**Nodokļu deklarāciju neiesniegšana Elektroniskās deklarēšanas sistēmā – pamats pievienotās vērtības nodokļa maksātāja izslēgšanai no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra**

Vispārīgi nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, kuras neveic saimniecisko darbību, nodokļu deklarācijas iesniedz elektroniski, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu.

Nodokļu deklarāciju iesniegšanas galvenais mērķis ir nodrošināt savlaicīgu un efektīvu nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas kontroli. Ja objektīvu apstākļu dēļ nodokļu deklarācijas iesniegšana, izmantojot Elektroniskās deklarēšanas sistēmu, nav iespējama, tad deklarāciju ir pieļaujams iesniegt citādā veidā. Tādējādi tiek nodrošināts, ka Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas kontrolei nepieciešamās ziņas. Taču šādi gadījumi ir izņēmuma gadījumi. Tāpēc, ja nodokļu maksātājs deklarāciju iesniedz, neizmantojot dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu, ikvienā gadījumā jāvērtē nodokļu maksātāja norādītie iemesli jeb šķēršļi deklarācijas atbilstošai iesniegšanai.

**Latvijas Republikas Senāta**

**Administratīvo lietu departamenta**

**2024. gada 26. marta**

**SPRIEDUMS**

**Lieta Nr. A420250420, SKA-42/2024**

[ECLI:LV:AT:2024:0326.A420250420.11.S](https://manas.tiesas.lv/eTiesasMvc/nolemumi/pdf/528451.pdf)

Senāts šādā sastāvā: senatore referente Diāna Makarova, senatores Ilze Freimane un Vēsma Kakste

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS „Zemes īpašnieku ģilde” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2020. gada 9. septembra lēmuma Nr. 30.1-8.2/NP/136439 atcelšanu, sakarā ar AS „Zemes īpašnieku ģilde” kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2021. gada 15. oktobra spriedumu.

**Aprakstošā daļa**

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2020. gada 9. septembra lēmumu Nr. 30.1-8.2/NP/136439 kā galīgo administratīvo aktu pieteicēja AS „Zemes īpašnieku ģilde” izslēgta no Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra sakarā ar pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2020. gada 1. ceturksni neiesniegšanu.

Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu.

[2] Administratīvā apgabaltiesa ar 2021. gada 15. oktobra spriedumu pieteikumu noraidīja. Apgabaltiesa pievienojās pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un norādīja turpmāk minētos argumentus.

[2.1] Valsts ieņēmumu dienestam bija tiesisks pamats izslēgt pieteicēju no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73. panta pirmās daļas „a” apakšpunktu un 79. panta otro daļu, jo pieteicēja dienestam neiesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2020. gada 1. ceturksni. Pārbaudot pieteicējas apgalvojumu, ka tā deklarāciju ir iesniegusi, tiesa pieprasīja dienestam papildu informāciju un pierādījumus. Tie pieteicējas apgalvojumu neapstiprina. Arī pati pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus minētā apgalvojuma apstiprināšanai.

[2.2] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73. panta pirmās daļas „a” apakšpunktam un 79. panta otrajai daļai ir jāizdod obligātais administratīvais akts. Likuma 79. panta pirmajā daļā ir paredzēti preventīvi pasākumi – brīdinājuma nosūtīšana. Ja nodokļu maksātājs arī uz to nereaģē, tas ir izslēdzams no reģistra. Neiesniedzot nodokļa deklarāciju, nodokļu maksātājs liedz Valsts ieņēmumu dienestam veikt nodokļu kontroles pasākumus. Pieteicējas darbībām izskatāmajā gadījumā ir formāls raksturs, tās nav vērstas uz situācijas atrisināšanu pēc būtības.

[2.3] Var būt tādi individuāli gadījumi, kad nodokļu deklarāciju var iesniegt, arī neizmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu. Taču izskatāmajā gadījumā nav konstatējami netipiski apstākļi, kuru dēļ pieteicēja nevarēja izpildīt tiesību normās paredzētos pienākumus.

