



Latvijas Republikas Senāts

SPRIEDUMS

Rīgā 2025.gada 28.martā

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Dzintra Amerika, senatores Indra Meldere un Ieva Višķere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz „MAXIMA Latvija” SIA pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu un zaudējumu atlīdzināšanu, sakarā ar „MAXIMA Latvija” SIA un Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzībām par Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 12.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests no 2014.gada 21.augusta līdz 2015.gada 30.novembrim veica pieteicējas „MAXIMA Latvija” SIA uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – nodoklis) auditu, pārbaudot arī transfertcenu atbilstību darījumu tirgus cenai (vērtībai) par 2011. un 2012.gadu. Auditā konstatēts, ka pieteicējas noslēgtajos franšīzes līgumos ar saistītajiem uzņēmumiem noteikta tirgus cenai neatbilstoša franšīzes maksa.

Ar dienesta 2015.gada 30.novembra lēmumu samazināta pieteicējas deklarēto darījumu vērtība par franšīzes maksājumiem, un pieteicējai samaksai budžetā noteikts nodoklis 1 664 474,02 *euro*, soda nauda 249 671,10 *euro* un nokavējuma nauda 451 985,79 *euro*.

Izskatot pieteicējas 2015.gada 30.decembra apstrīdēšanas iesniegumu, ar dienesta 2016.gada 28.aprīļa lēmumu (turpmāk – audita lēmums) sākotnējais audita lēmums atstāts negrozīts.

Šis lēmums netika pārsūdzēts un kļuva neapstrīdams.

[2] Pieteicēja 2015.gada 24.novembrī iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā pieteikumu ar lūgumu uzsākt savstarpējās vienošanās procedūru starp Latviju un Lietuvu par darījumu vērtības noteikšanu atbilstoši 1990.gada 23.jūlija Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju (90/436/EEK) (turpmāk – Arbitrāžas konvencija). Šāda procedūra tika uzsākta.

[3] 2016.gada 24.maijā pieteicēja iesniedza Valsts ieņēmumu dienestā iesniegumu par auditā aprēķinātā nodokļa, nokavējuma naudas un soda naudas samaksas sadalīšanu termiņos.

Ar dienesta 2016.gada 3.jūnija (Senāta piezīme: ņemot vērā, ka dokuments parakstīts elektroniski, uz dokumenta nav norādīts tā sastādīšanas datums, līdz ar to procesa dalībnieki atsaucas uz dažādiem šā dokumenta datumiem – 31.maiju vai 3.jūniju) lēmumu auditā aprēķināto maksājumu samaksa sadalīta termiņos uz laiku no

2016.gada 3.jūnija līdz 2021.gada 24.aprīlim, papildus pie katra maksājuma nosakot nokavējuma naudu par atlikto maksājumu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 24.panta septītās daļas kārtībā.

Pieteicēja maksāja atbilstoši grafikam, līdz ar dienesta 2018.gada 10.janvāra lēmumu saskaņā ar Nodokļu atbalsta pasākuma likumu pieteicējai piemērots atbalsts, dzēšot atlikušo nokavējuma naudu un soda naudu. Pieteicēja turpināja maksāt atlikušo nodokļa pamatparādu un nokavējuma naudu par atlikto maksājumu.

[4] Noslēdzoties savstarpējās vienošanās procedūrai un ņemot vērā tajā panākto vienošanos, ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2019.gada 11.janvāra lēmumu (turpmāk – nodokļa samazināšanas lēmums) pieteicējai noteikts auditā aprēķinātā nodokļa samazinājums par 2011.gadu 368 184 *euro* un par 2012.gadu 405 332 *euro*.

Pieteicēja 2019.gada 16.janvārī iesniedza dienestā iesniegumu, lūdzot: atmaksāt savstarpējās vienošanās procedūras rezultātā noteikto auditā aprēķinātā nodokļa samazinājumu; pārrēķināt un atmaksāt nokavējuma naudu un soda naudu; atmaksāt atmaksājamo summu palielinājumu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.pantam.

Dienests 2019.gada 29.janvārī informēja pieteicēju, ka auditā aprēķinātā nodokļa samazinājums pieteicējai atmaksāts 2019.gada 22.janvārī. Vienlaikus dienests atteicis aprēķināt pieteicējai atmaksātās nodokļa summas palielinājumu un pārrēķināt nokavējuma naudu un soda naudu, pamatojot to šādi: audita lēmums ir kļuvis neapstrīdams un ir izpildīts; atmaksājamās summas palielinājums tiek aprēķināts un atmaksāts tikai tad, ja atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.pantam nodokļu administrācija vai tiesa ir atzinusi, ka maksājums ir piedzīts nepareizi; nodokļa samazināšanas lēmums neatceļ lēmumu par audita rezultātiem, bet nosaka savstarpējās vienošanās rezultātā samazinātu aprēķināto nodokli, lai novērstu dubulto nodokļa aplikšanu.

Nepiekrītot šādai pozīcijai, pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu, lai panāktu, ka proporcionāli nodokļa summai, par kuru ar nodokļa samazināšanas lēmumu samazināts un pieteicējai atmaksāts auditā aprēķinātais nodoklis, tiktu pārrēķināta un atmaksāta arī auditā aprēķinātā nokavējuma nauda un soda nauda, nokavējuma nauda, kas aprēķināta par atlikto maksājumu, kā arī, lai tiktu atmaksāts atmaksājamo summu palielinājums atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.pantam.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 30.decembra spriedumu pieteicējas pieteikums apmierināts daļā.

Rajona tiesa uzlika pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta soda nauda 35 398,08 *euro*, nokavējuma nauda 64 494,54 *euro* un nokavējuma nauda par atlikto maksājumu 44 388,69 *euro*. Tāpat tiesa uzlika pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt pieteicējai zaudējumus 622,99 *euro*, vienlaikus noraidot zaudējumu prasījumu daļā par 69,13 *euro* atlīdzināšanu.

Rajona tiesa izbeidza tiesvedību pieteikuma daļā par atmaksājamās summas palielinājumu par soda naudu 11 527,97 *euro*, nokavējuma naudu 21 003,72 *euro* un nokavējuma naudu par atlikto maksājumu 14 582,08 *euro*. Vienlaikus tiesa apmierināja pieteicējas sūdzību un uzlika pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējai atmaksājamās summas palielinājumu par nodokli 60 081,52 *euro*.

[6] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 12.janvāra spriedumu pieteikums apmierināts daļā.

Apgabaltiesa uzdeva Valsts ieņēmumu dienestam pienākumu izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu par audita lēmumā noteiktās nokavējuma naudas un soda naudas samazināšanu proporcionāli nodokļa samazināšanas lēmumā noteiktajam nodokļa samazinājumam. Tāpat ar spriedumu uzlikts pienākums Valsts ieņēmumu dienestam atlīdzināt pieteicējai zaudējumus sakarā ar juridiskās palīdzības izdevumiem 622,99 *euro*, vienlaikus noraidot zaudējumu prasījumu daļā par 69,13 *euro* atlīdzināšanu.

Apgabaltiesa ar spriedumu atcēla rajona tiesas spriedumā iekļauto lēmumu izbeigt tiesvedību pieteikuma daļā. Vienlaikus apgabaltiesa izbeidza tiesvedību pieteikuma daļā par Valsts ieņēmumu dienesta nepareizi piedzīto

maksājumu pārmaksu saistībā ar nokavējuma naudas un soda naudas samazinājumu atmaksāšanu un daļā par no valsts budžeta atmaksājamo summu palielinājumu.

Spriedums, citstarp pievienojoties rajona tiesas sprieduma motīviem, pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Dienests apelācijas sūdzībā norādīja, ka tas pārsūdz rajona tiesas spriedumu pilnā apjomā. Tā kā pieteikumā norādītie un rajona tiesas spriedumā pārbaudītie pieteicējas prasījumi ir savstarpēji saistīti un risināmi kopsakarā, arī tie, kurus rajona tiesa neizdalīja kā nepārsūdzamus vai pārsūdzamus atsevišķā tiesvedībā, apgabaltiesa nelemj par apelācijas tiesvedības izbeigšanu daļā prasījumu.

[6.2] Pieteicēja uzskata, ka dienestam, samazinot ar audita lēmumu pieteicējai aprēķināto nodokli, bija proporcionāli jāsamazina un attiecīgi jāatmaksā pieteicējai ar audita lēmumu aprēķinātā un budžetā iemaksātā soda nauda un nokavējuma nauda. Ja soda nauda un nokavējuma nauda bija samazināma, tad pieteicējai ir tiesības uz pārmaksāto nodokļu summu atmaksāšanu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmajai daļai.

Pieteicēja uzskata, ka tai pienākas šādi tās nepamatoti samaksātie maksājumi: 1) soda nauda 35 398,08 *euro*; 2) nokavējuma nauda 64 494,54 *euro*; 3) nokavējuma nauda par atlikto maksājumu 44 388,69 *euro* atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 24.panta septītajai daļai, ko pieteicēja maksāja atbilstoši dienesta 2016.gada 31.maija lēmumam; 4) atmaksājamās summas palielinājums atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmajai daļai: par nodokli – 60 081,52 *euro*; par soda naudu – 11 527,97 *euro*; par nokavējuma naudu – 21 003,72 *euro*; par nokavējuma naudu par atlikto maksājumu – 14 582,08 *euro*.

Līdz ar to noskaidrojams, vai pieteicējai ir tiesības uz labvēlīga administratīvā akta izdošanu – audita lēmumā noteiktās soda naudas un nokavējuma naudas proporcionālu samazinājumu.

[6.3] Nodokļa samazināšanas lēmumā nav tiešā tekstā pateikts, ka audita lēmums kādā daļā ir prettiesisks un tiek atcelts vai atzīts par prettiesisku. Taču pēc būtības tieši tādas ir nodokļa samazināšanas lēmuma sekas – audita lēmuma attiecīgā daļa tiek pārskatīta un aizvietota ar jaunu administratīvo aktu. Tādējādi ar nodokļa samazināšanas lēmumu attiecīgajā daļā tiek izbeigtas tās tiesiskās attiecības, kas nodibinātas ar audita lēmumu.

Valsts ieņēmumu dienesta nostāja, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu netiek pārskatītas tās tiesiskās attiecības, kas nodibinātas ar audita lēmumu, ir pretrunīga un neloģiska. Ir neloģiski uzskatīt audita lēmumu un nodokļa samazināšanas lēmumu par savstarpēji nesaistītiem administratīvajiem aktiem, jo abos ir runa par vienām un tām pašām tiesiskajām attiecībām – pieteicējas pienākumu maksāt nodokli.

Šīs situācijas tiesiskais pamats rodams Administratīvā procesa likuma 83.pantā. Atbilstoši panta otrajai daļai nodokļa samazināšanas lēmums ir jauns administratīvais akts, kas pārskata ar audita lēmumu pieteicējai radītās tiesiskās sekas. Tādēļ nodokļa samazināšanas lēmums nevar tikt vērtēts atrauti no audita lēmuma.

[6.4] No likuma „Par nodokļiem un nodevām” regulējuma izriet, ka soda naudas un nokavējuma naudas aprēķins ir atkarīgs no aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa apmēra (likuma 1.panta 22. un 23.punkts, 29.panta otrā daļa, 32.panta ceturtā un piektā daļa). Tātad soda nauda un nokavējuma nauda nevar pastāvēt bez papildus aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa, jo, ja nav nodokļa saistības, nevar būt atbildības par saistības neizpildi.

