N O R A K S T S

Lieta Nr.A42284905
Lietv. Nr.A2262-07/11

S P R I E D U M S
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2007.gada 18.decembrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese S.Ozola,

piedaloties pieteicējas– sabiedrības ar ierobežotu atbildību (SIA) „Tele2" pilnvarotajiem pārstāvjiem *A.E.* un *J.K.*,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim Raimondam Drabovicam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Tele2" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2005.gada 6.aprīļa lēmuma Nr.19/9266 atcelšanu daļā.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Lielo nodokļu maksātāju pārvalde no 2004.gada 13.maija līdz 2005.gada 2.februārim SIA „Tele2" (turpmāk arī – pieteicēja) cita starp pārbaudīja pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) par 2001. – 2002.gadu. Saskaņā ar VID Lielo nodokļu maksātāju pārvaldes direktores 2005.gada 2.februāra lēmumu Nr.9.2/145 attiecībā uz PVN nolemts papildus aprēķināt PVN Ls220 784,77 un soda naudu Ls219 101,19.

[2] Nepiekrītot VID Lielo nodokļu maksātāju pārvaldes direktores 2005.gada 2.februāra lēmumam Nr.9.2/145 pieteicēja to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram, lūdzot atcelt minēto lēmumu daļā par aprēķināto PVN Ls219 101,19 un soda naudu Ls219101,19 un par apliekamā ienākuma palielinājumu 2001.gadā par Ls9546 (Ls6170,86 + Ls3375) un 2002.gadā par Ls10 034 (Ls4363,8 + Ls5670), un samazināt pārbaudes rezultātā aprēķināto soda naudu saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{1}pantu.

SIA „Tele2" pēc būtības neapstrīdēja papildu aprēķināto pamatparāda palielinājumu Ls263,3, nokavējuma soda naudu Ls1420,28 iedzīvotāju ienākuma nodokli L3158,42 un soda naudu Ls3158,42, administrācijas izmaksu palielinājumu 2001.gadā par Ls3158, ka arī apliekamā ienākuma palielinājumu 2001. gadā par Ls2531 un 2002.gadā par Ls64669 (Ls62605 +Ls2064).

[3] Ar VID 2005.gada 6.aprīļa lēmumu Nr.19/9266 (turpmāk – pārsūdzētais Lēmums) attiecībā uz PVN atstāts negrozīts VID Lielo nodokļu maksātāju pārvaldes direktores 2005.gada 2.februāra lēmums Nr.9.2/145 un samazināta aprēķinātā PVN soda nauda par 70%, tas ir, par Ls153 370,83.

Pārsūdzētajā Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[3.1] Pārbaudes materiālos konstatēts, ka pieteicēja 2002.gadā bija noslēgusi līgumus ar nerezidentiem un veikusi tiem samaksu par licencēm, datorprogrammām, programmproduktu izstrādi, uzturēšanu un atjaunošanu, iekārtu remontiem un apkopi,

kā arī par datu apstrādi, informācijas sniegšanu, vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem.

Saskaņā ar likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturto daļu pieteicēja nebija sev izrakstījusi nodokļa rēķinu un nebija aprēķinājusi budžetā maksājamo PVN par no nerezidentiem saņemtajiem pakalpojumiem, kuru sniegšanas vieta saskaņā ar minētā likuma 4.panta septīto daļu ir iekšzeme.

VID Lielo nodokļu pārvalde saskaņā ar likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu papildu nomaksai budžetā par 2002.gadu pieteicējai aprēķināja PVN Ls 219 101,19 (par janvāri Ls 12357,12, februāri Ls 720,58, martu Ls 10816,31, aprīli Ls 37327,11, maiju Ls 2668,41, jūniju Ls 4007,99, jūliju Ls 20471,69, augustu Ls 17304,27 un, septembri Ls 15173,29, oktobri Ls 10953,08, novembri Ls 21544 un decembri Ls 65757,34) un soda naudu Ls219 101,19.

[3.2] Izvērtējot pārbaudes materiālus, sūdzībā minētos argumentus, VID ģenerāldirektors uzskata, ka pieteicēja nav ievērojusi likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturto daļu.

Likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 3.panta desmitajā daļā noteikts, ja ārvalstu fiziskā vai juridiskā persona, kura nav izveidojusi reģistrētu pastāvīgo pārstāvniecību Latvijas Republikā, iekšzemē sniedz vienu vai vairākus ar nodokli apliekamus pakalpojumus, tai šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā ir jāreģistrējas Valsts ieņēmumu dienestā kā apliekamai personai, jāaprēķina un jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis budžetā neatkarīgi no apliekamo pakalpojumu vērtības.

