instances tiesa lēmusi par VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmuma Nr.19/14136 tiesiskumu attiecībā uz soda naudu Ls 65 417,22 apmērā. Tādējādi pirmās instances tiesa, taisot spriedumu, ir pārsniegusi prasījuma robežas.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka lieta skatāma pieteicējas pieteikumā norādītā pieteikuma priekšmeta robežās, proti, par VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmumu Nr.19/14136 daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu Ls 32 708,61, ņemot vērā pieteicējas un atbildētāja apelācijas sūdzībā norādītos argumentus.

[5.2] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja saskaņā ar Zviedrijas uzņēmuma „ABB Generation AB” un valsts akciju sabiedrības „Latvenergo” noslēgtajiem līgumiem veica Pļaviņu HES rekonstrukcijas darbus. Lietā nav strīda, ka par pakalpojumiem tika izrakstīti nodokļu rēķini: 2000.gada 31.augustā rēķini Nr.00001, Nr.00002, 2000.gada 15.novembrī rēķins Nr.00003, 2000.gada 17.novembrī rēķins Nr.00004, 2001.gada 31.janvārī rēķini Nr.00005, Nr.00006, Nr.00007, Nr.00012, Nr.00013, 2001.gada 14.februārī rēķins Nr.00014 un 2001.gada 21.maijā rēķini Nr.00015, Nr.00016. Lietā nav strīda par to, ka tika sniegts pakalpojums likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē un līdz ar to pieteicējai bija pienākums maksāt PVN.

[5.3] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta otrā daļa noteic, ka pakalpojuma sniegšana ir notikusi, ja pakalpojums ir sniegts pasūtītājam un ir izrakstīts nodokļa rēķins vai atlīdzība par pakalpojumu ir saņemta pirms pakalpojuma sniegšanas. 8.panta ceturtā daļa paredz, ka apliekamai personai nodokļa rēķins saskaņā ar šā panta sesto

daļu jāizsniedz par jebkuru ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu ne vēlāk kā septiņu dienu laikā no darījuma brīža (..).

Ministru kabineta 1998.gada 19.maija noteikumu Nr.187 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normu piemērošanas kārtība” (turpmāk – Noteikumi Nr.187) 102.punkts noteica, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta otrā daļa piemērojama celtniecības pakalpojumiem ar brīdi, kad tiek parakstīts nodošanas un pieņemšanas akts par būvdarbu izpildi vai saņemts avanss materiālu iegādei vai citām vajadzībām, kas saistītas ar celtniecības pakalpojumu sniegšanu.

VID amatpersonas, pamatojoties uz minētajām tiesību normām, ir koriģējušas pieteicējas 2000.gada oktobra, decembra, 2001.gada janvāra, marta, aprīļa, maija, jūlija un augusta PVN deklarācijās uzrādīto ar PVN apliekamo darījumu vērtību, ņemot vērā avansa maksājumu saņemšanas un sertifikātu par agregātu nodošanu ekspluatācijā parakstīšanas datumus, jo pieteicēja 2000.gada oktobrī, 2001.gada martā, jūlijā un augustā ir samazinājusi budžetā maksājamo PVN, savukārt 2000.gada decembrī, 2001.gada janvārī, aprīlī un maijā nepamatoti nomaksai budžetā noteikusi PVN. Tā rezultātā VID ir attiecīgajos mēnešos papildu nomaksai budžetā noteicis PVN un attiecīgajos mēnešos to samazinājis.