Atbildība par nodokļu pārkāpumiem ir katras valsts nacionālais jautājums, un tas, ka Arbitrāžas konvencijā un Latvijas un Lietuvas konvencijā ir runa par nodokli, nevis par ar nodokli saistītajiem maksājumiem, neliedz dienestam koriģēt arī soda naudu un nokavējuma naudu, lai novērstu prettiesisku situāciju, kad, samazinot aprēķināto nodokli, netiek samazināta atbilstoši nodoklim auditā aprēķinātā soda nauda un nokavējama nauda.

[6.5] Nevar piekrist dienesta viedoklim, ka starpvalstu sarunu rezultātā ir panākta vienošanās par katrai dalībvalstij piekritīgu nodokļa daļu. Nodokļa samazināšanas lēmums neparedz vienkāršu audita lēmumā noteiktā nodokļa sadalīšanu starp Latvijas un Lietuvas uzņēmumiem, kas tādējādi padarītu nodokļa samazināšanas lēmumu par lēmumu, ar kuru tiek izpildīts audita lēmums. Nodokļa samazināšanas lēmumā ir noteikts cits franšīzes maksas apmērs, kas groza aprēķinātā nodokļa apmēru. Apstāklis, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu audits netiek atzīts

par prettiesisku un atcelts, nenozīmē, ka dienestam no tā neizriet tiesisks pienākums koriģēt soda naudas un nokavējuma naudas apmēru, ņemot vērā nodokļa samazināšanas lēmuma secinājumus. Turklāt dienesta rīcība, pieteicējai atmaksājot nodokļa samazināšanas lēmumā noteikto nodokļa samazinājumu, norāda uz to, ka pats dienests neatzīst, ka joprojām ir spēkā audita lēmumā pieteicējai uzliktais pienākums par nodokļa samaksu pilnā apjomā.

[6.6] Eiropas Savienības valstu prakse par soda naudas un nokavējuma naudas koriģēšanu saistībā ar savstarpējās vienošanās procedūras rezultātā samazinātu nodokli nav viendabīga.

Saistībā ar dienesta argumentu, ka gadījumos, kad Latvijā pieņemts audita lēmums un ierosināta savstarpējās vienošanās procedūra, ņemot vērā šīs procedūras specifiku, audits tā rezultātā vienmēr tiks atzīts par prettiesisku un nepareizu, pamatojoties uz tādiem argumentiem, kurus nemaz auditā nevarēja izmantot, norādāms, ka Lietuvā un Dānijā ir noteikumi, kas ļauj apturēt nodokļu un procentu iekasēšanu savstarpējās vienošanās procedūras laikā. Ja dienestam rodas šaubas par to, kāds būs iespējamais savstarpējās vienošanās procedūras rezultāts, dienestam ir jāizvērtē iespēja apturēt nodokļu maksājumu iekasēšanu. Savukārt, ja dienests audita laikā ir aprēķinājis nodokļu maksājumus un uzsācis to piedziņu, situācijā, kad tiek konstatēts, ka šie maksājumi konkrētajam nodokļu maksātājam nav jāveic, valstij ir jāatlīdzina nodokļu maksātājam ar nodokļu piespiedu piedziņu vai finanšu līdzekļu izņemšanu no nodokļu maksātāja apgrozības nodarītais kaitējums.

[6.7] Lai gan saskaņā ar Nodokļu atbalsta pasākuma likumu ar piedalīšanos nodokļu atbalsta pasākumā pieteicēja varēja sasniegt nokavējuma naudas un soda naudas apmēra samazināšanu, tomēr primāri pieteicējai ir tiesības uz tai labvēlīgu administratīvo aktu, nevis papildu atbalsta pasākumiem, kuri atkarīgi no nodokļu pamatparāda samaksas fakta. Vienlaikus norādāms, ka nodokļu atbalsta pasākumos pieteicējai paredzētā soda naudas un nokavējuma naudas dzēšana ir koriģējama, proporcionāli ņemot vērā pieteicējai labvēlīgajā administratīvajā aktā noteikto nokavējuma naudas un soda naudas samazinājumu.

[6.8] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmā daļa paredz, ka nodokļu administrācijas nepareizi piedzīto maksājumu summas atmaksā nodokļu maksātājam 15 dienu laikā no dienas, kad stāties spēkā nodokļu administrācijas lēmums vai tiesas nolēmums par nepareizi piedzīto maksājumu.

Nodokļa samazināšanas lēmums paredzēja nodokļa samazinājumu, bet saskaņā ar šo spriedumu dienesta pieņemtais lēmums paredzēs soda naudas un nokavējuma naudas samazinājumu, tādējādi ar šiem lēmumiem tiek atzīts, ka daļa no audita lēmumā noteiktajiem maksājumiem ir noteikta nepareizi, kas atbilst nodokļu administrācijas lēmumam par nepareizi piedzīto maksājumu.

Senāta judikatūrā atzīts, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta piemērošana ir saistīta ar tiesas sprieduma izpildi. Tāpēc personai nav atsevišķi jāprasa likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmajā daļā paredzētā kompensācija par naudas vērtības kritumu, jo iestādes pienākums to izmaksāt ir noteikts tiesību normā un tas rodas, ja stāties spēkā attiecīgs nodokļu administrācijas lēmums vai tiesas spriedums, kurā atzīts, ka maksājuma summa ir piedzīta nepareizi. Tas, vai iestāde, atmaksājot nepareizi piedzīto maksājumu summu, ir pareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmo daļu, ir pārbaudāms saistībā ar sprieduma izpildi.

Jautājums par konkrētu soda naudas un nokavējuma naudas summu atmaksāšanu no valsts budžeta ir saistīts ar pieteicējai labvēlīgā administratīvā akta izpildi. Atbilstoši pieteicējai labvēlīgajam administratīvajam aktam tiks noteiktas nokavējuma naudas un soda naudas summas, līdz ar to samazinot arī summas, kas noteiktas kā nokavējuma naudas palielinājums. Ņemot vērā pieteicējas maksājumus, dienestam ir jānosaka nepareizi piedzītās summas samazinājums.

Dienests norādījis, ka pieteicējai atbalsta pasākuma ietvaros ir dzēsta soda nauda un nokavējuma nauda lielākā apmērā, nekā pieteicēja bija iemaksājusi budžetā, līdz ar to pieteicēja nav pārmaksājusi soda naudu un nokavējuma naudu. Tādējādi dienests uzskata, ka vēlāk, atbalsta pasākuma ietvaros, dzēstā soda nauda un nokavējuma nauda izlīdzina pieteicējas soda naudas un nokavējuma naudas pārmaksu.

Šai sakarā atzīstams, ka arī minētais ietekmē lēmuma par soda naudas un nokavējuma naudas samazinājumu izpildi. Tāpēc apgabaltiesa nenosaka konkrētas summas atmaksāšanu no valsts budžeta,

atmaksājamās summas palielinājumu par soda naudu, nokavējuma naudu un nokavējuma naudu par atlikto maksājumu, jo šo atmaksājamo summu apmērs būtu pārbaudāms saistībā ar pieteicējai labvēlīgā administratīvā akta izpildi.

Līdz ar to tiesvedība lietā saistībā ar šiem prasījumiem ir izbeidzama, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 282.panta 1.punktu.

[6.9] Pieteicēja lūgusi atlīdzināt juridiskās palīdzības izdevumus.

Vērtējot cēloņsakarību starp dienesta rīcību, nepamatoti neatmaksājot pieteicējai tās pārmaksātās nodokļa summas, un pieteicējai radītajiem zaudējumiem par juridisko palīdzību, konstatējams, ka lietā risināmais strīds ir specifisks un sarežģīts, kā arī dienestā un administratīvajā tiesā līdz šim nav izskatītas līdzīgas lietas. Līdz ar to nav šaubu, ka strīda risināšanai tiesā pieteicējai bija nepieciešama juridiskā palīdzība. Turklāt šī palīdzība bijusi kvalitatīva, kā arī noderīga lietas izskatīšanā.

Tas, ka dienests neizdeva pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu, ir pamats zaudējumu atlīdzināšanai par šīs tiesvedības procesā saņemtu juridisko palīdzību.

Pamatojoties uz Valsts pārvaldes iestāžu nodarīto zaudējumu atlīdzināšanas likuma 7.panta trešo daļu, ir izdoti Ministru kabineta 2011.gada 8.novembra noteikumi Nr. 859 „Noteikumi par privātpersonai atlīdzināmo juridiskās palīdzības izmaksu maksimālo apmēru”. Noteikumi noteic ar juridisko palīdzību saistīto izmaksu maksimālo apmēru, ko atlīdzina privātpersonai, ja valsts pārvaldes iestādes rīcības dēļ privātpersonai tika nodarīts zaudējums vai personisks kaitējums (noteikumu 1.punkts).

Ievērojot pieteicējai sniegto juridisko pakalpojumu veidus un sniegto pakalpojumu apmēru, pieteicējai atmaksājami 622,99 *euro*.

Pieteicēja, neskaitot atlīdzību par pārstāvību tiesas sēdē, lūdz piešķirt atlīdzinājumu 498,52 *euro*. Tā kā pieteicējai, neskaitot atlīdzību par pārstāvību tiesas sēdē, pienākas atlīdzinājums 429,39 *euro*, prasījums daļā par 69,13 *euro* ir noraidāms.

[7] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā par tiesvedības izbeigšanu daļā par Valsts ieņēmumu dienesta nepareizi piedzīto maksājumu atmaksu pieteicējai. Pieteicēja arī iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā, ar kuru izbeigta tiesvedība daļā par atmaksātās summas – nodokļa – palielinājumu, lūdzot atcelt spriedumu šajā daļā un nodot lietu šajā daļā apgabaltiesai apelācijas tiesvedības izbeigšanai sakarā ar spēkā stājušos Administratīvās rajona tiesas lēmumu sūdzības lietā.

Kasācijas sūdzība pamatota ar šādiem argumentiem.

[7.1] Apgabaltiesa nav izlēmusi prasījumu par nokavējuma naudu par atlikto maksājumu. Par šo prasījumu pieteicēja ir lūgusi Administratīvo apgabaltiesu taisīt papildspriedumu Administratīvā procesa likuma 261.panta pirmās daļas 1.punkta kārtībā, taču lūgums noraidīts.

[7.2] Apgabaltiesa nepamatoti izbeigusi tiesvedību attiecībā uz prasījumu par atmaksātās summas – nodokļa – palielinājumu, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 282.panta 1.punktu. Apgabaltiesai, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 301.panta trešās daļas 1.punktu, bija jāizbeidz tikai apelācijas tiesvedība, jo spēkā stāties Administratīvā procesa likuma 367.¹panta otrās daļas kārtībā pieņemts lēmums par jau izskatīto pieteicējas sūdzību. Līdz ar to šis lēmums ir atceļams un lieta šajā daļā nododama apgabaltiesai apelācijas tiesvedības izbeigšanai.

[7.3] Apgabaltiesa uzdevusi dienestam pienākumu izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu par audita lēmumā noteiktās nokavējuma naudas un soda naudas samazināšanu proporcionāli nodokļa samazināšanas lēmumā noteiktajam nodokļa samazinājumam. Vienlaikus apgabaltiesa nepamatoti nav noteikusi maksājumus konkrētā apmērā naudas izteiksmē, jo konkrēto naudas summu atmaksāšana esot saistīta ar labvēlīga administratīvā akta izpildi.

Apgabaltiesa nepamatoti interpretējusi un piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmo daļu. Izskatāmā lieta ir būtiski atšķirīga no iepriekš tiesu praksē aplūkotajiem gadījumiem, kad piemērota minētā tiesību norma. Pārmaksātās nokavējuma naudas un soda naudas atmaksas pienākumu konkrētajā gadījumā noteic nevis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmā daļa, bet gan vispārīgās tiesību normas – likuma 1.panta 22. un 23.punkts. Turklāt izskatāmajā lietā pieteicējas pieteikuma priekšmets ir nevis nodokļa pārmaksas konstatēšana (vienlaikus lūdzot atmaksāt nokavējuma naudu un soda naudu), bet gan nodokļa samazināšanas lēmuma tiesiskuma kontrole, ciktāl tas neparedz atbilstīgu nokavējuma naudas un soda naudas samazinājumu.

