NORAKSTS
Lieta Nr.A420562410
(A00192-12/9)

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2012.gada 15.oktobrī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese L.Andersone,

piedaloties pieteicēja *V.K.* pilnvarotajam pārstāvim *A.A.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei *I.M.*,

atklātā tiesa sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties *V.K.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 15.janvāra lēmuma Nr.22.4/2000 atzīšanu par prettiesisku un atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 9.audita daļa no 2009.gada 9.septembra līdz 27.oktobrim veica *V.K.* (turpmāk arī – pieteicējs) iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2007. un 2008.gadu un pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2008.gada maija līdz 2009.gada februārim.

Pārbaudes rezultātā Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – Dienests vai atbildētājs) Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 9.audita daļas priekšniece 2007.gada 27.oktobrī pieņēma lēmumu Nr.4.2.9/41 (turpmāk arī – Sākotnējais lēmums), ar kuru pieteicējam samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 51 786,79 (2008.gada maijā, jūnijā un jūlijā) un papildu nomaksai budžetā aprēķināja soda naudu Ls 25 858,11 apmērā.

[2] Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam, pieteicējs to daļā par aprēķināto soda naudu apstrīdēja pie Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i., kurš ar 2010.gada 15.janvāra lēmumu Nr.22.4/2000 (turpmāk arī – Lēmums) atstāja negrozītu Sākotnējo lēmumu. Lēmums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[2.1] No pārbaudes materiāliem izriet, ka pieteicējs 2009.gada 27.jūlija iesniedza pieprasījumu par PVN pārmaksas Ls 98 900 atmaksu, kas izveidojusies par 2008.gada maiju – 2009.gada februāri, ņemot vērā, ka pieteicējs kā saimnieciskās darbības veicējs un persona, kas reģistrēta ar PVN apliekamo personu reģistrā 2007. un 2008.gadā veica darījumus ar nekustamajiem īpašumiem – nodarbojās ar dzīvojamo māju celtniecību, kā arī par atlīdzību atsavināja zemes gabalus kopā ar uzceltajām dzīvojamām mājām.

Saskaņā ar auditā iegūto informāciju, pieteicējs auditējamā periodā veicis celtniecības darbus, uzceļot vienu rindu māju sekciju, kas sastāv no 6 mājām ar atsevišķām adresēm. Celtniecības un citu darbu veikšanai pieteicējs izmantojis juridisko personu pakalpojumus. Auditējamā periodā pieteicējs veicis arī vienu ar PVN apliekamu darījumu, atsavinot zemi un jaunbūves */adrese/*.

Vienlaikus no audita materiāliem izriet, ka pieteicējs 2008.gada maija PVN deklarācijā atskaitījis priekšnodokli Ls 51 430,91 apmērā saskaņā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību (turpmāk – SIA) *„/Nosaukums/”*, SIA *„/Nosaukums 2/”*, SIA *„/Nosaukums 3/”*, SIA *„/Nosaukums 4/”*, SIA *„/Nosaukums 5/”*, SIA *„/Nosaukums 6/”*, SIA *„/Nosaukums 7/”*, SIA *„/Nosaukums 8/”*, SIA *„/Nosaukums 9/”*, SIA *„/Nosaukums 10/”* un SIA *„/Nosaukums 11/”* izrakstītajiem rēķiniem par sniegtajiem pakalpojumiem, lai gan minētos pakalpojumus pieteicējs reāli saņēmis trīs mēnešus pirms ar PVN apliekamās personas reģistrācijas apliecības saņemšanas. Līdz ar to Sākotnējā lēmumā konstatēts, ka pieteicējs nebija tiesīgs veikt priekšnodokļa atskaitījumu 2008.gada maijā Ls 51 430,91 apmērā.

