Lietas Nr. A42569007
Lietas arhīva Nr. AA43-1246-14/12

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2014.gada 14.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnese referente I.Meldere, tiesneši Dz.Amerika un V.Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA /Nosaukums A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 4.jūlija lēmuma Nr.19/26490 un Nr.19/26491 atcelšanu, sakarā ar SIA /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 13.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID) divu audita lietu ietvaros veica SIA /Nosaukums A/ (turpmāk – pieteicēja) vienkāršo nodokļu auditu par periodu no 2004.gada 1.janvāra līdz 2004.gada 31.decembrim. Tā rezultātā sastādīti divi audita pārskati: Audita pārskats Nr.46 un Nr.50. Ar diviem lēmumiem par audita rezultātiem pieteicējai papildu samaksai budžetā noteiks Ls 193 632,92 (no tiem pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) Ls 96 816,46 un soda nauda Ls 96 816,46) un Ls 9253,20 (no tiem PVN Ls 4626,60 un soda nauda Ls 4626,60). VID ģenerāldirektors 2007.gada 4.jūlijā pieņēmis divus galīgos lēmumus: lēmumu Nr.19/26491 un lēmumu Nr.19/26490 (abi kopā turpmāk tiks saukti kā Lēmums).

Lēmumā ir apšaubīts fakts, ka darījumi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/ ir notikuši tieši ar SIA /Nosaukums B/. Lēmuma pamatojumā norādīts, ka SIA /Nosaukums B/ neatrodas savā juridiskajā adresē, sabiedrības amatpersona no 2003.gada 1.augusta ir Krievijas Federācijas pilsone /pers. C/, kura nav ieceļojusi Latvijā vai izceļojusi no tās, /pers. C/ nav bijusi izsniegta uzturēšanās Latvijā atļauja. Savukārt visas SIA /Nosaukums B/ vārdā izrakstītās pavadzīmes parakstījusi tieši /pers. C/. Pavadzīmēs nav norādīta preču specifikācija. SIA /Nosaukums B/ norādītajā adresē /adrese A/ līdz 2004.gada beigām nekāda darbība nevarēja notikt, jo šī teritorija bija slēgta (tur atradās morgs), bet no 2004.gada beigām tur atrodas cits komersants. Savukārt SIA /Nosaukums B/ juridiskajā adresē faktiska saimnieciskā darbība netika konstatēta. SIA /Nosaukums B/ PVN deklarāciju pielikumos norādītie darījumu partneri nolieguši darījumus ar SIA /Nosaukums B/. Vienīgais SIA /Nosaukums B/ darbinieks /pers. F/ nav pierādījis, ka ir sadarbojies ar /pers. C/.

Lēmumā arī norādīts, ka no lietas materiāliem nav konstatējami apstākļi, ka /pers. C/, neatrazdamās Latvijā, varēja parakstīt SIA /Nosaukums B/ vārdā izrakstītās pavadzīmes. /pers. F/ paskaidrojumā norādītais, ka viņš pavadzīmes parakstīšanai nosūtījis pa pastu vai ar vilcienu un tās saņēmis atpakaļ parakstītas, nav apliecināts ar pierādījumiem.

SIA /Nosaukums B/ 2005.gada 8.februārī izslēgta no PVN maksātāju reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu VID PVN aprēķināšanas pārbaudei.

[2] Par Lēmumu pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā. Pieteikumā norādīts, ka Lēmumā nav objektīvi izvērtēti visi darījumu apstākļi un lietas materiālos esošie pierādījumi. VID izteiktie apgalvojumi nevar būt pietiekams pamats, lai pieteicējai ierobežotu tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo tie ir saistīti ar citas juridiskās personas darbību vai bezdarbību.

/pers. F/ ir persona, kuru SIA /Nosaukums B/ amatpersona /pers. C/ pilnvaroja būt par SIA /Nosaukums B/ pārstāvi ar mērķi veikt jebkuru darbību. /pers. F/ savos paskaidrojumos VID ir apstiprinājis darījumus ar pieteicēju. Pieteicēja atbilstoši Ministru kabineta 2003.gada 25.jūnija noteikumiem Nr.339 „Noteikumi par stingrās uzskaites preču pavadzīmēm – rēķiniem" nepiedalās preču pavadzīmju noformēšanā un nevar būt par tām atbildīga.

