Lietas arhīva Nr. AA43-0586-21/1
ECLI:LV:ADAT:2021:1015.A420250420.8.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2021.gada 15.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnesis referents Māris Vīgants,
tiesneses Indra Meldere un Roze Paegle

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „Zemes īpašnieku ģilde" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2020.gada 9.septembra lēmuma Nr.30.1-8.2/NP/136439 atcelšanu, sakarā ar AS „Zemes īpašnieku ģilde" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 8.janvāra spriedumu.

A p r a k s t o š ā d a ļ a

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests vai iestāde) ģenerāldirektores 2020.gada 9.septembra lēmumu Nr.30.1-8.2/NP/136439 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts iestādē 2020.gada 3.jūlijā pieņemtais sākotnējais lēmums, ar kuru AS „Zemes īpašnieku ģilde" (turpmāk – pieteicēja) izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) maksātāju reģistra.

Lēmumā norādīts turpmāk minētais.

[1.1] Pievienotās vērtības nodokļa likuma (turpmāk – PVN likums) 73.panta pirmās daļas 5.punkta „a" apakšpunkts noteic, ka dienests izslēdz reģistrētu nodokļa maksātāju no PVN maksātāju reģistra, ja 30 dienu laikā pēc šajā likumā noteiktā nodokļa deklarācijas iesniegšanas termiņa nav iesniegta nodokļa deklarācija.

Atbilstoši PVN likuma 118.panta pirmajai daļai pieteicējai kā PVN maksātājai nodokļa deklarācija bija jāiesniedz 20 dienas pēc taksācijas perioda beigām. Iestāde brīdināja pieteicēju par sekām, kādas iestāsies, ja noteiktajā termiņā pieteicēja neiesniegs Elektroniskās deklarēšanas sistēmā (turpmāk – EDS) nodokļa deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni. Iestāde konstatēja, ka pieteicēja nav iesniegusi elektroniska dokumenta veidā līdz 2020.gada 20.aprīlim nodokļa deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni , kā arī pēc 2020.gada 20.aprīļa nodokļa deklarācija nav iesniegta.

[1.2] Pieteicējas norādītais apstāklis, ka tai tika slēgts norēķinu konts AS „Swedbank", neatbrīvo pieteicēju no pienākuma iesniegt nodokļa deklarāciju.

Dienests konstatēja, ka norēķinu konts pieteicējai tika slēgts 2020.gada janvārī. Valstī izsludinātā ārkārtas situācija varēja apgrūtināt cita norēķina konta atvēršanu no 2020.gada 12.marta. Dienests atzina, ka no 2020.gada 20.janvāra līdz 2020.gada 12.martam nepastāvēja apstākļi, kas varēja būt par šķērsli atvērt norēķinu kontu, kā arī pieteicēja neinformēja dienestu par citu norēķinu kontu.

[1.3] Atbilstoši Ministru kabineta 2013.gada 15.janvāra noteikumu Nr.40 „Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām" (turpmāk – Noteikumi Nr.40) 17.35.3.apakšpunktam nodokļa deklarācijā norāda norēķinu kontu kredītiestādē, uz kuru pārskaitīt pārmaksāto nodokļa summu, un šāda informācija jānorāda arī tad, ja nodokļa pārmaksas atmaksa netiek pieprasīta. Arī Noteikumu Nr.40 pirmā pielikuma veidlapā „Pievienotās vērtības nodokļa deklarācija" ir noteikts pienākums norādīt konta numuru.

Līdz ar to pieteicējai izvirzīta pamatota prasība norādīt PVN deklarācijā arī datus par tās norēķinu kontu kredītiestādē.

[1.4] Dienests atzina, ka lēmums pieteicējai nerada neatgriezeniskas sekas, jo saskaņā ar PVN likuma 70.panta pirmās daļas 1.punktu nodokļu maksātāju, kurš izslēgts no dienesta PVN maksātāju reģistra saskaņā ar šā likuma 73.panta pirmās daļas 5.punktu, atkārtoti reģistrē dienesta PVN maksātāju reģistrā šā likuma 66.pantā noteiktajā kārtībā.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja iesniedza pieteikumu tiesā, lūdzot Lēmumu atcelt un norādot šādus apsvērumus.

[2.1] Dienests kā EDS uzturētājs nav izstrādājis ārējiem normatīvajiem aktiem atbilstošu tehnisko risinājumu deklarācijas iesniegšanai, tas rada šķēršļus nodokļu maksātājam likumā noteiktajā kārtībā iesniegt nodokļa deklarāciju.

