NORAKSTS
Lieta Nr.A42800909
AA43 –0299– 11/11

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 18.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Dz.Amerika,
tiesneses L.Slica un L.Vīnkalna

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *M.Š.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 27.aprīļa lēmuma Nr.19.1/9529 atcelšanu, sakarā ar *M.Š.* apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 23.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Kurzemes reģionālā iestāde (turpmāk – KRI) no 2008.gada 9.septembra līdz 26.novembrim *M.Š.* (turpmāk – pieteicējs) veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2006. un 2007.gadu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2005.-2007.gadu.

Ar VID KRI Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšnieces 2008.gada 26.novembra lēmumu Nr.5.1.1-8/160 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) nolemts papildus aprēķināt un noteikt pieteicējam pienākumu iemaksāt budžetā Ls 24 794,52, no tiem: PVN Ls 4958,09, PVN nokavējuma nauda Ls 1391,83, PVN soda nauda Ls 7437,13, IIN Ls 4064,91, IIN nokavējuma nauda Ls 845,19 un IIN soda nauda Ls 6097,38.

Ar VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmumu Nr.1-5/6 nolemts samazināt pieteicējam ar Sākotnējo lēmumu aprēķināto PVN soda naudu par Ls 6693,42 un IIN soda naudu par Ls 5487,64.

Ar VID KRI direktora 2009.gada 18.februāra lēmumu Nr.1-5/31 „Grozījumi VID KRI 2009.gada 8.janvāra direktora lēmumā Nr.1-5/6 „Par soda naudas samazināšanu *M.Š.*”” nolemts samazināt pieteicējam ar Sākotnējo lēmumu aprēķināto PVN soda naudu par Ls 2342,70 un IIN soda naudu par Ls 1920,68.

Nepiekrītot VID Kurzemes reģionālās iestādes direktora 2009.gada 18.februāra lēmumam Nr.1-5/31, pieteicējs to apstrīdēja, iesniedzot sūdzību VID ģenerāldirektoram.

VID ģenerāldirektors, izskatot pieteicēja sūdzību par minēto lēmumu, 2009.gada 27.aprīlī pieņēma lēmumu Nr.19.1/9529 (turpmāk – Lēmums), ar kuru nolemts:

1) atcelt VID KRI direktora 2008.gada 8.janvāra lēmumu Nr.1-5/6;

2) atcelt VID KRI direktora 2008.gada 18.februāra grozījumus Nr.1-5/31;

3) samazināt pieteicējam pārbaudes rezultātā aprēķināto un nomaksai budžetā noteikto PVN soda naudu par Ls 2342,70 un IIN soda naudu par Ls 1920,68.

Lēmumā, izvērtējot VID KRI Ventspils nodaļas sniegto informāciju, secināts, ka pieteicējs ir izpildījis likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^3$panta pirmās daļas nosacījumus saistībā ar Sākotnējā lēmumā aprēķinātajiem maksājumiem.

[2] 2009.gada 29.maijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[2.1] Lēmuma rezolutīvajā daļā pieļauta pārrakstīšanās kļūda, jo tajā minētie KRI lēmumi pieņemti 2009.gadā, nevis 2008.gadā.

[2.2] Pieteicējs 2008.gada 15.decembrī, proti, 30 dienu laikā samaksājis ar Sākotnējo lēmumu papildus aprēķināto PVN Ls 4958,09, PVN nokavējuma naudu Ls 1391,83 un PVN soda naudu 15% apmērā no nodokļa pamatparāda, t.i., Ls 743,71, kā arī IIN 4064,91, IIN nokavējuma naudu Ls 845,19 un IIN soda naudu 15% apmērā no nodokļa pamatparāda – Ls 609,74.

Pieteicējs norāda, ka samaksāja auditā papildus aprēķinātos maksājumus un, pamatojoties uz VID KRI secināto, ka auditā konstatētos pārkāpumus triju gadu laikā pieteicējs ir izdarījis pirmo reizi, paļāvies uz to, ka, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" $33.^3$panta otro daļu, soda nauda būs samazināta pilnā apmērā. Turklāt sākotnēji ar VID KRI 2009.gada 8.janvāra lēmumu atlikusī soda nauda tika samazināta pilnā apmērā.

Tādējādi pieteicējs paļāvies uz Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 10.pantā noteikto tiesiskās paļāvības principu.

[2.3] Pieteicējs uzskata, ka Lēmumā ir nepamatoti piemēroti APL 86.panta otrās daļas 1. un 3.punkta nosacījumi, jo pieteicējs jau ir izmantojis savas tiesības, kuras viņam piešķirtas ar VID KRI 2009.gada 8.janvāra lēmumu, izmantojot naudas līdzekļus, kas kā soda nauda tika samazināta pilnā apmērā.

