

[4] Par VID ģenerāldirektora v.i. lēmumu pieteicējs iesniedzis sūdzību Bauskas rajona tiesā un lūdzis atcelt VID Zemgales reģionālās iestādes Bauskas rajona nodaļas vadītājas 2003.gada 26.maija lēmumu Nr.358, VID Zemgales reģionālās iestādes direktora 2003.gada 25.jūlija lēmumu Nr.01-10.02/168 un VĪD ģenerāldirektora v.i. 2003.gada 26.augusta lēmumu Nr.19/21656. Pieteicējs lūdzis uzdot VID Zemgales reģionālās iestādes Bauskas nodaļai pieņemt lēmumu par PVN pārmaksās Ls 3253,24 atmaksu. Pieteikumu pieteicējs pamatojis ar tālākminētajiem argumentiem.

[4.1] Pārbaudāmajā periodā pat pēc nepamatotas PVN priekšnodokļa samazināšanas pieteicējam neveidojas PVN parāds, bet gan ir PVN pārmaksa Ls 760,42 apmērā. Pieteicējam pārbaudāmajā periodā nebija aprēķināto PVN maksājumu, līdz ar to nebija budžetā jāmaksā PVN, tādējādi pieteicējs nevarēja samazināt budžetā maksājamo nodokli. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmā daļa piemērojama tikai tad, ja samazināts budžetā maksājamais nodoklis, nevis pieļautas neprecizitātes nodokļu deklarācijā vai nodokļu aprēķinā.

[4.2] Priekšnodokļa atskaitījumi par darījumiem ar SIA „LBKS” veikti pamatoti, ko apliecina fakts, ka pakalpojumi saskaņā ar līgumu nosacījumiem ir veikti, darbi ir pieņemti ar aktu un faktūrrēķini atbilst visām likuma prasībām. Nav nozīmes ciršanas apliecinājumu saņemšanas datumiem, jo samaksa par SIA „LBKS” pakalpojumiem veikta pēc abu ciršanas apliecinājumu saņemšanas.

[4.3] Noraidot pieteicēja sūdzības, VID nav pieņēmis lēmumu par PVN pārmaksas atmaksu vai pieprasījuma noraidīšanu.

Bauskas rajona tiesa 2003.gada 22.septembrī atcēla VID Zemgales reģionālās iestādes Bauskas rajona nodaļas vadītājas, VID Zemgales reģionālās iestādes direktora un VID ģenerāldirektora v.i. lēmumus, bet atteicās apmierināt pieteicēja sūdzību daļā par pienākuma uzlikšanu VID Zemgales reģionālās iestādes Bauskas rajona nodaļai pieņemt lēmumu par PVN pārmaksas Ls 3253,24 atmaksu pieteicējam.

[5] Skatot lietu pēc VID apelācijas sūdzības, kurā pārsūdzēts Bauskas rajona tiesas spriedumu daļā, ar kuru atcelts VID ģenerāldirektora v.i. 2003.gada 26.augusta lēmums, Zemgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģija 2004.gada 25.februārī pieteicēja sūdzību noraidīja. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[5.1] Apgabaltiesa konstatējusi, ka pieteicējs nav apstrīdējis audita pārskatā konstatētos faktus par piecu starpniecības pakalpojumu faktisku nesaņemšanu. Pirmās instances tiesas spriedums šajā daļā stājies likumīgā spēkā. Līdz ar to apgabaltiesa atzinusi par pierādītu faktu, ka ar cirsmu iegādi saistītos pakalpojumus pieteicējs nav izmantojis savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[5.2] Ņemot vērā, ka dokumenti par darījumiem tika tikai noformēti, bet darījumi netika veikti, apgabaltiesa atzinusi, ka šie dokumenti nav uzskatāmi par attaisnojuma dokumentiem. Tādējādi pieteicējs nebija tiesīgs veikt PVN priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA „LBKS”. Līdz ar to, kā atzinusi apgabaltiesa, pieteicējs

nodokļa deklarācijās nepamatoti palielinājis PVN priekšnodokļa summas par Ls 3253,24, attiecīgi par šo summu samazinot budžetā maksājamo PVN.

[5.3] Apgabaltiesa atzinusi, ka priekšnodoklis ietilpst nodokļu bāzē un līdz ar to tā nepareiza deklarēšana samazina nodokļu bāzi. Apgabaltiesa norādījusi, ka nodokļu bāzes samazināšana var izpausties kā ienākumu neuzrādīšana, mazāku ienākumu uzrādīšana vai arī nepamatota izdevumu dokumentāra apliecināšana.