[2.2] Dienests prettiesiski pieprasa nodokļa deklarācijā norādīt bankas norēķinu kontu, jo tas ierobežo pieteicējas līgumu slēgšanas brīvību, tostarp arī tāda līguma noslēgšanu, kura priekšmets ir finanšu pakalpojumu sniegšana.

[2.3] Noteikumu Nr.40 normas neparedz nodokļa deklarācijā norādīt tieši pieteicējas norēķinu konta rekvizītus vai arī tāda pieteicējai atvērta norēķinu konta rekvizītus, kas ir reģistrēts dienestā.

[2.4] Atbilstoši Noteikumu Nr.40 17.35.3.apakšpunktam pieteicēja ir tiesīga PVN deklarācijā norādīt arī trešās

personas konta numuru, tādējādi par prettiesiskiem uzskatāmi EDS tehniskie iestatījumi, atbilstoši kuriem jānorāda nodokļu maksātāja deklarētais konts. Minētā prasība liedz iespēju iesniegt nodokļa deklarāciju, kā arī ierobežo tiesības uz pārmaksātā nodokļa atmaksu.

[2.5] Neilgi pirms deklarācijas iesniegšanas termiņa kredītiestāde izbeidza ar pieteicēju tiesiskās attiecības, pieteicējai nepamatoti tika slēgts IBAN konts, līdz ar to laikā, kad pieteicējai bija jāiesniedz nodokļa deklarācija, nebija spēkā esoša līguma ar kādu Latvijas Republikā reģistrētu komercbanku vai citu finanšu pakalpojumu sniedzēju, kas piešķirtu pieteicējai tiesības uz IBAN kontu. Pieteicējai nav izdevies vienoties par norēķinu konta atvēršanu.

[2.6] Noteiktajā termiņā pieteicēja vairākkārt, taču nesekmīgi mēģināja iesniegt PVN deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni. EDS uzrādīja paziņojumu, ka norādītā vērtība nesakrīt ar nodokļu maksātāja datos reģistrēto kontu numuru vai arī norādītais konta numurs nav vairs aktuāls. Savukārt rakstveidā iesniegto nodokļa deklarāciju dienests atteicās pieņemt.

[2.7] Dienests nepamatoti izmantoja likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 73.panta pirmajā daļā noteiktās tiesības un pieņēma lēmumu par pieteicējas izslēgšanu no PVN maksātāju reģistra, neņemot vērā objektīvus un no pieteicējas neatkarīgus apstākļus. Pieteicējai nebija iespējas atvērt norēķinu kontu kredītiestādē, bet tas savukārt bija šķērslis iesniegt elektroniski nodokļa deklarāciju.

[3] Dienests pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, uzturot Lēmumā ietverto pamatojumu un papildus norādot, ka pieteikumā nav apšaubīti dienesta secinājumi, ka pieteicējas norēķinu konts AS „Swedbank" tika slēgts 2020.gada 20.janvārī, ka pieteicēja nav norādījusi citus norēķinu kontus un ka nodokļa deklarācija netika iesniegta.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2021.gada 8.janvāra spriedumu (turpmāk – Spriedums) pieteikums noraidīts.

Spriedumā secināts, ka nav konstatējami apstākļi, kas objektīvi liedza pieteicējai likumā noteiktajā kārtībā iesniegt PVN deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni. Spriedumā tiesa ir atsaukusies uz PVN likuma 70.panta pirmās daļas 1.punktu, 73.panta pirmās daļas 5.punkta „a" apakšpunktu, 79.panta pirmo un otro daļu, 115.pantu, 118.panta pirmo daļu, Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 65.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 3.punktu, Komerclikuma 147.panta pirmo un otro daļu, Noteikumu Nr.40 17.35.3.apakšpunktu, Administratīvo tiesu judikatūru (*sk. Senāta 2020.gada 13.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-403/2020 (A420211717) 9.punktu*) un juridisko literatūru jautājumos par obligātā administratīvā akta izdošanu (*Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Sagatavojis autoru kolektīvs. Dr.iur. J.Briedes zinātniskajā redakcijā. Rīgā: Tiesu nama aģentūra, 2013, 622. – 623.lpp.*).

Sprieduma pamatojumā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] PVN likuma 73.panta pirmās daļas 5.punkta „a" apakšpunkts un 79.panta otrā daļa noteic, ka ir jāizdod obligāts administratīvais akts. Dienesta lēmums par pieteicējas izslēgšanu no PVN maksātāju reģistra ir tiesisks, jo pieteicēja nav iesniegusi PVN deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni. Konstatējot tiesību normā paredzētos apstākļus personas izslēgšanai no PVN maksātāju reģistra, tiek pieņemts attiecīga satura lēmums.