[5.4] Tā kā pieteicēja nav pārsūdzējusi VID ģenerāldirektora lēmumu daļā, ar kuru attiecīgajos mēnešos ir samazināts PVN un citos noteikts papildu nomaksai budžetā PVN, secināms, ka lēmums šajā daļā stājies spēkā un kļuvis nepārsūdzams. Ņemot vērā minēto, nav nozīmes lietā izvērtēt pieteicējas un atbildētāja apelācijas sūdzībā izteiktos argumentus par to, vai pieteicēja ir sniegusi celtniecības pakalpojumus, vai sertifikāti uzskatāmi par pieņemšanas-nodošanas aktiem, vai VID bija pamats piemērot Noteikumu Nr.187 102.punkta noteikumus un kurā mēnesī pieteicējai PVN deklarācijā vajadzēja iekļaut attiecīgo PVN summu, jo tiesai, ievērojot pieteicējas prasījuma robežas, nav pamata lemt par VID ģenerāldirektora lēmumu daļā, kas nav pārsūdzēta.

Tā kā pieteicēja ir pārsūdzējusi VID ģenerāldirektora lēmumu daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto soda naudu, tad ir izvērtējams jautājums, vai par to, ka pieteicēja ir deklarējusi un maksājusi nodokli citos periodos, nekā tas bija jādara, VID pamatoti piemērojis pieteicējai soda naudu.

[5.5] Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 9.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa taksācijas periods ir viens kalendārais mēnesis. Likuma 11.panta pirmā daļa paredz, ka apliekamā persona iesniedz VID nodokļa deklarāciju ar nodokļa aprēķinu par taksācijas periodu 15 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu maksātāju vispārīgie pienākumi, cita starpā, ir aprēķināt maksājamo nodokļu summas,

noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas, iesniegt nodokļu administrācijai konkrēto nodokļu likumos paredzētās deklarācijas, pārskatus vai nodokļu aprēķinus.

No minētajām tiesību normām secināms, ka nodokļu maksātājam PVN jāaprēķina un jānomaksā attiecīgajā taksācijas periodā, kā arī jānorāda attiecīgā mēneša PVN deklarācijā. VID ir konstatējis, ka pieteicēja nav ievērojusi tiesību normās noteiktās prasības par apliekamo darījumu deklarēšanu attiecīgajā taksācijas periodā, kā rezultātā samazinājusi budžetā maksājamo PVN 2000.gada oktobrī par Ls 25 894,09, 2001.gada martā par Ls 38 744,46, jūlijā par Ls 708,22, augustā par Ls 70,45. Par pamatotu atzīstams VID apelācijas sūdzībā izteiktais arguments, ka tā kā nodokļu maksātājam ir tiesības pārmaksātās PVN summas attiecināt uz nākamajiem taksācijas periodiem vai arī pieprasīt to atmaksāšanu vai novirzīšanu citu nodokļu veikšanai, tad nepareizas nodokļu pārmaksas deklarēšanas rezultātā budžetam var tikt nodarīti zaudējumi.

[5.6] Likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta pirmā daļa noteic, ka apliekamās personas atbildību par nodokļa pareizu un savlaicīgu nenomaksāšanu nosaka saskaņā ar Latvijas Republikas likumdošanas aktiem. Panta otrā daļa paredz nodokļu maksātāja atbildību gadījumā, ja ar nodokli apliekamā vērtība tiek slēpta vai ja tiek samazināta nodokļa deklarācijā aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa summa, proti, tad ir piemērojamas soda sankcijas saskaņā ar likumu "Par nodokļiem un nodevām".

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa paredz, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļa summu, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otrā daļa paredz, ka soda naudu neaprēķina un nepiedzen, ja ievēroti abi šādi nosacījumi:

1) nodokļu maksātājs attiecībā uz termiņā iesniegto deklarāciju vai nodokļu aprēķinu pirms nodokļu administrācijas pārbaudes sākuma iesniedzis deklarācijas labojumu vai nodokļu (ar nodokli apliekamā objekta) aprēķina precizējumu;

2) piecu darba dienu laikā no deklarācijas labojuma vai nodokļu (ar nodokli apliekamā objekta) aprēķina precizējuma iesniegšanas dienas ir samaksājis samazināto nodokļa summu un ar to saistīto pamatparāda palielinājumu un nokavējuma naudu, kas izveidojusies līdz deklarācijas labojuma vai nodokļu (ar nodokli apliekamā objekta) aprēķina precizējuma iesniegšanas dienai.

