**Administratīvajai tiesai nav tiesību grozīt nodokļu administrācijas administratīvos aktus**

Nodokļu likumi nepiešķir tiesības tiesai grozīt nodokļu administrācijas administratīvo aktu. Tiesa, konstatējot nepareizību, var nodokļu administrācijas administratīvo aktu atcelt pilnībā vai daļā vai uzlikt pienākumu izdod jaunu administratīvo aktu. Šajā ziņā vispirms tieši iestādei būtu jāapsver, vai šāda veida rīcība, piemēram, pienākuma uzdošana nodokļu administrācijai veikt nepieciešamo korekciju sprieduma izpildes ietvaros, noteikti ir nepieciešama un attaisnojama konkrētajā gadījumā, un šāds pamatojums jāuzrāda tiesai.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2019.gada 5.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420349313, SKA-173/2019**

[ECLI:LV:AT:2019:1105.A420349313.2.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2019%3A1105.A420349313.2.S)

Tiesa šādā sastāvā: senatores Līvija Slica, Jautrīte Briede, Dace Mita

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Jūsis” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 15.marta lēmuma Nr. 22.9/L‑7521 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 23.februāra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) 2013.gada 15.marta lēmumu Nr. 22.9/L-7521 pieteicējai SIA „Jūsis” papildu nomaksai budžetā aprēķinātas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, iedzīvotāju ienākuma nodoklis, pievienotās vērtības nodoklis, uzņēmumu ienākuma nodoklis, soda nauda un nokavējuma nauda, samazināts aprēķinātais pievienotās vērtības nodoklis, palielināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis, kā arī samazināti līdz taksācijas periodam nesegtie zaudējumi.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja vērsās tiesā.

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 23.februāra spriedumu pieteicējas pieteikums apmierināts daļā par dienesta lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru pieteicējai noteikti maksājumi budžetā saistībā ar dienesta atzinumu, ka pieteicēja 2011.gada decembrī pārdeva nenoskaidrotām personām būvmateriālus 111 399,99 *euro* (78 292,36 latu) apmērā. Apgabaltiesas spriedums šajā daļā, ņemot vērā pievienošanos pirmās instances tiesas spriedumā izteiktajai motivācijai, pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Dienests ir konstatējis, ka pieteicēja 2011.gadā iegādājās no SIA „Prefabet.LV” būvmateriālus 151 132,84 latu vērtībā, minēto summu norakstot izejvielu un materiālu iepirkšanas izmaksās. Dienests, izvērtējot pieteicējas 2011.gada septembrī – decembrī veikto būvdarbu pieņemšanas un nodošanas aktus un tāmes, konstatējis, ka 2011.gada 31.decembrī pieteicējai bija jābūt minēto būvmateriālu atlikumiem 78 292,36 latu vērtībā, tomēr pieteicēja grāmatvedības bilancē šādus atlikumus nav uzrādījusi. Dienests secinājis, ka pieteicēja šos atlikumus ir pārdevusi kādām neidentificētām personām bez grāmatvedības dokumentu noformēšanas. Līdz ar to dienests ir uzskatījis, ka pieteicēja nepamatoti 2011.gada decembrī nedeklarēja šo būvmateriālu atlikumu pārdošanas darījumus, tādēļ dienests attiecīgi palielināja pieteicējas 2011.gada decembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā ar nodokli apliekamo darījumu vērtību par 78 292,36 latiem un aprēķināja pievienotās vērtības nodokļa parādu. Dienests arī atzinis, ka ir pamats palielināt pieteicējas neto apgrozījumu par grāmatvedības uzskaitē neuzrādītajiem būvmateriālu piegādes darījumiem 78 292,36 latu vērtībā, un attiecīgi ņēma to vērā, koriģējot uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu.

[2.2] Pieteicēja paskaidroja, ka kopš 2011.gada veica būvdarbus konkrētā būvobjektā un iegādājās būvmateriālus, kuri tika turēti uz vietas būvobjektā.

Daļa no būvmateriāliem līdz 2011.gada 31.decembrim palika neizlietoti, bet tika izlietoti 2012.gadā, jo būvdarbi turpinājās (būvdarbi tika pabeigti, un ēka nodota ekspluatācijā 2012.gada 2.oktobrī).