[3] Paskaidrojumā par pieteikumu VID norādījis, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2010.gada 13.maija spriedumu pieteikumu noraidīja. Spriedums pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[4.1] Lietā ir strīds, vai pieteicēja pamatoti atskaitīja priekšnodokli par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/. Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta 1.punktam un 1.panta 9.punktam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču un pakalpojumu faktisku saņemšanu no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas. Ja VID pamatoti apšauba, ka darījums ir faktiski noticis, personai, kas izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāpierāda likumā noteikto priekšnoteikumu izpildīšanās.

[4.2] SIA /Nosaukums B/ laikā no 2004.gada 11.janvāra līdz 2004.gada 26.septembrim ir izrakstījusi pieteicējai 72 preču pavadzīmes-rēķinus par bērza koka mēbeļu sagatavju piegādi.

Ievērojot Valsts tiesu ekspertīžu biroja 2008.gada 22.oktobra atzinumu par paraksta īstumu; 2005.gada 19.jūlija Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes Ārzemnieku apkalpošanas departamenta sniegto informāciju un Robežšķērsošanas bāzes ziņas par SIA /Nosaukums B/ direktores atrašanās iespējām Latvijā; SIA /Nosaukums B/ darbinieka /pers. F/ 2005.gada 11.oktobra paskaidrojumu; Lursoft datu bāzes ziņas par SIA /Nosaukums B/ gada pārskatu neiesniegšanu kopš 2004.gada un nepārreģistrēšanos komercreģistrā; teritorijas /adrese/ apsekošanas aktu un tās nomnieka sniegtās ziņas; SIA /Nosaukums B/ VID Rīgas reģionālās iestādes Zemgales priekšpilsētas nodaļā iesniegtos ziņojumus par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu; Iedzīvotāju reģistra datus par SIA /Nosaukums C/ (no kura preces saņēmusi SIA /Nosaukums B/) amatpersonas /pers. K/ dzīvesvietu Baltkrievijā, viņa civilsievas /pers. L/ paskaidrojumu; Lursoft datu bāzes ziņas par SIA /Nosaukums C/ gada pārskatu neiesniegšanu kopš 2003.gada; pieteicējas amatpersonas /pers. M/ paskaidrojumu; liecinieka /pers. N/ (bijušais pieteicējas darbinieks) liecību, kopsakarā, atzīstams, ka darījumi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/ faktiski nav notikuši, tādēļ priekšnodoklis atskaitīts nepamatoti.

[4.3] Ņemot vērā likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu, izdarītā pārkāpuma būtību un raksturu, piemērotā soda nauda ir samērīga.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, norādot, ka tiesa pārkāpusi APL 154.panta pirmo un trešo daļu. Apelācijas sūdzībā norādīti argumenti par to, kā izpaužas pirmās instances tiesas sprieduma nepareizība. Pieteicēja norādījusi, ka tiesai bija jānoskaidro, vai pastāv pazīmes, ka pieteicēja apzināti bija iesaistīta krāpšanā nodokļu jomā. Lietā nav pierādījumu, kas apliecina pieteicējas mērķi ļaunprātīgi izmantot PVN shēmu fiskālu priekšrocību gūšanai.

Apelācijas sūdzības papildinājumā pieteicēja norādījusi, ka VID ir pieļāvis būtisku procesuālu pārkāpumu – pārkāpis audita veikšanas termiņu.

[6] Paskaidrojumā par apelācijas sūdzību VID norādījis, ka to neatzīst.

[7] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 28.decembra spriedumu pieteikums noraidīts.

[8] Ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2013.gada 25.jūnija spriedumu apgabaltiesas 2011.gada 28.decembra spriedums atcelts, un lieta nodota jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedumā Augstākā tiesa norādījusi, ka, nevērtējot pieteicējas lomu darījumos, proti, vai pieteicēja zināja vai viņai bija jāzina, ka darījumi ir iesaistīti krāpšanās PVN jomā, un to, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, tiesas secinājums par iestādes lēmuma pamatotību nav pareizs.

Administratīvajai apgabaltiesai bija jāvērtē arī audita veikšanas termiņš, kas noteikts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā.

[9] Saskaņā ar APL 304.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[10] Izvērtējusi lietas dalībnieku argumentus un pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība (ar tās papildinājumu) ir pamatota, pieteikums apmierināms un Lēmums ir atceļams.

[11] Augstākā tiesa šajā lietā ir vērsusi Administratīvās apgabaltiesas uzmanību, ka izskatot ietu no jauna, apgabaltiesai jāpārbauda arī pieteicējas arguments par procesuālā termiņa ievērošanu audita veikšanas laikā.

