Lietas Nr.A420312915
Lietas arhīva Nr. AA43-0435-17/13
ECLI:LV:ADAT:2017:0915.A420312915.1.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 15.septembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente S.Kanenberga,
tiesneses D.Makarova un A.Šteinberga

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „LC Mārupe" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 15.septembra lēmuma Nr.22.9/L-37189 atcelšanu, sakarā ar AS „LC Mārupe" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 8.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde 2015.gada 29.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.23.13/L-26481 par pievienotās vērtības nodokļa audita par 2015.gada 1.ceturksni veikšanu pieteicējai AS „LC Mārupe" no 2015.gada 4.augusta. Vienlaikus pieteicējai tika uzdots līdz 2015.gada 4.augustam sagatavot nodokļu auditam grāmatvedības reģistrus un attaisnojuma dokumentus par 2015.gada 1.ceturksni.

Pieteicēja 2015.gada 20.jūlijā elektroniski iesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas precizējumu par 2015.gada 1.ceturksni, kā rezultātā no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis samazinājās par 126 017,72 *euro*.

Dienesta Nodokļu pārvalde 2015.gada 4.augustā pieņēma lēmumu Nr.8.74.1/145149, ar kuru pieteicējai uzlikta soda nauda 6300,89 *euro*.

Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 15.septembra lēmumu Nr.22.9/L-37189 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā norādīts, ka pieteicēja strīdus pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju precizējumus iesniedza līdz audita uzsākšanas dienai. Līdz ar to pieteicēja izmatoja likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^2$panta pirmajā daļā noteiktās deklarāciju precizēšanas tiesības un samazināja deklarēto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli, par ko nodokļu auditā atbildība tiktu noteikta saskaņā ar minētā likuma 32.pantā paredzēto par nodokļu revīzijā konstatētā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra nepamatotu palielināšanu. Tādējādi pieteicējai pamatoti piemērota likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^2$panta otrajā daļā noteiktā atbildība. Turklāt Valsts ieņēmumu dienestam, nosakot soda naudu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^2$pantam, nav jāvērtē sabiedrības precizēto darījumu faktiskā esība un ekonomiskā būtība.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2015.gada 15.oktobrī saņemts pieteicējas pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti tālāk minētie argumenti.

[3.1] Soda nauda ir aprēķināma tikai tādā gadījumā, ja nodokļu maksātāja rīcība ir radījusi zaudējumus valsts budžetam nenomaksāto nodokļu veidā.

[3.2] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^2$pantā noteiktās sankcijas Valsts ieņēmumu dienests var pieņemt tikai attiecībā uz situācijām, kad ir bijusi samazināta budžetā samaksājamā nodokļa summa, nevis deklarācijā norādītā no budžeta atmaksājamā nodokļu summa (priekšnodoklis).

[3.3] Pievienotās vērtības nodokļa likums un likums „Par nodokļiem un nodevām" paredz, ka priekšnodokļa atskaitīšana ir nodokļu maksātāja tiesība – nodokļu maksātājs var šīs tiesības izmantot var arī atteikties no šo tiesību izmantošanas. Tas, ka nodokļu maksātājs atsakās no savu tiesību izmantošanas, nevar būt par pamatu soda sankciju piemērošanai. Savu tiesību izmantošana, kas pie tam arī nerada nekādas negatīvas sekas, nevar tikt sodīta no valsts puses.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 8.aprīļa spriedumu pieteikums noraidīts, pamatojoties uz tālāk minēto.

