ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420133422
Lietas arhīva Nr. AA43-0364-23/18
ECLI:LV:ADAT:2023:0601.A420133422.7.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2023.gada 1.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Anita Šteinberga,
tiesneši Māris Birzgalis un Margarita Osmane

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz Eiropas ekonomisko interešu grupas „Baltic Chemical Group, EEIG" pieteikumiem par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu apstiprināta apliecība-iesniegums nodokļu atvieglojumu piemērošanai maksājumiem par peļņas sadali par 2020.gadu Lietuvas rezidentiem /pers. D/ (*/pers. D/), /pers. E/ (/pers. E/)*, /pers. F/ (*/pers. F/)* un /pers. G/ (*/pers. G/)*, sakarā ar Eiropas ekonomisko interešu grupas „Baltic Chemical Group, EEIG" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 19.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja vērsās Valsts ieņēmumu dienestā (turpmāk – dienests) ar rezidentu apliecībām - iesniegumiem nodokļu atvieglojumu piemērošanai maksājumiem par peļņas sadali par 2020.gadu (turpmāk – atvieglojumu apliecības) Lietuvas rezidentiem /pers. D/ (identifikācijas numurs /Numurs D/) (turpmāk – rezidents Nr.1), /pers. E/ (identifikācijas numurs /numurs E/) (turpmāk – rezidents Nr.2), /pers. F/ (identifikācijas numurs /numurs F/) (turpmāk – rezidents Nr.3) un /pers. G/ (identifikācijas numurs /numurs G/) (turpmāk – rezidents Nr.4) (turpmāk kopā – rezidenti).

Konstatējot, ka nodokļu maksātājs nokavējis atvieglojumu apliecību iesniegšanas termiņu, dienests, pamatojoties uz Ministru kabineta 2001.gada 30.aprīļa noteikumu Nr.178 „Kārtība, kādā piemērojami starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktie nodokļu atvieglojumi" (turpmāk – noteikumi Nr.178) 5.punktu, 2021.gada 26.oktobrī pieņēma lēmumus Nr.30.1-8.10.5/8.10.5/158984, Nr.30.1-8.10.5/8.10.5/158983, Nr.30.1-8.10.5/8.10.5/158982, Nr.30.1-8.10.5/8.10.5/158981 (turpmāk kopā – sākotnējie lēmumi), ar kuriem atteikts apstiprināt atvieglojumu apliecības nodokļu atvieglojumu piemērošanai.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2021.gada 22.decembrī pieņemtajiem lēmumiem Nr.30.1-22.7/22.7/11235, Nr.30.1-22.7/22.7/11245, Nr.30.1- 22.7/22.7/11246 un Nr.30.1-22.7/22.7/11247 (turpmāk kopā – pārsūdzētie lēmumi) sākotnējie lēmumi tika atstāti negrozīti. Pārsūdzētie lēmumi pamatoti ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[1.1] Pamatojoties uz noteikumu Nr.178 5.punktā noteikto, pieteicējai atvieglojumu apliecības bija jāiesniedz dienestā ne vēlāk kā mēneša laikā pēc gada pārskata par pārskata periodu iesniegšanas termiņa beigām. Pieteicējas 2020.gada pārskata iesniegšanas termiņš bija 2021.gada 2.augusts, līdz ar to atvieglojumu apliecību iesniegšanas termiņš bija ne vēlāk kā līdz 2021.gada 2.septembrim. Iesniedzot atvieglojumu apliecības 2021.gada 19.oktobrī, pieteicēja nokavēja normatīvajā aktā noteikto termiņu.

[1.2] Tā kā atvieglojumu apliecību iesniegšanas termiņš ir ierobežots ar noteikumu Nr.178 5.punktā noteikto termiņu, tas uzskatāms par prekluzīvu termiņu, un šāds termiņš nav atjaunojams. Attiecīgi arī samērīgums konkrētajā gadījumā nav vērtējams.

[1.3] Pieteicēja sniedza atvieglojumu apliecības nodokļu atvieglojumu piemērošanai Lietuvas rezidentiem arī par iepriekšējiem periodiem, tādējādi pieteicējai bija zināma gan kārtība, gan iesniedzamo dokumentu apjoms. Līdz ar to dienesta piedāvātais ātrākais klātienes konsultācijas laiks 2021.gada 10.oktobrī nevar būt objektīvs iemesls nesavlaicīgai atvieglojumu apliecību iesniegšanai par 2020.gadu.

[1.4] Noteikumu Nr.178 10.punktā paredzētas gan nodokļu maksātāja veicamās darbības, lai nodokli izmaksas vietā

neieturētu, gan tas, kā ieturēto nodokli var atgūt pats nerezidents.

