ECLI:LV:AT:2024:0605.A420145418.29.S
Lieta Nr. A420145418, SKA-103/2024
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Senāts
SPRIEDUMS
Rīgā 2024.gada 5.jūnijā

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Rudīte Vīduša, senatori Ermīns Darapoļskis un Anita Kovaļevska

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „mogo" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 11.decembra lēmuma Nr. 30.2-22.13/6364 un 2018.gada 4.janvāra lēmuma Nr. 30.2-22.13/39 atcelšanu, sakarā ar AS „mogo" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 3.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

Lietas apstākļi

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējas AS „mogo" pievienotās vērtības nodokļa auditus par laika posmu no 2014.gada janvāra līdz 2015.gada decembrim un par 2016.gadu.

Auditos secināts, ka pieteicēja, sniedzot klientiem nomas pirkuma pakalpojumus (līzingu) lietotu transportlīdzekļu iegādei, proporcijas aprēķinā priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanai nepamatoti iekļāvusi to darījumu vērtības summu, uz kur attiecas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteiktā īpašā pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtība, neskatoties uz to, ka starpība starp pirkšanas un pārdošanas vērtību ir nulle vai negatīvs skaitlis.

Tā rezultātā ar pārvaldes 2017.gada 10.jūlija lēmumu Nr. 30.2-23.9/29307 (ar 2017.gada 6.decembra lēmuma Nr. 30.2-23.9/46802 labojumiem) un 2017.gada 5.septembra lēmumu Nr. 30.2-23.9/35193 pieteicējai citstarp aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis, nokavējuma nauda un soda nauda, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis un saistībā ar to aprēķināta soda nauda, kā arī atteikts apstiprināt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli par 2014.gadu, 2015.gadu un 2016.gada martu–decembri.

Pieteicēja pārvaldes lēmumus tai nelabvēlīgajās daļās apstrīdēja.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 11.decembra lēmumu Nr. 30.2-22.13/6364 un 2018.gada 4.janvāra lēmumu Nr. 30.2-22.13/39 apstrīdētie lēmumi atstāti negrozīti.

Pieteicēja dienesta galīgos lēmumus pārsūdzēja tiesā.

Apelācijas instances tiesas spriedums

[2] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 3.jūnija spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts. Apgabaltiesa pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un secinātajam, ka Valsts ieņēmumu dienests ir pamatoti noteicis priekšnodokļa atskaitāmās daļas noteikšanai aprēķināmajā proporcijā izmantojamos vienumus un ka dienesta priekšnodokļa aprēķinā ievērots pieteicējas metodikā un pieteicējas kontu plānā noteiktais. Darījumi, kuriem piemērots īpašais pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas režīms darījumos ar lietotām mantām un kuros ar pievienotās vērtības nodokli aprēķinātajos darījumos starpība starp pirkšanas un pārdošanas vērtību ir nulle vai negatīvs skaitlis, nedod pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli, tāpēc šādu darījumu vērtība proporcijas skaitītājā un saucējā pie „taksācijas periodā veikto darījumu vērtības bez nodokļa, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli" nav ietverama.

Papildus apgabaltiesa, atbildot uz apelācijas sūdzībā norādītajiem pieteicējas argumentiem, norādījusi turpmāk minēto.

[2.1] Pieteicēja nedz sākotnēji audita laikā, nedz apstrīdēšanas iesniegumā neizteica iebildumus par dienesta veiktajiem aprēķiniem un neiesniedza pierādījumus, kas pamatotu tās viedokli par dienesta aprēķinu, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa proporciju pievienotās vērtības nodokļa bāzei par laiku no 2016.gada janvāra līdz oktobrim. Savukārt dienests, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa proporciju un nosakot pieteicējai budžetā maksājamo nodokli, nebija pieļāvis kļūdas. Tieši pieteicējai kā privātpersonai bija pienākums aprēķināt budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli un iesniegt dienestā precīzus datus, kurus dienests un citas kompetentas personas varētu pārbaudīt, kā arī bija jāpamato tās maksājamais pievienotās vērtības nodoklis ar darījumu apliecinošiem dokumentiem, nodokļa rēķiniem un tiem atbilstošiem grāmatvedības reģistriem, korekti atspoguļojot maksājamo pievienotās vērtības nodokli un iespējamās tā pārmaksas pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās.