Pieteicēja apelācijas sūdzības papildinājumā norādījusi, ka pieteicējai veiktie nodokļu auditi tika pārtraukti ar VID Rīgas reģionālās

iestādes direktora 2005.gada 26.maija lēmumu Nr.4.2.7/608 un 2005.gada 22.septembra lēmumu Nr.4.2.7/963 sakarā ar informācijas pieprasīšanu no ārvalstu kompetentajām iestādēm. Lēmumos ir norādīts, ka lēmums par audita rezultātiem tiks pieņemts 30 dienu laikā no informācijas saņemšanas brīža. Neskatoties uz to, VID ir pabeidzis auditu tikai 2007.gada 28.februārī, lai gan informācija no ārvalstīm saņemta jau 2006.gada 8.novembrī. Tādējādi lēmumam par audita rezultātiem bija jābūt pieņemtam līdz 2006.gada 8.decembrim. Izskatāmajā gadījumā VID ir pārkāpis audita veikšanas termiņu par 82 dienām. Pieteicēja to uzskata par būtisku procesuālu pārkāpumu.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas arguments par audita veikšanas termiņu ir jāpārbauda pirms citiem pieteicējas apelācijas sūdzības argumentiem, jo audita termiņa neievērošana pati par sevi var būt tāds procesuāls pārkāpums, kas var novest pie lēmuma par audita rezultātiem atcelšanas.

[12] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešajā daļā (*redakcijā, kāda bija spēkā no 2005.gada 28.aprīļa (audita uzsākšanas dienas) līdz 2007.gada 1.janvārim*) noteica, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona pagarina lēmuma pieņemšanas termiņu par 30 dienām, lai iegūtu papildu informāciju nodokļu revīzijas (audita) veikšanai. Ja nepieciešams iegūt papildu informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijām vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm, lēmuma pieņemšanas termiņu var pagarināt vēl līdz 30 dienām pēc attiecīgās informācijas saņemšanas.

Šā panta ceturtajā daļā noteikts, ka šā panta trešajā daļā minētie nodokļu revīzijas (audita) termiņa ierobežojumi neattiecas uz gadījumiem, kad nodokļu revīzija (audits) tiek veikta pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma.

No Audita pārskata Nr.46 redzams, ka audits iesākts 2005.gada 28.aprīlī, pamatojoties uz pieteicējas PVN pārmaksas atmaksas pieprasījumu. Ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo daļu citētajā redakcijā, nodokļu revīzija vispārīgi bija jāpabeidz 90 dienu laikā. Šajā gadījumā tas būtu līdz 27.jūlijam.

Audita pārskatā norādīts, ka VID Rīgas reģionālās iestādes direktors 2005.gada 26.maijā pieņēmis lēmumu Nr.4.2.7/608 pārtraukt auditu no 2005.gada 27.maija sakarā ar informācijas pieprasīšanu no ārvalstu nodokļu administrācijas. Šajā lēmumā arī noteikts, ka lēmums par audita rezultātiem jāpieņem 30 dienu laikā no informācijas saņemšanas brīža (*sk. arī lietas 2.sējuma 4.lapu*).

Kā redzams no Audita pārskata Nr.46, VID jau 2005.gada 18.maijā nosūtījis vairākus pieprasījumus ārvalstu nodokļu administrācijām par pieteicējas un tās ārvalstu darījumu partneru veiktajiem darījumiem (2005.gada 18.maija divi pieprasījumi Zviedrijas nodokļu administrācijai, pa vienam pieprasījumam Somijas, Dānijas, Vācijas un Itālijas nodokļu administrācijām). Vēl vairāki pieprasījumi nosūtīti arī vēlāk - 2005.gada 14., 19., 26., 28.jūlijā, 25.augustā. Pēdējā atbilde uz VID pieprasījumu saņemta no Itālijas nodokļu administrācijas 2006.gada 8.novembrī, ko apstiprina arī VID 2006.gada 9.novembra vēstule Nr.15.14.1.-5/29545 pieteicējai (*sk. lietas 2.sējuma 6.lapu*).

