NORAKSTS
Lieta Nr.A420742310
A761-12/6

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 27.martā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese E.Apīne,
piedaloties pieteicējas – sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Kurzemes projekts" – pilnvarotajam pārstāvim *I.D.*,
atbildētāja pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pilnvarotajam pārstāvim *H.S.*,
atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu sabiedrības ar ierobežotu atbildību (SIA) „Kurzemes projekts" pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 27.jūlija lēmuma Nr.22.4.1/38602 un Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 19.augusta lēmuma Nr.22.4.1/46679 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 27.jūlija lēmumu Nr.22.4.1/38602 „Par SIA „Kurzemes projekts" sūdzības izskatīšanu" (turpmāk arī – Lēmums) pieteicējai samazināta no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk arī – PVN) summa Ls 10569,66 un aprēķināta soda nauda Ls 5284,83 *(lietas I.sējums, 5.-7.lapa)*, atstājot negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu audita daļas galvenās nodokļu inspektores *S.I.* 2010.gada 18.maija lēmumu Nr.23.22/572 jeb sākotnējo lēmumu *(lietas I.sējums, 119.-120.lapa)*.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 19.augusta lēmumu Nr.22.4.1/42910 „Par SIA „Kurzemes projekts" sūdzības izskatīšanu" (turpmāk arī – Lēmums Nr.2) pieteicējai atteikta PVN pārmaksas atmaksa Ls 4000 par laika periodu no 2006.gada 1.decembra līdz 2009.gada 30.novembrim *(lietas II.sējums, 6.-7.lapa)*, atstājot negrozītu Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas nodokļu administrācijas direktora p.i. *L.P.* 2010.gada 19.jūnija lēmumu Nr.8.1.5/20196 „Par pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu un atteikumu" *(lietas II.sējums, 18.lapa)*. Ar minēto lēmumu Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk arī – VID) nolemj atmaksāt PVN Ls 503,67, Ls 2,15 novirzot valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu parāda segšanai, atmaksājot Ls 501,52 uz norēķinu kontu, bet neatmaksājot Ls 3496,33 saskaņā ar sākotnējo lēmumu par audita rezultātiem.

[2] Pieteikumā tiesai par Lēmuma atcelšanu pieteicēja norāda, ka Lēmums ir nepamatots un nelikumīgs. Auditori nepamatoti ir apvainojuši pieteicēju apmānā, kā arī nelikumīgi un nepamatoti interpretēja pieteicējas plānu un realizācijas gaitu. Pieteicēja joprojām realizē projektu savas saimnieciskās darbības ietvaros un tai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Tāpat pieteicēja norāda, ka iepriekš jau ir notikušas divas VID pārbaudes, kuros pārkāpumi nav atklāti.

2012.gada 27.februārī Administratīvajā tiesā saņemts lūgums par Lēmuma darbības apturēšanu *(lietas I.sējums, 109.lapa)*. Pieteicēja uzskata, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 185.panta pirmo daļu Lēmuma darbība ir apturēta un uz to neattiecas Administratīvā procesa likuma 185.panta ceturtā daļa, taču VID veic nepamatotu piedziņu, līdz ar ko Lēmuma darbība ir apturama.

[3] Pieteikumā tiesai par Lēmuma Nr.2 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu pieteicēja norāda, ka Lēmums Nr.2 ir nepamatots un nelikumīgs.

Pieteicēja uzskata, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.pantu VID vajadzēja veikt pārskaitījumu 30 dienu laikā no iesnieguma saņemšanas brīža. Paredzētajā termiņā VID veica tematisko pārbaudi un nekonstatēja nekādus pārkāpumus, taču Lēmumā Nr.2 nolemts neatmaksāt pieteicējai Ls 3496.33.

Pārsūdzamā lēmuma daļa nav likumīga un pamatota, jo pieņemta, balstoties uz strīdīgu sākotnējo lēmumu, kas bija pārsūdzēts. Tā kā tematiskās pārbaudes rezultāti bija pozitīvi, pieteicējai bija tiesības uz pārmaksas saņemšanu.

VID ģenerāldirektors Administratīvā procesa likumā neizskatīja pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, bet pēc termiņa atsūtīja Lēmumu Nr.2. Uz šo lēmumu pieteicēja nosūtīja paziņojumu, ka šādam lēmumam nav juridiska spēka. VID sniedza atbildi, bet lēmumu nemainīja.

Tā kā VID ģenerāldirektors nepamatoti atstāja spēkā zemākstāvošas instances lēmumu un neatspēkoja pieteicējas argumentus, pieteicēja lūdz Lēmumu Nr.2 atcelt un atzīt par nelikumīgu, atzīt kavēšanos Lēmuma Nr.2 izdošanā par nelikumīgu, kā arī noteikt VID pienākumu izmaksāt pieteicējai līgumsodu 0,08% apmērā par katru pārskaitījuma kavējuma dienu.