[2.2] Administratīvā apgabaltiesa atzina, ka pirmās instances tiesa pamatoti novērtēja Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 10.jūlija sprieduma lietā „Banco Mais", C-183/13, ECLI:EU:C:2014:2056, 30.un 31.punkts, un 2018.gada 18.oktobra spriedums lietā „Volkswagen Financial Services (UK)", C-153/17, ECLI:EU:C:2018:845*) pausto atziņu attiecināmību uz izskatāmās lietas apstākļiem. Tādējādi pamatoti tika ņemts vērā Eiropas Savienības Tiesas secinātais, ka atskaitīšanas tiesību aprēķināšanas metodes ar visaugstāko precizitāti ļauj konstatēt to daļu no pievienotās vērtības nodokļa, kas attiecas uz darījumiem, kuri dod tiesības uz atskaitījumu. Līdz ar to, lai atskaitāmā nodokļa summas aprēķināšanas noteikumi objektīvi atspoguļotu to izdevumu par jaukta veida darījumos izmantojamām precēm un pakalpojumiem faktisko daļu, kas ir saistīti ar darījumiem, no kuriem var atskaitīt nodokli, arī pieteicējai attiecībā uz aprēķinā iekļaujamām darījumu vērtībām bija jānodrošina pēc iespējas precīzāka atskaitāmā priekšnodokļa summa.

[2.3] Apgabaltiesa secināja, ka pieteicējas iebildums par nokavējuma naudas aprēķinu ir nepamatots, jo pieteicēja līdz audita uzsākšanas dienai, attiecīgi 2017.gada 29.martā un 2017.gada 17.jūnijā, nebija precizējusi pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par nodokļa summām, kas nav atskaitāmas kā priekšnodoklis, kā arī bija nepamatoti samazinājusi budžetā maksājamā nodokļa apmēru.

Pieteicējas kasācijas sūdzība

[3] Pieteicēja par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, izvirzot turpmāk minētos pamatus sprieduma atcelšanai.

[3.1] Kā pirmo pamatu pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas spriedumam, nepareizi interpretējusi tiesību normās noteikto kārtību pievienotās vērtības nodokļa proporcijas aprēķinam priekšnodokļa daļas noteikšanai, kā rezultātā pieteicējai ir liegtas tiesības uz priekšnodokli.

Pieteicēja norāda, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta divdesmit pirmā daļa noteic priekšnodokļa atskaitīšanu konkrētam lietotas mantas iegādes un piegādes darījumam, bet ne priekšnodokļa atskaitīšanu par administratīvajiem izdevumiem, kas saistīti ar šo darījumu, ja, piegādājot preci saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, neveidojas valsts budžetā maksājamais nodoklis.

Visi darījumi (izņemot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 52.pantā noteiktos), kas veikti saimnieciskās darbības ietvaros, t.sk. preču piegāde un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, ir apliekami darījumi (Pievienotās vērtības nodokļa likuma 5.panta pirmā daļa), ja vien konkrētajai preču piegādei netiek piemērots atbrīvojums. Transportlīdzekļu piegādes, tostarp, lietotu transportlīdzekļu piegāde uz līzinga nosacījumiem nav neapliekams darījums. Tādēļ šie darījumi atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma regulējumam ir iekļaujami pievienotās vērtības nodokļa proporcijas aprēķinā. Pieteicēja uzskata, ka proporcijas aprēķinā nedrīkst iekļaut vien darījumus, kas noteikti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98.panta trešajā un ceturtajā daļā, savukārt visu pārējo darījumu, kuri ir Pievienotās vērtības nodokļa likuma tvērumā, vērtības ir iekļaujamas proporcijas aprēķinā, tostarp tādu darījumu vērtību, kas veikti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteikto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu un kuru rezultātā neveidojas valsts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis.