Tā kā būvmateriālu atlikumi glabājās būvobjektā, nevis noliktavās, pieteicējas uzskatīja, ka līdz ar to grāmatvedības bilancē šie atlikumi nav jānorāda. Pieteicēja atzīst, ka būvmateriālu atlikumu vērtības nenorādīšana grāmatvedības dokumentos bijusi kļūdaina, bet noliedz, ka grāmatvedības kļūdas dēļ būtu pamats secināt, ka pieteicēja būvmateriālu atlikumus ir pārdevusi kādām citām personām. Visi būvmateriāli izlietoti, turpinot būvdarbus 2012.gadā.

[2.3] Dienesta vienīgais arguments par būvmateriālus pārdošanu, ir tas, ka pieteicējai 2011.gada 31.decembrī bija jābūt atlikumiem un ka pieteicēja grāmatvedības dokumentos neuzrādīja, ka 2011.gada 31.decembrī tai bija būvmateriālu atlikumi.

Minētie fakti nav pietiekami, lai attaisnotu secinājumu, ka pieteicēja 2011.gada decembrī ir veikusi būvmateriālu pārdošanas darījumus 78 292,36 latu vērtībā. Dienests nepamatoti nav ņēmis vērā pieteicējas sniegtos paskaidrojumus.

Konstatējams, ka 2011.gada 2.augustā pieteicēja noslēdza būvdarbu līgumu par dzīvokļu mājas rekonstrukciju ar būvdarbu izpildes termiņu 2012.gada 15.augustā. 2011.gada 27.decembrī pieteicēja ar pasūtītāju ir noslēgusi vēl vienu līgumu, kuram pievienota tāme, kurā ir paredzēti papildu darbi. Līgums par būvdarbiem ar analogu saturu vēlreiz tika noslēgts 2012.gada 4.janvārī pēc kreditora AS „SEB banka” pieprasījuma. Pieteicēja paskaidroja, ka pēc bankas pieprasījuma pieteicēja un pasūtītājs sastādīja vienotu pieņemšanas-nodošanas aktu par visiem tiem darbiem, kas objektā tika paveikti laikā līdz 2011.gada 31.decembrim, savukārt sākot ar 2012.gadu aktu par paveiktajiem darbiem sastādīja katru mēnesi.

Minētie dokumenti apliecina, ka 2011.gada decembrī būvdarbi objektā vēl nebija pabeigti un tie tika turpināti 2012.gadā, tostarp būvniecībā izlietojot būvmateriālus.

[2.4] Dienestam bija pamats konstatēt, ka pieteicēja ir pieļāvusi pārkāpumus grāmatvedības kārtošanā, nenorādot grāmatvedības uzskaitē ziņas par reālo situāciju attiecībā uz izejvielām un materiāliem, to izlietojumu un atlikumiem (krājumiem). Par šādu pārkāpumu var piemērot administratīvo atbildību.

Tomēr šis pārkāpums nav tāds, kas pats par sevi ļauj automātiski pieņemt, ka pieteicēja 2011.gada decembrī ir veikusi nedeklarētus preču pārdošanas darījumus, kas apliekami ar pievienotās vērtības nodokli. Tā kā pieteicējai pašai bija nepieciešami būvmateriāli, jo 2012.gadā turpinājās būvobjekta rekonstrukcija, nav loģiska izskaidrojuma, kāpēc gan pieteicējai šie būvmateriāli būtu kādam jāatsavina. Turklāt to, ka būvmateriāli ir patiešām kādam realizēti, dienests nevar pierādīt, tie ir tikai iestādes pieņēmumi, kas neattaisno uzlikto pienākumu.

Līdz ar to dienests nepamatoti palielināja pieteicējas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu vērtību un aprēķināja pievienotās vērtības nodokļa parādu, kā arī nepamatoti palielināja pieteicējas neto apgrozījumu par 78 292,36 latiem un nepamatoti ņēma to vērā, koriģējot uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu.

[3] Dienests par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts, iesniedza kasācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[3.1] Apgabaltiesa ir pieļāvusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.panta un Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmās daļas un 247.panta otrās daļas pārkāpumu.

Dienests nepiekrīt apgabaltiesas izdarītajiem secinājumiem. Apgabaltiesa ir vērtējusi pierādījumu (pieteicējas bilanci), kas apliecina būvmateriālu neesību pieteicējas rīcībā uz 2011.gada 31.decembri, taču lielāku ticamību piešķīrusi pieteicējas paskaidrojumiem, lai gan tos neapliecina neviens pierādījums lietā.

