ECLI:LV:AT:2017:1229.A420598612.2.S

Lieta Nr. A420598612

SKA?138/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2017.gada 29.decembrī

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Vēsma Kakste
tiesnesis Andris Guļāns
tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz /pers. B/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 29.oktobra lēmuma Nr. 22.4.7/87777 atcelšanu daļā, sakarā ar /pers. B/ kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 14.augusta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai /pers. B/ iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2009.gadu un pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2009., 2010. un 2011.gadu. Auditā konstatēts, ka pieteicēja veikusi saimniecisko darbību, atsavinot kokmateriālus no savā īpašumā esoša meža, bet nav samaksājusi iedzīvotāju ienākuma nodokli un nav reģistrējusies pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā un samaksājusi pievienotās vērtības nodokli. Attiecīgi pieteicējai papildu samaksai budžetā aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, pievienotās vērtības nodoklis, šo nodokļu nokavējuma nauda un soda nauda.

Administratīvais process dienestā noslēdzās ar 2012.gada 29.oktobra lēmumu Nr. 22.4.7/87777. Lēmumā secināts, ka pieteicējai nepamatoti aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis par 2010.gada ceturto ceturksni un 2011.gada pirmo, otro un trešo ceturksni, jo šajā laikā pieteicēja nebija reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā iestādes kļūdas dēļ, un šajā daļā sākotnējais lēmums atcelts. Pārējā daļā zemākas iestādes lēmums atstāts negrozīts.

Pieteicēja pārsūdzējusi tiesā minēto lēmumu daļā, kurā sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Administratīvā rajona tiesa ar 2014.gada 13.marta spriedumu pieteikumu noraidīja.

[3] Apgabaltiesa, izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, ar 2015.gada 14.augusta spriedumu izbeidza tiesvedību lietas daļā par dienesta lēmuma atcelšanu daļā par iedzīvotāju ienākuma nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, jo pieteicēja šajā daļā pieteikumu atsaukusi. Savukārt pieteikums daļā par dienesta lēmuma atcelšanu daļā par pievienotās vērtības nodokli, tā nokavējuma naudu un soda naudu noraidīts. Šajā daļā spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem (ievērojot pirmās instances tiesas argumentus, kuriem apgabaltiesa pievienojusies).

[4.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punkts (šeit un turpmāk tiesību normas redakcijā, kas bija spēkā laikā, kad pieteicējai radās nodokļa samaksas pienākums) noteica, ka saimnieciskā darbība ir jebkura sistemātiska darbība par atlīdzību, kas nav darba devēja izmaksāta darba samaksa vai cita atlīdzība darba ņēmējam, no kuras aprēķināmas valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas un iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Likuma 2.panta otrā daļa noteica, ka saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veiktie ar pievienotās vērtības nodokli apliekamie darījumi ir preču piegāde un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, arī pašpatēriņš.

Pieteicējas rīcībā 2010. un 2011.gadā ir konstatējamas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 6.punktā minētās saimnieciskās darbības pazīmes – sistemātiskums (pakāpeniski augošs darījumu skaits) un atlīdzības apjoms. Pieteicēja jau 2009.gadā guva ienākumus no kokmateriālu tirdzniecības un iepriekšējos gados bija reģistrējusi saimniecisko darbību. Pieteicējas veiktie darījumi atbilst saimnieciskajai darbībai arī Eiropas Savienības Tiesa spriedumā lietā C-263/11 sniegtajā izpratnē, proti, izvērtējot to, vai pieteicējas īpašumā esošā meža augļi tiek izmantoti, lai no īpašuma gūtu ilglaicīgus ienākumus.

[4.2] Pieteicēja uzskata, ka, tā kā likums „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" kopš 2010.gada 1.janvāra ienākuma gūšanu no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas nekvalificē kā saimniecisko darbību, pieteicējas darījumi tāpat jāvērtē arī kontekstā ar likumu „Par pievienotās vērtības nodokli".

No 2010.gada 1.janvāra likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta $1.^4$daļa paredzēja, ka fiziskās personas ienākumu gūšana no kapitāla un ienākuma gūšana no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas nav kvalificējama kā saimnieciskā darbība, ja izdevumi, kas saistīti ar šo ienākumu gūšanu, nav atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem. Tomēr minētais nenozīmē, ka likumdevējs paredzējis, ka ienākumu gūšana no kokmateriālu atsavināšanas nevar notikt saimnieciskās darbības ietvaros. Tādēļ vien, ka likumdevējs likumā „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" pieļāvis iespēju, ka ienākumi no kokmateriālu atsavināšanas var netikt uzskatīti par gūtiem saimnieciskajā darbībā, tādus pašus secinājumus nevar attiecināt, piemērojot likumu „Par pievienotās vērtības nodokli".