Minētā panta vienpadsmitajā daļā noteikts, ja šā panta desmitajā daļā minētā persona nav reģistrējusies kā apliekamā persona, pievienotās vērtības nodokli maksā tā apliekamā persona, kura nodrošina attiecīgo pakalpojumu sniegšanu iekšzemē, vai, ja tādas nav, - pakalpojumu saņēmējs, ja tas ir reģistrējies kā apliekamā persona.

Likuma 4.panta septītās daļas 1., 3. - 5. un 8.punktā noteikts, ka pakalpojuma saņēmēja juridiskā adrese vai pastāvīgā dzīvesvieta uzskatāma par pakalpojuma sniegšanas vietu šādiem pakalpojumiem:

- patentu, autortiesību, licenču, preču zīmju un līdzīgu tiesību piešķiršana, nodošana citu rīcībā un kontrolē;
- juridiskie (arī advokātu, notāru), grāmatvedības, revīzijas, konsultāciju, tulkošanas, ekspertīžu, inženieru, tirgus izpētes un vadības pakalpojumi, kā arī patentu valdes darbība;
- datu apstrāde;
- informācijas sniegšana, arī pieredzes apmaiņa;
- telekomunikāciju pakalpojumi.

Likuma ,.Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturtajā daļā noteikts 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 laika no darījuma brīža. Ja apliekamā persona saņem pakalpojumus no nereģistrētas ārvalstu personas un maksā nodokli budžetā kā pakalpojumu saņēmēja nodokļa rēķins izrakstāms septiņu dienu laikā pēc rēķina saņemšanas no pakalpojumu sniedzēja. Ja maksājumi tiek veikti saskaņā ar līgumu bez rēķina izrakstīšanas tad nodokļa rēķins izrakstāms maksājuma veikšanas brīdī.

[3.3] Pārbaudes materiālos minēts, ka pieteicēja 2002.gadā veikusi izmaksas nerezidentiem par licencēm, datorprogrammām, programmproduktu izstrādi, uzturēšanu un atjaunošanu, iekārtu remontiem un apkopi, kā arī par datu apstrādi, informācijas sniegšanu vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem.

Likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrajā daļā noteikts, ja nodokļa deklarācijā ir samazināta aprēķinātā 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 apmēra.

Tā kā saskaņā ar likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturto daļu pieteicēja nebija sev izrakstījusi nodokļa rēķinu un nebija aprēķinājusi budžetā maksājamo PVN par no nerezidentiem saņemtajiem pakalpojumiem, kuru sniegšanas vieta saskaņā ar minētā likuma 4.panta septīto daļu ir iekšzeme, tad VID ģenerāldirektors uzskata, ka VID Lielo nodokļu pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu papildu nomaksai budžetā par 2002.gadu pieteicējai aprēķināja PVN Ls219 101,19 un soda naudu Ls219 101,19.

[3.4] Attiecībā uz sūdzības iesniedzēja norādi, ka pārbaudes laikā vajadzēja par konstatēto pārkāpumu aprēķināt PVN soda naudu atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta devītajai daļai, VID ģenerāldirektors norāda, ka likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta devītajā daļā noteikts, ja apliekamā persona nav aprēķinājusi un nav maksājusi nodokli valsts budžetā saskaņā ar šā likuma 30. un 31.pantu, tā maksā soda naudu 10 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas.

Likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 30.pantā ir noteikta kārtība, kādā aprēķināms un maksājams nodoklis par preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā.

Savukārt minētā likuma 31.panta ir noteikta kārtība, kādā aprēķināms un maksājams nodoklis par pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā.

Tā kā likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 31.pantā ir noteikta kārtība, kāda aprēķināms un maksājams nodoklis par pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā un Latvijas Republika 2004.gada 1.maijā kļuva par Eiropas Savienības dalībvalsti, tad uz darījumiem, kurus pieteicēja bija veikusi 2002.gadā minētā likuma norma nav attiecināma.

[3.5] Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]pantā noteikts, ka nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātajā godprātīgumu. gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles [nodokļu revīzijas (audits) un pārbaudes] rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem, bet ne biežāk kā vienu reizi gadā.

Izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, VID ģenerāldirektors uzskata, ka PVN soda nauda Ls219 101,19 ir samazināma par 70%.

Pārbaudes rezultātā pieteicējai aprēķinātā PVN soda nauda Ls219101,19 samazināta par Ls153 370,83 (Ls219 101,19 x 70%).