Attiecīgi jautājums par soda naudas un nokavējuma naudas samaksu izskatāms pieteikuma kārtībā, veicot nodokļa samazināšanas lēmuma tiesiskuma kontroli.

Nodokļa samazināšanas lēmums ir uzskatāms par patstāvīgu administratīvo aktu, ar kuru tiek pārskatīts audita lēmums, nevis par lēmumu, kas saistīts ar audita lēmuma izpildi. Tāpēc nodokļa samazināšanas lēmums ir pārsūdzams pieteikuma kārtībā.

Tam faktiski piekritusi arī apgabaltiesa, uzliekot dienestam pienākumu izdot administratīvo aktu par nokavējuma naudas un soda naudas samazināšanu proporcionāli nodokļa samazināšanas lēmumā noteiktajam nodokļa samazinājumam. Apgabaltiesas nolemtais pēc būtības ietver dienesta pienākumu aprēķināt soda naudu un nokavējuma naudu konkrētā apmērā, t.i., proporcionāli nodokļa samazinājumam. Līdz ar to nepamatots ir tiesas secinājums, ka jautājums par konkrētu soda naudas un nokavējuma naudas summu atmaksāšanu ir saistīts ar pieteicējai labvēlīgā administratīvā akta izpildi un ka tādējādi konkrētas atmaksājamās summas naudas izteiksmē spriedumā nav norādāmas. Konkrēts soda naudas un nokavējuma naudas samazinājums naudas izteiksmē nav nosakāms pieteicējai labvēlīgā administratīvā akta izpildes ietvaros, bet gan pieteikuma kārtībā nodokļa samazināšanas lēmuma tiesiskuma kontroles ietvaros.

Konkrēta samazinājuma apmēra nenoteikšana izskatāmajā lietā, pastāvot arī citiem dienesta argumentiem, kuriem apgabaltiesa spriedumā *obiter dictum* šķietami pievienojusies, par to, ka pieteicējai rezultātā nepienākas soda naudas un nokavējuma naudas samazinājums, novedīs pie domstarpībām sprieduma izpildē.

Turklāt starp dienestu un pieteicēju nepastāv domstarpības par konkrēto samazinājuma apmēru, ko apliecina rajona tiesā iesniegtie dienesta un pieteicējas aprēķini par pieteicējai līdz ar nodokļa samazinājumu atmaksājamās soda naudas un nokavējuma naudas apmēru, kā arī nokavējuma naudas par atlikto maksājumu apmēru.

[7.4] Apgabaltiesa nepareizi interpretējusi Nodokļu atbalsta pasākuma likuma 1.panta otrās daļas 1.punktu.

Apstāklim par konkrētas soda naudas un nokavējuma naudas summas norādīšanu spriedumā nav tikai formāla nozīme, jo spriedumā ir secinājumi par papildu apstākļiem – par pieteicējai piemēroto nodokļu atbalsta pasākumu, kuri ietekmē (samazina) pieteicējai pienākošos summu apmēru tai labvēlīgā administratīvā akta izpildes ietvaros.

Ņemot vērā apgabaltiesas uzskatu, ka konkrētas pieteicējai pienākošās soda naudas un nokavējuma naudas summas ir noskaidrojamas administratīvā akta izpildes stadijā, norādēm par to, kas ietekmē summu apmēru un kas attiecīgi ņemams vērā, aprēķinot šīs summas, būtu jāatrodas ārpus pieteikuma priekšmeta izskatīšanas robežām.

Konkrēta soda naudas un nokavējuma naudas samazinājuma noteikšana ietilpst pieteicējas pieteikuma priekšmetā. Līdz ar to jau pašreizējās administratīvās lietas ietvaros pieteikuma kārtībā tiesai bija argumentēti jāizvērtē, vai un kā pieteicējai piemērotais atbalsta pasākums ietekmē pieteicējas pārmaksāto soda naudas un nokavējuma naudas apmēru. Ja atbalsta pasākuma varbūtējā ietekme uz atgūstamajām summām tiktu izvērtēta administratīvā akta izpildes stadijā, pastāvētu augsts risks, ka dienests, veicot aprēķinu, un vēlāk rajona tiesa, izskatot pieteicējas potenciālo sūdzību, apgabaltiesas – faktiski *obiter dictum* izteiktās – nepamatotās atziņas piemērotu pieteicējai pienākošos summu samazināšanā.

Apgabaltiesas atziņa var radīt iespaidu, ka atbalsta pasākuma ietvaros dzēstā soda nauda un nokavējuma nauda „izlīdzina” pieteicējas soda naudas un nokavējuma naudas pārmaksu. Tādā gadījumā pieteicēja administratīvā akta izpildes stadijā no valsts reāli nevarēs atgūt nekādu soda naudas un nokavējuma naudas pārmaksu, jo šīs summas tiks „izlīdzinātas” jeb „dzēstas” ar nokavējuma naudas un soda naudas samazinājumu, kuru pieteicēja saņēma nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros.

Pieteicēja šādai atbalsta pasākuma tiesisko seku interpretācijai nepiekrīt, apgabaltiesa nepareizi interpretējusi Nodokļu atbalsta pasākuma likuma 1.panta otrās daļas 1.punktu un 2.punkta „b” apakšpunktu.

Dienests izvirzīja argumentu, ka pieteicējas prasījumi par nokavējuma naudu un sodas naudas atmaksu ir noraidāmi, jo 2018.gada 10.janvāra lēmuma par atbalsta pasākumu rezultātā pieteicējai ir dzēsta ievērojami lielāka sākotnēji uzrēķinātā nokavējuma un soda nauda par to, kuras atmaksu pieteicēja lūdz šīs administratīvās lietas ietvaros.

Pieteicēja nepiekrīt šādai dienesta interpretācijai. Ar savu pieteikumu pieteicēja vēlas panākt nepamatoti piedzīto nokavējuma naudu un soda naudas samazinājumu tikai tajā daļā, kuru pieteicēja faktiski samaksāja saskaņā ar audita lēmumu un lēmumu par auditā aprēķināto maksājumu samaksas sadalīšanu termiņos līdz nodokļu atbalsta pasākuma piemērošanai (attiecībā uz pirmajiem 18 maksājumiem atbilstoši sākotnējam maksājumu grafikam). Gadījumā, ja dienests būtu rīkojies tiesiski, apturot audita procedūru līdz savstarpējās vienošanās procedūras pabeigšanai, pieteicējai līdz atbalsta pasākuma piemērošanai būtu jāmaksā ievērojami mazāka nokavējuma un soda nauda par faktiski samaksāto. Starpību starp nokavējuma naudām un soda naudu, ko pieteicēja faktiski samaksāja līdz atbalsta pasākuma piemērošanai un ko tai būtu bijis jāmaksā dienesta tiesiskas rīcības gadījumā, pieteicēja vēlas iegūt šīs tiesvedības rezultātā. Šo starpību nekādi neietekmē kopējais dzēstās nokavējuma naudu un soda naudas apmērs atbalsta pasākuma ietvaros, kas neietver līdz pasākuma īstenošanai jau samaksāto soda un nokavējuma naudu.

No Nodokļu atbalsta pasākuma likuma 1.panta otrās daļas 1.punkta un otrās daļas 2.punkta „b” apakšpunkta secināms, ka atbalsta pasākumi tiek attiecināti uz nesamaksāto nodokļu pamatparāda daļu, kurai atbilstošo soda un nokavējuma naudu iespējams dzēst un kuras apmērs citstarp ir tieši atkarīgs no sākotnēji aprēķinātajiem nodokļu maksājumiem. Tādēļ tiesiski nav iespējams atbalsta pasākumus attiecināt uz jau faktiski apmaksātiem nodokļu maksājumiem.

Dienesta argumentācija, kurai apgabaltiesa *obiter dictum* šķietami pievienojusies, par iespējamu atbalsta pasākuma rezultātā dzēsto summu „izlīdzināšanu” ar pieteicējai pienākošajām summām ir pretrunā ne vien ar tiesisko regulējumu, bet arī ar dienesta 2018.gada 10.janvāra lēmumā *expressis verbis* ierakstīto, ka atbalsta pasākums tiek piemērots attiecībā uz nesamaksāto nodokli 1 164 566,65 *euro* apmērā un ar to saistīto soda un nokavējuma naudu.

Nodokļu atbalsta pasākums, dzēšot uzrēķināto nokavējuma un soda naudu, ir brīvi pieejams ikvienam nodokļu maksātājam. Tādējādi gadījumā, ja, vadoties no dienesta argumentācijas, pieteicējai dienesta prettiesiskās rīcības rezultātā nodarītais kaitējums būtu kompensējams vai „izlīdzināms” ar atbalsta pasākuma ietvaros dzēsto nokavējuma un soda naudu, tas pieteicēju acīmredzami nostādītu nevienlīdzīgā situācijā ar ikvienu citu atbalsta pasākuma saņēmēju, kas guvis maksimālo labumu no atbalsta pasākuma piemērošanas. Taču pieteicēja vēlas atgūt tai pienākošās summas, kuras nebūtu radušās, ja dienests administratīvajā procesā būtu rīkojies loģiski un secīgi. Iestādes kļūda un lēmumu pieņemšanas secība nevar radīt privātpersonai nelabvēlīgas sekas un nostādīt to nevienlīdzīgā situācijā ar citiem nodokļu maksātājiem, kuru procesos šādas kļūdas netiek pieļautas.

Dienesta nostāja attiecībā uz nodokļu atbalsta pasākuma ietekmi uz pieteicējas pārmaksāto nokavējuma un soda naudu ir arī iekšēji pretrunīga. Saskaņā ar dienesta pamata argumentāciju šajā lietā nepastāv tiesisks pamats pieteicējai samazināt un atmaksāt soda naudu un nokavējuma naudas, jo dienesta ieskatā nodokļa samazināšanas lēmums ir patstāvīgs, ar audita lēmumu un lēmumu par auditā aprēķināto maksājumu samaksas sadalīšanu termiņos nesaistīts administratīvais akts. Attiecīgi, ja dienests uzskata, ka pieteicējai nav radusies soda naudas un nokavējuma naudas pārākums, tad nav arī pamata šos maksājumus kompensēt ar nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros dzēstajām summām.

Ievērojot minēto, dienesta nostāja, ka nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros pieteicējai dzēstā soda nauda un nokavējuma nauda dzēš pieteicējas soda naudas un nokavējuma naudu pārākumu, nav pamatota. Attiecīgi pat tad, ja jautājums par konkrētu pieteicējai pienākošos nokavējuma naudu un soda naudas apmēru būtu izskatāms tikai pieteicējai labvēlīga administratīvā akta izpildes stadijā, šajā aprēķinā nav ņemama vērā nokavējuma un soda nauda, kas tika dzēsta nodokļu atbalsta pasākumā.

[8] Valsts ieņēmumu dienests iesniedza kasācijas sūdzību par apgabaltiesas spriedumu daļā par dienestam uzlikto pienākumu izdot pieteicējai labvēlīgu administratīvo aktu un par zaudējumu atlīdzināšanu. Kasācijas sūdzība pamatota ar šādiem argumentiem.

[8.1] Tiesa atzina, ka nodokļa samazināšanas lēmuma būtība ir atzīt, ka auditā aprēķinātais nodoklis daļā ir prettiesisks, kā arī atmaksājams pieteicējai. Tiesa nav norādījusi konkrētu tiesību normu, uz kuras pamata audita lēmums būtu atceļams ar jaunu administratīvo aktu. Tiesa nav analizējusi, vai dienests vērtēja lietderības apsvērumus, atceļot audita lēmumu.

