Lietas Nr. A420677310
SKA-769/2015

S P R I E D U M S

Rīgā 2015.gada 8.jūnijā

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesnesis J.Neimanis

tiesnese V.Krūmiņa

tiesnese R.Vīduša

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „FBP Jēkabpils 1" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 24.maija lēmuma Nr.22.4.1/26585 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 18.februāra spriedumu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „FBP Jēkabpils 1" 2008.gadā noslēdza nelietota nekustamā īpašuma – zemes un ēku pirkuma līgumu ar SIA „Brēķu nami". SIA „Brēķu nami" izsniedza pieteicējai pavadzīmi, aprēķinot pirkuma cenai pievienotās vērtības nodokli. Pieteicēja atskaitīja samaksāto pievienotās vērtības nodokli priekšnodoklī.

[2] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa auditu. Dienests secināja, ka pieteicēja nebija tiesīga atskaitīt priekšnodoklī par nelietotu nekustamo īpašumu samaksāto pievienotās vērtības nodokli, tādēļ ar dienesta 2010.gada 24.maija lēmumu uzlika pienākumu pieteicējai maksāt pievienotās vērtības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli un aprēķināja soda naudu.

[3] Pieteicēja iesniedza pieteikumu par administratīvā akta atcelšanu un pienākuma uzlikšanu atmaksāt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli.

[4] Izskatot lietu apelācijas kārtībā, ar Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 18.februāra spriedumu pieteikums apmierināts daļā un atcelts lēmums daļā par soda naudas piemērošanu pieteicējai, bet pārējā daļā pieteikums noraidīts. Tiesas spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Priekšnodoklis ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa

rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Savukārt pamats nodokļa uzrādīšanai nodokļa rēķinā ir ar nodokli apliekams darījums. Ar nodokli apliekami darījumi ir norādīti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.pantā, savukārt likuma 6.pantā paredzēti izņēmumi no 2.panta regulējuma, tostarp paredzot, ka ar nodokli neapliek nekustamā īpašuma pārdošanu (izņemot nelietota nekustamā īpašuma pirmo pārdošanu). Konkrētajā gadījumā darījums, par kuru pieteicēja prasa atskaitīt priekšnodokli, ir nekustamā īpašuma pārdošana. Turklāt nepastāv likumā minētais izņēmuma gadījums (nelietota nekustamā īpašuma pirmā pārdošana), kad nekustamā īpašuma pārdošana tomēr ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Starp pusēm nav strīda par minēto apstākli. Tātad darbība, kas ir pamatā strīdus rēķina izrakstīšanai, nav apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Secīgi nav arī pamata atzīt pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo nepastāv pašas ar nodokli apliekamās darbības un strīdus rēķinā norādītā nodokļa summa nevar tikt uzskatīta par pievienotās vērtības nodokli, kas pieteicējai rada atskaitīšanas tiesības. Minētos apsvērumus apstiprina arī Eiropas Savienības Tiesas judikatūra pievienotās vērtības nodokļa jomā. Tiesa ir atzinusi, ka tiesības uz pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu attiecas tikai uz maksājamiem nodokļiem, t.i., uz nodokļiem, kas atbilst kādai ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai darbībai vai kas ir samaksāti tādēļ, ka tie ir bijuši jāmaksā. Tiesības uz atmaksāšanu neattiecas uz tādu pievienotās vērtības nodokli, kas ir maksājams tikai tādēļ, ka tas ir norādīts rēķinā (*sk. 1989.gada 13.decembra sprieduma lietā C-342/87 13. un 19.punktu*). Šo judikatūru Eiropas Savienības Tiesa apstiprināja arī vēlākos spriedumos (*sk. 2000.gada 19.septembra sprieduma lietā C-454/98 53.punktu, 2003.gada 6.novembra sprieduma apvienotajās lietās C-78/02 līdz C-80/02 50.punktu, 2007.gada 15.marta sprieduma lietā C-35/05 27.punktu*). Tiesa arī skaidri norādīja, ka gadījumā, ja pakalpojumi nav ar pievienotās vērtības nodokli apliekams objekts un par šādiem pakalpojumiem izrakstītajā rēķinā norādītās summas kļūdaini norādītas kā pievienotās vērtības nodoklis, rēķinā norādītā nodokļa summa nevar tikt klasificēta kā pievienotās vērtības nodoklis (*sk. 2003.gada 6.novembra sprieduma apvienotajās lietās C-78/02 līdz C-80/02 51.punktu*).