[2.4] Pieteicēja uz Valsts ieņēmumu dienesta atgādinājumiem iesniegt deklarāciju nereaģēja, atsaucās vien uz dienesta nosūtīto brīdinājumu. Pēc brīdinājuma saņemšanas pieteicēja dienestam skaidroja, ka tai ir slēgts norēķinu konts kredītiestādē, tādēļ pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju par 2020. gada 1. ceturksni pieteicēja nevar iesniegt Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, jo deklarācijā jānorāda konta numurs, bet bez tā norādīšanas sistēma deklarāciju nepieņem. Pieteicēja dienestam iesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju nestrukturētā veidā. Dienests to nepieņēma un aicināja pieteicēju atvērt kontu citā kredītiestādē. Dienests pēc tam arī lūdza pieteicēju sniegt informāciju par konta atvēršanas gaitu, taču pieteicēja neatsaucās un līdz pat lēmuma pieņemšanai neiesniedza nodokļa deklarāciju par 2020. gada 1. ceturksni.

[2.5] Prasība pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā norādīt konta numuru noteikta Ministru kabineta 2013. gada 15. janvāra noteikumu Nr. 40 „Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām” (turpmāk – noteikumi Nr. 40) 17.35.3. apkašpunktā. Pieteicēja, deklarācijā nenorādot sava konta numuru, šo prasību nav izpildījusi. Turklāt pieteicējas konts tika slēgts 2020. gada 20. janvārī, savukārt ārkārtas situācija valstī tika izsludināta 12. martā, un šis režīms beidzās 10. jūnijā. Pieteicējai bija pietiekami daudz laika konta atvēršanai. Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, ka tai radās grūtības ar konta atvēršanu. Turklāt tiesību akti, kas noteica ārkārtas situācijas izsludināšanu Latvijas Republikā, neparedzēja izņēmumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem un neatbrīvoja tos no tiesību normās paredzētajiem pienākumiem. Lietā nav pierādījumu, kas apstiprinātu, ka pieteicēja savlaicīgi komunicēja ar Valsts ieņēmumu dienestu par izveidojušos situāciju.

[3] Pieteicēja par apgabaltiesas spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību. Tajā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma normām un Valsts pārvaldes iekārtas likumā paredzētajiem principiem tiesai bija jāvērtē, vai tiesiskais regulējums par pieteicējas izslēgšanu no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra tika piemērots atbilstoši tā jēgai un mērķim. Pretēji tam tiesa norādījusi vienīgi to, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāizdod obligātais administratīvais akts.

[3.2] Tiesa nepareizi interpretējusi noteikumu Nr. 40 17.35.3.apakšpunktu. Interpretējot šo tiesību normu kopsakarā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 116. pantu un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 3. punktu, secināms, ka pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā nodokļu maksātājam ir tiesības norādīt jebkāda konta numuru, proti, ne tikai Valsts ieņēmumu dienestam zināmo kontu, turklāt tikai kredītiestādē atvērtu kontu, bet arī, piemēram, ārvalstīs atvērtu kontu, kontu maksājumu platformās u.tml. Pieteicējai ir pamatotas šaubas, ka likumdevējs no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra vēlējies izslēgt visus nodokļu maksātājus, kuriem radušās īslaicīgas problēmas ar konta atvēršanu kredītiestādē. Reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāja statuss nevar būt atkarīgs no nodokļu maksātāja attiecībām un privāttiesiskiem strīdiem ar kredītiestādi.

[4] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos par kasācijas sūdzību norādījis, ka tiesas spriedums ir pareizs un pamatots, savukārt kasācijas sūdzība ir noraidāma.

**Motīvu daļa**

[5] Kasācijas tiesvedības kārtībā noskaidrojams, vai tiesa ir pareizi interpretējusi tiesību normas, kas regulē reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāja izslēgšanu no Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra.

