NORAKSTS

SKA – 75/2007

S P R I E D U M S

Rīgā 2007. gada 13. martā

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore J. Briede
senatore D. Mita
tiesnese R.Vīduša

piedaloties pieteicējas AS „Latvijas Krājbanka" pārstāvjiem *I.K.* un *A.K.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Sanitai Laiveniecei,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „Latvijas Krājbanka" pieteikumu par Valsts ieņēmuma dienesta 2002. gada 29. aprīļa lēmuma Nr. 19/9345 atcelšanu daļā, sakarā ar AS „Latvijas Krājbanka" un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2006. gada 15. jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Lielo nodokļu maksātāju pārvalde veica pieteicējas komplekso nodokļu auditu par 1999. un 2000. gadu. Audita rezultātā VID Lielo nodokļu maksātāju pārvalde 2002. gada 26. februārī pieņēma lēmumu, ar kuru noteica samaksai budžetā papildu PVN un soda naudu, iedzīvotāju ienākuma nodokli un soda naudu, valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas (turpmāk – VSAOI) un soda naudu, kā arī samazināja zaudējumus par 1999. un 2000. gadu.

Nepiekrītot VID Lielo nodokļu maksātāju pārvaldes direktora lēmumam daļā pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja VID ģenerāldirektoram, kurš ar 2002. gada 29. aprīļa lēmumu Nr. 19/9345 atcēla apstrīdēto lēmumu daļā, un noteica pieteicējai

iemaksāt valsts budžetā PVN 23 856,14 latus un soda naudu 23 856,14 latus, UIN 24,4 latus un soda naudu 484,4 latus, kā arī VSAOI 119,65 latus un soda naudu 119,65 latus.

[2] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par VID 2002. gada 29. aprīļa lēmuma atcelšanu daļā par papildu samaksai budžetā noteikto PVN 22 758,03 latiem un soda naudu 22 758,03 latiem, kā arī par samazinātajiem iepriekšējo gadu zaudējumiem (1999. gadā par 2 469,07 latiem un 2000. gadā par 601,69 latiem).

[3] Rīgas pilsētas Centra rajona tiesa ar 2003.gada 9.maija spriedumu pieteikumu noraidīja. Pieteicēja pārsūdzēja spriedumu.

[4] Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģija ar 2005. gada 27. janvāra spriedumu apmierināja pieteikumu un atcēla VID 2002. gada 29. aprīļa lēmumu tā pārsūdzētajā daļā. VID pārsūdzēja spriedumu.

[5] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments ar 2005. gada 28. oktobra spriedumu atcēla Rīgas apgabaltiesas Civillietu tiesas kolēģijas 2005. gada 27. janvāra spriedumu un nosūtīja lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[6] Administratīvā apgabaltiesa ar 2006. gada 15. jūnija spriedumu pieteikumu apmierināja daļā par VID 2002. gada 29. aprīļa lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru papildu samaksai budžetā noteikta soda nauda 22 758,03 lati, bet noraidīja pārējā daļā. Apgabaltiesas spriedumā norādīts tālāk minētais.

[6.1] 1998. gadā pieteicēja kā līzinga devēja noslēdza ar SIA „Melnsils", SIA „Auto krava" un SIA „Lasts" līzinga jeb nomas ar izpirkumu līgumus. Tika sastādīts maksājumu grafiks, saskaņā ar kuru 1999. līdz 2000. gadā pieteicēja izrakstīja rēķinus un valsts budžetā iemaksāja PVN. Līzinga ņēmējas neapmaksāja rēķinus. Pieteicēja 2000. gadā noslēdza ar līzinga ņēmējām vienošanos par parāda atmaksu un grozījumiem līzinga līgumos, sastādīja jaunus maksājumu grafikus un izrakstīja jaunus rēķinus. Vecos rēķinus pieteicēja anulēja, kā arī par attiecīgu summu samazināja rēķinu anulēšanas mēnešu PVN deklarācijās uzrādāmo ar PVN apliekamo darījumu vērtību. Līzinga ņēmējas apmaksāja jaunos rēķinus. PVN atbilstoši jaunajiem rēķiniem valsts budžetā ir samaksāts.

Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja bija tiesīga anulēt izrakstītos nodokļu rēķinus un veikt PVN maksājumu labojumus.

[6.2] Tikai ar 2001. gada 1. janvāri stājās spēkā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta sestās daļas redakcija, kas regulēja PVN maksājumus tieši finanšu līzinga gadījumā, nosakot, ka finanšu līzings ir nomas pirkums, kas atzīstams par preces piegādes darījumu, kā arī precīzi noteica PVN maksāšanas kārtību, proti, tas maksājams vienlaikus ar līgumā noteiktajiem nomas pirkuma maksājumiem. Līdz tam līzings PVN reglamentējošās tiesību normās atsevišķi netika regulēts. Likuma 12. panta sestās daļas redakcija noteica PVN maksāšanas kārtību attiecībā uz nomas ar izpirkumu darījumiem, paredzot, ka nodoklis maksājams kopā ar izpirkuma maksājumiem un līgumā noteiktajos termiņos. Finanšu ministrijas 1998. gada 16. jūlija vēstulē Nr. 5-2/1766 skaidrots, ka minētā likuma izpratnē arī finanšu līzings tiek uzskatīts par pakalpojumu (nomu). Savukārt VID Nodokļu pārvaldes 1998. gada 2. septembra vēstulē Nr. 15.2.1/1174 skaidrots, ka līzinga devējam jāizraksta PVN rēķins katrai summai, kura līzinga ņēmējam ir jānomaksā maksājumu grafikā paredzētajos termiņos.

