NORAKSTS
Lieta Nr.A42509207
SKA-33/2011

S P R I E D U M S

Rīgā 2011.gada 3.februārī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore V.Kakste
senators A.Guļāns
senatore I.Skultāne

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *R.D.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „AGB Serviss" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 11.aprīļa lēmuma Nr.19/17162 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 30.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta Kurzemes reģionālās iestādes 2006.gada 21.decembra lēmumu par nodokļu audita rezultātiem pieteicējai SIA „AGB Serviss" papildus aprēķināti nodokļi un soda nauda.

Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^3$pantu, pieteicēja 2007.gada 30.janvārī lūdza samazināt soda naudu.

Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" pārejas noteikumu 91.punktu, Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors ar 2007.gada 11.aprīļa lēmumu daļēji samazināja soda naudu.

[2] Uzskatot, ka lietā piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]pants, kas paredz soda naudas samazināšanu lielākā apmērā, pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu par labvēlīgāka administratīvā akta izdošanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2009.gada 18.maija spriedumu apmierināja pieteikumu, uzliekot Valsts ieņēmumu dienestam pienākumu samazināt soda naudas atlikušo daļu. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Ar 2007.gada 1.janvāri no likuma „Par nodokļiem un nodevām" izslēgts 33.[1]pants, kas paredzēja iespēju samazināt soda naudu līdz 70 procentiem. Tā vietā likumā tika iekļauts 33.[3]pants, kura pirmā daļa noteica, ka soda naudu samazina, ja nodokļu maksātājs neapstrīd lēmumu par audita rezultātiem un 30 dienu laikā pēc lēmuma saņemšanas samaksā aprēķinātos nodokļus un soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļu pamatparāda. Panta otrā daļa paredzēja, ka atlikušo soda naudu samazina pilnā apmērā, ja nodokļu pārkāpums triju gadu laikā ir izdarīts pirmo reizi.

Likuma pārejas noteikumos netika ietverts regulējums par 33.[3]panta piemērošanu.

[3.2] Pieteicēja izpildīja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]panta pirmās daļas prasības un atbilda minētā panta otrās daļas prasībām. Atbilstoši šīm normām viņa 2007.gada 30.janvārī lūdza samazināt atlikušo soda naudu.

Tā kā laikā, kad pieteicēja lūdza samazināt soda naudu, šo jautājumu neregulēja neviena cita norma, Valsts ieņēmumu dienestam pieteicējas lūgums bija jāizlemj atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]pantam.

[3.3] Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" pārejas noteikumu 91.punktu, kas noteica bijušajam likuma 33.[1]pantam analogu regulējumu lietās, kurās lēmums par audita rezultātiem pieņemts līdz 2006.gada 31.decembrim. Minētais pārejas noteikumu punkts nav piemērojams, jo stājās spēkā tikai 2007.gada 9.martā, proti, pēc tam, kad pieteicēja jau bija izteikusi lūgumu par soda naudas samazināšanu atbilstoši likuma 33.[3]pantam.

[4] Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 30.aprīļa spriedumu apmierināja pieteikumu, samazinot soda naudas atlikušo daļu. Apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas sprieduma pamatojumam.

[5] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Laikā, kad tika pieņemts lēmums par audita rezultātiem, bija spēkā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]pants. Līdz ar to soda nauda būtu bijusi samazināma atbilstoši šim pantam. Taču minētais pants ar 2007.gada 1.janvāri tika izslēgts, neparedzot pārejas noteikumus. Tādējādi radās situācija, ka lietās, kurās lēmums par audita rezultātiem pieņemts līdz 2006.gada 31.decembrim, nebija iespējams samazināt soda naudu. Lai to labotu, likuma pārejas noteikumos tika iekļauts 91.punkts, kas paredzēja bijušajam 33.[1]pantam analogu regulējumu šajās lietās. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests ir piemērojis pareizo tiesību normu, bet tiesa – nepareizo.

[5.2] Piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]pantu, tiesa nav ņēmusi vērā, ka tam nav atpakaļvērsta spēka.

[5.3] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 253. un 254.pantam tiesa, konstatējot administratīvā akta prettiesiskumu, varēja to atcelt, taču nevarēja uzlikt Valsts ieņēmumu dienestam izdot pieteicējai labvēlīgu lēmumu.

