**Nodokļu maksātāja tiesības veikt pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa korekciju par zaudētiem parādiem un šo tiesību ierobežošana**

Ja pēc darījuma galīgas noslēgšanas nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa atlīdzība, nodokļu maksātājam ir tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumu.

Grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā, iekļaujot 105.pantā 2.1daļu, kas stājās spēkā 2017.gada 1.jūnijā, var tikt piemēroti retrospektīvi, jo pēc būtības netiek grozīts regulējums attiecībā uz priekšnodokļa korekcijas kritērijiem. Proti, regulējuma mērķis nav mainīts, bet tikai pielāgots likuma teksts, lai novērstu to, ka sākotnējā likuma teksta pieņemšanas laikā neapzinātu problēmu dēļ varētu netikt īstenotas nodokļa maksātāja tiesības, kas paredzētas Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90.pantā.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 26.novembra**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420126416, SKA-122/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1126.A420126416.6.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/432053.pdf)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Andris Guļāns

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Euroway CO” pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru samazinātu valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu par zaudētā parāda nodokļa summu 56 831,81 *euro*, izdošanu, sakarā ar SIA „Euroway CO” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 23.oktobra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Pieteicēja SIA „Euroway CO” 2013.gada marta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā Valsts ieņēmumu dienestam uzrādīja pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 57 234,78 *euro*.

Valsts ieņēmumu dienests apstiprināja pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 402,97 *euro* un atteica apstiprināt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu 56 831,81 *euro*, ko veido zaudētais parāds. Atteikums pamatots ar apstākli, ka zaudētā parāda rašanās diena ir 2009.gada 16.augusts, līdz ar to pieteicējai bija tiesības koriģēt priekšnodokli, samazinot valsts budžetā maksājamo nodokļa summu par 2009.gadu, vēlākais, 2012.gada marta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā.

[2] Pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā par Valsts ieņēmumu dienesta atteikumu apstiprināt pārmaksāto pievienotās vērtības nodokļa summu, lūdzot uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam samazināt valsts budžetā maksājamo nodokļa summu par zaudētā parāda nodokļa summu.

Izskatījusi lietu apelācijas kārtībā, Administratīvā apgabaltiesa ar 2017.gada 23.oktobra spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums, pievienojoties Administratīvās rajona tiesas motivācijai, pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] No Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta izriet, ka reģistrētam nodokļu maksātājam ir tiesības valsts budžetā maksājamo nodokļa summu samazināt par zaudētā parāda nodokļa summu gadījumā, ja parāds ir radies pēdējo triju taksācijas gadu laikā. Pieteicēja bija tiesīga veikt priekšnodokļa korekciju par 2009.gadu, vēlākais, 2012.gada marta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā, jo par parāda rašanās brīdi uzskatāma diena, kad parādniekam iestājās pienākums norēķināties ar pieteicēju par saistībām, kas izriet no izrakstītajiem rēķiniem, un šajā gadījumā tas ir 2009.gada 16.augusts.

[2.2] Pieteicēja norāda, ka tā nevarēja agrāk prasīt samazināt valsts budžetā maksājamo nodokļa summu tā iemesla dēļ, ka nebija tiesu izpildītāja akta par piedziņas neiespējamību, un šādu aktu kā priekšnoteikumu paredz likums.

Konstatējams, ka pieteicējas prasība par parāda piedziņu no darījumu partnera apmierināta jau ar Rīgas Šķīrējtiesas 2010.gada 6.aprīļa spriedumu, 2010.gada 21.jūnijā izsniegts izpildu raksts, savukārt aktu par piedziņas neiespējamību zvērināts tiesu izpildītājs izsniedza 2012.gada 17.decembrī pēc pieteicējas telefoniska pieprasījuma. Ievērojot, ka tiesību īstenošana bez termiņa ierobežojuma būtu pretēja tiesiskās drošības principam un ka tiesības kalpo modrajiem, pieteicējai bija pienākums pašai rūpēties par to, lai nezaudētu iespēju atgūt pārmaksātā nodokļa summu. Pieteicēja varēja laikus lūgt zvērinātam tiesu izpildītājam konstatēt parāda piedziņas neiespējamību, un šāds lūgums nav uzskatāms par tiesu izpildītāja ietekmēšanu – Civilprocesa likuma 632.pants paredz piedzinēja tiesību aizsardzību.

[2.3] Valsts ieņēmumu dienestam nebija tiesību izdot administratīvo aktu ar citu rezultātu, kā arī tam nebija pamata pieteicējas iesniegumā izteikto lūgumu ignorēt un neizdot administratīvo aktu. Izskatāmajai lietai līdzīgajos gadījumos likumdevējs nav paredzējis iestādei pienākumu veikt lietderības apsvērumus, ja ir izdodams konkrēta satura administratīvais akts, tādējādi Valsts ieņēmumu dienestam atteikumā nebija jāietver lietderības apsvērumi.

 [3] Pieteicēja apgabaltiesas spriedumu pārsūdzēja, kasācijas sūdzību pamatojot ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Apgabaltiesa, interpretējot spriedumā iekļautās tiesību normas, nav piemērojusi Administratīvā procesa likuma 12.pantu un 17.panta ceturto daļu, kas liek vērtēt, vai nelabvēlīgs administratīvais akts ir nepieciešams demokrātiskā sabiedrībā un dažādu tiesību normu interpretācijas rezultātu gadījumā liek lietot to tiesību normu interpretācijas metodi, kuras rezultāts atbilst tiesību sistēmai. Parāda neatgūšana, vienlaikus liedzot tiesības uz nodokļa korekciju, ir būtisks pieteicējas tiesību pārkāpums, un tas nav nepieciešams demokrātiskā sabiedrībā.