[2.4] Naudas sods nav nodokļu maksājums, bet gan audzinoša rakstura līdzeklis, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citu pārkāpumu izdarīšanu. Aprēķinātos nodokļu un nokavējuma naudas maksājumus pieteicējs ir veicis un līdz ar to novērsis aizskārumu, kas varēja rasties valsts budžetam un būtiskām sabiedrības interesēm.

[2.5] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2006.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-543/2006 9.punktā atzīts, ka soda naudai nodokļu lietās piemīt kriminālsoda raksturs soda bardzības dēļ, kā arī tādēļ, ka soda nauda ir paredzēta, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citu pārkāpumu izdarīšanu. Tāpēc, izvērtējot soda noteikšanu par nodokļus reglamentējušo tiesību normu pārkāpumu, ir piemērojami tie paši

principi, kas noteikti administratīvo sodu un kriminālsodu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas procesā, proti, nav pieļaujama lēmuma pasliktināšana apstrīdēšanas rezultātā. Minētais arguments Lēmumā nav vērtēts.

[2.6] Lēmumā nepamatoti secināts, ka pieteicējs neapstrīd 2009.gada 18.februāra grozījumos noteiktā soda naudas samazinājuma pamatotību.

Pieteicējs lēmumu apstrīdējis pilnībā, līdz ar to nav iespējama VID ģenerāldirektora jebkāda patvaļīga interpretācija par to, ka kaut kas netiek apstrīdēts. Strīds pastāv par visu lēmumu.

[2.7] Lēmumā nepamatoti norādīts, ka no lietas apstākļiem var secināt, ka VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmuma prettiesiskums par samazināto IIN un PVN soda naudu ir acīmredzams un pieteicējam pašam to vajadzēja apzināties. Saskaņā ar Valsts pārvaldes iekārtas likuma 68.panta pirmo daļu atbildība par lēmumiem ir jānes tā pieņēmējiem, nevis adresātam.

[2.8] VID Lēmuma pieņemšanu nav pamatojis ar APL 81.panta pirmo daļu, kas noteic 65.panta ievērošanas pienākumu.

[3] Iesniegtajos rakstveida paskaidrojumos tiesai atbildētājs pieteikumā ietverto prasījumu neatzīst un uzskata to par nepamatotu, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] VID KRI direktors, pieņemot 2009.gada 8.janvāra lēmumu, kļūdaini piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta otro daļu un samazinājis atlikušo soda naudu pilnā apmērā jeb par Ls 12 181,06. Tā vietā bija piemērojama minētā likuma 33.^{3}panta piektā daļa. Tādējādi nodokļu administrācija pieteicējam noteica lielāku PVN un IIN soda naudas samazinājumu nekā bija tiesīga noteikt.

Labojot pieļauto kļūdu, VID KRI direktors 2009.gada 18.februārī izdeva grozījumus, ar kuriem PVN soda naudas samazinājums tika koriģēts uz Ls 2342,7 un IIN soda naudas samazinājums uz Ls 1920,68.

[3.2] Lēmumā pamatoti konstatēts, ka saskaņā ar APL 86.panta otrās daļas 1. un 3.punktu šajā lietā pieņemtie VID KRI direktora administratīvie akti par soda naudas samazināšanu ir prettiesiski un atceļami, tādējādi nolemts, ka atbilstoši APL 81.panta otrās daļas 4.punktā noteiktajam ir izdodams jauns, satura ziņā citāds administratīvais akts.

[3.3] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta piektās daļas 1.punktā noteikts, ja nodokļu maksātājam ir aprēķināta soda nauda saskaņā ar šā likuma 34.pantu, tad nodokļu administrācijas uzlikto (aprēķināto) atlikušo soda naudu samazina līdz 65 procentiem. Līdz ar to pieteicējam pārbaudes rezultātā aprēķinātā PVN soda nauda samazināma par Ls 2342,7 un IIN soda nauda samazināma par Ls 1920,68.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 23.februāra spriedumu pieteicēja pieteikums noraidīts, spriedumā norādot šādus motīvus.

[4.1] Pieteicējs kā labvēlīga administratīvā akta adresāts iesniedzis pieteikumu par vēl labvēlīgāka administratīvā akta izdošanu, tāpēc tiesa

precizējusi pieteikuma priekšmetu. Atbilstoši konkrētā strīda būtībai ir pārbaudāms, vai saskaņā ar tiesību normām bija pamats samazināt PVN un IIN soda naudu pieteicēja norādītajā apmērā. Tādējādi vienīgais no pieteikuma izrietošais prasījums ir par vēl labvēlīgāka administratīvā akta izdošanu.

