Lietas Nr. A420408113
Lietas arhīva Nr. A42-04081-13/17

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 14.decembrī

Administratīvā rajona tiesa

šādā sastāvā: tiesnese D.Makarova,

piedaloties pieteicējas SIA „RDZ Energy" pārstāvei /pers. C/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. D/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „RDZ Energy" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.jūnija lēmuma Nr.22.7/L-14202 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2011.gada 20.decembra līdz 2012.gada 28.decembrim (neieskaitot termiņu no 2012.gada 1.marta līdz 15.oktobrim) veica pieteicējai SIA „RDZ Energy" pievienotās vērtības nodokļa auditu par periodu no 2009.gada janvāra līdz 2011.gada jūlijam, uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2009. un 2010.gadu, akcīzes nodokļa auditu par periodu no 2009.gada janvāra līdz 2011gada jūlijam. Audita rezultātā ar Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu pirmās kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores 2012.gada 28.decembra lēmumu Nr.23.25/1575 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis Ls45 293,91, soda nauda Ls13 588,17 un nokavējuma nauda Ls11 006,42, pievienotās vērtības nodokļa soda naudaLs 141 711, akcīzes nodoklis Ls895,27, soda nauda Ls179,06 un nokavējuma nauda Ls157,07, uzņēmumu ienākuma nodoklis Ls24 205, soda nauda Ls7261,5 un nokavējuma nauda Ls2686,76, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par Ls3520,3 un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls704,06, kā arī samazināts 2010.gada uzņēmumu ienākuma nodoklis par Ls9515. (Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu pieteicējai galējā nomaksai budžetā noteiktā pievienotās vērtības nodokļa soda nauda ir Ls7146,12, uzņēmumu ienākuma nodokļa soda nauda ir Ls 630,75 un akcīzes nodokļa soda nauda ir Ls89,54 apmērā).

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam daļā par papildus nomaksai budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli un pievienotās vērtības nodokļa soda naudu, pieteicēja to apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektoram.

Ar Dienesta ģenerāldirektora p.i. 2013.gada 4.jūnija lēmumu Nr.22.7/L-14202 (turpmāk– pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem un apsvērumiem:

[1.1] Pieteicēja 2010.gada jūnija un jūlija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās ir deklarējusi preču (dīzeļdegvielas) piegādes Polijas uzņēmumam *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE",* darījumiem piemērojot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi. Darījumu apliecināšanai pārbaudei iesniegts pieteicējas un *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"* 2010.gada 10.jūnija pārdošanas līgums Nr.D/0074 par dīzeļdegvielas piegādi, administratīvie pavaddokumenti, rēķini (invoices) un starptautiskās pārvadājuma pavadzīmes (CMR). Dienesta ieskatā minētie dokumenti satur nepatiesu informāciju, jo nav konstatējama preču piegāde no Latvijas uz Poliju. Šādu secinājumu Dienests pamatojis ar Polijas un Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, atbilstoši kurai nedz pieteicējas sadarbības partneris, Polijas uzņēmums, nedz preču pārvadātāji – viens Lietuvas un divi Polijas uzņēmumi to reģistrētajās adresēs nav atrodami, to amatpersonas uz nodokļu administrācijas uzaicinājumiem neatsaucas, dokumentus pārbaudei neiesniedz, pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas neiesniedz. Tādējādi veikt pārbaudes šajos uzņēmumos nav iespējams, turklāt tie nav deklarējuši preču iegādi no Eiropas Savienības dalībvalstīm.

Dienests arī konstatējis, ka CMR nav preču saņēmēja apliecinājuma par preču saņemšanu. Tādējādi, ievērojot norādītos apstākļus, Dienests atzinis, ka pieteicēja nav veikusi preču piegādes Polijas uzņēmumam, līdz ar ko Dienests secinājis, ka pieteicēja atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.panta pirmajai daļai nebija tiesīga attiecīgajiem darījumiem piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi. Tā rezultātā Dienests attiecīgos darījumus aplicis ar pievienotās vērtības nodokļa 21 procentu likmi un secīgi aprēķinājis pieteicējai papildus budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu, kā arī

samazinājis no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa summu.

[1.2] Vienlaikus Dienests konstatēja, ka pieteicēja ir saņēmusi Dienesta atļauju īpašā pievienotās vērtības nodokļa režīma piemērošanai. Dienests arī konstatējis, ka 2010.gada decembrī un 2011.gada janvārī, februārī, martā, aprīlī, jūnijā un jūlijā pieteicēja iegādājās dīzeļdegvielu no ārvalstu uzņēmumiem GALAXY S.A, OILIMPEX INVESTMENT LI, EUROMIN S.A., DAXIN PETROLEUM PTE LTD. Tomēr, izlaižot preces brīvam apgrozījumam un piemērojot īpašo nodokļa režīmu saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" $12.^3$ panta pirmo daļu, pieteicēja minētos darījumus neuzrādīja attiecīgo taksācijas periodu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās.

Dienests konstatējis, ka līdz audita uzsākšanas dienai pieteicēja 2010.gada decembra, 2011.gada janvāra – aprīļa, jūnija un jūlija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas nav precizējusi, precizējumus pieteicēja iesniegusi audita pirmajā dienā. Līdz ar to Dienesta ieskatā pieteicējai pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešo daļu papildus nomaksai budžetā aprēķināta soda nauda Ls 141711 jeb 10 procentu apmērā no nodokļa deklarācijās nenorādītās nodokļa summas.

Dienests nepiekrīt pieteicējas viedoklim, ka par darījumu nedeklarēšanu piemērotā soda nauda nav samērīga ar pārkāpuma formālo būtību, jo darījumu nedeklarēšanas rezultātā zaudējumi valstij nav radīti.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta trešo daļu, nodokļu maksātāja pienākums ir iesniegt nodokļu administrācijai šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu un informatīvās deklarācijas rakstiskā vai elektroniskā veidā nodokļu normatīvajos aktos noteiktajos termiņos.

