ECLI:LV:AT:2017:1107.A420576312.2.S

Lieta Nr. A420576312
SKA-269/2017
Administratīvo lietu departaments

Latvijas Republikas Augstākā tiesa
SPRIEDUMS
Rīgā 2017.gada 7.novembrī

Augstākā tiesa šādā sastāvā:
tiesnese Rudīte Vīduša,
tiesnese Anita Kovaļevska,
tiesnese Veronika Krūmiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „Severstal Distribution" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.oktobra lēmuma Nr. 22.4.8/83937 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 15.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējai SIA „Severstal Distribution" (iepriekšējais nosaukums – AS „Severstaļlat") komplekso nodokļu auditu. Audita rezultātā pieteicējai samazināti 2009.gada zaudējumi, papildus samaksai budžetā aprēķināts uzņēmumu ienākuma nodoklis par 2008.gadu un pievienotās vērtības nodoklis par 2010.gada jūliju, samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 2009.gada jūniju–decembri, kā arī noteikta soda nauda un nokavējuma nauda.

Administratīvais process iestādē noslēdzies ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.oktobra lēmumu Nr. 22.4.8/83937.

[2] Pieteicēja iesniedza pieteikumu tiesā, lūdzot atcelt Valsts ieņēmumu dienesta lēmumu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 21.maija spriedumu pieteikums noraidīts.

[3] Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību, Administratīvā apgabaltiesa ar 2016.gada 15.janvāra spriedumu apmierināja pieteicējas pieteikumu. Tiesas spriedums motivēts ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa imperatīvi nosaka termiņus, kādos veicama nodokļu revīzija, t.i., 90 dienas. Termiņa pagarināšana atbilstoši šā panta 3.[1]daļai iespējama likumā noteiktajos gadījumos saskaņā ar nodokļu administrācijas augstākās amatpersonas – ģenerāldirektora – lēmumu. Savukārt šā panta ceturtā daļa noteic, ka panta trešajā daļā minētie nodokļu revīzijas (audita) termiņa ierobežojumi neattiecas uz gadījumiem, kad tiek veikta nodokļu kopīga starpvalstu pārbaude.

[3.2] Saskaņā ar Augstākās tiesas judikatūru par likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtās daļas piemērošanu ir nošķirams audits, kas veikts pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma, kad sagatavotais atzinums nav administratīvais akts, no audita, kura rezultātā tiek izdots administratīvais akts. Otrajā gadījumā ir jāievēro audita veikšanas termiņš un tā pagarināšanas kārtība. Minētās atziņas sniegtas saistībā ar auditu, kas veikts pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma, taču izskatāmās lietas apstākļi ir salīdzināmi – atšķirība ir vien audita uzsākšanas pamatojumā, tāpēc šie secinājumi attiecināmi arī uz auditu, kas veikts, pamatojoties uz starpvalstu nodokļu pārbaudi.

[3.3] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtā daļa nosaka izņēmumus audita veikšanas termiņiem, bet tie nav attiecināmi uz kārtību, kādā iestādes amatpersonas pieņem lēmumus par termiņa pagarināšanu. Līdz ar to arī gadījumos, kad ārējā normatīvajā aktā netiek ierobežoti termiņi audita veikšanai, lēmumu par audita termiņa pagarināšanu ir tiesīga pieņemt tikai un vienīgi nodokļu administrācijas augstākā amatpersona. Augstākajai amatpersonai jāveic kontrole pār to, vai katrā konkrētā gadījumā ir objektīvs pamats pagarināt termiņu lēmuma pieņemšanai par nodokļu audita rezultātiem.

[3.4] Iestāde nevienā no procesuālajiem dokumentiem par nodokļu audita veikšanu nav identificējusi veicamo starpvalstu pārbaudi. Vienlaikus iestāde visos lēmumos, ar kuriem pagarināts audita veikšanas termiņš, atsaukusies uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturto daļu kā pamatu audita veikšanai. Tātad iestāde pati audita procesu reglamentējošās tiesību normas interpretēja tādējādi, ka arī uz kopīgas starpvalstu pārbaudes ietvaros veicamajiem nodokļu auditiem ir attiecināmi nosacījumi par termiņiem un to pagarināšanas kārtību. Tas nepārprotami izriet no Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietnieces 2010.gada 14.decembra lēmuma par nodokļu audita veikšanu, kurā iestāde noteikusi pabeigt nodokļu auditu 90 dienās, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļu. Vienlaikus Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietniece lēmumus par audita termiņa pagarināšanu pieņēmusi ārpus kompetences.