[4.2] Lietā ir strīds par to, vai atbildētājs pamatoti atcēla lēmumu, ar kuru pieteicējam bija noteikts PVN un IIN soda naudas samazinājums pilnā apmērā, un vai pareizi noteica samazināmās PVN un IIN soda naudas apmēru.

Lietā pastāv strīds, vai VID pamatoti ir piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta piekto daļu un ir samazinājis nodokļu administrācijas aprēķināto soda naudu tikai līdz 65%, nevis pilnā apmērā, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta pirmo daļu.

[4.3] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta pirmās daļas (*redakcijā uz 01.01.2009*) izriet, ka, izpildoties šajā pantā norādītajiem noteikumiem, nodokļu administrācijas augstākā amatpersona vai tās pilnvarota 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.

Saskaņā ar minētā panta otro daļu, 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.

Savukārt panta piektā daļa noteic izņēmumus no otrajā daļā noteiktā vispārīgā noteikuma par soda naudas samazināšanu pilnā apmērā. Proti, nodokļu administrācijas uzlikto (aprēķināto) atlikušo soda naudu samazina līdz 65 procentiem šādos gadījumos: 1) ja nodokļu maksātājam ir aprēķināta soda nauda saskaņā ar šā likuma 34.pantu; 2) ja nodokļu maksātājam ir aprēķināta soda nauda saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.^{1}panta pirmo daļu.

Ar Sākotnējo lēmumu, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.panta 1.punktu, pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināta soda nauda 150% apmērā no budžetā iemaksājamās nodokļu summas, t.i., PVN soda nauda Ls 7437,13 un IIN soda nauda Ls 6097,38.

Pēc soda naudas samaksas 15% apmērā no aprēķinātā PVN pamatparāda, t.i., Ls 743,71 (Ls 4958,09 x 15%), atlikusī PVN soda nauda ir Ls 6693,42 (Ls 7437,13 – Ls 743,71), savukārt pēc soda naudas samaksas 15% apmērā no aprēķinātā IIN pamatparāda Ls 609,74 (Ls 4064,91 x 15%), atlikusī IIN soda nauda – Ls 5487,64 (Ls 6097,38 – Ls 609,74).

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]panta piektās daļas 1.punktam atlikusī soda nauda samazināma līdz 65 procentiem. Proti, pēc samazināšanas pieteicējam saglabājas pienākums samaksāt 65 procentus no atlikušās soda naudas, t.i., PVN soda nauda – Ls 4350,72 (Ls 6693,42 x 65%), IIN soda nauda – Ls 3566,97 (Ls 5487,64 x 65%).

Tādējādi tiesa secinājusi, ka atbilstoši minētajām tiesību normām konkrētajā gadījumā PVN soda nauda samazināma par Ls 2342,70 (Ls 6693,42 – (Ls 6693,42 x 65%)), savukārt IIN soda nauda samazināma par Ls 1920,67 (Ls 5487,64 – (Ls 5487,64 x 65%)), kā to pareizi Lēmumā konstatēja atbildētājs.

[4.4] Pieteicējs uzskata, ka Lēmumā ir nepamatoti piemēroti APL 86.panta otrās daļas 1. un 3.punkta nosacījumi, jo pieteicējs jau ir izmantojis savas tiesības.

Tiesa, atsaucoties uz APL 86.panta otro daļu un 81.panta trešo daļu, atzinusi, ka VID ģenerāldirektoram, konstatējot, ka VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmums ir prettiesisks, proti, ir pārkāptas obligātās materiālo tiesību normas, pastāvēja pamats atbilstoši APL 86.panta otrās daļas 1.un 3.punktam šādu lēmumu atcelt.

[4.5] Attiecībā uz pieteicēja norādīto par tiesiskās paļāvības principa pārkāpumu tiesa norādījusi, ka tiesiskās paļāvības princips ir viens no tiesiskas valsts pamatiem un atbilstoši šim principam valsts pārvaldei jārīkojas paredzami un noteikti. Tomēr tiesiskās paļāvības princips nav absolūts.

Kā norādījis Senāts, personas paļāvība uz iestādes izteikumu, rīcību vai apsolījumu ir šīs personas subjektīvā attieksme, kuru veido pamatota cerība vai pārliecība par konkrētās darbības izpildi vai notikuma iestāšanos nākotnē. Tādēļ katrā atsevišķā gadījumā jāpārbauda šīs subjektīvās attieksmes esamība vai neesamība konkrēto lietas apstākļu ietvaros. Lai noskaidrotu, vai tiesiskā paļāvība ir vai nav jāņem vērā, jāatbild uz trīs jautājumiem: 1) vai bija kaut kas, uz ko varēja paļauties (skaidrs iestādes izteikums); 2) vai attiecīgā persona tiešām uz to paļāvās; 3) vai attiecīgā personas paļāvība ir aizsardzības vērta (*sk. Senāta 2005.gada 12.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-93 13.punktu, 2007.gada 7.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-238/2007 13.1.punktu*).