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajai daļai iepriekš citētajā redakcijā VID bija pienākums pabeigt nodokļu auditu 30 dienu laikā pēc informācijas no ārvalstu nodokļu administrācijas saņemšanas. Šajā gadījumā tas būtu līdz 2006.gada 8.decembrim.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā un ceturtā daļa iepriekš citētajā redakcijā spēkā bija līdz pat 2006.gada 31.decembrim. Tādējādi VID bija pienākums pieņemt lēmumu par audita rezultātiem, kura ietvaros pieteicējai papildus aprēķināts maksājamais nodoklis un soda nauda, līdz 2006.gada 8.decembrim. Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka šis bija galīgais termiņš, kādā VID bija tiesīgs pieņemt lēmumu par audita rezultātiem. Tiesību normas tobrīd spēkā esošajā redakcijā neparedzēja vēl papildus iespēju pagarināt audita termiņu.

No Audita pārskata Nr.46 izriet, ka 2006.gada 30.novembrī VID Finanšu policijas pārvalde ir pieņēmusi lēmumu par nodokļu audita nozīmēšanu pieteicējas kriminālprocesa Nr.15830110906 ietvaros.

[13] Šā sprieduma [12] norādītos argumentus Administratīvā apgabaltiesa attiecina arī uz otru pieteicējai veikto auditu, kā rezultātā tapis Audita pārskats Nr.50. Atšķirība šajā gadījumā pastāv vienīgi audita sākšanas datumā – audits iesākts 2005.gada 15.augustā. Taču, tāpat kā iepriekš minētais audits, arī šis audits ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora v.i. 2005.gada 22.septembra lēmumu Nr.4.2.7/963 tika pārtraukts sakarā ar informācijas pieprasīšanu no ārvalstu nodokļu administrācijām.

Kā redzams no Audita pārskata Nr.50, arī attiecībā par pieteicējas veiktajiem darījumiem 2004.gada decembrī bija nepieciešams noskaidrot to pašu informāciju, no tām pašām nodokļu administrācijām, kā iepriekš minētajā auditā. Arī šajā gadījumā pēdējā no ārvalstīm saņemtā informācija bija informācija no Itālijas nodokļu administrācijas, kas saņemta 2006.gada 8.novembrī. Tādējādi arī šajā gadījumā lēmums par audita rezultātiem bija jāpieņem līdz 2006.gada 8.decembrim.

No Audita pārskata Nr.50 arī izriet, ka 2006.gada 30.novembrī VID Finanšu policijas pārvalde ir pieņēmusi lēmumu par nodokļu audita nozīmēšanu pieteicējas kriminālprocesa Nr.15830110906 ietvaros.

[14] Augstākā tiesa, tulkojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo un ceturto daļu (*redakcijā, kāda piemērojama arī šajā lietā*) kopsakarā ar šā likuma 18.pantu un likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8.pantu, ir secinājusi, ka VID papildus tā galvenajam uzdevumam nodokļu administrēšanā un maksājamo nodokļu noteikšanā var veikt revīzijas (auditus) pēc citu institūciju pieprasījuma sakarā ar personu izvairīšanos no nodokļu samaksas.

Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5.panta otrās daļas 4.punkts noteic, ka VID teritoriālās iestādes direktors pieprasa veikt

jebkura VID attiecīgās teritoriālās iestādes kontrolei pakļautā nodokļu maksātāja nodokļu (nodevu) aprēķinu un nodokļu (nodevu) maksājumu revīziju (auditu). Šā likuma 10.panta pirmās daļas 2.punkts noteic, ka visiem ierēdņiem, pildot dienesta pienākumus nodokļu administrēšanā, ir tiesības izdarīt nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu), pārbaudīt juridisko un fizisko personu grāmatvedību un tās pamatdokumentus, citus ar aprēķiniem un budžeta maksājumiem saistītos dokumentus, saņemt nepieciešamos paskaidrojumus un izziņas, aizzīmogot vai aizplombēt tirdzniecības, ražošanas, noliktavu, arhīvu un kasu telpas un kases, lai nodrošinātu dokumentācijas, naudas līdzekļu un materiālo vērtību saglabāšanu nodokļu maksājumu revīziju laikā.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.panta 10.punkts noteic, ka nodokļu administrācijai ir pienākums pieņemt lēmumu un informēt nodokļu maksātāju par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu, norādot tās termiņu, pārbaudāmos nodokļus, nodokļu deklarācijas posteņus, pārbaudāmās nodevas vai citus valsts obligātos maksājumus un taksācijas periodus.