[4] 2010.gada 8.oktobrī Administratīvajā rajona tiesā saņemti VID (turpmāk arī – atbildētājs) rakstveida paskaidrojumi, kuros atbildētājs norāda, ka pieteikumu par Lēmuma atcelšanu uzskata par nepamatotu un noraidāmu *(lietas I.sējums, 11.lapa)*.

Atbildētājs paskaidro, ka pieteicējas iebildumi jau ir izvērtēti Lēmumā, tāpēc atkārtoti atbildētāja argumenti norādīti netiek.

2010.gada 22.oktobrī Administratīvajā rajona tiesā saņemti VID rakstveida paskaidrojumi, kuros atbildētājs norāda, ka pieteikumu par Lēmuma Nr.2 atcelšanu neatzīst *(lietas II.sējums, 15.-16.lapa)*.

Atbildētājs paskaidro, ka saskaņā ar lietas materiāliem pieteicēja 2009.gada 16.decembrī iesniedza pieprasījumu PVN pārmaksas atmaksai, kas izveidojusies par periodu no 2006.gada 1.decembra līdz 2009.gada 30.novembrim.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.punktu pārmaksāto nodokļu summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas un nodokļu administrēšanas pienākumu veikšanas. Savukārt atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta piektās daļas 1.punktam, ja konkrētā nodokļa likums paredz veikt nodokļu revīziju (auditu), lai atmaksātu pārmaksāto nodokli, nodokļa pārmaksa atmaksājama gadījumā, ja tās pamatotība apstiprinājusies nodokļu revīzijas (audita) rezultātā.

2010.gada 5.februārī VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietniece pieņēma lēmumu veikt pieteicējai PVN auditu par laika periodu no 2007.gada 1.marta līdz 2009.gada 30.novembrim. Audita laikā tika konstatēts, ka pieteicēja ir veikusi nepamatotus priekšnodokļa atskaitījumus, kā rezultātā tika pieņemts sākotnējais lēmums, proti, tika konstatēts, ka pieteicējai neveidojas nodokļa pārmaksa.

Tā kā pieteicējas norādītā pārmaksa audita laikā neapstiprinājās, VID nebija tiesiska pamata pieprasītās nodokļa pārmaksas atmaksai.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotais pārstāvis pieteikumu uzturēja uz tajā norādīto argumentu pamata, kā arī lūdza apturēt Lēmuma darbību. Papildus iesniedza arī rakstveida paskaidrojumus *(lietas III.sējums, 18.lapa)*.

Tiesas sēdē atbildētāja pārstāvis pieteikumu neatzina, atsaucoties uz Lēmumā un Lēmumā Nr.2, kā arī rakstveida paskaidrojumā norādīto. Papildus norādīja, ka administratīvā akta darbības apturēšanai nav pamata, jo Lēmums ir tiesisks, kā arī pieteicējai ir tiesības lūgt atlikt maksājumus vai sadalīt tos termiņos.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, uzklausot procesa dalībnieku paskaidrojumus un pārbaudot lietas materiālus, atzīst, ka pieteikums ir daļēji pamatots un daļēji apmierināms.

[7] No lietā esošajiem pierādījumiem tiesa konstatē, ka pieteicējai laika periodā no 2010.gada 22.februāra līdz 2010.gada 18.maijam ir veikts vienkāršs PVN audits par periodu no 2007.gada 1.marta līdz 2009.gada 30.novembrim *(lietas I.sējums, 18.-38.lapa, II.sējums, 26.-46.lapa)*.

Atbildētājs pamatoti atsaucas uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta piekto daļu, kas bija spēkā brīdī, kad pieteicēja vērsās ar iesniegumu par PVN pārmaksas atmaksu, un saturēja atsauci uz speciālo tiesību normu, proti, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.pantu, kas noteica, ka „pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz

2010.gada 30.jūnijam, atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas un nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas".

Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja iesniedza VID pieprasījumu par PVN pārmaksu, kas bija radusies līdz 2010.gada 30.jūnijam, sakarā ar ko arī tika veikti nodokļa administrēšanas pasākumi, tostarp, audits.

Tādējādi, ja atbildētājs konstatētu pieteicējas tiesības uz PVN pārmaksas atmaksu, tā būtu jāatmaksā pieteicējai pēc nodokļu revīzijas (audita) pabeigšanas. Savukārt, ja atbildētājs auditā konstatē, ka pieteicējai nav tiesību uz PVN pārmaksu, vai arī šāda pārmaksa nav izveidojusies, seko atteikums.

VID audita laikā ir konstatējis, ka pieticēja laika periodā no 2007.gada 1.marta līdz 2009.gada 30.novembrim atskaitījusi priekšnodokli Ls 11251,83 apmērā par būvprojekta izstrādi „Veikals-ofisa ēka" */adrese/*, Rīga par saņemtajiem topogrāfijas, vērtētāju, grāmatvedības, velokurjera un telekomunikāciju pakalpojumiem, kā arī veikusi vienu realizācijas darījumu ar SIA „Comtex".