[2] Nepiekrītot pārsūdzētajiem lēmumiem, pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumiem par to atcelšanu. Pieteikumi pamatoti ar turpmāk minēto.

[2.1] Dienests nepareizi interpretēja un piemēroja tiesību normas, kā arī neņēma vērā lietas faktiskos apstākļus, tādējādi nepamatoti atsakoties apstiprināt atvieglojumu apliecības nodokļu atvieglojumu piemērošanai. Tāpat dienests, pieņemot nelabvēlīgus administratīvos aktus, neievēroja samērīguma principu, tiesiskās paļāvības principu un tiesiskuma principu.

[2.2] Likumdevējs noteikumu Nr.178 6.punktā *expresis verbis* noteica tikai divus konkrētus gadījumus, kad dienests ir tiesīgs neapstiprināt atvieglojumu apliecību, neparedzot atteikt atvieglojumu apliecības apstiprināšanu, ja tā nav iesniegta dienesta Elektroniskajā deklarēšanas sistēmā (EDS) vai noteikumu Nr.178 noteiktajā termiņā.

[2.3] Pieteicēja nepiekrīt tam, ka noteikumu Nr.178 5.punktā noteiktais termiņš ir prekluzīvs.

[2.4] Pieteicēja 2021.gada 19.augustā telefoniski sazinājās ar dienestu, lai pierakstītos uz klātienes konsultāciju un iesniegtu nepieciešamos dokumentus nodokļu atvieglojumu piemērošanai. Dienesta pārstāvis kā ātrāko laiku piedāvāja 2021.gada 10.oktobri, kaut gan pieteicēja uzsvēra, ka ir būtiski iesniegt atvieglojumu apliecības.

[2.5] Nav patiess dienesta apgalvojums, ka pieteicējai bija zināma gan kārtība, gan iesniedzamo dokumentu apjoms atvieglojumu apliecību iesniegšanai. Noteikumu Nr.178 5.punkts tika grozīts 2020.gada 27.oktobrī, līdz ar to pieteicēja atvieglojumu apliecības iepriekš nemaz nevarēja iesniegt citā formā un kārtībā. Līdz šim atvieglojumu apliecību iesniegšanai tika pieteikta klātienes konsultācija.

[2.6] Dienests, nenoskaidrojot likumdevēja mērķi grozītās normas pamatojumam, pārkāpa labas pārvaldības un privātpersonas tiesību ievērošanas principu.

[2.7] Dienesta rīcība neveicina komersantu interesi veikt Latvijā komercdarbību un piesaistīt investīcijas. Tā rezultātā valsts budžetā var samazināties nodokļu maksājumi un nodarbinātības iespējas. Tādā veidā var ciest kopējā valsts labklājība.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumos pieteikumus neatzīst un lūdz tos noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajos lēmumos norādītajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 19.septembra spriedumu pieteikums tika noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Kārtību, kādā piemēro Saeimas apstiprinātajos starptautiskajos līgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu noteiktos nodokļu atvieglojumus, nosaka noteikumi Nr.178. Minēto noteikumu 5.punkts noteic, ka atvieglojumu apliecību izmaksātājs (izskatāmajā gadījumā nerezidenta pastāvīgā pārstāvniecība Latvijā) iesniedz dienestam, izmantojot EDS, ne vēlāk kā mēneša laikā pēc gada pārskata par pārskata periodu vai iedzīvotāju gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām.

No minētās tiesību normas izriet, ka pieteicējai bija pienākums iesniegt dienestā atvieglojumu apliecību ne vēlāk kā viena mēneša laikā pēc gada pārskata par 2020.gadu iesniegšanas termiņa beigām.

Lietā nav strīda par to, ka, ievērojot Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma 97.panta pirmajā daļā un Covid-19 infekcijas izplatības seku pārvarēšanas likuma 23.panta pirmajā daļā noteikto, pieteicējas 2020.gada pārskata iesniegšanas termiņš bija 2021.gada 2.augusts, un attiecīgi atvieglojumu apliecību iesniegšanas termiņš bija ne vēlāk kā līdz 2021.gada 2.septembrim. Tāpat lietā nav strīda par to, ka pieteicēja minēto termiņu nokavēja, atvieglojumu apliecības iesniedzot 2021.gada 19.oktobrī.

[4.2] Lietā ir strīds par to, vai, pirmkārt, noteikumu Nr.178 5.punktā paredzētais atvieglojumu apliecību iesniegšanas termiņš ir prekluzīvs termiņš un, otrkārt, vai tas ir atjaunojams.