Atbilstoši pieteicējas bilancei uz 2011.gada 31.decembri dienestam bija pamats apšaubīt būvmateriālu esību pieteicējas rīcībā. Nepiekrītot dienesta veiktajam nodokļu aprēķinam, pieteicējai bija jāiesniedz pierādījumi par nodokļu lielumu, ko pieteicēja nav darījusi. Tiesa nepareizi novērtējusi likumdevēja noteikto pierādīšanas pienākuma sadali starp lietas dalībniekiem nodokļu lietās.

[3.2] Apgabaltiesa, izšķirot strīdu, ir kļūdījusies, nosakot to, kuriem lietā konstatētajiem faktiem un pierādījumiem ir nozīme.

[3.3] Apgabaltiesa nav vērtējusi pieteicējas skaidrojumu atbilstoši Gada pārskatu likuma 25.panta pirmās daļas 4.punktam. Lai gan pieteicēja ir sniegusi paskaidrojumus, ka 2011.gadā iegādātie būvmateriāli faktiski netika izlietoti 2011.gadā, bet gan 2012.gadā, pieteicēja būvmateriālu iegādes izdevumu norakstījusi 2011.gada izmaksās. Līdz ar to, atzīstot pieteicējas apgalvojumus, apgabaltiesai būtu bijis jākoriģē arī pieteicējas 2011.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķins, ko apgabaltiesa nav darījusi.

[3.4] Tiesu praksē ir konstatējamas lietas ar gandrīz identiskiem faktiskajiem apstākļiem, kurās tiesas izdarītie secinājumi ir pretēji šajā lietā izdarītajiem. Piemēram, lieta Nr. A420242714.

Motīvu daļa

[4] Pēc vispārīgiem pierādīšanas principiem katram procesa dalībniekam ir jāsniedz pierādījumi savu prasījumu un iebildumu pamatojumam (Administratīvā procesa likuma 149.pants). Senāts ir atzinis, ka nodokļu lietās privātpersonai it īpaši ir līdzdarbošanās pienākums, kas izriet gan no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas (pieteicējam atbilstoši savām spējām jāpiedalās pierādījumu vākšanā), gan no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.panta (ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs) (*Senāta 2017.gada 21.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-278/2017 (LV:AT:2017:1121.A420411412.2.S) 9.punkts, 2018.gada 13.februāra sprieduma lietā Nr. SKA92/2018 (LV:AT:2018:0213.A420433513.2.S) 8.punkts*). Līdzdarbošanās saturs katrā konkrētajā lietā ir atkarīgs no tā, kādi pierādījumi jau atrodas lietā (dienesta iegūtie pierādījumi) un kādus faktus persona vēlas pierādīt.

Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmā daļa noteic, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Tātad procesa dalībnieka paskaidrojums ir pieļaujams pierādījums tad, ja to apstiprina citi pierādījumi.

[5] Dienests kasācijas sūdzībā norāda, ka savu secinājumu par to, ka būvmateriāli 78 292,36 latu vērtībā 2011.gada 31.decembrī vairs nebija pieteicējas rīcībā, ir pamatojis ar pierādījumiem – pieteicējas bilanci uz 2011.gada 31.decembri, kas izriet no pieteicējas veiktās inventarizācijas rezultātiem. Dienests nenoliedz, ka apgabaltiesa ir vērtējusi minētos pierādījumus, taču uzskata, ka apgabaltiesa lielāku ticamību piešķīrusi tieši pieteicējas paskaidrojumiem, kurus neapliecinot neviens cits pierādījums lietā. Līdz ar to, dienesta ieskatā, apgabaltiesa ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmās daļas un 247.panta otrās daļas, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.panta pārkāpumu.

Minētie argumenti nav pamatoti.

Nav pamatots dienesta arguments, ka apgabaltiesa spriedumu pamatojusi tikai ar pieteicējas paskaidrojumiem. Apgabaltiesa ir vērtējusi pieteicējas iesniegtos pierādījumus (līgumus, tāmes, pieņemšanas un nodošanas aktus), kas apliecina pieteicējas paskaidrojumus, ka būvmateriāli izmantoti būvdarbos būvobjektā 2012.gadā. Konkrētus iebildumus pret šiem pierādījumiem dienests nav izteicis, vien kasācijas sūdzībā norādījis, ka faktam, ka būvdarbi būvobjektā turpinājās arī 2012.gadā, nav nozīmes, jo tas neliecinot par tieši strīdus būvmateriālu izmantošanu būvniecībā. Senāta ieskatā, minētais dienesta iebildums ir pārāk vispārīgs, un nav norādīti pierādījumi par pretējo apgabaltiesas secinātajam.