Atbildētājs uzskata, ka pieteicēja nav veikusi ar nodokli apliekamus darījumus līdz audita pārskata sastādīšanas brīdim, kas būtu saistīti ar priekšnodokļa atskaitījumiem, kā arī pieteicēja nav saņēmusi būvatļauju un būvniecības darbi */adrese/*, Rīgā nav uzsākti un nomas līgums zemesgrāmatā nav reģistrēts, kā arī nav pierādījumu par to, ka projekts tiks realizēts, līdz ar to nav iestājušies likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītie apstākļi un pieteicējai nebija tiesību laika periodā no 2007.gada 1.marta līdz 2009.gada 30.novembrim atskaitīt priekšnodokli Ls 10569,66 apmērā.

Izskatāmajā lietā, tiesa pārbaudot lietas materiālus kopsakarā ar procesa dalībnieku paskaidrojumiem, atzīst, ka atbildētājs ir ievērojis tiesību normas un procesuālo kārtību, taču nav pareizi novērtējis faktiskos apstākļus, kā rezultātā nonācis pie kļūdaina secinājuma, kā rezultātā Lēmums nav atzīstams par tiesisku tālāk norādīto iemeslu dēļ.

[8] Pieteicējas veiktie priekšnodokļa atskaitījumi ir saistīti ar būvniecību, kā to noteic Būvniecības likuma 1.panta 12.punkts, proti, ar būvprojekta izstrādi „Veikals-ofisa ēka" */adrese/*, Rīgā.

Atbildētājs norāda, ka zemes gabals minētajā adresē pieteicējai nepieder, kā arī nav konstatējamas pieteicējas tiesības uz būvniecību (nav būvatļaujas) un nav pierādījumu par pieteicējas izdevumu attiecināmu uz tās saimniecisko darbību.

Tiesa Lēmumā ietvertajiem argumentiem nepiekrīt, jo saskaņā ar Būvniecības likuma 11.panta pirmo daļu „zemes gabalu var apbūvēt tā īpašnieks vai cita persona, kas noslēgusi līgumu ar attiecīgā zemes gabala īpašnieku".

Tādējādi būvniecības tiesību izpratnē būvniecības tiesības piemīt ne tikai zemes īpašniekam, bet arī citām personām, piemēram, nomniekam. Minētais atbilst arī Būvniecības likuma 3,panta pirmās daļas saturam, proti, „zemes gabalu drīkst

apbūvēt, ja tā apbūve tiek veikta saskaņā ar vietējās pašvaldības teritorijas plānojumu, detālplānojumu (ja tas nepieciešams saskaņā ar normatīvajiem aktiem) un šo plānojumu sastāvā esošajiem apbūves noteikumiem un, noslēdzot līgumu, apbūve ir saskaņota ar zemes gabala īpašnieku (ja apbūvi neveic zemes gabala īpašnieks)".

No lietā esošā un atbildētāja iesniegtā Rīgas pilsētas zemesgrāmatas nodalījuma Nr.*/nodalījuma numurs/* ir redzams, ka tajā reģistrēts nekustamais īpašums */adrese/*, Rīgā ar kadastra Nr.*/kadastra numurs/* un platību 2418 m^2 *(lietas I.sējums, 48.-49.lapa).* Īpašuma tiesības 2003.gada 4.jūnijā nostiprinātas *V.G.,* bet 2007.gada 28.augustā dāvinājuma ceļā ½ zemes gabala pārgājusi *A.G.* īpašumā, bet ½ zemes gabala – *V.K.* īpašumā. Savukārt 2009.gada 5.oktobrī viss īpašums reģistrēts kā *V.K.* piederošs.

Tātad lietā nav strīda par to, ka pieteicēja nekad nav bijusi zemes gabala īpašniece, tomēr tiesas ieskatā atbildētājs nepamatoti nav novērtējis pieteicējas iesniegto zemes gabala nomas līgumu starp *V.G.* un pieteicēju *(lietas I.sējums, 97.-101.lapa),* kas parakstīts 2005.gadā (bez datuma), kad zemes gabala vienīgā īpašniece bija *V.G.*, un ar kuru pieteicējai piešķirtas tiesības veikt tirdzniecības centra ēkas celtniecību un reģistrēt uzceltus objektus zemesgrāmatā kā patstāvīgus objektus *(skat. minētā līguma 1.2. un 1.5.punktus).*

Šāda kārtība pilnībā atbilst likuma Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un kārtību" 14.panta pirmās daļas 5.punktam par patstāvīgu īpašuma objektu izveidi, jo zemes īpašnieks pieteicējai ar nomas līgumu piešķīra gan tiesības uz būvniecību, gan arī nomas līguma termiņš pārsniedz desmit gadus.

Atbildot uz tiesas pieprasījumu, Rīgas pilsētas būvvalde 2012.gada 14.martā tiesai sniedza informāciju par būvniecību Rīgā, */adrese/ (lietas III.sējums, 10.-16.lapa).* Tiesai iesniegtajos pierādījumos, citastarp, ir arī zemes gabala nomas līgums, kas starp pieteicēju un zemes gabala īpašniekiem (*V.K.* un *A.G.*) noslēgts pēc īpašuma tiesību pārejas – 2007.gada 16.augustā un pēc sava satura apstiprina 2005.gada nomas līguma tiesības.