[3.2] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta pirmajā un trešajā daļā izteiktā prasība pēc tiesu izpildītāja akta par parāda piedziņas neiespējamību izteikta nevis formālu iemeslu dēļ, bet lai sasniegtu tiesību normas mērķi – reģistrētam nodokļa maksātājam piešķirtu tiesības valsts budžetā iemaksāto nodokļa summu samazināt par zaudētā parāda nodokļa summu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta otrā daļa ir attiecināma tikai uz 105.panta pirmās daļas nosacījumiem. Savukārt gadījumos, ja preču piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja zaudētā parāda vērtība vienam preču vai pakalpojumu saņēmējam bez nodokļa ir sasniegusi vai pārsniegusi 426,86 *euro*,reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības valsts budžetā maksājamo nodokļa summu samazināt par zaudētā parāda nodokļa summu, ja izpildīti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta pirmās daļas nosacījumi. Pieteicējai tiesības valsts budžetā maksājamo nodokļa summu samazināt par zaudētā parāda nodokļa summu radās tikai ar brīdi, kad tās rīcībā bija gan tiesas spriedums par parāda piedziņu no preču vai pakalpojumu saņēmēja, gan tiesu izpildītāja akts par piedziņas neiespējamību. Līdz ar to tikai no šā brīža radās pamats parādu uzskatīt par zaudētu parādu un samazināt budžetā maksājamo nodokli, savukārt trīs gadu termiņš tiesību īstenošanai beidzās vēl pēc trim gadiem, 2015.gada 17.decembrī.

[3.3] Apgabaltiesa, norādot, ka Valsts ieņēmumu dienestam nav pienākuma norādīt nodokļu maksātājam par tā nodokļu parādu, nav piemērojusi Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10.panta piektajā daļā noteikto labas pārvaldības principu.

[4] Valsts ieņēmumu dienests par kasācijas sūdzību iesniedzis paskaidrojumus, norādot, ka apgabaltiesas secinājumi ir pamatoti.

[5] Senāts lietas sagatavošanas ietvaros lūdza procesa dalībniekiem sniegt papildu paskaidrojumus par lietā piemērotā tiesiskā regulējuma atbilstību Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva), tostarp direktīvas 90. un 273.pantam, kā arī pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes un samērīguma principam (ievērojot arī Eiropas Savienības Tiesas spriedumos sniegto interpretāciju), kā arī par tiesvedību ilgumu kā iespējamu šķērsli, īstenojot tiesības uz zaudēto parādu nodokļa summu atgūšanu.

Pieteicēja savos paskaidrojumos norāda, ka nodokļu maksātājam ir pamats saņemt no valsts nodokļa samazinājumu un veikt korekcijas, ja parādnieks nav samaksājis par piegādāto preci un sniegto pakalpojumu un ar tiesas spriedumu noteiktā parāda piedziņa no parādnieka ir bijusi neiespējama, ko apliecinājis ar aktu zvērināts tiesu izpildītājs. Atkāpes ir interpretējamas par labu nodokļu maksātājam, kurš ir maksimāli ievērojis visu valsts normatīvajos aktos noteikto procedūru kopumu, lai piedzītu parādu no parādnieka un ir cietis zaudējumus, kas noteikts ar tiesas spriedumu.

Valsts ieņēmumu dienests savos paskaidrojumos norāda, ka uz izskatāmo lietu nav attiecināms Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90. un 273.pants. Savukārt Eiropas Savienības Tiesas lietās, uz kurām bija vērsis uzmanību Senāts, tika vērtēts pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes un samērīguma princips, piemērojot attiecīgos direktīvas pantus. Dienests norāda arī to, ka praksē vairākkārt ir konstatējis, ka nodokļu maksātāji nepamatoti atskaita priekšnodokli par zaudētajiem parādiem, jo tie ir radušies vairāk nekā pirms trīs gadiem. Dienests arī vēlreiz izklāsta tiesību normu saturu un norāda, ka priekšnodokļa atskaitīšana par zaudētajiem parādiem vispārēji ir nepamatota tā iemesla dēļ, ka nodokļu maksātājs laicīgi nav reaģējis un iesniedzis tiesā prasības pieteikumu par parāda piedziņu.

[6] Senāts lūdza Finanšu ministrijai kā ministrijai, kura bija sagatavojusi likumprojektu, ar kuru likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” tika iekļauts regulējums par priekšnodokļa korekciju zaudētiem parādiem, sniegt informāciju par šā likumprojekta pamatojumu, tostarp tieši attiecībā uz Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas izvēles normu ieviešanu.

Finanšu ministrija sniegusi atbildi, kurā norādīts turpmāk minētais.

[6.1] Tiesības noteikt noteikumus priekšnodokļa korekcijai zaudētiem parādiem kā izvēles norma tiek paredzēta Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.pantā. Tomēr pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā Eiropas Savienības dalībvalstis var atteikties no šā noteikuma saskaņā ar direktīvas 90.panta 2.punktu.

Finanšu ministrija izvērtēja un uzsāka virzīt iniciatīvu (sākotnēji saistībā ar analoģisku regulējumu Padomes 1977.gada 17.maija Sestajā direktīvā par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, turpmāk – Sestā direktīva), lai šādu izvēles normu ieviestu. Vēlāk tika izveidota neformāla darba grupa (biedrības „Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija”, biedrības „Loģistikas un muitas brokeru asociācija”, Ekonomikas ministrijas, Valsts ieņēmumu dienesta, Latvijas Investīciju un attīstības aģentūras un nozaru vadošo uzņēmumu pārstāvji), lai ieviestu izvēles normas un izstrādātu kritērijus un nosacījumus, pie kādiem apliekamajai personai būtu tiesības veikt priekšnodokļa korekciju par zaudētiem parādiem.

Tā rezultātā 2009.gada 22.oktobrī pieņemtā likuma „Grozījumi likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”” regulējums, kas paredzēja preču piegādātājam vai pakalpojuma sniedzējam tiesības samazināt valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu par zaudētā parāda nodokļa summu, ir piemērojams parādiem, kas radušies no 2009.gada 1.janvāra. Likumā tika uzskaitīti priekšnoteikumi, atbilstoši kuriem ir tiesības veikt priekšnodokļa korekciju par zaudētā parāda nodokļa summu, tostarp – ka zaudētā parāda summai ir jābūt norakstītai no nedrošajiem parādiem paredzēto speciālo uzkrājumu summas vai tieši zaudējumos (izdevumos) apliekamās personas grāmatvedībā kārtējā taksācijas periodā vai arī kādā no iepriekšējiem taksācijas periodiem.

Savukārt ar 2012.gada 1.janvāri spēkā stājās norma, kas noteica, ka tiesības samazināt valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu par zaudētā parāda nodokļa summu ir, ja parāds ir radies pēdējo triju gadu laikā.