Secināms, ka līdz 2001. gadam finanšu līzings likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē tika pielīdzināts pakalpojumam, proti, nomai. Atbilstoši šā likuma 8. panta otrajai daļai viens no priekšnoteikumiem, lai šādu darījumu (pakalpojumu) atzītu par notikušu, ir fakts, ka pakalpojuma sniegšana ir notikusi. Konkrētajā gadījumā finanšu līzinga līgumos norādītā manta tika nodota līzinga ņēmēju lietošanā un pakalpojuma sniedzējs izrakstīja nodokļu rēķinus atbilstoši līgumā noteiktajiem termiņiem. Tādējādi secināms, ka pakalpojums ir noticis. Būtisks ir apstāklis, ka konkrētajā laika posmā līzinga ņēmējs, kaut arī neveica maksājumus, nodoto mantu lietoja.

Turklāt, ja arī atzītu, ka 1999. un 2000. gadā finanšu līzinga darījumi būtu uzskatāmi par preces pārdošanu (nomas pirkumu), uzskatāms, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8. panta pirmajā daļā ietvertais nosacījums, lai darījumu atzītu par notikušu, proti, formulējums „preces ir nosūtītas" finanšu līzinga darījumā nav tulkojams kā preces nodošana īpašumā jeb kā līzinga ņēmēja īpašuma tiesību iegūšana uz preci. Jāņem vērā, ka finanšu līzinga darījums ir saistīts ar terminētiem maksājumiem, kurā īpašuma tiesības ir iegūstamas, tikai izpildot visus līguma noteikumus, proti, veicot visus maksājumus. Līguma darbības laikā prece tiek nodota līzinga ņēmējam lietošanā, kā tas noticis konkrētajos darījumos. Tāpēc nevar uzskatīt, ka līdz īpašuma tiesību iegūšanai darījums vispār nav noticis. Tieši šāda darījuma rakstura specifikas dēļ likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta sestajā daļā

(*redakcijā, kura stājās spēkā ar 2001. gada 1. janvāri*) tika paredzēta noteikta nodokļa samaksas kārtība.

Līdz ar to atzīstams, ka darījumi ar SIA „Melnsils", SIA „Auto krava" un SIA „Lasts" ir atzīstami par notikušiem, bet pieteicējai nebija tiesiska pamata anulēt izrakstītos nodokļu rēķinus un veikt PVN maksājumu labojumus. Tātad VID lēmums daļā par PVN pamatsummu 22 758,03 latiem ir tiesisks un pamatots.

[6.3] VID, nosakot pieteicējai papildus budžetā samaksāt PVN, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15. panta otrajai daļai un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmajai daļai aprēķināja soda naudu nodokļa apmērā.

Lietā konstatēts, ka pieteicēja PVN par darījumiem ar SIA „Melnsils", SIA „Auto krava" un SIA „Lasts" pēc maksājumu grafiku pārjaunošanas budžetā samaksāja. Līdz ar to secināms, ka pieteicēja nav ievērojusi kārtību, kādā maksājams PVN par konkrētajiem darījumiem, tajā pašā laikā ir atzīstams, ka nodoklis budžetā ir samaksāts.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1] panta pirmajā daļā (*redakcijā, kas bija spēkā VID lēmuma pieņemšanas brīdī*) noteikts, ka nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir pārsūdzējis nodokļu administrācijas lēmumu par šā likuma un konkrēto nodokļu likumu pārkāpumiem, ir tiesības samazināt kontroles (pārbaužu, revīziju) rezultātā uzlikto soda naudu, bet ne vairāk kā 70 procentu apmērā un ne biežāk kā vienu reizi trijos gados. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments attiecībā par soda naudas piemērošanu ir atzinis, ka likumdevēja mērķis nebija nostādīt vienādā situācijā un vienādi sodīt nodokļu maksātāju, kurš patiesi samazina nodokļu bāzi, un tādu, kurš ir uzrādījis deklarācijā visu ar nodokli apliekamo vērtību.

No pārsūdzētā lēmuma ir secināms, ka VID nav apsvēris soda naudas piemērošanas lietderību konkrētajos apstākļos. Līdz ar to atzīstams, ka pārsūdzētais lēmums daļā, ar kuru noteikta soda nauda 22 758,03 lati, ir atceļams.

[6.4] Lietā konstatēts, ka pieteicēja 1999. gadā 17 darbiniekiem izmaksāja bēru pabalstus kopā 2445 latu apmērā, bet 2000. gadā trīs darbiniekiem izmaksāja bēru pabalstus kopā 450 latu apmērā.

Atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4. panta pirmajai daļai nodokļa maksātāja [..] apliekamais ienākums ir [..] maksātāja gada pārskata peļņas un zaudējumu aprēķinā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms UIN aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību [..]. Minētā likuma 5. panta

pirmā daļa noteic, ka pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus uzņēmuma izdevumus [..] pabalstiem.