Iesniedzot pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, nodokļu maksātājs tajā norāda visu informāciju, kas nepieciešama, lai aprēķinātu iekasējamā nodokļa summu un atskaitāmā nodokļa summu, tajā skaitā, lai noteiktu to darījumu kopējo vērtību, uz ko attiecas aprēķināmais un atskaitāmais nodoklis, kā arī jebkuru no nodokļa atbrīvoto darījumu vērtību. Darījuma deklarēšana nodrošina nodokļu administrācijai iespējas īstenot tai ar likumu noteiktās kontroles funkcijas. Dalībvalstis veic attiecīgus pasākumus, lai nodrošinātu, ka personas, kuras ir atbildīgas par pievienotās vērtības nodokļa nomaksu un neveic uzņēmējdarbību attiecīgās valsts teritorijā, izpilda deklarēšanas pienākumus. Līdz ar to likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešajā daļā paredzētā atbildības piemērošana ir adekvāta un samērīga ar pārkāpuma būtību. Turklāt minētā likuma norma nepiešķir Dienestam tiesības nepiemērot to, konstatējot pārkāpumu darījumu deklarēšanā.

[2] Nepiekrītot pārsūdzētajam lēmumam, pieteicēja 2013.gada 25.jūnijā vērsās administratīvajā tiesā, lūdzot atcelt pārsūdzēto lēmumu šādu iemeslu dēļ:

[2.1] Pieteicējas ieskatā piemērotā pievienotās vērtības nodokļa soda nauda Ls 141711 apmērā nav samērīga ar pārkāpuma būtību, jo pārkāpuma rezultātā zaudējumi valstij nav radīti. Turklāt pieteicēja pirms audita uzsākšanas konstatēja neprecizitātes pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās un nekavējoties uzsāka to precizēšanu, iesniedzot precizējumus elektroniskajā deklarēšanas sistēmā 2011.gada 20.decembrī, taču tie netika pieņemti, norādot, ka audita periods ietver iesniegto precizēto dokumentu taksācijas periodu.

Ievērojot Administratīvā procesa likumā ietverto samērīguma principu un pamatojoties uz šī likuma 65.panta pirmo daļu, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts), kā arī Satversmes tiesas judikatūru, kurā atzīts, ka, izdodot obligāto administratīvo aktu, ir nepieciešams izdarīt lietderības apsvērumus un izvērtēt samērīgumu. Taču Dienests ir tikai formāli piemērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešajā daļā ietverot sankciju, nevērtējot lietas apstākļus kopsakarā ar samērīguma principu, tādējādi soda nauda noteikta, pārkāpjot samērīguma principu. Dienests nav ņēmis vērā, ka noteiktās soda naudas apmērs ir ievērojams, ka tas ir piemērots par grāmatvedības kļūdām, kā arī to, ka šis pārkāpums valsts budžetam zaudējumus nav nodarījis, jo nav ietekmējis budžetā maksājamā nodokļa apmēru.

Pieteicēja norādījusi, ka Dienests piemēroto summu uzskata par samērīgu arī tādēļ, ka Dienesta ieskatā deklarācijā (arī informatīvajā) ir jānorāda pareiza informācija, lai nodokļu administrācija varētu pildīt kontroles funkcijas. Pieteicēja uzskata, ka neprecizitāte pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas aizpildīšanā ir pielīdzināma informatīvas deklarācijas neiesniegšanai vai nepareizas informatīvas deklarācijas aizpildīšanai. Par šādu pārkāpumu pieteicējai būtu piemērojama Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa $159.^8$ panta sestās daļas sankcijā paredzētā soda nauda Ls 10 apmērā.

[2.2] Pieteicējas ieskatā ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējas darījumiem ar Polijas uzņēmumu *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"* nepamatoti piemērota pievienotās vērtības nodokļa 21 procenta likme. Šajā sakarā pieteicēja norādījusi, ka pieteicēja no akcīzes preču noliktavas „Torņi"/adrese/, nosūtīja dīzeļdegvielu atliktajā akcīzes nodokļa maksāšanas režīmā ar administratīvajiem pavaddokumentiem Polijas uzņēmumam *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"*. Pieteicēja apgalvo, ka kravas nosūtīšana saņēmējam noritēja veiksmīgi, un visi CMR pavaddokumenti, kā arī administratīvo pavaddokumentu 3.eksemplārs tika atgriezts pieteicējai. Preču piegādes vietas bija Baltchem S.A akcīzes preču noliktava Polijā, kas norādīta administratīvā pavaddokumenta 7.a ailē. Turklāt Dienests pēc administratīvo pavaddokumentu 3.eksemplāra saņemšanas tos ir apstiprinājis ar zīmogu. Pieteicēja dīzeļdegvielu ir nodevusi pārvadātājiem, savukārt pārvadātāji ir informējuši pieteicēju, ka dīzeļdegviela ir tikusi piegādāta atbilstošajās piegādes vietās. Līdz ar to pieteicējai nav šaubu, ka dīzeļdegviela ir šķērsojusi Latvijas valsts robežu un ir saņemta akcīzes preču noliktavās Polijā. Turklāt Dienests, apšaubot piegāžu sekmīgu veikšanu, ne audita pārskatā, ne pārsūdzētajā lēmumā nav ņēmis vērā to, ka pieteicēja uz attiecīgo akcīzes noliktavu minētajā laikā ir sūtījusi dīzeļdegvielu arī ar citiem pārvadātājiem, Dienests to nav apstrīdējis un nodokļu uzrēķinu nav veicis.

[3] Dienests tiesai iesniegtajā paskaidrojumā pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādīto argumentāciju.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, paskaidrojot, ka preču piegādi Polijas uzņēmumam apstiprina ne vien rēķini un CMR, bet arī administratīvo pavaddokumentu 3.eksepmlārs, kas ir apzīmogots ar Dienesta zīmogu. Pieteicējas ieskatā šis apstāklis ir būtisks. Pieteicējas pārstāve arī pauda viedokli, ka soda nauda sakarā ar darījumu nedeklarēšanu nav samērīga, tāpēc ir atceļama, jo zaudējumi budžetam nav nodarīti.

Dienesta pārstāve tiesas sēdē lūdza pieteikumu noraidīt, paskaidrojot, ka lietā noskaidroto apstākļu kopums ļauj apšaubīt preču piegādi Polijas uzņēmumam, pieteicēja šos apstākļus un Dienesta pierādījumus nav atspēkojusi. Dienesta pārstāves ieskatā pievienotās vērtības nodokļa soda nauda par preču importa darījumu nedeklarēšanu ir samērīga un atbilstoša, jo šādu darījumu nedeklarēšana liedz Dienestam kontroles funkciju izpildi.