[4.2] Tiesa nekonstatēja netipiskus apstākļus izskatāmajā lietā, kas būtu lieguši pieteicējai iespēju izpildīt tiesību normās noteiktos pienākumus, proti, likumā noteiktajā termiņā un kārtībā iesniegt nodokļa deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni.

Tiesa konstatēja, ka atbilstoši PVN likuma 79.pantam dienests 2020.gada 22.maijā nosūtīja pieteicējai brīdinājumu par to, ka līdz 2020.gada 20.aprīlim jāiesniedz PVN deklarācija par 2020.gada pirmo ceturksni (*lietas 39. – 40.lapa*). Dienests vairākkārt atgādināja pieteicējai pienākumu iesniegt PVN deklarāciju, nosūtot par to paziņojumus 2020.gada 27.aprīlī un 14.maijā (*lietas 38.lapa*).

[4.3] Atsaucoties uz iestādes 2020.gada 22.maija brīdinājumu, pieteicēja 2020.gada 26.maijā iesniedza dienestam paskaidrojumu, norādot, ka ir slēgts tās norēķinu konts kredītiestādē, tādēļ nav iespējams PVN deklarāciju iesniegt EDS. Pieteicēja iesniedza PVN deklarāciju par 2020.gada martu nestrukturēta dokumenta veidā (*lietas 40. un 42.lapa*).

Tiesa secināja, ka pieteicējas deklarācija netika iesniegta elektroniska dokumenta veidā, dienests minēto deklarāciju nepieņēma izpildei, kā arī norādīja, ka PVN deklarācija jāiesniedz par 2020.gada pirmo ceturksni. Pieteicēja tika arī aicināta atvērt un reģistrēt dienestā norēķinu kontu, lai būtu iespējams iesniegt PVN deklarāciju (*lietas 43.lapa*). 2020.gada 12.jūnijā dienests lūdza informēt par to, kad tiks iesniegta PVN deklarācija (*lietas 42.lapa*).

Tiesa konstatēja, ka līdz sākotnējā lēmuma pieņemšanai pieteicēja neiesniedza PVN deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni.

Ņemot vērā minēto, 2020.gada 3.jūlijā pieteicēja pamatoti tika izslēgta no PVN maksātāju reģistra.

[4.4] Tiesa atzina par nepierādītu pieteicējas apgalvojumu, ka vairākkārt tika veiktas darbības, lai EDS iesniegtu PVN deklarāciju. Lietā nav pierādīts, ka pieteicēja, pastāvot problēmām, savlaicīgi būtu komunicējusi ar dienestu, lai rastu risinājumu. Izvērtējot lietas apstākļus, tiesa atzina, ka pieteicēja ir veikusi vien formālas darbības (tikai pēc dienesta brīdinājuma saņemšanas pieteicēja 2020.gada 26.maijā informēja dienestu par nespēju pilnībā aizpildīt un tādējādi nosūtīt EDS strukturētās PVN deklarācijas par 2020.gada 1.ceturksni veidlapas, kā arī nosūtīja dienestam pašrocīgai pievienošanai EDS sistēmai nestrukturētu PVN deklarāciju par marta mēnesi), kas nebija vērstas uz problēmas atrisināšanu.

Noteikumu Nr.40 17.35.3.apakšpunkts un pirmais pielikums noteic, ka PVN deklarācijas iesniedzamajā informācijas kopumā ir iekļaujama informācija par bankas norēķinu kontu, savukārt pieteicēja dienestam nosūtītajā nestrukturēti aizpildītajā PVN deklarācijā par 2020.gada martu nebija norādījusi sava bankas norēķinu konta numuru.

[4.5] AS „Swedbank" pieteicējai atvērtais norēķinu konts tika slēgts 2020.gada 20.janvārī, savukārt ārkārtas situācija

valstī tika izsludināta 2020.gada 12.martā, minētais tiesiskais stāvoklis beidza pastāvēt 2020.gada 10.jūnijā.

Tiesa atzina, ka pieteicējai bija pietiekami daudz laika norēķinu konta atvēršanai kredītiestādē, turklāt pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par grūtībām atvērt bankas norēķinu kontu.

Tiesa norādīja, ka norēķinu konta neesība apgrūtina vai padara neiespējamu norēķinu veikšanu par pakalpojumiem un precēm starp darījumu pusēm, turklāt arī sabiedrības reģistrēšana nav iespējama, ja kredītiestādē nav atvērts norēķinu konts. Norēķinu konta esība ir priekšnoteikums sabiedrības reģistrācijai, kā arī pieteicējas kā PVN maksātājas saimnieciskajai darbībai.