Ministru kabineta 2000. gada 19. septembra noteikumu Nr. 319 „Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu piemērošanas noteikumi" (turpmāk – UIN likuma piemērošanas noteikumi) 34. punkts noteic, ka, piemērojot likuma 5.panta pirmo daļu, nodokļu maksātājs grāmatvedībā uzrāda visus izdevumus, arī tos, kuri nav saistīti ar uzņēmējdarbību. Ja uzņēmuma darbinieks saņem dāvanu, kas pirkta par uzņēmuma līdzekļiem, tad par dāvanas vērtību palielina šā darbinieka apliekamo ienākumu, no kura ietur iedzīvotāju ienākuma nodokli un valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kā arī samaksā darba devēja valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu darba devēja daļu. Uzņēmuma apliekamo ienākumu palielina par to dāvanas vērtības daļu, kura ir mazāka par Ministru kabineta 1998. gada 31. marta noteikumos Nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis" noteikto darba devēja dāvanas apmēru un kura nav pieskaitīta darbinieka darba samaksai kā papildu ienākums. Pie izdevumiem, kas nav saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, pieskaita uzņēmuma īpašnieku un darbinieku izklaides un pabalstu izdevumus, kurus nevar sadalīt personāli.

UIN likuma piemērošanas noteikumu 38. punkts nosaka, ka, piemērojot likuma 5. panta ceturto daļu, nodokļu maksātājs savu apliekamo ienākumu nedrīkst samazināt par šajā panta daļā minētajām summām, kā arī citām summām, kuru izmaksāšana nav ekonomiski saistīta ar uzņēmuma saimniecisko darbību. Pārbaudot nodokļu maksātāja apliekamā ienākuma pareizību, VID nosaka, vai izdevumi ir ekonomiski saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību, kā arī izvērtē to būtību un izmaksāšanas pamatu.

Atzīstams, ka darba devēja izmaksāti bēru pabalsti saviem darbiniekiem nav uzskatāmi par atlīdzību par veikto darbu, tā kā tie izmaksāti sakarā ar konkrētu notikumu, nevis sakarā ar izpildītu darbu. Tādējādi atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta pirmajai daļai šādi pabalsti ir pieskaitāmi pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību.

Konkrētajā gadījumā nav izšķirošas nozīmes UIN likuma piemērošanas noteikumu 34. punktā noteiktajam, ka pie izdevumiem, kas nav saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, pieskaita uzņēmuma īpašnieku un darbinieku izklaides un pabalstu izdevumus, kurus nevar sadalīt personāli. Minētā tiesību norma nav tulkojama tādējādi, ka uzņēmuma īpašnieku un darbinieku izklaides un pabalstu izdevumi, ja tie ir sadalāmi personāli, nav pieskaitāmi pie izdevumiem, kas nav saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību. Šāda interpretācija būtu pretrunā ar likuma „Par

uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta pirmās daļas jēgu, ka pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību nevar tikt pieskaitītas tādas izmaksas darbiniekiem, kuras nav noteiktas par veikto darbu. Uzskatāms, ka noteikumu Nr. 319 34. punkts ir vērsts uz regulējumu, kādā apmērā par šādiem maksājumiem būtu samazināmi zaudējumi, lai noteiktu ar UIN apliekamo ienākumu.

Saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. panta pirmās daļas 14. punktu gada apliekamajā ienākumā netiek ietverts un ar nodokli netiek aplikts darbinieka vai viņa radinieku (tuvinieku) nāves gadījumā darba devēja piešķirtais bēru pabalsts, kura vērtība nepārsniedz 150 latus. Secināms, ka izmaksātās summas (bēru pabalsti) virs 150 latiem būtu apliekamas ar iedzīvotāju ienākuma nodokli (turpmāk – IIN). Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4. panta ceturtajā daļā noteikts, ka vienu un to pašu ienākumu nevar aplikt vienlaikus ar IIN un UIN, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikts citādi. Konkrētā gadījumā likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. panta pirmās daļas 14. punkts paredz bēru pabalsta daļu virs 150 latiem aplikt ar IIN, bet pārējo daļu (kas nav apliekams ar IIN) kā ar uzņēmuma saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus pieskaitīt pie ar UIN apliekamā ienākuma (likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4. panta pirmā daļa). Ja tiktu izmaksāti tāda veida pabalsti vai citi maksājumi (piemēram, saistībā ar darbinieku izklaidi), kuri konkrētos apstākļos nebūtu personificējami, nebūtu nosakāms arī iedzīvotāju ienākuma nodokļa maksātājs jeb šā maksātāja nodokļa daļa. Šādos apstākļos atbilstoši noteikumu UIN likuma piemērošanas noteikumu 34. punktam visa izdevumu summa, kas izmaksāta saistībā ar šādiem pabalstiem, būtu pieskaitāma pie tādiem izdevumiem, kuri nav saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību.