Tādējādi no minētajiem pierādījumiem ir secināms, ka pieteicējai bija visas tiesības izmantot zemes gabalu Rīgā, */adrese/* savā saimnieciskajā darbībā – veikala – ofisa vai arī tirdzniecības ēkas būvniecībā un atbildētāja viedoklis par pretējo nav pamatots ar pierādījumiem.

[9] Kā tiesa jau norādīja, tad saskaņā ar Būvniecības likuma 1.panta 12.punktu būvniecība ir gan ēkas projektēšana, gan būvdarbi, līdz ar ko atbildētāja norādes par būvatļaujas neesamību un būvdarbu neuzsākšanu pārbaudes periodā nav atzīstamas par tādām, kas liegtu pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

Lai arī Rīgas pašvaldības uzturētās datu bāzes „Būvatļauju meklētājs" *(http://atdep.rcc.lv/exp/buve/atlaujas.aspx)* un „Būvprojektu meklētājs" *(http://atdep.rcc.lv/exp/buve/projekti.aspx)* nav atzīstamas par tādām, kuras satur

informāciju ar publisku ticamību, tiesas ieskatā ieraksti tajās ir vērtējami kopsakarā ar citiem pierādījumiem.

Tā no Būvprojektu reģistra tiesa secina, ka jau 2007.gada 11.decembrī Rīgas pilsētas Būvvaldes Inženieru padomes sēdē izskatīts būvprojekts „Veikala-ofisa ēka", kas atrodas */adrese/* ar kadastra Nr.*/kadastra numurs/*, kura atbildīgais projektētājs ir SIA „Pīlārs& Partneri". Būvprojekts akceptēts 2008.gada 18.februārī, ko apstiprina arī atbildētāja iesniegtā būvprojekta ģenplāna lapas kopija *(lietas I.sējums, 52.-56.lapa).*

No lietā esošajiem pierādījumiem ir redzams, ka tieši SIA „Pīlārs& Partneri" ar 2007.gada 23.maija līgumu tika uzticēti objekta „Veikala-ofisa ēka" projektēšanas darbi *(lietas I.sējums, 72.-170.lapa),* kuru ietvaros tikuši izrakstīti rēķini, kurus atbildētājs neatzīst.

Savukārt no Būvatļauju reģistra ir redzams, ka būvatļauja pieteicējai ir sagatavota 2008.gada 27.novembrī un kā projekta pasūtītājs ir norādīta pieteicēja.

Augšminēto datu bāzu ierakstus apstiprina arī Rīgas pilsētas Būvvaldes sniegtā informācija un būvatļaujas Nr.*/numurs/* un tās pagarinājuma kopija *(lietas III.sējums, 11.-13.lapa).* Minēto dokumentu kopums ir pilnībā pietiekams, lai atzītu pieteicējas būvniecības tiesību esamību un saistību ar pieteicējas saimniecisko darbību. Tiesas ieskatā nav saprotami iemesli, kāpēc pieteicējas */amats/ J.O.* un */amats/* minēto informāciju VID pārbaudē nav snieguši nepieciešamajā apjomā *(lietas I.sējums, 41.-44.lapa)*, taču vienlaikus arī VID ir bijusi iespēja šos datus noskaidrot, realizējot saziņu ar Rīgas pilsētas būvvaldi. Savukārt privātpersonu zināšanu trūkums nevar būt par pamatu objektīvai lietas apstākļu noskaidrošanai, izmantojot iestādes resursus.

[10] Pieteicējas interesi realizēt saimniecisko darbību apstiprina arī 2006.gada 23.maija nomas līgums ar SIA „Palink" *(lietas I.sējums, 86.-95.lapa),* ar kuru nodibināta saistība par jaunceļamā objekta izmantošanu veikala ierīkošanai, ēdināšanas, aptiekas, bankas un citu pakalpojumu sniegšanai *(skat. minētā līguma 2.1.punktu).*

Arī tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka būvniecības tiesības ar būvprojektu ir pārdotas SIA „Rigaburger" 2011.gada janvārī, kas gan nav saistāms ar audita periodu. No minētā ir secināms, ka pieteicēja jau 2005.gadā ir ieguvusi zems gabala nomas tiesības ar tiesībām būvēt tajā patstāvīgus nekustamā īpašuma objektus, ka projekta realizācija ir uzsākta, meklēti izdevīgākie varianti, kā rezultātā projekts atsavināts citai personai, ko citastarp, pieļauj arī būvniecības tiesiskais regulējums.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2009.gada 30.jūnija spriedumā lietā Nr. SKA-62/2009 ir norādījis, ka „nodokļa maksātājam tiek atzītas tiesības atskaitīt priekšnodokli arī tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tūlītējai saiknei starp konkrētu iepriekš veiktu darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod atskaitīšanas tiesības, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šā nodokļu maksātāja vispārējām izmaksām un kā tādas tās veido daļu no nodokļu maksātāja pārdodamo preču vai sniegto pakalpojumu cenas. Faktiski šādas izmaksas

ir tieši un tūlītēji saistītas ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību kopumā" *(skat. minētā sprieduma 12.punktu)*.