[4.3] Tā kā pieteicējas ar nodokli apliekamo darījumu kopējā vērtība 2010.gada aprīlī pārsniedza 10 000 latu, pieteicējai saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta $5.^4$daļu un $5.^3$daļu bija pienākums reģistrēties ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā.

Dienests paudis atšķirīgu nostāju jautājumā par pieteicējas reģistrāciju, taču iestāde pati savu kļūdu ir atzinusi un savu lēmumu attiecīgajā daļā atcēlusi.

[4.4] Pieteicēja ir lūgusi vērtēt sankciju samērīgumu, ievērojot Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 1.jūlija spriedumā lietā C-263/11 minēto, ka sankcijai par pienākuma reģistrēties ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā neievērošanu ir jāatbilst samērīguma principam un tās piemērošanas mērķis nav nodrošināt nodokļa iekasēšanu. Minētajā spriedumā izdarītie secinājumi ir attiecināmi uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešo daļu redakcijā, kas bija spēkā 2007.gadā un kas paredzēja soda naudu par nereģistrēšanos nodokļa maksātāju reģistrā. Savukārt pieteicējai ir aprēķināts nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, piekto un sesto daļu. Līdz ar to pieteicējai nav noteikta soda nauda par nereģistrēšanos ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, bet gan aprēķinam ir cits juridiskais pamatojums.

[4.5] Pieteicēja norāda, ka viņai pievienotās vērtības nodoklis nebūtu jāmaksā arī tad, ja viņa būtu reģistrējusies pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, jo nodokli par šiem darījumiem maksā kokmateriālu pircējs. Pieteicēja uzskata, ka tādējādi nav budžetā nesamaksātu summu par konkrētajām kravām.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.^{2}panta pirmā daļa paredzēja, ka pievienotās vērtības nodokli maksāt kokmateriālu saņēmējs. Taču tā pati norma noteica, ka saņēmējs nodokli budžetā maksā tad, ja gan kokmateriālu piegādātājs, gan saņēmējs ir reģistrēti dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas. Pamats nodokļa samaksai preces piegādātājam (parastā gadījumā) vai budžetam (kokmateriālu atsavināšanas gadījumā) ir preču piegādātāja izsniegts nodokļa rēķins. Ja preču piegādātājs nav reģistrēts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, tam saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta piekto daļu nebija tiesību izsniegt šādu rēķinu. Secīgi, ja preču saņēmējs nav saņēmis nodokļa rēķinu, tam nav tiesību saskaņā ar Ministru kabineta 2006.gada 19.decembra noteikumiem Nr.1028 „Pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtība darījumos ar kokmateriāliem" (turpmāk – noteikumi Nr. 1028) iesniegt nodokļa deklarāciju, aprēķināt nodokli un atskaitīt priekšnodokli.

Tādējādi nevar piekrist pieteicējai, ka budžets neko nav zaudējis. Pieteicējas rīcības rezultātā, nereģistrējoties ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā un līdz ar to neizsniedzot nodokļa rēķinu, nodokli budžetā nav samaksājis kokmateriālu saņēmējs.

[4.6] Sākotnējā lēmuma 3.punktā ir noteikts pienākums */pers. C/* iemaksāt budžetā 7935,08 latus. Lēmumā, norādot neatbilstošu personas vārdu un uzvārdu, ir pieļauta pārrakstīšanās kļūda. Ir acīmredzams, ka lēmums ir adresēts pieteicējai – lēmumā neskaitāmas reizes figurē pieteicējas vārds un uzvārds, kā arī lēmumā norādītie aprēķinātie nodokļi saskan ar audita pārskatā norādīto. Novērtējot, vai ir pieļauta pārrakstīšanās kļūda, nav nozīmes burtu skaitam vārdos. Lai arī dienests šo kļūdu nepamatoti nav izlabojis, tas nav ietekmējis lēmuma tiesiskumu pēc būtības. No lēmuma ir objektīvi saprotams, kam lēmums ir adresēts un kurai personai uzlikts tiesiskais pienākums.