[4.1] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta pirmās daļas 6.punktu nodokļu maksātājiem ir tiesības

iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas labojumu vai precizējumu triju gadu laikā pēc konkrētajos likumos noteiktā maksāšanas termiņa, ja šajā laikā par konkrētajiem nodokļiem un attiecīgajiem taksācijas periodiem nav uzsākta vai veikta nodokļu revīzija (audits), nav beidzies šā likuma 23.panta 5.[1]daļā noteiktais deklarācijas precizējumu iesniegšanas termiņš vai šā likuma 23.panta 5.[2]daļā noteiktajā gadījumā nav pieņemts lēmums par nodokļu apmēra precizēšanu. Attiecībā uz valsts budžetā ieskaitāmiem nodokļu maksājumiem šajā punktā noteikto termiņa nokavējumu var atjaunot dienesta ģenerāldirektors, ja nodokļu maksātājs iesniedz iesniegumu par termiņā nesamaksāto nodokļu samaksu.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta pirmajai daļai nodokļu maksātājam ir tiesības precizēt iesniegtās nodokļu deklarācijas vai iesniegt iesniegumu ar lūgumu labot muitas deklarāciju un iemaksāt budžetā samazināto nodokļa summu un ar to saistīto nokavējuma naudu par periodu no minētās nodokļa summas maksāšanas termiņa, kas noteikts konkrētā nodokļa likumā, līdz samaksas dienai

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrajai daļai, ja nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas precizējumu vai iesniegumu ar lūgumu labot muitas deklarāciju iesniedz līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai pēc tam, kad saņēmis nodokļu administrācijas paziņojumu par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, papildus šā panta pirmajā daļā noteiktajiem maksājumiem nodokļu administrācija piemēro soda naudu piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas.

[4.2] Lietā nav strīda par to, ka pieteicējai bija tiesības iesniegt nodokļu deklarācijas labojumus vai precizējumus periodā, kad saņemts nodokļu administrācijas paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu. Nav strīda, ka pieteicēja šajā periodā iesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju precizējumus.

Pieteicēja nepiekrīt dienesta likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrās daļas interpretācijai un uzskata, ka konkrētajā gadījumā tā nepamatoti sodīta no valsts puses. Līdz ar to lietā noskaidrojams, kādos gadījumos dienestam ir tiesības piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrās daļas nosacījumus, un attiecīgi, vai šādi nosacījumi iestājās konkrētajā gadījumā.

[4.3] Vispirms veicama tiesību normas gramatiskā iztulkošana, kas nosaka tiesību normas iztulkošanas iespējamās robežas lietoto jēdzienu vārdiskās jēgas ietvaros. Ja pēc gramatiskās iztulkošanas ir palikušas vairākas tiesību normas iespējamās nozīmes, tad šī norma jāskata kopsakarā ar pārējām tiesību normām, kas var tālāk sašaurināt gramatiskās iztulkošanas pieļautās nozīmju alternatīvas. Ja arī tiesību normas tulkošana kopsakarā ar pārējām tiesību normām nenorāda uz vienīgo normas nozīmi, jānoskaidro, kādi ir bijuši normas radīšanas vēsturiskie apstākļi un mērķis (*Jānis Neimanis. Ievads tiesībās//Rīga: zv. adv. J.Neimanis, 2004, 157.lpp.*).

Konkrētajā gadījumā konstatējams, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrajā daļā viennozīmīgi un precīzi noteikta soda nauda pieci procenti par deklarāciju labojumiem, ja tie veikti periodā, kad saņemts nodokļu administrācijas paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai.

[4.4] Normas vārdiskais tvērums nesatur vairākas iespējamās tiesību normas nozīmes, norma ir izteikta skaidri un saprotami. Līdz ar to nav nepieciešams šo tiesību normu skatīt kopsakarā ar pārējām tiesību normām.

[4.5] Pamatots ir atbildētāja arguments, ka apstāklis, ka pieteicēja ar deklarāciju precizējumiem nav radījusi negatīvas sekas valsts budžetam, nekādā veidā neietekmē to, ka konkrētajā gadījumā ir piemērojama soda nauda noteiktajā apmērā. Kā jau secināts iepriekš, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrajā daļā nav noteikts, ka priekšnoteikums soda naudas piemērošanai būtu negatīvu seku esamība. Vienīgais priekšnoteikums ir fakts, ka deklarācijas labojumi iesniegti periodā, kad saņemts nodokļu administrācijas paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai.