[6.2] Lai īstenotu skaidru un saprotamu nodokļu politiku un veidotu precīzu nodokļu normatīvo bāzi, nepieļaujot dažādas normatīvo aktu traktēšanas iespējas, 2012.gadā tika izstrādāts jauns Pievienotās vērtības nodokļa likums, kurš stājās spēkā 2013.gada 1.janvārī. Jaunajā likumā tika pārņemtas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” normas, arī noteikumi par priekšnodokļa korekcijām par zaudētiem parādiem, kas attiecīgi ir transponēti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.pantā un arī šobrīd ir spēkā esoši.

[6.3] Ievērojot Latvijas Nodokļu konsultantu asociācijas priekšlikumu, gan ar Valsts ieņēmumu dienesta, gan nevalstiskā sektora pārstāvjiem tika diskutēti grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa 105.pantā. Iesniedzot šo priekšlikumu, Latvijas Nodokļu konsultantu asociācija skaidroja, ka Pievienotās vērtības nodokļa likums precīzi nosaka (t.i., 105.panta otrā daļa), kas uzskatāms par parāda rašanās brīdi (t.i., brīdis, kad bija jānorēķinās), bet precīzi nenosaka, kad beidzas šajā normā noteiktais triju gadu periods. Tika izteiktas bažas, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta trešajā, ceturtajā un piektajā daļā minētos procesus nodokļu maksātājs nemaz nevar ietekmēt, tādējādi nodokļu maksātājs daudzās situācijās nemaz nevar izmantot priekšnodokļa korekciju.

Diskusiju rezultātā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.pants tika papildināts ar 2.1daļu, nosakot, kā visos trīs šajā pantā minētajos gadījumos izpildās šā panta pirmajā daļā minētais nosacījums par parāda rašanos pēdējo triju taksācijas gadu laikā. Citstarp tika paredzēts, ka panta pirmās daļas 2.punkta nosacījums īstenojas, ja triju gadu laikā no parāda rašanās brīža ir iesniegts prasības pieteikums tiesā par parāda piedziņu no preču vai pakalpojumu saņēmēja – attiecībā uz šā panta trešajā daļā minēto gadījumu.

105.pants nosaka atšķirīgus kritērijus attiecībā uz zaudētā parāda summu, kas nesasniedz (panta pirmā daļa) un kas sasniedz vai pārsniedz 430 *eiro* (panta trešā daļa). Lai reģistrētam pievienotās vērtības nodokļa maksātājam rastos tiesības pretendēt uz valsts budžetā maksājamo nodokļa summu samazināšanu par zaudētā parāda nodokļa summu saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta trešo daļu, tam triju gadu laikā no parāda rašanās brīža ir jāiesniedz prasības pieteikums tiesā un jāizpilda citi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta pirmās daļas nosacījumi. Un brīdī, kad jau ir tiesas spriedums par parāda piedziņu no preču vai pakalpojumu saņēmēja un tiesu izpildītāja akts par piedziņas neiespējamību, tad šis reģistrētais pievienotās vērtības nodokļa maksātājs norāda nodokļa summu par zaudēto parādu atbilstošā deklarācijā saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.panta sestajā daļā noteikto kārtību. Tādējādi triju gadu laikā kopš parāda rašanās brīža ir jāizpildās tam, ka ir iesniegts prasības pieteikums tiesā, un nav būtiski, vai tajā brīdī lieta jau ir izspriesta un vai ir tiesu izpildītāja akts par piedziņas neiespējamību.

[7] Procesa dalībnieki tika aicināti sniegt papildu paskaidrojumus par Finanšu ministrijas sniegto informāciju, bet tādus nesniedza.

**Motīvu daļa**

[8] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja ir zaudējusi tiesības samazināt budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu sakarā ar to, ka tās darījumu partneris nav samaksājis par pieteicējas sniegtajiem pakalpojumiem. Kā atzinusi apgabaltiesa, pieteicēja šīs tiesības ir zaudējusi, jo nebija iesniegusi pieprasījumu Valsts ieņēmumu dienestā trīs gadu laikā kopš parāda rašanās, neskatoties uz to, ka visā šajā laikposmā nebija iestājušies visi likumā noteiktie priekšnoteikumi nodokļa atprasīšanai. Pieteicēja savukārt norāda uz apstākli, ka tā nodokļa summu varēja prasīt samazināt tikai pēc tam, kad bija iestājušies visi šie priekšnoteikumi, un samazināšanas pieprasīšanai paredzētajā laikposmā nebija saņemts zvērināta tiesu izpildītāja akts par piedziņas neiespējamību, kas ir viens no šiem priekšnoteikumiem. Pieteicēja ar dažādām atsaucēm uz tiesību normām un principiem būtībā pauž viedokli, ka tiesību liegšana pēc trīs gadiem prasīt samazināt nodokli būtu nesamērīga, jo šīs tiesības jāīsteno noteiktā laikposmā un vienlaikus jāpanāk visu priekšnoteikumu iestāšanās.

[9] Regulējums, kas paredzēja tiesības samazināt budžetā maksājamo nodokļa summu par zaudētā parāda nodokļa summu, tika ietverts likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” ar 2009.gada 22.oktobra grozījumiem, kas stājās spēkā 2009.gada 1.decembrī, proti, likums tika papildināts ar 10.1pantu, kas noregulēja kārtību nodokļa samazināšanai par zaudētajiem parādiem. Vienlaikus likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” pārejas noteikumi noteica šo normu piemērošanu laikā.

Pārejas noteikumu 61.punkts paredzēja, ka priekšnodokļa korekciju saskaņā ar šā likuma 10.1pantu apliekamajai personai ir tiesības veikt par zaudētiem parādiem, kas radušies no 2009.gada 1.janvāra. Savukārt pārejas noteikumu 62.punkts noteica, ka 10.1panta pirmās daļas 2.punkts, t.i., parāds radies pēdējo trīs taksācijas periodu laikā, stājas spēkā 2012.gada 1.janvārī.

Tātad tiesību norma, kas paredz trīs gadu termiņu priekšnodokļa korekcijai, varēja būt piemērota, iesniedzot deklarācijas laikā pēc 2012.gada 1.janvāra par parādiem, kas radušies no 2009.gada 1.janvāra.

