NORAKSTS
Lieta Nr.A42486207
AA43-1783-12/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2012.gada 6.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V.Zommere,
tiesneses S.Gintere un M.Osmane,

piedaloties pieteicējam *G.J.* un viņa pilnvarotajam pārstāvim *E.Š.*, atbildētāja - Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim *I.L.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz *G.J.* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 4.aprīļa lēmuma Nr.19/16407 atcelšanu, labvēlīga administratīvā akta izdošanu un morālā kaitējuma atlīdzināšanu Ls 5000, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 14.septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Rīgas reģionālā iestāde no 2006.gada 10.februāra līdz 2006.gada 15.septembrim veica *G.J.* iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2001., 2002., 2003. un 2004.gadu.

Ar VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes priekšnieces 2006.gada 15.septembra lēmumu Nr.4.2.10/4 *G.J.* papildu nomaksai budžetā noteikti IIN Ls 269,95 un soda nauda Ls 289,95 par 2003.gadu un IIN Ls 5387 un soda nauda Ls 5407 par 2004.gadu.

VID Rīgas reģionālās iestādes direktors, izskatījis *G.J.* sūdzību, ar 2006.gada 23.novembra lēmumu Nr.1.3/45819 atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu daļā par IIN Ls 5387 un soda naudu Ls 5407 par 2004.gadu un daļā par soda naudu Ls 20 par 2003.gadu, bet atcēla daļā par IIN Ls 269,95 un soda naudu Ls 269,95 par 2003.gadu.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, *G.J.* to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram, kurš ar 2007.gada 4.aprīļa lēmumu Nr.19/16407 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu un nesamazināja noteiktās soda naudas apmēru.

[2] *G.J.* (turpmāk – pieteicējs) Administratīvajā rajona tiesā iesniedza pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Laika periodā no 1999. – 2000.gadam pieteicējs no vecākiem saņēmis skaidras naudas līdzekļu dāvinājumu USD 15000 un Ls 17000. Tādējādi uz 2003.gada sākumu pieteicējam bija skaidras naudas uzkrājums, kas ticis uzrādīts pieprasītajā papildu deklarācijā par 2003. un 2004.gadu. Līdz ar to nav pamatots auditoru apgalvojums, ka uz 2003.gada 1.janvāri pieteicējam naudas uzkrājumi nav bijuši.

[2.2] Naudas līdzekļi, kuru pārbaudi auditori veikuši par 2001. un 2002.gadu, ir pieteicēja personīgie naudas līdzekļi, kas nevar tikt aplikti ar nodokļiem. VID nav tiesību pieprasīt iesniegt apliecinošus dokumentus par skaidras naudas uzkrājumiem. Veicot naudas līdzekļu aprēķinu, nav ņemts vērā lata valūtas kurss attiecībā pret ASV dolāru, kā rezultātā veikts nepareizs aprēķins, samazinot skaidras naudas uzkrājumu uz 2003.gada 1.janvāri.

[2.3] VID nav savācis pierādījumus, kas apstiprinātu veiktā aprēķina pareizību. Visas šaubas tulkojamas par labu privātpersonai. VID veiktais aprēķins balstīts vienīgi uz fizisku personu apgalvojumiem, nevis uz dokumentāliem pierādījumiem.

[2.4] Nav pamatots VID apgalvojums, ka 2004.gadā pieteicējs saņēmis atlīdzību Ls 21800 par nekustamo īpašumu pārdošanu. Pieteicējam nav saprotami *I.U.* un *V.R.* rīcības motīvi, sniedzot VID nepatiesus paskaidrojumus. Pārdodot nekustamos īpašumus, pieteicējs rīkojies kā *I.U.* un *V.R.* pilnvarotā persona, nesaņemot par to atlīdzību.

[2.5] VID pieļāvis virkni procesuālo pārkāpumu. Uzsākot pārbaudi, netika veikta nodokļu maksātāja aptauja un netika aizpildīts maksātāja aptaujas protokols. Audita pārbaude vairākas reizes tikusi pagarināta. Nepārtraukta ierašanās VID liegusi pieteicējam veikt savas privātās dzīves nepieciešamās darīšanas.

[2.6] VID, apšaubot pieteicēja labo vārdu, godaprātu un mantisko stāvokli, uzliekot par pienākumu sniegt ziņas, kuras nevar tikt prasītas un pārbaudītas, nodarījis pieteicējam smagu morālo kaitējumu, ko pieteicējs novērtē Ls 5000 apmērā.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 14.septembra spriedumu apmierināts pieteicēja pieteikums daļā. Atcelts Lēmums un noraidīts pieteikumu daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, kā arī daļā par morālā kaitējuma Ls 5000 atlīdzināšanu.

Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Ja VID pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma sniedz atzinumu par budžetam nodarīto zaudējumu, tad šāds atzinums nav

administratīvais akts. Tādējādi Lēmuma pamatojumā bija lietderīgi ietvert skaidrojumu par to, ka pārbaude par 2001. un 2002.gadu veikta vienīgi saistībā ar atzinuma došanu Saldus rajona policijas pārvaldei, pamatojoties uz 2004.gada 21.decembra pieprasījumu veikt vienkāršo nodokļu auditu pieteicējam par laika periodu no 2000.gada 8.decembra līdz 2004.gada 29.jūlijam, taču tiesiskas sekas pieteicējam nerada.

Tiesa uzskatīja, ka, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja pieprasījumu, nodokļu administrācija bija tiesīga veikt pieteicējam auditu arī par 2001. un 2002.gadu, jo 3 gadu noilgums neattiecas uz šāda veida pārbaudi, taču ierobežo VID tiesības uzlikt personai tiesisko pienākumu – samaksāt budžetā papildus aprēķinātos nodokļu maksājumus. Izskatāmajā gadījumā par laika periodu no 2001. līdz 2003.gadam pieteicējam nodokļu maksājumu uzrēķins nav veikts.

[3.2] Tiesa konstatēja, ka izskatāmajā gadījumā audita pārbaude pieteicējam tika veikta laika periodā no 2006.gada 10.februāra līdz 15.septembrim, kopumā 217 dienas, un nodokļu administrācijas augstākā amatpersona nav pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta panta trešajai prim daļai.

Likumā noteiktais 90 dienu termiņš audita veikšanai izbeidzās 2006.gada 10.maijā, tādējādi lemt par termiņa pagarinājumu, kas pārsniedz norādīto datumu, bija tiesīgs vienīgi VID ģenerāldirektors kā nodokļu administrācijas augstākā amatpersona (saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.pantu). Tiesa konstatēja, ka nevienu lēmumu par audita veikšanas termiņa pagarināšanu VID ģenerāldirektors nav pieņēmis.

Ņemot vērā to, ka likumdevējs audita veikšanai pamatā ir paredzējis 90 dienu termiņu, likumā noteiktajos gadījumos to pagarinot par 30 dienām vai 60 dienām, jāatzīst, ka VID nebija tiesiska pamata veikt pieteicējam audita pārbaudi 217 dienas.

Kā termiņa pagarināšanas tiesiskais pamatojums lēmumos cita starp norādīta atsauce uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturto daļu, kas lēmumu pieņemšanas laikā noteica, ka šā panta trešajā daļā minētie nodokļu revīzijas (audita) termiņa ierobežojumi neattiecas uz gadījumiem, kad nodokļu revīzija (audits) tiek veikta pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma. Tiesas ieskatā citētajā tiesību normā noteiktais nenozīmē to, ka auditu drīkst veikt neierobežotā termiņā.

Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) ir norādījis, ka labas pārvaldības princips uzskatāms par tiesiskā valstī pastāvošu vadlīniju valsts pārvaldes iestādes tiesiskajās attiecībās ar privātpersonu. Citiem vārdiem, tas, ka nav konkrēta termiņu noteicoša norma, nozīmē tieši to, ka jāvadās pēc vispārīgā principa – taisnīga procedūra saprātīgā laikā (*sk. Senāta 2008.gada 6.jūnija sprieduma lietā SKA-505 10.punktu*). Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka izskatāmajā

gadījumā nav ievērots labas pārvaldības princips. Turklāt iestādes pieļauto pārkāpumu tiesa novērtēja kā būtisku.

[3.3] No lietas materiāliem redzams, ka 2006.gada 20.decembrī pieteicējs apstrīdēja sākotnējo lēmumu. 2007.gada 30.janvārī ar Finanšu ministrijas rīkojumu Nr.115 pieteicēja sūdzības izskatīšanas termiņš pagarināts par 30 dienām, tas ir, līdz 2007.gada 25.februārim. 2007.gada 2.martā ar Finanšu ministrijas rīkojumu Nr.314 pieteicēja sūdzības izskatīšanas termiņš pagarināts par 30 dienām, tas ir, līdz 2007.gada 27.martam. Lēmums ir pieņemts 2007.gada 4.aprīlī. Tādējādi, pieņemot Lēmumu, ir pārkāpts arī Finanšu ministrijas 2007.gada 2.marta rīkojumā Nr.314 noteiktais termiņš.

[3.4] No lietas materiāliem izriet, ka pēc Lēmuma pieņemšanas ir veikti vairāki grozījumi audita pārskatā un labojumi lēmumā par audita rezultātiem.