Ievērojot minēto, nav pamatots arī dienesta arguments, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus saviem iebildumiem pret dienesta secināto. Kā pamatoti konstatēja apgabaltiesa, pieteicēja ir iesniegusi pierādījumus, lai izskaidrotu un atspēkotu dienesta konstatēto, proti, par to, ka būvmateriālu atlikums nav norādīts bilancē, taču tas ir izmantots būvdarbos nākamajā gadā.

[6] Gada pārskatu likuma (*spēkā līdz 2016.gada 1.janvārim*) 25.panta pirmās daļas 4.punkts noteic, ka gada pārskata posteņi jānovērtē atbilstoši šādiem grāmatvedības principiem: peļņas vai zaudējumu aprēķinā jāietver ar pārskata gadu saistītie ieņēmumi un izmaksas neatkarīgi no maksājuma datuma un rēķina saņemšanas vai izrakstīšanas datuma. Izmaksas jāsaskaņo ar ieņēmumiem attiecīgajos pārskata periodos.

Var piekrist dienesta kasācijas sūdzībā norādītajam, ka gadījumā, ja pieteicēja būvmateriālus ir izmantojusi būvdarbiem 2012.gadā, tai nav tiesiska pamata būvmateriālu iegādes izdevumus norakstīt uzņēmuma izmaksās jau 2011.gadā. Taču nav pamatots arguments, ka apgabaltiesai bija jāveic attiecīgas korekcijas vai jāuzdod tās veikt dienestam sprieduma izpildes ietvaros.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 253.panta pirmo daļu tiesa, izskatot prasījumu par administratīvā aktā atcelšanu, var šo administratīvo aktu atcelt pilnībā vai daļā. Atbilstoši šā panta trešajai daļai tiesa var grozīt administratīvo aktu, nosakot konkrētu tā saturu, tikai likumā paredzētos gadījumos. Tādējādi Latvijā likumdevējs, nosakot tiesas kompetenci pieteicējam nelabvēlīga administratīvā akta pārbaudē, ir izvēlējies noteikt, ka tiesa, konstatējot, ka iestādes lēmums ir nepareizs, var šo lēmumu atcelt pilnībā vai daļā, bet ne grozīt, pati nosakot pieteicējam mazāk nelabvēlīgas (bet tomēr nelabvēlīgas) sekas, ja vien speciālās tiesību normas tiesai nav piešķīrušas šādu kompetenci (*Senāta 2018.gada 13.jūlija sprieduma lietā Nr. SKA‑53/2018 (ECLI:LV:AT:2018:0713.A420368612.2.S) 11.punkts*).

Nodokļu likumi nepiešķir tiesības tiesai grozīt nodokļu administrācijas administratīvo aktu, tādējādi tiesa, konstatējot nepareizību, var šādu aktu atcelt pilnībā vai daļā vai uzlikt pienākumu izdod jaunu administratīvo aktu. Tomēr šajā ziņā vispirms tieši iestādei būtu jāapsver, vai šāda veida rīcība noteikti ir nepieciešama un attaisnojama konkrētajā gadījumā, un šāds pamatojums jāuzrāda tiesai. Taču dienests šādu argumentu ir izvirzījis tikai kasācijas sūdzībā.

[7] Attiecībā uz kasācijas sūdzības argumentu, ka tiesa līdzīgās lietās ir lēmusi atšķirīgi, jānorāda, ka tiesa katrā lietā vērtē konkrētās lietas tiesiskos un faktiskos apstākļus, kā arī pierādījumu kopumu. Dienesta kasācijas sūdzībā norādītajā lietā Nr. A420242714 nav konstatējami identiski apstākļi ar izskatāmo lietu. Lai gan minētajā lietā arī tika konstatēts, ka pieteicēja nav uzrādījusi pēc strīdus pavadzīmēm iegādātās preces inventarizācijas aktā un bilancē, secinājumu, ka dienests pamatoti atzinis, ka pieteicēja preces nav izmantojusi savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, apgabaltiesa balstījusi uz pierādījumu trūkumu, kas apliecinātu pieteicējas paskaidrojumus.

[8] Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka nav pamata apgabaltiesas sprieduma atcelšanai, un dienesta kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

**nosprieda**

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 23.februāra spriedumu pārsūdzētajā daļā, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.