

## Muitas iestāžu veiktā nodokļu maksāšanas kontrole un tās piemērošanas procesuālie aspekti

Kopš 2004.gada 1.maijā Latvija ir pievienojusies Eiropas Savienībai, izmaiņas ir piedzīvojusi arī normatīvā bāze, kas nosaka nodokļu iekasēšanas pareizības pārbaudes kārtību. Šīs nianse ir nelielas, tomēr vēl aizvien tiesu praksē ir sastopami gadījumi, kad gan tiesneši, gan juristi, gan Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas pieļauj būtiskus procesuālus pārkāpumus, veicot nodokļu aprēķināšanas, uzskaites un maksāšanas kārtības pārbaudi. Kļūdas pieļauj visas iesaistītās puses un lielā mērā šo situāciju ir radījusi nepietiekama izpratne par likuma „Par nodokļiem un nodevām” noteikumu piemērošanu, daļēji tiesību normu piemērošanas inerce no laika, kad Latvija nebija pievienojusies Eiropas Savienībai, kā arī nesakārtotā Valsts ieņēmumu dienesta iekšējā normatīvā bāze.

Atbilstoši likumam „Par nodokļiem un nodevām”, likumam „Par Valsts ieņēmumu dienestu” un Muitas likumam, Valsts ieņēmumu dienests ir institūcija, kura ir atbildīga par nacionālo nodokļu un nodevu, kā arī Eiropas Savienības budžeta maksājumu administrēšanu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 2.pants paredz, ka tieši šis likums nosaka nodokļu un nodevu veidus un reglamentē nodokļu un nodevu noteikšanas kārtību, to iekasēšanu un piedziņu, nodokļu un nodevu maksātāju un nodokļu un nodevu administrācijas, pienākumus un atbildību, nodokļu maksātāju reģistrācijas kārtību, kā arī nodokļu un nodevu jautājumos pieņemto lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtību. Šis likums attiecas uz visiem nodokļiem un nodevām, ja konkrētā nodokļa likums neparedz citu, konkrētā nodokļa vai nodevas specifikai atbilstošu kārtību, kura nedrīkst būt pretrunā ar šo likumu.

*Likums “Par nodokļiem un nodevām īpaši norāda, ka muitas nodokļa noteikšanas kārtību, iekasēšanu un sankciju piemērošanu reglamentē arī Muitas likums un citi muitas lietās noteikto kārtību reglamentējoši normatīvie akti, kā arī to, ka likuma “Par nodokļiem un nodevām” normas attiecināmas uz muitas nodokli un citiem līdzvērtīgiem maksājumiem tiktāl, ciktāl to piemērošanas jautājumus neregulē attiecīgi tieši piemērojamie Eiropas Savienības normatīvie akti.*

Muitas likums satur norādi, ka Valsts ieņēmumu dienests veic darbības procesuālajā kārtībā, kādu paredz likums „Par nodokļiem un nodevām” un citi nacionālie normatīvie akti, savukārt Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr.2913/92 par Kopienu Muitas kodeksa izveidi 4.pants nosaka, ka “Muitas kontrole” ir īpašas darbības, ko muitas dienesti veic, lai nodrošinātu to, ka pareizi piemēro muitas noteikumus un citus tiesību aktus, kas attiecas uz tādu preču ievešanu, izvešanu, tranzītu, pārvietošanu un galapatēriņu, kuras pārvietotas starp Kopienas muitas teritoriju un trešajām valstīm, un uz precēm, kam nav Kopienas preču statusa; tādas darbības var ietvert preču pārbaudi, deklarācijas datu un elektronisku vai rakstisku dokumentu esamības un autentiskuma kontroli, uzņēmumu grāmatvedības un citu uzskaites datu pārbaudi, transportlīdzekļu apskati, personu nestas vai vestas bagāžas un citu mantu pārbaudi un administratīvas izziņas un līdzīgu darbību veikšanu, bet 13.panta pirmā daļa paredz muitas dienestiem tiesības saskaņā ar spēkā esošajos noteikumos paredzētajiem nosacījumiem var veikt jebkādu kontroli, ko uzskata par vajadzīgu, lai nodrošinātu to, ka pareizi piemēro muitas noteikumus un citus tiesību aktus par to preču ievešanu, izvešanu, tranzītu, pārvietošanu un galapatēriņu, kuras pārvietotas starp Kopienas muitas teritoriju un trešajām valstīm, un par precēm, kam nav Kopienas preču statusa.