Pieteicēja uzskata, ka no Pievienotās vērtības nodokļa likuma un Padomes 2006.gada 28.novembra direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva) 323.panta izriet, ka priekšnodoklis nav atskaitāms tikai un vienīgi par pašu preču, kas vēlāk tiek pārdotas, izmantojot īpašo nodokļa režīmu lietotām mantām, iegādi (importu). Par citiem izdevumiem, kas rodas nodokļa maksātājam, kas preču piegādēm izmanto īpašo nodokļa režīmu lietotu mantu tirdzniecībā, priekšnodoklis atskaitāms, ievērojot vispārējos priekšnodokļa atskaitīšanas principus.

[3.2] Kā otro pamatu pieteicēja norāda uz audita laikā dienesta pieļautām kļūdām, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa proporciju arī pievienotās vērtības nodokļa bāzei. Pieteicēja atzīst, ka iebildumus par dienesta veiktā aprēķina pareizību tā cēlusi vien tiesā, savukārt apstrīdēšanas procesā iestādē pieteicēja aprēķina nepareizību nav pamanījusi un attiecīgi tādēļ nav iesniegusi pierādījumus, kas pamatotu tās viedokli. Tomēr pieteicēja uzskata, ka, tā kā viņa tiesvedības laikā vērsa tiesas uzmanību uz konkrēto apstākļu esību un iesniedza tiesai dokumentus, tad apgabaltiesas pienākums tiesvedības procesā bija labot dienesta pieļauto kļūdu. Tā kā Administratīvā apgabaltiesa nav izvērtējusi pieteicējas iesniegtos pierādījumus, kas apstiprina dienesta pieļauto kļūdu, tā ir pieļāvusi Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmās daļas pārkāpumu.

[3.3] Kā trešo pamatu pieteicēja norāda uz dienesta nepamatoti audita rezultātā aprēķināto nokavējuma naudu.

Tā kā pieteicēja nodokli bija samaksājusi jau sākotnēji, iesniedzot pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas pirmo reizi, un pēc deklarāciju precizējumiem nodoklis pieteicējai netika atmaksāts, pievienotās vērtības nodoklis pieteicējai pēc dienesta audita lēmumu saņemšanas valsts budžetā nebija jāmaksā, jo pieteicējai faktiski nebija nodokļu parāda. Dienesta veikto auditu rezultātā aprēķinātais valsts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis jau bija iemaksāts (atradās) valsts budžetā un valstij bija iespējams auditu rezultātā papildus aprēķinātos nodokļus lietot jeb „apsaimniekot".

Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesa minētos apstākļus nav ņēmusi vērā, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.pantu pirmo daļu, un izšķirusi strīdu, pamatojoties uz faktu, kas nebija pārbaudīts.

Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumi

[4] Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norādīts, ka tā ir nepamatota un noraidāma, jo apgabaltiesa pareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu kopsakarībā ar 98.pantu, kā arī pareizi izvērtējusi jautājumu par nodokļa bāzi par periodu no 2016.gada janvāra līdz oktobrim un par nokavējuma naudas aprēķina tiesiskumu. Attiecībā uz nokavējuma naudas aprēķinu dienests norāda, ka pieteicējai visos auditējamos mēnešos deklarētās pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas atzīstamas par nodokļa iemaksām, kas valsts budžetā faktiski nebija veicamas. Tādēļ iemaksātās summas uzskatāmas par kļūdaini iemaksātām, nevis par iemaksāto nodokli, kura atmaksa uz kontu notiktu Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktajā kārtībā. Tā kā dienests konstatēja, ka pieteicējas deklarētās pārmaksas ir nepamatotas, pieteicējai tika aprēķināts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis. Līdz ar to pieteicējai pamatoti tika aprēķināta nokavējuma naudu par budžetā laikus neieskaitīto nodokli.

Motīvu daļa

Par pievienotās vērtības nodokļa proporcijas aprēķina kārtību atskaitāmās priekšnodokļa daļas noteikšanai.

[5] Lietā ir izšķirams jautājums, vai Pievienotās vērtības nodokļa likums atļauj nodokļa proporcijas aprēķinā iekļaut tādu darījumu vērtību, uz kuriem attiecas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteiktais īpašais nodokļa piemērošanas režīms, ja darījumā netiek piemērots uzcenojums un neveidojas valsts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis.