[5.4] Apgabaltiesa atzinusi, ka tad, ja VID reģionālās iestādes direktors un VID ģenerāldirektors pārsūdzamo lēmumu atstāj negrozītu, tas attiecas arī uz sākotnējo lēmumu, jo strīds ir par vienu un to pašu priekšmetu. Apgabaltiesa secinājusi, ka VID centrālajam aparātam ir tiesības pārstāvēt savu reģionālo iestādi bez speciāla pilnvarojuma kā vienotai pārvaldes institūcijai, tādēļ atzīstams, ka pirmās instances tiesas spriedums ir pārsūdzēts par visiem VID amatpersonu lēmumiem.

[6] Kasācijas sūdzību par Zemgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2004.gada 25.februāra spriedumu iesniegusi SIA „Vizels”, lūdzot to atcelt un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[6.1] VID apelācijas sūdzību iesniedzis daļā par VID ģenerāldirektora v.i. lēmuma atcelšanu. Izskatot lietu arī par VID Zemgales reģionālās iestādes Bauskas rajona nodaļas vadītājas un VID Zemgales reģionālās iestādes direktora lēmumu atcelšanu, apgabaltiesa pārkāpusi lietas izskatīšanas robežas.

[6.2] Apgabaltiesa ir pārkāpusi administratīvā procesa likuma 247.panta trešās daļas prasības un spriedumu nav pamatojusi ar apstākļiem, kuri ir nodibināti ar pierādījumiem lietā, bet pretēji tam - ir pretrunā ar lietā esošajiem pierādījumiem. Apgabaltiesa norādījusi, ka pieteicējs nodokļa deklarācijās nepamatoti palielinājis PVN summas, attiecīgi samazinot budžetā maksājamo PVN, kaut gan viņam nav nodokļa parāda. Konstatējot nepareizi lietas faktiskos apstākļus, apgabaltiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 251.panta piektās daļas 1.punkta prasības. Strīda būtība esot nevis par aprēķinātā PVN pareizību vai budžetā maksājamā PVN pareizību, bet par priekšnodokļa atskaitījuma pareizību un pieteicēja tiesībām saņemt PVN pārmaksu no budžeta. Tiesa izdarījusi nepamatotu secinājumu, ka pieteicējs samazinājis budžetā maksājamo nodokli.

[6.3] Apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu. Apgabaltiesa nav norādījusi apsvērumus par citu tiesību normu interpretācijas metožu piemērošanu un to rezultātiem, kas būtu pretrunā ar šo tiesību normu gramatisko tulkošanu, un nav norādījusi apsvērumus, kādēļ nebūtu piemērojama gramatiskā interpretācijas metode. Atzīstot par pareizu VID piemēroto tiesību normu interpretāciju, apgabaltiesa nonākusi pretrunā ar saviem secinājumiem par to, ka lietā konstatēta budžetā maksājamā nodokļa samazināšana.

[7] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāve uzturēja kasācijas sūdzību uz tajā norādītajiem

motīviem un paskaidroja, ka pieteicējam nekad nav bijis nodokļu parāds. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrā daļa tajā laikā spēkā esošajā redakcijā nesot paredzējusi nepamatotu priekšnodokļa norādīšanu deklarācijā par sodāmu rīcību.

VID pārstāves kasācijas sūdzību neatzina un paskaidroja, ka apgabaltiesas spriedums ir likumīgs un pamatots, ka pieteicējam nav nodokļu parāda, bet likumā ir noteikts piedzīt samazinātā nodokļa summu un soda naudu.

Motīvu daļa

[8] Administratīvo lietu departaments piekrīt kasācijas sūdzības iesniedzēja viedoklim, ka lietā pastāv strīds par priekšnodokļa atskaitījuma pareizību un pieteicēja tiesībām saņemt PVN pārmaksu no budžeta. Kā redzams no lietas materiāliem, pieteicējs neapstrīd VID un tiesas konstatēto faktu, ka darījumi, sakarā ar kuriem PVN deklarācijās norādījis priekšnodokli, nav notikuši. Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktam PVN maksātājs priekšnodokli drīkst atskaitīt tikai par pakalpojumiem, kas saņemti savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tādējādi apgabaltiesas pamatoti atzinusi, ka pieteicējam nebija tiesības norādīt PVN deklarācijā priekšnodokli.

