

Virsraksts: Iestādes rīcības brīvība lemt par soda naudas apmēru; rīcības brīvības izmantošanas pārbaudes obligātums

Tēze: Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.¹panta pirmā daļa paredz, ka nodokļu administrācijai, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem. Šī norma ir piemērojama arī tiem soda naudas piemērošanas gadījumiem, kas minēti likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta otrajā daļā. Tādējādi iestādei ir piešķirta rīcības brīvība lemt par uzliktās soda naudas par skaidras naudas deklarēšanas pārkāpumiem apmēru.

Tēze: Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmās daļas 2.punktu tiesai jāpārbauda administratīvā akta atbilstība materiālo tiesību normām, kas ietver arī iestādei piešķirtās rīcības brīvības izmantošanas pārbaudi.

**Latvijas Republikas Augstākās tiesas
Senāta Administratīvo lietu departamenta
2010.gada 23.decembra
SPRIEDUMS
Lieta Nr. A42435506
SKA-10/2010**

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore V.Krūmiņa
senators N.Salienieks
senatore R.Vīduša

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Daigai Krūmiņai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Ave Trans” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 15.maija lēmuma atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Ave Trans” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 10.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Ave Trans” 2005.gada oktobrī veikusi skaidras naudas darījumus 14 328,86 latu apmērā, bet skaidras naudas darījumu deklarāciju par tiem iesniegusi Valsts ieņēmumu dienestā 2005.gada 14.decembrī, nokavējot iesniegšanas termiņu par 29 dienām.

[2] Ar Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes Ziemeļu rajona nodaļas 2006.gada 4.janvāra lēmumu pieteicējai uzlikta soda nauda 1867,51 lati. Ar Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes 2006.gada 7.marta lēmumu sākotnējais lēmums atcelts daļā par noteikto soda naudu 57,88 latiem attiecībā uz skaidrā naudā veikto maksājumu Valsts kasē, bet daļā par noteikto soda naudu

1809,63 latiem pārsūdzētais lēmums atstāts negrozīts. Šāds lēmums ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2006.gada 15.maija lēmumu atstāts negrozīts.

[3] Pieteicēja iesniegusi pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2006.gada 15.maija lēmuma atcelšanu.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2007.gada 27.augusta spriedumu un Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 10.decembra spriedumu pieteicējas pieteikums noraidīts. Apgabaltiesas spriedums pamatots ar tālāk norādītajiem argumentiem.

[4.1] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja deklarāciju par 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktajiem darījumiem iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā 2005.gada 14.decembrī un ka pieteicējai bija pienākums minēto deklarāciju iesniegt līdz 2005.gada 15.novembrim. Deklarācija iesniegta ar 29 dienu nokavējumu.

[4.2] Valsts ieņēmumu dienests ir pamatoti piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta pirmo un otro daļu, jo pieteicēja Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumu Nr.329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi” noteiktajā termiņā neiesniedza deklarāciju par 2005.gada oktobrī skaidrā naudā veiktajiem darījumiem.

[4.3] Pieteicējai jau 2005.gada 3.novembrī, uzzinot, ka ir ierobežotas iespējas lietot grāmatvedības datorprogrammu, bija pietiekams laiks nodrošināt likumā noteiktā pienākuma izpildi.

[4.4] Nepamatots ir pieteicējas arguments, ka pārsūdzētajā lēmumā aprēķinātā soda nauda ir nesamērīga tādēļ, ka tā noteikta par vienas deklarācijas neiesniegšanu par darījumiem ar diviem komersantiem. Šāds arguments apliecina to, ka pieteicējai attiecīgā pārskata mēnesī bija tikai divi deklarējami skaidrās naudas darījumi, kas nenorāda uz pieteicējas īpašām grūtībām pildīt likuma prasības. Valsts ieņēmumu dienests ir rīkojies atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajam un pamatoti aprēķinājis pieteicējai soda naudu 1809,63 latus.

[5] Par Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 10.decembra spriedumu pieteicēja iesniegusi kasācijas sūdzību. Kasācijas sūdzība pamatota ar tālāk norādītajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa, izskatot lietu, nepareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta pirmo un otro daļu.

[5.2] Tiesa nav piemērojusi to materiālo tiesību normu, kuru vajadzēja piemērot, proti, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.¹panta pirmās daļas 2.punktu.

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumā par pieteicējas kasācijas sūdzību norādījis, ka uzskata to par nepamatotu.

[6.1] Pieteicēja nav ievērojusi „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta un Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumu Nr.329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi” 3.punkta nosacījumus.

[6.2] Izskatāmajā gadījumā nav piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.¹pantā noteiktais, jo minētā tiesību norma nosaka atbildību par konkrēto nodokļu likumos paredzēto deklarāciju novēlotu iesniegšanu. Deklarācija par skaidrā naudā veiktajiem darījumiem nav nodokļa deklarācija, un atbildību par tās nesavlaicīgu iesniegšanu nosaka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.pants.

[7] Senāts iesniedza pieteikumu Satversmes tiesā, uzskatot, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta otrās daļas vārdi „ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, – 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummām, ja šajā pantā nav noteikts citādi” neatbilst Latvijas Republikas Satversmes 1.pantam. Ar

Satversmes tiesas 2010.gada 13.oktobra lēmumu tiesvedība lietā izbeigta. Satversmes tiesa atzina, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta otrajā daļā minētā „kārtība” ietver sevī arī pienākuma izpildi termiņā. Gadījumos, kad nodokļu maksātājs nokavējis skaidras naudas deklarācijas iesniegšanas termiņu, būtu piemērojamas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.¹panta pirmās daļas tiesiskās sekas *a fortiori*.