Tiesa konstatējusi, ka rakstveidā izdotajā administratīvajā aktā, proti, Sākotnējā lēmumā, ir norādīts, ja pieteicējs piekrīt papildus aprēķinātā nodokļa un nokavējuma naudas apmēram un 30 dienu laikā no šī lēmuma saņemšanas iemaksā budžetā to kopā ar soda naudu 15% apmērā no nodokļa pamatparāda, atlikušo soda naudu VID ģenerāldirektors vai tā pilnvarotā persona samazina, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]panta nosacījumus.

Tādējādi, neskatoties uz to, ka ar VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmumu atlikusī soda nauda tika samazināta pilnā apmērā, pieteicējs nevarēja paļauties, jo minētais Lēmums bija pieņemts kļūdaini un acīmredzami pretēji tiesību normās skaidri noteiktajam regulējumam.

Apstākļos, kad acīmredzami VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmums neatbilst likumā precīzi noregulētai kārtībai, proti, pieņemts, neievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[3]panta piektās daļas

1.punktā noteikto izņēmuma gadījumu, kurš konkrētajā gadījumā ir attiecināms arī uz pieteicēju, tiesas ieskatā, personas tiesiskā paļāvība nav aizsargājama, jo personai šādā gadījumā bija jāzina šāda lēmuma prettiesiskums.

Pamatojoties uz minēto, tiesa secinājusi, ka iestāde, pieņemot Lēmumu, nav pārkāpusi tiesiskās paļāvības principu.

[4.6] Tiesa piekritusi pieteicēja norādītajam iebildumam, ka Lēmuma rezultatīvajā daļā tika pieļauta pārrakstīšanās kļūda, nepareizi norādot VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmuma un 2009.gada 18.februāra grozījumu pieņemšanas gadu.

Pieteicējs, pamatojoties uz APL 72.panta pirmo un otro daļu, bija tiesīgs lūgt VID izlabot Lēmumā norādītās acīmredzamās pārrakstīšanās kļūdas, kuras nemaina Lēmuma būtību.

[4.7] Pamatojoties uz minēto un ievērojot procesuālās ekonomijas principu, tiesa uzskatījusi, ka pārējos pieteicēja un atbildētāja argumentus nav nepieciešams analizēt, jo tie pēc būtības nevar mainīt tiesas secinājumus par to, ka Lēmums ir pamatots, līdz ar to tiesa šos argumentus detalizēti nav analizējusi.

[4.8] Pastāvot nodibinātajiem apstākļiem, tiesa atzinusi, ka Lēmums ir tiesisks administratīvais akts, bet pieteicējam no tiesību normām neizriet tiesības uz labvēlīgāku administratīvo aktu, proti, tiesības uz PVN un IIN soda naudas samazināšanu pilnā apmērā.

[5] Pieteicējs, uzskatot spriedumu par nepamatotu, prettiesisku un atceļamu, iesniedza apelācijas sūdzību, kurā papildus pieteikumā ietvertajiem argumentiem norāda turpmāko.

[5.1] Lēmums pamatots ar APL 86.panta otrās daļas 1. un 3.punktu, kas ir nepamatoti, jo pieteicējs jau ir izmantojis ar VID KRI 2009.gada 8.janvāra lēmumu piešķirtās tiesības.

Turklāt naudas sods neskar būtiskas sabiedrības intereses, tas nav nodokļu maksājums, bet gan audzinoša rakstura līdzeklis, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citu pārkāpumu izdarīšanu. Pieteicējs, samaksājot 15% no soda naudas, ir ticis sodīts.

Atbildētājs Lēmumu pamatojis arī ar APL 81.panta ceturtās daļas 4.punktu, bet nav piemērojis APL 81.panta pirmo daļu, kas paredz, ka iestādei ir jāievēro arī APL 65.pants.