Motīvu daļa

I

[5] Vispirms tiesa izvērtēs, vai ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai pamatoti samazināta ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtība 2010.gada jūnijā un jūlijā un vai tādējādi pamatoti aprēķināts papildus budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis Ls 45293,91, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa summa par Ls 3520,3. Minētos aprēķinus Dienests ir pamatojis ar to, ka pieteicēja nebija tiesīga piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi preču piegādēm Polijas uzņēmumam *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE",* jo preču piegāde šim uzņēmumam nav notikusi.

[6] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 32.punktā noteikts, ka preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā ir preču piegāde, ja preces no iekšzemes nosūta vai transportē uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti un šo preču nosūtīšanu vai transportēšanu nodrošina preču piegādātājs vai preču saņēmējs, vai trešā persona preču piegādātāja vai preču saņēmēja vārdā *(šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim)*.

Saskaņā ar minētā likuma 28.panta pirmo daļu apliekamās personas preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā piemēro nodokļa 0 procentu likmi, ja: 1) preču pavaddokumentos (to skaitā rēķinā) norādītais preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona ar derīgu reģistrācijas numuru šīs dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta dokumenti.

Minētie nosacījumi ir kumulatīvi, proti, tikai tad, ja pastāv abi norādītie kritēriji, ir tiesisks pamats pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanai. Tas nozīmē, ka pieteicējai, pretendējot uz pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, atbilstoši norādītajai tiesību normai ir pienākums apliecināt preču nosūtīšanu vai transportēšanu uz citu Eiropas Savienības valsti ar jebkuru transportēšanas dokumentu, kurā ir patiesa informācija par preču nosūtītāju vai preču transportētāju, kā arī par preču saņēmēju citā dalībvalstī, kurš ir apliecinājis, ka prece ir saņemta.

Minētais izriet arī no Ministru kabineta 2006.gada 14.novembra noteikumu Nr.933 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas kārtība" 336.punkta, kas noteic, lai apliecinātu nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu atbilstoši likuma 28.pantam, apliekamās personas rīcībā jābūt dokumentiem, kuri nepārprotami apliecina nodokļa 0procentu likmes piemērošanas pamatotību. Vienlaikus norādāms, ka ikvienam dokumentam ir jāsatur patiesa informācija, pretējā gadījumā, ja dokuments satur nepatiesu informāciju, tas nav atzīstams par grāmatvedības dokumentu, kas cita starpā izriet arī no likuma „Par grāmatvedību" 2.panta, kas noteic, ka grāmatvedības sniegtajai informācijai ir jābūt patiesai.

[7] Atbilstoši darījuma dokumentos norādītajam pieteicēja Polijas uzņēmumam *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"* piegādāja dīzeļdegvielu.

Pieteicēja uzskata, ka dīzeļdegvielas piegādi minētajam uzņēmumam apstiprina 2010.gada 10.jūnija pārdošanas līgums Nr.D/0074, kurā norādīts, ka pieteicēja kā pārdevēja pārdod, un pircējs jeb *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"* pērk dīzeļdegvielu, kā arī administratīvie pavaddokumenti, rēķini *(invoices)* un CMR. Pieteicēja arī uzskata, ka, tā kā minētie dokumenti ir noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām, tad ir neizprotams Dienesta apgalvojums par preču piegādes faktisko neesību.

Šajā sakarā visupirms norādāms, ka atbilstoši stabilai un konsekventai administratīvo tiesu judikatūrai darījuma attaisnojuma dokumenta esība ļauj pieņemt, ka darījums ir noticis jeb prece ir piegādāta/saņemta, taču minētais pieņēmums neizslēdz iespēju administratīvā procesa dalībniekam, proti, Dienestam to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina pretējo *(sk., piemēram, Senāta 2007.gada 4.aprīļa spriedumā lietā Nr.SKA-93/2007 un 2004.gada 7.septembra spriedumā lietā Nr.SKA-114/2004 paustās atziņas).* Nodokļu rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušajam darījumam, jo pretējs secinājums būtu pretrunā ar nodokļu tiesiskā regulējuma jēgu. Tādējādi tas vien, ka pieteicēja ir izrakstījusi normatīvajos aktos paredzētajām formālajām prasībām atbilstošus rēķinus par preču piegādi, *apriori* neapstiprina šajā rēķinā norādīto preču faktisko piegādi, ja lietā iegūtie pierādījumi liecina par pretējo. Tāpēc svarīga ir ne vien normatīvo aktu prasībām atbilstoša darījumu attaisnojuma dokumenta esība, bet arī šajā attaisnojuma dokumentā norādītās informācijas patiesums, tostarp, par darījumu faktisko esību. Tas izriet ne vien no jau iepriekš minētās likuma „Par grāmatvedību" 2.panta normas, bet arī no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmitās daļas, atbilstoši kurai darījumi ir jāvērtē ne tikai pēc juridiskās formas, bet arī pēc to ekonomiskās būtības.

[8] Dienests audita ietvaros pieprasīja informāciju Polijas nodokļu administrācijai, kas Dienestu informēja, ka uzņēmuma *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"* darījumus ar pieteicēju Polijas nodokļu administrācija apstiprināt nevar, jo Polijas uzņēmums nodokļu administrācijas uzaicinājumus atstāj bez ievērības, saimniecisko darbību neveic un nav iespējams konstatēt šā uzņēmuma faktisko darbības vietu, uzņēmuma dokumenti nodokļu administrācijai nav pieejami, uzņēmuma pārstāvji nav sasniedzami, attiecīgā taksācijas perioda pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas uzņēmums nav iesniedzis un nodokli nav aprēķinājis, kā arī valsts budžetā nav iemaksājis, kas nozīmē, ka darījumus ar pieteicēju nav deklarējis.

Vienlaikus no administratīvajiem pavaddokumentiem, CMR un *invoices (lietas 208. – 234.lapa)* izriet, ka dīzeļdegvielas pārvadājumus no pieteicējas akcīzes preču noliktavas „Torņi", /adrese/ Polijas uzņēmumam *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"* veica trīs uzņēmumi – Lietuvas uzņēmums *UAB „GRIFSKANA"*, Polijas uzņēmums *Sp.Z.O.O. „Bator"* un Polijas uzņēmums *Sp.Z.O.O. „DAT"*.