[6] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 73. panta pirmās daļas 5. punkta „a” apakšpunkts noteic, ka Valsts ieņēmumu dienests izslēdz reģistrētu nodokļa maksātāju no Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, ja 30 dienu laikā pēc šajā likumā noteiktā nodokļa deklarācijas iesniegšanas termiņa nav iesniegta nodokļa deklarācija. Atbilstoši 79. pantam Valsts ieņēmumu dienests nodokļa maksātājam nosūta brīdinājumu par tā izslēgšanu no reģistra (pirmā daļa), un, ja nodokļa maksātājs 12 darbdienu laikā pēc brīdinājuma nosūtīšanas neiesniedz nodokļa deklarāciju, to izslēdz no reģistra (otrā daļa).

Tātad atbilstoši šīm tiesību normām priekšnoteikums reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāja izslēgšanai no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra ir nodokļa deklarācijas neiesniegšana.

Ņemot vērā procesa dalībnieku argumentāciju, Senātam vispirms jāatbild uz jautājumu, vai pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju nodokļu maksātājam jāiesniedz, vienīgi izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu.

[7] Nodokļu maksātāja vispārīgs pienākums iesniegt Valsts ieņēmumu dienestam nodokļu deklarācijas paredzēts likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 3. punktā, savukārt pienākums iesniegt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju papildus noteikts Pievienotās vērtības nodokļa likuma 117. pantā.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 3. punktu nodokļu maksātājam ir pienākums iesniegt nodokļu administrācijai elektroniska dokumenta veidā šajā likumā vai konkrēto nodokļu likumos paredzētās nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas normatīvajos aktos noteiktajos termiņos. Fiziskajām personām, kas neveic saimniecisko darbību, ir izvēles tiesības iesniegt nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas elektroniska dokumenta veidā vai papīra dokumenta veidā. Nodokļu maksātāji, iesniedzot Valsts ieņēmumu dienestam nodokļu deklarācijas un informatīvās deklarācijas elektroniska dokumenta veidā, izmanto Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmu. Ministru kabinets nosaka kārtību, kādā Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmā tiek identificētas personas, kas iesniedz elektroniskos dokumentus. Ja nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas ir iesniegtas, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta elektroniskās deklarēšanas sistēmu, šīm deklarācijām ir juridisks spēks arī tad, ja tās nesatur rekvizītu „paraksts”.

Tātad atbilstoši minētajai tiesību normai nodokļu maksātāji, izņemot fiziskās personas, kuras neveic saimniecisko darbību, nodokļu deklarācijas iesniedz elektroniski, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 117. panta pirmā daļa noteic, ka reģistrēts nodokļa maksātājs iesniedz Valsts ieņēmumu dienestam nodokļa deklarāciju par taksācijas periodā veiktajiem darījumiem, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Atbilstoši likuma 118. panta pirmajai daļai, ja reģistrēts nodokļa maksātājs deklarāciju un tās pielikumus iesniedz Valsts ieņēmumu dienestam, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu, deklarācijas iesniegšanas termiņš ir 20 dienas pēc taksācijas perioda beigām.

Šajā tiesību normā lietotais saikļa vārds „ja” liek domāt, ka var būt arī citi deklarācijas iesniegšanas veidi, proti, ne tikai izmantojot dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu. Tādi patiešām arī bija paredzēti, proti, likuma 118. panta otrā un trešā daļa līdz 2014. gada 12. jūnija grozījumiem paredzēja, ka deklarācijas var iesniegt arī papīra formā un pa pastu. Taču minēto grozījumu rezultātā šīs tiesību normas no likuma tika svītrotas. Šo grozījumu pamatā bija 2014. gada 27. februārī izdarītie grozījumi likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15. panta pirmās daļas 3. punktā, kas tika izteikts šobrīd spēkā esošajā redakcijā, kas norādīta jau iepriekš un atbilstoši kurai, kā jau minēts, nodokļu maksātāji (izņemot fiziskās personas, kuras neveic saimniecisko darbību) nodokļu deklarācijas iesniedz, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu.