[4] 2005.gada 5.maijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts SIA „Tele2" pieteikums par VID 2005.gada 6.aprīļa lēmuma Nr. 19/9266 atcelšanu daļā – atcelt VID 2005.gada 6.aprīļa lēmumu Nr.19/9266 daļā, ar kuru atstāts negrozīts VID Lielo nodokļu maksātāju pārvaldes direktores 2005.gada 2.februāra lēmums Nr.9.2/145 par papildus nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls219101,19 (tas ir, papildus nomaksai budžetā aprēķināto PVN bez pamatparāda palielinājuma naudas Ls263,30 un nokavējuma naudas Ls1420,28); un atcelt VID 2005.gada 6.aprļa lēmumu Nr.19/9266 daļā par pieteicējai aprēķinātās soda naudas samazināšanu par 70%, t.i., samazinot to no Ls 219101,19 par Ls 153370,83, un uzlikt par pienākumu VID atcelt aprēķināto soda naudu pilnā apmērā.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicēja nepiekrīt VID lēmumam un uzskata, ka lēmums uzlikt par pienākumu pieteicējai valsts budžetā papildus nomaksāt PVN ir nepamatots. Tāpat arī piemērotā soda nauda būtu atceļama pilnībā, jo pārkāpuma raksturs nav samērojams ar aprēķinātās soda naudas apmēru.

Pieteicēja nepiekrīt papildus nomaksai budžetā aprēķinātajam PVN, kā arī aprēķinātajai soda naudai, ne arī tās samazinājumam tikai par 70%. Pieteicēja savu

viedokli balsta uz tālāk minētajiem apsvērumiem.

[4.2] Pieteicēja savā sūdzībā par VID Lielo nodokļu maksātāju pārvaldes direktores 2005.gada 2.februāra lēmumu Nr. 9.2/145 par audita rezultātiem jau bija norādījusi uz šīs faktiskās situācijas specifiskajiem apstākļiem, kurus izvērtējot nevar atzīt, ka jebkādas soda naudas aprēķināšana būtu taisnīga un samērīga. Tāpat arī nebūtu pamatoti pieprasīt no pieteicējas papildus nomaksai budžetā aprēķinātā PVN nomaksu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 3.punkta nosacījumi paredz, ka VID reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt aprēķināto nodokļa summu, kas apliekamajai personai taksācijas periodā jāmaksā kā pakalpojuma saņēmējai saskaņā ar pašas izrakstītajiem nodokļa rēķiniem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Ņemot vērā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturtajā daļā un 10.panta pirmās daļas 3.punktā ietvertās normas, pieteicēja par saņemtajiem pakalpojumiem no ārvalstu personām, par kuriem bija jāizraksta rēķins PVN aprēķināšanas vajadzībām un jāaprēķina budžetā maksājamais PVN, vienlaicīgi bija tiesības aprēķināto PVN par saņemtajiem pakalpojumiem atskaitīt arī kā priekšnodokli.

Līdz ar to konkrētajā gadījumā pēc būtības nevar uzskatīt, ka pieteicēja ir samazinājusi aprēķināto budžetā maksājamo PVN vai palielinājusi no budžeta atmaksājamo PVN summu, jo pieteicēja PVN deklarācijās nav iekļāvusi aprēķināto PVN, taču vienlaicīgi nav arī atskaitījusi priekšnodokli par saņemtajiem pakalpojumiem un līdz ar to valsts budžetam nav nodarīti reāli zaudējumi.

[4.3] Pieteicēja uzskata, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.pantā ietverto normu mērķis ir radīt iespēju atgūt valsts budžetam nepamatoti nenomaksātos vai izkrāptos līdzekļus, kā arī piemērot likuma pārkāpējiem attiecīgus sodus. Pamatojoties tikai pēc gramatiskās interpretācijas, būtu secināms, ka VID ģenerāldirektors jau ir izvērtējis pārkāpuma būtību un attiecīgi samazinājis piemērojamo soda naudu par 70%.

Pieteicēja norāda uz Administratīvā procesa likuma 8.pantu, kur noteikts, ka iestādei un tiesai, piemērojot tiesību normas, ir jāizmanto tiesību normu interpretācijas pamatmetodes, lai sasniegtu taisnīgāko un lietderīgāko rezultātu.