Tiesas ieskatā ar lietā esošajiem pierādījumiem, tostarp, tiesas iegūtajiem, ir pierādītas pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem saistībā ar būvniecību nekustamajā īpašumā */adrese/*, Rīgā, kadastra Nr.*/kadastra numurs/*.

Tādējādi atbildētāja Lēmums nav tiesisks un ir atceļams no tā izdošanas brīža, tostarp, arī attiecībā uz pieteicējai aprēķināto soda naudu, jo minētās summas samaksas pienākums iestājas, tikai pastāvot nodokļu maksātāja parāda saistībām pret valsts budžetu. Tā kā tiesa neatzīst par pamatotu Lēmumu, ar kuru pieteicējai samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa Ls 10569,66, nav pamatots arī soda naudas aprēķins Ls 5284,83.

[11] Ar Lēmumu Nr.2 pieteicējai atteikta PVN pārmaksas atmaksa Ls 3496,33, lai arī pieteicēja pieteikumā lūdz Lēmumu Nr.2 atcelt, pieteikuma saturā ir sniegti argumenti par to, ka pieteicēja nepiekrīt administratīvajam aktam tajā daļā, kas pieteicējai nav labvēlīgs, proti, daļā par atteikumu atmaksāt PVN pārmaksu. Tādējādi tiesa veiks pārbaudi pār Lēmuma Nr.2 tiesiskumu, vadoties no pieteicējas iebildumiem.

Atbildētājs Lēmumu Nr.2 ir balstījis uz faktu, ka ar Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu audita daļas galvenās nodokļu inspektores *S.I.* 2010.gada 18.maija lēmumu Nr.23.22/572 jeb sākotnējo lēmumu pieteicējai ir konstatēts nepamatoti atskaitīts priekšnodoklis, kā rezultātā ne tikai samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa, bet arī izveidojies soda naudas parāds, kas pārsniedz pieprasīto PVN pārmaksu.

Vadoties no tā, ka ar šo spriedumu tiesa atzīst Lēmumu, kas ir Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu audita daļas galvenās nodokļu inspektores *S.I.* 2010.gada 18.maija lēmuma Nr.23.22/572 augstākas iestādes administratīvais akts, par prettiesisku un atceļ, nav pamatots arī Lēmums Nr.2.

Atbildētājam izskatāmajā lietā bija jāpiemēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta piektās daļas 1.punkts un jāveic pieteicējai PVN pārmaksas atmaksa, proti, atzīstot pieteicējai tiesības uz labvēlīgu administratīvo aktu.

Pieteicēja 2010.gada 23.augustā ir iesniegusi VID paziņojumu par spēkā neesošu administratīvo aktu *(lietas II.sējums, 9.lapa),* uz ko VID 2010.gada 9.septembrī sniedza atbildi Nr.22.4.6/46679 *(lietas II.sējums, 10-11.lapa).* Pārbaudot Lēmuma Nr.2 saturu kopsakarā ar tiesību normām un pieteicējas argumentiem, tiesa tos atzīst par pilnībā juridiski nepamatotiem, proti, atbildētāja Lēmums Nr.2 bija izdots kā spēkā esošs administratīvais akts. Lai arī pieteicējas subjektīvie iebildumi ir saprotami un daļēji pamatoti faktoloģiskā ziņā, tie balstīti uz tiesību normu nepareizu izprati.

Līdz ar to VID 2010.gada 9.septembra atbilde ir vērtējama kā pamatota un skaidrojoša, taču neietekmē Lēmumu Nr.2 pēc būtības un nav administratīvais akts ar tiesiskām sekām.

Pieteicēja izsaka iebildumus par procesuālo termiņu kavējumu attiecībā uz Lēmuma Nr.2 izdošanu. Uz minēto tiesa norāda, ka atbildētāja 2010.gada 9.septembra atbildē sniegtais skaidrojums par procesuālā termiņa kavējumu ietekmi uz lietas rezultātu un būtiskumu ir pamatots.

Ne katrs termiņa kavējums rada ietekmi uz lietas iznākumu tādā mērā, ka tiek mainīts administratīvā akta rezultāts. Lai arī atbildētājs izskatāmajā gadījumā tiesas ieskatā nav nonācis pie pareiza rezultāta, izdodot Lēmumu un Lēmumu Nr.2, procesuālā termiņa kavējums šo administratīvo aktu rezultātu nav ietekmējis.

Pieteicējas prasījums – atzīt VID rīcību – kavēšanu pieņemt lēmumu pēc audita rezultātiem, nav atzīstams par patstāvīgu prasījumu Administratīvā procesa likuma 184.panta kontekstā, proti, procesuāla pārkāpuma pārbaude šajā lietā tiek realizēta, vērtējot pārsūdzētā administratīvā akta tiesiskumu.