Atzīstams, ka tādējādi tā bēru pabalsta daļa, kura nepārsniedz 150 latus un netiek aplikta ar iedzīvotāju ienākuma nodokli, nav pieskaitāma pie gada pārskata peļņas un zaudējumu aprēķinā uzrādītajiem zaudējumiem.

Arī attiecībā uz dāvanu piešķiršanu darbiniekiem noteikumu UIN likuma piemērošanas noteikumu 34. punktā tiešā tekstā ir noteikts, ja uzņēmuma darbinieks saņem dāvanu, tad par tās vērtību palielina šā darbinieka apliekamo ienākumu, no kura ietur iedzīvotāju ienākuma nodokli un VSAOI, kā arī samaksā darba devēja VSAOI darba devēja daļu. Uzņēmuma apliekamo ienākumu palielina par to dāvanas vērtības daļu, kura ir mazāka par Ministru kabineta 1998. gada 31. marta noteikumos Nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis" noteikto darba devēja dāvanas apmēru un kura nav pieskaitīta darbinieka darba samaksai kā papildu ienākums. Atbilstoši šo noteikumu 3.3. apakšpunktam ienākumi, no kuriem jāmaksā algas

nodoklis, ir dāvanas un balvas darbiniekiem, kuru kopējā vērtība taksācijas gadā pārsniedz minimālās mēnešalgas apmēru. Secināms, ka par ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamās dāvanas daļas apmēru ir palielināms uzņēmuma apliekamais ienākums.

Nevar piekrist pieteicējas viedoklim, ka šāda interpretācija ir pretrunā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" noteikto vienoto iedzīvotāju ienākuma nodokļa un UIN sistēmu un šādā gadījumā arī darba samaksas neapliekamā daļa būtu pieskaitāma uzņēmuma apliekamajam ienākumam. Darba samaksa (kas ir maksājums par darbu) ir pieskaitāma pie izdevumiem, kas ir saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību. UIN likuma piemērošanas noteikumu 35. punkts tieši noteic, ka obligātās izmaksas darbiniekiem ir saimnieciskās darbības izdevumu postenis.

Ņemot vērā minēto, atzīstams, ka atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4. panta pirmajai daļai pieteicējas sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas un zaudējumu aprēķinā uzrādītais zaudējumu apjoms pirms UIN aprēķināšanas ir samazināms par konkrētā gadījumā izmaksāto bēru pabalstu summu.

[6.5] VID pamatoti samazināja pieteicējas 1999. gada saistībā ar reprezentācijas izdevumiem UIN deklarācijā norādītos zaudējumus par 24,07 latiem un 2000. gada deklarācijā – par 151,69 latiem *(tā kā šajā daļā apgabaltiesas spriedums nav pārsūdzēts, sīkāks apgabaltiesas motīvu izklāsts netiek sniegts)*.

[7] Pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums noraidīts daļā par papildu samaksai budžetā noteikto PVN 22 758,03 latiem un daļā par 1999. gada zaudējumu samazināšanu par 2 445 latiem un 2000. gada zaudējumu samazināšanu par 450 latiem (saistībā ar bēru pabalstiem). Pieteicējas kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[7.1] Nodokļu administrācijas tiesības aprēķināt papildus budžetā maksājamo PVN summu VID lēmuma pieņemšanas brīdī noteica likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15. panta otrā daļa un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmā daļa. Tomēr apgabaltiesa, nosakot, ka VID bija pamats uzlikt pieteicējai pienākumu papildus samaksāt budžetā PVN pamatsummu 22 758,03 latus, nepiemēroja minētās normas.

Saskaņā ar minētajām tiesību normām papildu nomaksai ir jāaprēķina nodokļi, ja ir samazināta nodokļu bāze un no tās aprēķinātie nodokļi. Tā kā apgabaltiesa, vērtējot soda naudas pamatotību, atzina, ka pieteicēja nav samazinājusi nodokļu bāzi un ir

samaksājusi budžetā PVN no visas nodokļu bāzes, VID ģenerāldirektora lēmums apgabaltiesai bija jāatceļ arī daļā par PVN pamatsummu.

[7.2] Saskaņā ar apgabaltiesas veikto likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju ar PVN apliekama persona nav tiesīga anulēt jau izrakstītus PVN rēķinus, neskatoties uz apstākli, ka darījuma dalībnieki ir vienojušies anulēt darījumu vai grozīt būtiskas darījuma sastāvdaļas. Šāda interpretācija ir pretrunā ar tā paša likuma 2. panta piekto daļu, saskaņā ar kuru ar PVN apliekamā darījumu vērtība ir par darījumu maksājamā atlīdzības summa, proti, summa, par kuru ir vienojušās darījuma puses. Arī VID 1995. gada 27. aprīļa metodiskajos norādījumos par PVN aprēķināšanu un maksāšanu bija norādīts, ka situācijās, kad jau pēc rēķina izrakstīšanas atklājas, ka preču piegāde nav notikusi vai ir konstatēti iztrūkumi u.tml., darījumu vērtību var mainīt, izrakstot kredītrēķinu. Tādējādi apgabaltiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 17. panta noteikumus par tiesību normu interpretāciju.