*Nedz Eiropas Kopienu Muitas kodekss, nedz specifiskie normatīvie akti neparedz īpašu kārtību specifisku pārbaudžu veikšanai muitā, vien nosaka šādu pārbaudžu eksistenci un Valsts ieņēmumu dienesta pienākumu veikt šāda veida kontroles. Ņemot vērā nodokļu administrēšanas*

*publiski tiesisko raksturu, valsts iestādei ir atļauts veikt tikai tās darbības un tādā apjomā, kā to paredz likums. Tas, savukārt, nozīmē, ka gadījumā, ja arī tiek veikta pārbaude, kuru nosauc par pēcmuitošanas pārbaudi, muitas auditu vai kā citādi, ir jāpieturas pie procesuālās kārtības, kuru nosaka likums „Par nodokļiem un nodevām”.*

Likums „Par nodokļiem un nodevām” 1.pantā sniedz terminoloģiju un vispārējos nodokļu administrēšanas pamatnoteikumus Latvijas Republikā. Atbilstoši šim likumam, Valsts ieņēmumu dienestam ir tiesības veikt šādas pārbaudes:

a) **nodokļu revīziju (auditu)**, kas nozīmē nodokļu administrācijas pārbaudi, kad tiek kontrolēta viena vai vairāku nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem noteiktā taksācijas periodā;

b) **tematisko pārbaudi** jeb nodokļu administrācijas pārbaudi, kad tiek kontrolēta atsevišķu normatīvo aktu ievērošana, pārbaudīti atsevišķi grāmatvedības dokumenti, salīdzinot tos ar darījuma dalībnieku grāmatvedības informāciju, kā arī tiek veiktas citas pārbaudes, kuru rezultātā netiek noteikti papildu nodokļu maksājumi budžetā;

c) **datu atbilstības pārbaudi**, kas nozīmē nodokļu administrācijas pārbaudi, kuras laikā izvērtēta nodokļu maksātāja iesniegtajās nodokļu un informatīvajās deklarācijās uzrādītās informācijas atbilstība nodokļu administrācijas rīcībā esošajai informācijai un normatīvajiem aktiem. Datu atbilstības pārbaudi veic nodokļu administrācijas telpās, nepieprasot no nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības attaisnojuma dokumentus.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pants paredz, ka nodokļu administrācija pēc nodokļu revīzijas (audita) nosaka vai precizē nodokļu un informatīvo deklarāciju sastāvdaļās norādāmās summas, apliekamos ienākumus (zaudējumus), nodokļu (nodevu) aprēķinus atbilstoši nodokļu jomu reglamentējošiem normatīvajiem aktiem, uzliek soda naudu triju gadu laikā pēc normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Ja attiecībā uz konkrēto nodokli, nodokļu deklarācijas posteni, nodevu vai citu valsts noteikto maksājumu par attiecīgo taksācijas periodu ir veikta nodokļu revīzija (audits), tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja uzsākts kriminālprocess par krāpšanu, dokumentu viltošanu, izvairīšanos no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas vai citiem noziedzīgiem nodarījumiem, kas var ietekmēt nodokļa apmēra noteikšanu.

Nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) laikā ir tiesīga papildus aprēķināt nodokļus saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem, ja, nosakot nodokļu maksājumu apmēru, ir pārkāpti likumi, Ministru kabineta noteikumi vai pašvaldības domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi, kā arī samazina nodokļa maksājuma apmēru triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa. Lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ir jāpieņem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas likumā „Par nodokļiem un nodevām” noteiktajos gadījumos.

Nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu ir iespējams pagarināt:

- līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai,

- līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm.

Nodokļu administrācija veic tematisko pārbaudi, apkopo tās rezultātus un informē nodokļu maksātāju 30 dienu laikā no pārbaudes uzsākšanas dienas.