[5.6.1] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka VID bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otrā daļa - soda naudu nevarēja uzlikt, jo nodoklis jau bija samaksāts un pieteicēja kopā ar apelācijas sūdzību ir iesniegusi 2004.gada 24.decembra maksājuma uzdevumu Nr.195 par PVN kavējuma naudas un pamatparāda palielinājuma nomaksu Ls 925,80 apmērā.

Minētais pieteicējas arguments noraidāms kā nepamatots turpmāk norādītu apsvērumu dēļ. No likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otrās daļas secināms, ka VID nav pamata aprēķināt un piedzīt soda naudu, ja ir ievēroti abi šajā tiesību normā norādītie nosacījumi, proti, pirms nodokļu administrācijas pārbaudes sākuma nodokļu maksātājs ir iesniedzis deklarācijas labojumus un piecu dienu laikā no deklarācijas labojuma iesniegšanas dienas samaksājis nodokļu summu un ar to saistīto pamatparāda palielinājumu un nokavējuma naudu. Nav strīda par to, ka pieteicēja līdz audita sākumam nebija iesniegusi PVN deklarāciju labojumus. Tā kā nav izpildīts pirmais no nosacījumiem par PVN deklarācijas labojumu iesniegšanu, tad nevar tikt izpildīts arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otrās daļas 2.punkta nosacījums. Pieteicējas iesniegtais maksājuma uzdevums par PVN pamatparāda palielinājuma un kavējuma naudas nomaksu, kas veikta pēc pirmās instances tiesas sprieduma, nedod pamatu secināt, ka VID ģenerāldirektoram bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otrās daļas nosacījumi.

[5.6.2] Turklāt VID ģenerāldirektors saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.¹panta pirmo daļu ir samazinājis soda naudu par 50 procentiem. VID ģenerāldirektors, izvērtējot pārkāpuma būtību un raksturu, ir atzinis, ka konstatētais pārkāpums neliecina par izvairīšanos no nodokļu samaksas, tāpēc ir pamats samazināt soda naudas apmēru. Pieteicēja nav izteikusi iebildumus pret to, ka VID ģenerāldirektors ir samazinājis soda naudas apmēru par 50 procentiem.

[5.6.3] pamatojoties uz iepriekš secināto, atzīstams, ka VID bija pamats piemērot pieteicējai soda sankcijas par attiecīgajos taksācijas periodos samazināto nodokļu summu. Atzīstams, ka VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmums Nr.19/14136 pārsūdzētajā daļā ir tiesisks un pamatots un atstājams negrozīts.

[5.7] Pirmās instances tiesa, taisot spriedumu, ir pārkāpusi prasījuma robežas, līdz ar to tās spriedums ir nepamatots.

[6] Ar 2006.gada 24.marta Administratīvās apgabaltiesas lēmumu izlabota pārrakstīšanās kļūda Administratīvās apgabaltiesas 2006.gada 3.februāra sprieduma rezolutīvajā daļā, aizstājot vārdus „Ls 21 708,61” ar vārdiem „Ls 32 708,61”, kā arī starp vārdiem „daļā” un „papildu” ierakstīto vārdu „pa” aizstājot ar vārdu „par”.

[7] Kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2006.gada 3.februāra spriedumu iesniegusi pieteicēja, lūdzot atcelt apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[7.1] Spriedums neatbilst APL 251.panta sestajai daļai, jo rezolutīvajā daļā nav norādīts, vai pieteikums ir apmierināts vai noraidīts pilnībā vai daļā.

[7.2] Tiesa vispār nav vērtējusi pieteicēja argumentus par Noteikumu Nr.187 102.punkta piemērošanu, norādot, ka tam nav nozīmes, jo pieteicēja nav pārsūdzējusi VID ģenerāldirektora lēmumu daļā, ar kuru ir uzlikts un samazināts PVN, ievērojot APL 249.pantu. Izdarot šādu secinājumu, tiesa nepareizi ir piemērojusi APL 249.pantu un pārkāpusi 302.panta pirmo daļu.