Dienests no Polijas nodokļu administrācijas un no Lietuvas nodokļu administrācijas ir pieprasījis un saņēmis informāciju arī attiecībā uz rēķinos norādītajiem preču pārvadātājiem. Tā, Lietuvas nodokļu administrācija informēja Dienestu, ka Lietuvas uzņēmums *UAB„GRIFSKANA"* noliedz dīzeļdegvielas pārvadājumus no Latvijas uz Poliju un apgalvo, ka ar preču pavaddokumentos minēto transportlīdzekli 2010.gada 30.jūnijā jeb pavaddokumentos norādītajos datumos preču pārvadājumi nav veikti. *UAB „GRIFSKANA"* arī apšauba uz CMR esošā zīmoga autentiskumu. Savukārt Polijas nodokļu administrācija informēja Dienestu, ka uzņēmums *Sp.Z.O.O. „Bator"* saimniecisko darbību deklarētajā adresē neveic, un Polijas Uzņēmumu reģistrs šo adresi kā uzņēmuma deklarēto adresi ir anulējis, uzņēmums deklarācijas neiesniedz un ar tā amatpersonām sazināties nav iespējams. Arī *Sp.Z.O.O. „DAT"* nodokļu administrācijai dokumentus neiesniedz un ar tā amatpersonām sazināties nav iespējams.

Tātad atbilstoši Polijas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai pieteicējas tiešais darījumu partneris, Polijas uzņēmums, darījumus ar pieteicēju nav deklarējis. Šis uzņēmums neiesniedz nodokļu administrācijai to pieprasītos dokumentus attiecīgo darījumu pārbaudei un salīdzināšanai. Arī preču pārvadātāji, Polijas uzņēmumi, kas norādīti CMR, dokumentus pārbaudei neiesniedz. Neviens no šiem uzņēmumiem arī nav atrodams to reģistrētajās adresēs un saimniecisko darbību neveic. Savukārt Lietuvas uzņēmums *UAB„GRIFSKANA"* preču pārvadāšanas faktu noliedz.

Izvērtējot pārbaudē konstatētos faktiskos apstākļus, katrs no minētajiem darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība *(sk. Senāta 2012.gada 31.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-250/2012 6.punktu)*.

Tātad kā pareizi atzinis Dienests, minēto apstākļu kopums dod pamatu apšaubīt pieteicējas izrakstītajos rēķinos norādītās informācijas patiesumu jeb preču faktisko piegādi. Pie šāda secinājuma tiesa nonāk, ievērojot arī nepilnības CMR. Tā, CMR nav pieteicējas darījumu partnera, Polijas uzņēmuma, *Sp.Z.O.O. „KORNET TRADE"* atzīmes par preču saņemšanu, CMR 24.ailē nav preču saņēmēja zīmoga un paraksta. Turklāt CMR 3.ailē nav arī norādīta konkrēta preču piegādes vieta, minēta vien Polija, Ļubļana un Polija, Ščecina, no kā nav iespējams identificēt konkrētu piegādes vietu, kā to pareizi secinājis Dienests.

[9] Tiesa piekrīt pieteicējas viedoklim, ka pieteicēja nevar uzņemties atbildību nedz par preču saņēmēja, nedz par preču pārvadātāju kā nodokļu maksātāju disciplīnas neievērošanu. Tomēr, kā tiesa atzina iepriekš, lietā noskaidroto apstākļu kopums ļauj apšaubīt darījumu faktisko esību. Turklāt Dienesta iegūtie pierādījumi, kas atzīstami par pieļaujamiem, nevar tikt atstāti bez ievērības. Tāpat jānorāda, ka, vērtējot darījumu ekonomisko būtību, nav iespējama pilnīga norobežošanās no rēķinos norādītajiem preču saņēmējiem jeb pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem, kā arī no preču pārvadātājiem, kas it kā ir uzņēmušies pieteicējas preču piegādi. Ja uzņēmums veic reālu saimniecisko darbību un saņem preces no cita uzņēmuma, tiesa neatrod objektīvu izskaidrojumu, kāpēc šim uzņēmumam būtu jāizvairās no preču saņemšanas deklarēšanas savos grāmatvedības dokumentos un attiecīgo pārskatu iesniegšanas nodokļu administrācijai. Tāpat tiesa neatrod objektīvu izskaidrojumu, kāpēc reālas saimnieciskās darbības veikšanas apstākļos būtu jāizvairās no kontakta ar nodokļu administrāciju, lai sniegtu tai paskaidrojumus par veiktajām preču iegādēm, turklāt tādām, par kurām nodoklis nav aprēķināms un maksājams valsts budžetā, kas nozīmē, ka nav konstatējams izskaidrojams iemesls sadarbības partnerim izvairīties no deklarāciju iesniegšanas.

[10] Pieteicēja uzskata, ka konkrētajā lietā būtiski ir ņemt vērā administratīvos pavaddokumentus jeb to 3.eksemplāru, kas pieteicējas ieskatā nepārprotami apstiprina preču nosūtīšanu no Latvijas un to saņemšanu Polijā.

Kā izriet no 1992.gada 11.septembra Komisijas Regulas (EEK) Nr.2719/92 par administratīvajiem pavaddokumentiem akcīzes precēm, transportējot tās akcīzes nodokļa atlikšanas režīmā (turpmāk – Regula Nr.2719/92) (kā tas ir izskatāmajā gadījumā), administratīvajam pavaddokumentam ir četri eksemplāri – 1.eksemplāru patur nosūtītājs, 2.eksemplāru patur saņēmējs, 3.eksemplārs tiek nosūtīts atpakaļ nosūtītajam, lai apstiprinātu transportēšanu, vajadzības gadījumā – ar saņēmēju dalībvalsts kompetentu iestāžu apliecinājumu vai vīzu, 4.eksemplāru preču saņēmējs nodod saņēmējas dalībvalsts kompetentajām iestādēm.

Pieteicēja ir iesniegusi administratīvā pavaddokumenta 3.eksemplāru, kas faktiski atbilstoši Regulai Nr.2719/92 un nacionālajām tiesībām (Ministru kabineta 2004.gada 30.marta noteikumiem Nr.215 „Akcīzes preču pavaddokumentu aprites un kontroles kārtība") būtu atzīstams par transportēšanas apstiprinājumu. Tomēr minētais dokuments, tāpat kā ikviens cits preču pavaddokuments jeb tajā norādītā informācija un tās patiesums ir pakļauts kontrolei un pārbaudei.