[2.2] Auditā arī konstatēts, ka pieteicējs PVN deklarācijā veicis priekšnodokļa atskaitījumus 2008.gada jūnijā Ls 176,49 apmērā un jūlijā Ls 179,39 apmērā par sadzīves tehnikas iegādi. Tā kā audita laikā netika gūts apstiprinājums tam, ka iegādātā sadzīves tehnika uzstādīta vai pārdota kopā ar jaunbūvēm, tad auditā konstatēts, ka pieteicējam nav tiesības atskaitīt minēto priekšnodokli. Tādējādi ar Sākotnējo lēmumu pieticējam samazināja atmaksājamo PVN par Ls 51 786,79 un papildu nomaksai budžetā aprēķināja soda naudu Ls 25 858,11 apmērā.

[2.3] Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.^{3} panta otro un trešo daļu, Lēmumā secināts, ka pieteicējs PVN deklarācijā nepamatoti palielināja no budžeta atmaksājamo PVN summu 2008.gada maijā un jūlijā par vairāk nekā 15 procentiem, bet jūnijā – mazāk par 15 procentiem. Līdz ar to papildu nomaksai budžetā aprēķinātā soda nauda par

2008.gada maiju Ls 25 715,46 apmērā, jūniju Ls 52,95 apmērā un jūliju Ls 89,70 apmērā noteikta atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" minētajam.

[3] 2010.gada 17.februārī Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā saņemts pieteicēja pieteikums, kurā pieteicējs lūdz atzīt par prettiesisku un atcelt Lēmumu. Pieteikumā norādīts, ka pieteicējs uzskata Lēmumu par nepamatot un lūdz tiesu izvērtēt tā tiesiskumu.

[4] Atbildētājs tiesai sniegtajos paskaidrojumos lūdz pieteicēja pieteikumu noraidīt, bet Lēmumu atstāt spēkā, ņemot vērā lietas materiālos esošos pierādījumus, kā arī Sākotnējā lēmumā un Lēmumā noradīto.

[5] 2012.gada 26.aprīlī Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā saņemts pieteicēja pieteikuma papildinājums, kurā pieteicējs lūdz tiesu izvērtēt jautājumu par to, vai audita rezultātā pamatoti tika nolemts samazināt no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 51 786,79. Pieteikuma papildinājumā pieteicējs paskaidro, ka pieteicējs bija tiesīgs atskaitīt priekšnodokli par saņemtajām precēm un pakalpojumiem pirms reģistrācijas Dienesta ar PVN apliekamo personu reģistrā, ņemot vērā, ka preces bija iegādātas mazāk nekā divpadsmit mēnešus pirms reģistrācijas apliecības saņemšanas saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta $1.^4$ daļas un $1.^6$ daļas 1.punktu.

Atbildētājs arī nav vērtējis darījumu ekonomisko būtību. Pieteicējs ir veicis māju pasūtījumu, kuras tika uzceltas uz viņam piederošās zemes, bet vēlāk pieteicējs šīs mājas pārdevis. Auditējamā periodā pieteicējs pārdevis nelietotu nekustamo īpašumu, tādējādi veicot preču piegādi saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 2.punktu.

Atbildētājs arī ir pārkāpis tiesiskās paļāvības principu, ņemot vērā, ka SIA *„/Nosaukums 12/"* ir iekļauti ar PVN apliekamo darījumu apmaksā, savukārt līdzīgi darījumi ar SIA *„/Nosaukums 3/"* un SIA *„/Nosaukums 13/"* netiek iekļauti ar PVN apliekamu darījumu apmaksā.

[6] Atbildētāja sniegtajā atzinumā attiecībā uz pieteicēja pieteikuma papildinājumu paskaidrots, ka likumā „Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktās tiesības par priekšnodokļa atskaitīšanu pieteicējs uzmantojis un 2008.gada maijā priekšnodoklī iekļāvis nodokļa summas par veiktajiem celtniecības darbiem un iegādātajiem materiāliem */adrese 2/, /adrese 3/, /adrese 4/, /adrese 5/, /adrese 6/* un */adrese/*. Vienlaikus auditā konstatēts, ka pieteicējs nav ievērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta $1.^6$ daļas 2.punkta nosacījumus.