Audita lēmums netika izskatīts vēlreiz pēc būtības un atcelts līdz ar jauna administratīvā akta – nodokļa samazināšanas lēmuma – izdošanu. Lai gan nodokļa samazināšanas lēmums ietekmē pieteicējai noteiktās un budžetā faktiski maksājamās summas galīgo apmēru, lēmumi ir pieņemti dažādos procesos (audits – administratīvajā procesā, bet nodokļa samazināšanas lēmums – starpvalstu vienošanās procesā), kuriem ir atšķirīgs mērķis, būtība un tiesiskās sekas. Nodokļa samazināšanas lēmums nenozīmē, ka audita lēmums ir prettiesisks un atceļams, bet gan, ka starpvalstu sarunu rezultātā ir panākta vienošanās par katrai dalībvalstij piekritīgu nodokļa daļu.

Tiesa nav ņēmusi vērā dienesta argumentus, ka auditā un starpvalstu vienošanās procesā nodoklis aprēķināts, balstoties uz atšķirīgiem pamatiem, tostarp vienošanās procesā tika izmantoti slepeni dati, kurus nevarēja izmantot auditā. Līdz ar to tādu tirgus cenai atbilstošu franšīzes likmi, kāda tika noteikta ar nodokļa samazināšanas lēmumu, audita laikā nevarēja noteikt.

Savstarpējās vienošanās procedūras būtība nav audita lēmumu atzīšana par prettiesiskiem vai atceļamiem. Minētajā procedūrā saskaņo kompetento iestāžu pozīcijas ar mērķi novērst nodokļu dubulto uzlikšanu, kas tiek panākts, kompetentajām iestādēm vienojoties par katras valsts nodokļu iekasēšanas tiesībām. Savukārt audita mērķis ir pārbaudīt, vai nodokļu maksātājs pareizi aprēķinājis un maksājis nodokli.

Tāpat atšķiras auditā un savstarpējās vienošanās procedūrā iesaistītās personas/subjekti un to savstarpējā komunikācija. Turklāt, lai novērstu interešu konfliktu un ietekmēšanos no audita rezultātiem, vienas un tās pašas personas nevar piedalīties abos procesos.

Audita lēmums tiek pamatots ar Latvijas normatīvajiem aktiem, kamēr savstarpējās vienošanās procedūrā tiek piemērots Arbitrāžas konvencijas *consensus* pamatprincips, kas ļauj saskaņot abu valstu nodokļu normatīvo aktu piemērošanu. *Consensus* pamatprincips ļauj arī panākt kompromisu jomās, kurās valstu nodokļu normatīvie akti katrā valstī izvirza atšķirīgus nosacījumus, lai tādējādi novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu.

[8.2] Latvijas pārstāvji savstarpējās vienošanās procedūras laikā nav tiesīgi pārskatīt auditu, jo tie nav ne augstāka iestāde, ne tiesa. Savukārt minētās procedūras laikā veiktās darbības, proti, jaunu argumentu pieņemšana un izvirzīšana, būtībā kļūtu par audita pārskatīšanu. Tādējādi, ja tiks piemērota tiesas izvirzītā prezumpcija, ka minētā procedūra ir uzskatāma par audita pārskatīšanu, Latvijas pārstāvji savstarpējās vienošanās procedūras laikā nevarēs atkāpties no audita pozīcijas, ņemt vērā otras kompetentās iestādes argumentus un izvirzīt jaunus argumentus.

Lai atzītu, ka audita lēmums ir prettiesisks, pieteicējai bija jāvērsas tiesā, kas konkrētajā gadījumā netika darīts. Saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām” audita lēmumu var pārskatīt vienīgi tad, ja ir uzsākts kriminālprocess, kas var ietekmēt nodokļa apmēra noteikšanu.

[8.3] Kompetentā iestāde savstarpējās vienošanās procedūrā nekontrolē nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, bet gan pilda nodokļu konvenciju interpretēšanas un nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas funkciju. Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija ir norādījusi, ka savstarpējās vienošanās procedūra ir īpaša procedūra ārpus iekšējiem valsts tiesību aktiem. Nodokļu maksātājam, izvēloties novērst nodokļu dubulto uzlikšanu savstarpējās vienošanās procedūrā, jārēķinās ar apstākļiem, kas izslēdz iespēju, ka minētajā procedūrā dienests veiktu nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizības kontroli (starptautiskais elements; procesā iesaistītas savstarpēji nesaistītas dažādu jurisdikciju kompetentās iestādes; vienošanās elements; ekskluzivitātes elements, saskaņā ar kuru kompetentās iestādes *consensus* principa ietvaros drīkst piemērot nodokļu iekasēšanas

tiesību noteikšanas ekskluzīvos rīkus – jaunus faktus, kas nebija pieejami audita veikšanas laikā, un slepenus salīdzināmos datus, kuri nav publiski pieejami un kurus nevar izmantot nodokļu audita procesā, kā arī ņemt vērā iesaistītās valsts normatīvos aktus).

[8.4] Ņemot vērā to, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu nepārskata auditu, soda naudas un nokavējuma naudas stāvoklis vērtējams un samazinājums aprēķināms no nodokļa samazināšanas lēmuma pieņemšanas dienas.

Nodokļa samazināšanas lēmuma pieņemšanas dienā pieteicējai audita rezultātā aprēķinātās nokavējuma un soda naudas atlikumu nebija iespējams samazināt, jo tas tika dzēsts atbalsta pasākumā. Turklāt pieteicējas faktiski iemaksātās soda naudas un nokavējuma naudas summas ir mazākas nekā audita rezultātā proporcionāli aprēķinātās soda naudas un nokavējuma naudas summas.

[8.5] Savstarpējās vienošanās procedūrā nevar atzīt nodokļu administrācijas audita lēmumu par prettiesisku vai atceļamu. Pretējā gadījumā veidotos paradoksāla situācija. Proti, dažās situācijās dienestam nemaz nav iespējams pieņemt tādu audita lēmumu, kas pēc savstarpējās vienošanās procedūras izmantošanas būtu pareizs (tiesisks un pamatots) šā tiesas sprieduma izpratnē. Tas izriet no tā, ka gadījumā, kad Latvijā ir pieņemts tiesisks audita lēmums un tiek ierosināta savstarpējās vienošanās procedūra, pareizi izmantojot savstarpējās vienošanās procedūras ietvaros piemērojamos nodokļu iekasēšanas tiesību noteikšanas ekskluzīvos rīkus, vienīgie iespējamie risinājumi ir šādi: savstarpējās vienošanās procedūras laikā saglabāt audita pozīciju vai samazināt aprēķināto nodokli. Paaugstināt aprēķināto nodokli šajā gadījumā loģisku apsvērumu dēļ atbilstoši pašreizējai izpratnei nebūs iespējams. Tiesas spriedums izskatāmajā lietā var radīt jaunu izpratni par savstarpējās vienošanās procedūras būtību, proti, ja tiek prezumēts, ka dienests, īstenojot savstarpējās vienošanās procedūru, pārskata audita lēmumu un veic nodokļu maksāšanas pareizības atkārtotu pārbaudi, var pieņemt, ka dienests nebūs tiesīgs atkāpties no auditā konstatētā, ja tas ir pareizs. Proti, pārskatot audita lēmumu saskaņā ar Latvijas normatīvajiem aktiem un ņemot vērā faktus, būtu jāpieņem tāds pats nodokļu maksātājam nelabvēlīgs administratīvais akts.

Ņemot vērā minēto, uzskatāms: lai gan nodokļa samazināšanas lēmums ir administratīvais akts, tas nav jauns administratīvais akts tajā pašā procesā atbilstoši Administratīvā procesa likuma 83.panta pirmajai daļai un 85.–88.pantam. Savstarpējās vienošanās procedūrai un auditam ir atšķirīga būtība/tiesiskā daba, ko nevar savstarpēji salīdzināt.

[8.6] Lai arī dienests uzskata, ka nav pamata pieteicējai samazināt soda naudu un nokavējuma naudu, tomēr arī tad, ja tiktu nolemts pretējais, nebūtu pamata atmaksāt pieteicējai samazināto nokavējuma un soda naudu.

Soda nauda un nokavējuma nauda, kuru tiesa ir atzinusi par atmaksājamu, nekad netika iemaksāta valsts budžetā, tāpēc arī tās atmaksa nav iespējama. Ja savstarpējās vienošanās procedūras rezultātā proporcionāli tiktu samazināta arī nokavējuma un soda nauda, tā pārsniegtu pieteicējas budžetā faktiski iemaksāto summu. Tāpēc uzskatāms, ka pieteicēja nav pārmaksājusi nokavējuma un soda naudu.

Ņemot vērā to, ka audita lēmums bija kļuvis neapstrīdams un izpildāms, kā arī to, ka termiņa pagarinājuma lēmums un atbalsta lēmums netika apstrīdēti un pārsūdzēti un pieteicēja tos pildīja pilnā apmērā, secināms, ka pieteicēja lūdz atmaksāt tai nokavējuma un soda naudas summas, ko pieteicēja faktiski budžetā nav iemaksājusi, bet kas ir dzēstas nodokļu atbalsta pasākuma laikā. Ņemot vērā minēto, dienesta nostājā nav pretrunu.

[8.7] Dienests nav izdevis prettiesisku administratīvo aktu, nav veicis prettiesisku faktisko rīcību vai prettiesisku bezdarbību. Savstarpējās vienošanās procedūra ir tiesisks starptautisks mehānisms, kura mērķis ir novērst nodokļu dubulto uzlikšanu. Tā rezultātā pieteicējas audita lēmums netika atzīts par prettiesisku vai atceļamu.

Ņemot vērā, ka lietā nav konstatējama dienesta prettiesiska darbība vai bezdarbība, nav pamata arī vērtēt, vai pastāv cēloņsakarība starp dienesta rīcību un pieteicējai radīto zaudējumu par juridisko palīdzību. Tāpēc pieteicējai nav atmaksājamas izmaksas, kas saistītas ar juridisko palīdzību.

[9] Pieteicēja paskaidrojumos par Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību norāda, ka dienesta argumenti ir nepamatoti, savukārt apgabaltiesas spriedums dienesta pārsūdzētajā daļā ir tiesisks.

Motīvu daļa

Nokavējuma naudas un soda naudas samazināšana

proporcionāli nodokļa samazinājumam

[10] Pieteicējas galvenais prasījums tiesā ir auditā aprēķinātās nokavējuma naudas un soda naudas pārrēķināšana proporcionāli ar nodokļa samazināšanas lēmumu samazinātajam nodoklim un samaksāto summu atmaksa.

Apgabaltiesa šo prasījumu sadalījusi divās daļās, nodalot jautājumu par auditā aprēķinātās nokavējuma naudas un soda naudas pārrēķināšanu proporcionāli samazinātajam nodoklim (proporcionālu samazināšanu) no jautājuma par samaksāto summu atmaksu. Pirmo prasījuma daļu apgabaltiesa izlēmusi kā prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu (audita lēmumā noteiktās soda naudas un nokavējuma naudas proporcionālu samazinājumu), bet otro – uzlūkojusi kā tādu, kas saistīts ar labvēlīga administratīvā akta izpildi. Attiecīgi apgabaltiesa ar spriedumu ir apmierinājusi pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu – par audita lēmumā noteiktās nokavējuma naudas un soda naudas samazināšanu proporcionāli nodokļa samazināšanas lēmumā noteiktajam nodokļa samazinājumam –, vienlaikus izbeidzot tiesvedību daļā par konkrētu summu atmaksu.