[3.5] Administratīvajam procesam jārespektē privātpersonas intereses un jāveicina to tiesību aizsardzība. Tas nozīmē, ka personai administratīvajā procesā ir tiesības paļauties, ka administratīvais process nebūs patvaļīgs un tas notiks noteiktos laika rāmjos. Tieši tādēļ likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta pirmās daļas 10.punktā noteikts nodokļu administrācijas pienākums noteikt termiņu, kādā veicama nodokļu revīzija, iepriekš par to informējot arī nodokļu maksātāju. Likumdevējs gan 23.panta ceturtajā daļā ir noteicis, ka panta trešā daļa nav piemērojama, paredzot iestādei pašai rīcības brīvību noteikt termiņu, kādā konkrētās starpvalstu pārbaudes ietvaros veicama nodokļu revīzija. Taču 23.panta ceturtajā daļā nav ietverta atsauce uz panta 3.[1]daļu kā nepiemērojamu starpvalstu pārbaudes gadījumos. Attiecīgi, ja iestāde pati ir noteikusi administratīvajā procesā veicamo nepieciešamo pasākumu laika ietvaru, ir jābūt pamatojumam, kādēļ tas netiek ievērots. Tieši ģenerāldirektora kompetence ir izvērtēt termiņa pagarināšanas pamatotību, tostarp kontrolējot, vai šis pamatojums ir objektīvs un iestādes rīcība nav patvaļīga.

[3.6] Atbilstoši pastāvīgajai tiesu praksei līdzīgās lietās likumā noteiktajai kārtībai neatbilstoša termiņa pagarināšana ir atzīstama par būtisku procesuālu pārkāpumu, un tas ir pamats lēmuma par audita rezultātiem atcelšanai.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību, jo uzskata, ka kopīgas nodokļu starpvalstu pārbaudes gadījumā nav saistošs likumā noteiktais 90 dienu ierobežojums audita lēmuma pieņemšanai, līdz ar to ģenerāldirektoram nav jāpagarina audita lēmuma pieņemšanas termiņš. Sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Tiesa nav pareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturto daļu, jo aplami atzinusi, ka šā panta trešajā daļā noteiktie termiņu ierobežojumi ir piemērojami arī nodokļu kopīgas starpvalstu pārbaudes gadījumā. Tiesa secinājumus balstījusi uz tiesu prakses atziņām lietās, kurās analizētais normatīvais regulējums bija būtiski atšķirīgs, jo neparedzēja nekādas tiesību normas nodokļu kopīgām starpvalstu pārbaudēm, tostarp nebija arī šobrīd likuma 23.panta ceturtajā daļā noteiktais izņēmums. Tādējādi secinājums, ka audita veikšanas termiņi ir jāievēro visos gadījumos, kad audita rezultātā tiek izdots administratīvais akts, atbilst tam regulējumam, kāds bija spēkā līdz 2006.gada 31.decembrim, bet tas nav attiecināms uz izskatāmo gadījumu. Proti, likumdevējs ar 2007.gada 1.janvāri šā likuma 23.panta ceturtajā daļā ir paredzējis gadījumu, kad pārbaudes rezultātā var tikt izdots administratīvais akts, bet neskatoties uz to, normatīvais regulējums par audita termiņiem nav piemērojams.

Dienests konsekventi ir uzturējis pozīciju, ka nodokļu kopīgas starpvalstu pārbaudes gadījumā likumdevējs nav noteicis audita veikšanas maksimālo termiņu. Līdz ar to dienests nav pieņēmis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā minētos lēmumus par audita termiņa pagarināšanu, bet gan atbilstoši šā likuma 18.panta pirmās daļas 10.punktam informējis nodokļu maksātāju par to, ka audits nenoslēgsies sākotnēji plānotajā termiņā, gan par to, ka audits tiek veikts saskaņā ar minētā likuma 23.panta ceturto daļu, atbilstoši kuram audita termiņa ierobežojumi nav piemērojami.