No minētajām tiesību normām ir secināms, ka VID, pildot uzdevumu kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, veic nodokļu revīziju (auditu) un tās rezultātā nosaka papildu nodokļu maksājumus un sankcijas. Tiesību normas regulē šādas revīzijas (audita) veikšanas kārtību, proti, noteikta kompetentā amatpersona lēmuma par audita veikšanu pieņemšanai, audita veikšanas termiņi, ierobežojumi atkārtota audita veikšanai u.tml. Šāda audita mērķis ir pārbaudīt, vai nodokļu maksātājs pareizi maksājis nodokli, un noteikt personas pienākumu samaksāt nodokli, ja tas nepamatoti nav maksāts, kā arī noteikt soda naudu atbilstoši nesamaksātajam nodoklim.

Savukārt no likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8.panta 11.punkta ir secināms, ka tādas revīzijas (audita), kas veikta pēc procesa virzītāja pieprasījuma, mērķis var būt cits. Proti, ar tās palīdzību tiek noskaidroti fakti, kas nepieciešami kriminālietā. Šāda pārbaude nerezultējas iestādes lēmumā par pienākuma samaksāt papildus aprēķināto nodokli un soda naudu noteikšanu. Tai atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtajai daļai nav piemērojams regulējums par revīzijas (audita) termiņiem.

Tādēļ audita, kura mērķis ir nodokļu maksāšanas pārbaudes pareizība un papildu maksājumu noteikšana, veikšanā ir piemērojama likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa, neatkarīgi no tā uzsākšanas iemesliem. Savukārt šā panta ceturtā daļa attiecas uz auditu, kura mērķis ir sniegt ziņas procesa virzītājam kriminālprocesā. Šādu interpretāciju apstiprina arī vēlākie grozījumi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā, kas stājās spēkā 2007.gada 1.janvārī. Proti, 23.pants tika papildināts ar 4.[1]daļu, kas noteic, ka nodokļu administrācija pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja iesniegtajiem dokumentiem un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, veic nodokļu aprēķinu un sniedz atzinumu kriminālprocesa virzītājam par budžetam nodarīto zaudējumu [budžetā nenomaksāto nodokļu (nodevu) un valsts noteikto maksājumu] summu. Šādā kārtā sagatavots atzinums nav administratīvais akts. Uz atzinumu neattiecas šajā likumā paredzētā lēmumu apstrīdēšanas un pārsūdzēšanas kārtība (2006.gada 26.oktobrī pieņemts likums par grozījumiem). Savukārt no 23.panta ceturtās daļas tika izslēgti vārdi par nodokļu revīzijas veikšanu pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma (2006.gada 19.decembrī pieņemts likums par grozījumiem) (*sk. Senāta 2011.gada 16.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-144/2011 10.-14.punktu*).

[15] No Audita pārskata Nr.46 un Nr.50 redzams, ka audita veikšanas mērķi pieteicējai bija abi – sākotnēji audits uzsākts pēc VID iniciatīvas nolūkā pārbaudīt PVN aprēķināšanas pareizību, bet vēlāk – pēc VID Finanšu policijas pieprasījuma ierosinātā kriminālprocesa ietvaros.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja pieprasījumu, bija tiesības veikt auditu arī ilgākā termiņā atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtajai daļai, bet pēc 2006.gada 8.decembra nebija tiesību precizēt nodokļu maksājumus un noteikt pieteicējai soda naudu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajai un trešajai daļai. Pēc šī termiņa VID bija tiesības noskaidrot valsts budžetam nodarītā kaitējuma apmēru, kas bija nepieciešams uzsāktajā kriminālprocesā Nr.15830110906 un procesa virzītājam sniegt atzinumu.

No abiem audita pārskatiem redzams, ka VID 2006.gada 6.decembrī ir pieņēmis divus lēmumus – lēmumu Nr.4.2.7/1002 un Nr.4.2.7/1001 (iespējams, šie lēmumi saistīti ar kriminālprocesa virzītāja pieprasījumu veikt auditu). Taču apgabaltiesas ieskatā šo lēmumu esamībai vai neesamībai lietas materiālos nav izšķirošas nozīmes, jo apgabaltiesa jau noskaidroja, ka VID nebija tiesību pagarināt audita termiņu pēc 2006.gada 8.decembra nolūkā aprēķināt budžetā maksājamos nodokļus un soda naudu. Šajā brīdī iespējas audita termiņa pagarināšanai bija izsmeltas. 30 dienu laikā no dienas, kad saņemta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas, VID bija jāpieņem lēmums par audita rezultātiem.