Likumdevējs ir paredzējis pieteicējai tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt aprēķināto nodokļa summu, kas apliekamajai personai taksācijas periodā jāmaksā kā pakalpojuma saņēmējai saskaņā ar pašas izrakstītajiem nodokļa rēķiniem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Ja pieteicēja būtu izmantojusi šīs likumā paredzētās tiesības, tad atskaitāmais priekšnodoklis un saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturto daļu aprēķināmais un budžetā nomaksājamais PVN savstarpēji dzēstos, un pieteicējai faktiski valsts budžetā nekas nebūtu jānomaksā. Tādējādi ir secināms, ka valsts budžetam pēc būtības nav nodarīts nekāds kaitējums.

Līdz ar to, ievērojot likumdevēja mērķi, kurš iekļauts likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturtajā daļā, 10.panta pirmās daļas 3.punktā, kā arī 35.panta normās, ir izdarāms secinājums, ka VID nebija pamata ne papildus budžetā nomaksājamā PVN aprēķināšanai, nedz arī soda naudas aprēķināšanai.

Šāda rīcība neatbilst arī samērīguma principam, kas iekļauts Administratīvā procesa likuma 13.pantā. VID nav pietiekami apsvēris, vai soda naudas apmērs ir samērojams ar labumu, ko iegūs sabiedrība, ja pieteicēja nomaksās soda naudu situācijā, kur pēc būtības valsts budžetam netiktu nodarīti nekādi zaudējumi. Tāpat arī nav saskatāms tas būtiskais sabiedrības labums, kā arī VID rīcības leģitīmais mērķis, ko iespējams panākt, pieprasot no pieteicējas nomaksāt nodokli, kuru tai pēc būtības nebūtu jānomaksā, ja tā būtu izmantojusi savas likumdevēja paredzētās tiesības.

[4.4] Pieteicēja nepiekrīt arī VID ģenerāldirektora apgalvojumam, ka likuma „Par

pievienotās vērtības nodokli" 35.panta devītā daļa nav attiecināma uz pieteicējas 2002.gadā veiktajiem darījumiem. Šāds apgalvojums ir klajā pretrunā ar principu, kas nosaka, ka publiskajās tiesībās tiesību normām ir tūlītējs spēks. „Publiskajās tiesībās jaunā tiesību norma (šajā gadījumā minētā likuma 35.panta devītā daļa) parasti ir piemērojama apstākļiem, kuri radušies pirms, bet turpinās pēc jaunās tiesību normas spēkā stāšanās (ievadītiem jeb turpinātiem apstākļiem),..", (*skat. E. Kalniņš „Tiesību normas spēkā esamība un intertemporālā piemērojamība"// Likums un Tiesības, 2000, 2.sēj. Nr. 7(11), 219.lpp.*). Līdz ar to, nav pilnīgi nekāda pamata apgalvot, ka pieteicējas darījumiem nav piemērojams jaunākais regulējums, kas iekļauts likumā attiecībā uz sodiem.

[5] 2005.gada 31.maijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts VID paskaidrojums par SIA „Tele2" pieteikumu, norādot, ka pieteikumā norādītos argumentus un lūgumus, uzskata par nepamatotiem.

[5.1] VID norāda, ka nav saprotama pieteicēja nostāja un viedoklis par aprēķinātās soda naudas samazināšanu, jo, kā redzams no lietas materiāliem, pieteicēja, iesniedzot sūdzību VID ģenerāldirektoram, norādīto lūgumu neapmierināšanas gadījumā lūgusi samazināt attiecīgās aprēķinātās soda naudas par 70%, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33^1. panta nosacījumiem.

[5.2] Pārsūdzētajā Lēmumā ir norādīti tie konstatētie fakti un dokumenti, kuri kalpoja par pamatu norādītajiem VID secinājumiem, kā rezultātā tika papildus aprēķināti nodokļi un tiem pielīdzinātie maksājumi. VID savu nostāju un viedokli attiecībā par pieteicējas neizrakstītajiem rēķiniem un neaprēķināto budžetā maksājamo PVN par no nerezidentiem saņemtajiem pakalpojumiem nav mainījis.

Pārbaudē VID konstatēja, ka pieteicēja 2002.gadā veikusi izmaksas nerezidentiem par licencēm, datorprogrammām, programmproduktu izstrādi, uzturēšanu un atjaunošanu, iekārtu remontiem un apkopi, kā arī par datu apstrādi, informācijas sniegšanu, vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem.

Pieteicēja nebija sev izrakstījusi nodokļa rēķinu un nebija aprēķinājusi budžetā maksājamo PVN par no nerezidentiem saņemtajiem pakalpojumiem, kuru sniegšanas vieta saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 4.panta septīto dalu ir iekšzeme.

Kā redzams no lietas materiāliem un pieteikuma noradītā, pieteicēja to, ka saņemto pakalpojumu sniegšanas vieta ir iekšzeme, neapstrīd.