[6] Kā izriet no lietas apstākļiem, pieteicējas saimnieciskā darbība pamatā izpaudās kā kreditēšanas pakalpojumu sniegšana klientiem lietotu transportlīdzekļu iegādei. Pakalpojuma nodrošināšanai pieteicēja klienta interesēs no fiziskās vai juridiskās personas iegādājās lietotu transportlīdzekli un to bez uzcenojuma piegādāja klientam. Pakalpojuma īstenošanai starp pieteicēju un klientu tika slēgts nomaksas pirkuma (līzinga) līgums, kura nosacījumi paredzēja pieteicējai tiesības paturēt īpašumā pārdoto transportlīdzekli līdz pilnīgai transportlīdzekļa pirkuma summas samaksai. Tātad pieteicēja ar klientiem slēdza nomas pirkuma (līzinga) darījumus, kas faktiski sastāvēja no transportlīdzekļa piegādes pakalpojuma, par ko netika gūti ienākumi, jo netika piemērots uzcenojums, un pircēja kreditēšanas pakalpojuma transportlīdzekļa iegādei, kas savukārt veidoja ienākumus no procentu maksājumiem par piegādātās preces finansēšanu.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 13.punktam nomaksas pirkums ir preču piegāde, kurā preces piegādātājs saskaņā ar noslēgto nomaksas pirkuma līgumu piegādā konkrētu preci, kas līgumā noteiktajā termiņā pēc visu līgumā noteikto maksājumu izdarīšanas pāriet preces saņēmēja īpašumā. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 34.panta astoto daļu preču piegāde ir ar pievienotās vērtības nodokli apliekams darījums, bet atbilstoši minētā likuma 52.panta pirmās daļas 21.punkta „a" apakšpunktam ar pievienotās vērtības nodokli neapliek kreditēšanu un naudas aizdevumu piešķiršanu (ieskaitot starpniecību), kā arī kredīta pārvaldi, ko veic kredīta piešķirējs.

Tātad vispārīgi pieteicējas noslēgto nomas pirkuma darījumu ietvaros tika sniegti gan ar pievienotās vērtības nodokli apliekami darījumi (lietotu transportlīdzekļu piegāde), gan neapliekami darījumi (kreditēšanas pakalpojumi). Savukārt lielākā daļa pieteicējas preču un pakalpojumu iegādes darījumu tika izmantoti gan apliekamo, gan neapliekamo darījumu nodrošināšanai.

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta ceturtā daļa paredz reģistrētam nodokļa maksātājam tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Savukārt minētā likuma 98.panta pirmā daļa noteic, ka reģistrēts nodokļa maksātājs priekšnodokļa atskaitīšanas vajadzībām nodrošina atsevišķu to preču un pakalpojumu uzskaiti, kas izmantoti tikai tādu darījumu nodrošināšanai, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, vai tikai tādu darījumu nodrošināšanai, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98.panta otrajai daļai gadījumā, ja iegādātās preces un saņemtos pakalpojumus izmanto gan tādu darījumu nodrošināšanai, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, gan tādu darījumu nodrošināšanai, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli, un nav iespējams nodrošināt to atsevišķu uzskaiti saskaņā ar šā panta pirmajā daļā noteikto kārtību, jo tālākas detalizētas izmaksu attiecināšanas nodrošināšanai reģistrēta nodokļa maksātāja resursu izlietojums būtu nesamērīgs, tad reģistrēts nodokļa maksātājs taksācijas periodā atskaitāmā priekšnodokļa summu aprēķina, izmantojot šādu proporciju:

1) skaitītājā – to taksācijas periodā veikto darījumu vērtība bez nodokļa, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli;

2) saucējā – taksācijas periodā veikto darījumu kopējā vērtība bez nodokļa (skaitītājā ietverto darījumu vērtība, kas dod tiesības atskaitīt priekšnodokli, un to darījumu vērtība, kas nedod tiesības atskaitīt priekšnodokli).

Tā kā pieteicēja iegādāto preču un pakalpojumu iegādes darījumus izmantoja gan ar pievienotās vērtības nodokli apliekamu, gan ar nodokli neapliekamu darījumu nodrošināšanai un atsevišķu darījumu uzskaite atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98.panta pirmajai daļai nebija iespējama, pieteicēja priekšnodokļa atskaitīšanas vajadzībām izmantoja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98.panta otrajā daļā noteikto proporciju.

