Lietas Nr. A420345812
Lietas arhīva Nr. A42-00944-13/11

SPRIEDUMS
Latvijas Republikas vārdā

Rīgā 2013. gada 1. novembrī

Administratīvā rajona tiesa

šādā sastāvā: tiesnese Inga Putra,

piedaloties pieteicējas AS n/a pārstāvim /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmuma dienesta pārstāvim /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz AS n/a pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011. gada 20. decembra lēmuma Nr. 22.4.6/89171 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde SIA n/a veica datu atbilstības pārbaudi par 2010. gada jūniju – septembri, kurā tika konstatētas neatbilstības starp pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarācijās norādīto informāciju un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes 2011. gada 7. novembra lēmumu Nr. 23.20.3/76889 pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts PVN Ls 12 755,67, nokavējuma nauda Ls 2593,49 un samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 1205,9.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja Valsts ieņēmumu dienestā, kas 2011. gada 20. decembrī pieņēma lēmumu Nr. 22.4.6/89171 (turpmāk arī – Lēmums) sākotnējo lēmumu atstāt negrozītu.

Lēmums pamatots ar turpmāk norādītiem argumentiem.

[1.1] Lietā konstatēts, ka pieteicēja 2010. gada jūnija, augusta un septembra PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi Ls 13 961,57 kā darījuma partneri norādot SIA n/a un SIA n/a2. Veicot datu atbilstības pārbaudi, Valsts ieņēmumu dienests secināja, ka pieteicējas noformētie rēķini nav atzīstami par nodokļa rēķiniem priekšnodokļa atskaitīšanai un SIA n/a un SIA n/a2 rekvizīti izmantoti faktiski neesošu darījumu noformēšanai.

[1.2] Valsts ieņēmumu dienests pārbaudes ietvaros konstatējis, ka SIA n/a no 2010. gada 27. maija un SIA n/a2 no 2010. gada 11. augusta juridiskajā adresē nav sasniedzamas, neveic saimniecisko darbību, kā arī tām nav materiāltehniskie un darba spēka resursi, lai veiktu saimniecisko darbību. Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienests Lēmumā konstatē, ka SIA n/a2 deklarētais darbības veids ir cita izklaides un atpūtas darbība.

[1.3] Lēmumā norādīts, ka SIA n/a2 2010. gada 2. pusgada PVN deklarācijas pielikumā „Nodoklis par piegādātajām precēm un sniegtajiem pakalpojumiem" darījums ar pieteicēju nav deklarēts. 2011. gada 18. janvārī SIA n/a2 ir izslēgta no Valsts ieņēmumu dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei. Tāpat Valsts ieņēmumu dienests Lēmumā konstatējis, ka SIA n/a2 nav reģistrēta Būvkomersantu reģistrā un tādējādi tai nav tiesību veikt komercdarbību būvniecības jomā.

[1.4] Valsts ieņēmumu dienests Lēmumā atsaucas uz Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005. gada nolēmumu, norādot, ka gadījumos, ja iztrūkst kaut viens no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem, personai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli, tādējādi nav nepieciešams vērtēt pārējo priekšnoteikumu esamību.

Lēmumā norādīts, ka Valsts ieņēmumu dienests, pamatojoties uz lietā esošajiem pierādījumiem, konstatējis, ka SIA n/a un SIA n/a2 nevarēja veikt 2010. gada 5. jūlija, 9. jūlija un 27. augusta līgumā minētos būvdarbus. Lai noskaidrotu vai līgumos noteiktie nosacījumi ir izpildīti, Valsts ieņēmumu dienestam nepieciešams izvērtēt, vai SIA n/a un SIA n/a2 ir sniegušas minētos pakalpojumus pieteicējai.

Ievērojot minēto, Valsts ieņēmumu dienests Lēmumā secina, ka pieteicēja nav saņēmusi līgumos ietvertos pakalpojumus no SIA n/a un SIA n/a2, tādējādi nepastāv priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai.