Ievērojot Administratīvās apgabaltiesas konstatēto parāda rašanās datumu – 2009.gada 16.marts –, laikā līdz jaunā Pievienotās vērtības nodokļa likuma spēkā stāšanās brīdim pieteicējas tiesības izrietēja tieši no šā regulējuma.

[10] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.1panta pirmā daļa paredzēja: ja preču piegādātāja vai pakalpojuma sniedzēja zaudētā parāda vērtība vienam preču vai pakalpojumu saņēmējam bez nodokļa ir mazāka par 300 latiem, apliekamajai personai ir tiesības valsts budžetā iemaksāto nodokļa summu samazināt par zaudētā parāda nodokļa summu, ja ir izpildīti visi šajā panta daļā minētie nosacījumi, citstarp – zaudētais parāds ir radies pēdējo triju taksācijas gadu laikā. Citi kritēriji prasīja, lai nodoklis būtu iepriekš atbilstoši izrakstītajam rēķinam iekļauts attiecīgā taksācijas perioda nodokļa deklarācijā, zaudētā parāda summa būtu norakstīta apliekamās personas grāmatvedībā, preču vai pakalpojumu saņēmējs ar preču piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju nebūtu saistītas personas, preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana atbilstošajam preču vai pakalpojumu saņēmējam būtu pārtraukta vismaz pirms sešiem mēnešiem un nebūtu atjaunota, prasījuma tiesības nebūtu cedētas, apliekamā persona varētu pierādīt, ka tā ir veikusi pasākumus zaudētā parāda atgūšanai, preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs būtu nosūtījis preču vai pakalpojumu saņēmējam (t.i., parādniekam) informāciju par to, ka attiecīgais parāds šā likuma izpratnē tiek uzskatīts par zaudēto parādu.

10.1panta otrā daļa attiecībā uz parādiem, kas sasnieguši vai pārsnieguši 300 latu, noteica papildu kritēriju – lai būtu tiesas spriedums par parāda piedziņu no preču vai pakalpojumu saņēmēja un tiesu izpildītāja akts par piedziņas neiespējamību.

Nākamās 10.1panta daļas (trešā līdz septītā) noteica, ka nodokļa atprasītājs informē nodokļu administrāciju par personu, kuras parāds tiek norakstīts, parādnieks savukārt atmaksā atpakaļ iepriekš atskaitīto priekšnodokli.

Kā redzams, likums bija vērsts uz to, lai, ļaujot atbilstoši faktiskajai situācijai koriģēt budžetā maksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas, pēc iespējas novērstu zaudējumus valsts budžetam, t.i., vienai personai koriģējot valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, otrai personai jāatmaksā budžetā iepriekš priekšnodokļa atskaitīšanas veidā no budžeta saņemtā nodokļa summa.

Savukārt 10.1panta astotā un devītā daļa paredzēja atkārtotu nodokļa samaksāšanu budžetā un priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības gadījumā, ja parāds tomēr tiek samaksāts.

[11] Likuma grozījumi par tiesībām samazināt budžetā maksājamo nodokļa summu par zaudētā parāda nodokļa summu ietilpa to likumdošanas iniciatīvu paketē, ar kurām tika ieviestas Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas (kas ir redakcionāli pārstrādātā Sestā direktīva) minētās pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas izvēles normas (*9.Saeimas likumprojekta Nr. 1434/Lp9 anotācija.* *<https://www.saeima.lv/lv/par-saeimu/arhivs>*).

Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.pants paredz:

„1. Anulēšanas, atteikuma vai *pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas* gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.

2. *Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā* dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta.”

Tātad, no vienas puses, panta 1.punkts paredz valstij pienākumu samazināt ar nodokli apliekamo summu, bet, no otras puses, panta 2.punkts paredz valstij rīcības brīvību atkāpties no 1.punkta vienā no tajā minētajiem gadījumiem – pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā.

Direktīvas 273.pants savukārt paredz, ka dalībvalstis var paredzēt pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu pievienotās vērtības nodokļa piedziņu un lai novērstu krāpšanu, ar nosacījumu, ka tiek ievērota vienlīdzīga attieksme pret iekšējiem darījumiem un darījumiem, ko starp dalībvalstīm veic nodokļa maksātāji, ka tirdzniecībā starp dalībvalstīm šie pienākumi netiek piemēroti formalitātēm, kas saistītas ar robežas šķērsošanu, un ka šīs tiesības netiek izmantotas, lai noteiktu pienākumus izrakstīt rēķinus papildus tiem, kas noteikti šīs pašas direktīvas 3.nodaļā.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.1pants līdz ar to ieviesa Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.panta 1.punktā paredzēto pienākumu dalībvalstij atļaut veikt nodokļa korekciju darījuma atcelšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā vai arī kad cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, ievērojot arī 90.panta 2.punktā noteikto rīcības brīvību attiecībā uz pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu un atbilstoši 273.pantam nosakot konkrētus kritērijus, pie kuriem persona var izmantot tiesības uz nodokļa summas korekciju.

Senātam nav izprotams Valsts ieņēmumu dienesta papildu paskaidrojumos sniegtais viedoklis par to, ka direktīvas 90.pants un ar tā piemērošanu saistītā Eiropas Savienības Tiesas judikatūra nav saistāma ar izskatāmo gadījumu. Tā kā šis dienesta viedoklis ir sniegts bez jebkādas argumentācijas, tas atstājams bez ievērības.

[12] Gramatiski raugoties uz Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.panta 2.punktu, varētu secināt, ka tajā minētajos gadījumos valsts var brīvi izvēlēties – atkāpties vai neatkāpties no 90.panta 1.punktā ietvertā pienākuma samazināt ar nodokli apliekamo summu.

Eiropas Savienības Tiesa turklāt skaidrojusi, ka Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.panta 1.punkta un 273.panta normās nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgās valsts nodokļu iestādēs, lai saņemtu attiecīgu nodokļa bāzes samazinājumu gadījumā, ja cena ir samazināta pēc darījuma izpildes (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 26.janvāra sprieduma lietā „Kraft Foods Polska”, C-588/10 (ECLI:EU:C:2012:40), 23.punkts*).

Tomēr turpmāk apskatītās Eiropas Savienības Tiesas atziņas liek ņemt vērā Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas principus, un tas valstu izvēli būtiski ierobežo.