[8] Tiesas sēdē Valsts ieņēmumu dienesta pārstāve kasācijas sūdzību lūdza noraidīt.

Motīvu daļa

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta pirmā daļa noteica, ka „nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, katru mēnesi Ministru kabineta noteiktajā kārtībā deklarē visus mēneša laikā savstarpēji skaidrā naudā veiktos darījumus (neatkarīgi no tā, vai darījums notiek vienā operācijā vai vairākās operācijās), kuru summa pārsniedz 1000 latu. Ja nav deklarēti skaidrā naudā veiktie darījumi, kuru summa pārsniedz 1000 latu, maksājama soda nauda 5 procentu apmērā no nedeklarēto darījumu kopsummas”. Savukārt minētā panta otrā daļa noteica: „Ja šā panta pirmajā daļā minētie darījumi pārsniedz 3000 latu, maksājama soda nauda 10 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas; ja šie darījumi nav deklarēti šā panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā, – 15 procentu apmērā no šo darījumu kopsummas, ja šajā pantā nav noteikts citādi”.

Kasācijas sūdzības iesniedzēja uzskata, ka minētās tiesību normas ir piemērojamas un soda nauda ir aprēķināma un uzliekama nodokļu maksātājam tikai tādā gadījumā, ja nodokļu maksātājs nav deklarējis skaidrā naudā veiktos darījumus, kuru summa pārsniedz 1000 vai 3000 latu. Senāts minētajam viedoklim nepiekrīt tālāk minēto apsvērumu dēļ.

[10] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.pantā ir noteikti nodokļu maksātājam ierobežojumi skaidras naudas lietošanai darījumos. Šā panta pirmajā daļā ir noteikts nodokļu maksātāja pienākums deklarēt skaidras nauda darījumus, kuru summa pārsniedz 1000 latu, savukārt otrā daļa noteic skaidrā naudā veikto darījumu maksimālo robežu, proti, 3000 latu. Tajā pašā laikā šā panta pirmajā daļā ir paredzētas tiesiskās sekas, ja darījums, kas pārsniedz 1000 latu, nav deklarēts. Savukārt šā panta otrajā daļā ir paredzētas tiesiskās sekas, ja skaidras naudas darījums pārsniedz 3000 latu, kā arī ja darījums, kas pārsniedz 3000 latu, nav deklarēts.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta otrajā daļā ir ietverta norādes norma. Proti, šajā normā ir atsauce uz to, ka iestāsies otrajā daļā minētās sekas – pienākums maksāt soda nauda 15 procentu apmērā –, ja skaidras naudas darījumi netiks deklarēti panta pirmajā daļā noteiktajā kārtībā. Savukārt panta pirmajā daļā likumdevējs deleģējis Ministru kabinetu noteikt kārtību, kādā nodokļu maksātājam jādeklarē skaidrā naudā veiktie darījumi. Kārtība parasti ietver gan procedūras jautājumus, gan arī termiņu (*sk. Ministru kabineta 2001.gada 24.jūlija noteikumu Nr.329 „Skaidrā naudā veikto darījumu deklarēšanas noteikumi” 3.punktu*). No panta otrajā daļā lietotajiem vārdiem *nav deklarēti noteiktajā kārtībā* secināms, ka likumdevējs ir noteicis sekas ne tikai par skaidras naudas nedeklarēšanu vispār, bet arī par skaidras naudas deklarēšanas kārtības, tostarp arī termiņa, neievērošanu.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa ir pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta pirmo un otro daļu.

[11] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 33.¹panta pirmā daļa paredz, ka nodokļu administrācijai, izvērtējot nodokļu maksātāja izdarītā pārkāpuma būtību un

raksturu, to, kuru reizi pārkāpums izdarīts, radīto kaitējumu, nodokļu maksātāja godprātīgumu, gadījumos, kad nodokļu maksātājs ir apstrīdējis nodokļu administrācijas lēmumu, ir tiesības samazināt kontroles [nodokļu revīzijas (audits) un pārbaudes] rezultātā uzlikto soda naudu līdz 70 procentiem, bet ne biežāk kā vienu reizi gadā. Senāts pievienojas Satversmes tiesas ieskatam, ka šī norma būtu piemērojama arī tiem soda naudas piemērošanas gadījumiem, kas minēti likuma „Par nodokļiem un nodevām” 30.panta otrajā daļā.

[12] Tātad iestādei bija piešķirta rīcības brīvība lemt par uzliktās soda naudas par skaidras naudas deklarēšanas pārkāpumiem apmēru. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmās daļas 2.punktu tiesai jāpārbauda administratīvā akta atbilstība materiālo tiesību normām. Te ietilpst arī iestādei piešķirtās rīcības brīvības izmantošanas pārbaude. Apelācijas instances tiesa nav vērtējusi, vai iestāde ir atpazinusī un izmantojusi rīcības brīvību izskatāmajā gadījumā, tādēļ tās spriedums atceļams.

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 2008.gada 10.decembra spriedumu un nodot lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja senatore	<i>(paraksts)</i>	V.Krūmiņa
Senators	<i>(paraksts)</i>	N.Salienieks
Senatore	<i>(paraksts)</i>	R.Vīduša