[6] Tiesas sēdē iestādes pārstāvis uzturēja kasācijas sūdzību. Pieteicējas pārstāvis uz tiesas sēdi nebija ieradies. Par tiesas sēdi pienācīgi paziņots. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 342.pantam Senāts lietu izskatīja bez pieteicējas pārstāvja piedalīšanās tiesas sēdē.

Motīvu daļa

[7] 2007.gada 1.janvārī stājās spēkā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]pants, kurš noteic: nodokļu administrācijas augstākā amatpersona pieņem lēmumu samazināt nodokļu maksātājiem nodokļu revīzijas (audita) rezultātā uzlikto (aprēķināto) soda naudu šajā pantā noteiktajā apmērā, ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma apmēram [ieskaitot nokavējuma naudu, kas aprēķināta par nodokļa maksājuma kavējuma periodu no nākamās dienas pēc konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai] un 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem, iemaksā budžetā papildus aprēķināto nodokļa, nodevas vai cita valsts noteiktā maksājuma summu kopā ar soda naudu 15 procentu apmērā no nodokļa pamatparāda (33.[3]panta pirmā daļa). Ja nodokļu pārkāpums (budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšana) triju gadu laikā ir izdarīts pirmo reizi, nodokļu administrācijas uzlikto (aprēķināto) atlikušo soda naudu samazina pilnā apmērā (33.[3]panta otrā daļa).

2007.gada 1.janvārī spēku zaudēja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]pants, kura pirmā daļa noteica, ka nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles [nodokļu revīzijas (audits) un pārbaudes] rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem, bet ne biežāk kā vienu reizi gadā.

2007.gada 9.martā stājās spēkā likuma „Par nodokļiem un nodevām" pārejas noteikumu 91.punkts, kurš noteic, ja lēmums par revīzijas (audita) rezultātiem ir pieņemts līdz 2006.gada 31.decembrim, nodokļu administrācijas amatpersonām ir tiesības, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, samazināt kontroles [nodokļu revīzijas (audita) un pārbaudes] rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem.

Lietā ir strīds, kura no minētajām tiesību normām ir piemērojama.

[8] Pieteicēja lūgusi samazināt soda naudu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]pantam. No apgabaltiesas sprieduma secināms, ka pieteicējas nodokļu audits noslēdzies un lēmums par to pieņemts līdz 2006.gada 31.decembrim, pieteicēja to saņēmusi 2007.gada 5.janvārī un, piekrizdama papildus budžetā noteiktajam maksājumam, 2007.gada 29.janvārī samaksājusi aprēķinātos nodokļus un soda naudu 15 procentu apmērā. Tādējādi pieteicēja izpildījusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]panta pirmās daļas nosacījumus. Tiesa arī konstatējusi, ka pieteicēja nodokļu pārkāpumu (budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšana) triju gadu laikā izdarījusi pirmo reizi. Tādējādi, konstatējot minētā panta pirmajā un otrajā daļā paredzēto nosacījumu izpildīšanos, tiesa piemērojusi šo normu. Senāta ieskatā, tiesa to piemērojusi pareizi.

[9] Likumdevējs nav noteicis, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]pants būtu piemērojams vienīgi tajos gadījumos, kad lēmums par audita rezultātiem pieņemts sākot ar 2007.gada 1.janvāri. Arī šā likuma pārejas noteikumu 91.punkts to neparedz. Pēc būtības tas noteic, ka gadījumos, kad nodokļu maksātāja audits veikts un lēmums par tā rezultātiem pieņemts līdz 2006.gada 31.decembrim, bet nodokļu maksātājs šo lēmumu ir apstrīdējis, soda naudas samazināšanas jautājums ir izšķirams atbilstoši tam