Datu atbilstības pārbaudi veic triju gadu laikā no normatīvajos aktos noteiktā maksāšanas termiņa. Datu atbilstības pārbaudes laikā nodokļu vai informatīvajā deklarācijā konstatējot neatbilstības starp nodokļu maksātāja iesniegto informāciju un nodokļu administrācijas rīcībā

esošo informāciju, nodokļu administrācija par to informē nodokļu maksātāju, nosūtot paziņojumu par konstatētajām konkrētajām neatbilstībām ar uzaicinājumu 30 dienu laikā no paziņojuma saņemšanas dienas iesniegt nodokļu administrācijai nodokļu deklarācijas vai informatīvās deklarācijas precizējumu vai konstatēto neatbilstību pamatotu izskaidrojumu.

Ja nodokļu maksātājs noteiktajā termiņā nav novērsis paziņojumā norādītās neatbilstības, nodokļu administrācija pieņem lēmumu par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem, kurā veic budžetā maksājamo vai atmaksājamo summu pārreķinu, nosaka par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķina nokavējuma naudu likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai. Lēmumā papildus aprēķināto nodokļa summu un nokavējuma naudu nodokļu maksātājs iemaksā budžetā 30 dienu laikā no lēmuma saņemšanas dienas. Ja šajā termiņā nodokļu maksātājs neveic lēmumā norādītos maksājumus, nokavējuma naudas aprēķināšana tiek atjaunota no dienas, kad pieņemts lēmums par datu atbilstības pārbaudes rezultātiem.

Neapstrīdot Valsts ieņēmumu dienesta kā nodokļu administrācijas tiesības veikt kontroli par nodokļiem un nodevām, kas ir iekasējamas vai būtu iekasējamas muitas procedūras veikšanas rezultātā, Valsts ieņēmumu dienestam ir pienākums pieturēties pie procesuālās kārtības, kādu nosaka likums „Par nodokļiem un nodevām”. Jāņem vērā, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām” izpratnē nodokļu deklarācija vairāk apkopojošs dokuments par noteiktu laika periodu, nevis vienu atsevišķu darbību kā muitas deklarācijas gadījumā. Muitas deklarācija tiek iesniegta gan par vienu atsevišķu muitas procedūru, gan kā apkopojoša deklarācija par laika periodu un jau šīs deklarācijas ir pakļautas pēcmuitošanas pārbaudēm. Tāpat, stājas spēkā jaunas normas, kas paredz iepriekšēju kopsavilkuma deklarāciju iesniegšanu vēl pirms preces tiek nogādātas līdz muitas iestādei. Nacionālajos normatīvajos aktos nav līdz galam atbildēts jautājums par to, vai iepriekšējās deklarācijas (*pre-arrival declaration* un *pre-departure declaration*) tiks pielīdzinātas nodokļu deklarācijai likuma „Par nodokļiem un nodevām” izpratnē, kā arī par rīcību gadījumā, ja iepriekšējā deklarācija saturēs neatbilstošu informāciju, savukārt iesniegtā muitas deklarācija (vienotais administratīvais dokuments) atbildīs faktiskajai kravai.

Savukārt, Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr.2913/92 par Kopienų Muiņas kodeksa izveidi virknē gadījumos nepieļauj veikt labojumus muitas deklarācijā pēc personas iniciatīvas, t.sk. gadījumos, kad muitas iestāde ir uzsākusi pārbaudi vai konstatējusi neatbilstību. Tas nozīmē, ka pēc būtības muitas lietās nav iespējams veikt datu atbilstības pārbaudi, ievērojot likumā noteiktās personu tiesības pašām veikt korekcijas pēc muitas iestāžu pieprasījuma.

Veicot muitas iestāžu administrēto nodokļu un nodevu aprēķināšanas, maksāšanas un uzskaites kontroli, galvenokārt tiek piemēroti divi kontroles veidi:

- 1) pēcmuitošanas pārbaude;
- 2) muitas audits.

Gan pēcmuitošanas pārbaudes, gan muitas audita uzsākšana tiek pamatota ar Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr.2913/92 par Kopienų Muiņas kodeksa izveidi 13.pantu, kas paredz iespēju veikt šāda veida kontroles.