[13] Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.panta 1.punktā dalībvalstīm ir noteikts pienākums samazināt nodokļa bāzi un tātad pievienotās vērtības nodokļa summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, katrreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību. Šajā tiesību normā izpaužas Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā pievienotās vērtības nodokļa summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (*sprieduma lietā „Kraft Foods Polska” 26., 27.punkts*).

Pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tātad tos nedrīkst izmantot tā, ka tie ietekmē pievienotās vērtības nodokļa neitralitāti, kas ir ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā ieviestās kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincips (*turpat, 28.punkts* *un tajā norādītā judikatūra*).

[14] Attiecībā uz direktīvas 90.panta 2.punktā paredzētās atkāpes mērķi Tiesa skaidro: šī atkāpes iespēja ir balstīta uz domu, ka to, ka atlīdzība netiek maksāta, zināmos apstākļos un juridiskā stāvokļa dēļ attiecīgajā dalībvalstī var būt grūti pārbaudīt vai arī tā var būt tikai provizoriska (jo nemaksāšana nav galīga) (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 12.oktobra sprieduma lietā „Lombard Ingatlan Lízing”, C-404/16 (ECLI:EU:C:2017:759), 28., 30.punkts*). Ja nav notikusi pilnīga vai daļēja pirkuma apmaksa un līgums nav ticis izbeigts vai atcelts, tad pircējam nolīgtā maksa ir jāsamaksā un pārdevējam – tā kā viņš vairs nav preces īpašnieks – principā saglabājas kreditora tiesības, uz kurām tas var pamatoti atsaukties. Tā kā vienlaicīgi nevar izslēgt, ka šāds parāds faktiski kļūst galīgi neatgūstams, Savienības likumdevējs katrai dalībvalstij ir ļāvis izvēlēties noteikt, vai pirkuma samaksas neveikšanas gadījums, kas atšķirībā no līguma izbeigšanas vai atcelšanas gadījuma līgumslēdzējas puses neierindo to sākotnējā stāvoklī, paver tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu apstākļos, kādus tas noteicis, vai arī šāds samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams (*Eiropas Savienības Tiesas 2014.gada 15.maija sprieduma lietā „Almos Agrárkülkereskedelmi”, C-337/13 (ECLI:EU:C:2014:328), 25.punkts*).

Lai gan dalībvalstīm ir iespēja atkāpties no nodokļa bāzes koriģēšanas, Savienības likumdevējs tām nav paredzējis iespēju to pilnībā aizliegt, pretējā gadījumā veidotos pretruna ar pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principu (*Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 23.novembra sprieduma lietā „Di Maura”, C-246/16 (ECLI:EU:C:2017:887), 21., 23.punkts*). 90.panta 2.punkta atkāpe var tikt pamatota tikai ar šo specifisko mērķi – ņemt vērā nenoteiktību saistībā ar attiecīgās nesamaksāšanas galīgo raksturu (*Eiropas Savienības Tiesas 2019.gada 8.maija sprieduma lietā „A-PACK CZ”, C-127/18 (ECLI:EU:C:2019:377), 23.–26.punkts*).

Vienlaikus, atgādinot nepieciešamību ievērot pievienotās vērtības nodokļa sistēmas pamatprincipus, Tiesa ir atzinusi, ka *ir svarīgi, lai* *formalitātes*, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai nodokļu iestādēs īstenotu savas tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumu, *tiktu ierobežotas tādējādi, ka ļautu pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas galīgi nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa atlīdzība*. Šajā saistībā valsts tiesu ziņā ir pārbaudīt, ka tādas ir attiecīgās dalībvalsts izvirzītās formalitātes (*Eiropas Savienības Tiesas 2018.gada 6.decembra sprieduma lietā „Tratave”, C-672/17 (ECLI:EU:C:2018:989), 33., 34.punkts*).

Salīdzinoši, Tiesa ir atzinusi, ka prasība, kas ļauj informēt parādnieku par faktu, ka tam ir jākoriģē pievienotās vērtības nodokļa summa, kuru tas, iespējams, ir varējis atskaitīt iepriekš, var veicināt gan pareizu nodokļa iekasēšanu, gan novērst krāpšanu, gan arī novērst risku zaudēt nodokļu ieņēmumus (*turpat, 36., 42.punkts*).

Direktīvas 90.pants turpretim nepieļauj tādus valsts tiesību aktus, kuros ir paredzēts, ka nodokļa maksātājs nevar koriģēt pievienotās vērtības nodokļa bāzi gadījumā, ja tā parādnieks pilnībā vai daļēji nav samaksājis summu, kas ir jāmaksā par darījumu, ja minētais parādnieks vairs nav pievienotās vērtības nodokļa maksātājs (*sprieduma lietā „A-PACK CZ” 28.punkts*).

Citā lietā tika atzīts, ka dalībvalstij nav atļauts pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumam paredzēt nosacījumu par to, ka maksātnespējas procedūra ir bijusi neveiksmīga, ja šāda procedūra var ilgt vairāk nekā desmit gadus. Identisku rezultātu varētu sasniegt arī tad, ja nodokļa maksātājam tiktu piešķirtas tiesības uz samazinājumu, līdzko tas konstatē pamatotu iespējamību, ka parāds netiks segts, pat ja nodokļa bāze būtu no jauna jānovērtē, to palielinot gadījumā, ja apmaksa tomēr notiktu (*sprieduma lietā „Di Maura” 27., 29.punkts*).

Tiesa ir vērtējusi direktīvas 90.panta piemērošanu arī tādā gadījumā, kad dalībvalsts regulējumā nebija ietvertas tiesību normas, kas ļautu samazināt nodokļa bāzi nesamaksāšanas gadījumā, t.i., dalībvalsts bija īstenojusi savas tiesības atkāpties no pienākuma samazināt nodokļa bāzi nesamaksāšanas gadījumā. Šādā situācijā Tiesa atzina, ka Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.pants ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts tiesas konkrēto izskatāmo gadījumu var kvalificēt kā tādu, uz kuru var attiekties atkāpe no pienākuma samazināt 90.panta 2.punktā paredzēto nodokļa bāzi, *izņemot, ja nodokļa maksātājs pierāda saprātīgu iespēju, ka parāds netiks segts*, bet tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Senāts secina, ka Eiropas Savienības Tiesa Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90.panta 2.punktā paredzēto atkāpi uzskata par nepieļaujamu, ja tā nav vērsta uz to, lai novērstu nenoteiktību parāda nesamaksāšanas gadījumā, un šajā ziņā balstās uz direktīvas principiem, galvenokārt uz to, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība.