Atzinumā arī norādīts, ka nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļu rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Tikai līgums un darbu pieņemšanas – nodošanas akts nevar būt kā attaisnojuma dokuments, uz kura pamata nodokļu maksātājs atskaita priekšnodokli. Visi audita laikā iesniegtajos dokumentos pieminētie darījumi bija iekļauti nodokļu maksātāja grāmatvedībā un līdz ar to iekļauti pievienotās vērtības deklarācijās. Uz audita laikā uzrādīto dokumentu pamata nav samazināts vai atskaitīts priekšnodoklis.

[7] Pieteicēja pārstāvis tiesas sēdē uzturēja pieteikumā un pieteikuma papildinājumā ietverto prasījumu uz dokumentos norādīto motīvu pamata. Papildus pieteicēja pārstāvis paskaidroja, ka lietā ir strīds par neatmaksāto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 51 786,79 apmērā un soda naudu. Konkrētajā gadījumā pieteicējs vēlas caurskatīt līgumus, kas noslēgti ar SIA *„/Nosaukums 5/”*, SIA *„/Nosaukums 13/”* un SIA *„/Nosaukums 3/”*, pēc kuriem ir arī lielākais uzrēķins. Pārējais auditā minētais netiek apstrīdēts. Pieteicējs neizprot atbildētāja rīcību, kad attiecībā uz SIA *„/Nosaukums 12/”* tiek atzīts, ka materiāls tiek aprēķināts gada ietvaros, taču attiecībā uz SIA *„/Nosaukums 3/”*, SIA *„/Nosaukums 5/”* un SIA *„/Nosaukums 13/”* līgumi tika atzīti kā pakalpojumi, tādējādi neizvērtējot līgumā ietvertos darījumus pēc būtības. Pieteicēja ieskatā nevar vērtēt līgumu pēc tā nosaukuma, ir jāvērtē, kāds ir bijis uzņēmēja mērķis, veicot darījumus, kas konkrētajā gadījumā ir bijis veikt saimniecisko darbību, gūstot peļņu.

Atbildētāja pārstāve tiesas sēdēs prasījumu neatzina, minot Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādītos argumentus. Papildus pārstāve paskaidroja, ka attiecībā uz darījumiem, kurus Dienests aplūkojis kā pakalpojumu darījumus, ir izvērtēti dokumenti, ko pieteicējs ir iesniedzis. Piemēram, darījums ar SIA *„/Nosaukums 3/”* ir veikts saskaņā ar noslēgto uzņēmuma līgumu, savukārt citos rēķinos norādīts, ka maksājumi veikti pēc pakalpojumu līgumiem. Ņemot vērā šo informācija Dienests konkrētos darījumus ir attiecinājis uz pakalpojumu līgumiem. Turklāt jāņem vērā, ka tematiskajā pārbaudē nepārbauda priekšnodokļa pārmaksas pieprasījuma pareizību. Tematiskās pārbaudes laikā veikta grāmatvedības uzskaites pārbaude. Vienlaikus atbildētāja pārstāve arī paskaidrojusi, ka pieteicējs pārsūdzējis Lēmumu tikai daļā par soda naudām par nepamatoti palielināto priekšnodokli valsts budžetā.

Motīvu daļa

[8] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus to kopsakarībā ar administratīvā procesa dalībnieku pārstāvju argumentiem un paskaidrojumiem, secina, ka pieteikums daļā ir noraidāms, bet daļā ir atstājams bez izskatīšanas.