[7.3] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta sestā daļa kontekstā ar šā likuma 2. panta 11. daļu noteic, ka nomas ar izpirkumu darījumos, kuriem tiek pielīdzināti arī finanšu līzinga darījumi, kopējai ar PVN apliekamajai darījumu summai ir jāatbilst nomas objekta tirgus vērtībai un kopējai papildu maksājumu (nomas maksājumu un kredīta procentu) summai. Minētā likuma 12. panta sestā daļa noteic, ka PVN ir maksājams līgumā paredzētajos termiņos saskaņā ar maksājumu grafiku. Tā kā pieteicēja ir samaksājusi PVN saskaņā ar pārjaunotajiem maksājumu grafikiem, ar VID lēmumu daļa no līzinga objekta tirgus vērtības tiek aplikta ar PVN divas reizes. Līdz ar to apgabaltiesas spriedums daļā par PVN pamatsummu ir pretrunā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2. panta 11. daļu un 12. panta sesto daļu, kas apgabaltiesai bija jāpiemēro.

[7.4] Apgabaltiesa nepareizi definēja strīda būtību. Nav strīda, vai 1999. un 2000. gadā finanšu līzings bija uzskatāms par pakalpojumu vai par preču piegādi. Strīds ir par to, vai pieteicēja, anulējot rēķinus, ir nelikumīgi samazinājusi budžetā maksājamo PVN summu. Apgabaltiesas secinājums, ka rēķini nav anulējami tāpēc, ka pakalpojums ir sniegts, ir kļūdains neatkarīgi no tā, vai finanšu līzings tiek uzskatīts par pakalpojumu sniegšanu vai preču piegādi.

[7.4.1] Apgabaltiesas secinātais, ka auditējamajā periodā finanšu līzings likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" izpratnē tika pielīdzināts pakalpojumam, proti, nomai, ir loģiskā pretrunā ar šā likuma 2. panta 11. daļu *(redakcijā, kas bija spēkā auditējamajā periodā)*, kurā ir definēts ar PVN apliekamais objekts nomas ar izpirkumu darījumos. Šis objekts nesakrīt ar objektu, kas noteikts nomas darījumiem. Līdz ar to

noma ar izpirkumu nav noma, bet ir īpašs darījumu veids ar īpašu ar PVN apliekamo objektu.

[7.4.2] Apgabaltiesas secinājums, ka finanšu līzings auditējamajā periodā bija uzskatāms par pakalpojuma sniegšanu, nav pamatots ar tiesību normām – likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" tā nebija noteikts.

No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2. panta 11. daļas un apgabaltiesas spriedumā minētās Finanšu ministrijas 1998. gada 16. jūlija vēstules Nr. 5-2/1766 redzams, ka ar PVN apliekamais objekts nomas ar izpirkumu darījumos sastāv no vairākām daļām: nomas (līzinga) objekta tirgus vērtības, nomas maksas (ja tāda līgumā paredzēta) un līguma procentiem (ja tādi līgumā paredzēti). Turklāt saskaņā ar Ministru kabineta 1998. gada 19. maija noteikumu Nr. 181 „Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu piemērošanas noteikumi", kas bija spēkā auditējamajā periodā, 18. punktu finanšu līzinga līgumos paredzētie kredīta procenti nav apliekami ar PVN. No minētā secināms, ka nomas ar izpirkumu darījumos katra ar PVN apliekamā objekta daļa tika aplikta vai neaplikta ar PVN saskaņā ar likuma normām, kas attiecās uz konkrēto apliekamā objekta daļu.

Apliekamā objekta daļa „nomas objekta tirgus vērtība", atsevišķi ņemot, atbilst likuma 1. panta 1. un 2. punktā definētajiem jēdzieniem „prece" un „preču piegāde", bet apliekamā objekta daļas „nomas maksa" un „kredīta procenti" – likuma 1. panta 3. punktā definētajam jēdzienam „pakalpojumu sniegšana".

[7.4.3] Tādi darījumi kā finanšu līzings, nomaksas pirkums, aizdevums, noma, komunālie pakalpojumi u.t.t. tiek sniegti nevis kādā konkrētā brīdī, bet gan laika periodā. Rēķinu anulēšanas brīdī finanšu līzinga darījumi bija uzsākti, bet nebija pabeigti, tātad, nebija sniegti jeb veikti. Tāpēc apgabaltiesai nebija jāpiemēro likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8. panta otrā daļa, bet gan 12. panta sestā daļa, pamatojoties uz kuru pieteicēja izrakstīja rēķinus.

[7.4.4] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12. panta sesto daļu rēķini ir jāizraksta atbilstoši līgumā noteiktajiem maksāšanas termiņiem un summām. No tā loģiski izriet, ka, mainoties maksāšanas termiņiem un summām, jāizraksta jauni rēķini, bet vecie zaudē spēku. Lai viens un tas pats objekts netiktu aplikts divas reizes, vecie rēķini ir jāanulē vai jāizraksta īpašs dokuments (kredītrēķins), kas atceļ sākotnējos rēķinus.

[7.5] Tā kā apgabaltiesa atzina, ka pieteicējas darbiniekiem izmaksātie bēru pabalsti ir apliekami ar UIN saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta pirmo daļu, apgabaltiesai bija jāatceļ VID lēmums attiecīgajā daļā, jo tajā

norādīts, ka darbiniekiem izmaksātie bēru pabalsti jāapliek ar UIN saskaņā ar likuma 5. panta ceturto daļu.