Kā izriet no strīda būtības, lietā ir noskaidrojams jautājums, kāda vērtība ir iekļaujama proporcijas aprēķinā komponentē „darījumu vērtība bez nodokļa, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli", ja darījumos ar lietotām mantām tiek piemērots Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteiktais īpašais pievienotās vērtības piemērošanas režīms.

[8] Lietā nav strīda, ka pieteicēja attiecībā uz lietotu transportlīdzekļu piegādes darījumiem bija izvēlējusies piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteikto īpašo pievienotās vērtības piemērošanas režīmu, uz ko pieteicējai bija tiesības.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta desmito daļu, piemērojot šajā pantā noteikto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu, ar nodokli *apliek starpību* starp *pārdošanas vērtību* (naudas summu), ko tirgotājs ir saņēmis par pircējam piegādātajām lietotām mantām, un *iepirkuma vērtību*, *samazinot šo starpību par aprēķinātā nodokļa vērtību*.

Kā pareizi savā spriedumā norādījusi pirmās instances tiesa, kuras argumentiem pievienojusies apgabaltiesa, Pievienotās vērtības nodokļa likumā, tostarp likuma 183.pantā, pārņemtas Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas normas. Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas ievada 51.apsvērumā atklājas īpašā pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas režīma lietotām precēm mērķis, proti, izvairīties no nodokļu dubultās uzlikšanas un konkurences izkropļojumiem attiecībā uz nodokļa maksātajiem.

Pašreizējais vispārējais pievienotās vērtības nodokļa režīms ar atskaitījumu sistēmas palīdzību nodrošina pilnīgu pievienotās vērtības nodokļa neitralitāti saimnieciskās darbības subjektiem, kas uzņemas pienākumu veikt saistībā ar savu saimniecisko darbību iekasētā pievienotās vērtības nodokļa pārskaitīšanu. Tādējādi saimnieciskās darbības subjekts, kas ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs, par katru saimniecisko darbību no pievienotās vērtības nodokļa summas, kas iekasēta par preču pārdošanu, var atskaitīt pievienotās vērtības nodokļa summu, ko tas samaksājis kā priekšnodokli par savai komercdarbībai paredzētu pirkumu. Šī atskaitīšanas sistēma ļauj nodrošināt, ka pievienotās vērtības nodoklis ir pievienotās vērtības nodoklis par preci, nevis par saimnieciskās darbības subjektu apgrozījumu, un ka tas ir jāmaksā tikai galapatērētājam. Tā kā privātpersonas neveic saimniecisko darbību, tās nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājas. Tāpēc, kad tās pārdod lietotu preci citai privātpersonai vai nodokļa maksātājam, darījums nav apliekams ar pievienotās vērtības nodokli. Tātad grūtības rodas tad, ja pircējs ir tirgotājs, kas ir nodokļa maksātājs. Proti, tā kā prece atkal tiek laista tirdzniecībā, tirgotājam, kas ir nodokļa maksātājs, ir jāmaksā pievienotās vērtības nodoklis gadījumā, ja tas preci pārdod tālāk. Tomēr, tā kā pievienotās vērtības nodoklis netika maksāts brīdī, kad lietota prece tika nopirkta no privātpersonas, kas nav nodokļa maksātāja, to nevar atskaitīt no valstij maksājamās summas, ko veido tikai iekasētais pievienotās vērtības nodoklis par šīs preces tālākpārdošanu. No tā rodas pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes izjaukšana un nodokļu dubulta uzlikšana minētajai precei. Peļņas daļas režīms, kas izveidots ar Padomes 1994.gada 14.februāra Direktīvu 94/5/EK, kas papildina kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK – Īpašs režīms, ko piemēro lietotām mantām, mākslas darbiem, kolekciju priekšmetiem un senlietām, un kas šobrīd ir iekļauts Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 311.–343.pantā, tika noteikts, lai mazinātu šīs grūtības. Pirmkārt, tā mērķis ir saskaņot režīmus, kas ir piemērojami jaunām ar pievienotās vērtības nodokli apliekamām precēm, kuras vēlāk tiek pārdotas tālāk kā lietotas preces, un, otrkārt, novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, kā arī konkurences izkropļojumus attiecībā uz nodokļa maksātājiem lietotu preču jomā (sk. *Eiropas Savienības Tiesas ģenerāladvokāta Ī.Bota (Y.Bot) 2016.gada 22.septembra secinājumu lietā „Sjelle Autogenburg", C-47/15, ECLI:EU:C:2016:724, 24.–27.punktu un tajā minēto judikatūru*).