Pieteicēja, kā jau minēts, uzskata, ka atbilstoši šim dokumentam ir viennozīmīgi konstatējama preču kustība no vienas dalībvalsts (Latvijas) akcīzes noliktavas uz otras dalībvalsts (Polijas) akcīzes noliktavu. Tomēr, izvērtējot administratīvo pavaddokumentu 3.eksmplārā norādīto informāciju kopsakarā ar iepriekš konstatētajiem apstākļiem, tiesa šādam pieteicējas viedoklim konkrētajā lietā piekrist nevar. Pirmkārt, administratīvo pavaddokumentu 3.eksemplārā Cailē „Saņemšanas apliecinājums" nav Polijas kompetentās iestādes zīmoga. Otrkārt, C ailē nav norādīts arī preču saņēmēja vārds, ir tikai Polijas uzņēmuma nosaukums un

paraksts, taču paraksta atšifrējuma nav. Treškārt, administratīvo pavaddokumentu 3.eksemplāra 8.ailē „Nosūtīšanas vietas kompetentā iestāde" norādīts „Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes Saldus nodaļa", ir Dienesta zīmogs, datums, amatpersonas vārds, uzvārds un paraksts. Tomēr minētais zīmogs nav atzīstams par muitas iestādes zīmogu. Tādējādi šā zīmoga esība apstiprina vien to, ka uzņēmums ir izpildījis Ministru kabineta 2004.gada 30.marta noteikumu Nr.215 „Akcīzes preču pavaddokumentu aprites un kontroles kārtība" 56.punkta prasības, un Dienests ir saņēmis attiecīgo administratīvā pavaddokumenta eksemplāru. Taču šā zīmoga esība pretēji pieteicējas viedoklim neliecina par preču pārvietošanas procedūras izpildi, un neuzliek pieteicējai kādus pienākums, kā arī neatbrīvo pieteicēju no kādiem pienākumiem. Ceturtkārt, administratīvo pavaddokumentu 3.eksemplārs ir pretrunā ārvalstu nodokļu administrācijas sniegtajām ziņām, atbilstoši kurām administratīvo pavaddokumentu 3.eksemplārā norādītais preču saņēmējs akcīzes preci dokumentos norādītajās vietās (akcīzes preču noliktavās) savās uzskaites sistēmās nav deklarējis, šajās sistēmās nav veikti ieraksti par degvielas saņemšanu. Piektkārt, no Regulas Nr.2719/92 izriet, ka administratīvā pavaddokumenta 3.eksemplārs ir neatņemama administratīvā pavaddokumenta sastāvdaļa, tomēr no šīs regulas normām neizriet, ka nosūtītājas un arī saņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes ikvienā gadījumā, kad notiek preču nosūtīšana no vienas akcīzes preču noliktavas un preču saņemšana citā akcīzes preču noliktavā, fiziski piedalās pie preču pārbaudes jeb pie preču nosūtīšanas un saņemšanas. Minētais neizriet arī no nacionālajām normām. Tādējādi administratīvo pavaddokumentu 3.eksemplāra esība automātiski nenozīmē, ka Dienests ir apstiprinājis strīdus preču saņemšanu Polijas uzņēmumā, kā to uzskata pieteicēja.

[11] Apkopojot visu iepriekš minēto apstākļu kopumu, lai arī pieteicēja ir iesniegusi preču pavaddokumentus, tomēr tiesa piekrīt Dienesta secinājumam, ka lietā nav gūts apstiprinājums preču pavaddokumentos norādītajai informācijai jeb preču nosūtīšanas vai transportēšanas faktam no Latvijas uz Poliju. Turklāt tiesa lielāku ticamību piešķir nevis pieteicējas iesniegtajiem preču pavaddokumentiem, bet Dienesta iesniegtajai ārvalstu nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai divu iemeslu pēc. Pirmkārt, tāpēc, ka šī informācija iegūta 2010.gada 7.oktobra Padomes Regulas (ES) Nr.904/2010 par administratīvo sadarbību un krāpšanas apkarošanu pievienotās vērtības nodokļa jomā 7. un 15.pantā paredzētajā kārtībā. Tātad ārvalstu nodokļu administrācijas sniegtā informācija ir atzīstama par pieļaujamu pierādījumu, tostarp administratīvajā procesā, kas saistīts ar nodokļu tiesību pārkāpumiem. Arī administratīvo tiesu praksē konsekventi atzīts, ka tiesiskās sadarbības būtībai atbilst paļauties uz ārvalsts iestādes izsniegtiem dokumentiem vai apstiprinātām ziņām (*sal. Senāta rīcības sēdes 2010.gada 30.marta lēmuma lietā Nr.SKA-271/2010. 8.punktu, Senāta 2011.gada 24.marta spriedumu lietā Nr.SKA-53/2011 9.punkts*). Otrkārt, pieteicēja nav iesniegusi nekādus pierādījumus, kas apgāztu nodokļu administrācijas apgalvojumu, ka Polijas uzņēmums preces no pieteicējas nav saņēmis. Pieteicējas pierādīšanas pienākums *expressis verbis* noteikts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantā, tas izriet arī no Administratīvā procesa likuma 150.panta trešās daļas.

[12] Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē norādīja, ka pieteicēja ir darījusi visu, ko no tās saprātīgi var sagaidīt, lai apliecinātu preču piegādi no Latvijas uz Poliju rēķinos norādītajam uzņēmumam, tāpēc nav pamata liegt pieteicējai preču piegādēm uz Eiropas Savienību piemērot nodokļa 0 procentu likmi.