[7.6] Apgabaltiesas secinājums, ka bēru pabalsti ir jāapliek ar UIN saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta pirmo daļu, ir pretrunā ar UIN likuma piemērošanas noteikumu 34. punktu, kas noteic, ka ar UIN apliekamais ienākums nav jāpalielina par personāli sadalāmiem pabalstiem.

Apgabaltiesa nepamatoti norādīja, ka šai Ministru kabineta noteikumu normai nav izšķirošas nozīmes, jo tā esot pretrunā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta pirmās daļas jēgu. Pirmkārt, pieteicējai, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu, ir jāpiemēro Ministru kabineta noteikumu normas, nevis jāanalizē to jēga. Otrkārt, minēto Ministru kabineta noteikumu 34. punkts loģiski izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4. panta, kas noteic, ka UIN un IIN veido vienotu ienākumu nodokļa sistēmu un ka vienu un to pašu ienākumu nevar aplikt ar abiem nodokļiem.

[7.7] Apgabaltiesa nepamatoti secināja, ka pēc analoģijas, kas izriet no UIN likuma piemērošanas noteikumu 34. punkta un Ministru kabineta 1998. gada 31. marta noteikumu Nr. 112 „Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodoklis" 3.3. apakšpunkta kopsakara, ar UIN apliekama bēru pabalstu summa līdz 150 latiem, bet ar IIN – bēru pabalstu summa, kas pārsniedz 150 latus. Bēru pabalsti un darba devēju dāvanas darbiniekiem līdz minimālās algas apmēram gadā netiek apliktas ar ienākuma nodokļiem analoģiski, jo saskaņā ar likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 9. panta pirmo daļu juridisko personu dāvanas fiziskajām personām atbrīvotas no aplikšanas ar IIN, bet bēru pabalsti līdz 150 latiem ir atbrīvoti (14. punkts). Turklāt bēru pabalsti tāpat kā citi pabalsti saskaņā ar Ministru kabineta 1998. gada 31. marta noteikumu Nr. 112 3.1. apakšpunktu ir ar algas nodokli, tas ir, IIN, apliekams ienākums, bet sīkās darba devēju dāvanas nav jāapliek ar algas nodokli – tās kā nepersonificētas ir apliekamas ar UIN.

Likumdevējs, nosakot atvieglojumu darba devēju izmaksātajiem bēru pabalstiem, ir vēlējies veicināt, lai darba devējs sniedz palīdzību darbiniekiem viņu vai viņu ģimenes locekļu nāves gadījumā. Apgabaltiesas secinājums, ka no aplikšanas ar IIN atbrīvotā pabalsta daļa jāapliek ar UIN, ir pretrunā ar šo mērķi. Pieņemot apgabaltiesas interpretāciju, būtu jāatzīst, ka likumdevējs ir nevis vēlējies stimulēt bēru pabalstu izmaksāšanu, bet gan pārnest daļu no ar IIN apliekamā ienākuma uz ar UIN apliekamo ienākumu. Šādam likumdevēja mērķim nav loģiska izskaidrojuma.

[8] VID iesniedza paskaidrojumus par pieteicējas kasācijas sūdzību. VID uzskata, ka apgabaltiesas spriedums daļā, ar kuru pieteikums noraidīts daļā, ir tiesisks un pamatots, bet pieteicējas kasācijas sūdzība nav pamatota.

[9] VID iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts daļā. VID kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[9.1] Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2005. gada 11. oktobra spriedumā un blakus lēmumā lietā SKA-292 norādīja, ka VID atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1] pantam pēc savas iniciatīvas ir jāsamazina soda nauda, ja no pārkāpuma būtības un rakstura izriet, ka maksimālais sods acīmredzami nav samērīgs. Pirms minēto Senāta nolēmumu pieņemšanas VID nevienā lietā nevērtēja soda naudas apmēra pamatotību, ja nodokļu maksātājs nebija lūdzis to darīt. Tādēļ VID lēmumus par soda naudu, kas pieņemti pirms minēto Senāta nolēmumu pieņemšanai, tiesai ir pamats atcelt vienīgi tad, ja tiesa pati konstatē acīmredzamu soda naudas nesamērīgumu ar pārkāpumu. Līdz ar to apgabaltiesai bija jāizvērtē pārkāpuma būtība un jānosaka, vai konkrētajā gadījumā ir konstatējams soda naudas apmēra acīmredzams nesamērīgums ar pārkāpumu. Tomēr apgabaltiesa šādu izvērtējumu neveica un nesamērīgumu nekonstatēja, bet tikai norādīja, ka VID nav apsvēris soda naudas piemērošanas lietderību. Līdz ar to apgabaltiesa nepareizi interpretēja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1] pantu.

[9.2] Turklāt apgabaltiesas konstatētais, ka VID nav vērtējis soda naudas samazināšanas iespēju, nevar būt par pamatu visas uzliktās soda naudas atcelšanai, jo saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.[1] pantu nodokļu administrācijai ir tiesības samazināt uzlikto soda naudu tikai līdz 70 procentiem un ne biežāk kā reizi gadā.