Tādējādi īpašais pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas režīms ir uzskatāms par atkāpi no vispārējiem pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas principiem, līdz ar to tas piemērojams sašaurināti un tā piemērošanai nevajadzētu radīt izvairīšanos no pievienotās vērtības nodokļa nomaksas.

Līdz ar to, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantā noteikto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu, lai sasniegtu tā mērķi, ar pievienotās vērtības nodokli neapliek visu pārdošanas darījuma vērtību, bet tikai starpību starp pārdošanas vērtību (naudas summu), ko tirgotājs ir saņēmis par pircējam piegādātajām lietotām mantām, un iepirkuma vērtību, samazinot šo starpību par aprēķinātā pievienotās vērtības nodokļa vērtību. Proti, saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta desmito daļu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā vērtība ir starpība starp pārdošanas vērtību un iepirkuma vērtību, no kuras vienlaikus ir atņemts nodoklis, tas ir, tiek aplikta tikai peļņas daļa.

Tātad, ja nodokļu maksātājs ir veicis darījumus, piemērojot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, tad Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98.panta otrā daļā noteiktajā proporcijas aprēķinā skaitītājā un saucējā komponentē „darījumu vērtība bez nodokļa, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli" vispārīgi ir iekļaujama vērtība (peļņas daļa) bez nodokļa, kas aprēķināta saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta desmito daļu, proti, pozitīvā starpība starp pārdošanas vērtību un iepirkuma vērtību, no kuras vienlaikus ir atņemts nodoklis, nevis, kā uzskata pieteicēja, visa pārdošanas vērtība.

[9] Vienlaikus ņemams vērā, ka saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta divdesmit pirmo daļu, ja darījumam piemēro šajā pantā noteikto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu un priekšnodokļa vērtība ir lielāka nekā aprēķinātā nodokļa vērtība, tirgotājam ir tiesības atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas priekšnodokļa daļu, kas nepārsniedz aprēķinātā nodokļa vērtību.

Līdz ar to darījumos, kad tiek piemērots īpašais nodokļa piemērošanas režīms saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.pantu, tirgotājam ir tiesības atskaitīt priekšnodoklī summu, kas ir ne lielāka par aprēķināto pievienotās vērtības nodokli, kas aprēķināts Pievienotās vērtības nodokļa likuma 138.panta desmitās daļas kārtībā. Tātad, ja starp pārdošanas vērtību un iepirkuma vērtību pozitīva starpība neveidojas, bet tā ir nulle vai negatīva, citiem vārdiem sakot, nav radusies peļņas daļa, nerodas arī vērtība, kas ir apliekama ar pievienotās vērtības nodokli. Secīgi nevar arī rasties

atskaitāms priekšnodoklis. Līdz ar to šādā gadījumā darījums nerada nodokļa maksātājam tiesības atskaitīt nodokli, jo darījuma rezultātā nav radīta pievienotā vērtība. Tādējādi, arī veicot proporcijas aprēķinu atskaitāmā priekšnodokļa daļas aprēķināšanai saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98.panta otro daļu, šāda darījuma vērtība (starpība starp pārdošanas vērtību un iepirkuma vērtību, no kuras ir atņemts nodoklis) nav iekļaujama proporcijas aprēķinā skaitītāja un saucēja komponentē „darījumu vērtība bez nodokļa, kuri dod tiesības atskaitīt priekšnodokli" atskaitāmās priekšnodokļa daļas noteikšanai.

Tādējādi apgabaltiesa pareizi interpretējusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 98.panta otro daļu kopsakarā ar 138.pantu, nonākot pie pareiza rezultāta.