Tā kā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu noteikts, ja nodokļa deklarācijā ir samazināta aprēķināta 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, tad, ņemot vērā pārbaudē konstatēto, VID Lielo nodokļu pārvalde pamatoti papildu nomaksai budžetā par 2002.gadu pieteicējai aprēķināja PVN Ls219 101,19 un soda naudu Ls219 101,19.

Pamatojoties uz iepriekš izklāstītajiem lietas apstākļiem, VID uzskata, ka pieteikumā minētie argumenti ir nepamatoti un pretrunā ar lietā nodibinātajiem faktiem, līdz ar ko VID lūdz pieteikumu noraidīt, bet pārsūdzēto VID lēmumu daļā atstāt spēkā.

[6] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis prasījumu uzturēja un papildus pieteikumā ietvertajiem argumentiem paskaidroja, ka pieteicēja, veicot PVN deklarēšanu, „gājusi pa īsāko ceļu" nekā normatīvajos aktos noteikts. Pieteicējas darbības rezultāts ir tāds pats, ja pieteicēja būtu deklarējusi, bet pēc tam būtu prasījusi atskaitīt PVN maksājumus. Tādējādi pieteicēja uzskata, ka tā pēc būtības nav pārkāpusi likuma prasības un nodarījusi kaitējumu valsts budžetam. Pieteicēja vienīgi ir pieļāvusi kļūdu, deklarējot

šos maksājumus.

[7] Tiesas sēdē VID pārstāvis prasījumu neatzina un norādīja, ka pieteicēja pēc būtības atzīst, ka pieļāvusi kļūdu, jo netika izrakstīti rēķini, kurā būtu jāiekļauj PVN, tāpēc, lai pēc tam neprasītu atpakaļ atskaitīt PVN. VID pārstāvis paskaidroja, ka ir jāievēro likumā noteiktā kārtība un jāsamaksā nodoklis un pēc tam jāprasa to atskaitīt.

Motīvu daļa

[8] Tiesa, noklausoties administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus un pārbaudot lietas materiālus, atzīst, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[9] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmo daļu, tiesa, taisot spriedumu, pārbauda, vai administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus; vai administratīvais akts atbilst materiālo tiesību normām un vai administratīvā akta pamatojums attaisno adresātam uzlikto pienākumu vai tam piešķirtās, apstiprinātās vai noraidītās tiesības. Savukārt, panta otrā daļa noteic, ka tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai to pamatojumu, ko iestāde ietvērusi administratīvajā aktā.

[10] Pārbaudot to, vai pieņemot Lēmumu, ir ievēroti procesuālie un formālie priekšnoteikumi, tiesa būtiskus procesuālus pārkāpumus, kas varētu ietekmēt Lēmuma tiesiskumu un padarītu to par atceļamu, nekonstatē.

[11] Pārbaudot to, vai pārsūdzētais Lēmums atbilst materiālo tiesību normām un vai tā pamatojums attaisno pieteicējai uzlikto pienākumu, tiesa konstatē turpmāk minēto.

[11.1] Lietā nav strīds par to, ka pieteicēja, pamatojoties uz noslēgtajiem līgumiem ar nerezidentiem, 2002.gadā bija veikusi tiem samaksu par licencēm, datorprogrammām, programmproduktu izstrādi, uzturēšanu un atjaunošanu, iekārtu remontiem un apkopi, kā arī par datu apstrādi, informācijas sniegšanu, vadības un konsultatīvajiem pakalpojumiem. Lietā nav strīda, ka par iepriekšminētajiem pakalpojumiem netika izrakstīti nodokļu rēķini un nebija aprēķināts budžetā maksājamais PVN par saņemtajiem pakalpojumiem no nerezidentiem.

[11.2] Lietā pastāv strīds par to, vai pieteicējai pamatoti papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls219 101,19 apmērā (bez pamatparāda palielinājuma naudas Ls263,30 un nokavējuma naudas Ls1420,28) un par soda naudas Ls219 101,19 apmērā samazināšanu tikai par 70%. Tātad lietā ir strīds par to, vai pieteicējai bija pienākums maksāt PVN, ja pieteicējai bija arī tiesības atskaitīt priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas.