[10] Pieteicēja iesniedza paskaidrojumus par VID kasācijas sūdzību. Pieteicēja uzskata, ka VID kasācijas sūdzība nav pamatota, jo tajā nav analizētas visas tiesību normas, kuras apgabaltiesa piemēroja, atceļot VID lēmumu daļā, turklāt apgabaltiesa ir konstatējusi acīmredzamu soda naudas nesamērīgumu.

[11] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis uzturēja pieteicējas kasācijas sūdzību un neatzina VID kasācijas sūdzību. VID pārstāvis uzturēja VID kasācijas sūdzību un neatzina pieteicējas kasācijas sūdzību.

Motīvu daļa

[12] Administratīvo lietu departamenta ieskatā nepamatots ir pieteicējas kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa nepareizi nav piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15. panta otrās daļas un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta pirmā daļas normas. likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15. panta otrā daļa noteica, ka, ja ar nodokli apliekamā vērtība tiek slēpta vai ja tiek samazināta nodokļa deklarācijā aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa summa, piemērojamas soda sankcijas saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām". Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. pants noteica, ka, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nodokļu administrācijai iesniegtajās deklarācijās vai nodokļu aprēķinos samazina nodokļu bāzi (ar nodokli apliekamo objektu) un no tās aprēķināto nodokļa summu, nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu un soda naudu tās apmērā, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Apgabaltiesa atzina, ka pieteicējai par sniegtajiem finanšu pakalpojumiem bija jāveic PVN maksājumi atbilstoši sākotnējā maksājumu grafikā paredzētajam termiņam. Anulējot nodokļu rēķinus un veicot PVN maksājumu labojumus, pieteicēja samazināja budžetā maksājamo summu. Tādējādi ir pamatota piedzītā samazinātā nodokļa summa (soda naudas pamatotību apgabaltiesa neatzina lietderības apsvērumu pārkāpumu dēļ).

[13] Pamatots ir apgabaltiesas secinājums, ka pieteicēja konkrētajā gadījumā nevarēja anulēt izrakstītos PVN rēķinus. Kā apgabaltiesa pareizi norādījusi spriedumā, tas pamatojams ar apstākli, ka attiecīgais pakalpojums tika sniegts – finanšu līzinga līgumos norādītā manta tika nodota līzinga ņēmēju lietošanā. Tādējādi nevar uzskatīt, ka darījums ir bijis anulēts.

Tādējādi nepamatots ir kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesas veiktā likuma normu interpretācija ir pretrunā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2. panta piekto daļu un ka apgabaltiesa pārkāpusi APL 17. panta noteikumus.

[14] Administratīvo lietu departamenta ieskatā nepamatoti ir pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti par to, ka apgabaltiesas secinājumi par finanšu līzinga pielīdzināšanu pakalpojumam nav pareizi. Administratīvo lietu departaments uzskata

par pareiziem un pievienojas apgabaltiesas apsvērumiem, kas norādīti šā sprieduma 6.2. punktā.

[15] Tomēr, kā Administratīvo lietu departaments ir norādījis iepriekš (*sk. Administratīvo lietu departamenta 2006. gada 28. aprīļa sprieduma lietā SKA-72 10. punktu*), nevar tikt atrauti izskatīts jautājums par papildus aprēķināto PVN un attiecīgi noteikto PVN samazinājumu.

Apgabaltiesa savā spriedumā ir atzinusi, ka pēc grafiku pārjaunošanas pieteicēja PVN par konkrētajiem darījumiem budžetā ir samaksājusi. Taču no apgabaltiesas sprieduma neizriet, ka apgabaltiesa būtu noskaidrojusi, vai konkrētajā gadījumā aprēķinot papildu PVN par periodu, attiecībā uz kuru pieteicēja nepamatoti bija veikusi PVN labojumus, vienlaikus tika noteikts arī PVN samazinājums par periodu, kurā attiecīgais PVN tika iemaksāts. Administratīvo lietu departamenta ieskatā šo apstākli bija būtiski noskaidrot, jo gadījumā, ja netika noteikts attiecīgais PVN samazinājums, pieteicējai nodoklis budžetā par vienu un to pašu darījumu ir jāmaksā dubultā.

Tā kā iepriekš minētā apstākļa nenoskaidrošana varēja novest pie attiecīgās sprieduma daļas nepareizas taisīšanas, tad spriedums daļā, ar kuru atstāts spēkā VID ģenerāldirektora 2002.gada 29. aprīļa lēmums daļā par papildus noteikto PVN Ls 22 758,03, ir atceļams.

[16] Nepamatots ir pieteicējas kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa pretstatā VID norādei uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta ceturto daļu ir atsaukusies uz likuma 5. panta pirmo daļu. VID ģenerāldirektora 2002. gada 29. aprīļa lēmumā ir atsaucies uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta pirmo daļu (*sk. lēmuma 6. lpp*).

[17] Pieteicējas kasācijas sūdzībā norādīts, ka apgabaltiesas secinājums, ka bēru pabalsti ir jāapliek ar UIN saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 5. panta pirmo daļu, ir pretrunā ar UIN likuma piemērošanas noteikumu 34. punktu, kas noteic, ka ar UIN apliekamais ienākums nav jāpalielina par personāli sadalāmiem pabalstiem.