[9] Tiesa, izvērtējusi pieteicēja pieteikumu un pieteikuma papildinājumus, kā arī pieteicēja pārstāvja tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus secina, ka pieteikums tiesā ir iesniegts, pirmkārt, par labvēlīga administratīvā akta izdošanu (atmaksājot pieteicējam samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 51 786,79 apmērā) un, otrkārt, par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 15.janvāra lēmuma Nr.22.4/2000 atzīšanu par prettiesisku un atcelšanu. Minētais pamatots ar turpmāk norādīto.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2008.gada 10.aprīļa spriedumā lietā Nr.SKA-100/2008 ir norādījis, ka, izskatot pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, nelabvēlīgais administratīvais akts, ar kuru iestāde atteikusi apmierināt pieteicēja prasījumu, ir vērtējams vienīgi kā lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas rezultāts, tas ir, priekšnoteikums, lai persona varētu vērsties tiesā ar pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, bet šī nelabvēlīgā administratīvā akta atcelšana nav

patstāvīgs pieteikuma priekšmets. Šāda nostādne izriet no apstākļa, ka atteikuma izdot labvēlīgu aktu, kas ir negatīvs administratīvais akts, atcelšana nedod pieteicējam labumu, kuru viņš vēlas iegūt *(sk. Senāta 2007.gada 4.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-14/2007 17.punktu)*. Proti, gadījumā, kad persona vēlas kādu labumu (šajā gadījumā samazinātā no budžeta atmaksājamā PVN atmaksu) tiesa sprieduma rezolutīvajā daļā nelemj par iestādes galīgā lēmuma atcelšanu, bet gan lemj par to, vai apmierināms personas lūgums uzdot iestādei izdot konkrētu administratīvo aktu. Šī iemesla dēļ ir skatāmi divi atšķirīgi prasījuma priekšmeti – par labvēlīga administratīvā akta izdošanu un iestādes galīgā lēmuma atcelšanu. Tādējādi tiesa uzskata, ka, ievērojot no privātpersonas tiesību ievērošanas principa izrietošo "saprātīgā pieteicēja" principu, pieteicēja pieteikums konkrētajā gadījumā interpretējams kā pieteikums ar diviem prasījumiem – prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu un prasījumu par Lēmuma atcelšanu.

[10] Vispirms tiesa pārbaudīs, vai pieteicēja prasījums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pietiecējam tiktu atmaksāts samazinātais no budžeta atmaksājamais PVN Ls 51 786,79 apmērā, ir pieļaujams šajā administratīvajā lietā.

Atbildētāja pārstāvis 2012.gada 12.aprīļa tiesas sēdē (*tiesas sēdes protokols, lietas 102.lapa*) norādījis, ka nav tiesiska pamata skatīt lietu daļā par samazinātā no budžeta atmaksājamā PVN atmaksu, jo pieteicējs, apstrīdot Sākotnējo lēmumu, ir lūdzis Dienestam pārskatīt Sākotnējo lēmumu tikai daļā par soda naudu.

Līdz ar to tiesai ir nepieciešams pārbaudīt, vai pieteicējs ir ievērojies ārpustiesas kārtību attiecībā uz minēto prasījumu.

[11] Administratīvā akta apstrīdēšana augstākā iestādē ir iespēja strīdu starp publisku un privātu personu atrisināt valsts pārvaldes ietvaros, tādējādi labojot zemākas iestādes pieļautas kļūdas, kā arī pēc iespējas novēršot jebkādu zaudējumu rašanos konkrētajā administratīvi tiesiskajā attiecībā iesaistītajai personai vai personām. Tādējādi administratīvā kontrole valsts pārvaldes ietvaros arī ir svarīgs instruments valsts pārvaldes darbības tiesiskuma nodrošināšanai un privātpersonas tiesību aizsardzībai. Apstrīdēšanas institūts visupirms kalpo efektīvai privātas personas tiesību aizsardzībai, kuras neīstenošanas gadījumā administrācijas ietvaros personas nākamais solis ir pieteikums tiesā. *(sk. Jaunzeme K. Administratīvā akta apstrīdēšanas institūts teorijā un praksē. Jurista Vārds, 2007. 5.jūnijs, Nr.23 (467))*. Tas nozīmē, ka jautājuma pārskatīšana Dienestā ir būtiska administratīvā procesa sastāvdaļa. Savukārt tikai tādā gadījumā, ja ar augstākas iestādes lēmumu pieteicēja ieskatā nav sasniegts gaidītais administratīvās lietas risinājums, kā visspēcīgākais kontroles institūts paredzēta tiesa.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs, vēršoties iestādē ar iesniegumu par sākotnējā lēmuma apstrīdēšanu (*lietas 13.lapa*), ir norādījis, ka sākotnējais lēmums daļā par aprēķināto soda naudu nav tiesisks, bet pārējā daļā lēmums netiek apstrīdēts. Līdz ar to saskaņā ar Lēmumā norādīto (*lietas 5.-8.lapa*) Dienests ir secinājis, ka, pamatojoties uz pieteicēja iesniegumu, administratīvā lieta atbilstoši Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmajā daļā noteiktajam skatāma tikai daļā par papildu nomaksai budžetā aprēķināto soda naudu Ls 25 858,11 apmērā.