[4.2] Tiesa nav pareizi interpretējusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļu, jo tā regulē tieši šā panta trešajā daļā noteiktā termiņa pagarināšanas kārtību, nevis jebkuras dienesta amatpersonas noteikta termiņa pagarināšanas kārtību. Par to liecina arī šā panta uzbūve. Pastāv būtiskas atšķirības starp iestādes noteiktajiem termiņiem un likumiskajiem termiņiem, jo pirmos ir iespējams pagarināt, bet otrie ir negrozāmi un nepagarināmi. Tādēļ likumdevējs ir noteicis īpašu kārtību likumā noteiktā termiņa pagarināšanai, uzticot to veikt tieši nodokļu administrācijas augstākajai amatpersonai. Likumdevējs ir prezumējis, ka nodokļu auditu (izņemot nodokļu kopīgu starpvalstu pārbaudi) ir iespējams pabeigt 90 dienu laikā, līdz ar to minētā termiņa pagarināšanai ir nepieciešams pamatojums, kuru izvērtēt var tikai iestādes augstākā amatpersona. Savukārt nodokļu kopīgas starpvalstu pārbaudes gadījumā likumdevējs nav noteicis konkrētu termiņu, kura laikā būtu jāpieņem lēmums, līdz ar to nav arī bijusi nepieciešamība noteikt kārtību šādu auditu termiņu pagarināšanai.

Tiesa spriedumā norādījusi, ka nodokļu kopīgas starpvalstu pārbaudes gadījumā dienestam ir rīcības brīvība, nosakot audita termiņu. Līdz ar to būtu jāsecina, ka jau sākotnējā lēmumā Nodokļu kontroles pārvaldes direktora vietniece būtu varējusi noteikt, ka pieteicējas audits pabeidzams līdz 2012.gada 24.maijam, un šādā gadījumā pārkāpums nebūtu konstatējams. Taču tā kā šī amatpersona sākotnēji noteica īsāku termiņu, tad vēlāk termiņu līdz 2012.gada 24.maijam tā noteikt vairs nedrīkstēja. Šāda normas interpretācija ir neloģiska un neatbilst minēto normu mērķim.

[4.3] Tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 253.panta pirmo daļu un 251.panta piekto daļu, jo spriedumā nav pamatojusi, kāpēc procesuālais tiesību normu pārkāpums ir atzīts par būtisku. Lai gan tiesa sprieduma atsaucas uz pastāvīgo tiesu praksi līdzīgās lietās, kurās neatbilstoša termiņa pagarināšanas kārtība esot atzīta par būtisku pārkāpumu, tiesa nav atsaukusies ne uz vienu konkrētu tiesas nolēmumu. Tiesa nav vērtējusi iespējamā pārkāpuma ietekmi uz administratīvā akta saturu. Pat gadījumā, ja iestāde tiešām būtu pieļāvusi procesuālu pārkāpumu audita termiņa pagarināšanas kārtībā (t.i., lēmumu pieņēmusi cita amatpersona), tas nebūtu uzskatāms par būtisku, jo administratīvā akta saturs pēc būtības nekādā veidā nevar tikt ietekmēts. Turklāt ņemams vērā arī fakts, ka ģenerāldirektors, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, nav konstatējis nekādas kļūdas audita termiņa pagarināšanā, līdz ar to pat gadījumā, ja lēmumus par termiņa pagarināšanu būtu pieņēmis ģenerāldirektors, tas nemainītu audita norises gaitu un administratīvā akta saturu.