[4.2.1] Prekluzīvs termiņš noteic tiesības pastāvēšanu laikā. Ar prekluzīva termiņa noslēgšanos izbeidzas tiesība, kuru persona varēja īstenot (*sk. Augstākās tiesas 2012.gada 30.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-309/2012 11.punktu*).

Prekluzīvs termiņš var būt gan procesuāls termiņš, gan materiāltiesisks termiņš (*sk. Augstākās tiesas 2017.gada 27.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA–630/2017 (A420255816) 6.punktu*). Procesuāls termiņš nosaka laiku, kurā ir veicama kāda procesuāla darbība. Savukārt materiāltiesisks termiņš nosaka materiālās tiesības pastāvēšanas un īstenošanas iespējas ilgumu (*sk. Augstākās tiesas 2017.gada 21.augusta sprieduma lietā Nr.SKA–196/2017 (A420475913) 7.punktu, 2019.gada 27.augusta sprieduma lietā Nr.SKA–170/2019 7.punktu*).

Atšķirībā no procesuāla termiņa, kuru atbilstoši Administratīvā procesa likuma 46.pantam iestāde, tiesa vai tiesnesis var atjaunot, materiāltiesiska termiņa atjaunošana Administratīvā procesa likumā nav regulēta. Līdz ar to prekluzīvs materiāltiesisks termiņš ir atjaunojams tikai netipiskos gadījumos, piemēram, tad, ja to paredz speciālās tiesību normas, vai tad, ja termiņa neatjaunošana būtu acīmredzami netaisnīga un varētu būtiski skart personas cilvēktiesības (*sal. sk. Augstākās tiesas 2012.gada 21.jūnija lēmuma lietā Nr.SKA–645/2012 (A421006609) 8.–9.punktu, 2017.gada 21.augusta sprieduma lietā Nr.SKA–196/2017 (A420475913) 7.punktu*).

[4.2.2] Noteikumu Nr.178 5.punkts redakcijā, kura bija spēkā līdz 2020.gada 3.novembrim, paredzēja nodokļu maksātāja tiesības iesniegt dienestā atvieglojumu apliecību, nenosakot konkrētu iesniegšanas formu un termiņu šīs tiesības izmantošanai. Savukārt noteikumu Nr.178 5.punkts aktuālajā redakcijā, kura stājās spēkā 2020.gada 4.novembrī, noteic, ka atvieglojumu apliecību izmaksātājs iesniedz dienestam, izmantojot EDS, ne vēlāk kā mēneša laikā pēc gada pārskata par

pārskata periodu vai iedzīvotāju gada ienākumu deklarācijas iesniegšanas termiņa beigām, bet šo noteikumu 3.[1] punktā minētajā gadījumā – ne vēlāk kā piecu mēnešu laikā pēc pārskata gada beigām.

Noteikumu Nr.178 grozījumu, kuri stājās spēkā 2020.gada 4.novembrī, anotācijā norādīts, ka praksē rodas situācijas, ka nodokļu maksātājs bez ierobežojumiem iesniedz dienestā apstiprināšanai atvieglojumu apliecības par iepriekšējiem pārskata periodiem, piemēram, 2020.gadā par 2015., 2016., 2017.gadu. Tādēļ noteikumu Nr.178 5.punkts precizējams, nosakot termiņu, kādā nodokļu maksātājs atvieglojuma apliecību iesniedz apstiprināšanai dienestā.

Ievērojot minēto, tiesa secināja, ka likumdevēja mērķis, precizējot noteikumu Nr.178 5.punktu, saistīts ar to, lai noteiktu ierobežojumu nodokļu maksātāju tiesībām iesniegt atvieglojumu apliecības, nosakot konkrētu termiņu, kurā tās iesniedzamas. Tādējādi arī samazinot dienesta administratīvo slogu.

Tiesa atzina, ka likumdevējs strīdus tiesību normā paredzējis prekluzīvu materiāltiesisku termiņu, pēc kura noslēgšanās izbeidzas tiesība, kuru persona varēja īstenot.

[4.3] Vērtējot, vai noteikumu Nr.178 5.punktā paredzētais termiņš ir atjaunojams, tiesa ņēma vērā, ka likumdevējs nav tiesību normās paredzējis iespēju atjaunot noteikumu Nr.178 5.punktā noteikto prekluzīvo termiņu. Tiesa arī nekonstatēja, ka, neatjaunojot noteikumu Nr.178 5.punktā noteikto termiņu atvieglojumu apliecību iesniegšanai, tiktu būtiski skartas kādu personu cilvēktiesības.