Ievērojot minēto, Senāts atzīst, ka nav šaubu, ka vispārīgi nodokļu maksātājam pievienotās vērtības nodokļa deklarācija jāiesniedz, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu.

[8] Vienlaikus jāņem vērā, ka nevienas tiesību normas piemērošana nevar būt pašmērķīga. Tiesību normas jāpiemēro atbilstoši tam mērķim, kura sasniegšanai attiecīgā tiesību norma ir radīta (sal. *Senāta* *2020. gada 5. novembra sprieduma lietā Nr.*[*SKA-207/2020*](https://www.at.gov.lv/downloadlawfile/6790)*, ECLI:LV:AT:2020:1105.A420316316.8.S, 10. punkts*).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 15.panta pirmās daļas 3.punktā un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 117. pantā nodokļu maksātāja pienākums iesniegt nodokļu deklarācijas noteikts ar mērķi nodrošināt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizības kontroli un savlaicīgu nodokļu iekasēšanu, kas ir viens no galvenajiem Valsts ieņēmumu dienesta pienākumiem. Neiesniedzot nodokļu deklarācijas, nodokļu maksātājs neatklāj ieņēmumus, izdevumus, darījumus un citas ziņas, kas ir nepieciešamas un svarīgas nodokļu administrēšanai. Pievienotās vērtības nodokļa kontekstā papildus jāņem vērā iespējamā ļaunprātība vai krāpniecība, kuras rezultātā, ja tāda tiek pieļauta un netiek novērsta, no valsts budžeta nepamatoti tiek atskaitītas nodokļa summas. Tāpēc nodokļu deklarāciju iesniegšana ir būtisks nodokļu maksātāja pienākums, savukārt deklarāciju neiesniegšana ir būtisks pārkāpums, jo skar visas sabiedrības intereses, tā kā nodokļu ieņēmumi tiek izmantoti sabiedrības labklājības nodrošināšanai un celšanai.

Apkopojot: nodokļu deklarāciju iesniegšanas galvenais mērķis ir nodrošināt savlaicīgu un efektīvu nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas kontroli. Tāpēc, ja objektīvu apstākļu dēļ nodokļu deklarācijas iesniegšana, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu, nav iespējama, tad, kā to pamatoti atzinusi tiesa, var izveidoties situācija, ka deklarāciju ir pieļaujams iesniegt citādā veidā. Tādējādi citstarp tiek nodrošināts, ka Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas kontrolei nepieciešamās ziņas. Taču šādi gadījumi ir izņēmuma gadījumi. Tāpēc, ja nodokļu maksātājs deklarāciju iesniedz, neizmantojot dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu, ikvienā gadījumā jāvērtē nodokļu maksātāja norādītie iemesli jeb šķēršļi deklarācijas iesniegšanai, izmantojot Valsts ieņēmumu dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmu.

[9] Kā izriet no tiesas spriedumā norādītā un lietas materiāliem, pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa deklarācija par 2020. gada 1. ceturksni bija jāiesniedz līdz 2020. gada 20. aprīlim. Pieteicēja līdz minētajam datumam deklarāciju nebija iesniegusi, sakarā ar ko Valsts ieņēmumu dienests 2020. gada 22. maijā nosūtīja pieteicējai brīdinājumu par izslēgšanu no reģistra, ja pieteicēja 12 darbdienu laikā no brīdinājuma nosūtīšanas dienas neiesniegs deklarāciju. Pieteicēja 26. maijā iesniedza dienestam paskaidrojumu. Tajā norādīts, ka kredītiestāde ir slēgusi pieteicējas norēķinu kontu, citu kontu pieteicēja vēl nav atvērusi, tāpēc pieteicēja pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas attiecīgajā ailē nevar norādīt konta numuru, savukārt dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēma šādu deklarāciju nepieņem. Ievērojot minēto, pieteicēja kopā ar paskaidrojumu elektroniski nosūtīja dienestam arī pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju ar lūgumu ievietot to Elektroniskās deklarēšanas sistēmā vai arī grozīt tehniskos iestatījumus Elektroniskās deklarēšanas sistēmā, izņemot no obligāti aizpildāmajiem laukiem sadaļu par norēķinu kontu, lai pieteicēja pati varētu iesniegt deklarāciju Elektroniskās deklarēšanas sistēmā. Valsts ieņēmumu dienests šādu deklarāciju nepieņēma un norādīja, ka prasība deklarācijā aizpildīt rindu par norēķinu kontu ir pamatota. Tiesa tam ir piekritusi. Savukārt pieteicēja uzskata, ka šāda prasība ir prettiesiska, un šajā sakarā kasācijas sūdzībā norāda vairākus argumentus.