Attiecībā uz minēto prasījumu Valsts ieņēmumu dienests ir pārsūdzējis spriedumu daļā par pieteicējai labvēlīgā administratīvā akta izdošanu, savukārt pieteicēja – daļā par tiesvedības izbeigšanu. Līdz ar to Senātam ir pilnībā jāpārskata apgabaltiesas sprieduma tiesiskums attiecībā uz minēto pieteicējas prasījumu.

Senāts vispirms pievērsīsies jautājumam pēc būtības, proti, par to, vai tiesa pamatoti atzinusi, ka auditā aprēķinātā nokavējuma nauda un soda nauda bija jāsamazina proporcionāli nodoklim, kas pārrēķināts un atmaksāts ar nodokļa samazināšanas lēmumu. Pēc tam Senāts pievērsīsies jautājumam par to, kādā kārtībā ir izskatāma pieteicējas prasījuma daļa par nokavējuma naudas un soda naudas atmaksu – pieteikuma kārtībā vai administratīvā akta izpildes ietvaros.

I

[11] Apgabaltiesa, atbildot uz Valsts ieņēmumu dienesta argumentiem, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu netiek pārskatītas ar audita lēmumu nodibinātās tiesiskās attiecības, jo šie lēmumi ir pieņemti divos dažādos administratīvajos procesos, un ka dienests nav atzinis audita lēmumu par prettiesisku, norādījusi (tostarp pievienojoties rajona tiesas apsvērumiem): lai arī nodokļa samazināšanas lēmumā nav tiešā tekstā pateikts, ka audita lēmums kādā daļā ir prettiesisks un tiek atcelts vai atzīts par prettiesisku, pēc būtības tieši tādas ir šā lēmuma sekas – audita lēmuma attiecīgā daļa tiek pārskatīta un aizvietota ar jaunu administratīvo aktu. Apgabaltiesa atzina, ka šī situācija atbilst Administratīvā procesa likuma 83.panta regulējumam – nodokļa samazināšanas lēmums ir jauns administratīvais akts, kas pārskata ar audita lēmumu pieteicējai radītās tiesiskās sekas. Savukārt soda nauda un nokavējuma nauda bija jāatceļ tā iemesla dēļ, ka šie maksājumi ir nesaraucjami saistīti ar papildus aprēķināto nodokli. Ja aprēķinātais nodoklis ir atceļams, tad ir atceļama ar to saistītā soda nauda un nokavējuma nauda.

Savukārt no kasācijas sūdzības izriet uzskats, ka, lai proporcionāli samazinātajam nodoklim samazinātu arī auditā aprēķināto nokavējuma naudu un soda naudu, būtu jāpārskata audita lēmuma pamatotība un jāatzīst šis lēmums par prettiesisku. Taču dienesta ieskatā ar savstarpējās vienošanās procedūru un tās rezultātā pieņemto nodokļa samazināšanas lēmumu netiek pārskatīts audita lēmuma tiesiskums. Dienests arī uzsver, ka audita lēmums ir kļuvis neapstrīdams.

Lai novērtētu Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzības argumentu pamatotību, kā arī sprieduma tiesiskumu, vispirms ir noskaidrojams, kādā procesā un kādiem priekšnoteikumiem pastāvot vispār ir iespējams atcelt neapstrīdamu administratīvo aktu, konkrētajā gadījumā – audita lēmumu.

[12] Jautājumu par neapstrīdama administratīvā akta atcelšanu risina Administratīvā procesa likuma 83.pants (uz ko, vērtējot nodokļa samazināšanas lēmuma tiesisko dabu, pamatoti atsaukušās zemāko instanču

tiesas) un tam sekojošās tiesību normas. Konkrētajā gadījumā, ņemot vērā, ka audita lēmums pieteicējai ir nelabvēlīgs administratīvais akts, ir aplūkojama 85.panta pirmā daļa un 86.panta pirmā daļa.

Administratīvā procesa likuma 83.panta pirmā daļa paredz, ka iestāde pēc savas iniciatīvas vai personas iesnieguma var uzsākt administratīvo procesu no jauna un lemt par administratīvā akta atcelšanu saskaņā ar šā likuma 85.–88.panta noteikumiem. Panta otrā daļa noteic, ka administratīvo aktu atceļ ar jaunu administratīvo aktu. 85.panta pirmā daļa savukārt paredz, ka adresātam nelabvēlīgu tiesisku administratīvo aktu var atcelt jebkurā brīdī, izņemot gadījumu, kad saskaņā ar tiesību normām šāda paša satura administratīvais akts tūlīt būtu jāizdod no jauna. 86.panta pirmā daļa noteic, ka adresātam nelabvēlīgu prettiesisku administratīvo aktu var atcelt jebkurā brīdī.

No šā tiesību normu uzskaitījuma citstarp var izdarīt šādus secinājumus: 1) lai atceltu neapstrīdamu administratīvo aktu, nav jāpastāv likumā noregulētai „klasiskai” administratīvā akta tiesiskuma pārbaudes procedūrai, jo tieši šādas situācijas, kad administratīvais akts vispār nav apstrīdēts un/vai pārsūdzēts vai arī tad, kad apstrīdēšanas un/vai pārsūdzēšanas rezultātā administratīvais akts nav atcelts, ir palicis spēkā (Administratīvā procesa likuma 70.panta trešā daļa) un ir kļuvis neapstrīdams, regulē šīs tiesību normas; 2) lai neapstrīdamu administratīvo aktu atceltu, tam nav jābūt prettiesiskam.

Tātad minētais nozīmē, ka neapstrīdama administratīvā akta atcelšanas pamatā var būt jebkādi tiesiskie un faktiskie apstākļi, kas ietekmē ar administratīvo aktu noregulēto tiesisko attiecību – gan tādi, kas neuzrāda neapstrīdamā administratīvā akta prettiesiskumu vai arī tieši pretēji – uzrāda administratīvā akta prettiesiskumu. Turklāt nav nozīmes tam, kādā procesā vai kādā dzīves situācijā šie tiesiskie un faktiskie apstākļi ir radušies, tiem nav jābūt iegūtiem „klasiskas” administratīvā akta tiesiskuma pārbaudes ietvaros. Būtiski ir tas, ka tie ietekmē ar neapstrīdamo administratīvo aktu nodibinātās tiesiskās attiecības, kas arī var kalpot par pamatu pārskatīt iepriekš pieņemto un par neapstrīdamu kļuvušo administratīvo aktu.

Līdz ar to pats par sevi apstāklis, ka neapstrīdamais administratīvais akts ir tiesisks vai prettiesisks un ka administratīvā akta tiesiskums nav pārskatīts ierastā likumā paredzētā kārtībā, nevar kalpot par pamatu secinājumam, ka šādu neapstrīdamu administratīvo aktu nevar atcelt.

[13] Vienlaikus tomēr tam, vai neapstrīdamais administratīvais akts ir tiesisks vai prettiesisks, ir nozīme, citstarp apsverot, kuru no tiesību normām – Administratīvā procesa likuma 85.panta pirmo daļu vai 86.panta pirmo daļu – piemērot, kas secīgi var ietekmēt gan atcelšanas pamatojuma apjomu, gan arī atcelšanas iespējas (piemēram, nelabvēlīgu prettiesisku administratīvo aktu var atcelt jebkurā brīdī), gan iestādes rīcības brīvību, lemjot par nelabvēlīga administratīvā akta atcelšanu (sal. *Briede J., 83.panta komentārs. Grām.: Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Briede J. (Zin. red.). Rīga: Tiesu namu aģentūra, 2013, 827.lpp.*).

Apgabaltiesa pēc būtības ir atzinusi, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu audita lēmums attiecīgajā daļā ir atzīts par prettiesisku. Tādējādi, lai arī apgabaltiesa neatsaucas uz konkrētu tiesību normu, tomēr no sprieduma motīviem ir skaidrs, ka tiesa ir piemērojusi Administratīvā procesa likuma 86.panta pirmo daļu. Savukārt dienests nepiekrīt, ka starptautiskās vienošanās procedūras rezultātā audita lēmums var tikt atzīts par prettiesisku.

Senāts nepiekrīt dienesta argumentiem.

[14] Arbitrāžas konvencijas preambulā ir definēts tās mērķis nodrošināt nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas panākams, veicot asociēto uzņēmumu peļņas korekciju.

Arbitrāžas konvencijas 1.panta 1.punkts paredz, ka šo konvenciju piemēro, ja nodokļu uzlikšanas vajadzībām peļņa, kas ir iekļauta kāda līgumslēdzēja valsts uzņēmuma peļņā, ir arī iekļauta vai var tikt iekļauta citas līgumslēdzēja valsts uzņēmuma peļņā, pamatojoties uz to, ka nav ievēroti 4.pantā noteiktie principi (proti, darījuma tirgus cenas princips (*arm's length principle*) starp saistītiem uzņēmumiem), ko piemēro vai nu tieši, vai arī ietvertus attiecīgās valsts tiesību aktos.

Konvencijas 14.pants paredz, ka nodokļu dubulto uzlikšanu peļņai uzskata par novērstu, ja: a) tikai vienā valstī peļņa ir iekļauta ar nodokli apliekama ienākuma aprēķinā; vai b) nodokli, ko kādā valstī iekasē no peļņas, samazina par summu, kas vienāda ar nodokli, ko no šīs peļņas iekasē citā valstī.

Latvijas Republika ar 2006.gada 19.oktobra likumu ir ratificējusi Arbitrāžas konvenciju. Tādējādi Latvijas Republika ir uzņēmusies pildīt konvencijā noteiktās saistības, un šī konvencija ir kļuvusi par Latvijas tiesību sistēmas sastāvdaļu, kas secīgi nozīmē, ka tā ir jāievēro kā jebkurš ārējais normatīvais akts (sk. likumu „Par Latvijas Republikas starptautiskajiem līgumiem”, īpaši 13.pantu, Oficiālo publikāciju un tiesiskās informācijas likumu, īpaši 9.pantu, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 7.panta, kas reglamentē starptautisko līgumu piemērošanu, pirmo daļu un Administratīvā procesa likuma 15.panta trešo daļu). Minētais attiecināms arī uz starptautiskajiem divpusējiem nolīgumiem dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanai, konkrētajā gadījumā – uz Latvijas Republikas un Lietuvas Republikas konvenciju dubultās aplikšanas ar nodokļiem un nodokļu nemaksas novēršanai, kas ratificēta ar 1994.gada 10.novembra likumu.

Ievērojot minēto, tiesību normu piemērotājiem, pieņemot lēmumus, jāraugās, lai tie atbilstu arī starptautisko tiesību normām, kuras Latvijai ir saistošas.

Administratīvā procesa likuma 84.pants paredz, ka administratīvais akts ir tiesisks, ja tas atbilst tiesību normām, bet prettiesisks – ja neatbilst tiesību normām. Tādējādi, ja pieņemtie lēmumi neatbilst starptautisko tiesību normām, tad šādi lēmumi ir prettiesiski.

[15] Kā tas izriet no Arbitrāžas konvencijas 1.panta 1.punkta, nodokļa dubulta uzlikšana var izveidoties, pārkāpjot darījuma tirgus cenas principu, kas nostiprināts gan konvencijā, gan var tikt reglamentēts arī nacionālajos tiesību aktos. Latvijā darījuma tirgus cenas princips laikā, par kuru veikts audits šajā lietā (2011. un 2012.gads), nostiprināts likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 12.pantā. Tieši tā piemērošanas pareizība ir pārbaudīta audita ietvaros, secīgi nosakot citu darījuma tirgus cenu un koriģējot pieteicējas peļņu.