Minētā likuma norma auditētajā periodā noteica, ka pie izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus uzņēmuma izdevumus īpašnieku un darbinieku atpūtas, izklaidēšanās pasākumiem un ar uzņēmējdarbību nesaistītiem braucieniem, pabalstiem, dāvinājumiem, kā arī citas izmaksas naudā vai citās lietās

(natūrā) īpašniekiem vai darbiniekiem, kuras netiek uzrādītas kā atlīdzība par veikto darbu vai kuras nav saistītas ar nodokļa maksātāja uzņēmējdarbību.

Tātad likums noteica, ka pabalsti ir izdevumi, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību.

Savukārt UIN likuma piemērošanas noteikumu 34. punkta piektajā teikumā ir teikts, ka pie izdevumiem, kas nav saistīti ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību, pieskaita uzņēmuma īpašnieku un darbinieku izklaides un pabalstu izdevumus, kurus nevar sadalīt personāli. No šādas normas redakcijas iespējams izdarīt secinājumu par pretējo – darbinieku izklaides un pabalstu izdevumus, kurus var sadalīt personāli, pieskaita izdevumiem, kas ir saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību. Kā izriet no pieteikuma un pieteicējas kasācijas sūdzības, pieteicēja tieši šādi šo normu ir sapratusi.

Tomēr atbilstoši tiesību normu piemērošanas pamatprincipiem, kas nostiprināti arī APL 15. pantā, ja konstatē pretrunu starp dažāda juridiskā spēka tiesību normām, iestāde un tiesa piemēro to tiesību normu, kurai ir augstāks juridiskais spēks.

Tādējādi Administratīvo lietu departamenta ieskatā apgabaltiesa, saskatot pretrunu starp likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" un UIN likuma piemērošanas noteikumu normu, pareizi ir piemērojusi likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normu.

Iepriekš teiktais nav pretrunā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 4. pantu, kas noteic, ka UIN un IIN veido vienotu ienākumu nodokļa sistēmu un ka vienu un to pašu ienākumu nevar aplikt ar abiem nodokļiem. Atbilstoši apgabaltiesas interpretācijai, bēru pabalsts, kas pārsniedz 150 latus, apliekams ar IIN, bet pabalsts, kas nepārsniedz minēto summu – ar UIN. Tādējādi viens un tas pats ienākums netiek aplikts ar abiem nodokļiem.

Tas, ka Ministru kabineta minētie noteikumi ietver 34. punkta piekto teikumu minētajā redakcijā, būtu pamats, lai apsvērtu jautājumu par pieteicējai uzliktā soda atcelšanu, ja tāds būtu uzlikts.

[18] Nepamatota ir pieteicējas atsaukšanās uz likumdevēja vēlmi noteikt atvieglojumu darba devēju izmaksātajiem bēru pabalstiem. Šādai vēlmei būtu tieši jāizriet no likuma normām, taču, kā jau norādīts iepriekš, no likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" izriet pretējais – darba devēja izmaksātie pabalsti, kas nav uzrādīti kā atlīdzība par veikto darbu, tiek pieskaitīti izdevumiem, kas nav tieši saistīti ar saimniecisko darbību.

[19] Administratīvo lietu departamenta ieskatā nepamatots ir VID kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesa ir norādījusi tikai, ka VID nav apsvēris soda naudas piemērošanas lietderību. No apgabaltiesas sprieduma argumentācijas izriet, kāpēc sods konkrētajā gadījumā ir nesamērīgs. Proti, apgabaltiesa ir norādījusi, ka likumdevēja mērķis nebija nostādīt vienādā situācijā un vienādi sodīt nodokļu maksātāju, kurš patiesi samazina nodokļu bāzi, un tādu, kurš ir uzrādījis deklarācijā visu ar nodokli apliekamo vērtību.

[20] Nepamatots ir arī VID kasācijas sūdzības arguments, ka apgabaltiesas konstatētais nevar būt par pamatu visas uzliktās soda naudas atcelšanai. Kā Administratīvo lietu departaments norādījis 2007. gada 4. janvāra sprieduma lietā SKA-482/2006 15. punktā, VID lēmums par konkrēto soda naudu nesatur daļas, lai tiesa varētu kādu no tām atcelt. Faktiski VID 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.

[21] Pamatojoties uz iepriekš minētajiem argumentiem, apgabaltiesas spriedums daļā, uz kuru attiecas VID kasācijas sūdzība, ir tiesisks un pamatots, tāpēc VID kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348. panta 2. punktu un 351. pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2006. gada 15. jūnija spriedumu daļā, kas attiecas uz papildus samaksai budžetā noteikto PVN un šajā daļā nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai apelācijas instances tiesai. Pārējā daļā AS "Latvijas Krājbanka" kasācijas sūdzību noraidīt.

VID kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	senatore	*(paraksts)*	J. Briede
	senatore	*(paraksts)*	D. Mita
	tiesnese	*(paraksts)*	R. Vīduša

NORAKSTS PAREIZS

Senatore J. Briede

Rīgā 2007. gada 13. martā