Tiesa neatstāja bez ievērības, ka atbilstoši noteikumu Nr.178 10.punktam, ja nodokļu līgumā noteiktie nodokļu atvieglojumi nav tikuši piemēroti šo noteikumu 3., 5., 5.1, 6., 8., 9.[1] un 9.[3]punktā noteiktajā kārtībā un nodokļi ieturēti saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem, maksājumu saņēmējs pārmaksātās nodokļu summas atgūšanai triju gadu laikā no maksājumu izmaksāšanas dienas iesniedz dienestā aizpildītu noteikta parauga rezidenta apliecību-iesniegumu nodokļu atmaksāšanai. No minētā izriet maksājumu saņēmēju tiesības atgūt ieturēto nodokli. Proti, konkrētajā situācijā, pieteicējai nokavējot noteikumu Nr.178 5.punktā noteikto termiņu, maksājumu saņēmējiem ir iespēja atgūt ieturētos nodokļus, noteikumu Nr.178 10.punktā noteiktajā kārtībā vēršoties dienestā ar attiecīgu iesniegumu pārmaksātās nodokļu summas atgūšanai. Līdz ar to, neatjaunojot noteikumu Nr.178 5.punktā noteikto termiņu, netiek būtiski skartas maksājumu saņēmēju cilvēktiesības, jo noteikumu Nr.178 10.punktā ir paredzēta kārtība pārmaksāto nodokļu atgūšanai.

Ievērojot minēto, tiesa secināja, ka strīdus termiņš nav atjaunojams.

[4.4] Pieteicēja norāda, ka paļāvusies uz iepriekš pastāvošo praksi dokumentu iesniegšanai dienestā, kā arī uz to, ka dienesta pārstāvis, piedāvājot tuvāko konsultācijas laiku 2021.gada 10.oktobrī, pieļauj, ka strīdus atvieglojumu apliecības drīkst iesniegt attiecīgās konsultācijas laikā.

Nav strīda par to, ka pieteicējai gan pirms piedāvātā konsultācijas laika, gan atvieglojumu apliecību iesniegšanas brīdī bija zināms šo dokumentu iesniegšanas termiņš atbilstoši aktuālajai noteikumu Nr.178 5.punkta redakcijai. Tiesa atzina, ka starp pieteicēju un dienestu iepriekš pastāvošā dokumentu iesniegšanas prakse un iestādes, iespējams, izrādītā labvēlība nevar būt par pamatu paļāvībai termiņa nokavējumam. Īpaši ņemot vērā, ka iepriekš netika paredzēts termiņš atvieglojumu apliecību iesniegšanai.

Turklāt no administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja sniedza dienestā šādas apliecības arī par iepriekšējiem periodiem. Tiesa norādīja, ka, ņemot vērā, ka ar noteikumu Nr.178 grozījumiem nav veiktas izmaiņas attiecībā uz atvieglojumu apliecībās iekļaujamo informāciju, nav saprotams, tieši kādā jautājumā pieteicējai bija nepieciešama konsultācija saistībā ar atvieglojumu apliecību aizpildīšanu un iesniegšanu. Minēto tiesas sēdē nespēja paskaidrot arī pieteicējas pārstāve. Līdz ar to tiesa nekonstatēja tādus no pieteicējas gribas neatkarīgus apstākļus, kuru dēļ pieteicēja nav varējusi iesniegt strīdus apliecības tiesību normā noteiktajā termiņā.

[4.5] Pieteicēja uzsver, ka nokavēja atvieglojuma apliecību iesniegšanas termiņu par nepilnu mēnesi, nevis par gadu vai vairākiem gadiem.

Noteikumu Nr.178 5.punkts paredz konkrētu termiņu, kuru izmaksātājam jāievēro, iesniedzot atvieglojumu apliecības. Izmaksātājam ir jārēķinās ar sekām šā termiņa nokavējuma gadījumā. Ja izņēmuma kārtā būtu pieļaujams termiņa nokavējums par dažām dienām, minētā norma zaudētu jēgu.

[4.6] Pieteikumā norādīts, ka noteikumu Nr.178 6.punkts neparedz dienesta atteikumu apstiprināt atvieglojumu apliecību termiņa nokavējuma dēļ.

Strīdus atvieglojumu piešķiršana ir īpaša procedūra, ko piemēro saskaņā ar starptautiskajiem līgumiem par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu. Personām, kas pretendē uz atvieglojumu saņemšanu, ir jāievēro arī šādu atvieglojumu saņemšanas kārtība. Konkrētajā gadījumā izmaksātājam, proti, pieteicējai, lai izmantotu maksājumu saņēmējam vienkāršāku atvieglojumu piešķiršanas veidu, tas ir, noteikumu Nr.178 5.punktā noteiktajā kārtībā, bija pienākums iesniegt atvieglojumu apliecību šajā normā noteiktajā termiņā. Tā kā pieteicēja nokavēja minēto termiņu atvieglojumu apliecību iesniegšanai, tai jārēķinās ar šā termiņa nokavējuma sekām.