Šajā sakarā nepieciešams norādīt, ka atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas sniegtajām atziņām gadījumi, kad piemērojama nodokļa 0procentu likme, ir jāinterpretē šauri, ņemot vērā to, ka tie ir izņēmums no vispārējā principa, saskaņā ar kuru ar pievienotās vērtības nodokli tiek aplikti visi pakalpojumi, ko pret atlīdzību sniedz nodokļa maksātājs *(sal. Eiropas Kopienu tiesas 2004.gada 18.novembra sprieduma lietā Nr.C-284/03 „Beļģija pret Temco Europe SA" 17.punkts).* Tātad gadījumi, kādos tiek piemērota pievienotās vērtības nodokļa 0procentu likme, ir atzīstami par izņēmuma gadījumiem un atbilstoši vispārīgajiem pierādīšanas principiem tiesības uz izņēmumu jāpierāda tam, kas šo izņēmumu prasa *(sal. ģenerāladvokāta Poiares Maduro viedokļa, kas sniegts 2005.gada 7.aprīlī lietā Nr.C-446/03 „Marks Spencer plc v David Halsey", 81.punkts).* Tādējādi, tā kā pieteicēja izskatāmajā gadījumā ir piemērojusi izņēmuma tiesības, tad pieteicējai ir jānodrošina nepieciešamie pierādījumi par attiecīgo tiesību izmantošanas pamatotību, jo īpaši tad, ja Dienests ir ieguvis pierādījumus, kas liek apšaubīt pieteicēja tiesības piemērot pievienotās vērtības nodokļa 0procentu likmi *(sal. Senāta 2008.gada 8.maija sprieduma lietā Nr.SKA-159/2008 12.punkts).*

Kā minēts iepriekš, pieteicēja nav atspēkojusi Dienesta iegūtos pierādījumus, kas ir par pamatu pieteicējas uzrādīto preces piegāžu Polijas uzņēmumam apstrīdēšanai.

[13] Turklāt tiesa arī uzskata, ka pieteicējai vajadzēja zināt to, kam tā pārdod savu preci un līdz ar to pārliecināties, vai šis uzņēmums ir reāls. Tāpat pieteicējai vajadzēja pārliecināties par to, kam tā nodod preces transportēšanai. Taču nedz apstrīdēšanas iesniegumā, nedz pieteikumā nav norādīts uz apstākļiem, no kuriem būtu iespējams noskaidrot, kādā veidā pieteicēja atrada Polijas uzņēmumu, kā notika līguma parakstīšana, kā pieteicēja pārliecinājās par izvēlēto sadarbības partneri, nav arī norādīts, kas kā pārvadātājus izvēlējās attiecīgos Polijas un Lietuvas uzņēmumus, nav norādīts, kā tika atrasti šie uzņēmumi, kas pārstāvēja šos uzņēmumus un ar kādām personām pieteicēja komunicēja, kā notika kravas iekraušana u.tml. darījumus raksturojošos apstākļus. Tiesas ieskatā, ievērojot Dienesta administratīvā akta pamatojumu, pieteicējai bija jānorāda uz šiem apstākļiem, taču uz tiem pieteicēja nenorādīja arī tiesas sēdē. Tādējādi, ievērojot Dienesta konstatētos apstākļus, kā arī pieteicējas sniegto paskaidrojumu vispārīgumu, tiesa nekonstatē, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja būtu piegādājusi preci tieši rēķinos norādītajam Polijas uzņēmumam, kā arī atzīst, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka konkrētās preču piegādes Polijas uzņēmumam nav veiktas.

Savukārt sakarā ar pieteikumā minēto Dienesta nekonsekvento rīcību, citos gadījumos preču piegādes Polijas uzņēmumam atzīstot, norādāms, ka atbilstoši ārvalstu nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai citos gadījumos tika konstatētas nepilnības dokumentu noformēšanā jeb nepareizā preču piegādes adreses norādīšanā, tai pašā laikā tika konstatēta arī preču piegāde. Tāpēc šādos apstākļos Dienests atzinis, ka preču piegāde nepietiekamu pierādījumu dēļ nevar tikt apšaubīta.

[14] Rezumējot minēto, tiesa atzīst, ka Dienests pamatoti samazināja pieteicējas 2010.gada jūnija un jūlija pievienotās vērtības

nodokļa deklarācijā uzrādīto ar pievienotās vērtības nodokļa 0 procentu likmi apliekamo darījumu vērtību, tādējādi aprēķinot budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli Ls 45293,91 un samazinot no budžeta atmaksājamo nodokli par Ls 3520,3.

Pieteicējai minēto korekciju rezultātā ar pārsūdzēto lēmumu papildus nomaksai budžetā ir aprēķināta arī pievienotās vērtības nodokļa soda nauda kopsummā Ls14292,23, kā arī nokavējuma nauda Ls 11006,42.

Tiesa, ievērojot iepriekš izdarītos secinājumus, atzīst, ka pieteicējai soda nauda ir aprēķināta pamatoti, un tās apmērs ir atbilstošs pieteicējas izdarītajam pārkāpumam. Tiesa nekonstatē apstākļus, kas dotu pamatu pieteicējas atbrīvošanai no soda naudas samaksas. Arī nokavējuma nauda pieteicējai aprēķināta pareizi. Tāpēc tiesa, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā piemērotajām tiesību normām, atzīst par tiesisku un pamatotu pārsūdzēto lēmumu arī daļā, ar kuru pieteicējai aprēķināta papildus nomaksai budžetā noteiktā soda nauda un nokavējuma nauda.

II

[15] Pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu papildus nomaksai budžetā noteikta arī pievienotās vērtības nodokļa soda nauda Ls141711. Uzrēķins pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" $12.^3$ panta pirmo daļu un 35.panta trešo daļu.

Šā likuma $12.^3$ panta pirmā daļa noteic, ka, izlaižot preces brīvam apgrozījumam, apliekamā persona piemēro īpašo nodokļa režīmu preču importa darījumos, ja tā ir saņēmusi Dienesta atļauju. Savukārt šā likuma 35.panta trešā daļa noteic, ja apliekamā persona, ievedot preces, kas paredzētas apliekamo darījumu nodrošināšanai, piemēro īpašo nodokļa režīmu preču importa darījumos, bet, izlaižot preces brīvas apgrozījumam, nav uzrādījusi nodokļa summu atbilstošā taksācijas perioda nodokļa deklarācijā, tā maksā soda naudu 10 procentu apmērā no nodokļu deklarācijā nenorādītās nodokļa summas.

[16] Dienests 2010.gada 8.janvārī izsniedza pieteicējai atļauju īpašā pievienotās vērtības nodokļa režīma piemērošanai. Audita laikā Dienests konstatējis, ko pieteicēja neapstrīd, ka pieteicēja 2010.gada decembrī, 2011.gada janvārī – aprīlī, jūnijā un jūlijā iegādājās preces no ārvalstu uzņēmumiem, taču šos darījumus un par to aprēķināto pievienotās vērtības nodokli attiecīgo taksācijas periodu deklarācijās nenorādīja. Tādējādi pieteicējai atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešajai daļai tika piemērota soda nauda 10 procentu apmērā no nodokļu deklarācijā nenorādītās nodokļa summas. Noteiktās soda naudas apmērs –Ls 141711 – pieteicējas ieskatā ir nesamērīgs.