[4.2] Pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes princips nav piemērojams tādējādi, ka nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, kaut arī nav notikusi ar nodokli apliekama darbība un nodoklis nevienai no darījuma pusēm nav bijis jāmaksā. Apstāklis, ka rēķina izsniedzējs ir samaksājis budžetā rēķinā norādīto nodokli, pats par sevi nav pamats, lai rēķina saņēmējam rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tas tomēr ir pamats rēķina izsniedzējam atprasīt nepamatoti samaksāto summu no valsts budžeta, bet rēķina saņēmējam – vērsties pret rēķina izsniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksātās summas atmaksāšanu. Arī Eiropas Savienības Tiesa, vērtējot, vai kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmai, neitralitātes, efektivitātes un nediskriminācijas principam ir atbilstošs tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas pakalpojumu saņēmējam nedod tiesības prasīt pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu no nodokļu administrācijas, ja nodoklis nebija maksājams, ir atzinusi, ka tāda sistēma, kad pakalpojumu sniedzējs, kas nodokļu administrācijai ir kļūdaini samaksājis pievienotās vērtības nodokli, var pieprasīt tā atmaksāšanu, un, no otras puses, pakalpojumu saņēmējs var vērsties pret šo pakalpojumu sniedzēju ar civilprasību par nepamatoti samaksāto summu atmaksāšanu, atbilst neitralitātes un efektivitātes principiem. Šāda sistēma ļauj minētajam pakalpojumu saņēmējam, kas ir samaksājis nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins, panākt nepamatoti samaksātu summu atmaksāšanu (*sk. 2007.gada 15.marta sprieduma lietā C-35/05 39.punktu*).

[4.3] Konkrētajā gadījumā pieteicējai nevarēja rasties aizsargājama paļāvība atskaitīt priekšnodokli. Tiesību normas nosaka, ka priekšnodoklis ir atskaitāms tikai par apliekamu darījumu. Šādas tiesības nerada nodokļa rēķinā nepamatoti iekļauta nodokļa summa. Turklāt iestāde pieteicējai nav devusi nekāda veida apsolījumu attiecībā uz tiesībām atskaitīt priekšnodokli. SIA „Brēķu nami" un Valsts ieņēmumu dienesta sarakste, kā arī SIA „Brēķu nami" veiktā tematiskā pārbaude tiesiskās paļāvības principa kontekstā būtu apspriežama, izskatot lietu par SIA „Brēķu nami" veikto nodokļu uzrēķinu.

[4.4] Tiesai nav saistošs Finanšu ministrijas paustais viedoklis, ka konkrētajā gadījumā pieteicējai tomēr ir tiesības atskaitīt priekšnodokli. Šis viedoklis ir pretrunā tiesību normām un Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām. Turklāt, kā pamatoti norāda Valsts ieņēmumu dienests, ministrijas paustais viedoklis par to, ka konkrētajā situācijā nevajadzētu rasties zaudējumiem valsts budžetam, ir pārsteidzīgs.

[4.5] Rezumējot minēto, Valsts ieņēmumu dienests pamatoti koriģēja pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2009.gada jūniju, samazinot priekšnodokli par 323 999,99 latiem. Ņemot vērā šo korekciju, pieteicējai pamatoti papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 5083,22 lati, kā arī aprēķināta nokavējuma nauda 261,79 lati. Turklāt, tā kā veikto korekciju rezultātā pieteicējai 2009.gada jūnijā neveidojas pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, pieteikums noraidāms arī daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu – pārmaksas 318 916,77 latu apmērā atmaksu.