[5] Pieteicēja paskaidrojumos dienesta kasācijas sūdzību neatzīst, norādot, ka kopīga starpvalstu pārbaude pēc būtības ir tieši tāda pati nodokļu revīzija kā nacionālais nodokļu audits, tikai ar vienu niansi – ir iesaistīts starpvalstu elements informācijas apmaiņas nodrošināšanā. Nav neviena iemesla, kādēļ lai šādas pārbaudes gadījumā likumdevējs būtu vēlējies nodokļu audita termiņa kontrolē neiesaistīt iestādes augstāko amatpersonu. Tieši pretēji, ir acīmredzams, ka nodokļu kopīgo starpvalstu pārbaudi likumdevējs noteikti būtu vēlējies pakļaut daudz stingrākai un rūpīgākai pārbaudei, jo tieši šīs nodokļu pārbaudes ietvaros pastāv risks, ka iestāde nepamatoti ilgi vilcināsies pabeigt nodokļu auditu – kā tas arī notika šajā gadījumā, kurā nodokļu audits bez pamatojuma ilga 450 dienas. Tikai ģenerāldirektors ir tiesīgs pagarināt nodokļu audita termiņu, tādējādi kontrolējot, vai audits nenorit nepamatoti ilgi. Taču iestāde nav pierādījusi, ka pastāvēja nepieciešamība tik ilgi turpināt nodokļu auditu. Audita pārskatā norādīts, ka 2012.gada 27.janvārī tika pabeigta nodokļu kopīga starpvalstu pārbaude (kopā ar Lietuvu), tomēr pēc minētā datuma audits ilga vēl četrus mēnešus un pēdējo reizi tika pagarināts 2012.gada 20.aprīlī. Ja dienesta ģenerāldirektors būtu veicis vērtējumu par termiņa pagarinājumu, jau audita laikā tiktu konstatēts, ka tas bez jebkāda objektīva pamatojuma norit nepamatoti ilgi. Iestāde pieļāva vēl vienu procesuālu pārkāpumu, jo arī pārsūdzēto lēmumu pieņēma ar 19 dienu kavējumu.

Motīvu daļa

[6] Lietā ir noskaidrojams jautājums, vai saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturto daļu (*redakcijā, kas ir spēkā no 2007.gada 1.janvāra*) nodokļu kopīgās starpvalstu pārbaudes gadījumā lēmuma par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem pieņemšanas termiņu ir tiesīga pagarināt tikai nodokļu administrācijas augstākā amatpersona.

[7] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.[1]daļai.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtā daļa *expressis verbis* noteic, ka uz gadījumiem, kad tiek veikta nodokļu kopīga starpvalstu pārbaude, nav attiecināmi šā panta trešajā daļā noteiktie termiņi, kādā nodokļu administrācijai jāpieņem lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 25.punktam (*redakcijā no 2007.gada 1.janvāra*) nodokļu kopīgā starpvalstu pārbaude ir neatkarīga nodokļu revīzija (audits) attiecībā uz nodokļu maksātāju veiktajiem darījumiem un nodokļu maksājumu atbilstību normatīvajiem aktiem, ko veic vismaz divu valstu nodokļu administrācijas saskaņā ar Saeimas apstiprinātajiem starpvalstu līgumiem vai Eiropas Savienības normatīvajiem aktiem pēc iepriekšējas vienošanās. Ar 2014.gada 27.februāra grozījumiem likumā tika precizēts, ka minētais termins attiecināms arī uz vienlaicīgām pārbaudēm un daudzpusējām kontrolēm. Tātad no šīs normas teksta izriet, ka nodokļu kopīgā starptautiskā pārbaude tiek veikta atbilstoši starpvalstu līgumiem vai

Eiropas Savienības normatīvajiem aktiem. Tas jo īpaši ir uzsvērts arī minēto grozījumu anotācijā.

Līdz ar to secināms, ka likumdevējs kā izņēmumu ir nošķīris no šā panta trešajā daļā paredzētās vispārējās kārtības īpašu gadījumu – nodokļu kopīgu starpvalstu pārbaudi, kas tiek veikta nodokļu maksātājam, kad pārbaudē ir ieinteresētas vairāku valstu nodokļu administrācijas, un kuras rezultātā tiek izdots administratīvais akts. Tā kā šādu pārbaužu veikšana nav atkarīga tikai no Latvijas nodokļu administrācijas, likumdevējs attiecīgi ir paredzējis izņēmumu un vispār atteicies no termiņa piemērošanas šādos gadījumos.

[8] Apgabaltiesa kļūdaini uz izskatāmās lietas apstākļiem ir attiecinājusi Augstākās tiesas atziņas, kas sniegtas saistībā ar tādu nodokļu pārbaudi, ko nodokļu administrācija veikusi pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma (*Augstākās tiesas 2011.gada 16.novembra spriedums lietā Nr. SKA-144/2011 (A42486207)*). Minētajā spriedumā aplūkotā norma bija vērsta uz gadījumu, kad tiek veikta nodokļu pārbaude tiesībaizsardzības iestāžu vajadzībām, tātad ar paredzamo iznākumu – nodokļu pārbaudes rezultātu izmantošana kriminālprocesā, nevis administratīvajā procesā. Tikai pašas nodokļu administrācijas ziņā bija vienlaikus šīs pārbaudes rezultātā izdot *arī* administratīvo aktu. Augstākās tiesas sprieduma būtība bija izskaidrot, ka tieši šādā gadījumā – kad tiek izdots administratīvais akts un būtībā tā vairs nav pārbaude tikai pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma – nodokļu administrācijai atkal kļūst saistoši vispārīgie audita veikšanas termiņi.