[9] Pretēji kasācijas sūdzības iesniedzēja viedoklim Administratīvo lietu departaments par pamatotu atzīst apgabaltiesas secinājumu, ka pieteicējs, norādot PVN deklarācijā priekšnodokli, samazinājis budžetā maksājamo nodokli. No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas un 11.panta desmitās daļas izriet nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli pie nodokļu nomaksas par kārtējo taksācijas periodu, bet ja samaksātais priekšnodoklis ir lielāks nekā nodoklis, kas maksājams budžetā par šo periodu, nodokļa starpība attiecināma uz pēctaksācijas periodu. Tādējādi pieteicējs, nepamatoti norādot PVN deklarācijās priekšnodokli, radīja iespēju maksāt par norādīto summu mazāku nodokli kārtējā vai nākamajos taksācijas periodos. Savukārt minētā likuma 11.panta pirmā daļa regulē kārtību, kā atmaksājama no valsts budžeta ar priekšnodokli saistītā nodokļu pārmaksā, ja nodokļu maksātājs nav varējis priekšnodokli ieskaitīt nodokļu samaksā. Minētā norma nosaka, ka pēc pieprasījuma VID to atmaksā, ja ir saņemtas un pārbaudītas nodokļu deklarācijas par iepriekšējiem periodiem un nav nodokļu parāda. Tādējādi pieteicējs, nepamatoti norādot PVN deklarācijās priekšnodokli, radīja iespēju maksāt par norādīto summu mazāku nodokli kārtējā vai nākamajos taksācijas periodos vai arī viņam **radās prasījuma tiesības** pret valsts budžetu norādītā priekšnodokļa apmērā, vai, citiem vārdiem, **valstij radās saistības** atmaksāt šo summu no budžeta, kā to savā spriedumā ir norādījusi apgabaltiesa.

[10] Nav pamatots kasācijas sūdzības iesniedzēja arguments, ka apgabaltiesa nepareizi interpretējusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta pirmo daļu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrā daļa (redakcija, kas bija spēkā PVN deklarāciju sastādīšanas laikā) noteica, ka tad, 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 noteica, ka tad, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likuma prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu 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 nodokļu summu un soda naudu tās apmērā, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Administratīvo lietu departaments nepiekrīt kasācijas sūdzības iesniedzēja viedoklim, ka minētā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrās daļas redakcija neaptver šajā lietā konstatēto gadījumu, kad priekšnodoklis norādīts PVN deklarācijā, bet reāli valsts budžetā nomaksāti visi nodokļi un zaudējumi valsts budžetam nav nodarīti. Kā jau norādīts iepriekš [9.1], pieteicējs ir nodokļu deklarācijā samazinājis aprēķināto nodokli, kā rezultātā viņam **ir radušās prasījuma tiesības un valstij ir uzliktas nepamatotas saistības atmaksāt priekšnodokli**. Pastāvot šādiem apstākļiem, no pieteicēja neatkarīgu iemeslu dēļ budžetam zaudējumi netika nodarīti, jo pirms priekšnodokļa atmaksas tika veikts audits. Līdz ar to, kā uzskata Administratīvo lietu departaments, apgabaltiesa ir pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrās daļas noteikumus.

To, ka apgabaltiesa ir pareizi interpretējusi minēto normu, apstiprina arī tas fakts, ka jau 2003. gadā Saeima ir pieņēmusi likumu, kas paredzēja grozījumus likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrajā daļā. Kā norādīts likumprojekta anotācijā, tiek „precizēta nodokļa maksātāja atbildība par nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanu un no budžeta atmaksājamās summas palielināšanu”. Ar Saeimas pieņemtajiem grozījumiem minētā 15.panta norma izteikta šādā redakcijā „Ja nodokļa deklarācijā ir samazināta budžetā maksājamā nodokļa summa vai palielināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa vai uz nākamo taksācijas periodu attiecināmā nodokļa summa, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto (palielināto) nodokļa summu un soda naudu tās apmērā.” Tādējādi šī norma neparedz jaunus atbildības pamatus, bet, kā norādīts likumprojekta anotācijā, raksturojot grozījumu ietekmi uz uzņēmējdarbības vidi un administratīvo procedūru vienkāršošanu, „skaidri un nepārprotami definēta nodokļu maksātāja atbildība par nepamatotu priekšnodokļa atskaitīšanu un no budžeta atmaksājamās nodokļa summas palielināšanu samazinātu strīdus starp nodokļu administrāciju un nodokļu maksātājiem.”