[4.6] Ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai uzlikts pienākums samaksāt pievienotās vērtības nodokļa soda naudu 159 458,39 latus (50 procenti no palielinātās no budžeta atmaksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas 318 916,77 latiem) un 2541,61 latu (50 procentu apmērā no samazinātās budžetā maksājamā nodokļa summas 5083,22 latiem). Lēmums šajā daļā pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un trešo daļu, kā arī 32.^{3}panta pirmo un trešo daļu. Augstākā tiesa, tulkojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, atzinusi, ka papildu nodokļa aprēķināšana un soda naudas piemērošana ir vērtējama atsevišķi. Papildu nodokļa summa (nolūkā, lai valsts budžetā tiktu iemaksāta pareizā nodokļa summa) ir aprēķināma arī tad, ja tiek konstatēta objektīva nepareizība nodokļa likmes piemērošanā, arī nepastāvot nodokļa maksātāja vainai. Savukārt soda nauda saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu piemērojama tikai gadījumos, ja konstatēta nodokļa maksātāja vaina (nodoms vai neuzmanība) likuma noteikumu neievērošanā, jo soda uzlikšana, nekonstatējot vainu vispār, pārkāpj samērīguma principu (*sal. sk. 2008.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-65/2008 9.punktu, 2008.gada 11.marta sprieduma lietā Nr.SKA-89/2008 10.punktu, 2008.gada 3.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-529/2008 15.punktu, 2012.gada 28.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-571/2012 14.punktu, 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-491/2013 16.punktu*). Ja konkrētās lietas apstākļi, kuri ir zināmi vai uz kuriem norāda pats nodokļu maksātājs, prasa soda naudas samazināšanu vai nepiemērošanu, piemēram, ja nodokļu maksātāja rīcība nav vainojama, ir pieļauta objektīva kļūda u.tml., iestādei un tiesai ir jāvērtē šie apstākļi un jāpārbauda, vai tiešām ir konstatējama nodokļu maksātāja vaina nodokļu likumu prasību pārkāpšanā. Ja vaina netiek konstatēta, nav pamata soda naudas piemērošanai (*sk. Augstākās tiesas 2008.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-65/2008 10.punktu*).

[4.7] Pieteicēja priekšnodokli deklarācijā uzrādīja, pamatojoties uz darījuma partnera izsniegtu rēķinu, kurā šī summa bija uzrādīta kā pievienotās vērtības nodoklis. Nodokļa rēķina izsniegšanas brīdī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta piektā daļa noteica, ka jebkura pievienotās vērtības nodokļa summa, kas samaksāta saskaņā ar nodokļa rēķinu, kura izsniedzējam nav tiesību tādu izsniegt, personai, kura ir izsniegusi rēķinu, šī summa jāiemaksā valsts budžetā. Savukārt likuma 35.panta otrā daļa noteica atbildību, ja persona nelikumīgi izsniedz nodokļa rēķinu un saņem nodokli, ko tai nav tiesību saņemt. Šādā gadījumā Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības nelikumīgi saņemtās nodokļa summas bezstrīdus kārtībā piedzīt valsts budžetā un iekasēt soda naudu 100 procentu apmērā no nelikumīgi saņemtās nodokļa summas. Šo normu mērķis ir novērst pievienotās vērtības nodokļa nelikumīgu pieprasīšanu darījumos, kuri atbilstoši likumam nav apliekami ar nodokli (*sal. sk. Augstākās tiesas 2013.gada 1.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-77/2013 8. un 9.punktu*). Tātad par nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas pamatotību ir atbildīgs tieši nodokļa rēķina izsniedzējs, kuram ne vien jāiemaksā valsts budžetā nelikumīgi saņemtā nodokļa summa, bet kuram arī var tikt piemērotas soda sankcijas nelikumīgi saņemtā nodokļa summas apmērā.