[15] Atgriežoties pie Latvijas regulējuma, kas ietverts likumā „Par pievienotās vērtības nodokli”, jākonstatē, ka pat tad, ja nodokļa maksātājs pēc iespējas ātri un godprātīgi cenšas iegūt noteiktību attiecībā uz parāda nesamaksāšanu (tiesas spriedums un tiesu izpildītāja akts par piedziņas neiespējamību), tiesvedības un piedziņas procesa kopējā ilguma dēļ tas var nepaspēt šo noteiktību iegūt likumā noteiktajā termiņā. Nav šaubu, ka tiesas process (kas var risināties trīs tiesu instancēs) un piedziņas process kopā nereti var pārsniegt trīs gadus, un šo procesu ātrāka norise nav atkarīga tikai no prasītāja. Senāts līdz ar to nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta papildu paskaidrojumā vispārīgi minētajam, ka neiekļaušanās trīs gadu termiņā saistīta ar to, ka nodokļu maksātājs laicīgi nav reaģējis un iesniedzis pieteikumu tiesā par parāda piedziņu.

Tāpat Senāts nepiekrīt apgabaltiesas viedoklim, ka uz izskatāmo gadījumu attiecināms princips „tiesības pieder modrajiem”. Arī modrie var paļauties, ka valsts iestādes un valsts amatpersonas pilda savus pienākumus bez pastāvīgas pieskatīšanas un sūdzību iesniegšanas. Valsts amatpersonas (tiesu izpildītāja) iespējamā bezdarbība (par kuru spriedumā turklāt konkrēti fakti nav konstatēti) pati par sevi nevar būt apstāklis, kas nodokļu maksātājam liedz tiesības atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa direktīvā ietvertajam pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principam. Turklāt izskatāmais gadījums, kurā nepārsūdzams tiesas spriedums par piedziņu tika iegūts salīdzinoši drīz pēc parāda rašanās, ir drīzāk izņēmums parastajā lietu kārtībā, jo darījuma pušu attiecības tika risinātas šķīrējtiesā. Interpretējot tiesību normu, tiesai ir jāņem vērā normas saistība ar vispārējo realitāti, nevis tikai konkrētais gadījums.

Līdz ar to, interpretējot un piemērojot tiesību normas tā, kā to darījusi apgabaltiesa, daļai nodokļu maksātāju vispār nerastos iespēja prasīt samazināt nodokļa bāzi, tādējādi valsts izvirzītās formalitātes, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda, lai īstenotu savas tiesības saņemt pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājumu, vispār neļauj nodokļa maksātājiem pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas galīgi nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa atlīdzība (*sk. iepriekš norādītās atziņas lietā „Tratave”*).

Turklāt šāda tiesību liegšana termiņa neievērošanas dēļ notiktu, neskatoties uz to, ka likumā ir noregulēta nodokļa samaksas kārtība arī tādā gadījumā, ja parāds tomēr tiktu samaksāts, proti, ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.1panta astoto un devīto daļu tiek mazināts risks, ka nodoklis netiks samaksāts atbilstoši tālākām izmaiņām.

[16] Senāts nesaskata, ka trīs gadu termiņš nodokļa korekcijai būtu saistāms ar Valsts ieņēmumu dienesta paskaidrojumos norādītu iemeslu – ierobežojumu nodokļu administrācijai veikt priekšnodokļa atskaitīšanas pamatotības pārbaudi vairāk nekā pēc trīs gadiem. Nav saprotams, kādēļ gadījumos, kad nodokļu samaksas bāze būtu samazināma parāda nesamaksāšanas dēļ, vispārīgi būtu jāpievēršas priekšnodokļa atskaitīšanas pamatotības pārbaudei vai darījuma kā tāda vai citu apstākļu pārbaudei, kas pārsniedz jautājumu par samaksas faktu. Iespēja pārbaudīt ar darījumu saistītus apstākļus, ja pastāv šaubas par darījuma īstumu, būtību, norisi vai nodokļa aprēķināšanas pareizību, Valsts ieņēmumu dienestam vispārīgā kārtībā pastāv visu trīs gadu laikā pēc nodokļa samaksas termiņa (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta pirmā daļa). Turklāt gadījumā, ja pieteicēja parāda nesamaksāšanas dēļ samazinātu valsts budžetā maksājamo nodokli, atbilstoši likumam tālāk tieši būtu jāseko tam, ka parādnieks atmaksā iepriekš atskaitīto priekšnodokli.

[17] Ņemot vērā minēto, Senāts secina, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.1pantā ietvertais regulējums var nonākt pretrunā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvu, jo atkarībā no konkrēta gadījuma apstākļiem var nesamērīgi un neatbilstoši pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes principam ierobežot nodokļa maksātāja tiesības uz nodokļa bāzes samazināšanu.

[18] 2013.gada 1.janvārī stājās spēkā Pievienotās vērtības nodokļa likums, kura 105.pants paredzēja būtībā analoģisku regulējumu.

[19] Ar 2017.gada 20.aprīļa grozījumiem Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.pantā tika ietverta 2.1daļa, kas paredzēja, ka šā panta pirmās daļas 2.punkta nosacījums („parāds ir radies pēdējo triju taksācijas gadu laikā”), īstenojas, *ja triju gadu laikā no parāda rašanās brīža iesniegts prasības pieteikums tiesā par parāda piedziņu no preču vai pakalpojumu saņēmēja* – attiecībā uz šā panta trešajā daļā minēto gadījumu.

105.panta pirmā daļa, analoģiski kā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.1panta pirmā daļa, nosaka kritērijus nodokļa korekcijai par maziem parādiem (šobrīd – mazāk par 430 *euro,* neskaitot pievienotās vērtības nodokli). Savukārt 105.panta trešā daļa attiecībā uz lielākiem parādiem paredz tiesības uz priekšnodokļa korekciju, ja izpildīti šā panta pirmās daļas nosacījumi un ir tiesas spriedums par parāda piedziņu no preču vai pakalpojumu saņēmēja un tiesu izpildītāja akts par piedziņas neiespējamību.