A r 2007.gada 1.janvāri likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa izteikta jaunā redakcijā, nosakot, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.[1]daļai.

Šā likuma 23.panta 3.[1]daļā noteikts, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm. Nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita laikposmu:

1) no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai;

2) par kādu nodokļu maksātājs ir nokavējis nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu, ja nokavējuma fakts ir dokumentāri pierādīts un pieprasītās ziņas attiecas uz nodokļu revīzijā (auditā) pārbaudāmiem nodokļiem, nodevām vai citiem valsts noteiktajiem maksājumiem, un tās ir vai tām vajadzēja būt nodokļu maksātāja rīcībā;

3) kurā nodokļu revīzijas (audita) veikšana nav bijusi iespējama nodokļu maksātāja vai tā pilnvaroto personu prombūtnes dēļ, arī slimības dēļ, ja prombūtnes fakts ir dokumentāri apstiprināts.

No lietas materiāliem neizriet, ka pēc 2007.gada 1.janvāra VID ģenerāldirektors būtu pagarinājis audita termiņu, pamatojoties uz kādu no likuma 23.panta 3.[1]daļā noteiktajiem gadījumiem. Turklāt, kā jau noskaidrots iepriekš, VID iespējas pagarināt audita termiņu nodokļu un soda naudas aprēķināšanas vajadzībām bija izsmeltas jau 2006.gada 8.decembrī, pamatojoties uz tobrīd spēkā esošo regulējumu.

Tā kā lēmumi par audita rezultātiem abās audita lietās pieņemti tikai 2007.gada 28.februārī, secināms, ka VID ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanā, precizējot pieteicējai budžetā iemaksājamo PVN un nosakot aprēķināto soda naudu par pieļautajiem pārkāpumiem.

[16] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka ar procesuāla pārkāpuma fakta konstatēšanu vien nav pietiekami, lai secinātu, ka tādēļ Lēmums ir prettiesisks, jo jānovērtē šā pārkāpuma ietekme uz lietas iestādē galarezultātu. Vērtējot termiņa nokavējuma būtiskumu šajā konkrētajā gadījumā saistībā ar abos auditos izdarītajiem secinājumiem, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka termiņa nokavējums varēja novest pie prettiesiska galarezultāta tālāk minēto apsvērumu dēļ.

[17] VID šajā lietā ir atzinis, ka pieteicējas darījumi, kas norādīti SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajās pavadzīmēs, nav notikuši tieši ar šo juridisko personu. Proti, VID ir apšaubījis to, vai vispār darījumi ir notikuši ar PVN apliekamu personu. Savus secinājumus VID ir pamatojis ar [1] norādītajiem argumentiem.

Apskatot VID šajā lietā savākto ziņu kopumu, secināms, ka pamatots ir pieteicējas arguments, ka VID savus argumentus, ka pieteicējai nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli, pamatojis ar darījumu partnera, iespējams, pieļautiem pārkāpumiem vai bezdarbību.

Administratīvo tiesību judikatūrā ir nostiprinājusies atziņa, ka nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no PVN izkrāpšanas. Valsts var noteikt saprātīgus pasākumus, lai pārliecinātos, ka nodokļu maksātājs nesaskaras ar krāpšanu vai nepiedalās tajā.

Latvijā šādi pasākumi aptver nodokļu maksātāja pienākumu pārliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgts no tiem, kā arī to, vai preču pavaddokumentu formas izsniedzis VID. Likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznomā to, vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus utt.

No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām secināms, ka VID nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par viņam sniegtiem pakalpojumiem un precēm, pamatojot ar to, ka atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar krāpšanu PVN jomā.

Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības VID nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši VID ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un Nr.C-142/11 Mahageben 62.punktu*).

Ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību. Taču valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, un kurā nodokļu administrācija it īpaši pamatojas uz rēķina izsniedzēja izdarītiem pārkāpumiem, ir jānodrošina, lai pierādījumu vērtējums netieši neradītu rēķina saņēmējam pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara. Tomēr, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tas ir jāņem vērā, valsts tiesai veicot visaptverošu novērtējumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 40. - 43.punktu*).

Arī izskatāmajā lietā Augstākā tiesa ir norādījusi, ka, nevērtējot pašas pieteicējas lomu darījumos, proti, vai pieteicēja zināja, vai viņai bija jāzina, ka darījumi ir iesaistīti krāpšanā PVN jomā, un to, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, tiesas secinājums par iestādes lēmuma pamatotību nav pareizs (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 25.jūnija sprieduma šajā lietā 6.punktu*).