VID savu apelācijas sūdzību nav pamatojis ar argumentu, ka pieteikums ir jānoraida uz tiesas konstatētā pamata (VID ģenerāldirektora lēmuma nepārsūdzēšana), līdz ar to spriedumā ir pārkāptas apelācijas sūdzības izskatīšanas robežas.

[7.3] Tiesa nav izskatījusi pieteicējas apelācijas sūdzību pilnā apmērā, kas novedis pie nepareiza sprieduma, jo konkrētajā gadījumā nebija piemērojams minēto Noteikumu Nr.187 102.punkts, jo šeit nav bijuši būvdarbi (nav bijusi izsniegta būvatļauja un to nevajadzēja izņemt). Pieteicēja uzskata, ka nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad pakalpojums ir pilnībā pabeigts, atšķirībā no VID viedokļa, ka nodoklis iekasējams, kad ir pabeigta pakalpojuma daļa.

[7.4] Apgabaltiesas secinājums, ka ir sniegts pakalpojums un par to lietā nav strīds, ir pretrunā ar pieteicējas apelācijas sūdzībā norādīto, ka „dokumenti, kurus VID uzskata par pieņemšanas-nodošanas aktiem, nevar apliecināt, ka pakalpojumu sniegšana notikusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta izpratnē.

Tiesa nepareizi piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta ceturto daļu, kur teikts, ka nodokļa rēķins ir jāizraksta 7 dienas pēc pakalpojuma piegādes.

[7.5] Tiesas konstatētā avansa maksājumu saņemšana nevar būt par pamatu uzrēķinam, jo apelācijas sūdzībā šāda motīva nav, līdz ar to tiesa ir pārkāpusi VID apelācijas sūdzības izskatīšanas robežas. Visi skaitļi uzrēķinā ir balstīti uz faktisko deklarācijas datumu nobīdi, nevis avansa saņemšanas apjomiem.

[7.6] Izdarot secinājumu, ka VID bija pamats piemērot soda sankcijas, tiesas spriedumā ir atsauce uz taksācijas periodiem, kad ir samazināti maksājumi budžetā. Šāds secinājums ir izdarīts, ignorējot lietas materiālus, kur norādīts, ka citos mēnešos, deklarējot lielākas summas, ir palielināti maksājumi budžetā. Tas ir novedis pie nepareiza sprieduma, jo pretēji APL 154.panta trešajai daļai tiesa nav norādījusi, kāpēc pierādījumiem par nodokļa

samazinājumu ir dota lielāka nozīme nekā pierādījumiem par nodokļa palielināšanu. Tas, ko tiesa konstatējusi, ka 2000.gada decembrī, 2001.gada janvārī, aprīlī un maijā ir nepamatoti noteikts PVN, ir pretrunā ar 2003.gada 17.februāra lēmumu Nr.4.2.2/49, ar kuru šī „nepamatoti noteiktā nodokļa summa” tiek atzīta par pamatotu un pieņemta.

[7.7] Spriedumā konstatēts, ka ar VID Rīgas reģionālās iestādes 2003.gada 17.februāra lēmumu Nr.4.2.2/49 ir nolemts samazināt PVN par Ls 73 259,73 un uzlikt par pienākumu iemaksāt tikpat soda naudu (Ls 73 259,73) un PVN (Ls 73 259,73). Pie šādiem apstākļiem pieteicēja pārsūdzēja lēmumu daļā par soda naudu Ls 73 259,73 apmērā, jo ar otro daļu, uzliekot pienākumu iemaksāt nodokli un reizē samazinot maksājamo nodokli, VID faktiski ir atzinis, ka papildus nodoklis nav maksājams. Tādējādi nebija pamata piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu, kuru tiesa ir piemērojusi, jo, samazinot maksājamo nodokli, tiek atzīts, ka nav samazināta budžetā maksājamā nodokļa summa. Līdz ar to nebija pamata arī piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu, jo nav samazināts aprēķinātais nodoklis. Pretējā gadījumā nebūtu samazināts maksājamais nodoklis 2003.gada 12.februāra lēmumā Nr.4.2.2/49.