Pēcmuitošanas pārbaude pēc savas būtības atbilst gan tematiskajai pārbaudei, gan datu atbilstības pārbaudei, jo par pēcmuitošanas pārbaudi pārbaudāmā persona var pat neuzzināt. Tehniski pēcmuitošanas pārbaudes laikā tiek pārbaudīta muitas iestāžu rīcībā esošā informācija, kas pievienota muitas deklarācijas noformēšanas brīdī, kā arī, ja nav iespējams pilnībā pārbaudīt deklarācijā iekļautos datus, informācija var tikt papildus pieprasīta no privātpersonas. Pēcmuitošanas pārbaude pamatā notiek nodokļu administrācijas telpās. No šāda redzes punkta skatoties, pēcmuitošanas pārbaude pēc būtības ir pielīdzināma tematiskajai pārbaudei – tiek

pārbaudīta atsevišķa muitas deklarācija. Praksē ir ārkārtīgi reti gadījumi, kad, konstatējot neatbilstības, piemēram, preces muitas vērtības vai Kombinētās nomenklatūras koda piemērošanā, tiek aprēķināts tikai maksājuma precizējums un nokavējuma nauda, nenosakot papildus soda sankcijas (soda naudu). Tomēr neviens ārējs normatīvs akts nenosaka, piemēram, termiņus pēcmuitošanas pārbaudes veikšanai. Atbilstoši Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr.2913/92 par Kopienų Muitas kodeksa izveidi noteikumiem un Eiropas Kopienų Tiesas judikatūrai, eksistē 3 gadu laika periods nodokļu parāda piedziņai, kā rezultātā veidojas zināma saistība ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” noteikumiem par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu.

*Ja muitas iestāde veiktās pēcmuitošanas pārbaudes laikā konstatētās neatbilstības neietekmē nodokļu aprēķinu, lēmums pēcmuitošanas pārbaudes lietā ir izdodams kā administratīvs akts, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” un Administratīvā procesa likuma noteikumiem.*

Gadījumā, ja persona pēcmuitošanas pārbaudes rezultātā saņem lēmumu par muitas un citu nodokļu parādu, ietverot gan papildus nodokļu aprēķinu, gan soda naudu, nav ievēroti būtiski procesuālie noteikumi, kas paredz nodokļu revīzijas (audita) veikšanas kārtību, kā rezultātā būtiski aizskartas privātpersonas tiesiskās intereses.

Vienlaikus jāuzsver, ka likums „Par nodokļiem un nodevām” pieļauj nodokļu administrācijai veikt ne tikai nodokļu maksājumu pārbaudi par noteiktu laika periodu, bet arī pārbaudīt atsevišķus dokumentus un izdarīt attiecīgus labojumus, t.i. labot arī atsevišķās muitas deklarācijās norādīto informāciju.

*Pēc tam, kad nodokļu administrācija tematiskās pārbaudes vai datu atbilstības pārbaudes ietvaros konstatē nepareizu nodokļa aprēķināšanu vai nodokļa maksājuma samazinājumu, nodokļu administrācijai ir pienākums piemērot Administratīvā procesa likuma 57.panta noteikumus, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta sestās daļas 5.punkta un astotās daļas 3.punkta noteikumus un uzsākt nodokļu revīziju (auditu) un likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.panta 10.punktā noteiktajā termiņā par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu informēt nodokļu maksātāju. Turpmākais process attiecīgi ir veicams atbilstoši tām tiesību normām, kas nosaka nodokļu revīzijas (audita) veikšanas kārtību, kā rezultātā tiek pieņemts lēmums muitas audita lietā un var tikt veikts papildus nodokļu, nokavējuma naudas un soda naudas aprēķins.*

Jāsaprot, ka nodokļu administrēšanas tehnisko kārtību nosaka ne vien likums „Par nodokļiem un nodevām”, bet arī Administratīvā procesa likums un šīs normas ir jāskata kontekstā. Tieši Administratīvā procesa likums nosaka jautājumus, kas ir atspoguļojami gala lēmumā. Vienkārša atsauce uz Padomes 1992.gada 12.oktobra Regulas (EEK) Nr.2913/92 par Kopienų Muitas kodeksa izveidi 13.pantu ir nepietiekoša no juridiskā regulējuma viedokļa, jo neparedz nekāda veida procesuālo kārtību, kas ir nacionālās kompetences jautājums. Nacionālie normatīvie akti arī neparedz specifisku kārtību tieši ar muitas lietām saistīto pārbažu veikšanai. Tas, savukārt ir radījis situāciju, kurā jāpiemēro esošais regulējums, kas nereti nozīmē arī tiesību normu analogijas izmantošanu praksē. Jāpiezīmē, ka analogijas izmantošana nodokļu un nodevu administrēšanā no valsts iestādes puses publisko tiesību jautājumos nav vēlama tendence nevienā demokrātiskā valstī. Tāpēc ir apsverams ne reizi vien ekspertu diskusijās izskanējušais viedoklis par nepieciešamību tieši muitas lietām radīt atsevišķu procesuālu kārtību, kurā par pamatu ir izmantots esošais likuma „Par nodokļiem un nodevām” regulējums, tomēr tiek iekļautas tieši muitas specifikai nepieciešamas normas. Diemžēl daudzu gadu garumā šis jautājums ir palicis tikai un vienīgi nozares ekspertu iekšējo diskusiju līmenī.