[4.7] Pieteikumā papildus norādīts, ka pēc analoģijas vērtējama situācija saistībā ar likumā noteiktajiem termiņiem pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas iesniegšanai. Komersanti šo termiņu kavē, bet dienests deklarācijas tāpat pieņem.

Nodokļu deklarāciju iesniegšana ir nodokļu maksātāju pienākums, un tās mērķis ir nodrošināt iespēju dienestam pārliecināties par to, vai uzņēmums veic (vai neveic) saimniecisko darbību, kā arī noskaidrot, vai uzņēmumam ir pienākums maksāt nodokļus. Savukārt atvieglojumu apliecību iesniegšanas mērķis ir pēc būtības panākt labvēlīgāku nodokļu režīmu. Tiesa secināja, ka nav pamata salīdzināt minētās situācijas, īpaši ņemot vērā, ka par nodokļu deklarācijas iesniegšanas termiņa nokavējumu vai neiesniegšanu tiesību normās paredzēta administratīvā atbildība, kā arī iestājas virkne citu seku.

[4.8] Pieteicēja norāda, ka, nenoskaidrojot likumdevēja mērķi grozītā noteikumu Nr.178 5.punkta pamatojumam, dienests pārkāpa labas pārvaldības un privātpersonas tiesību ievērošanas principu.

Atbilstoši Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piektajai daļai valsts pārvalde savā darbībā ievēro labas pārvaldības principu. Tas ietver atklātību pret privātpersonu un sabiedrību, datu aizsardzību, taisnīgu procedūru īstenošanu saprātīgā laikā un citus noteikumus, kuru mērķis ir panākt, lai valsts pārvalde ievērotu privātpersonas tiesības un tiesiskās intereses. Tādēļ no privātpersonas tiesību un tiesisko interešu aspekta, ievērojot arī privātpersonu tiesību ievērošanas principu, nodokļa administrācijai ir jārīkojas tā, lai nekaitētu privātpersonas interesēm (*sk. Augstākās tiesas 2021.gada 2.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA–64/2021 (A420148517) 13.punktu*). Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 5.pantu administratīvajā procesā, it īpaši pieņemot lēmumu pēc būtības, iestāde un tiesa piemērojamo tiesību normu ietvaros veicina privātpersonas tiesību un tiesisko interešu aizsardzību.

Tiesa konstatēja, ka pārsūdzētie lēmumi ir pamatoti ar tiesību normām un tajos ir sniegts vērtējums un izdarīti secinājumi saistībā ar to, vai noteikumu Nr.178 5.punktā paredzētais termiņš ir procesuāls vai materiāltiesisks prekluzīvs termiņš. No pārsūdzēto lēmumu pamatojuma var saprast, kāpēc izskatāmajā situācijā izdoti konkrētā satura administratīvie akti. Tāpat vērā ņemams, ka pārsūdzētajos lēmumos dienests norāda arī uz iespējamo radušās situācijas risinājumu, vēršot pieteicējas uzmanību uz nerezidenta tiesībām noteikumu Nr.178 10.punkta kārtībā atgūt ieturēto nodokli.

Ievērojot minēto, tiesa nekonstatēja labas pārvaldības un privātpersonas tiesību ievērošanas principa pārkāpumus.

[4.9] Tiesa secināja, ka noteikumu Nr.178 5.punktā paredzētā termiņa nokavējuma gadījumā personai zūd subjektīvās tiesības prasīt no dienesta apstiprināt atvieglojumu apliecību un attiecīgi dienestam zūd pamats to izskatīt un apstiprināt.

Tādējādi tiesa atzina, ka dienests pamatoti atteica apstiprināt pieteicējas iesniegtās atvieglojumu apliecības. Pārsūdzētie lēmumi atzīstami par tiesiskiem, bet pieteicējas pieteikumi noraidāmi.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, pamatojot to ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[5.1] Pieteicējas ieskatā noteikumu Nr.178 5.pantā minētais termiņš ir nevis prekluzīvs, bet gan indikatīvs (ar ieteikuma raksturu), dienestam un tiesai bija nevis formāli jāatsaucas uz termiņa nokavējumu, bet gan jāizvērtē, vai iesniegšanas termiņa nokavējums ir bijis nesamērīgs, ņemot vērā konkrētos apstākļus un tās sekas, kas atteikuma gadījumā rastos pieteicējai vai rezidentiem.

[5.2] Prekluzīva termiņa noteikšana, kas noved pie tiesību zaudēšanas, ir obligāti izsakāma skaidri un ar tiešiem vārdiem.