[5.2] Tiesa nepareizi tulkojusi tiesiskās paļāvības principu, jo rokasgrāmatā „Administratīvo aktu izdošanas vadlīnijas" (*autoru kolektīvs: Jautrīte Briede, Līga Meņģele-Stillere, Aivita Ļubļina-Goldmane, izd., Rīga, 2007.g.*) norādīts, ka tiesiskās paļāvības princips ir saistīts ar valsts pārvaldes rīcības prognozējamību jeb to, ka valsts pārvaldes rīcībai jābūt konsekventai, jo šī rīcība ir pamatota ar tiesību normām. Tiesību normas kā saistošs priekšraksts valsts pārvaldes rīcībai ir zināmas gan pašai pārvaldei, gan privātpersonai un privātpersona var rēķināties ar to, ka no valsts puses rīcība atbildīs tiesību normām. Tiesiskā paļāvība tiek aizsargāta tikai tādos gadījumos, ja arī pati privātpersona ir rīkojusies tiesiski, proti, administratīvā

akta izdošana nav panākta ar prettiesiskām darbībām. Privātpersonai nevar rasties tiesiskā paļāvība, ja šī persona zināja vai tai vajadzēja zināt, ka attiecīgais administratīvais akts neatbilst tiesību normām.

Pieteicējs administratīvā akta izdošanu nav panācis prettiesiski, pieteicējs nezināja un viņam nevajadzēja zināt, ka VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmums neatbilst tiesību normām, jo pieteicējs izpildīja ar minēto lēmumu uzliktos pienākumus un tiesiski paļāvās, ka iestāde izpildīs savus pienākumus. Tiesa minēto apstākli nav vērtējusi.

[5.3] Tiesa nav vērtējusi apstākli, ka VID, uzskatot, ka tas pieņēmis kļūdainu lēmumu, nav atmaksājis (atgriezis) pieteicējam viņa samaksāto naudas summu.

[5.4] Tiesa nav vērtējusi, cik ilgs laiks pagājis no VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmuma spēkā stāšanās brīža līdz 2009.gada 18.februāra lēmuma pieņemšanas brīdim. Minētais termiņš – 42 dienas – nav saprātīgs, lai iestāde savā rīcībā konstatētu kļūdu, par kuras pieļaušanu neviens nav saukts pie atbildības.

Šāda iestādes rīcība, kas, iespējams, bijusi apzināta, lai izrēķinātos ar nodokļu maksātāju, pieteicējam liegusi apstrīdēt Sākotnējo lēmumu.

[5.5] VID pirms labvēlīga administratīvā akta atcelšanas pieteicējam nav par to paziņojis un noteicis termiņu iebildumu iesniegšanai.

[5.6] Tiesa nav objektīvi vērtējusi Senāta 2006.gada 20.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-543/2006 norādīto attiecībā uz soda naudai piemītošo raksturu, proti, ka tai ir krimināls soda un administratīvā soda raksturs un tāpēc nav pieļaujama tiesisko seku pasliktināšana lēmuma apstrīdēšanas procesā.

[5.7] Tiesa nav vērtējusi, kāpēc ar Lēmumu atcelts apstrīdētais 2009.gada 18.februāra lēmums, ja faktiski lemjošajā daļā satura ziņā izdeva tieši tādu pašu lēmumu.

[5.8] Lēmumā norādīts, ka VID KRI 2009.gada 8.janvāra lēmuma prettiesiskums ir acīmredzams, tāpēc pieteicējam pašam to vajadzēja apzināties. Pieteicējs tam nepiekrīt un norāda, ka saskaņā ar Valsts pārvaldes iekārtas likuma 68.panta pirmo daļu par pārvaldes lēmuma lietderību un tiesiskumu atbild lēmuma pieņēmējs. Tāpēc atbildība par lēmuma tiesiskumu nav jāuzņemas tā adresātam.

[5.9] Tiesa nav veikusi tiesiskuma pārbaudi par Sākotnējo lēmumu vai atjaunojusi tā apstrīdēšanas termiņu.

[6] Paskaidrojumos par apelācijas sūdzību atbildētājs to neatzīst un norāda turpmāk minēto.

[6.1] VID nepiekrīt, ka pieteicējs, veicot visu aprēķināto nodokļu un nokavējuma naudu maksājumus, ir novērsis aizskārumu, kas varēja rasties valsts budžetam un būtiskām sabiedrības interesēm un ka pieteicējs ir veicis soda naudas maksājumus 15% apmērā un tādējādi ir sodīts ar audzinoša rakstura līdzekli.

Pirmkārt, Lēmumā jau norādīts, ka atbilstoši APL 81.panta trešajai daļai

likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}pants ir materiālo tiesību norma un tās kļūdaina piemērošana rada budžetam materiālas sekas. Līdz ar to, kļūdaini piemērojot šo normu, tiek aizskartas valsts budžeta un visas sabiedrības kopīgās intereses.

Otrkārt, sprieduma 9.2.apakšpunktā ir secināts, ka VID pastāvēja pamats atbilstoši APL 86.panta otrās daļas 1. un 3.punktam atcelt VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmumu.