Par pievienotās vērtības nodokļa bāzi par laiku no 2016.gada janvāra līdz oktobrim

[10] Kasācijas sūdzībā pieteicēja norādījusi, ka dienests audita laikā pieļāvis kļūdu aprēķinos, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa proporciju pievienotās vērtības nodokļa bāzei par laiku no 2016.gada janvāra līdz oktobrim, kas bija atskaitāma pilnībā. Vienlaikus pieteicēja kasācijas sūdzībā atzīst, ka par dienesta veikto aprēķinu nepareizību tā apstrīdēšanas procesā iestādē iebildumus nebija cēlusi, jo, kā pati norāda, kļūdu pamanījusi vien procesā tiesā pirmajā instancē. Līdz ar to pierādījumus dienestam par minēto arī nebija sniegusi.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu maksātājam, kurš saņēmis dienesta amatpersonas nodokļu administrācijas pārbaudes rezultātā pieņemto lēmumu par pārmaksāto nodokļu summu atmaksāšanu, viena mēneša laikā no tā spēkā stāšanās dienas ir tiesības apstrīdēt dienesta ģenerāldirektoram. Savukārt panta otrās daļas 1.punkts noteic, ka nodokļu maksātājs, apstrīdot lēmumu, ir tiesīgs prasīt atcelt lēmumu pilnīgi vai kādā tā daļā.

Kā izriet no lietas, pieteicējai veikto auditu rezultātā aprēķināts papildus valsts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis, kā arī atteikts apstiprināt no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli. Līdz ar to pieteicējai atbilstoši minētajam tiesiskajam regulējumam bija tiesības iebilst par audita lēmumu daļā, kas attiecās uz zemākas iestādes pieļautajām kļūdām aprēķinos, iesniedzot augstākai iestādei papildu pierādījumus un tādējādi ļaujot augstākai iestādei pārbaudīt zemākas iestādes secinājumu (aprēķinu) pareizību. Tomēr konkrētajā lietā pieteicēja to nav darījusi. Tas, vai, piemērojot pievienotās vērtības nodokļa proporciju, ir pareizi noteikta bāzes summa, ir atsevišķs jautājums, kas konkrēti ietekmē arī gala aprēķinu. Ja pieteicējai pret to bija iebildumi, tie bija norādāmi jau apstrīdēšanas iesniegumā.

Ja nodokļu maksātājs apstrīdēšanas procesa ietvaros nav paudis nodokļu administrācijai savus iebildumus par konkrēto nodokļu revīziju kādā tās daļā un konkrētu summu aprēķinu, bet ar jauniem iebildumiem vēršas vien tiesā, uz minēto ir jālūkojas kā uz lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas kārtības neievērošanu attiecībā uz konkrēto strīdus jautājumu.

Lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas kārtības ievērošana kā priekšnoteikums pieteikuma izskatīšanai tiesā nav pašmērķīgs – tā ir vērsta uz to, lai zemāku iestāžu rīcība un lēmumi tiktu sākotnēji pārbaudīti pašas pārvaldes iekšienē un kļūdas, ja tādas ir, novērstas ātrāk un efektīvāk (*Senāta 2019.gada 18.oktobra lēmuma lietā Nr. SKA-1533/2019 (ECLI:LV:AT:2019:1018.A420255418.13.L) 18.punkts, 2021.gada 18.jūnija lēmuma lietā Nr. SKA-969/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0618.SKA096921.4.L) 6.punkts*).

Tādējādi nepamatots ir pieteicējas uzskats, ka tiesas pienākums bija tiesvedības procesā labot, pieteicējas ieskatā, dienesta pieļauto kļūdu. Pieteicēja faktiski vēlas, lai tiesa veic attiecīgo nodokļu aprēķina pareizības pārbaudi tajā lēmumā daļā, kas netika apstrīdēta un pārbaudīta lietas iepriekšējā ārpustiesas izskatīšanā, nevis pārbauda iestādes iepriekš izdarīto secinājumu pareizību tajā lēmuma daļā, kas tika apstrīdēta.