[17] Satversmes tiesa 2008.gada 3.aprīļa spriedumā lietā Nr.2007-23-01 norādījusi, ka valstij ir pienākums sabiedrības labklājības interesēs izveidot efektīvu nodokļu iekasēšanas sistēmu, taču vienlaicīgi valstij ir arī pienākums aizsargāt personas no nesamērīgiem sodiem, pat ja tie tiek piemēroti par nodokļu likumu pārkāpumiem (*sk. Satversmes tiesas sprieduma 7.punktu*). Tiesību normas, kas regulē atbildību par nodokļu likumu pārkāpumiem, lielākā mērā ir attiecināmas uz to valsts darbības jomu, kurā valsts īsteno soda piemērošanas funkciju. Nodokļu sistēmas un sodu sistēmas normatīvajā regulējumā darbojas atsevišķi principi (*turpat, 11.punkts*). Sodīšanas jomā valsts pienākums ir, cik vien to pieļauj regulējamo attiecību specifika, nodrošināt soda individualizāciju, proti, tā atbilstību izdarītajam pārkāpumam. Sodi par nodokļu likumu pārkāpšanu nedrīkst būt acīmredzami nesamērīgi ar mērķi, ko likumdevējs ar to palīdzību nodomājis sasniegt (*turpat*).

Attiecībā uz soda piemērošanu likumdevējam ir uzdevums panākt pēc iespējas lielāku tiesiskā regulējuma individualizāciju. Ikviens tiesību ierobežojums jāskata katra konkrētā gadījuma kontekstā, tomēr tas jādara, pamatojoties uz samērīguma principu (*turpat, 16.3.punkts*).

[18] Arī no Eiropas Cilvēktiesību tiesas un Eiropas Savienības Tiesas spriedumiem izriet, ka, uzliekot sodu par nodokļu normu pārkāpumiem, izdarāms individuāls izvērtējams gadījumā, ja sods ir pietiekami liels. Piemēram, Eiropas Cilvēktiesību tiesa 2009.gada 22.janvāra spriedumā lietā „*Bulves AD pret Bulgāriju*", skatot nodokļu sodu no īpašuma tiesību ierobežojuma viedokļa, norādīja, ka starp sodu un sabiedrības interesēm panākams taisnīgs līdzsvars (*sk. minētā sprieduma 70.-71.punktu*). Tāpat Eiropas Savienības Tiesa, piemēram, 2008.gada 21.februāra spriedumā lietā Nr.C-271/0620.punktā norādīja, ka, kaut arī par pamatotu tiek atzīts, ka dalībvalstu pieņemtie pasākumi tiek virzīti uz pēc iespējas efektīvāku valsts kases tiesību aizsargāšanu, tomēr tie nevar pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.

[19] Uz individualizāciju un piemērojamā soda mērķa vērtēšanu vairākkārt ir norādījis arī Senāts, uzsverot, ka labumam, ko sabiedrība iegūst ar ierobežojumiem, kas uzlikti adresātam, ir jābūt lielākam nekā viņa tiesību vai tiesisko interešu ierobežojumam. Senāta ieskatā nodokļu administrācijai, lemjot par soda sankciju piemērošanu konkrētajā gadījumā, ir būtiski apsvērt soda samērīgumu, ņemot vērā gan soda sankciju mērķi, gan konkrētās lietas apstākļus (*sk. Senāta 2006.gada 7.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-410/2006 10.2.punktu*).

Senāts arī atzinis, ka lēmums par soda naudas noteikšanu kā obligātais administratīvais akts ir atceļams gadījumos, ja tiesa konstatē, ka pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs (*sk. Senāta 2005.gada 11.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-292/2005 10.punktu, 2006.gada 30.maija sprieduma lietā Nr.SKA-127/2006 11.punktu, 2006.gada 22.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-245/2006 15.punktu*).

[20] Ievērojot minēto, lai arī atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta trešajai daļai Dienestam, konstatējot nodokļu maksātāja izdarītu pārkāpumu, ir pienākums izdod obligāto administratīvo aktu, piemērojot soda naudu, šis apstāklis nevar tikt atzīts par patstāvīgu pamatu soda naudas piemērošanai likumdevēja noteiktajā apmērā. Citiem vārdiem, arī šādā gadījumā gan iestādei, gan tiesai ir pienākums izdarīt lietderības apsvērumus, tostarp izvērtēt samērīgu principa ievērošanu.

[21] Kā redzams no pārsūdzētā lēmuma, Dienests lietderības apsvērumus ir izdarījis un tā rezultātā secinājis, ka pieteicējai piemērotais sods ir samērīgs un atbilstošs izdarītajam pārkāpumam. Šādu secinājumu Dienests pamatojis ar apstākli, ka precīza un savlaicīga veikto darījumu deklarēšana nodrošina Dienesta funkciju izpildi kontrolēt valstu starpā veiktos darījumus un pārbaudīt, vai ir pareizi uzskaitīta darījumu vērtība un vai tādējādi pareizi noteikts ar nodokli apliekamais objekts un budžetā iemaksājamais nodoklis.

Tiesa piekrīt Dienestam, ka darījumu savlaicīga un pilnīga deklarēšana nodrošina minēto Dienesta funkciju veiksmīgu izpildi. Vienlaikus tiesa nepiekrīt, ka konkrētajā gadījumā noteiktās soda naudas apmērs ir atzīstams par samērīgu un atbilstošu izdarītajam pārkāpumam. Šādu secinājumu tiesa pamato ar turpmāko.

[22] No iepriekš norādītās tiesu prakses izriet, ka soda apmērs nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams, lai sasniegtu soda mērķi. Soda mērķis ir, pirmkārt, nodrošināt nodokļu iekasēšanu, otrkārt, izvairīties no krāpšanas. Tiesa nekonstatē nedz vienu, nedz otru.

[22.1] Kā minēts iepriekš, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta 2. ^{1}daļai īpašajā nodokļu režīmā aprēķinātais nodoklis par preču importu norādāms tajā taksācijas perioda deklarācijā, kurā preces izlaistas brīvam apgrozījumam. Savukārt atbilstoši šā likuma 10.panta pirmās daļas 2.^{1} punktam tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt saskaņā ar īpašo nodokļa režīmu preču importa darījumos aprēķināto nodokļa summu par iekšzemē ievestajām precēm atbilstoši muitas deklarācijai.