[7.8] Nav pamatots sprieduma motīvs, ka nav pārsūdzēts VID ģenerāldirektora lēmums daļā, ar kuru ir uzlikts un samazināts PVN, jo VID ģenerāldirektors lēma par sūdzību tikai pārsūdzētajā daļā, tas ir, par soda naudu Ls 65 417,22.

Ja pieteicēja būtu pārsūdzējusi 2003.gada 17.februāra lēmumā Nr.4.2.2/49 papildus noteikto nodokli Ls 73 259,73 apmērā, tad pieteicēja būtu pretendējusi uz Ls 73 259,73 peļņu par neko, jo apstrīdētu nodokli, kurš jau ir samazināts.

[7.9] Tiesa nepamatoti piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu, un atzinusi uz šī pamata par pamatotu VID argumentu, ka „tā kā nodokļu maksātājam ir tiesības pārmaksātās summas attiecināt uz nākamajiem taksācijas periodiem vai arī pieprasīt to atmaksāšanu vai novirzīšanu citu nodokļu veikšanai, tad nepareizas nodokļu pārmaksas deklarēšanas rezultātā budžetam var tikt nodarīti zaudējumi.” Konstatējot, ka „var tikt nodarīti zaudējumi”, netiek konstatēts, ka konkrētajā gadījumā tā ir noticis, proti, nekonstatējot nesamaksāto nodokli, nevar piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu. Turklāt šāds VID arguments nav ticis izvirzīts pirmstiesas lēmumu izskatīšanā, un saskaņā ar APL 150.panta otro daļu uz šādiem pamatojumiem nevar atsaukties.

[7.10] Tiesai vajadzēja piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otro daļu, taču tiesa nav piemērojusi šo tiesību normu, uzskatot, ka nav izpildīts šīs tiesību normas pirmais punkts, proti, nav iesniegti deklarācijas labojumi. Šāds pamatojums ir minēts tikai

VID apelācijas sūdzībā, bet nav ticis izvirzīts pirmstiesas lēmumu izskatīšanā, un saskaņā ar APL 150.panta otro daļu uz šādiem pamatojumiem nevar atsaukties.

Turklāt, nepiemērojot minētā likuma 32.panta otrās daļas 1.punktu, nav ņemts vērā, ka šajā punktā ir paredzēti divi kritēriji: deklarācijas labojumi vai nodokļu aprēķina precizējums, no kuriem tikai vienam jābūt izpildītam, jo likuma normā noteiktie kritēriji ir savienoti ar saikli „vai”.

Tiesa norādījusi, ka pieteicēja nav iesniegusi deklarācijas labojumu, bet vispār nav izvērtējusi, vai ir iesniegts nodokļu aprēķina precizējums. Tas ir novedis pie nepareiza sprieduma, jo deklarējot aprēķināto nodokli vēlāk Ls 25 894,09 apmērā, ir izdarīts precizējums saskaņā ar minētā likuma 32.panta otrās daļas 1.punktu. Taču apgabaltiesa to nav pārbaudījusi.

Ls 39 523,13 tika deklarēti ātrāk, nekā to norādījis VID. Pie nodokļa deklarēšanas un samaksas ātrāk (pirms noteiktā termiņa) nav piemērojama ne likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmā daļa, ne arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrā daļa, jo nav samazinātas nodokļa summas. Tas ir neloģiski uzlikt sodu par to, ka nodoklis tiek samaksāts pirms termiņa. Neviens likums šādu principu nodokļu sodu sistēmā nenosaka. Gluži otrādi, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta pirmā daļa noteic, ka atbildība tiek noteikta par „savlaicīgu nenomaksāšanu”.