Arbitrāžas konvencijas 5.pants reglamentē līgumslēdzēju valstu un uzņēmumu savstarpējās informēšanas procedūras, ja ir paredzama uzņēmuma peļņas korekcija. Ja abi uzņēmumi un otra līgumslēdzēja valsts piekrīt peļņas korekcijai, 6. un 7.pantu nepiemēro.

Savukārt Arbitrāžas konvencijas III iedaļa (6.–13.pants) reglamentē savstarpējās vienošanās un šķīrējtiesas procedūru.

Atbilstoši Arbitrāžas konvencijas 6.panta 1.punktam, ja kāds uzņēmums uzskata, ka kādā no gadījumiem, kad ir jāpiemēro šī konvencija, nav ievēroti 4.panta principi, neatkarīgi no tiesiskās aizsardzības līdzekļiem, ko paredz attiecīgo līgumslēdzēju valstu tiesību akti, uzņēmums var iesniegt lietu kompetentai iestādei līgumslēdzējā valstī, kuras uzņēmums tas ir vai kurā atrodas tā pastāvīgā pārstāvniecība. 6.panta 2.punkts paredz iespēju kompetentajām iestādēm savstarpēji vienoties ar visu pārējo attiecīgo līgumslēdzēju valstu kompetentajām iestādēm, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, pamatojoties uz 4.panta principiem, bet atbilstoši 7.pantam, ja šāda vienošanās noteiktā termiņā netiek panākta, tad tiek izveidota padomdevēju komisija, kam tiek uzdots sniegt savu atzinumu par to, kā novērst attiecīgo nodokļu dubulto uzlikšanu.

No iepriekš minētā izriet, ka Arbitrāžas konvencijā nostiprināto procedūru – peļņas korekcijas saskaņošanas, savstarpējās vienošanās procedūras vai padomdevēju komisijas – mērķis ir panākt darījuma cenas atbilstību tiesību normām jeb darījuma tirgus cenas principam, pārskatot vienas līgumslēdzējas valsts koriģēto peļņu un pārliedzinoties, vai ir sasniegts konvencijas mērķis novērst nodokļa dubulto uzlikšanu.

No nodokļa samazināšanas lēmuma izriet, ka starp Latvijas un Lietuvas kompetentajām iestādēm savstarpējās vienošanās procedūras ietvaros tika pārskatīta Valsts ieņēmumu dienesta auditā noteiktā darījumu tirgus cena, rezultātā nonākot pie citas darījumu vērtības.

Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta arguments, ka savstarpējās vienošanās procedūras rezultātā audita lēmums nevar tikt atzīts par prettiesisku, ir nepamatots. Lai arī minētajā procedūrā „klasiskā” veidā netiek pārbaudīts audita lēmuma tiesiskums, tomēr procedūra ir tieši vērsta uz to, lai noskaidrotu, vai līgumslēdzējai valstij koriģējot uzņēmuma peļņu, ir ievērotas starptautisko tiesību normas. Šīs procedūras rezultāts uzliek dienestam pienākumu (proti, dienestam nav rīcības brīvības) veikt attiecīgas korekcijas ar audita lēmumu izdarītajos aprēķinos. Pretējā gadījumā netiktu panākts mērķis novērst nodokļa dubulto uzlikšanu, un audita lēmums vēl aizvien būtu pretrunā starptautiskajām (arī nacionālajām) tiesību normām.

[16] Ievērojot minēto, apgabaltiesa pamatoti atzinusi, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu tiek pārskatīts audita lēmums un pēc būtības attiecīgajā daļā tas tiek atzīts par prettiesisku.

[17] Valsts ieņēmumu dienests nav izvirzījis pretargumentus tiesas apsvērumiem par to, ka soda nauda un nokavējuma nauda bija jāatceļ tā iemesla dēļ, ka šie maksājumi ir nesaraujami saistīti ar papildus aprēķināto nodokli, kas ar nodokļa samazināšanas lēmumu ir atcelts. Arī Senāts neatrod pretargumentus apgabaltiesas norādītajam, kas balstīts tiesību normās (sk. šā sprieduma 6.4.apakšpunktu), no kurām skaidri izriet soda naudas un nokavējuma naudas sasaiste ar nodokli. Tas nozīmē, ka, neesot pašam nodoklim, soda naudas un nokavējuma naudas palikšana spēkā būtu pretēja minētajām tiesību normām, tātad – prettiesiska. Tas ir pamats līdz ar nodokļa atcelšanu atcelt arī soda naudu un nokavējuma naudu.

[18] Ievērojot iepriekš minēto, Senāts secina, ka tiesa pamatoti atzinusi, ka auditā aprēķinātā nokavējuma nauda un soda nauda bija jāsamazina proporcionāli nodoklim, kas pārrēķināts un atmaksāts ar nodokļa samazināšanas lēmumu.

II

[19] Vienlaikus, kā jau minēts, apgabaltiesa atzinusi, ka prasījums daļā par proporcionāli nodoklim samazināmās nokavējuma naudas un soda naudas atmaksu konkrētās summās ir labvēlīgā administratīvā akta izpildes jautājums, jo tiesas ieskatā lietā ir piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmā daļa.

Savukārt pieteicēja nepiekrīt minētās tiesību normas piemērošanai, atsaucoties gan uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 22. un 23.punktu, gan uz apsvērumiem, kas saistīti ar pieteikuma priekšmetu lietā, gan uz grūtībām administratīvā akta izpildes ietvaros.

Līdz ar to Senātam ir jānoskaidro, vai konkrētās lietas apstākļos ir piemērojams likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmās daļas pirmais teikums, kas paredz, ka nodokļu administrācijas nepareizi piedzīto maksājumu summas atmaksā nodokļu maksātājam 15 dienu laikā no dienas, kad stājies spēkā nodokļu administrācijas lēmums vai tiesas nolēmums par nepareizi piedzītu maksājumu.

Proportionāli nodoklim samazināmā nokavējuma nauda un soda nauda pieteicējai tika noteikta ar nelabvēlīgu administratīvo aktu – audita lēmumu. Ar šo lēmumu pieteicējai uzlikts pienākums iemaksāt budžetā nodokļu maksājumus, tostarp nokavējuma naudu un soda naudu. Tātad audita lēmums ir pieteicējai nelabvēlīgs administratīvais akts, ar kuru pieteicējai ir radītas noteiktas tiesiskas sekas.

Parasti par nelabvēlīgu administratīvo aktu, ar kuru privātpersonai tiek uzlikts kāds pienākums, pieteicējs nāk uz tiesu ar prasījumu par šā nelabvēlīgā administratīvā akta atcelšanu. Nelabvēlīgā administratīvā aktā noteikto pienākumu izpilde ir saistāma ar administratīvā akta izpildi (Administratīvā procesa likuma D daļas astotā sadaļa). Gadījumā, ja nelabvēlīgais administratīvais akts tiek atcelts, piemēram, ar tiesas spriedumu, bet administratīvais akts ir jau izpildīts, iestājas pamats uzsāktās izpildes seku novēršanai. To, kādā veidā izpildes sekas novēršamas attiecībā uz nodokļu maksājumiem, regulē citstarp likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmā daļa.

No iepriekš minētā izriet, ka parastā gadījumā, proti, tad, ja pieteicēja būtu apstrīdējusi un pārsūdzējusi izpildītu audita lēmumu, uz pieteicēju būtu attiecināma likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmā daļa.

Senāts atzīst, ka minēto kārtību neietekmē apstāklis, ka audita lēmums ir kļuvis neapstrīdams un ka Valsts ieņēmumu dienests atbilstoši Administratīvā procesa likuma 86.panta pirmajai daļai nav šo lēmumu atcēlis daļā par nokavējuma naudu un soda naudu proporcionāli atceltajam nodoklim, kas secīgi licis pieteicējai vērsties tiesā ar prasījumu, lai proporcionāli samazinātajai nodokļa summai tiktu samazināti un atmaksāti arī pārējie nodokļu maksājumi.

Lai arī šādā gadījumā prasījums tiesā šķietami ir par to, lai iestāde izdotu labvēlīgu administratīvo aktu, proti, labvēlīgāku par jau izdoto nodokļa samazināšanas lēmumu, pēc būtības pieteicējas mērķis nemainās – pieteicēja vēlas jau nodibinātu tiesisko seku novēršanu jeb pastāvošu tiesisko attiecību izmainīšanu, nevis jaunu iepriekš nebijušu tiesisko attiecību nodibināšanu. Pirmajai situācijai atbilst prasījums par lēmuma atcelšanu,

savukārt otrajai – prasījums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu (sal. *Senāta 2011.gada 27.decembra sprieduma lietā Nr. SKA-637/2011, A42613507, 11.punkts*). Citiem vārdiem, pieteicējas mērķis vēl aizvien ir audita lēmuma atcelšana attiecīgā daļā un to seku, ko šis lēmums ir radījis, novēršana.

Tādējādi Senāts atzīst, ka šīs lietas apstākļos pieteicējas prasījums izdot administratīvo aktu, ar kuru tiek proporcionāli samazināta nokavējuma nauda un soda nauda, pēc būtības ir prasījums par to, lai sakarā ar savstarpējās vienošanās procedūras rezultātu proporcionāli samazinātajam nodoklim tiktu atcelts arī ar audita lēmumu uzliktais tiesiskais pienākums par nokavējuma naudu un soda naudu. Līdz ar to uz šādu prasījumu attiecināma iepriekš minētā kārtība, kādā novērš izpildīta administratīvā akta sekas.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka apgabaltiesa pamatoti nonākusi pie secinājuma, ka ar samazināto nodokli saistītās nokavējuma naudas un soda naudas atmaksa ir risināma izpildes ietvaros.

[20] Apgabaltiesa pieteicējas prasījumu sprieduma motīvos formulējusi kā prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu par audita lēmumā noteiktās soda naudas un nokavējuma naudas proporcionālu samazinājumu. Šāds formulējums izraisa pretrunīgu iespaidu kontekstā ar apgabaltiesas atziņu, ka nokavējuma naudas un soda naudas atmaksa ir risināma izpildes ietvaros, jo, kā jau minēts, nepamatoti piedzīto nodokļu maksājumu (tostarp nokavējuma naudas un soda naudas) atmaksa parasti ir saistīta ar spriedumu par nelabvēlīga administratīvā akta atcelšanu, nevis ar spriedumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu. Uz pretrunu ir norādīts arī pieteicējas kasācijas sūdzībā.

Taču Senāts atzīst, ka gan apgabaltiesas sprieduma motīvi, gan rezolutīvajā daļā izlemtais prasījums pēc būtības atbilst tam, kas norādīts šā sprieduma 19.punktā. Proti, apgabaltiesa ir uzdevusi dienestam izdot tādu administratīvo aktu, ar kuru tiktu proporcionāli samazināta audita lēmumā noteiktā nokavējuma nauda un soda nauda. Tas faktiski nozīmē, ka dienestam ar administratīvo aktu ir jāatceļ audita lēmumā noteiktā nokavējuma nauda un soda nauda attiecīgajā daļā.

Senāts papildus norāda, ka, atceļot administratīvo aktu daļā, tiesai ir jānorāda, kādā daļā tas tiek atcelts. Ja administratīvais akts ir vērsts uz naudas maksājumu, tad tiesai būtu jānorāda summa, kādā administratīvais akts tiek atcelts. Savukārt apgabaltiesa nospriedusi, ka audita lēmums daļā par nokavējuma naudu un soda naudu ir atceļams proporcionāli atceltajam nodoklim, proti, nenosakot konkrētu summu.