Treškārt, atbilstoši Senāta judikatūrai soda naudas mērķis ir panākt, lai nodokļu maksātāji pildītu savus pienākumus nodokļu jomā, kā arī sodīt pārkāpējus. Tādējādi soda naudas ir paredzētas kā līdzeklis, kas nodrošina, lai valsts atbilstoši attiecīgajiem likumiem saņemtu nodokļus (*sal.: Eiropas Cilvēktiesību tiesas sprieduma Janosevic v. Sweden 107.p.*).

Senāta ieskatā minētās atziņas ir attīstāmas tālāk, ievērojot arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas atziņas (*sk. spriedumu lietā Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic pret Zviedriju; Janosevic pret Zviedriju*). Proti, nodokļu tiesībās tiek pieļauta soda naudas uzlikšana uz objektīvu faktu pamata bez nepieciešamības sākotnēji konstatēt nodokļu maksātāja vainu. Šādu prezumpciju ietver arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa, kas noteic, ka nodokļu likumu prasību pārkāpums izraisa ne tikai papildu nodokļu aprēķinu, bet arī soda naudas piemērošanu (*sk. Senāta 2008.gada 18.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-8 10.punktu*).

[6.2] VID nav izprotami apelācijas sūdzības 4. un 5.punktā minētie argumenti, jo tie nav pamatoti ar konkrētiem pierādījumiem un tiesību normām, kuras būtu jāpiemēro šajā gadījumā.

[6.3] Attiecībā uz apelācijas sūdzības 3., 6. un 7.punktā minētajiem argumentiem VID uzskata, ka pieteicējs nav pienācīgi iepazinies ar tiesas sprieduma 10.punktā izdarītajiem secinājumiem un to pamatojumu par APL noteikto tiesiskās paļāvības principu, tādēļ šie argumenti ir nepamatoti un noraidāmi.

Turklāt atšķirīgs procesa dalībnieka viedoklis par pierādījumu novērtējumu neliecina, ka tiesa objektīvi nenoskaidroja lietas apstākļus, nenovērtēja pierādījumus vai nedeva tiem juridisku vērtējumu (*sk., piemēram, Senāta 2005.gada 12.oktobra spriedumu lietā Nr.SKA-420*).

[7] Saskaņā ar APL 114.panta otro daļu, ja administratīvā procesa dalībnieks piekritis lietas izskatīšanai rakstveida procesā, uzskatāms, ka viņš piekritis rakstveida procesam arī nākamajās tiesu instancēs.

Ņemot vērā to, ka lieta pirmās instances tiesā pēc pieteicēja lūguma izskatīta rakstveida procesā un pieteicējs nav lūdzis lietu apelācijas instancē izskatīt mutvārdu procesā, lieta tiek izskatīta rakstveida procesā bez administratīvā procesa dalībnieku piedalīšanās.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudot lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Apgabaltiesa, pārbaudot pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu (šā sprieduma [4] punkts), atzīst, ka tiesa ir pareizi novērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, taču nav pareizi noteikusi pieteikuma priekšmetu. Apgabaltiesa pirmās instances tiesas pamatojumu minētajā apjomā atzīst par pareizu un pilnībā pietiekamu, tāpēc, pamatojoties uz APL 307.panta ceturto daļu, pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un to neatkārto.

Apgabaltiesa, pretēji pirmās instances tiesas secinājumam par pieteikuma priekšmetu, uzskata, ka pieteikuma priekšmets šajā lietā ir Lēmuma atcelšana nevis labvēlīga administratīvā akta izdošana, jo Lēmums ir pieņemts no jauna uzsāktā administratīvajā procesā, atceļot pieteicējam labvēlīgu administratīvo aktu. Tādējādi, ja Lēmums tiktu atcelts, paliktu spēkā administratīvais akts, kurš tika atcelts ar Lēmumu.

[10] Apgabaltiesa pieteicēja apelācijas sūdzību atzīst par nepamatotu, ievērojot šādus apsvērumus.

[10.1] Pieteicējs kļūdaini uzskata, ka viņš ir izmantojis savas tiesības, kuras labvēlīgais administratīvais akts apstiprinājis vai piešķīris.

Ar VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmumu pieteicējam samazināta soda nauda. Minētais lēmums nepiešķir jaunas tiesības, bet gan samazina to ierobežojumu, kas pieteicējam noteikts ar Sākotnējo lēmumu. Līdz ar to ar VID KRI direktora 2009.gada 8.janvāra lēmumu radītās tiesiskās sekas nav iespējams izlietot, jo ar šo lēmumu netiek piešķirtas izlietojamas tiesības.