[7.11] Spriedumā ir konstatēts, ka izvērtējams jautājums, vai par to, ka pieteicēja ir deklarējusi un noteikusi nodokli citos periodos, nekā tas bija jādara, VID pamatoti ir piemērojis pieteicējai soda naudu. Pie šādas konstatācijas netiek ņemts vērā VID audita pārskatā konstatētie dati, ka daļa no nodokļa Ls 39 523,13 apmērā tika noteikta pirms termiņa. VID konstatējot, ka daļa no nodokļa ir samaksāta pirms termiņa, bija jāpiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta pirmā daļa, kas nosaka, ka atbildība tiek noteikta par „savlaicīgu nenomaksāšanu”. Tulkojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta pirmo daļu kopsakarā ar minētā likuma 15.panta otro daļu, nevar interpretēt tā, ka par nomaksu pirms termiņa paredzēta soda nauda.

Spriedumā noteiktais soda naudas piemērošanas princips neatbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmās daļas gadījumiem, kad soda nauda ir jāmaksā, uz kuru ir atsauce likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta pirmajā daļā. Lai piemērotu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.pantu, ir jākonstatē iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazinātu nodokļu bāzi un no tā aprēķināto nodokļa summu. Tomēr spriedumā ir vērtēta nevis nodokļu bāzes samazināšana, bet deklarēšana citos periodos. Tas ir novedis pie nepareiza sprieduma pilnībā, jo, ja nav konstatēta nodokļu bāzes

samazināšana, nevar piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta pirmajā daļā noteiktās sankcijas.

[8] Paskaidrojumus sakarā ar iesniegto kasācijas sūdzību iesniedzis VID. Paskaidrojumos norādīts, ka kasācijas sūdzība nav pamatota, jo tiesa nav pieļāvusi ne materiālo, ne procesuālo tiesību normu pārkāpumus, tiesas spriedums ir tiesisks un pamatots un tādējādi atstājams negrozīts.

[9] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja iesniegto kasācijas sūdzību un paskaidroja, ka tiesa pieļāvusi gan materiālo, gan procesuālo tiesību normu pārkāpumus. Tiesa konkrētajā gadījumā nevarēja piemērot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.pantu, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu. Pieteicējai nevarēja uzlikt soda naudu par to, ka tā samaksāja nodokli ātrāk.

VID pārstāve kasācijas sūdzību neatzina un paskaidroja, ka tiesa nav pieļāvusi ne materiālo, ne arī procesuālo tiesību normu pārkāpumus. Lēmums tika pārsūdzēts tikai daļā par soda naudu, bet lēmums par papildu aprēķināto nodokli bija stājies spēkā. Tā kā PVN taksācijas periods ir viens mēnesis, nodokļu maksātājam ir pienākums savlaicīgi nomaksāt nodokli. Soda nauda ir uzlikta pamatoti. Soda naudu nepiemēro, ja par attiecīgo periodu ir papildu samaksāts, bet piemēro tad, ja nav samaksāts. Pieteicējai soda nauda tika uzlikta par savlaicīgi nesamaksāto nodokli, nevis par pārmaksāto nodokli.

Motīvu daļa

[10] Saskaņā ar APL 249.pantu tiesa taisa spriedumu par pieteicēja norādīto pieteikuma priekšmetu [..].

Atbilstoši APL 250.panta pirmajai daļai tiesa taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai: 1) administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus; 2) administratīvais akts atbilst materiālo tiesību normām; 3) administratīvā akta pamatojums atbilst adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības.

APL 103.panta otrā daļa paredz, ka tiesa administratīvajā procesā, pildot savus pienākumus, pati (ex officio) objektīvi noskaidro lietas apstākļus un dod tiem juridisku vērtējumu [..].