Par audita rezultātā aprēķinātās nokavējuma naudas piemērošanu

[11] No lietas apstākļiem izriet, ka pieteicēja sagatavoja nodokļa deklarācijas un iemaksāja valsts budžetā aprēķināto pievienotās vērtības nodokli. Savukārt vēlāk pieteicēja nodokļa deklarācijas precizēja, kā rezultātā valsts budžetā atradās lielāka naudas summa, nekā pieteicējai bija pienākums iemaksāt atbilstoši deklarācijām. Savukārt vēl pēc tam Valsts ieņēmumu dienests nodokļa audita rezultātā secināja, ka pieteicēja ir nepamatoti veikusi nodokļa deklarācijas precizēšanu un tādējādi nepamatoti aprēķinājusi atskaitāmo priekšnodokli. Līdz ar to dienests aprēķināja pieteicējai nokavējuma naudu par nodokļa samaksas kavējumu.

Pieteicēja uzskata, ka, tā kā nodoklis jau bija iemaksāts valsts budžetā pilnā apmērā pirms nodokļu deklarācijas precizēšanas un pēc nodokļa deklarācijas precizēšanas tas netika atskaitīts pieteicējai, proti, tas joprojām bija valsts rīcībā, tad nevar uzskatīt, ka pieteicēja bija kavējusi nodokļa samaksas termiņu. Secīgi dienests nevarēja aprēķināt pieteicējai nokavējuma naudu.

Tādējādi šajā lietā ir atbildams uz jautājumu, vai nodokļu maksātāja lielākā apmērā iemaksātie naudas līdzekļi valsts budžetā vēlāk izslēdz nodokļa parāda esību nodokļa maksātājam ieskaitīto naudas līdzekļu apmērā.

[12] Saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 22.punktu nokavējuma nauda ir procentu maksājums par nodokļu, nodevu samaksas termiņa nokavējumu. Tātad apgabaltiesai bija jāpārbauda, vai bija nodokļu samaksas termiņa kavējums, un tas ir atkarīgs no tā, vai naudas līdzekļus, kuri pēc nodokļu deklarāciju precizēšanas izrādījās iemaksāti budžetā nepamatoti, bija uzskatāmi par laikus iemaksātiem budžetā atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta veiktajam aprēķinam.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā nav norādījusi tiesību normas, kas liktu domāt, ka laikā pēc deklarāciju precizēšanas Valsts ieņēmumu dienests būtu varējis uzskatīt budžetā iemaksātās naudas summas par tādām, kas ir samaksātas kā konkrēts nodokļu maksājums. Vienīgais pamats, kādēļ pieteicēja uzskata, ka nevar konstatēt nodokļu samaksas kavējumu, ir tas, ka pēc deklarāciju precizēšanas attiecīgās naudas summas netika atmaksātas. Taču Senāts nepiekrīt, ka pēc deklarāciju precizēšanas Valsts ieņēmumu dienestam būtu jebkāds pamats šīs naudas summas izmantot kā nodokļu maksājumus, vēl jo vairāk – uzskatīt tās par tādām, kas samaksātas kā konkrēta nodokļa maksājums konkrētā laikposmā, par ko vēlāk tika veikts papildu nodokļu aprēķins. Tas būtu pretrunā ar pašas pieteicējas iesniegtajām un precizētajām deklarācijām, kuras turpināja būt valsts budžetā iemaksājamo summu pamatojums līdz pat brīdim, kad Valsts ieņēmumu dienests audita rezultātā konstatēja aprēķinu nepareizību.

Tā kā pieteicēja līdz lēmuma par nodokļa auditu uzsākšanas dienai nebija veikusi pareizu valsts budžetā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa aprēķinu, secīgi nebija veikusi konkrētā nodokļa samaksu, apgabaltiesa pamatoti secināja, ka pieteicējai bija radies nodokļa parāds un tādējādi pamatoti saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu un 32.panta pirmo daļu tika aprēķināta nokavējuma nauda.

[13] Apkopojot iepriekš minēto, apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts, bet pieteicējas kasācijas sūdzība ir noraidāma.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta pirmās daļas 1.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 3.jūnija spriedumu, bet SIA „mogo" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

R. Vīduša E. Darapoļskis A. Kovaļevska