[5.3] Noteikumi ir tulkojami kopsakarā un sistēmiski, ņemot vērā likumdevēja gribu.

[5.4] Noteikumu Nr.178 6.punkts neparedz, ka atteikums atvieglojumu apliecības apstiprināšanai var būt tās neiesniegšana 5.punktā norādītajā termiņā.

[5.5] Vērtējot, vai termiņa kavējums ir radījis sekas pieteicējai un rezidentiem un vai termiņš būtu atjaunojams, tiesa nav pienācīgi vērtējusi pierādījumus un tiesas sēdē sniegtos pieteicējas paskaidrojumus.

Pieteicēja 2021.gada 19.augustā veica darbības, lai pierakstītos uz klātienes konsultāciju un dokumentu, kas saistīti ar rezidenta apliecību – iesniegumu nodokļu atvieglojumu piemērošanai, iesniegšanu dienestam. Telefonsarunā dienesta konsultatīvais pārstāvis precizēja pieteicējas vizītes mērķi un noteica vizīti uz 2021.gada 20.oktobri. Telefonsarunā dienesta konsultatīvais pārstāvis norādīja, ka 2021.gada 10.oktobris ir ātrākais vizītes laiks, lai gan pieteicēja telefonsarunā uzsvēra, ka ir būtiski iesniegt atvieglojuma apliecību. Nav vērtēts apstāklis, ka laikā, kad pieteicējai bija dienestam jāiesniedz apstiprināšanai atvieglojuma apliecības, valstī bija noteikti Covid-19 infekcijas izplatības ierobežojumi, kas noteica arī ierobežojumus uz klātienes tikšanos, konsultācijām un dokumentu iesniegšanu valsts un pašvaldības iestādēs. Normālos apstākļos šādu konsultāciju būtu iespējams noturēt laicīgi, tādā veidā iesniedzot atvieglojuma apliecības termiņā.

Tiesa nav vērtējusi, ka termiņa kavējums izveidojās tikai 5 nedēļu griezumā, kas nav salīdzināms ar kavējumu mēnešiem vai gadiem, kas varētu izveidoties nolaidības dēļ, kā tas norādīts noteikumu grozījumu anotācijā.

Tiesa nav vērtējusi, ka pieteicēja līdz šim nav kavējusi atvieglojuma apliecību iesniegšanu dienestam iepriekšējos gados, pieteicēja nekavē atskaišu iesniegšanu dienestam un nodokļu nomaksu valsts budžetā.

[5.6] Nodokļu atvieglojumu saņemšanas kārtība un noteikumu piemērošana nevar būt pretrunā ar augstāka spēka tiesību normu. Likumdevēja griba ir nostiprināta noteikumu Nr.178 6.punktā.

[5.7] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka šādā gadījumā nodokļu maksājumi avansā ir jāveic kā pieteicējai, tā arī pašiem rezidentiem Lietuvā. Un tikai gadījumā, ja rezidenti iesniedz atvieglojumu apliecības apstiprināšanai dienestam atbilstoši noteikumu Nr.178 10.punktam, pieteicējai ir tiesības atprasīt pārmaksāto nodokli. Taču šādas tiesības pieteicējai zūd, ja rezidenti savas tiesības uz nodokļu atvieglojumiem neizmanto.

Noteikumu Nr.178 5.punktā minētais termiņš un tā neatjaunošana skar pieteicējas tiesības uz īpašumu. Veicot nodokļu nomaksu avansa veidā, attiecīgo personu īpašumam (finanšu līdzekļiem) tiek uzlikts aprobežojums to izmantošanā, tostarp nelaižot šo īpašumu (finanšu līdzekļus) apgrozībā un negūstot no tā augļus. Tiesa nav izvērtējusi, vai attiecīgais ierobežojums ir samērīgs.

[5.8] Tiesa nav pienācīgi izvērtējusi, vai dienests ievērojis labas pārvaldības un privātpersonas tiesību ievērošanas principu.

[6] Dienests rakstveida paskaidrojumos pieteicējas apelācijas sūdzību neatzīst, norādot, ka noteikumu Nr.178 5.punktā noteiktais termiņš ir prekluzīvs un, to neatjaunojot, netiek būtiski skartas maksājumu saņēmēju cilvēktiesības, ņemot vērā, ka noteikumu Nr.178 10.punktā ir paredzēta kārtība pārmaksāto nodokļu atgūšanai.

Motīvu daļa

[7] Rakstveida procesā pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[8] Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, identificējusi un piemērojusi tiesību normas, kā rezultātā ir taisījusi pareizu spriedumu. Līdz ar to, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, apgabaltiesa pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai (sk. *šā sprieduma 4.punktu*) un to neatkārto.