Likuma “Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrā daļa redakcijā uz pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas brīdi noteica, ka, 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 paredz, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļa summu, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

[11] Kā atzīst Administratīvo lietu departaments, apelācijas instances tiesa nav ņēmusi vērā, ka, kaut arī pieteicējas iesniegtajā pieteikumā ir lūgts atcelt VID ģenerāldirektora 2003.gada 2.jūnija lēmumu Nr.19/14136 daļā par noteikto soda naudu Ls 32 708,61, tajā pašā laikā pieteicēja pieteikumā norādījusi, ka tā pēc būtības nepiekrīt VID apgalvojumam, ka darbi bija nodoti pa daļām 2000.gada 19.oktobrī, 2001.gada 21.martā un 2001.gada 17.augustā un ka pieteicējai šajos datumos bija jāizraksta rēķini. Pieteicējas pieteikumā norādīts, ka darbu pabeigšanu apliecina vienīgi pieņemšanas-nodošanas akts, kurā norādīts, ka darbi pabeigti 2001.gada 17.augustā (lietas 3.lpp.).

Pieteikumā arī norādīts, ka pieteicēja ir visus ar PVN apliekamos darījumus atspoguļojusi PVN deklarācijā, nav samazinājusi nodokļu bāzi un no tās aprēķināto nodokļa summu. Tādējādi pieteicēja uzskata, ka VID nebija pamata tai uzlikt soda naudu, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu (lietas 5.lpp.). Administratīvo lietu departaments atzīst, ka apelācijas instances tiesa nav noskaidrojusi, kāda bijusi pieteicējas griba, iesniedzot šādu pieteikumu tiesā. Kā izriet no lietas materiāliem, Administratīvā rajona tiesa ir skatījusi lietu pēc būtības un spriedumā citastarp vērtējusi, vai pakalpojumi konkrētajā gadījumā tika sniegti pa daļām un vai pieteicējai bija pienākums šos ar PVN apliekamos darījumus uzrādīt attiecīgo taksācijas periodu PVN deklarācijās.

Administratīvo lietu departaments atzīst, ka tas, kā formulēts pieteicējas prasījums „atcelt VID ģenerāldirektora K.Ketnera 2003.gada 2.jūnija lēmumu par pārstāvniecības „Alstom Power Generation AB” sūdzības izskatīšanas rezultātiem Nr.19/14136 daļā par uzrēķināto soda naudu Ls 32 708,61 apmērā” (lietas 8.lpp.) varēja radīt maldinošu iespaidu par lietas izskatīšanas robežām. Taču pieteikumā ietvertie pamatojumi nepārprotami norāda uz to, ka pieteicēja pārsūdzētajā lēmumā izdarītajiem secinājumiem iebilst kopumā.

[12] APL 302.panta pirmā daļa noteic, ka apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajā sūdzībā.

Administratīvo lietu departaments atzīst, ka, apelācijas instances tiesa ir pārkāpusi APL 302.panta pirmo daļu, jo nav izskatījusi lietu pēc būtības, proti, tai bija nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja bija sniegusi pakalpojumus pa daļām, vai tai bija pienākums ar PVN apliekamos darījumus uzrādīt attiecīgo taksācijas periodu PVN deklarācijās, jo, nenoskaidrojot šos apstākļus un nepārlicinoties, vai pieteicēja samazinājusi nodokļu bāzi, nav iespējams izlemt jautājumu par likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrās daļas un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmās daļas piemērošanas pamatotību.

Jautājumu par soda naudas piemērošanas pamatotību Administratīvo lietu departamenta ieskatā tiesa nevarēja skatīt atrauti no VID lēmuma, ar kuru pieteicējai papildus aprēķināts PVN, jo jautājumu par to, vai konkrētajā gadījumā pamatoti piemērota soda nauda, iespējams izvērtēt tikai tad, ja iepriekš ir izvērtēts jautājums par to, vai bija noticis attiecīgo nodokļu likumu normu pārkāpums.