[1.5] Valsts ieņēmumu dienests, pārbaudot SIA n/a un SIA n/a vārdā noslēgtos līgumus un darbu pieņemšanas-nodošanas aktus, konstatējis, ka tos parakstījuši /pers. E/ un /pers. F/, taču /pers. E/ Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajā rakstveida paskaidrojumā noliedzis sadarbību ar SIA n/a un lūdza to izslēgt no Uzņēmumu reģistra. Tāpat /pers. E/ paskaidrojumā norāda, ka 2010. gada 1. maijā pazaudējis pasi. Savukārt SIA n/a2 amatpersona /pers. F/ paskaidroja, ka par SIA n/a2 amatpersonu kļuvis pēc trešās personas lūguma un nav pilnvarojis nevienu personu rīkoties savā vārdā.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[2.1] Pieteicēja atsaucoties uz 2011. gada 3. februāra Augstākās tiesas spriedumu lietā Nr. SKA-7/2011 norāda, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības principā nevar tikt ierobežotas. Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu to, ka darījumi neietilpst ar nodokļu krāpšanu saistītās shēmās, ir jāvar paļauties uz darījumu likumību.

[2.2] Pieteikumā paskaidrots, ka par visiem Lēmumā norādītajiem līgumos ietvertajiem pakalpojumiem ir veikta samaksa un līgumi ir izpildīti. Pieteicēja norāda, ka līguma Nr. DP/5.1.10/08 IPIA/VIDM/007 ar SIA n/a3, 2010. gada 5. jūlija līguma Nr. KR-2-35/10 un 2010. gada 9. jūlija līguma Nr. KR-2-37/10 faktisko izpildi apliecina noformētās, abu līgumslēdzējpušu parakstītās, veicamo darbu tāmes un pieņemšanas-nodošanas akti par izpildītajiem darbiem.

Savukārt pieteicējas un SIA n/a 2010. gada 27. augusta līguma izpildi Nr. JOL-008/10 par „Notekūdeņu attīrīšanas iekārtu un dzeramā ūdens atdzelžošanas stacijas būvniecību Krāslavā" celtniecības darbu faktisko veikšanu apliecina abu pušu parakstītā tāme un darbu nodošanas-pieņemšanas akti.

[2.3] SIA n/a un SIA n/a2 amatpersonu sniegtajos paskaidrojumos ir ietverta neprecīza informācija, kas liek apšaubīt paskaidrojumu ticamību. Pieteicēja sastādīja tādu līgumu, ar tādiem otras puses rekvizītiem, kādi pieteicējai tika paziņoti, tādējādi pieteicējai nevarēja rasties šaubas par to, ka līgumu varētu izpildīt cita persona.

Tāpat pieteicēja paskaidro, ka nav pamatoti SIA n/a un SIA n/a2 amatpersonu sniegtie paskaidrojumi par stāšanos valdes locekļa amatā, jo saskaņā ar Komerclikuma noteikumiem valdes locekļiem, lai stātos amatā, jāpievieno noteiktā kārtībā parakstīta vienošanās, tādējādi iecelšana par valdes locekli bez personas gribas nav iespējama.

[2.4] Ņemot vērā publiskajos reģistros pieejamo informāciju, pieteicējai nevarēja rasties šaubas par minēto sabiedrību amatpersonu spēju noslēgt līgumus sabiedrības vārdā.

Attiecībā uz Lēmumā norādīto argumentu par SIA n/a un SIA n/a2 nesasniedzamību juridiskajās adresēs, pieteicēja paskaidro, ka laikā, kad tika slēgti līgumi, pieteicējai neradās nepieciešamība pārbaudīt, vai minētās sabiedrības darbību veic juridiskajās adresēs, jo tikšanās pirms darījumu slēgšanas minēto sabiedrību juridiskajās adresēs nenotika.

Pieteicējas ieskatā nav saprātīgi un samērīgi pirms katra līguma slēgšanas iepazīties ar darījumu partnera gada pārskatiem, lai pārliecinātos par sabiedrības spēju noslēgt darījumus. Pieteicēja norāda, ka pirms līguma noslēgšanas izraudzītā darījumu partnera spējas noslēgt līgumu un izpildīt tā noteikumus tiek vērtētas sarunu ceļā.