Otrs jautājums, kam nepieciešama papildus diskusija ir saistīts ar to, ka, pieņemot lēmumus muitas audita lietā vai nodokļu revīzijas (audita) lietā ir par nodokļu soda sankciju piemērošanu gadījumā, ja soda nauda tiek noteikta maksājumiem Eiropas Savienības budžetā. Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 18.<sup>1</sup> pants nosaka nodokļu administrācijai ir šādus pienākumus attiecībā uz Eiropas Savienības budžetam un dalībvalstu budžetiem piekritīgajiem maksājumiem:

1) saskaņā ar Eiropas Savienības normatīvajiem aktiem koordinēt un veikt informācijas apmaiņu, sniedzot un saņemot savu funkciju izpildei nepieciešamo informāciju no Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm;

2) veikt nodokļu prasījumu izpildi jebkuras Eiropas Savienības dalībvalsts labā pēc šīs valsts kompetentās iestādes pamatota pieprasījuma savas valsts vārdā;

3) iekasēt un piedzīt nodokļus, nodevas un citus valsts noteiktos maksājumus, kā arī ar tiem saistītās nokavējuma naudas Eiropas Savienības budžetam;

4) koordinēt un veikt vienlaikus nodokļu kopīgās starpvalstu pārbaudes saskaņā ar vienošanos ar Eiropas Savienības dalībvalsts kompetento iestādi;

5) sadarboties ar Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm, piedaloties citas Eiropas Savienības dalībvalsts nodokļu pārbaudēs vai pēc Eiropas Savienības dalībvalsts lūguma iesaistot nodokļu pārbaūžu veikšanā Latvijā attiecīgās dalībvalsts nodokļu administrācijas pārstāvi.

Pēc Latvijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai, muitas nodoklis vairs neietilpst nacionālajā kompetencē. Valstij nav tiesību noteikt papildus nekādus maksājumus, kas papildina vienoto muitas tarifu, kurā ietilpst muitas nodoklis un muitas nodoklim pielīdzinātie maksājumi, piemēram, antidempinga nodeva, kuru nosaka ar neatkarīgu regulu un, kas ir iekasējama neatkarīgi no muitas nodokļa.

Līdz šim juridiskā teorija un tiesu prakse nav analizējusi jautājumu par termina 18.<sup>1</sup> panta pirmās daļas trešā punkta jēdzienu „*citi valsts noteiktie maksājumi*”, jo vienīgie valsts noteiktie maksājumi, kas muitas maksājumu kontekstā varētu būt iespējami, ir soda nauda, kuru neparedz Eiropas Savienības vienotā normatīvā bāze, tomēr šādu maksājumu noteikšanas iespējamība ir diskutējama. Vienotajā muitas tarifā ietilpstošie maksājumi ir pielīdzināti nodoklim (likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta pirmais punkts), tie neatbilst valsts nodevas definīcijai, jo izrūkst būtiska pazīme – nodeva maksājama valsts budžetā kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, vai noteiktam speciālam mērķim. Savukārt Eiropas Savienības normatīvie akti nenosaka dalībvalstīm pienākumu vai tiesības noteikt un iekasēt kādus papildus maksājumus Eiropas Savienības budžetam. It īpaši, Eiropas Savienība ir atkārtoti skaidrojusi, ka nodokļu maksājumu summas mērķis ir tikt ieskaitītai budžetā 100 procentu apmērā, savukārt nodokļu maksāšanas nodrošināšana ir panākama ar cita veida administratīvām sankcijām, nevis papildus nodokļu aprēķinu.