[5] Par spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā lūdz pieteikumu apmierināt.

Apelācijas sūdzībā pieteicēja atsaucās uz pieteikumā minētajiem apstākļiem, papildus norādot turpmāk minēto.

[5.1] Lēmums par pieteicējas izslēgšanu no PVN reģistra neatbilst likuma mērķim un nepasargā komercvidi no negodīgiem, faktiski neesošiem komersantiem. Tiesa nepamatoti kā pašsaprotamu ir norādījusi apgalvojumu, ka saimnieciskās darbības veicējam būtu nepieciešams norēķinu konts bankā. Šāds tiesas viedoklis ir pretrunā ar līgumu slēgšanas brīvības principu, kas ir privātautonomijas nozīmīgākā izpausme.

[5.2] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka pieteicēja nevēlas, turklāt no pieteicējas gribas neatkarīgu iemeslu dēļ, tai nav iespējams atvērt norēķinu kontu kredītiestādē Latvijā. Tiesa ir nepamatoti pārmetusi pieteicējai, ka netika iesniegti pierādījumi, kas apliecinātu grūtības atvērt norēķinu kontu, jo negatīvi fakti nav pierādāmi.

[5.3] Tiesa nepamatoti secinājusi, ka pieteicēja nav mēģinājusi iesniegt PVN deklarāciju EDS sistēmā. Jāņem vērā, ka dienests deklarāciju nav pieņēmis., EDS sistēmā tika nosūtīta PVN deklarācija par 2020.gada pirmo ceturksni, lai dienests kā EDS sistēmas uzturētājs to pievienotu sistēmai.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumā apelācijas sūdzību neatzīst un lūdz pieteikumu noraidīt.

Dienests norāda, ka pirmās instances tiesas sprieduma pamatojums ir atbilstošs lietas faktiskajiem apstākļiem un pieteikums noraidīts pamatoti.

Dienests paskaidrojumā norādījis, ka likumdevējs nepieļauj situāciju, kad juridiska persona var nereģistrēt dienestā norēķinu kontu, jo šādos apstākļos nodokļu administrācijai nebūtu iespējams veikt nodokļu administrēšanas pasākumus, tostarp izsekot nodokļu maksātāja ekonomiskajām aktivitātēm.

M o t ī v u d a ļ a

[7] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, pārbaudījusi un novērtējusi pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā norādītos argumentus, secina, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[8] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, secina, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, piemērojusi lietas faktiskajiem apstākļiem atbilstošas materiālo tiesību normas un pamatoti atsaukusies uz spriedumā norādīto judikatūru.

Pirmās instances tiesas izdarītie secinājumi ir pareizi un pilnībā pietiekami, tādēļ apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai (*sk. sprieduma 4.punktu*) un atkārtoti tos pašus argumentus nenorāda.

[9] Par apelācijas sūdzībā norādītajiem apstākļiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[9.1] Lēmumam par personas izslēgšanu no PVN maksātāju reģistra ir imperatīvs raksturs, šāds lēmums vērsts uz tūlītēju valsts un sabiedrības interešu aizsardzību nodokļu samaksas lietās. Līdz ar to, ja dienests, balstoties informācijas objektīvā izvērtējumā, secina, ka pastāv tiesību normā paredzētie priekšnoteikumi personas izslēgšanai no PVN maksātāju reģistra, tiek veikti nekavējoši preventīvi pasākumi un PVN maksātājs tiek izslēgts no reģistra.

[9.2] Konkrētajā gadījumā pieteicēja, pretēji dienesta vairākkārtējiem atgādinājumiem, neiesniedza EDS sistēmā nodokļa deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni, kas dienestam liedza iespēju īstenot nodokļu maksātāja kontroles pasākumus.

Turklāt, ja pieteicēja izpilda PVN likuma 104.panta trešajā daļā noteiktās prasības un iesniedz savlaicīgi neiesniegto nodokļa deklarāciju, samaksā budžetā maksājamos nodokļu maksājumus, ieskaitot arī par nodokļa deklarācijas savlaicīgu neiesniegšanu aprēķināto soda naudu, pieteicēja būs tiesīga vērsties dienestā ar lūgumu par tās reģistrēšanu PVN maksātāju reģistrā šā likuma 66.pantā noteiktajā kārtībā.