Nepastāv analoģija ar šajā lietā izskatāmo situāciju. Šajā gadījumā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtā daļa tieši attiecas uz situāciju, kad tiek izdots administratīvais akts, nevis uz citā procesā izmantojamiem nodokļu pārbaudes rezultātiem. Tādēļ normā minētais izņēmums ir tieši attiecināms uz šo lietu, pretējā gadījumā tā būtu spriešana pretēji likumam.

[9] Tā kā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtā daļa neparedz audita veikšanas termiņu, Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonu noteiktie termiņi nav uzskatāmi par tādiem termiņiem, kuru pagarināšana varētu notikt tikai 23.panta 3.[1]daļas noteiktajā kārtībā.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.patna 3.[1]daļas jēga ir iedibināt sistēmu, ka tikai iestādes augstākā amatpersona izlemj tādu būtisku jautājumu kā privātpersonas tiesību ierobežojuma samērīgums sakarā ar ieilgušu nodokļu pārbaudi. Kā jau minēts, nodokļu kopīgas starpvalstu pārbaudes gadījumā administratīvais process Latvijas nodokļu administrācijā ir atkarīgs no nodokļu kopīgās starpvalstu pārbaudes norises. Nav saskatāms, ka pārbaudes laikā Valsts ieņēmumu dienestam būtu iespēja un pienākums patstāvīgi izlemt jautājumu par pārbaudes pabeigšanas ilgumu. Līdz ar to nav saskatāms, kādēļ iestādes augstākajai amatpersonai būtu par to jāpieņem lēmumi.

Tas, ka Valsts ieņēmumu dienesta amatpersona ir atkārtoti noteikusi termiņus, Augstākās tiesas ieskatā, var būt skaidrojams ar iestādes vēlmi apmēram iezīmēt paredzamo pārbaudes noslēgumu un par to informēt personu. Tomēr tam nav piešķirama plašāka nozīme, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtajā daļā noteikto.

[10] Ievērojot minēto, secināms, ka apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi tiesību normas, kas novedis pie nepareiza sprieduma. Tādēļ spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

[11] Pieteicēja paskaidrojumos norāda, ka iestāde turpināja veikt auditu vēl četrus mēnešus pēc tam, kad nodokļu kopīgā starpvalstu pārbaude ar Lietuvu tika pabeigta.

Šis apsvērums ir būtisks. Lai arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtā daļa neparedz termiņus gadījumos, kad notiek nodokļu kopīga starpvalstu pārbaude, šis izņēmums ir piemērojams atbilstoši normas jēgai. Tā kā nodokļu pārbaudes ilguma ierobežojums nepastāv tieši tādēļ, ka tiek veikta nodokļu kopīga starpvalstu pārbaude, šāds izņēmums vairs nebūtu attaisnojams, kad kopīgā starpvalstu pārbaude ir noslēgusies, dodot iespēju iestādei uz noskaidroto faktu pamata izdot administratīvo aktu.

Ievērojot labas pārvaldības principu un rūpējoties, lai netiktu pieļauts personas tiesību nesamērīgs ierobežojums, Valsts ieņēmumu dienestam ir jāpieņem lēmums, lieki nevilcinoties, kad tas kļuvis iespējams. Tiesas ziņā ir pārbaudīt, vai tas ticis ievērots konkrētajā gadījumā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 129.[1]panta pirmās daļas 1.punktu, 348.panta pirmās daļas 2.punktu un 351.pantu, Augstākā tiesa

nosprieda:

atcelt Administratīvās apgabaltiesas 2016.gada 15.janvāra spriedumu un nosūtīt lietu Administratīvajai apgabaltiesai jaunai izskatīšanai;
atmaksāt Valsts ieņēmumu dienestam drošības naudu 71,14 *euro*.
Spriedums nav pārsūdzams.

Tiesnese R. Vīduša

Tiesnese A. Kovaļevska

Tiesnese V. Krūmiņa