[12] Tiesa konstatē, ka Lēmums pieņemts, ievērojot šādus faktiskos un tiesiskos apstākļus:

[12.1] 2002.gadā pieteicēja, pamatojoties uz noslēgtajiem līgumiem, veikusi samaksu par nerezidentu sniegtajiem pakalpojumiem kopā par Ls1 217 228,83 (*lietas 13.-28.lapa*);

[12.2] Pieteicēja saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturto daļu iepriekš minētajiem pakalpojumiem nav piemērojusi un aprēķinājusi PVN (*lietas 28.lapa*);

[12.3] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrajai daļai pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls219 101,19 un soda nauda tādā pat apmērā

[13] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta ceturtā daļa (redakcijā, kas bija spēkā 2002.gadā - pieteicējas darījumu veikšanas laikā) 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.

Tiesa atzīst, ka VID pamatoti konstatējis, ko arī pieteicēja nenoliedz, ka par 2002.gadā no nerezidentiem saņemtajiem pakalpojumiem pieteicēja nebija izrakstījusi nodokļa rēķinus un veikusi PVN samaksu.

[14] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 3.punkta un 1.panta 9.punkta izriet vairāki priekšnoteikumi, lai persona varētu īstenot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkts noteic, priekšnodoklis ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta otro daļu pakalpojuma sniegšana ir notikusi, ja pakalpojums ir sniegts pasūtītājam un ir izrakstīts nodokļa rēķins vai atlīdzība par pakalpojumu ir saņemta pirms pakalpojuma sniegšanas. Šā paša likuma 10.panta pirmās daļas 3.punkts noteic, ka VID reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās summas atskaitīt aprēķināto nodokļa summu, kas apliekamajai personai taksācijas periodā jāmaksā kā pakalpojuma saņēmējai saskaņā ar pašas izrakstītajiem nodokļa rēķiniem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai (..).

Tiesa konstatē, ka no iepriekš citētajām tiesību normām (redakcijā, kas bija spēkā 2002.gadā - pieteicējas darījumu veikšanas laikā) izriet, ka priekšnodokli no budžetā maksājamās summas apliekamā persona, cita starp, drīkst atskaitīt tikai pēc nodokļa rēķina izrakstīšanas un nodokļa aprēķināšanas par taksācijas periodu.

[15] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 11.panta pirmo daļu apliekamā personai jāiesniedz VID nodokļa deklarāciju ar nodokļa aprēķinu par taksācijas periodu 15 dienu laikā pēc taksācijas perioda beigām; savukārt 11.panta $5.^{1}$ daļa noteic, ka vienlaikus ar nodokļa deklarāciju apliekamā persona iesniedz VID pārskatu par priekšnodokļa summām, kas iekļautas nodokļa deklarācijā par attiecīgo taksācijas periodu.

Ņemot vērā iepriekš konstatēto [14] un atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 9.panta pirmajai daļai, ka nodokļa taksācijas periods ir viens kalendārais mēnesis, tiesa secina, ka katra mēneša PVN deklarācijā kā atskaitāmo priekšnodokli drīkst iekļaut tikai to nodokļu summu, kuru nodokļu maksātājs ir samaksājis attiecīgajā mēnesī.

Tādējādi budžetā maksājamās nodokļa summas neaprēķināšana ir atzīstama par nodokļu summas samazināšanu un atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrajai daļai (likuma redakcijā Lēmuma pieņemšanas brīdī) samazinātā nodokļa summa un soda naudas tās apmērā ir piedzenama par labu budžetam.

[16] Pieteicēja pieteikumā norādījusi, ka VID nepamatoti piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu, tādējādi nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 8.pantu un 13.pantu. Pieteicēja uzskata, ka attiecībā uz sodu bija jāpiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta devītā daļa.

Tiesa iepriekš minēto pieteicējas viedokli atzīst par nepamatotu turpmāk minēto apsvērumu dēļ.

[16.1] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta devītā daļa (*35.pants papildināts ar devīto daļu ar grozījumiem, kas izdarīti ar 20.12.2004. likumu)* noteic, ja apliekamā persona nav aprēķinājusi un nav maksājusi nodokli valsts budžetā saskaņā ar šā likuma 30. un 31.pantu, tā maksā soda naudu 10 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas. Savukārt 30. un 31.pants regulē kārtību, kādā aprēķināms un maksājams nodoklis par preču iegādi un pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā.

[16.2] Attiecībā uz materiālajām tiesību normām darbojas vispārējs tiesību princips, ka katra tiesiskā attiecība apspriežama pēc tām tiesību normām, kas bija spēkā tiesiskās attiecības rašanās, grozīšanas un izbeigšanās brīdī. Līdz ar to, izšķirot konkrēto jautājumu, ir ņemama vērā tā likuma redakcija, kas bija spēkā laikā, kad tika veikti darījumi (saņemti pakalpojumi) un kas pieteicējai uzlika noteiktus pienākumus.