[4.6] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrajā daļā ir noteikts konkrēts naudas soda apmērs, kāds piedzenams no nodokļu maksātāja. Tādējādi iestādei, konstatējot, ka ir iestājušies likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrajā daļā norādītie apstākļi, vairs nepastāv rīcības brīvība jautājumā par soda naudas piemērošanu un piemērojamā soda naudas apmēru. Līdz ar to, ja dienests konstatē, ka nodokļu maksātājs periodā, kad saņemts nodokļu administrācijas paziņojums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu, līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, iesniedzis deklarāciju labojumus, dienestam ir pienākums aprēķināt soda naudu piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas.

Tā kā izskatāmajā lietā nav strīda, ka ir iestājušies likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otrajā daļā norādītie apstākļi, dienests tiesiski un pamatoti pieteicējai uzlika soda naudu 5% apmērā (6300,89 *euro*) no samazinātās nodokļa summas (126 017,72 *euro*). Līdz ar to nav pamata lēmuma atcelšanai.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 8.aprīļa spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kura pamatota ar pieteikumā paustajiem apsvērumiem. Papildus pieteicēja apelācijas sūdzībā norādījusi, ka tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 17.pantu, nepielietojot dažādas tiesību normu tulkošanas metodes, tādējādi nepareizi tulkojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[2]panta otro daļu. Piemērojot tikai gramatisko iztulkošanas metodi, tiesa nav vērtējusi pieteicējas argumentus un nonākusi pie nepareiza sprieduma.

[6] Dienests paskaidrojumā par pieteicējas apelācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota un ir noraidāma.

[7] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu, lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[8] Rakstveida procesā pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu kopsakarā ar procesa dalībnieku sniegtajiem paskaidrojumiem un pieteikumā un apelācijas sūdzībā ietvertajiem argumentiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, piemērojusi atbilstošās tiesību normas un pareizi tās interpretējusi, pirmās instances tiesas izdarītie secinājumi ir pareizi un pietiekami, tādēļ apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai (*izņemot šā sprieduma 4.4.punktu*) un atkārtoti izvērstāku argumentu izklāstu nenorāda.

Atbildot uz pieteicējas apelācijas sūdzības argumentiem, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{2}panta otrā daļa noteic, ka nodokļu administrācija piemēro soda naudu piecu procentu apmērā no samazinātās nodokļa summas, ja nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas precizējumu vai iesniegumu ar lūgumu labot muitas deklarāciju iesniedz līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai pēc tam, kad saņēmis nodokļu administrācijas paziņojumu par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments līdzīgā lietā ir atzinis, ka norma noteic, ka soda naudu piemēro papildus samazinātā nodokļa summas maksājumam un ar to saistītajai nokavējuma naudai. Tādējādi nozīmīgs ir jēdziena „samazinātās nodokļa summas" saturs, jo pieteicēja uzsver, ka faktisks nodokļa summas samazinājums nav pastāvējis (sk. *Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2016.gada 14.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-1064/2016 8.punktu*).

[11] Tekstuāli norma paredz soda naudu piemērot, ja nodokļu maksātājs ir labojis deklarāciju un labojuma rezultātā izveidojies nodokļa parāds, kurš ir faktiski maksājams. Tādējādi atbilstoši tekstam pieteicējai ir taisnība, ka gadījumā, ja deklarācijas labošanas rezultātā neveidojas faktiski kārtojama nodokļa saistība, tad nav pamata piemērot soda naudu. Taču iegūtais interpretācijas rezultāts ir pārbaudāms arī ar citām tiesību normu interpretācijas metodēm (*turpat, 9.punkts*).