[9.3] Noteikumu Nr.40 17.35.3.apakšpunkts (redakcijā, kas bija spēkā līdz 2020.gada 31.decembrim) un pirmais pielikums noteica, ka PVN deklarācijas iesniedzamajā informācijas kopumā ir iekļaujama arī informācija par bankas kontu. Tas nozīmē, ka pieteicējai kā PVN maksātājai nodokļa deklarācijā bija jānorāda arī informācija par tās norēķinu kontu bankā.

Pieteicējas norādītie apstākļi par norēķinu konta slēgšanu un grūtībām vai pat neiespējamību atvērt norēķinu kontu citā kredītiestādē neatceļ pienākumus, kas noteikti Noteikumu Nr.40 17.35.3.apakšpunktā.

Turklāt tiesību akti, kas noteica ārkārtas situācijas izsludināšanu Latvijas Republikā no 2020.gada 12.marta, nenoteica izņēmumus personām, kas iekļautas PVN maksātāju reģistrā, tostarp arī atrunu par šādas personas atbrīvošanu no pienākuma iesniegt nodokļa deklarāciju likumā noteiktajā termiņā un kārtībā.

[9.4] Pārbaudot pieteicējas apelācijas sūdzībā norādīto apgalvojumu par PVN deklarācijas iesniegšanas faktu, apgabaltiesa 2021.gada 9.jūnijā pieprasīja par šādu apgalvojumu pierādījumus no pieteicējas, kā arī attiecīgu informāciju no dienesta (*lietas 91.lapa*).

Saskaņā ar dienesta 2021.gada 22.jūnija informatīvajā vēstulē norādīto (*lietas 94.lapa*) pieteicējai 2020.gada 25.jūnijā EDS sistēmā dienests nosūtīja atbildi, ka PVN deklarācija par 2020.gada martu netiek pieņemta izpildei un ka pieteicējai ir jāatver un dienestā jāreģistrē norēķinu konts kredītiestādē, lai EDS strukturēta dokumenta veidā varētu iesniegt korekti aizpildītu PVN deklarāciju.

Ņemot vērā minēto, tiesa par nepamatotu atzīst pieteicējas apelācijas sūdzībā un pieteicējas 2021.gada 5.jūlija paskaidrojumā apgabaltiesai norādīto, ka pieteicēja ir iesniegusi dienestam PVN deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni, jo šādu apgalvojumu neapstiprina pierādījumi lietā.

Pie pieteicējas paskaidrojuma, kas adresēts apgabaltiesai, ir pievienota PVN deklarācijas aizpildīta veidlapa (*lietas 110. – 111.lapa*), taču nav pierādījumu par tās pieņemšanu un pievienošanu EDS sistēmai. Šādos apstākļos secināms, ka pieteicēja joprojām noteiktajā kārtībā nav iesniegusi PVN deklarāciju par 2020.gada pirmo ceturksni, līdz ar to lēmums par pieteicējas izslēgšanu no PVN reģistra ir tiesisks un pamatots. Apgabaltiesa piekrīt pirmās instances tiesas vērtējumam, ka pieteicēja tikai formāli ir izpildījusi dienesta norādītās prasības. Nestrukturētas veidlapas aizpildīšana un iesniegšana dienestā nav vērsta uz problēmas atrisināšanu, jo pieteicējas norēķinu konts kredītiestādē dienestam nav paziņots, kā to paredz Noteikumu Nr.40 17.35.3.apakšpunkts.

[9.5] Apgabaltiesa nevērtē tos procesa dalībnieku argumentus, kuriem nav juridiskas nozīmes lietā un kuri nevar ietekmēt lietas izskatīšanas rezultātu. Lietas izskatīšanas gaitā apgabaltiesa ir noskaidrojusi, ka pastāvēja priekšnoteikumi, lai pieteicēja tiktu izslēgta no PVN reģistra, un izskatīšanas laikā apelācijas instances tiesā nav iegūti jauni pierādījumi, kas būtu pamats citādiem secinājumiem.

[10] Administratīvā apgabaltiesa secina, ka pirmās instances tiesa administratīvo lietu ir izskatījusi saskaņā ar objektīvās izmeklēšanas principu, novērtējot visus lietā nozīmīgos pierādījumus un pamatoti ir noraidījusi pieteikumu par lēmuma atcelšanu.

R e z o l u t ī v ā d a ļ a

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

n o s p r i e d a

noraidīt akciju sabiedrības „Zemes īpašnieku ģilde" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2020.gada 9.septembra lēmuma Nr.30.1-8.2/NP/136439 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Senāta Administratīvo lietu departamentā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnesis referents M.Vīgants

Tiesnese I.Meldere

Tiesnese R.Paegle