Turklāt arī VID apelācijas sūdzībā ir norādīti argumenti, kas attiecas ne tikai uz soda naudas piemērošanas jautājumu, bet arī par to, kad bija sniegts pakalpojums un vai pieteicēja bija samazinājusi budžetā maksājamo nodokli. Tā VID apelācijas sūdzībā citastarp norādīts, ka „tiesa spriedumā pamatoti norādījusi, ka lietā ir strīds par to, kad tika sniegts pakalpojums un līdz ar to, kad pieteicējai radās pienākums maksāt PVN [..]” (lietas 215.lpp.). Tāpat VID apelācijas sūdzībā norādīts, ka „tiesa pamatoti secinājusi, ka pieteicēja ir pārkāpusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta otro un ceturto daļu, jo nebija uzrādījusi PVN deklarācijās apliekamos darījumus tajos taksācijas periodos, kuros tā ir sniegusi pakalpojumu. Tādējādi tiesa pamatoti secinājusi, ka pieteicēja ir samazinājusi budžetā maksājamo PVN.” (lietas 216.lpp.).

[13] Ievērojot minēto, Administratīvo lietu departaments atzīst par nepamatotu apgabaltiesas apgalvojumu, ka „lietā nav strīda par to, ka tika sniegts pakalpojums likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” izpratnē un līdz ar to pieteicējai bija pienākums maksāt PVN”, kā arī apgabaltiesas secinājumu, ka nav nepieciešams lietā izvērtēt pieteicēja un atbildētāja apelācijas sūdzībā izteiktos argumentus par to, vai pieteicēja ir sniegusi celtniecības pakalpojumus, vai sertifikāti uzskatāmi par pieņemšanas-nodošanas aktiem, vai VID bija pamats piemērot Noteikumu Nr.187 102.punktu un kurā mēnesī pieteicējai PVN deklarācijā vajadzēja iekļaut attiecīgo PVN summu. Minētie argumenti, kā uzskata Administratīvo lietu departaments, ir cieši saistīti ar jautājumu par pieteicējai uzlikto soda naudu, un tādējādi tiesai šie argumenti bija jāvērtē.

Turklāt no apgabaltiesas sprieduma 12. un 13.punkta izriet, ka tiesa ir citējusi tiesību normas (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 8.panta otro un ceturto daļu, Noteikumu Nr.187 102.punktu, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 9.panta pirmo daļu, 11.panta pirmo daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmo daļu), kas attiecas uz jautājumu par to, ar kuru brīdi pakalpojums ir sniegts un tādējādi bija norādāms attiecīgo taksācijas periodu PVN deklarācijās, taču nav devusi savu vērtējumu par to, vai VID pamatoti minētās tiesību normas piemēroja konkrētajā gadījumā attiecībā uz pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem.

[14] Ievērojot minētos apsvērumus, apgabaltiesas spriedums atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai tai pašai tiesai. Tiesai jāņem vērā iepriekš minētais par lietas izskatīšanu pēc būtības apelācijas sūdzībās norādītajā apjomā un jānoskaidro, vai konkrētajā gadījumā pieteicēja bija pārkāpusi nodokļu normatīvos aktus par darījumu uzrādīšanu attiecīgajos taksācijas periodos PVN deklarācijās un vai VID bija pamats uzlikt pieteicējai soda naudu atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrajai daļai un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmajai daļai.

Pie šādiem apstākļiem Administratīvo lietu departaments atzīst, ka nav nepieciešams vērtēt pārējos kasācijas sūdzībā norādītos argumentus.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348. panta 2. punktu, 346. pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2006.gada 3.februāra spriedumu un lietu nosūtīt jaunai izskatīšanai tai pašai tiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētājs	senators	V. Jonikāns
	senatore	J. Briede
	senatore	I. Skultāne