Atbildētājs pamatoti piemērojis APL 86.panta otrās daļas 3.punktu, jo konkrētajā gadījumā sabiedrības intereses būtiskums izpaužas nepieciešamībā ievērot vienlīdzības principu, proti, pastāvot vienādiem tiesiskajiem un faktiskajiem apstākļiem, ir jāpieņem vienādi lēmumi. Sabiedrība pamatoti sagaida, ka normatīvie akti tiks piemēroti vienādi attiecībā pret visām personām. Ja kādam tiek radītas labvēlīgākas sekas, nekā to paredz normatīvais akts, kaut gan no lietas faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem izriet, ka šādas sekas nav iespējams radīt, tad tiek pārkāpts vienlīdzības princips.

Pieteicējs norāda, ka soda nauda kalpo kā audzinoša rakstura līdzeklis, lai sodītu pārkāpēju un novērstu citus līdzīgus pārkāpumus, tāpēc to nevar atzīt par būtisku sabiedrības interesi.

Apgabaltiesa var piekrist apsvērumam, ka pats par sevi soda naudas aprēķināšanas un iekasēšanas fakts nav tik būtisks sabiedrībai, jo tā nevar rēķināties ar to, ka kāds pārkāps normatīvos aktus un tādējādi būs iespējams iegūt papildu ienākumus valsts kasē soda naudas veidā.

Tai pat laikā sabiedrības interesēm būtisks ir soda naudas mērķis – audzināt pārkāpēju likumu ievērošanas garā, proti, sabiedrībai ir svarīgi, lai arī citi ievērotu normatīvos aktus, bet ja tas netiek darīts, sabiedrībai ir tiesības prasīt, lai pārkāpējs tiktu pienācīgā kārtā, t.i., likumā noteiktajā kārtībā saukts pie atbildības. Tādējādi jāatgriežas pie iepriekš minētā, ka arī nosakot soda naudu, sabiedrībai ir tiesības prasīt, lai tā tiktu piemērota saskaņā ar likumu un vienādi attiecībā pret visiem.

Pieteicējs norāda, ka atbildētājam bija jāievēro APL 65.pants, nepaskaidrojot, kādā veidā tas būtu piemērojams.

Taču apgabaltiesa norāda, ka samazinot soda naudu, atbildētājam ir stingri jāievēro likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}pantā noteiktie nosacījumi. Iestājoties konkrētajiem apstākļiem, jāpieņem konkrēts lēmums. Konkrētajā gadījumā rīcības brīvība pastāv tikai tajā apstāklī, ka atbildētājs varēja izvēlēties, par cik lielu summu samazināt soda naudu, ievērojot minētā panta piektajā daļā noteiktās robežas – līdz 65 procentiem no atlikušās soda naudas. Tā kā atbildētājs samazinājis pieteicējam soda naudu līdz 65 procentiem no atlikušās soda naudas, proti, līdz normā noteiktajai pieļaujamai soda naudas samazināšanas robežai, tad nav pamata pārmest atbildētājam lietderības apsvērumu neizdarīšanu.

[10.2] Pirmās instances tiesa jau ir vērtējusi tiesiskās paļāvības principa iespējamo pārkāpumu šajā lietā, apgabaltiesa šiem motīviem ir pievienojusies, tāpēc atkārtoti šo argumentu vairs nevērtē.

[10.3] Pieteicējs norāda, ka VID, uzskatot, ka tas pieņēmis kļūdainu lēmumu, nav atmaksājis (atgriezis) pieteicējam viņa samaksāto naudas summu.

Apgabaltiesa norāda, ka pieteicējam ar Lēmumu ir pieņemts labvēlīgs administratīvais akts. Priekšnoteikums šāda administratīvā akta pieņemšanai ir likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}pantā noteikto nosacījumu izpilde, proti, jāiemaksā noteikta summa budžetā, ko pieteicējs ir izdarījis.

Tā kā pieteicēja mērķis tomēr bija, lai iepriekš minētā norma attiecībā uz pieteicēju tiktu piemērota, tad atbildētājam nebija pamata lemt par iemaksāto līdzekļu atmaksu. Turklāt jānorāda, ka jebkurā gadījumā pieteicējam ir pienākums norēķināties ar budžetu par nodokļu audita rezultātā aprēķinātajiem nodokļiem un citām summām.

[10.4] Nav pamatots pieteicēja arguments, kas atspoguļots [5.4] punktā. Administratīvā procesa uzsākšana no jauna pati par sevi liecina par to, ka administratīvais akts ir kļuvis neapstrīdams, proti, pagājis likumā noteiktais lēmuma apstrīdēšanas vai pārsūdzēšanas termiņš (APL 83.pants). Šāda iespēja ir paredzēta likumā un atbildētājam ir tiesības to izmantot, ja vien pastāv likumā noteiktie nosacījumi (piemēram, APL 86.panta nosacījumi). Adresātam labvēlīga prettiesiska akta atcelšana APL nav padarīta atkarīga no termiņa, bet gan no nosacījumiem, kas noteikti APL 86.pantā. Līdz ar to administratīvā akta atcelšana noteiktā termiņā ir tiesiska tiktāl, ciktāl to nosaka normā noteiktie nosacījumi.