[18] Iepriekš minētais nozīmē to, ka arī VID audita laikā bija būtiski iegūt pašas pieteicējas paskaidrojumus, lai noskaidrotu pieteicējas lomu darījumos ar SIA /Nosaukums B/.

Tomēr pašas pieteicējas pārstāvja /pers. M/ paskaidrojumu VID ieguvis tikai 2007.gada 21.februārī, arī pieprasījums paskaidrojumu sniegšanai /pers. M/ nosūtīts tikai 2007.gada 9.februārī – divus mēnešus pēc tam, kad visiem apstākļiem uzsāktās audita pārbaudes ietvaros bija jābūt noskaidrotiem un pieņemtam lēmumam par nodokļu apmēru un soda naudu. Turklāt no Audita pārskatā Nr.46 un Nr.50 aprakstītajiem apstākļiem redzams, ka, neskatoties uz to, ka ar 2005.gada 26.maija lēmumu Nr.4.2.7/608 un 2005.gada 22.septembra lēmumu Nr.4.2.7/963 nodokļu audits bija pārtraukts, VID tik un tā turpināja vākt informāciju, kas nepieciešama lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanai, tostarp, par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ – 2005.gada 20.jūnijā veikta šī komersanta juridiskās adreses /adrese B/ apsekošana, no Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes 2005.gada 15.jūlijā iegūta atbilde par /pers. C/ izsniegto uzturēšanās Latvijas Republikā atļauju, Latvijas Republikas robežšķērsošanas faktu, 2005.gada 11.oktobrī iegūts SIA /Nosaukums B/ pilnvarotās personas /pers. F/ paskaidrojums par darījumiem ar pieteicēju. Tomēr pašas pieteicējas pārstāvja paskaidrojums no šā pārstāvja neatkarīgu apstākļu dēļ iegūts tikai 2007.gada 21.februārī. Pēc 2006.gada 8.decembra VID ir ieguvis

vēl vienu pierādījumu lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas vajadzībām – 2007.gada 28.februārī veicis SIA /Nosaukums B/ darbības vietas /adrese/ apsekošanu. Šo informāciju VID izmantojis lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanā un Lēmumā.

Pamatojoties uz minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID ir pieļāvis būtisku procesuālu pārkāpumu Lēmuma pieņemšanā, kas varēja novest pie prettiesiska lēmuma pieņemšanas, jo, ja no pierādījumu loka izslēdz tos pierādījumus, kas iegūti pēc termiņa, kādā varēja tikt pieņemts lēmums par papildus nodokļu aprēķināšanu pieteicējai, iztrūkst pašas pieteicējas pārstāvja paskaidrojums par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/, kā rezultātā nevar tikt pieņemts objektīvs lēmums par to, kāda ir pieteicējas loma šajos darījumos.

Administratīvā apgabaltiesa nenoliedz, ka ziņas, kas 2007.gada februārī iegūtas no /pers. M/ paskaidrojuma un apsekošanas akta, ir izmantojamas, lai aprēķinātu pieteicējas nodokļu parādu valsts budžetam ierosinātā kriminālprocesa vajadzībām, bet tās nav izmantojamas, lai revīzijas rezultātā precizētu pieteicējai budžetā maksājamos nodokļus (neapstiprinātu izveidojušos nodokļu pārmaksu) un aprēķinātu soda naudu.

[19] Pamatojoties uz šā sprieduma [11] – [18] norādīto, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka Lēmums ir atceļams.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda:

apmierināt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 4.jūlija lēmuma Nr.19/26490 un Nr.19/26491 atcelšanu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 4.jūlija lēmumu Nr.19/26490 un Nr.19/26491 ar šo lēmumu pieņemšanas dienu.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu SIA /Nosaukums A/ tās samaksāto valsts nodevu 28,46 *euro* par pieteikumu Administratīvajai rajona tiesai un apelācijas sūdzību Administratīvajai apgabaltiesai.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamentam viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, kasācijas sūdzību iesniedzot Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente	*(paraksts)*	I.Meldere
Tiesneši	*(paraksts)*	Dz.Amerika
	(paraksts)	V.Poķis

NORAKSTS PAREIZS:

Administratīvās apgabaltiesas tiesnese I.Meldere

2014.gada 14.martā