Arī pārbaudot pieteikumu (*lietas 3.lapa*), kas iesniegts tiesā pārsūdzot Lēmumu, tiesa nekonstatē pieteicēja nodomu pārskatīt Sākotnējo lēmumu attiecībā uz samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 51 786,79 apmērā. Lūgumu par samazinātā no budžeta atmaksājama PVN atmaksu pieteicēja pārstāvis ir lūdzis tikai 2012.gada 12.aprīļa tiesas sēdē un sekojoši tam iesniegtajā pieteikuma papildinājumā (*lietas 104.-105.lapa*).

Ievērojot minēto, tiesa konstatē, ka pieteicējs Dienestā nav apstrīdējis Sākotnējo lēmumu daļā par no budžeta samazinātā PVN atmaksu.

[12] Pieteicēja pārstāvis 2011.gada 24.septembra tiesas sēdē (*tiesas sēdes protokols lietas 153.-154.lapa*) norādījis, ka tiesa varētu attiecīgi interpretēt sākotnējo iesniegumu, tādējādi konstatējot, ka pieteicējs ir vēlējies apstrīdēt Sākotnējo lēmumu attiecībā uz samazināto no budžeta atmaksājamo PVN.

Tiesa paskaidro, ka saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 103.panta otro daļu, tiesa administratīvajā procesā, pildot savus pienākumus, pati *(ex officio)* objektīvi noskaidro lietas apstākļus un dod tiem juridisku vērtējumu. Atbilstoši šai tiesību normai cita starpā gadījumos, kad pieteicēja prasījums nav pietiekoši skaidrs, tiesa pati var interpretēt to tā, kā saprātīgs pieteicējs to būtu formulējis. Tiesa piemērojamo tiesību normu ietvaros veicina privātpersonas tiesību un tiesisko interešu aizsardzību. Tomēr Administratīvā procesa likuma 186.panta otrās daļas 5.punktā minētais pieteikuma elements, proti, pieteikuma priekšmets jeb prasījums, sākotnēji pašam pieteicējam jānoformulē pietiekami precīzi, lai tiesa nepārprotami varētu secināt pieteicēja gribu un taisīt tam atbilstošu nolēmumu *(skat. Administratīvās apgabaltiesas 2006.gada 31.oktobra lēmuma lietā AA 2612 – 06/13 8.punktu, Administratīvās apgabaltiesas 2006.gada 14.novembra lēmuma lietā AA 2815 – 06/06 9.punktu).* Lai gan konkrētajā gadījumā Administratīvās apgabaltiesas secinājumi attiecināmi uz pieteikuma, kas iesniegts tiesā, izvērtēšanu, tiesas ieskatā līdzīgs secinājums būtu attiecināms arī uz apstrīdēšanas iesnieguma izvērtēšanu par Sākotnējo lēmumu.

Administratīvā procesa likuma 78.panta pirmā daļa noteic, ka iesniegumā par administratīvā akta apstrīdēšanu norāda, kuru administratīvo aktu apstrīd, kādā apjomā administratīvo aktu apstrīd un lūgumu. Personai kā minimums ir jāidentificē administratīvais akts, ko tā apstrīd, kā arī jānorāda, kādu rīcību no augstākas iestādes, kas iesniegumu izskatīs, tā sagaida (administratīvā akta atcelšanu pilnībā vai daļā, administratīvā akta grozīšanu pilnībā vai daļā vai labvēlīga administratīvā akta izdošanu). Savukārt apstrīdēšanas motīvus, juridisko vai faktisko argumentāciju persona var norādīt pēc izvēles (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2010.gada 23.jūlija lēmumu lietā Nr.SKA-442/2010, [13]*).