[9] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka noteikumu Nr.178 5.punktā minētais termiņš ir nevis prekluzīvs, bet gan indikatīvs (ar ieteikuma raksturu). Sava viedokļa pamatojumam pieteicēja uzsver, ka tiesību normas ir tulkojamas kopsakarā un sistēmiski (ņemot vērā noteikumu kopējo jēgu), ņemot vērā attiecīgā regulējuma mērķi, kā arī likumdevēja gribu. Pieteicēja uzskata, ka prekluzīvs termiņš, kas noved pie tiesības zaudēšanas, obligāti ir izsakāms skaidri un nepārprotami. Pieteicēja uzsver, ka noteikumu 6.punkts paredz tikai divus gadījumus, kad dienests ir tiesīgs neapstiprināt atvieglojumu apliecību, un atteikums nevar tikt pamatots ar to, ka atvieglojuma apliecība nav iesniegta elektroniskās deklarēšanas sistēmā vai netiek iesniegta termiņā. Pieteicēja arī uzsver, ka atbilstoši anotācijā minētajam grozījumu mērķis bija mazināt birokrātiskos šķēršļus, samazināt administratīvo slogu, atvieglot iesniegšanas kārtību un administratīvās izmaksas.

Minētos pieteicējas apsvērumus pirmās instances tiesa ir vērtējusi, nonākot pie pamatota secinājuma, ka noteikumu Nr.178 5.punktā likumdevējs ir noteicis terminētas materiālas tiesības, proti, termiņu, kura laikā izmaksātājs var īstenot savas tiesības iesniegt dienestā atvieglojumu apliecību, lai piemērotu nodokļu līgumos noteiktos nodokļu atvieglojumus.

Pirmās instances tiesa ir arī pareizi noskaidrojusi likumdevēja gribu, ņemot vērā grozījumu anotācijā norādītos apsvērumus par nepieciešamību noteikumu Nr.178 5.punktā precizēt termiņu, kādā nodokļu maksātājs atvieglojuma apliecību iesniedz apstiprināšanai dienestā.

Līdz ar to pirmās instances tiesa ir pareizi secinājusi, ka aktuālajā noteikumu Nr.178 5.punkta redakcijā likumdevējs ir noteicis prekluzīvu materiāltiesisku termiņu, kuru nokavējot vairs nav iespējams realizēt normā paredzētās tiesības.

Pieteicēja norāda, ka nodokļu atvieglojumu saņemšanas kārtība nedrīkst būt pretrunā ar likumu un starptautiskajiem tiesību aktiem, un, atsaucoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 7.panta trešo daļu, uzsver, ka atteikums var tikt pamatots tikai ar noteikumu Nr.178 6.punktā norādītajiem apstākļiem,

Apgabaltiesa ņem vērā, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 7.panta trešajai daļai Ministru kabinets ir tiesīgs izdot noteikumus par Saeimas apstiprinātajos starptautiskajos līgumos noteikto nodokļu atvieglojumu piemērošanas kārtību. Izskatāmajā gadījumā Ministru kabinets ir noteicis, ka izmaksātāja tiesības iesniegt atvieglojumu apliecības, lai tiktu piemēroti nodokļu atvieglojumi, ir realizējamas noteiktā periodā.

[10] Pieteicēja norāda, ka tiesa nedrīkstēja formāli atsaukties uz termiņa nokavējumu, bet tiesai bija jāvērtē, vai termiņa nokavējums ir bijis samērīgs, ņemot vērā konkrētos apstākļus un sekas, kas pieteicējai vai rezidentiem rastos. Pieteicēja uzsver, ka, neatjaunot noteikumu Nr.178 5.punktā paredzēto termiņu, tiek aizskartas pieteicējas Latvijas Republikas Satversmes 105.pantā nostiprinātās tiesības uz īpašumu.

Apgabaltiesa uzsver, ka pirmās instances tiesa nav formāli atsaukusies uz termiņa nokavējumu. Tiesa, konstatējot, ka noteikumu 5.punktā ir paredzēts prekluzīvs materiāltiesisks termiņš, ir pamatoti atsaukusies uz judikatūras atziņām, ka arī šādā gadījumā ir izvērtējams jautājums par tā atjaunošanu, tomēr paturot prātā, ka prekluzīvs materiāltiesisks termiņš ir atjaunojams tikai netipiskos gadījumos, piemēram, tad, ja to paredz speciālās tiesību normas, vai tad, ja termiņa neatjaunošana būtu acīmredzami netaisnīga un varētu būtiski skart personas cilvēktiesības. Kā norādījis Senāts, lemjot par prekluzīva termiņa atjaunošanu, katrs gadījums ir izvērtējams individuāli, ir jāņem vērā konkrēto gadījumu raksturojošie apstākļi un jāizvērtē, vai tie ir ietekmējuši likumdevēja noteiktā termiņa ievērošanu (*sk. 2021.gada 30.novembra lēmuma lietā Nr.SKA-1047/2021 (ECLI:LV:AT:2021:1130.A420168021.8.L) 9.punktu*). Pirmās instances tiesa šādu izvērtējumu ir izdarījusi.