Līguma noslēgšanas brīdī SIA n/a un SIA n/a2 bija reģistrētas PVN apliekamo personu reģistrā, SIA n/a no PVN apliekamo personu reģistra tika izslēgta 2011. gada 10. martā, savukārt SIA n/a2 no minētā reģistra tika izslēgta 2011. gada 18. janvārī, tātad vairākus mēnešus pēc pieteicējas noslēgto līgumu izpildes. Pieteicēja pirms līguma noslēgšanas ir veikusi nepieciešamās darbības, lai pārliecinātos, ka izvēlētie darījumu partneri ir reģistrēti PVN apliekamo personu reģistrā, dokumenti ir parakstīti atbilstoši likumam, kā arī pieteicēja ir saglabājusi darījumu apliecinošus dokumentus, kurus vajadzības gadījumā varētu uzrādīt Valsts ieņēmumu dienestam.

[3] Rakstveida paskaidrojumā Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem apsvērumiem.

Papildus Valsts ieņēmumu dienests paskaidro, ka nav pamatots pieteicējas arguments par to, ka Valsts ieņēmumu dienests nav objektīvi izvērtējis pieteicējas paskaidrojumus un iesniegtos dokumentus, jo, pamatojoties uz pieteicējas darījumu partneru iesniegtajiem paskaidrojumiem, rodas pamats apšaubīt pieteicējas iesniegto dokumentu patiesumu, kā arī izvirzīt apgalvojumu, ka darījumi starp pieteicēju un tās darījumu partneriem nav notikuši.

[3.1] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumā, atsaucoties uz Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2004. gada 10. augusta sprieduma lietā Nr. SKA-85 19. punktu, norāda, ka, lai iegūtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nepieciešams konstatēt, vai darījums faktiski pēc tā ekonomiskā un juridiskā satura ir noticis un ka persona faktiski ir saņēmusi rēķinā minētās personas nodokļa rēķinā norādītās preces vai pakalpojumus. Tāpat atsaucoties uz Augstākās tiesas Tiesu prakses vispārinājumu, Valsts ieņēmumu dienests paskaidro, ka nodokļu maksātājam ir jābūt spējīgam atspēkot argumentus, kas apdraud tā tiesības pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[3.2] Vērtējot darījumu faktisko esamību, ir jāņem vērā ne tikai uzrādīto dokumentu esamība, bet arī tajos ietvertās informācijas patiesums. Ņemot vērā minēto, Valsts ieņēmumu dienests ir pamatoti secinājis, ka pieteicēja nav saņēmusi pakalpojumus no deklarētajiem darījumu partneriem, tādējādi iztrūkst viens no priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis norādīja, ka pieteicējas uzņēmumā nav darbinieku, kas varētu izpildīt līgumos noradītos darbus, kas saistīti ar būvniecību. Apstāklis, ka darbi tika veikti, ir pierādīts ar dokumentiem, kurus Valsts ieņēmumu dienests neapstrīd. Pieteicējas pārstāvis pieļāva, ka SIA n/a un SIA n/a2 valdes locekļi nodarbojas ar krāpnieciskām darbībām nodokļu jautājumos, bet pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē uzsvēra, ka pieteicējai nav pamatoti noteikts sods, jo pret minētajiem valdes locekļiem nav ierosināts kriminālprocess, līdz ar to rodas situācija, ka tiek sodīta persona, kura ir cietusi.

Atbildētājas pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina un paskaidroja, ka Valsts ieņēmumu dienests tiesiskā kārtā ieguvis pieradījumus - SIA n/a un SIA n/a2 amatpersonu paskaidrojumus, kuros noliegta saimnieciskās darbības veikšana. Valsts ieņēmumu dienests norādīja, ka pieteicējai bija nepieciešams pārbaudīt darījumu partneru spēju noslēgt darījumus. Atbilstoši Augstākās tiesas Senāta 2013. gada 6. jūnija rīcības sēdes lēmumam kontaktam ar fizisko personu no darījumu partneru amatpersonu puses un pieteicēja puses bija jābūt, kā arī pietiecējai bija jāpārbauda personu identitātes.