[5] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, kurā pieteikums noraidīts. Kasācijas sūdzībā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[5.1] Pieteicēja atzīst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju attiecībā uz nepieciešamību reģistrēties ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Pieteicēja apstrīdēja prasību reģistrēties, jo dienests pretrunīgi interpretēja saimnieciskās darbības jēdzienu.

[5.2] Pieteicēja atzīst, ka tai bija pienākums reģistrēties pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, bet kategoriski noraida secinājumu, ka tā būtu atbildīga arī par nesamaksātu pievienotās vērtības nodokli. Tiesa nav ņēmusi vērā, ka konkrētajā gadījumā valsts budžetam nevarēja tikt nodarīts zaudējums nesamaksāta nodokļa veidā. Kokmateriālu pircēji bija vairumtirgotāji un pievienotās vērtības nodokļa maksātāji. Tātad tiem atbilstoši noteikumiem Nr. 1028 nebija tiesību piegādāt kokmateriālus tālākajiem saņēmējiem, neaprēķinot pievienotās vērtības nodokli. Budžets varētu ciest zaudējumus tikai tad, ja pieteicēja būtu pārdevusi kokmateriālus mazumtirdzniecībā vai gala patērētājiem, vai pievienotās vērtības nodokļa nemaksātājiem. Pieteicēja arī nevarēja atskaitīt priekšnodokli vai pieprasīt nodokļa atmaksu, jo ir izvēlējusies maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli atbilstoši likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{4}daļai.

[5.3] Tiesa nepareizi interpretējusi Administratīvā procesa likuma 67.pantu. Sākotnējais lēmums nesatur adresātam uzlikto tiesisko pienākumu. Likums nenoteic, ka pieteicējai kādas administratīvā akta sastāvdaļas saturs pastarpināti jāsecina no audita pārskata aprēķiniem, salīdzinot un pārbaudot summas un tekstus.

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos un papildu paskaidrojumos kasācijas sūdzību neatzīst un norāda turpmāk minētos apsvērumus.

[6.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta 5.^{4}daļa neatstāj personai iespēju izvēlēties, vai nodokli maksāt vai nemaksāt no darījumu vērtības, kas pārsniedz 10 000 latu, bet gan uzliek attiecīgu pienākumu. Nesamaksājot nodokli no summas, kas pārsniedz minēto vērtību, pieteicēja ir radījusi valsts budžetam zaudējumus.

[6.2] Ja pieteicēja būtu reģistrējusies un veikusi arī citus darījumus (kurus neizmantotu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai), tad pieteicējai, arī neskatoties uz piemēroto apgriezto nodokļa maksāšanas kārtību, veidotos budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis neatskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[6.3] Tā kā pieteicēja darījumu veikšanas laikā nebija apliekama persona, preču saņēmējiem netika izsniegts pievienotās vērtības nodokļa rēķins, kurā būtu norādīts uz apgriezto nodokļa maksāšanas kārtību atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.^{2}pantam, un tādējādi preču saņēmējs neveica nodokļa samaksu. Ja preču saņēmējam nebūtu tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumu, jo preces netiktu izmantotas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, aprēķinātais nodoklis tiktu samaksāts budžetā. Arī tad, ja preču pircējs tiktu izslēgts no apliekamo personu reģistra un kokmateriāli būtu iegādāti, nepiemērojot pievienotās vērtības nodokli (ne parastajā, ne apgrieztajā kārtībā), nodoklis netiktu samaksāts budžetā, ievērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli 3.panta 8.^{3}daļas 1.punktu.

Motīvu daļa

[7] Kā izriet no kasācijas sūdzības, pieteicēja atzīst, ka viņai bija pienākums reģistrēties ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā (tātad par to lietā vairs nav strīda), bet nepiekrīt tam, ka viņa būtu atbildīga par pievienotās vērtības nodokļa samaksu. Pieteicējas ieskatā, budžetam nevarēja tikt nodarīts zaudējums nesamaksāta pievienotās vērtības nodokļa veidā sakarā ar to, ka pieteicēja nebija reģistrējusies ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā. Pirmkārt, pieteicējas ieskatā, ņemams vērā tas, ka kokmateriāli pārdoti citām ar nodokli apliekamām personām, kurām savukārt tālākie darījumi ar šiem kokmateriāliem būtu jāapliek ar nodokli, tātad nodoklis budžetā tiktu saņemts. Otrkārt, pieteicēja piešķir nozīmi tam, ka viņai konkrētajā gadījumā neradās tiesības atskaitīt priekšnodokli vai pieprasīt nodokļa atmaksu tādēļ, ka ir izvēlējusies maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{4}daļu.