tiesiskajam regulējumam, kas bija spēkā līdz 2006.gada 31.decembrim, tas ir, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]pantam. Arī likumprojekta anotācijā, uz ko atsaucas iestāde kasācijas sūdzībā, norādīts, ka, 2007.gada 1.janvārī stājoties spēkā likuma grozījumiem, izveidojās situācija, ka tajos gadījumos, kad lēmums par audita rezultātiem pieņemts līdz 2006.gada 31.decembrim, tas ir, pirms likuma grozījumu spēkā stāšanās, audita rezultātu apstrīdēšanas gadījumā nav iespējams pārskatīt nodokļu maksātājam aprēķināto soda naudu. Tas ir tādēļ, ka nodokļu maksātājam pirms likuma grozījumu spēkā stāšanās nebija iespējams izpildīt jaunos likumā noteiktos nosacījumus soda naudas samazināšanai, proti, 30 dienu laikā no dienas, kad saņemts nodokļu administrācijas lēmums par audita rezultātiem, samaksāt auditā aprēķināto nodokļa pamatparāda summu, ar to saistīto nokavējuma naudu un soda naudu 15 procentu apmērā no pamatparāda. Likumprojekts paredz papildināt likuma pārejas noteikumus ar nosacījumiem attiecībā uz audita rezultātā aprēķinātās soda naudas pārskatīšanu, ja audits pabeigts līdz 2006.gada 31.decembrim.

Senāta ieskatā, pārejas noteikumu 91.punktā ir runa par nodokļu administrācijas lēmumu apstrīdēšanas gadījumiem, kuros 33.[1]pants soda naudas samazināšanai neprasīja tādu nosacījumu izpildi kā 33.[3]pants. Savukārt 33.[3]pantā noteiktās nodokļu maksātāja tiesības prasīt soda naudas samazināšanu nav saistāmas ar vienlaicīgu nodokļu administrācijas lēmuma apstrīdēšanu, kā tas bija iepriekšējā regulējuma gadījumā.

Izskatāmajā lietā pieteicēja ir rīkojusies atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]pantam un izpildījusi tajā noteiktos nosacījumus, tādēļ nav pamata to nepiemērot. Savukārt pārejas noteikumu 91.punkts (vai likuma 33.[1]pants) būtu piemērojams šajās tiesību normās noteikto nosacījumu iestāšanās gadījumā.

[10] Iestādes lēmums par audita rezultātiem jeb tā pieņemšanas datums šajā gadījumā pats par sevi nenoteic piemērojamo tiesību normu, kā to uzskata iestāde. Nav konstatējama arī tiesību normas piemērošana ar atpakaļvērstu spēku, proti, jaunās tiesību normas piemērošana tādiem faktiskajiem apstākļiem, kas jau norisinājušies pirms tās spēkā stāšanās. Iestādes lēmums par audita rezultātiem nepārprotami radīja pieteicējai pienākumu samaksāt budžetā iestādes papildu aprēķinātos nodokļu maksājumus, tostarp soda naudu. Šajā lēmumā bija norādītas arī pieteicējas tiesības to apstrīdēt un vienlaikus atbilstoši lēmuma pieņemšanas brīdī spēkā esošajai tiesību normai prasīt soda naudas samazināšanu. Tomēr pieteicēja šo apstrīdēšanas tiesību neizmantoja un soda naudas galīgais apmērs nebija nosakāms apstrīdēšanas procesa

ietvaros. Pieteicēja izmantoja tiesību prasīt vienīgi soda naudas samazināšanu, kuras īstenošanas laikā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}pants bija stājies spēkā.

[11] Iestāde kasācijas sūdzībā norādījusi, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta piemērošana šajā gadījumā pārkāpj taisnīguma principu un nostāda pieteicēju priviliģētākā stāvoklī nekā tos nodokļu maksātājus, kas godprātīgi izpildīja attiecīgajā laika posmā spēkā esošās tiesību normas.

Senāts šādus apstākļus nesaskata. Piemērojot 33.^{3}pantu, pieteicējai ir noteikts pienākums samaksāt budžetā nepamatoti nesamaksāto nodokli, kā arī soda naudu 15 procentu apmērā. Šāds soda naudas apmērs atbilst tiesību normā noteiktiem pārkāpuma izdarīšanas apstākļiem. Savukārt tie nodokļu maksātāji, kuri nav pieļāvuši attiecīgu pārkāpumu, nodokli ir samaksājuši paši, bet soda naudu nemaksā. Soda naudu maksā arī tie nodokļu maksātāji, kuru pārkāpums konstatēts un soda naudas apmērs galīgi noteikts atbilstoši agrāk spēkā esošajām tiesību normām. Soda naudas apmēra atšķirības pamatojas tiesību normās noteiktos kritērijos gan soda naudas samazināšanai vispār, gan tās apmēra noteikšanai.