Motīvu daļa

[5] Izvērtējot lietas materiālus kopsakarā ar lietas dalībnieku paskaidrojumiem, tiesa atzīst, ka pieteikums par Lēmuma atcelšanu ir apmierināms.

[6] Lēmumā Valsts ieņēmumu dienests ir apstrīdējis pakalpojumu saņemšanu no SIA n/a un SIA n/a2, jo abu komercsabiedrību valdes locekļi saimniecisko darbību noliedz, juridiskajā adresē darījuma partneri nav sasniedzami, tiem nav materiāltehnisko un darbaspēka resursu. Lēmumā izdarītas atsauces uz Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk arī – Senāts) 2004. - 2006. gada nolēmumiem par tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

Tādējādi Valsts ieņēmumu dienests ir aprobežojies tikai ar konstatējumu, ka darījums nevarēja notikt ar dokumentos norādīto darījuma partneri. Ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas judikatūru un Senāta jaunāko judikatūru *(skatīt, piemēram, Senāta 2013. gada 10. septembra sprieduma lietā Nr. SKA-12/2013)* šāda pieeja nav pareiza.

[6.1] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai (*sk. 2012. gada 6. decembra sprieduma lietā Nr. C-285/11 „Bonik" 45. punktu un 2013. gada 31. janvāra sprieduma lietā Nr. C-643/11 „LVK – 56" 64. punktu*), ja nodokļu administrācija no nodokļu rēķina izsniedzēja īstenotās krāpšanas vai pieļautajām nelikumībām secina, ka darījums, par kuru ir izrakstīts rēķins un kurš ir minēts, lai pamatotu pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, faktiski *nav noticis*, nodokļu administrācijai, lai varētu atteikt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, **ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus** un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, **ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā.**

Tātad nodokļa administrācija nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt.

[6.2] Eiropas Savienības Tiesa apstiprinājusi, ka nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli neietekmē apstāklis, vai pievienotās vērtības nodoklis par agrākajiem vai vēlākajiem darījumiem ir vai nav samaksāts valsts budžetā. Šādas tiesības var tikt liegtas vienīgi tad, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga. Atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ja nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā. Savukārt nodokļu maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu. Šāda sodīšana pārsniegtu to pasākumu kopumu, kas nepieciešams valsts budžeta interešu aizsardzībai (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 21. jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr. C-80/11 un C-142/11 „Mahageben" 39.– 50. punktu*).

Eiropas Savienības Tiesa ir argumentējusi arī, ka tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 „Halifax" 81. punktu*).

[6.3] 2013. gada 28. februāra rīkojuma lietā Nr. C-563/11 *„Forvards"* 34. punktā Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka tas, ka prece tieši nav tikusi saņemta no nodokļu rēķina izsniedzēja rokām, uzreiz nenozīmē īstā piegādātāja krāpniecisku slēpšanu, bet tam var būt citi iemesli.

[7] Attiecinot sprieduma [6] punktā minētos secinājumus uz konkrēto lietu, atzīstams, ka, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nav pietiekami konstatēt, ka SIA n/a un SIA n/a nav varējuši sniegt pakalpojumus.

Kā atzinis Senāts 2013. gada 10. septembra spriedumā lietā Nr. SKA-12/2013, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem:

1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti);

2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā;

3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu.

Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz Valsts ieņēmumu dienestam, bet tos jāatspēko pieteicējai.

Valsts ieņēmumu dienests Lēmumā nav konstatējis nevienu no iepriekš minētajiem apstākļiem. Valsts ieņēmumu dienests ir aprobežojies ar tā rīcībā citu lietu ietvaros nonākušiem darījuma partneru valdes locekļu paskaidrojumiem un citu informāciju, kas liecina, ka darījuma partneri nevarēja darījumus faktiski veikt. Lietā vispār nav vērtēts, vai pakalpojumi faktiski ir saņemti (*Lēmuma 9. lapas 4. rindkopa).* VID Lēmumā ar objektīviem pierādījumiem nav pierādījis un faktiski vispār pat nav vērtējis to, vai pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Tādējādi tiesas ieskatā Valsts ieņēmumu dienests nepareizi piemērojis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktu, kas noteic nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli. Lēmums nav pamatots, un pamatojuma trūkums atzīstams par būtisku, jo tas varēja novest pie nepareiza lēmuma pieņemšanas.