[4.8] Pieteicēja ir samaksājusi nodokļa rēķinā norādīto nodokļa summu SIA „Brēķu nami" un, paļaujoties uz nodokļa rēķina pareizību, šo summu kā priekšnodokli iekļāvusi savā pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā. Lietā nav konstatējami apstākļi, kas liecinātu, ka pieteicēja nav rīkojusies labticīgi. Pieteicējas rīcībā nav saskatāms nodoms izvairīties no nodokļu maksāšanas. Šādā situācijā, ņemot vērā iepriekš norādīto regulējumu par nodokļa rēķina izsniedzēja atbildību, apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējai noteiktās soda sankcijas ir nesamērīgas. Šādos apstākļos Lēmums ir atceļams daļā par pieteicējai noteikto soda naudu 162 000 latiem.

[5] Dienests iesniedzis kasācijas sūdzību par tiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Kasācijas sūdzība pamatota ar argumentu, ka tiesa nepareizi atzina, ka izskatāmajā lietā nav konstatējama pieteicējas vaina. Dienesta ieskatā, pieteicējas vaina ir konstatējama tajā apstāklī, ka pieteicēja pieļāva, ka 2008.gada 8.septembra rēķina un pavadzīmes vietā 2009.gada 17.jūnijā no īpašuma pārdevējas puses tika iesniegta precizēta pavadzīme, saskaņā ar kuru nekustamais īpašums tika pārdots kā nelietots, aprēķinot pievienotās vērtības nodokli. Ievērojot to, ka īpašums pirms tā pārdošanas pieteicējai bija nodots ekspluatācijā, nodots nomas lietošanā citai personai, nav pamats uzskatīt, ka pieteicēja nezināja, ka īpašums pirms tā pārdošanas ir lietots, un nezināja, ka neizpildās likuma prasības. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā un trešā daļa, kā arī 32.^{3}panta pirmā un trešā daļa nosaka konkrētas tiesiskās sekas, ja izpildās priekšnoteikumi. Šīs normas neparedz vērtēt soda samērību.

Motīvu daļa

[6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteic pienākumu nodokļu administrācijai aprēķināt un prasīt no nodokļu maksātāja nodokli, nokavējuma naudu un soda naudu, ja nodokļu maksātājs pretēji likumam nav izpildījis savas nodokļa maksāšanas saistības.

[7] Nepamatoti izmantojot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nodokļu maksātājs samazina nodokļa saistības apmēru, tādēļ šādā gadījumā nodokļu administrācijai jāaprēķina soda nauda. Soda naudas apmēru noteic likums. Vienlaikus nevar piekrist dienesta argumentam, ka tāpēc nav pamata vērtēt soda naudas samērīgumu. Atbilstoši Satversmes tiesas 2007.gada 28.februāra lēmumam lietā Nr.2006-41-01 samērīguma apvērumi pārdomājami arī tad, ja likumdevējs pats izdarījis samērīguma apsvērumus un noteicis obligātu tiesisko seku iestāšanos, tomēr tas izdarāms tikai netipiskos (un tādējādi ārkārtēji retos) gadījumos.

[8] Izskatāmajā lietā tiesa piešķīrusi nozīmi tam, ka pieteicēja saņēmusi rēķinu, kurā darījuma summa bija nepareizi aplikta ar pievienotās vērtības nodokli. Augstākā tiesa secina, ka no tiesību viedokļa šādiem apstākļiem nav nozīmes. Tieši pretēji, ja nodokļu maksātājs varētu attaisnot savu rīcību pret budžetu ar darījumu partnera nepareizu rēķinu, tas apdraudētu pievienotās vērtības nodokļa sistēmu kopumā. Nodokļu maksātājam ir jāpārliecinās, vai iegādājamā prece ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams objekts, pirms izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.^{1}panta pirmās daļas 2.punktu, 348.panta 2.punktu un 351.pantu, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 18.februāra spriedumu daļā, ar kuru atcelts Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 24.maija lēmums Nr.22.4.1/26585 daļā un šajā daļā nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnesis	J.Neimanis
Tiesnese	V.Krūmiņa
Tiesnese	R.Vīduša