Pieteicēja kasācijas sūdzībā citstarp izvirzījusi tādu apsvērumu (sk. šā sprieduma 7.3.punkta ceturto rindkopu), kas liek domāt, ka pieteicējai ir arī iebildumi (kasācijas sūdzībā pamatā ir iebildumi attiecībā uz sprieduma daļu, kurā tiesvedība ir izbeigta un ka tiesa ar spriedumu nav noteikusi konkrētas atmaksājamās summas, kuras pieteicēja audita lēmuma izpildes ietvaros jau ir samaksājusi) par to, ka tiesa iepriekš minēto proporciju nav noteikusi naudas izteiksmē. Taču Senāts atzīst: lai arī apgabaltiesa šo proporciju nav izteikusi naudas izteiksmē, tomēr tam nevajadzētu radīt problēmas sprieduma izpildē, jo proporcija ir aprēķināma ar vienkāršu matemātisku darbību, par pamatu ņemot auditā aprēķināto nodokli, atcelto nodokli, kā arī auditā aprēķināto nokavējuma naudu un soda naudu. Tātad sprieduma rezolutīvajā daļā ir skaidri identificēta atceļamā administratīvā akta daļa, kurai ekvivalents naudas izteiksmē ir viegli nosakāms. Šādos apstākļos sprieduma atcelšana nebūtu racionāla.

[21] Pieteicējas kasācijas sūdzības argumenti neatspēko iepriekš minēto.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 22. un 23.punkts, uz ko ir atsaukusies arī tiesa, noteic tiesisko pamatu, kāpēc pēc būtības ir apmierināms pieteicējas pieteikums par nokavējuma naudas un soda naudas atcelšanu, neatkarīgi no tā, kā tiek formulēts prasījums. Taču šīs normas neregulē to, ar kādu prasījumu pieteicējai jāvērsas tiesā, lai panāktu savu mērķi, un secīgi – kādā procesā ir panākama minēto maksājumu atmaksa.

Nav šaubu, ka nodokļa samazināšanas lēmums ir patstāvīgs administratīvais akts un to kā tādu pieteikuma kārtībā var pārsūdzēt un tiesvedības gaitā tad arī tiek pārbaudīts tā pamatojuma tiesiskums. Bet, kā jau minēts, to, vai prasījums par atmaksājamām summām ir izskatāms pieteikuma kārtībā vai izpildes ietvaros, noteic prasījuma būtība, kas šajā gadījumā ir administratīvā akta izdošana par nelabvēlīga administratīvā akta atcelšanu un nelabvēlīgā administratīvā akta seku novēršanu.

Domstarpības vai grūtības administratīvā akta izpildē nevar kalpot par pamatu, lai mainītu kārtību, kādā ir izskatāmi prasījumi.

[22] Pieteicēja kasācijas sūdzībā iebilst apgabaltiesas apsvērumiem saistībā ar nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros pieteicējai dzēsto nokavējuma naudu un soda naudu. Proti, apgabaltiesa norādīja, ka šis apstāklis ir jāņem vērā, izpildot Valsts ieņēmumu dienesta administratīvo aktu par auditā aprēķinātās nokavējuma naudas un soda naudas samazināšanu attiecīgā daļā, kas izdodams, pamatojoties uz apgabaltiesas spriedumu.

Pieteicēja uzskata, ka apgabaltiesai jau spriedumā bija jānosaka, vai un kā nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros dzēstās summas ietekmē auditā aprēķinātās atmaksājamās nokavējuma naudas un soda naudas apmēru, tā kā konkrēta nokavējuma naudas un soda naudas samazinājuma noteikšana ietilpst pieteicējas pieteikuma priekšmetā.

Senāts, ņemot vērā iepriekš norādīto par šā pieteikuma prasījuma būtību, piekrīt apgabaltiesai, ka iespējamie strīdus jautājumi par nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros dzēstajām summām ir apsverami administratīvā akta izpildes ietvaros.

Vienlaikus, ņemot vērā apgabaltiesas izteiktās atziņas saistībā ar nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros dzēstajām summām un pieteicējas kasācijas sūdzībā norādītās bažas, kā šīs atziņas varētu ietekmēt administratīvā akta izpildi, Senāts uzskata par iespējamu *obiter dictum* vērst uzmanību uz sekojošo.

Atbilstoši apgabaltiesas spriedumam šajā lietā Valsts ieņēmumu dienestam ir uzdots izdot administratīvo aktu, ar kuru dienestam ir jāatceļ audita lēmumā noteiktā nokavējuma nauda un soda nauda proporcionāli nodokļa summai, kas tika atcelta ar nodokļa samazināšanas lēmumu. Tas ir pamats raudzīties, cik lielā mērā audita lēmums daļā par nokavējuma naudu un soda naudu tika izpildīts un attiecīgi novērst šādas izpildes sekas. Šim mērķim ir jābūt skaidrībai, ko nozīmē nelabvēlīga administratīvā akta – audita lēmuma – izpilde. Tā kā audita lēmums uzliek pieteicējai pienākumu samaksāt nokavējuma naudu un soda naudu, tad tas ir uz naudas maksājumu vērsts administratīvais akts. Tātad tā izpilde nozīmē samaksāt attiecīgas naudas summas. Savukārt apgabaltiesas sprieduma rezultātā izdotā administratīvā akta izpilde nozīmē, ka ir jānovērš audita lēmuma izpildes sekas, proti, jāatmaksā faktiski samaksātās summas, kā tas tieši izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmās daļas, attiecīgi arī nosakot atmaksājamo summu palielinājumu un atmaksājot arī to.

Tāču Nodokļu atbalsta pasākuma likuma ietvaros īstenotais atbalsta pasākums ir patstāvīgs process, kura laikā tiek dzēstas vēl nesamaksātas summas ar mērķi atslogot nodokļu maksātājus no nodokļu parādiem. Šā likuma piemērošana nenozīmē, ka tādējādi pieteicēja būtu izpildījusi audita lēmumu. Secīgi – tas arī nenozīmē, ka ar audita lēmumā aprēķinātās nokavējuma naudas un soda naudas dzēšanu tiek pavērstas atpakaļ audita lēmuma izpildes sekas. Audita lēmuma izpildes sekas var pavērst atpakaļ, tikai atmaksājot iepriekš audita lēmuma izpildes ietvaros faktiski samaksātās summas. Līdz ar to vienīgā sasaiste starp nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros dzēstajām summām un apgabaltiesas sprieduma rezultātā izdodamā administratīvā akta izpildi ir tāda, ka tā palīdz noskaidrot, kādā apmērā pieteicēja ir izpildījusi audita lēmumu jeb faktiski samaksājusi auditā aprēķinātos maksājumus, bet kādā apmērā audita lēmumā aprēķinātie maksājumi ir dzēsti, kas tādējādi dienestam nav jāatlīdzina pieteicējai.

Tādējādi Senāta ieskatā apgabaltiesas atziņas ir tiktāl pareizas, cik no tām izriet, ka nodokļu atbalsta pasākuma ietvaros dzēstās summas jāņem vērā, lai noteiktu, cik lielā mērā pieteicēja ir izpildījusi audita lēmumu.

Nokavējuma nauda par atlikto maksājumu

[23] Pieteicēja tiesā izvirzījusi prasījumu par nokavējuma naudas, kas aprēķināta par atlikto maksājumu, pārrēķināšanu un konkrētas summas atmaksu. Kasācijas sūdzībā pieteicēja norāda, ka apgabaltiesa šo prasījumu nav izlēmusi.

Senāts konstatē, ka pieteicēja ir vērsusies apgabaltiesā ar lūgumu par papildsprieduma taisīšanu, jo nedz sprieduma rezolutīvajā daļā, nedz motīvu daļā neesot izlemts jautājums citstarp par iepriekš minēto pieteicējas prasījumu. Ar 2022.gada 4.marta lēmumu apgabaltiesa atteica taisīt papildspriedumu, atzīstot, ka šis prasījums ir izlemts. Apgabaltiesa lēmumā norādīja, ka nokavējuma nauda par atlikto maksājumu ir noteikta ar Valsts

ieņēmumu dienesta 2016.gada 31.maija lēmumu par auditā noteikto maksājumu sadalīšanu termiņos. Tādējādi šis lēmums ir saistīts ar audita lēmuma izpildi. Tā kā ar apgabaltiesas spriedumu ir samazināts audita lēmumā noteiktais nokavējuma naudas un soda naudas apmērs, dienestam ir no likuma izrietošs pienākums proporcionāli samazināt lēmumos, kas vērsti uz audita lēmuma izpildi, noteiktos papildu maksājumus, kas līdz ar to dienestam ir jālemj saistībā ar tā izdotā pieteicējai labvēlīgā administratīvā akta izpildi. Tā kā minētais prasījums attiecas uz administratīvā akta, kas izdodams saskaņā ar apgabaltiesas spriedumu, izpildi, un tā kā apgabaltiesa ir izbeigusi tiesvedību lietas daļā, kas attiecas uz administratīvā akta, kas izdodams saskaņā ar apgabaltiesas spriedumu, izpildi, apgabaltiesa secinājusi, ka arī strīdus prasījums ir izspriests.

Kasācijas sūdzībā nav norādīti nekādi pretargumenti šiem apgabaltiesas apsvērumiem, vien apgalvots, ka strīdus prasījums nav izlemts.

Senāts nepiekrīt pieteicējai. Kā to pamatoti norādījusi apgabaltiesa, nodokļu samaksas termiņa pagarināšana, atlikšana vai sadalīšana ir administratīvā akta, ar kuru noteikti nodokļu maksājumi, izpildes jautājums, jo tas ietekmē nodokļu maksātāja pienākumu izpildīt administratīvajā aktā noteikto pienākumu samaksāt nodokļu maksājumus noteiktā termiņā un apjomā. Savukārt nokavējuma nauda par atlikto maksājumu tiek noteikta uz likuma pamata (sk. likuma „Par nodokļiem un nodevām” 24.panta septīto daļu, kas paredz, ka šā panta pirmās daļas 1. un 3., 7. un 8.punktā, kā arī 1.³daļā minētajos termiņa pagarināšanas (atlikšanas, sadalīšanas) gadījumos tiek aprēķināta nokavējuma nauda vienas ceturtās daļas apmērā no šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktās nokavējuma naudas par katru dienu visā kavējuma periodā), nevis uz lēmuma, ar kuru auditā noteiktie maksājumi sadalīti termiņos, pamata. Secīgi, ja audita lēmums tiek atcelts, tad ir novēršamas šā lēmuma izpildes sekas, kas konkrētajā gadījumā ir arī faktiski samaksātā nokavējuma nauda par atlikto maksājumu. Tādējādi, izpildot apgabaltiesas sprieduma rezultātā izdoto administratīvo aktu par audita lēmuma atcelšanu daļā, ir novēršamas arī šīs audita lēmuma izpildes sekas.

Senāts konstatē, ka apgabaltiesas sprieduma rezolutīvās daļas par tiesvedības izbeigšanu daļā formulējums („Izbeigt tiesvedību pieteikuma daļā par Valsts ieņēmumu dienesta nepareizi piedzīto maksājumu pārmaksu saistībā ar nokavējuma naudas un soda naudas samazinājumu atmaksāšanu [..]”), liek domāt, ka tiesa izbeigusi tiesvedību tikai daļā par auditā aprēķinātās un proporcionāli samazināmās nokavējuma naudas un soda naudas atmaksu. Tomēr no sprieduma motīvu daļas (sk. apgabaltiesas sprieduma 18.punkta pirmspēdējo rindkopu) var secināt, ka apgabaltiesa prasījumu par nokavējuma naudu par atlikto maksājumu ir uzlūkojusi tāpat kā prasījumu par auditā aprēķinātās nokavējuma naudas un soda naudas atmaksu, proti, šie prasījumi attiecas uz administratīvā akta, kas izdodams saskaņā ar apgabaltiesas spriedumu, izpildi. Līdz ar to var uzskatīt, ka šis prasījums ir izlemts.