Iestādes rīcību, atceļot pieteicējam labvēlīgo lēmumu par soda naudas samazināšanu pilnā apmērā vēlāk nekā pieteicējam bija tiesības apstrīdēt Sākotnējo lēmumu, nevar vērtēt kā ļaunprātīgu, lai liegtu pieteicējam iespēju apstrīdēt Sākotnējo lēmumu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta pirmā daļa noteic, ka attiecīgā VID amatpersona pieņem lēmumu samazināt nodokļu maksātājiem nodokļu revīzijas (audita) rezultātā uzlikto (aprēķināto) soda naudu šajā pantā noteiktajā apmērā, ja nodokļu maksātājs piekrīt papildus aprēķinātajām summām 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.

Tātad, lai pieņemtu lēmumu par soda naudas samazināšanu, primāri ir nepieciešama nodokļu maksātāja piekrišana audita rezultātiem, kas turklāt pausta maksājuma veidā budžetā 30 dienu laikā, proti, audita lēmuma apstrīdēšanas termiņā. Līdz ar to lēmuma par audita rezultātiem neapstrīdēšana ir primāri atkarīga no nodokļu maksātāja gribas, nevis no tiem lēmumiem, kādus, iespējams, pieņems nodokļu administrācija sakarā ar soda naudas samazināšanu vai nesamazināšanu.

[10.5] Pieteicējs norāda, ka VID pirms labvēlīga administratīvā akta atcelšanas pieteicējam nav par to paziņojis un noteicis termiņu iebildumu iesniegšanai.

Lēmums par administratīvā procesa uzsākšanu no jauna ir procesuāls lēmums (*sk. Senāta 2007.gada 5.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-304/2007 11.2.punktu*), kas šoreiz ietverts VID KRI direktora 2009.gada 18.februāra lēmumā, ko iestāde pieņem patstāvīgi bez apspriešanās ar administratīvā procesa dalībniekiem. Administratīvā procesa dalībniekiem ir tiesības apstrīdēt un pārsūdzēt šāda procesa gala rezultātā izdotu administratīvo aktu.

[10.6] Pieteicējs pārmet *reformatio in peius* principa pārkāpumu.

Apgabaltiesa norāda, ka šis princips tiktu pārkāpts, ja pieteicējs būtu apstrīdējis Sākotnējo lēmumu, ar kuru noteikta soda nauda un tās apmērs, pēc būtības un, pārskatot šo lēmumu, augstāka iestāde pasliktinātu pieteicēja stāvokli, palielinot soda naudu (*sk., piemēram, Senāta rīcības sēdes 2009.gada 20.marta lēmumu lietā Nr.SKA-251/2009*)

Taču šajā gadījumā netika lemts par soda naudu pēc būtības. Tiesiskais pienākums maksāt soda naudu pieteicējam tika noteikts jau ar Sākotnējo lēmumu. Savukārt ar lēmumiem, ar kuriem tika lemts par soda naudas samazināšanu, ar Sākotnējo lēmumu noteiktā soda nauda netika palielināta.

[10.7] Pieteicējs norāda, ka tiesa nav veikusi tiesiskuma pārbaudi par Sākotnējo lēmumu vai atjaunojusi tā apstrīdēšanas termiņu.

Apgabaltiesa vērš uzmanību, ka pieteicējs prasījumu par Sākotnējā lēmuma tiesiskuma pārbaudi norādījis jau pieteikumā. Ar Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 1.jūnija lēmumu pieteikums šajā daļā atstāts bez virzības trūkumu novēršanai. Tā kā pieteicējs trūkumus nenovērsa, ar

Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 16.jūlija lēmumu pieteicēja pieteikums šajā daļā atzīts par neiesniegtu. Šis lēmums netika pārsūdzēts un ir stājies spēkā. Līdz ar to ne pirmās instances tiesai, ne arī apgabaltiesai nav pamata izskatīt šādu prasījumu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Noraidīt *M.Š.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 27.aprīļa lēmuma Nr.19.1/9529 atcelšanu.

Spriedumu 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente	*(paraksts)*	Dz.Amerika
Tiesneses	*(paraksts)*	L.Slica
	(paraksts)	L.Vīnkalna

NORAKSTS PAREIZS:
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese Dz.Amerika
Rīgā 2011.gada 18.februārī