Atbilstoši Ministru kabineta 2009.gada 22.decembra noteikumiem Nr.1640 „Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju" apliekamo nodokli par importētajām ar īpašu režīmu precēm reģistrētam nodokļu maksātājam ir jānorāda taksācijas perioda pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā. Vienlaikus, ja preces tiek izmantotas apliekamiem darījumiem, reģistrēts nodokļa maksātājs aprēķināto nodokli atskaita kā priekšnodokli.

No minētajām tiesību normām izriet, ka nodokļa summa, kas aprēķināta kā budžetā maksājamā summa (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta 2.^{1} daļa) ir vienāda ar priekšnodokļa summu jeb no budžeta atmaksājamā nodokļa summu (likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 2.^{1} punkts). Tātad nodokļa maksāšana notiek reversā kārtībā. Tas nozīmē, ka pieteicējai, uzrādot attiecīgos importa darījumus pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, budžetā maksājamais nodoklis faktiski neveidojas, neveidojas arī no budžeta atmaksājamais nodoklis (priekšnodoklis). Citiem vārdiem, pieteicējai konkrētajos apstākļos nerodas nedz nodokļa samaksas pienākums, nedz prasības tiesības pret valsti. Tātad pieteicējas importa darījumu nenorādīšana pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās valsts budžetu konkrētajā gadījumā nav ietekmējusi. Tas nozīmē, ka sabiedrības intereses nav skartas. Tādējādi apstākļos, kad sabiedrība nevar rēķināties ar to, ka kāds nodokļu maksātājs pārkāps nodokļu normatīvos aktus un tāpēc tam tiks piemērota nodokļa soda nauda, nav konstatējams sabiedrības labums, ko tā gūst, uzliekot pieteicējai soda naudu, nevis par rupjiem, būtiskiem un apzināti pieļautiem normatīvo aktu pārkāpumiem, bet par deklarācijās pieļautajām neprecizitātēm. Turpretim ir konstatējams pieteicējas būtisks aizskārums, jo aprēķinātās soda nauda apmērs ir ievērojams.

[22.2] Tiesa arī nekonstatē, ka pieteicēja importa darījumu neuzrādīšanu pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās būtu veikusi krāpniecības nolūkos. Pirmkārt, kā minēts iepriekš, pieteicēja fiskālu labumu darījuma nenorādīšanas rezultātā nav guvusi un principā nav varējusi tādu gūt. Otrkārt, nav strīda, ka visi darījumi, kas netika uzrādīti pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās, tika uzrādīti muitas deklarācijās, līdz ar ko pieteicēja minētos darījumus no valsts „nav slēpusi". Pastāvot šādiem apstākļiem, tiesa atzīst par ticamu pieteicējas paskaidrojumu, ka importa darījumi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās netika uzrādīti grāmatvedības kļūdas dēļ.

Šajā sakarā arī norādāms, ka gan Senāta, gan Eiropas Cilvēktiesību tiesas praksē vairākkārt atzīts, ja nodokļu maksātājs nodokļu likumu nav pārkāpis ar nodomu vai aiz neuzmanības (ja tam nevajadzēja un tas nevarēja paredzēt, ka nodokļu bāze ir uzrādīta nepareizi), soda naudas uzlikšana nesasniedz tās mērķi, tostarp nodrošināt, lai valsts atbilstoši attiecīgajiem likumiem saņemtu nodokļus (*sal.: Eiropas Cilvēktiesību tiesas sprieduma Janosevic v. Sweden (iesniegums No. 34619/97) 107. punkts*). Tiesas arī atzinušas, ka soda uzlikšana, nekonstatējot vainu vispār, pārkāpj proporcionalitātes principu. Kā minēts iepriekš, pieteicēja paskaidrojusi, ka deklarācijā pieļautās neprecizitātes, kas neietekmē budžetā maksājamā nodokļa apmēru, tika pieļautas grāmatvedības kļūdas dēļ, turklāt pieteicēja tās esot pamanījusi, veikusi nepieciešamos labojumus un 2011.gada 20.decembrī Dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā iesniegusi precizētās deklarācijas, taču sistēma tās atteikusies pieņemt, jo veicamā audita periods ietvēra iesniegto precizējumu taksācijas periodu. Lai arī minētie precizējumi tika iesniegti audita uzsākšanas dienā, tomēr tiesas ieskatā arī šis apstāklis raksturo pieteicējas rīcību ar mērķi labot un novērst grāmatvedībā konstatēto kļūdu.

[23] Ievērojot visu iepriekš norādīto apstākļu kopumu, kā arī soda naudas apmēru, pieteicējas izdarītā pārkāpuma būtību, raksturu un pārkāpuma sekas, tiesa pieteicējai piemēroto soda naudu Ls 141711 atzīst par nesamērīgu un neatbilstošu izdarītajam pārkāpumam. Taču, kā prasa tiesiskas valsts un tiesību normu saprātīgas piemērošanas princips, uzliktajam sodam ir jābūt samērīgam, ja tas tāds nav un tiesa pati nevar uzlikt samērīgu sodu, nesamērīgais sods ir atceļams. Tādā veidā tiesiskas valsts un tiesību normu saprātīgas piemērošanas princips tiek ievērots vairāk, nekā gadījumā, ja nesamērīgais sods tiek atstāts spēkā *(sk., piemēram, Senāta 2007.gada 14.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-241/2007 10.punktu).*

Pastāvot šādiem apstākļiem pieteikums daļā par papildus nomaksai budžetā noteiktās pievienotās vērtības nodokļa soda naudas Ls 141711 atcelšanu ir apmierināms.

[24] Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļā apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Tā kā pieteikums daļā tiek apmierināts, no atbildētāja, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, par labu pieteicējai piespriežama valsts nodeva divdesmit latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246. – 251.pantu un 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt daļā SIA „RDZ Energy" pieteikumu.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.jūnija lēmumu Nr.22.7/L-14202 daļā, ar kuru SIA „RDZ Energy" papildus nomaksai budžetā noteikta pievienotās vērtības nodokļa soda nauda Ls 141711.

Noraidīt pieteikumu pārējā daļā.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atmaksāt SIA „RDZ Energy" tās samaksāto valsts nodevu divdesmit latus.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese D.Makarova