[12] Nodokļu maksātāja tiesības precizēt nodokļa deklarācijas starplaikā starp paziņojuma saņemšanu par audita uzsākšanu un audita uzsākšanas dienu un maksāt nelielu soda naudu no nesamaksātās nodokļa summas iekļautas likumā ar 2007.gada 1.janvāri. Šādas tiesības ieviestas ar mērķi samazināt nodokļu sodu bardzību, pieļaujot nodokļu maksātājam pašam labot kļūdu un padarot nodokļu samaksas sistēmu efektīvāku (elastīgāku).

Tolaik likuma 32.panta pirmā daļa vispārīgi noteica, ka soda nauda tiek noteikta par budžetā iemaksājamo nodokļu apmēra samazināšanu. Atbilstoši 32.panta otrajai, trešajai un ceturtajai daļai soda nauda tiek aprēķināta no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas. Soda nauda līdz pat 50 procentiem bija piemērojama arī tad, ja pārkāpumu konstatē auditā, ko veic pēc nodokļa maksātāja pārmaksas atmaksas pieprasījuma.

2013.gadā tiesiskais regulējums būtiski nav mainīts. Arī tagad 32.panta pirmā daļa vispārīgi noteic, ka soda nauda tiek noteikta par budžetā iemaksājamo nodokļu apmēra samazināšanu. 32.panta otrā daļa noteic, ka gadījumā, ja atklājas nodokļu pārkāpums, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu. Šajā gadījumā soda naudu uzliek 20 – 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra, taču, ja nodokļu maksātājs nav šo pārkāpumu izdarījis atkārtoti un ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju, tad soda naudu samazina līdz 10 – 20 procentu apmēram no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments no normas vēstures izpētes un sistēmas ar 32.pantu secināja, ka soda nauda bija piemērojama ne tikai, ja radies nodokļa parāds, bet arī tad, ja palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs (celti nepamatoti nodokļa prasījumi pret valsti). Soda naudas ir pietiekami apjomīgas. Savukārt 33.^{2}panta otrā daļa pieļauj šo soda naudu bardzību mazināt, ja pats nodokļu maksātājs vēl pirms audita uzsākšanas atzīst kļūdu un izlabo nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo nodokļa prasījumu. Tādējādi atbilstoši 33.^{2}panta otrās daļas mērķim un sistēmai ar 32.pantu soda naudas samazinājuma iespēja ir pieļauta arī tad, ja nepamatoti palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs. Šādā gadījumā soda naudas samazinātais apmērs aprēķināms no šī nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Pretējā gadījumā, ja to aprēķinātu formāli no nesamaksātās nodokļa summas, soda nauda nebūtu vispār un tad normai pazūd jelkāda saprātīga iedarbība. Tas ir pretēji efektivitātes principam, un šāds normas tulkojums ir noraidāms (*turpat, 10.punkts*).

[13] Likuma 33.^{2}panta trešā daļa noteic, ka nodokļu maksātājam līdz lēmumā par nodokļu revīzijas (audita) veikšanas nosacījumu maiņu norādītajam grāmatvedības uzskaites dokumentu iesniegšanas termiņam ir tiesības precizēt nodokļu deklarācijas par papildus pārbaudāmo periodu vai nodokli, vienlaikus iemaksājot budžetā šā panta pirmajā un otrajā daļā noteiktos maksājumus. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments atzina, ka ar noteikto maksājumu saprotams

samazinātā nodokļa summas maksājums un ar to saistītā nokavējuma nauda. Tātad norma pieprasa veikt faktiskas darbības nedeklarētās nodokļu saistības nokārtošanai. Tātad tā nav attiecināma uz situāciju, ja tiek labota deklarācija un tiek samazināts nepamatoti palielinātais no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs (*turpat, 11.punkts*).

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt AS „LC Mārupe" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 15.septembra lēmuma Nr.22.9/L-37189 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentā mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente S.Kanenberga

Tiesneses D.Makarova

A.Šteinberga