Vienlaikus ir jāatzīmē, ka pat tad, ja pieteicēja vispār nebūtu izvirzījusi tiesā šādus prasījumus, dienestam būtu pienākums uz likuma pamata novērst audita lēmuma izpildes sekas. Līdz ar to, pat ja apgabaltiesa nebūtu izbeigusi tiesvedību attiecīgajā daļā, tas neietekmētu pieteicējas tiesības prasīt novērst audita lēmuma izpildes sekas.

Atmaksājamo summu palielinājums

[24] Pieteicēja vērsusies tiesā arī ar prasījumu par atmaksāto un atmaksājamo summu – nodokļa, saistībā ar to aprēķinātās nokavējuma naudas un soda naudas, nokavējuma naudas, kas aprēķināta par atlikto maksājumu, – palielinājuma atmaksu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmajai daļai.

Apgabaltiesa taisījusi spriedumu, izbeidzot tiesvedību pieteikuma daļā par no valsts budžeta atmaksāto un atmaksājamo summu palielinājumu.

Spriedums daļā par atmaksājamo summu – auditā aprēķinātās nokavējuma naudas, soda naudas un nokavējuma naudas par atlikto maksājumu – palielinājumu nav pārsūdzēts. Savukārt attiecībā uz atmaksātā nodokļa palielinājumu pieteicēja ir iesniegusi kasācijas sūdzību, norādot, ka apgabaltiesai bija jāizbeidz apelācijas tiesvedība.

Senāts tam piekrīt.

[25] Rajona tiesa atzina, ka personai nav atsevišķi ar pieteikumu jāprasa likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmajā daļā paredzētā kompensācija par naudas vērtības kritumu, jo iestādes pienākums to izmaksāt ir noteikts tiesību normā un tas rodas, ja stājies spēkā attiecīgs nodokļu administrācijas lēmums vai tiesas spriedums, kurā atzīts, ka maksājuma summa ir piedzīta nepareizi. Savukārt tas, vai iestāde, atmaksājot nepareizi piedzīto maksājumu summu, ir pareizi piemērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmo daļu, ir pārbaudāms saistībā ar sprieduma izpildi. Tādējādi rajona tiesa secināja, ka pieteicējas pieteikums daļā par atmaksātās summas palielinājumu par nodokli ir interpretējams kā sūdzība, kura atbilstoši privātpersonas tiesību ievērošanas principam un procesuālās ekonomijas principam izskatāma šīs tiesvedības ietvaros.

Rajona tiesa, atsaucoties uz Administratīvā procesa likuma 367.¹panta otro daļu (noteic: ja iestāde nepilda adresātam labvēlīgu uz naudas maksājumu vērstu administratīvo aktu, par to var iesniegt sūdzību augstākā iestādē un pēc tam tiesā), norādīja, ka par nodokļa atmaksu pieteicējai ir pieņemts nodokļa samazināšanas lēmums, kas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmās daļas pirmā teikuma izpratnē ir atzīstams par nodokļu administrācijas lēmumu par nepareizi piedzīto maksājumu (nodokli), līdz ar to dienestam bija jāpalielina pieteicējai atmaksājamās summas par pusi no šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktās nokavējuma naudas, sākot ar dienu, kad budžetā saņemts nepareizi piedzītais maksājums, līdz dienai, kad stājies spēkā nodokļa samazināšanas lēmums. Atmaksājamās summas palielinājums par nodokli rēķināms, ņemot vērā katru pieteicējas veikto ikmēneša maksājumu, un tas ir 60 081,52 *euro*, nevis brīdi, kad nodoklis bija pilnībā samaksāts budžetā.

Rajona tiesa akcentēja: kaut arī dienests norāda, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu nodokļu administrācija nav atzinusi, ka maksājums ir piedzīts nepareizi, tomēr tieši tāda – atzīt, ka auditā aprēķinātais nodoklis daļā ir nepamatots un pretrunīgs, kā arī atmaksājams pieteicējai – ir nodokļa samazināšanas lēmuma būtība. Tā kā dienests nepareizi piedzina no pieteicējas nodokli daļā, dienestam, atmaksājot nepareizi piedzīto maksājumu, bija pienākums palielināt pieteicējai atmaksājamo summu.

Ievērojot minēto, rajona tiesa apmierināja pieteicējas sūdzību un uzlika pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt pieteicējai atmaksājamās summas palielinājumu par nodokli 60 081,52 *euro* apmērā.

Vienlaikus rajona tiesa norādīja, ka sūdzības lietās pieņemtie rajona tiesas lēmumi nav pārsūdzami. Tomēr, ievērojot konkrētās lietas specifiskos apstākļus, un to, ka visi strīdus jautājumi lietā ir savstarpēji saistīti un risināmi kopā, taisnīga lietas risinājuma interesēs atsevišķas sprieduma daļas, kas attiecināmas uz pieteicējas sūdzību vai tiesvedības izbeigšanu daļā, netiks izdalītas kā nepārsūdzamas vai pārsūdzamas atšķirīgā kārtībā.

Valsts ieņēmumu dienests par rajona tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību citstarp daļā, ar kuru apmierināta pieteicējas sūdzība. Pieteicēja paskaidrojumos par apelācijas sūdzību norādīja, ka dienests iesniedzis apelācijas sūdzību par nepārsūdzamu lēmumu un ka nav pamata sūdzības lietā pēc būtības izskatīto jautājumu par nodokļa palielinājumu vēl pārvērtēt otrajā un trešajā tiesu instancē.

Savukārt apgabaltiesa konstatēja, ka pieteikumā norādītie un rajona tiesas spriedumā pārbaudītie pieteicējas prasījumi ir savstarpēji saistīti un risināmi kopsakarā, arī tie, kurus pirmās instances tiesa neizdalīja kā nepārsūdzamus vai pārsūdzamus atsevišķā tiesvedībā. Tāpēc apgabaltiesa neizbeidza apelācijas tiesvedību daļā minēto prasījumu, bet gan pati izbeidza tiesvedību lietā.

[26] Tātad apgabaltiesa ir izskatījusi dienesta apelācijas sūdzību daļā par rajona tiesas spriedumu, ar kuru apmierināta pieteicējas sūdzība un uzlikts pienākums dienestam atmaksāt pieteicējai atmaksājamās summas palielinājumu par nodokli. Lietā kopumā valda vienprātība par to, ka šāds spriedumā iekļautais lēmums nav pārsūdzams. Proti, to ir akcentējusi gan rajona tiesa, gan akceptējusi apgabaltiesa, un uz to norāda arī pieteicēja, savukārt dienests lietas gaitā nav izteicis argumentus par to, ka rajona tiesas pieņemtais lēmums būtu jāpieņem citā procesuālā kārtībā.

Senāts atzīst, ka šāda pieeja atbilst tiesību normām, uz kurām jau atsaukusies rajona tiesa un kuras Senāts šeit vairs neatkārtos, kā arī Administratīvā procesa likuma 315.panta trešajai daļai (noteic, ka administratīvā akta vai tiesas nolēmuma izpildes ietvaros pieņemtie tiesas lēmumi, izņemot likumā noteiktos gadījumus, nav pārsūdzami).

Administratīvā procesa likuma 301.panta trešās daļas 1.punkts paredz: ja tiesa šā likuma 297.panta pirmajā daļā minētos apstākļus (proti, ka apelācijas sūdzība iesniegta par spriedumu, kas saskaņā ar likumu nav pārsūdzams) konstatējusi, skatot apelācijas sūdzību, tā pieņem lēmumu par apelācijas tiesvedības izbeigšanu, ja apelācijas tiesvedība ierosināta par spriedumu, kas saskaņā ar likumu nav pārsūdzams.

Tādējādi apgabaltiesai bija jāizbeidz apelācijas tiesvedība par rajona tiesas spriedumā iekļauto lēmumu, kas pieņemts administratīvā akta izpildes lietā.

[27] Senāts nesaskata rajona tiesas un apgabaltiesas norādītos pamatus sūdzības lietā pieņemtā lēmuma pārsūdzības kārtības maiņai. Kā tas ir saprotams no rajona tiesas un apgabaltiesas apsvērumiem, tiesa uzskatījusi, ka lēmuma tiesiskums sūdzības lietā ir atkarīgs no šīs lietas iznākuma. Senāts tam nepiekrīt.

Senāts norāda, ka nodokļa samazināšanas lēmums daļā par pieteicējai atmaksāto nodokli ir stājies spēkā un dienests to ir izpildījis. Ja pieteicēja uzskata, ka lēmums ir izpildīts nepareizi, proti, nav piemērots likuma „Par nodokļiem un nodevām” 28.panta pirmajā daļā noteiktais palielinājums, pieteicējai ir tiesības vērsties tiesā ar patstāvīgu sūdzību, kas arī tiesai ir patstāvīgi jāizskata. Visus strīdus jautājumus, tostarp par to, vai nodokļa maksājums uzskatāms par nepareizi piedzītu, ir iespējams risināt šajā sūdzības lietā. Līdz ar to tiesai nav pamata gaidīt iznākumu citā lietā, lai izlemtu sūdzības lietu.

[28] Ievērojot minēto, apgabaltiesas spriedums daļā, ar kuru ir izbeigta tiesvedība daļā par atmaksātā nodokļa palielinājumu, ir atceļams un lieta šajā daļā nosūtāma apgabaltiesai apelācijas tiesvedības izbeigšanai.

Atlīdzinājums

[29] Pieteicēja vērsusies tiesā arī ar prasījumu par zaudējumu sakarā ar juridisko palīdzību atlīdzināšanu. Pieteicējas prasījumu par zaudējumu sakarā ar juridisko palīdzību atlīdzināšanu apgabaltiesa ir apmierinājusi daļēji. Spriedumu pieteicējai labvēlīgajā daļā ir pārsūdzējis tikai Valsts ieņēmumu dienests. Taču Senāts atzīst, ka dienesta kasācijas sūdzības argumenti šai sakarā nerada šaubas par apgabaltiesas sprieduma pamatotību. Proti, dienests zaudējumu atlīdzināšanu uzskatījis par nepamatotu tā iemesla dēļ, ka lietā nav konstatējama pretiesiska dienesta rīcība. Taču Senāts šajā spriedumā jau atzinis par pamatotiem apgabaltiesas secinājumus, ka ar nodokļa samazināšanas lēmumu ir ticis pārskatīts audita lēmums un pēc būtības attiecīgajā daļā tas atzīts par pretiesisku (šā sprieduma 16.punkts).

Ievērojot minēto, dienesta kasācijas sūdzība nav pamatota arī šajā daļā.

Secinājums

[30] Ievērojot spriedumā minētos apsvērumus, Senāts atzīst, ka apgabaltiesas spriedums tā pārsūdzētajā daļā pamatā ir pareizs, izņemot sprieduma daļu, kurā tā izbeidza tiesvedību daļā par atmaksātā nodokļa palielinājumu. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzība ir pilnībā noraidāma. Savukārt pieteicējas kasācijas sūdzība ir daļēji pamatota, kas ir pamats atmaksāt pieteicējai drošības naudu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.¹panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Senāts

nosprieda

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 12.janvāra spriedumu daļā, ar kuru izbeigta tiesvedība pieteikuma daļā par no valsts budžeta atmaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa summas palielinājumu, un nosūtīt lietu šajā daļā Administratīvajai apgabaltiesai apelācijas tiesvedības izbeigšanai;

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2022.gada 12.janvāra spriedumu pārējā tā pārsūdzētajā daļā;
atmaksāt „ZAB Ellex Kļaviņš” SIA drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

Dz. Amerika

I. Meldere

I. Višķere