[12] Pieteicēja pieteikumā kā prasījumu ir norādījusi, lai tiesa atzīst tai tiesības saņemt līgumsodu par PVN pārmaksas atmaksas kavējumu 0,08 % apmērā par katru pārskaitījuma kavējuma dienu.

Atbildot uz tiesas jautājumu, pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka šie procenti ir izdomāti matemātiski, proti, balstīti uz pieteicējas apvērumiem par naudas līdzekļu aizturējumu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 19.pants noteic, ka „zaudējumus, arī no aprites izslēgtās naudas radītos zaudējumus, kas fiziskajai vai juridiskajai personai radušies nodokļu administrācijas prettiesiskas rīcības vai kļūdas dēļ, atlīdzina attiecīgi no valsts budžeta un pašvaldību budžetiem, turklāt atmaksājamā summa tiek palielināta par summu, kas vienāda ar pusi no šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktās nokavējuma naudas".

Tai pat laikā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otrā daļa noteic, ka „pārmaksātās nodokļu summas pēc nodokļu maksātāju pamatota iesnieguma iesniegšanas nodokļu administrācijai un pēc nodokļu administrācijas pārbaudes novirzāmas nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai vai atmaksājamas 15 dienu laikā, ja konkrēto nodokļu likumi neparedz citu atmaksāšanas laiku un kārtību. Ja pārmaksātās nodokļu summas nepamatoti netiek atmaksātas šajā daļā vai konkrētā nodokļa likumā noteiktajā termiņā, atmaksājamo summu palielina par trim piektdaļām no šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktās nokavējuma naudas, aprēķinot to no pārmaksāto nodokļu maksājumu summas par katru nokavējuma dienu".

Tātad nodokļu likumdošana paredz privātpersonas tiesības gan uz zaudējumu atlīdzinājumu, gan tiesības uz likumā garantētas atlīdzības (nokavējuma naudas) atmaksu. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2008.gada 10.janvāra nolēmumā Nr.SKA-12/2008 ir veikta tiesību normu interpretācija, nonākot pie secinājuma, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 19. un 28.pants piemērojami dažādā kārtībā, proti, kā pierādāmi zaudējumi vai kā tiesības uz likumā ietvertu atlīdzinājumu. Līdz ar to, lai arī pieteicējas izteiktais prasījums par 0,08% atmaksu par PVN pārmaksas kavējumu pēc būtības atbilst prasījumam par zaudējumu atlīdzinājumu, rakstveidā pieteikums pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otro daļu. Tādējādi tiesa vērtē minēto prasījumu kā atbildētāja pienākumu atlīdzināt aizkavēto maksājumu ar tiesību normā noteiktiem procentiem.

[13] Vērtējot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otro daļu, tiesa secina, ka tajā norādītais naudas līdzekļu atmaksas termiņš ir 15 dienas, ja konkrētos nodokļu likumos nav noteikts citādi. Tā kā pieteicēja prasa PVN pārmaksu, tad tiesas jau pieminētajā tiesību normā, proti, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas

noteikumu 63.pantā ir noteikts 30 dienu termiņš, kas skaitāms no nodokļu administrēšanas funkciju izpildes.

Tā kā tiesa šajā spriedumā atzīst pieteicējas tiesības uz PVN pārmaksas saņemšanu, kas nepamatoti aizturēta, balstoties uz 2010.gada 18.maijā pabeigto auditu, tad atbilstoši lietā esošajiem pierādījumiem, pieteicējai bija tiesības saņemt PVN pārmaksu 2010.gada 18.jūnijā.

Tā kā lietā nav strīda, ka PVN pārmaksas atmaksa nav veikta, ko apliecina Lēmuma Nr.2 saturs, tad pieteicējai ir tiesības uz nokavējuma naudas saņemšanu, sākot ar 2010.gada 19.jūniju līdz maksājuma veikšanai, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otro daļu.

[14] Pieteicēja 2012.gada 27.februārī, proti, īsi pirms tiesas sēdes, iesniedza tiesai lūgumu par Lēmuma darbības apturēšanu.

Lūgums pamatots ar to, ka atbildētājs ir nepamatoti uzsācis piedziņas darbības Lēmuma izpildē, ko apstiprina VID ģenerāldirektores 2011.gada 14.novembra lēmums Nr.22.2/79204 „Par sūdzības izskatīšanu" *(lietas I.sējums, 110.-113.lapa)*.

Pieteicēja uzskata, ka Lēmuma darbība ir apturēta saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 185.panta pirmo daļu, bet minētā panta ceturtā daļa uz šo gadījumu nav attiecināma, jo Lēmums nenoteic pienākumu pieteicējai samaksāt budžetā kādus nodokļus.

Tiesa šādu pieteicējas viedokli neatzīst par pamatotu un pretēju nostiprinātai judikatūrai, jo Administratīvā procesa likuma 185.panta ceturtās daļas saturs attiecas uz nodokļu un nodevu maksājumu pareizības pārbaudi, tostarp, uz PVN summas korekcijām, kas pieteicējai ar Lēmumu noteikta kā samazināma.