[12] Tiesa, apmierinot pieteikumu, sprieduma rezolutīvajā daļā nav atcēlusi iestādes lēmumu, bet noteikusi samazināt ar iestādes lēmumu noteiktās soda naudas 3485 latu apmērā atlikušo daļu 3059,24 latu apmērā. Iestāde kasācijas sūdzībā, atsaucoties uz Senāta spriedumu citā lietā, norādījusi, ka tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 253.panta trešajai daļai var grozīt administratīvo aktu un noteikt konkrētu tā saturu tikai gadījumos, kas paredzēti likumos. Savukārt likumos, kas regulē nodokļu tiesības, nav paredzēta šāda tiesas kompetence. Tādējādi, iestādes ieskatā, tiesa, konstatējot lēmuma prettiesiskumu, varēja vienīgi to atcelt, bet ne grozīt.

Iestādes minētajā spriedumā Senāts norādījis, ka Valsts ieņēmumu dienesta lēmums par soda naudu nesatur daļas. Tajā gan ir iespējams identificēt divas daļas, vienu – par papildu nodokli, otru – par soda naudu. Taču daļa par soda naudu nav sadalīta vēl sīkākās daļās, lai tiesa varētu kādu no tām atcelt. Dienests ir vēlējies nevis lēmuma atcelšanu daļā, bet gan daļas par soda naudas uzlikšanu grozīšanu. Taču tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 253.panta trešajai daļai var grozīt administratīvo aktu un noteikt konkrētu tā saturu tikai gadījumos, kas paredzēti likumos. Likumos, kas regulē nodokļu tiesības, nav paredzēta šāda tiesas kompetence. Tādēļ atbilstoši minētā panta pirmajai daļai tiesa, konstatējot administratīvā akta

prettiesiskumu, var to atcelt nevis grozīt (*sk. Senāta 2007.gada 4.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-482/2006 15.punktu*).

Norādītajā lietā pieteikuma priekšmets bija tāda lēmuma atcelšana, ar kuru personai noteikta soda nauda 100 procentu apmērā. Iestādei tiesību normā (likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1]pants) bija paredzēta rīcības brīvība soda naudas samazinājuma noteikšanā, proti, izvērtējot, izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, soda naudas samazinājums varēja būt līdz 70 procentiem. Turklāt augstākai iestādei šī rīcības brīvība bija jāizmanto, veicot kontroli pār zemākas iestādes lēmumu. Ja iestāde šo pienākumu nebija izpildījusi, bet soda nauda 100 procentu apmērā bija acīmredzami nesamērīga, tiesai nebija kompetences iestādes vietā izdarīt lietderības apsvērumus un noteikt pārkāpumam atbilstošu soda naudas apmēru. Tiesai šādā gadījumā iestādes lēmums par soda naudu kā prettiesisks bija jāatceļ pilnībā.

Abu lietu apstākļi ir atšķirīgi, tāpēc iestādes norāde uz Senāta praksi citā lietā nav pamatota. Izskatāmajā lietā atšķirībā no minētās, pieteicēja iesniegusi pieteikumu par tādu iestādes lēmumu, ar kuru lūgums samazināt soda naudu apmierināts tikai daļēji. Vispirms jānorāda, ka tiesai ir jālemj nevis pat tāda lēmuma atcelšanu, ar kuru noteikta soda nauda, bet jāveic kontrole pār tādu lēmumu, ar kuru atteikts samazināt tās apmēru. Turklāt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]panta pirmā un otrā daļa, kura ir piemērojama šajā gadījumā, iestādes rīcības brīvību neparedz, bet gan paredz obligātā administratīvā akta izdošanu, ja tiek konstatēta tiesību normā noteikto nosacījumu iestāšanās. Tas nozīmē, ka iestādei nav jāizdara lietderības apsvērumi, bet gan, konstatējot noteiktus apstākļus, jāizdod noteikta satura administratīvais akts. Tādējādi arī tiesai nav tiesiska šķēršļa (iestādes rīcības brīvība) lemt par soda naudas samazinājuma apmēru. Līdz ar to, konstatējot tiesību normā norādītos apstākļus, tiesa, nepārsniedzot savas kompetences robežas, pamatoti atzina, ka visa atlikusī soda nauda bija samazināma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 30.aprīļa spriedumu, bet Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	*(paraksts)*	V.Kakste
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senatore	*(paraksts)*	I.Skultāne

NORAKSTS PAREIZS

Senatore V.Kakste

Rīgā 2011.gada 3.februārī