Senāts turpmāk minēto apstākļu dēļ atzīst, ka izskatāmajā gadījumā nav nozīmes apsvērumiem par norēķinu konta norādīšanas nepieciešamību pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā.

[10] Tiesa konstatējusi, ka pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa taksācijas periods saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 115. pantu strīdus periodā bija ceturksnis. Pieteicēja iebildumus pret to nav cēlusi. Tas savukārt nozīmē, ka saskaņā ar jau iepriekš norādīto likuma 118. panta pirmo daļu pieteicējai līdz 2020. gada 20. aprīlim Valsts ieņēmumu dienestam bija jāiesniedz deklarācija par 2020. gada ceturksni jeb par janvāri, februāri un martu. No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 12 darbdienu laikā pēc Valsts ieņēmumu dienesta Pievienotās vērtības nodokļa likuma 79. panta pirmajā daļā paredzētajā kārtībā nosūtītā brīdinājuma dienestam ir iesniegusi pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju vienīgi par 2020. gada martu. Deklarāciju par 2020. gada ceturksni pieteicēja nav iesniegusi. Pretējais neizriet arī no kasācijas sūdzības.

Tādējādi, tā kā pieteicēja nav izpildījusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 118. panta pirmajā daļā paredzēto pienākumu iesniegt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, tiesa pamatoti atzinusi, ka ir iestājies šā likuma 73. panta pirmās daļas 5. punkta „a” apakšpunktā un 79. panta otrajā daļā paredzētais priekšnoteikums pieteicējas izslēgšanai no Valsts ieņēmumu dienesta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra. Šā iemesla dēļ, kā jau tika minēts, nav nozīmes pieteicējas apsvērumiem saistībā ar konta atvēršanu.

[11] Vienlaikus Senāts negūst apstiprinājumu pieteicējas apgalvojumam, ka tiesa, atzīstot par pamatotu pieteicējas izslēgšanu no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, ir aprobežojusies vienīgi ar norādi, ka Valsts ieņēmumu dienestam bija jāizdod obligātais administratīvais akts. Tiesas spriedumā norādīti vairāki apstākļi un pierādījumi, pamatojoties uz kuriem tiesa ir vērtējusi, vai un kā pieteicēja ir rīkojusies, lai nodrošinātu, ka tiek izpildīti normatīvajos aktos paredzētie pienākumi. Rezultātā, apkopojot pieteicējas rīcību raksturojošo informāciju, tiesa atzinusi, ka pieteicējas darbībām, mēģinot iesniegt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju, turklāt nevis par 2020. gada ceturksni, bet gan vienīgi par 2020. gada marta, ir formāls raksturs, tās nav vērstas uz situācijas atrisināšanu pēc būtības, lai tādējādi nodrošinātu likumā paredzētā pienākuma – iesniegt pievienotās vērtības nodokļa deklarāciju – izpildi. Jebkādi pretargumenti šajā sakarā kasācijas sūdzībā nav norādīti.

[12] Apkopojot minēto, apgabaltiesas spriedums atstājams negrozīts, bet kasācijas sūdzība noraidāma.

**Rezolutīvā daļa**

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

**nosprieda**

atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2021. gada 15. oktobra spriedumu, bet AS „Zemes īpašnieku ģilde” kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.