Izņēmums saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 185.panta ceturtās daļas 1.punktu ir tikai sodoša rakstura maksājumi, sakarā ar ko atbildētājs pamatoti savā 2011.gada 14.novembra lēmumā ir norādījis, ka Lēmuma darbība par soda naudas samaksu ir apturēta *(lietas I.sējums, 112.lapa)*.

Tā kā tiesai ir jāizlemj visi procesuālie lūgumi, tad tiesas sēdē tiesa noskaidroja atbildētāja viedokli par administratīvā akta darbības apturēšanu, uz ko saņēma atbildi par to, ka tā nav nepieciešama, jo pieteicējai ir iespējas lūgt atlikt parāda maksājumus vai sadalīt tos termiņos.

Atbilstoši Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta veiktajai tiesību normu interpretācijai, lūgums par pagaidu aizsardzību nav izlemjams vienlaikus ar sprieduma taisīšanu, neskatoties uz to, ka šādu lūgumu var izteikt līdz lietas izskatīšanas pēc būtības pabeigšanai.

Augstākās tiesas Senāts ir norādījis, ka „gan normas par pagaidu noregulējumu, gan normas par administratīvā akta darbības apturēšanu vai atjaunošanu paredz, ka tiesai, lemjot par pagaidu aizsardzības līdzekļu piemērošanas nepieciešamību, ir jāvērtē pārsūdzētā administratīvā akta pirmšķietams prettiesiskums, citiem vārdiem, pieteikuma pirmšķietama pamatotība. Tas norāda, ka gadījumā, ja attiecīgās instances tiesa lietu jau ir izskatījusi pēc būtības, šis kritērijs pēc būtības vairs nav piemērojams. Attiecīgās instances tiesa savu viedokli par pieteikuma pamatotību pilnībā ir izteikusi spriedumā un no tā izriet, ka tai pašai tiesai bez apsvērumiem būtu jālemj arī par pagaidu aizsardzības piemērošanu. Tas liek secināt, ka pagaidu aizsardzības jautājuma izlemšana, ievērojot arī citu procesa dalībnieku intereses un jo īpaši iespējamos iebildumus pret spriedumu, atbilstoši likuma jēgai var notikt tikai augstākā instancē."

(skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2007.gada 25.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-673/2007 12.punktu).

Vienlaikus ir norādīts, ka Senāta atziņu kontekstā tiesai, ja tā uzskata par nepieciešamu piemērot pagaidu aizsardzību, ir jānosaka sprieduma nekavējoša izpilde.

Attiecībā uz sprieduma tūlītējas izpildes piemērošas kritērijiem Administratīvā procesa likuma 265. panta pirmā daļa noteic, ka, pamatojoties uz pieteicēja lūgumu, tiesa var noteikt, ka spriedums pilnībā vai daļā izpildāms nekavējoties, ja sevišķu apstākļu dēļ sprieduma izpildes novilcināšana var radīt ievērojamus zaudējumus pieteicējam vai arī sprieduma izpilde var kļūt neiespējama.

Mg.iur. A.Dreimaņa rakstā „Pagaidu aizsardzības līdzekļi administratīvajā procesā tiesā" ir izdarīts secinājums, ka „tādējādi, lemjot par sprieduma tūlītējas izpildes noteikšanu, nav piemērojams pirmšķietama prettiesiskuma kritērijs. Tas ir saprotams, jo tiesa spriedumā ietver galīgo administratīvā akta vai faktiskās rīcības tiesiskuma vērtējumu. Līdz ar to, ja pieteicējs izteicis lūgumu noteikt sprieduma tūlītēju izpildi, tiesai saistībā ar šo lūgumu speciāli jāvērtē vienīgi subjektīvais kritērijs - iespējamais kaitējums, kas var rasties, ja spriedums nestāsies spēkā nekavējoties, kā arī, iespējams, citi īpaši apstākļi, kas liecina par nepieciešamību noteikt sprieduma tūlītēju spēkā stāšanos" *(skat. Jurista Vārds, 2009. gada 24. marts, Nr.12 (565)).*

Lai arī pieteicēja nav izteikusi lūgumu par sprieduma nekavējošu izpildi, bet gan lūgumu par pagaidu aizsardzības līdzekļa piemērošanu, tiesai ir jāpiemēro tas procesuālais līdzeklis, kas atbilst tiesību .

Ar Lēmumu pieteicējai ir veiktas korekcijas PVN maksājumos, kā rezultātā samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa Ls 10569,66. Lai arī pieteicējai ar Lēmumu nav noteikts nodokļa pamatparāds un tā samaksas pienākums, šāds Lēmums ir radījis sekas, ko apstiprina VID ģenerāldirektores 2011.gada 14.novembra lēmums Nr.22.2/79204 „Par sūdzības izskatīšanu", proti, tā kā pieteicēja savlaicīgi nelūdza Lēmuma darbības apturēšanu, atbildētājs, balstoties uz faktu, ka Lēmuma darbība nav apturēta, pamatoti veica tālākas nodokļu administrēšanas funkcijas, kā rezultātā pieteicējai radās nodokļa parāds, iestādei neatzīstot PVN pārmaksu.