Līdz ar to kasācijas kārtībā izvērtējams, vai tiesa pareizi secinājusi, ka pieteicējai bija ne tikai pienākums reģistrēties ar pievienotās vērtības nodokli

apliekamo personu reģistrā, bet ka pieteicējai arī jāsamaksā pievienotās vērtības nodoklis.

[8] Lietā nav strīda par to, ka pieteicējas veiktie darījumi bija apliekami ar pievienotās vērtības nodokli atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrās daļas 1.punktam, jo pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros piegādāja (pārdeva) preces (kokmateriālus) par atlīdzību. Tāpat lietā nav strīda par to, ka pieteicējai bija jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienestā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, tādējādi iegūstot ar pievienotās vērtības nodokli apliekamas personas statusu (apliekamas personas definīciju sk. likuma „Par pievienotās vērtības nodokli 1.panta 7.punktā).

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturto daļu apliekamā persona nodokļa rēķinu saskaņā ar šo pantu izraksta par jebkuru ar nodokli apliekamu preču piegādi vai pakalpojumu ne vēlāk kā 15 dienu laikā no darījuma dienas, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Atbilstoši minētā panta piektās daļas pirmajam teikumam nodokļa rēķinu drīkst izsniegt tikai apliekamā persona.

Tātad, ja pieteicēja būtu reģistrējusies apliekamo personu reģistrā un tādējādi kļuvusi par ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu personu, pieteicējai būtu pienākums izsniegt kokmateriālu saņēmējiem rēķinus ar pievienotās vērtības nodokli.

[9] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.^{2}pants noteica nodokļa piemērošanu ar kokmateriālu piegādi saistītajiem darījumiem.

Panta pirmā daļa noteica, ka pievienotās vērtības nodokli par šā panta otrajā daļā minēto kokmateriālu piegādi, ja kokmateriālu piegādātājs un kokmateriālu saņēmējs ir reģistrēti Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, budžetā maksā kokmateriālu saņēmējs, ievērojot šādus nosacījumus:

1) ar nodokli apliekamā persona no aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa kā priekšnodokli par iegādātajiem kokmateriāliem atskaita tikai to nodokli, kas norādīts kokmateriālu piegādātāja izrakstītajā nodokļa rēķinā, ja visi taksācijas periodā iegādātie kokmateriāli paredzēti savu apliekamo darījumu veikšanai. Šajā gadījumā pievienotās vērtības nodoklim par iegādātajiem kokmateriāliem nav jābūt samaksātam;

2) kokmateriālu piegādātājs un kokmateriālu saņēmējs, likumā noteiktajā kārtībā iesniedzot Valsts ieņēmumu dienestam pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par taksācijas periodu, iesniedz arī nodokļa deklarācijas pielikumu.

Pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.^{2}panta ceturto daļu, izdoti noteikumi Nr. 1028.

Noteikumu 3.punkts noteica: kokmateriālu piegādātājs un kokmateriālu saņēmējs, kā arī pakalpojumu sniedzējs un pakalpojumu saņēmējs, ja tas ir reģistrēts Valsts ieņēmumu dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, iesniedzot dienestā pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par taksācijas periodu, tai pievieno deklarācijas pielikumu PVN 6, kas noformēts atbilstoši šo noteikumu prasībām.

Minēto noteikumu 4.punkts noteica, ka apliekamā persona par kokmateriālu piegādi vai sniegto pakalpojumu izraksta pievienotās vērtības nodokļa rēķinu atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" prasībām.

Minēto noteikumu 5.punkts noteica, ka apliekamā persona piegādā kokmateriālus citai apliekamai personai, nodokli valsts budžetā maksā kokmateriālu saņēmējs šādā kārtībā:

1) samaksā kokmateriālu piegādātājam saņemto kokmateriālu vērtību, bet nodokļa rēķinā norādīto nodokli nemaksā (*5.1.apakšpunkts*);

2) kokmateriālu piegādātāja izrakstītajā nodokļa rēķinā norādīto nodokli iekļauj deklarācijas pielikumā PVN 6 kā aprēķināto nodokli (*5.2.apakšpunkts*).