Tas nozīmē, ka, vērtējot apstrīdēšanas iesniegumu, tiesas (tajā skaitā arī iestādes) iespējas precizēt pieteicēja izteiktos lūgumus saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 5.pantā ietverto privātpersonu tiesību ievērošanas principu ir ierobežotas. Proti, precizējams ir neskaidri izteikts lūgums, ja no iesniegtā apstrīdēšanas iesnieguma kopējā konteksta tiesa nepārprotami var konstatēt pieteicēja patieso mērķi, tomēr tādā situācijā, kad pieteicējs skaidri ir norādījis uz savu nodomu, tiesa nevar izdarīt precizējums, kuri acīmredzami iziet ārpus iesniegumā norādītā lūguma robežām. Līdz ar to tiesa nevar precizēt pieteicēja apstrīdēšanas

iesniegumu, tādējādi pieņemot, ka pieteicējs ir apstrīdējis Sākotnējo lēmumu arī daļā par samazinātā no budžeta atmaksājamā PVN atmaksu, ja pieteicējs apstrīdēšanas iesniegumā ir norādījis, ka lēmums šajā daļā netiek apstrīdēts.

Pieteicēja pārstāvis 2012.gada 12.aprīļa tiesas sēdē arī norādījis, ka laikā, kad tika veikts audits, pieteicējs bija izteicis viedokli par to, ka nepareizi pārrēķināts pievienotās vērtības nodoklis. Tiesa paskaidro, ka audita laikā pieteicēja sniegtā paskaidrojumā norādītās iebildes nevar tikt interpretētas kā pieteicēja apstrīdēšanas iesniegums.

[13] Administratīvā procesa likuma 278.panta 1.punkts noteic, ka tiesa atstāj pieteikumu bez izskatīšanas, ja pieteicējs nav ievērojis likumā noteikto lietas iepriekšējās ārpustiesas izskatīšanas kārtību. Līdz ar to tiesai ir pienākums atstāt bez izskatīšanas pieteikumu daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pietiecējam tiktu atmaksāts samazinātais no budžeta atmaksājamais PVN Ls 51 786,79 apmērā.

Tiesa vērš pieteicēja uzmanību uz to, ka atbilstoši Administratīvā procesa likuma 281.pantam, ja pieteikums atstāts bez izskatīšanas, pieteicējs var no jauna iesniegt pieteikumu tiesā, ievērojot likumā noteikto kārtību.

[14] Tālāk tiesa izvērtēs pieteicēja prasījumu par Lēmuma atzīšanu par prettiesisku un atcelšanu.

Attiecībā uz pieteicējam papildus noteikto soda naudu pieteicējs ir norādījis, ka soda naudas piemērošana 50 % apmērā no samazinātās pievienotās vērtības nodokļa summas ir nesamērīga ar konstatētā pārkāpuma raksturu.

Pārsūdzētais lēmums daļā par soda naudu pamatots ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmo daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$ panta pirmo, otro un trešo daļu.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmā daļa noteic, ka atbildību par šā likuma pārkāpumiem nosaka šis likums un citi Latvijas Republikas normatīvie akti.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$ panta (turpmāk redakcijā, kas bija spēkā Lēmuma pieņemšanas laikā) pirmo daļu, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, nepamatoti palielinājis no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru (no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums), nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru, kā arī aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja iekasē soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Minētā panta otrā daļa nosaka, ka, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda nauda tiek noteikta 30 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Savukārt šā paša panta trešā daļa paredz, ka gadījumā, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Piemērojot minētās tiesību normas, atbildētājs noteicis, ka, tā kā pieteicējs nepamatoti par Ls 51 786,79 (2008.gada maijā Ls 51 430,91, 2008.gada jūnijā Ls 176,49 un 2008.gada jūlijā Ls 179,39) bija palielinājis no budžeta atmaksājamo PVN, tad pieteicējam papildu nomaksai budžetā aprēķināja soda naudu Ls 25 858,11 apmērā.