[16.3] Tiesas ieskatā pieteicējas norāde uz tiesību normas intertemporālo piemērojamību, ka publiskajās tiesībās tiesību normām ir tūlītējs spēks, nav piemērojams konkrētajā gadījumā.

Tiesību teorijā ir atzīts, ka „publiskajās tiesībās jaunā tiesību norma parasti ir piemērojama tiem apstākļiem, kuri radušies pirms, bet turpinās pēc jaunās tiesību normas spēkā stāšanās (ievadītiem vai turpinātiem apstākļiem), respektīvi, jaunajai tiesību normai ir tūlītējs spēks. Protams, jaunajai tiesību normai ir uz priekšu vērsts spēks un tā piemērojama nākamiem apstākļiem. Līdz ar to pēc būtības vienīgi noteikumi par tiesību normas atpakaļvērstu spēku uzlūkojami kā izņēmums no šā pamatprincipa." (*sk. Kalniņš E. Tiesību normas spēkā esamība un intertemporālā piemērojamība. Likums un Tiesības, jūlijs, 2000, 219.lpp*.).

Tas izriet arī no likuma "Par likumu un citu Saeimas, Valsts prezidenta un Ministru kabineta pieņemto aktu izsludināšanas, publicēšanas, spēkā stāšanās kārtību un spēkā esamību" 9.pantā noteiktā, ka normatīvajiem aktiem nav atpakaļejoša spēka, izņemot likumā īpaši paredzētos gadījumus.

Kā to atzinis arī Administratīvo lietu departaments, konkrētajā gadījumā likuma normas jaunās redakcijas attiecināšana uz pagājušo laika periodu pieteicēju nostādītu priviliģētākā stāvoklī nekā tos nodokļu maksātājus, kas godprātīgi izpildīja attiecīgajā laika posmā spēkā esošās likuma normas. Šajā gadījumā jāņem vērā vispārējais taisnīguma princips, kas prasa, lai personas, kuras neievēro likumu, netiktu nostādītas priviliģētākā stāvoklī nekā tās, kuras likuma normas ievēroja (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta sprieduma lietā Nr. SKA-23/2006 13.punktu*).

Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst, ka VID Lēmumā piemēroja pareizas tiesību normas - tās, kas bija spēkā laikā, kad tika sniegti pakalpojumi un pamatoti atzina, ka [16.1] minētās tiesību normas nav attiecināmas uz darījumiem, kas notikuši 2002.gadā, kad Latvijas Republika vēl nebija Eiropas Savienības teritorija.

[16.4] Līdz ar to tiesa atzīst par nepamatotu pieteicējas argumentu, ka lietā bija piemērojamas tās materiālo tiesību normas, kas stājās spēkā pēc pakalpojumu saņemšanas. Pieteicējas norādītajās procesuālajās tiesību normās – Administratīvā procesa likuma 8. un 13.pantā - šāda tiesību normu piemērošanas kārtība nav ietverta.

[17] Priekšnoteikumi soda naudas neaprēķināšanai un nepiedzīšanai ietverti likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otrā daļā. Minētā norma noteic, 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. Nosacījumi soda naudas neaprēķināšanai

Lietā nav konstatēts, ka pieteicēja šos nosacījumus būtu izpildījusi, tādējādi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otrajā daļā noteiktā kārtība konkrētajā gadījumā nav piemērojama.

[18] Vērtējot to, vai VID, pieņemot Lēmumu, ir pareizi piemērojis soda naudu par papildus budžetā maksājamo PVN, tiesa konstatē, ka Lēmumā soda nauda piemērota, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otrā daļa (redakcijā, kas bija spēkā uz darījumiem 2002.gadā), noteica, 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 noteic, 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 pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otrā daļa redakcijā, kas bija spēkā uz 2005.gada 6.aprīļa lēmuma pieņemšanas dienu, noteica, ja nodokļa deklarācijā ir samazināta aprēķinātā 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.

Tiesa jau iepriekš konstatēja [16], ka attiecībā uz materiālajām tiesību normām darbojas vispārējs tiesību princips, ka katra tiesiskā attiecība apspriežama pēc tām tiesību normām, kas bija spēkā tiesiskās attiecības rašanās, grozīšanas un izbeigšanās brīdī.

Līdz ar to, VID attiecībā uz darījumiem, kas notikuši 2002.gadā bija jāpiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otrā daļa likuma redakcijā, kas bija spēkā šajā laika periodā.