[10] No minētajām normām izriet, ka uz kokmateriālu piegādes darījumiem attiecas t.s. reversā pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtība, proti, nodokli aprēķina (budžetā maksā) preces saņēmējs, nevis preces piegādātājs, kā tas ir parastā kārtībā. Tātad, ja pieteicēja atbilstoši tiesību normu prasībām būtu reģistrējusies ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, tai būtu pienākums izsniegt kokmateriālu saņēmējiem pievienotās vērtības nodokļa rēķinus, savukārt kokmateriālu saņēmējiem būtu pienākums aprēķināt pievienotās vērtības nodokli, samaksājot pieteicējai kokmateriālu vērtību un iekļaujot rēķinā norādīto nodokli deklarācijas pielikumā kā aprēķināto nodokli.

Tādējādi apgabaltiesa pamatoti secinājusi, ka pieteicējas nereģistrēšanās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā pēc būtības noved pie tā, ka kokmateriālu saņēmēji neaprēķināja (nesamaksāja) pievienotās vērtības nodokli.

[11] Pieteicēja kasācijas sūdzībā norāda, ka nodoklis budžetā varētu nenonākt tikai tādā gadījumā, ja pieteicēja būtu pārdevusi kokmateriālus mazumtirdzniecībā vai gala patērētājiem, vai pievienotās vērtības nodokļa nemaksātājiem, taču konkrētajā gadījumā kokmateriāli tika atsavināti apliekamām personām – vairumtirgotājiem, kuriem turpmākie darījumi ar kokmateriāliem būtu jāapliek ar pievienotās vērtības nodokli.

Nosakot pieteicējas atbildību saistībā ar nereģistrēšanos pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, nav nozīmes tam, vai kokmateriālu saņēmēji saviem turpmākajiem darījumiem ar kokmateriāliem (ja tādi darījumi būtu) piemēroja pievienotās vērtības nodokli. Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta otrās daļas 1. un 2.punktu saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veiktie ar pievienotās vērtības nodokli *apliekamie darījumi* ir preču piegāde un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, arī pašpatēriņš. Tātad ar pievienotās vērtības nodokli tiek aplikti darījumi, nevis preces vai pakalpojumi.

Pievienotās vērtības nodoklis ir netiešais nodoklis, proti, tas tiek iekasēts netiešā veidā, ievērojot likumā noteikto maksāšanas sistēmu. Nodokļu maksātājiem neveicot pienākumus, kas nodrošina šīs sistēmas funkcionēšanu, nodoklis par attiecīgu darījumu netiek aprēķināts. Apstāklim, kurā brīdī tas reāli būtu saņemams valsts budžetā, nav izšķirošas nozīmes. Tādējādi, piemēram, kokmateriālu piegādes darījumos, kuriem tiek piemērota apgrieztā nodokļa maksāšanas kārtība, ja pieteicējs nav reģistrējies kā apliekamā persona (nav izpildījis savu pienākumu kopējā nodokļa maksāšanas sistēmā), kokmateriālu saņēmējs arī nevar piemērot apgriezto nodokļa maksāšanas kārtību (*Augstākās tiesas 2013.gada 27.novembra sprieduma lietā Nr. SKA-430/2017 (A42650307) 12.punkts*).

Ievērojot minēto, iestādei un tiesai nebija jāņem vērā tas, vai un kā pievienotās vērtības nodoklis aprēķināts (būtu aprēķināms) par tiem darījumiem, kurus ar kokmateriāliem veikuši tie komersanti, kas kokmateriālus iegādājās no pieteicējas.

[12] Pieteicēja argumentu par to, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja nevarēja radīt budžetam zaudējumus, pamato arī ar to, ka ir izvēlējusies maksāt iedzīvotāju ienākuma nodokli saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{4}daļu.

Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.^{4}daļa noteica, ka fiziskās personas ienākuma gūšana no kapitāla un ienākuma gūšana no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas nav kvalificējama par saimniecisko darbību, ja izdevumi, kas saistīti ar šā ienākuma gūšanu, nav atzīti par saimnieciskās darbības izdevumiem. Kā redzams no pieteicējas argumentācijas tiesvedības gaitā, pieteicēja uzskata, ka, ja reiz pieteicējas darījumi nav kvalificējami kā saimnieciskā darbība minētās normas izpratnē, tad attiecīgie darījumi tāpat novērtējami arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" kontekstā.