[8] Papildus tiesa vēlas norādīt uz šādiem apstākļiem.

Tiesai, vērtējot Lēmumu un pieteicējas argumentus, rodas šaubas par to, vai Valsts ieņēmumu dienests pamatoti veicis nodokļu precizēšanu datu atbilstības pārbaudes rezultātā, nevis nodokļu revīzijas (audita) rezultātā.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. pantu Valsts ieņēmumu dienests nodokļa maksājuma apmēra precizēšanai var veikt nodokļu revīziju (auditu), tematisko pārbaudi, datu atbilstības pārbaudi vai attiecīgā taksācijas periodā veikt novērošanu.

[9] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 27. punkts noteic, ka **datu atbilstības pārbaude** ir nodokļu administrācijas pārbaude, kuras laikā tiek kontrolēta nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem, izvērtējot nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, nodokļu maksātāja nodokļu un informatīvajās deklarācijās norādītos datus, ja šīs deklarācijas nodokļu administrācijai ir iesniegtas vai tās bija jāiesniedz. Datu atbilstības pārbaudi veic nodokļu administrācijas telpās, nepieprasot no nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības attaisnojuma dokumentus, izņemot muitas deklarāciju pārbaudes (..).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 5.¹ daļa noteic, ka 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 pārrēķinu, nosaka par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķina nokavējuma naudu šā likuma 29.panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai (..).

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 16. punkts noteic, ka **nodokļu revīzija (audits)** ir nodokļu administrācijas pārbaude, 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.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmo daļu 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.

[10] No sprieduma [9] punktā minētajām tiesību normām kopumā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" tiesisko regulējumu ir secināms, ka starp datu pārbaudi un auditu ir būtiskas atšķirības gan pārbaudes veikšanā, gan attiecībā uz tiesiskajām sekām, kas iestājas nodokļu maksātājam katras pārbaudes rezultātā.

Datu atbilstības pārbaudē nodokļu administrācija salīdzina jau tās rīcībā esošo informāciju ar nodokļu maksātāja deklarācijā norādītajiem datiem, šo pārbaudi veic nodokļu administrācijas telpās, nepieprasot no nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības attaisnojuma dokumentus, proti, dabā tā ir Nodokļu informācijas sistēmā pieejamās informācijas savstarpējā salīdzināšana. Datu pārbaudes rezultātā netiek aprēķināta soda nauda un datu pārbaude nenozīmē, ka par to pašu nodokli un to pašu taksācijas periodu vēlāk nevar veikt auditu. Datu pārbaudi veic īsākā laika periodā, un kā publiskajā telpā norādījušas Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonas, datu atbilstības pārbaude valstij izmaksā ievērojami lētāk, nekā audits.

Savukārt audita laikā Valsts ieņēmumu dienests var veikt auditu nodokļa maksātāja telpās, pieprasa no nodokļa maksātāja

saimnieciskās darbības attaisnojuma dokumentus, pieprasa informāciju no citām fiziskām un juridiskām personām, kā arī dažādām valsts un pašvaldības iestādēm gan par auditējamo nodokļu maksātāju, gan viņa darījuma partneriem, pieprasa informāciju citu valstu nodokļu administrācijām par ārvalstu darījumu partneriem un to sniegtajām ziņām nodokļu administrācijai, veic juridisko adrešu un struktūrvienību apsekošanas, pieprasa paskaidrojumus no darījumos iesaistītajām fiziskām un juridiskām personām, pārbauda vai grāmatvedībā atspoguļotie darījumi vispār faktiski notikuši, veic darījumu partneru sniegtās informācijas salīdzināšanu u.tml. Audits ir jāveic 90 dienu laikā, un tā atzinums ir galīgs, izņemot tā pārskatīšana pieļaujama atsevišķos likumā noteiktos gadījumos saistībā ar kriminālprocesa ierosināšanu.