Ievērojot minētajās tiesību normās un Dienesta Lēmumā noteikto, tiesa atzīst, ka atbildētājs pamatoti aprēķināja pieteicējam soda naudu. Proti, atbildētājs pamatoti konstatēja, ka pieteicējs PVN deklarācijā nepamatoti palielināja no budžeta atmaksājamo PVN summu 2008.gada maijā un jūlijā par vairāk nekā 15 procentiem, bet jūnijā – mazāk par 15 procentiem. Līdz ar to papildu nomaksai budžetā aprēķināta soda nauda par 2008.gada maiju Ls 25 715,46 (50% no 51 786,79 = 25 715,46) apmērā, jūniju Ls 52,95 (30% no 176,49 = 52,95) apmērā un jūliju Ls 89,70 (50% no 179,39 = 89,70) apmērā, kas kopā sastāda summu Ls 25 858,11 apmērā.

[15] Pieteicējs arī norādījis, ka papildus aprēķinātā soda nauda ir nesamērīga.

Tiesa paskaidro, ka Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments 2005.gada 15.marta sprieduma lietā SKA-59 14.punktā ir norādījis: ja likumdevējs ir pieņēmis imperatīvu normu, saskaņā ar kuru ir izdodams obligātais administratīvais akts, tad likumdevējs jau sākotnēji ir izvērtējis sabiedrības un atsevišķas personas tiesiskās intereses, kā rezultātā pieņemta norma, kas noteic, ka, pastāvot konkrētiem faktiskajiem apstākļiem, izdodams obligātais administratīvais akts, kas nav saistīts ar īpašu tā izdošanas vai satura lietderības apsvērumu izvērtēšanu *(skat. arī 2004.gada 9.marta spriedumu lietā Nr.SKA-10 un 2004.gada 19.oktobra spriedumu lietā Nr. SKA-176).*

Tiesa arī norāda, ka konkrētais gadījums nav vērtējams kā tāds netipisks gadījums, kuru likumdevējs, regulējot soda naudu piemērošanu, nebūtu varējis iedomāties un tādējādi soda nauda pie lietā pastāvošajiem tiesiskajiem apstākļiem varētu būt nesamērīga. Līdz ar to tiesa nesaskata pamatu samērīguma apsvērumu dēļ atkāpties no imperatīvajām tiesību normām, kas regulē soda naudas piemērošanu nodokļu lietās. Proti, tiesas ieskatā uz konkrēto gadījumu nav pamats attiecināt Satversmes tiesas 2007.gada 28.februāra lēmumā Nr.2006-41-01 par lietas izbeigšanu norādītās atziņas par samērīguma principa piemērošanu obligāto administratīvo aktu izdošanas gadījumā. Turklāt, tiesas ieskatā, konkrētajā gadījumā nav pamata uzskatīt, ka pieteicējam piemērotās soda naudas apmērs (50 un 30 procenti no summas, par kādu pieteicējs bija nepamatoti palielinājis no budžeta atgūstamo summu) būtu acīmredzami nesamērīgs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, 278.panta pirmās daļas 1.punktu un 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda:

noraidīt *V.K.* pieteikumu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2010.gada 15.janvāra lēmuma Nr.22.4/2000 atzīšanu par prettiesisku un atcelšanu.

atstāt bez izskatīšanas *V.K.* pieteikumu daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējam tiktu atmaksāts samazinātais no budžeta atmaksājamais PVN Ls 51 786,79 apmērā.

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

Tiesnese (paraksts) L.Andersone

NORAKSTS PAREIZS

Administratīvās rajona tiesas tiesnese L.Andersone

Rīgā 2012.gada 15.oktobrī