Pirmās instances tiesa un apgabaltiesa kopumā pareizi secinājušas, ka tas, kā persona maksā iedzīvotāju ienākuma nodokli (proti, ne kā nodokli no

saimnieciskā darbībā gūtiem ienākumiem), neietekmē to tiesību un pienākumu apjomu pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Augstākā tiesa minēto tiesību normu kontekstā atzinusi, ka nav pareizi uzskatīt, ka, tā kā personas ienākumi saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[4]daļu nav gūti saimnieciskās darbības ietvaros, atzīstams, ka persona nav veikusi arī ar pievienotās vērtības nodokli apliekamus darījumus saimnieciskās darbības ietvaros. Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 11.panta 1.[4]daļa paredz fiziskas personas izvēles tiesības atzīt vai neatzīt izdevumus, kas saistīti ar normā minēto ienākumu gūšanu, par saimnieciskās darbības izdevumiem. Atkarībā no šīs izvēles ienākumi no fiziskās personas īpašumā esoša augoša meža atsavināšanas izciršanai un tajā iegūto kokmateriālu atsavināšanas tiek vai netiek uzskatīti par šīs personas ienākumiem no saimnieciskās darbības likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" izpratnē iedzīvotāju ienākuma nodokļa aprēķināšanas vajadzībām. No tiesību normām neizriet, ka minētā izvēle ietekmētu personas pienākumus pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas jomā (*Augstākās tiesas 2016.gada 27.maija sprieduma lietā Nr. SKA?240/2016 (A420359313) 7.punkts*).

Saimnieciskās darbības pazīmes pēc būtības neatšķiras atkarībā no nodokļa veida. Tiesu praksē sniegtās atziņas par saimnieciskās darbības pazīmēm saistībā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli ir piemērojamas arī attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli, ciktāl tās nav pretrunā ar likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteikto (*Augstākās tiesas 2016.gada 27.maija sprieduma lietā Nr. SKA?240/2016 (A420359313) 9.punkts*).

[13] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmo daļu atbildību par šā likuma pārkāpumiem nosaka šis likums un citi normatīvie akti.

Valsts ieņēmumu dienests lēmumā nodokļa samaksas pienākumu pamatojis ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu. Minētais pants noteic atbildību par budžetā iemaksājamās nodokļu summas samazināšanu. Panta pirmā daļa noteica: ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu audita rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Lai arī konkrētajā gadījumā pieteicēja nebija tā persona, kurai saskaņā ar likumu bija jāaprēķina (jāiemaksā budžetā) pievienotās vērtības nodoklis, dienests pamatoti piemērojis minēto normu, jo pieteicējas rīcība (nereģistrēšanās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā un rēķina ar pievienotās vērtības nodokli neizsniegšana kokmateriālu saņēmējiem) novedusi pie budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanas par konkrēto darījumu.

[14] Pieteicēja uzskata, ka, tā kā sākotnējā lēmuma nolemjošajā daļā nepareizi norādīts pieteicējas vārds un uzvārds (ir norādīts citas personas vārds un uzvārds), sākotnējais lēmums nesatur Administratīvā procesa likuma 67.panta otrās daļas 8.punktā minēto sastāvdaļu – adresātam uzlikto tiesisko pienākumu.

Pirmās instances tiesa un apgabaltiesa pareizi secinājušas, ka attiecībā uz pieteicējas vārdu un uzvārdu sākotnējā lēmuma nolemjošajā daļā ir pieļauta pārrakstīšanās kļūda un ka no lēmuma kopumā ir saprotams, kam lēmums ir adresēts, proti, tā adresāte ir pieteicēja. No lēmuma ir skaidrs, ka tā adresātam (pieteicējai) ir uzlikts tiesiskais pienākums samaksāt valsts budžetā noteiktu naudas summu – 7935,08 latus jeb auditā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, nodokļa nokavējuma naudu un soda naudu. Līdz ar to pieteicējas arguments, ka administratīvais akts nesatur visas Administratīvā procesa likuma 67.pantā minētās obligātās sastāvdaļas, nav pamatots.

[15] Apkopojot minēto, apgabaltiesas spriedums ir atstājams negrozīts, bet pieteicējas kasācijas sūdzība noraidāma.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2015.gada 14.augusta spriedumu, bet /pers. B/ kasācijas sūdzību noraidīt.
Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese V. Kakste

Tiesnesis A. Guļāns

Tiesnese V. Krūmiņa