[11] Tajā pašā laikā Administratīvo lietu departaments atzīst, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otrās daļas piemērošana nostāda nevienādā stāvoklī nodokļu maksātājus, kuri nodokļu deklarācijās nepamatoti norādīto priekšnodokli ir atskaitījuši un tādējādi nav nomaksājuši visus nodokļus, ar tiem, kuri šo priekšnodokli attiecinājuši un turpmākiem taksācijas periodiem vai prasa to atmaksāt no budžeta, t.i., tiem, kuriem nav nodokļu parāda. Pirmie nodokļu maksātāji ar papildu aprēķināto nodokli nokārto nodokļu saistības un papildus maksā soda naudu simts procentu apmērā. Otrajā gadījumā nodokļu parāda nav, tādēļ veidojas situācija, ka šiem nodokļu maksātājiem faktiski tiek uzlikta soda nauda divkārtšā apmērā. Tādējādi tiek pārkāpts vienlīdzības princips. Administratīvā procesa likuma 6.pantā noteikts: „Pastāvot vienādiem faktiskajiem un tiesiskajiem lietas apstākļiem, iestāde un tiesa pieņem vienādus lēmumus (pastāvot atšķirīgiem faktiskajiem vai tiesiskajiem lietas apstākļiem —

atšķirīgus lēmumus) neatkarīgi no administratīvā procesa dalībnieku dzimuma, vecuma [...] un citiem apstākļiem."

Administratīvo lietu departaments uzskata, ka likumdevējam nebija mērķa bargākas sankcijas noteikt personai, kura ir tikai veikusi darbības, lai samazinātu budžetā maksājamo nodokli, salīdzinājumā ar personu, kura veikusi tādas pašas darbības, radot nodokļu parādu un zaudējumus budžetam. Šis apstāklis ņemams vērā interpretējot un piemērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 15.panta otro daļu.

Konkrētajā lieta pamatots ir pieteicēja arguments, kas norādīts pieteikumā tiesai, ka VID amatpersonas nav pēc būtības izlēmušas viņa nodokļu atmaksas pieprasījumu, jo lūgums nav ne apmierināts, ne noraidīts. Tādējādi, kā konstatēts iepriekš [9], pastāv valsts pienākums atmaksāt pieteicējam priekšnodokli un tajā pašā laikā pieteicējam ir pienākums samaksāt nodokli tādā pašā apmērā. Pastāvot šādiem apstākļiem, Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonām atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 26.pantam papildus aprēķinātā nodokļa segšanai ir novirzāmas izveidojušās nodokļu pārmaksas, tajā skaitā uzskaitītā PVN priekšnodokļa pārmaksas.

[12] Administratīvo lietu departaments nepiekrīt kasācijas sūdzībā minētajam argumentam, ka tiesa, izskatot lietu par visiem Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu lēmumiem, bet nevis tikai ģenerāldirektora lēmumu, pārkāpusi lietas izskatīšanas robežas apelācijas instances tiesā. Kā izriet no Senāta Administratīvo lietu departamenta tiesu prakses (2004.gada spriedumu lietā Nr.SKA-24), visi apgabaltiesas spriedumā minētie lēmumi attiecas uz vienu administratīvo procesu un aptver vienu administratīvo aktu tā dažādās stadijās (sākotnējā lēmuma pieņemšanas stadijā un apstrīdēšanas stadijā). Ja lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu balstās uz sākotnējos lēmumos izdarītiem secinājumiem, tiesai jāpārbauda arī šo lēmumu pamatotība. Iepriekšteiktais izriet no spēkā esošā Administratīvā procesa likuma 81. panta piektās daļas, kas nosaka, ka apstrīdētais administratīvais akts iegūst savu galīgo noformējumu tādā veidā, kādā tas noformēts lēmumā par apstrīdēto administratīvo aktu. Šādā veidā to var pārsūdzēt tiesā. Tādējādi attiecībā uz VID reģionālās iestādes un tās nodaļas amatpersonu lēmumiem rajona tiesas spriedums nevar stāties spēkā, ja lēmums, kas galīgā veidā atrisina konkrēto tiesisko attiecību, ir pārsūdzēts apelācijas kārtībā.

[13] Ņemot vērā iepriekšminēto, Administratīvo lietu departaments uzskata, ka apgabaltiesas spriedums ir tiesisks un pamatots un kasācijas sūdzība noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu, 346. pantu Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Zemgales apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2004.gada 25.februāra spriedumu, bet kasācijas sūdzību noraidīt.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore

E.Vernuša

Senatore

J.Briede

Senatore

G.Višnakova