Neiebilstot pēc būtības pirmās instances veiktajam attiecīgo apstākļu izvērtējumam, pieteicēja tomēr uzskata, ka it īpaši ir jāņem vērā šādi apstākļi: ņemot vērā, ka sakarā ar Covid-19 infekcijas izplatīšanās ierobežojumiem klātienes konsultācijas nebija iespējams saņemt savlaicīgi (piesakot konsultāciju 2021.gada 19.augustā, pieteicēja varēja tikt pierakstīta tikai uz 2021.gada 10.oktobri), pieteicēja nevarēja termiņā iesniegt rezidentu apliecības; attiecīgajā klātienes konsultācijā 2021.gada 10.oktobrī pieteicēja rezidentu apliecības dienestam iesniedza, līdz ar to termiņš nokavēts tikai par 5 nedēļām, kas nav salīdzināms ar anotācijā norādīto situāciju, kas atvieglojumu apliecības nodokļu maksātājs neiesniedz mēnešiem un gadiem.

No apelācijas sūdzības argumentiem izriet, ka klātienes konsultācija dienestā pieteicējai bijusi nepieciešama saistībā ar dokumentu, kas saistīti ar rezidenta apliecību – iesniegumu nodokļu atvieglojumu piemērošanai, iesniegšanu (pieteicēja arī telefonsarunā ar dienesta amatpersonu esot uzsvērusi, ka ir būtiski iesniegt apliecību). Taču jāņem vērā, ka noteikumi Nr.178 neparedz izmaksātāja pienākumu atvieglojumu apliecību dienestā iesniegt klātienē. Tieši pretēji – noteikumu 5.punkta aktuālā redakcija noteic, ka atvieglojuma apliecība iesniedzama, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmu. Apgabaltiesas ieskatā, nevar pilnībā izslēgt situācijas, kad attiecīgo darbību izpilde nav objektīvi iespējama (piemēram, pārtraukumi vai kļūdas elektroniskās deklarēšanas sistēmas darbībā) un persona ir spiesta attiecīgos dokumentus iesniegt klātienē, taču, ja šāda objektīva nepieciešamība nav konstatējama, tad paša izmaksātāja vēlme

dokumentus iesniegt klātienē (turklāt zinot, ka klātienes vizīte var notikt tikai pēc tam, kad būs notecējis likumdevēja noteiktais termiņš attiecīgās darbības izpildei) pati par sevi nevar būt pamats neievērot normatīvajā aktā noteiktos termiņus. Konkrētajā gadījumā pieteicēja nav norādījusi uz objektīviem šķēršļiem atvieglojumu apliecību dienestam iesniegt, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmu, nav precizējusi, kāda ar atvieglojumu apliecību iesniegšanu saistīta informācija varēja tikt noskaidrota tikai klātienes vizītes laikā (ja pieteicējai nebija saprotama noteikumu Nr.178 aktuālās redakcijas piemērošana, tad nevar atstāt bez ievērības, ka tā stājās spēkā jau 2020.gada 4.novembrī, bet pieteicēja klātienes vizīti pieteica tikai 2021.gada 19.augustā), kādēļ atvieglojumu apliecības varēja tikt iesniegtas tikai klātienē.

Ņemot vērā, ka nav konstatējami objektīvi šķēršļi, kas liedza pieteicējai atvieglojumu apliecības iesniegt normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā un termiņā, nav pamata uzskatīt, ka termiņa neatjaunošana būtu acīmredzami netaisnīga.

[11] Ievērojot minēto, kā arī pievienojoties pirmās instances tiesas secinātajam, Administratīvā apgabaltiesa pieteikumu atzīst par nepamatotu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt Eiropas ekonomisko interešu grupas „Baltic Chemical Group, EEIG" pieteikumus par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru tiktu apstiprināta apliecība-iesniegums nodokļu atvieglojumu piemērošanai maksājumiem par peļņas sadali par 2020.gadu Lietuvas rezidentiem /pers. D/ (*/pers. D/), /pers. E/ (/pers. E/)*, /pers. F/ (*/pers. F/)* un /pers. G/ (*/pers. G/)*.

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

Tiesnese referente A.Šteinberga

Tiesneši M.Birzgalis

M.Osmane