Kā redzams no tiesību normas, tad likumdevējs sprieduma nekavējošu izpildi saista ar ievērojamiem zaudējumiem vai sprieduma izpildes neiespējamību.

Vērtējot pieteicējas argumentus, kas attiecināmi uz subjektīvā kritērija pastāvēšanu, izskatot lūgumu par pagaidu aizsardzības līdzekļa piemērošanu, tiesa nekonstatē pierādījumus kādām pieteicējas finanšu grūtībām, tostarp, nav iesniegti pierādījumi par pieteicējas finanšu rādītājiem, ievērojamām saistībām un tamlīdzīgi.

Tai pat laikā no VID ģenerāldirektores 2011.gada 14.novembra lēmuma Nr.22.2/79204 „Par sūdzības izskatīšanu" satura tiesa secina, ka sekas, kuras saistāmas ar Lēmuma darbību, naudas izteiksmē ir Ls 1005,30, proti, par šādu summu pret pieteicēju ir uzsākta piedziņa.

Ņemot vērā lietas apstākļus un to, ka pieteicēja ir komersants, kurš veic saimniecisko darbību, tostarp, ir realizējis nekustamo īpašuma projektu, tiesa kritiski vērtē iespējamību, ka šādas summas piedziņa ir atzīstama par tik ievērojamu, ka atbilst Administratīvā procesa likuma 265.panta pirmās daļas saturam. Sprieduma nekavējoša izpilde tomēr ir izņēmuma gadījums, kurš piemērojams, pastāvot īpašiem apstākļiem. Tiesa šādus apstākļus lietā nekonstatē, kā arī nav pierādījumu par to, ka

spriedumu izpildot pēc tā spēkā stāšanās nebūtu iespējama izpildes seku novēršana un nepamatoti iekasēto finanšu līdzekļu atmaksa.

Tādējādi tiesa konstatē, ka Administratīvā procesa likuma 265.panta pirmās daļas piemērošanai izskatāmajā lietā nav pamata, proti, nav pamata sprieduma nekavējošas izpildes noteikšanai.

Stājoties spēkā pirmās instances tiesas spriedumam, attiecībā pret pieteicēju atbildētājam būs pienākums novērst administratīvā akta darbības sekas. Vienlaikus norādāms, ka gadījumā, ja pirmās instances tiesas spriedums nestāsies spēkā un tiks pārsūdzēts apelācijas kārtībā, minētais neierobežo pieteicējai tiesības lūgt administratīvā akta darbības apturēšanu Administratīvajā apgabaltiesā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu, 253.pantu, 254.pantu, 265.pantu, 289.-291.pantiem, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda:

1) daļēji apmierināt SIA „Kurzemes projekts" pieteikumu;

2) atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 27.jūlija lēmumu Nr.22.4.1/38602 ar tā izdošanas dienu;

uzdot Valsts ieņēmumu dienestam novērst Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 27.jūlija lēmuma Nr.22.4.1/38602 izpildes sekas un 3 (trīs) dienu laikā no sprieduma spēkā stāšanās dienas veikt korekcijas Nodokļu informācijas sistēmā par no budžeta atmaksājamā pievienotās vērtības nodokļa summas Ls 10569,66 samazinājumu un soda naudas Ls 5284,83 aprēķinu;

noraidīt SIA „Kurzemes projekts" lūgumu par sprieduma nekavējošas izpildes noteikšanu pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 27.jūlija lēmuma Nr.22.4.1/38602 atcelšanu;

3) atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2010.gada 19.augusta lēmumu Nr.22.4.1/46679 ar tā izdošanas dienu daļā par atteikumu veikt pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas Ls 3496,33 atmaksu;

uzdot Valsts ieņēmumu dienestam 15 (piecpadsmit dienu) laikā no sprieduma spēkā stāšanās atmaksāt SIA „Kurzemes projekts" pievienotās vērtības nodokļa pārmaksu Ls 3496,33 atmaksu par periodu no 2006.gada 1.decembra līdz 2009.gada 30.novembrim;

uzlikt par pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam 15 (piecpadsmit dienu) laikā no sprieduma spēkā stāšanās aprēķināt un izmaksāt SIA „Kurzemes projekts" nokavējuma naudu par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas Ls 3496,33 atmaksas aizkavējumu par periodu no 2010.gada 19.jūnija līdz sprieduma izpildei;

4) noteikt atbildētājam – Latvijas Republikai – pienākumu atmaksāt SIA „Kurzemes projekts" samaksāto valsts nodevu Ls 40 (Četrdesmit latu).

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

Tiesnese (paraksts) E.Apīne

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas

tiesnese _____ E.Apīne
Rīgā 2012.gada 27.martā