Tā kā 105.panta trešajā daļā minētā atsauce uz pirmajā daļā ietvertajiem priekšnoteikumiem prasa ņemt vērā arī 2.1daļā precizēto kritēriju un tā kā šādā veidā priekšnoteikuma izpildei pietiek, ka trīs gadu laikā iesniegts prasības pieteikums tiesā, šobrīd ir novērsta iepriekš pastāvējusī problēma, ka tiesvedības vai piedziņas procesa ieilgšanas dēļ nodokļa maksātājs var no sevis neatkarīgu iemeslu dēļ neiegūt tiesības uz nodokļa bāzes samazināšanu. Vienlaikus tiek saglabāta tiesiskā noteiktība, mudinot nodokļa maksātāju laikus vērsties tiesā, lai uzsāktu procesu Eiropas Savienības Tiesas norādītās nemaksāšanas nenoteiktības novēršanai.

Tieši šādu likuma grozījumu mērķi apstiprina arī Finanšu ministrijas sniegtā informācija par grozījumu izstrādi. Proti, grozījumu izstrāde tika uzsākta sakarā ar Latvijas Nodokļu konsultantu asociācijas ierosinājumu, tai paužot bažas, ka citstarp 105.panta trešajā daļā minētos procesus nodokļu maksātājs nemaz nevar ietekmēt, tādējādi nodokļu maksātājs daudzās situācijās nemaz nevar izmantot priekšnodokļa korekciju.

[20] Lai arī grozījumi Pievienotās vērtības nodokļa likumā, iekļaujot 105.pantā 2.1daļu, stājušies spēkā tikai 2017.gada 1.jūnijā, Senāts uzskata par iespējamu tos izmantot, izskatot konkrēto lietu.

Nav saskatāms, ka likumdevējs būtu vēlējies pēc būtības grozīt regulējumu attiecībā uz priekšnodokļa korekcijas kritērijiem. Tieši otrādi, likumprojekta anotācijā tiek norādīts, ka skaidrības labad likuma 105.pantā jāatrunā gadījumi, attiecībā uz kuriem izpildās šā panta pirmajā daļā minētais nosacījums par parāda rašanos pēdējo triju taksācijas gadu laikā, tādējādi Valsts ieņēmumu dienestam vairs nebūs nepieciešamība attiecībā uz šo jautājumu interpretēt likumdevēja gribu (*12.Saeimas likumprojekta Nr. 708/Lp12 anotācija. https://www.saeima.lv/lv/par-saeimu/arhivs*). Tas pietiekami skaidri liecina, ka likumdevējs pielāgo likuma tekstu, lai novērstu to, ka sākotnējā likuma teksta pieņemšanas laikā neapzinātu problēmu dēļ varētu netikt īstenotas nodokļa maksātāja tiesības. Likuma mērķis būtībā nav mainījies. Tā kā pretējā gadījumā Pievienotās vērtības nodokļa likuma piemērošana nonāktu pretrunā ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvu, tas ir piemērojams, ņemot vērā likumdevēja uz pareizu interpretāciju vērstos likuma precizējumus.

[21] Ievērojot minēto, apgabaltiesa ir nepareizi piemērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.pantu, jo nav to interpretējusi atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa direktīvai un normas mērķim, kādu to atklāj arī vēlāk izdarītie grozījumi. Tādēļ spriedums ir atceļams un lieta nosūtāma jaunai izskatīšanai.

**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 2017.gada 23.oktobra spriedumu un nosūtīt lietu jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai;

atmaksāt SIA „Euroway CO” drošības naudu 70 *euro*.

Spriedums nav pārsūdzams.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2020.gada 26.novembra**

**BLAKUS LĒMUMS**

**Lieta Nr. A420126416, SKA-122/2020**

[ECLI:LV:AT:2020:1126.A420126416.7.BL](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/eclinolemumi/ECLI%3ALV%3AAT%3A2020%3A1126.A420126416.7.BL)

Tiesa šādā sastāvā: senatori Rudīte Vīduša, Dzintra Amerika, Andris Guļāns

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Euroway CO” pieteikumu par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru samazinātu valsts budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu par zaudētā parāda nodokļa summu 56 831,81 *euro*, izdošanu, sakarā ar SIA „Euroway CO” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2017.gada 23.oktobra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Lietā ir izšķirams jautājums par to, kā interpretēt un piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 105.pantā ietvertās normas, kas paredz tiesības samazināt budžetā maksājamo nodokli par zaudēto parādu nodokļa summu.

[2] Sagatavojot lietu izskatīšanai, referējošā senatore 2020.gada 1.jūnija vēstulē lūdza Valsts ieņēmumu dienestam papildu paskaidrojumus par lietā būtiskiem jautājumiem, tostarp komentēt lietā piemērotā Latvijas tiesiskā regulējuma atbilstību Padomes 2006.gada 28.novembra Direktīvai 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk – Pievienotās vērtības nodokļa direktīva), tostarp direktīvas 90. un 273.pantam, kā arī pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes un samērīguma principam. Tika lūgts pievērst uzmanību Eiropas Savienības Tiesas spriedumos izteiktajām atziņām par tiesībām uz nodokļa samazināšanu, sniedzot viedokli, kā tās attiecināmas uz Latvijas tiesisko regulējumu un jo īpaši pieteicējas situācijā (sk., piemēram, lietas C-337/13, C-404/16, C-672/17, C-127/18, C-242/18).

Tāpat tika lūgts sniegt viedokli, vai priekšnoteikums – trīs gadu termiņa ievērošana nodokļa samazināšanas pieprasīšanai – ir parasti īstenojams, ievērojot laiku, ko Latvijā prasa tiesvedība un spriedumu izpilde līdz brīdim, kad tiek atzīts, ka piedziņa nav iespējama.

[3] Senātā tika saņemta Valsts ieņēmumu dienesta 2020.gada 2.jūlija vēstule Nr. 8.2-13/NP/100833.