[11] Tiesai, vērtējot datu atbilstības pārbaudes un audita atšķirības, rodas priekšstats, ka ar datu atbilstības pārbaudi likumdevējs ir paredzējis veikt tādu nesakritību konstatēšanu, kā, piemēram, abiem darījuma partneriem par vienu un to pašu savstarpējo darījumu deklarācijās ir norādītas citas summas, Valsts ieņēmumu dienests no citām valsts un pašvaldību iestādēm ir ieguvis informāciju, ka persona ir saņēmusi ar nodokli apliekamus ienākumus vai atsavinājusi nekustamo īpašumu, bet Valsts ieņēmumu dienestā persona šādus datus nav sniegusi, u.tml. Citiem vārdiem, tā ir datu salīdzināšana, kuru nesakritības gadījumā ir iespējams novērst ar **informatīvās deklarācijas precizējumu vai konstatēto neatbilstību pamatotu izskaidrojumu**.

Tiesas ieskatā Valsts ieņēmumu dienests izskatāmajā gadījumā nepamatoti veicis datu atbilstības pārbaudi, jo pārbaudāmais apjoms pārsniedz datu atbilstības salīdzināšanas apjomu, proti, nepamatoti nodokļu revīzija (audits) aizstāts ar datu atbilstības pārbaudi.

Tiesa nonāk pie šāda secinājuma turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[12] Lēmumā datu atbilstības pārbaudes rezultātā secināts, ka pieteicēja nav saņēmusi pakalpojumus no SIA n/a un SIA n/a, proti, apstrīdēts grāmatvedības dokumentos norādītās informācijas patiesums.

Pirmkārt, kā spriedumā norādīts iepriekš, Lēmumā nav pārbaudīts, vai pieteicēja ir saņēmusi dokumentos norādīto pakalpojumu, un nav pierādīts, ka pieteicēja zināja, vai tai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās ar PVN izkrāpšanu saistītos darījumos.

Otrkārt, tiesas ieskatā datu atbilstības pārbaudes rezultātā, ņemot vērā šīs pārbaudes veikšanas kārtību un formu, vispār nav iespējams pierādīt, ka pieteicēja ir iesaistījusies ar PVN izkrāpšanu saistītās darbībās.

Turklāt atzīmējams, ka atsevišķos gadījumos Valsts ieņēmumu dienesta lietās ir secināms, ka tiesiski ir veikta datu atbilstības pārbaude, bet faktiski šīs pārbaudes ietvaros ir veiktas audita laikā veicamās darbības. Taču tas nav attiecināms uz izskatāmo lietu.

[13] Konkrētajos apstākļos nav pamatots Valsts ieņēmumu dienesta apgalvojums, ka pieteicējai ir jābūt spējīgai atspēkot argumentus, par darījumu faktisko neesamību un jāiesniedz pierādījumi par darījumu faktisko norisi.

Tiesas ieskatā datu atbilstības pārbaudes ietvaros nodokļu administrācija var salīdzināt nodokļu informācijas sistēmā esošos datus, taču nevar apšaubīt dokumentos norādīto darījumu patiesumu.

Pieteicēja izskatāmajā lietā ir iesniegusi gan ar darījuma partneriem noslēgtos līgumus, gan nodošanas un pieņemšanas aktus, gan rēķinus. Datu atbilstības pārbaudes ietvaros tiesas ieskatā pieteicējai nav citu likumā paredzētu instrumentu, kā pierādīt jebkādas datu neatbilstības. Taču, ja Valsts ieņēmumu dienests apstrīd darījuma patiesumu, tad pierādīšanas pienākums gulstas uz Valsts ieņēmumu dienestu, proti, nevis nodokļu maksātājam jāpierāda, ka viņš nav veicis krāpnieciskas darbības, bet Valsts ieņēmumu dienestam ar objektīviem pierādījumiem jāpierāda, ka nodokļu maksātājs tādas ir veicis. Taču datu atbilstības pārbaude aprobežojas ar Nodokļu informatīvajā sistēmā pieejamo datu salīdzināšanu, neveicot pierādīšanas pienākuma ietvaros paredzētās darbības.