Tomēr tiesa uzskata, ka VID kļūda, Lēmumā norādot uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu, nav būtiski ietekmējusi Lēmuma tiesiskumu, jo gan viena – piemērotā norma, gan arī otra – nepiemērotā norma, nosaka vienas un tās pašas tiesiskās sekas, proti, soda naudas aprēķināšanu 100% apmērā. Līdz ar to, ja arī tiktu piemērota pareizā tiesību norma, tas neizmainītu Lēmuma galarezultātu.

No iepriekš minētajām tiesību normām tiesa konstatē, ka pie noteiktu apstākļu konstatēšanas, VID ir jāaprēķina un jāpiedzen samazinātā nodokļa summa un soda nauda un šī norma neparedz nodokļu administrācijai rīcības brīvību.

[19] Tiesa uzskata, ka soda naudas piemērošanas vai nepiemērošanas nosacījumi ir skaidri definēti spriedumā minētajās tiesību normās [17; 18] , tādēļ tiesa atzīst, ka VID, lemjot par soda naudas piemērošanu vai nepiemērošanu, nevar iziet ārpus šiem ietvariem un piemērot atbrīvojumu no soda naudas uz citiem, normā neparedzētiem apstākļiem.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka apstākļi, ka pieteicēja nav izrakstījusi PVN rēķinus, tādējādi neizmantojot savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, nerada pamatu soda naudas nepiemērošanai.

[19] Augstākās tiesas Senāta Administratīvais departaments savos spriedumos vairāk kārt ir norādījis, ka soda naudas mērķis ir panākt, lai nodokļu maksātājs pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Tādējādi soda nauda ir paredzēta kā līdzeklis, kas nodrošina, lai valsts atbilstoši attiecīgajiem likumiem saņemtu nodokļus (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvais departamenta 2005.gada 14. janvāra sprieduma Nr.SKA-4 10. un 12. punktu, 2006.gada 7.novembra sprieduma Nr.SKA-410 9.punktu*).

Tiesa uzskata, ka soda mērķi var tikt sasniegti pie nosacījuma, ka sods ir taisnīgs un samērīgs.

Lai gan likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa paredz tikai konstantu soda sankcijas apmēru un neparedz iespēju nepiemērot sodu, soda lielumu ir iespējams diferencēt, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1] pantu, kas paredz iespēju noteiktām nodokļu administrācijas amatpersonām samazināt soda naudu apstrīdēšanas procesa laikā.

[20] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]pantam nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļa maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles [nodokļu revīzijas (audits) un pārbaudes] rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem, bet ne biežāk kā vienu reizi gadā.

No Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta judikatūras izriet, ka lēmums par soda naudas noteikšanu kā obligātais administratīvais akts ir atceļams tikai tādos gadījumos, ja tiesa konstatē, ka pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2006.gada 22.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-245 15.punktu, Augstākās tiesas Senāta 2006.gada 30.maija sprieduma lietā Nr.SKA-127 11.punktu*).

Ar pārsūdzēto Lēmumu pieteicējai aprēķinātā soda nauda samazināta par 70 procentiem (*lietas 62.lapa*).

No iepriekš minētā secināms, ka VID, pieņemot Lēmumu un samazinot pieteicējai aprēķināto soda naudu par 70 procentiem, – tātad maksimālajā apmērā, ir ievērojis Administratīvā procesa likuma 13.panta nostiprināto samērīguma principu.

Turklāt, kā izriet no lietas materiāliem, pieteicēja atzīst savas kļūdas, neizrakstot PVN rēķinus un neizmantojot savas likumā paredzētās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kā arī norādījusi, ka soda nauda būtu samazināma vismaz līdz 10 procentiem no nemaksāto nodokļu apmēra.

Tādējādi tiesa uzskata, ka VID pamatoti noteica papildu nomaksai valsts budžetā maksājamo PVN un soda naudu. Tiesa konstatētajos lietas apstākļos nesaskata acīmredzamu soda naudas nesamērību.

[21] Ņemot vērā iepriekšminētos apsvērumus, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienesta 2005.gada 6.aprīļa lēmuma Nr.19/9266 atcelšanai daļā nav pamata, bet pieteikums noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-252.pantu un 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Tele2" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2005.gada 6.aprīļa lēmuma Nr.19/9266 atcelšanu daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli Ls219101,19 un par pieteicējai aprēķinātās soda naudas samazināšanu par 70 procentiem.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā 20 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvajā rajona tiesā.

Spriedums sastādīts 2007.gada 18.decembrī.

Tiesnese (*paraksts*) S.Ozola

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas

tiesnese_____S.Ozola
Rīgā, 2007.gada 18.decembrī