Uz pirmo jautājumu tika sniegta atbilde, ka uz izskatāmo lietu nav attiecināms Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas 90. un 273.pants. Savukārt Eiropas Savienības Tiesas lietās C-337/13, C-404/16, C-672/17, C-127/18, C-242/18 tika vērtēts pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes un samērīguma princips, piemērojot attiecīgos direktīvas pantus.

Netika sniegta nekāda argumentācija, kādēļ Valsts ieņēmumu dienests turas pie šāda uzskata.

Atbildot uz otro jautājumu, Valsts ieņēmumu dienests citēja attiecīgo Pievienotās vērtības nodokļa likuma regulējumu par nodokļa samazināšanas tiesībām un norādīja, ka tādējādi priekšnodokļa atskaitīšana par zaudētajiem parādiem vispārēji ir nepamatota tā iemesla dēļ, ka nodokļu maksātājs laicīgi nav reaģējis un iesniedzis pieteikumu tiesā par parāda piedziņu vai rosinājis debitora maksātnespējas procesu. Valsts ieņēmumu dienests nesniedza nekādu informāciju (pat aptuvenu, uz ko bija norādīts senatores vēstulē) par tiesvedību ilgumu ietekmi uz iespējām trīs gadu laikā izpildīt kritērijus nodokļa samazināšanai.

[4] Tā kā likumā „Par pievienotās vērtības nodokli” 2009.gada 22.oktobrī izdarītos grozījumus, ar kuriem likumā tika iekļauts 10.1pants par priekšnodokļa korekciju zaudētiem parādiem, sagatavoja Finanšu ministrija, senatore lūdza Finanšu ministriju sniegt informāciju par to, kāds bija pamatojums 10.1panta iekļaušanai likumā. Tostarp tika lūgts sniegt informāciju par minēto grozījumu sasaisti ar direktīvu un grozījumu mērķi, kā arī par tālāko attiecīgā regulējuma attīstību konkrēti par termiņu, kurā jālūdz veikt nodokļa samazināšana, kopsakarā ar nepieciešamību iegūt tiesas spriedumu un tiesu izpildītāja aktu par piedziņas neiespējamību.

[5] Finanšu ministrija 2020.gada 19.oktobra vēstulē Nr. 4.1-13/5/5538 (nosūtīta Valsts ieņēmumu dienestam 2020.gada 26.oktobrī) sniedza atbildi, kas, pirmkārt, apstiprināja senatores Valsts ieņēmumu dienestam uzdotajos jautājumos norādīto Latvijas tiesību normu sasaisti ar konkrētām Pievienotās vērtības nodokļa direktīvas normām un attiecīgu Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, otrkārt, sniedza informāciju par Finanšu ministrijas sagatavotajām likumdošanas iniciatīvām, no kā redzams, ka arī Valsts ieņēmumu dienests bija pārstāvēts neformālā darba grupā, kura apsprieda grozījumus tieši tās tiesiskās problemātikas risināšanai, kura parādās arī šajā izskatāmajā lietā (neiespējamība nodokļa maksātājam prasīt nodokļa samazināšanu par zaudētajiem parādiem tā iemesla dēļ, ka tas nespēj ietekmēt tiesvedības un piedziņas pabeigšanu trīs gadu laikā).

[6] Ievērojot minēto, Senāts uzskata par nepieciešamu vērst Valsts ieņēmumu dienesta vadības uzmanību uz minēto situāciju un nepieciešamību uzlabot Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvību administratīvajās lietās tiesā.

**Motīvu daļa**

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 288.panta pirmo daļu, ja, izskatot lietu, konstatēti apstākļi, kas liecina par iespējamu tiesību normu pārkāpumu, kā arī citos gadījumos tiesa var pieņemt blakus lēmumu.

[8] No minētā Senāts secina, ka Valsts ieņēmumu dienests kā procesa dalībnieks ir sniedzis acīmredzami nepareizu un neargumentētu atbildi uz jautājumu par Latvijas tiesību normu saistību ar Pievienotās vērtības nodokļa direktīvu un attiecīgu Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (neargumentēti noliedzis senatores vēstulē jau formulēto saistību, kura vēlāk tomēr izsmeļoši tika atspoguļota Finanšu ministrijas vēstulē) un ka būtībā vispār nav sniedzis atbildi uz jautājumu par tiesvedības ilguma ietekmi uz tiesībām izpildīt nodokļa samazināšanas priekšnoteikumus.

[9] Senātam nav izprotams, kādā veidā Valsts ieņēmumu dienests, kas ir kompetentā iestāde nodokļu piemērošanā un kam būtu jāpārzina arī Eiropas Savienības tiesiskais regulējums, nonācis līdz tam, ka tiek sniegtas šāda satura atbildes. Loģiski var pieņemt, ka tā ir bijusi vai nu acīmredzama neprofesionalitāte, vai trūkums informācijas apritē attiecībā uz paša Valsts ieņēmumu dienesta dalību attiecīgu direktīvas kontekstā skatītu grozījumu sagatavošanā, vai arī apzināta izvairīšanās godprātīgi sniegt atbildi un pat maldināšana. Neviens no minētajiem iespējamiem izskaidrojumiem nedara godu Valsts ieņēmumu dienestam kā tiesību normu piemērotājam attiecīgajā jomā. Būtībā tā ir necieņa pret tiesu, tiesvedības procesu un lietā iesaistītās privātpersonas interesēm lietas objektīvā izskatīšanā.

Jāatgādina, ka Administratīvā procesa likuma 148.panta otrā daļa paredz, ka administratīvā procesa dalībniekam savas tiesības jāizmanto un pienākumi jāpilda godprātīgi. Tas attiecas arī uz procesa dalībnieka paskaidrojumiem, arī atbildēšanu uz tiesas uzdotiem jautājumiem gan tiesas sēdē, gan rakstveida procesā.

[10] Ievērojot minēto, Senāts uzskata par nepieciešamu vērst Valsts ieņēmumu dienesta vadības uzmanību uz minēto situāciju un nepieciešamību uzlabot Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvību administratīvajās lietās tiesā.

**Rezolutīvā daļa**

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 288.pantu, Senāts

**nolēma**

vērst Valsts ieņēmumu dienesta uzmanību uz nepienācīgi sniegtu atbildi uz šajā lietā tiesas uzdotajiem jautājumiem un pienākumu godprātīgi pildīt procesuālos pienākumus.

Lēmums nav pārsūdzams.