Valsts ieņēmumu dienesta pārmetumi, ka pieteicējai bija zināms iestādes arguments, ka problēma ir kontaktā ar darījuma partneri, bet pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus par šiem kontaktiem, nav vērā ņemami. Tiesas ieskatā datu atbilstības pārbaudes veikšanas procesā šādi pārmetumi nodokļu maksātājam izteikti nepamatoti, jo šāda informācija Valsts ieņēmumu dienestam pēc savas iniciatīvas bija jānoskaidro pašam, skaidri un nepārprotami uzdodot jautājumus par darījumu norisi tieši tā, kā tas notiek audita ietvaros, ja šāda informācija iestādei palīdzētu pierādīt, ka pieteicēja ir iesaistījusies ar PVN izkrāpšanu saistītos darījumos.

Valsts ieņēmumu dienestam izskatāmajā lietā bija jāveic audits, kura ietvaros bija ne tikai jāvērtē iestādes rīcībā esošie SIA n/a un SIA n/a2 valdes locekļu paskaidrojumi (SIA n/a valdes locekļa iesniegums adresēts Uzņēmumu reģistram, lietas 68. lapa), bet jāpieprasa paskaidrojumi no darījuma partneriem tieši konkrētā audita ietvaros, jānoskaidro darījumu slēgšanas faktiskā norise no abu darījumos iestatīto komercsabiedrību valdes locekļiem, jānoskaidro, vai darījums vispār faktiski noticis, proti, vai pieteicēja saņēmusi pakalpojumu, vai darījumu izpildē ir iesaistīti apakšuzņēmēji, vai darījumu mērķis ir bijis fiskālo priekšrocību iegūšana, un pieteicēja zināja un tai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās ar PVN izkrāpšanu saistītos darījumos.

Tiesvedības ietvaros šāda informācija vairs nebūtu noskaidrojama. Tiesas ieskatā tas nav pieļaujams, ka iestādes ietvaros datu atbilstības pārbaude notiek, tikai pārbaudot datus Nodokļu informatīvajā sistēmā un izvērtējot pārbaudāmā nodokļu maksātāja paskaidrojumus, taču tiesvedības laikā tiesa vāc pierādījumus par darījumu, lai pierādītu, ka pieteicēja zināja, vai tai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās ar PVN izkrāpšanu saistītos darījumos, faktiski veicot auditu tiesvedības laikā. Tiesa nevar iestāties iestādes vietā, un tiesai nav jāveic iestādes funkcijas, bet jāveic kontrole pār iestādes izdoto administratīvo aktu. Kā jau spriedumā norādīts iepriekš, ja iestāde apšauba datu patiesumu un atzīst, ka nodokļu maksātājs apzināti iesaistījies ar PVN izkrāpšanu saistītos darījumos, lai iegūtu fiskālas priekšrocības, tad pierādīšanas pienākums gulstas uz iestādi.

[14] Ņemot vērā spriedumā izvērtētos faktiskos un tiesiskos apstākļus un izdarītos secinājumus, tiesa atzīst, ka Lēmums nav pamatots, un Valsts ieņēmumu dienests nodokļu precizēšanai piemērojis nepareizo pārbaudes metodi, līdz ar to pieteikums ir pamatots un apmierināms.

[15] Ievērojot ekonomijas principu, tiesa ir uzklausījusi visus pieteicējas argumentus, bet spriedumā izvērtējusi tikai tos, kuriem ir nozīme no tiesību viedokļa.

[16] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Pieteicēja par pieteikumu maksājusi valsts nodevu Ls 20 *(lietas 20.lapa).*

Tā kā pieteikums pilnībā apmierināms, atbildētājai uzliekams pienākums valsts nodevu pieteicējai atlīdzināt.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126. pantu, 253. pantu un 289.-291. pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt AS n/apieteikumu.

Atcelt no pieņemšanas brīža Valsts ieņēmumu dienesta 2011. gada 20. decembra lēmumu Nr. 22.4.6/89171.

Uzlikt par pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt AS n/a valsts nodevu Ls 20 (divdesmit latus).

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rīgas tiesu namā.

Tiesnese I. Putra