Kopumā novērtējot audita laikā pieļauto kļūdu skaitu un raksturu, tiesa secināja, ka audita pārbaude izskatāmajā gadījumā nav veikta ar pienācīgu rūpību. Tiesa pieļāva iespēju, ka, veicot auditu, kļūdas ieviesušās aiz neuzmanības, taču tās nav raksturojamas vienīgi kā pārrakstīšanās kļūdas, kas nevarēja ietekmēt audita rezultātu. Tiesa konstatēja, ka lietas materiālos ir 2002.gada 13.februārī starp pieteicēju un *A.J.* noslēgtā pirkuma līguma kopija, no kuras izriet, ka 2002.gada 13.februārī pieteicējs pārdevis traktoru DT-75 *A.J.* Lietā ir arī *A.J.* pilnvarotās personas *E.G.* 2006.gada 20.septembrī VID Rīgas reģionālās iestādei sniegtais paskaidrojums, kurā norādīts, ka traktors ticis pieteicējam pārdots par Ls 2500, norēķini veikti skaidrā naudā. Taču minētie dokumenti nav ņemti vērā un Lēmumā nav norādīts iemesls, kādēļ VID tos nevērtēja. Jāņem vērā arī tas, ka visas pieļautās kļūdas netika konstatētas un novērstas līdz Lēmuma pieņemšanai, neskatoties uz to, ka audita pārskatu nodokļu administrācijai bija jāpārbauda vairākas reizes – pieņemot lēmumu par audita rezultātiem, pieņemot sākotnējo lēmumu, un arī pieņemot Lēmumu. Arī lietas izskatīšanas laikā tiesā iestāde netika skaidrībā ar visām pieļautajām neprecizitātēm un kļūdām, tādēļ pastāv objektīvas šaubas par veiktā nodokļu maksājumu aprēķina pareizību.

Tiesa uzskatīja, ka šādos apstākļos nav pamata atzīt, ka nodokļu pārbaude pieteicējam veikta normatīvajos aktos reglamentētajā kārtībā. Tiesa konstatēja, ka administratīvā procesa laikā iestādē ir pieļauti vairāki būtiski pārkāpumi, kuri paši par sevi izraisa Lēmuma prettiesiskumu un tādēļ Lēmums ir atceļams. Līdz ar to, procesuālās ekonomijas dēļ tiesa nevērtēja pārējos pieteikumā ietvertos iebildumus.

[3.5] Pieteikumā ietverts lūgums – izdot pieteicējam labvēlīgu administratīvo aktu, uzliekot VID pienākumu samazināt aprēķināto IIN soda naudu par 70 %. Ņemot vērā to, ka tiesa nonāca pie secinājuma, ka Lēmums

ir atceļams kā prettiesisks, tad nav pamata lemt par norādītā pienākuma uzlikšanu VID. Līdz ar to pieteikums minētajā daļā ir noraidāms.

[3.6] Tiesa konstatēja, ka VID ir izdevis prettiesisku administratīvo aktu. Līdz ar to ir pamats atzīt, atbildētāja dēļ noticis pieteicēja tiesisko interešu aizskārums.

Budžetā maksājamā nodokļa aprēķina pareizības pārbaude ir paredzēta normatīvajos aktos un tā nav vērtējama kā personas labā vārda, godaprāta un mantiskā stāvokļa apšaubīšana. VID kompetencē ietilpstošo uzdevumu veikšana nav iespējama bez nodokļu maksātāja sniegtās informācijas objektīvas pārbaudes un izvērtēšanas.

Ņemot vērā minēto, ir noraidāms pieteicēja arguments, ka morālais kaitējums nodarīts ar VID rīcību, apšaubot pieteicēja labo vārdu, godaprātu un mantisko stāvokli, uzliekot par pienākumu sniegt ziņas, kuras nevar tikt prasītas un pārbaudītas.

Tiesa uzskatīja, ka ar Lēmuma atcelšanu tiek atjaunots stāvoklis, kāds bija pirms audita uzsākšanas. Līdz ar to izskatāmajā gadījumā nav objektīva pamata apmierināt pieteikumu daļā par morālā kaitējuma Ls 5000 atlīdzināšanu, tādēļ pieteikums minētajā daļā ir noraidāms.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 14.spriedumu spriedumu daļā, ar kuru apmierināts pieteicēja pieteikums, VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[4.1] Konkrētajā gadījumā tieši VID Rīgas reģionālās iestādes augstākā amatpersona ir parakstījusi lēmumu par nodokļa audita termiņa pagarināšanu, līdz ar to tiesas secinājums, ka lēmumu par audita veikšanas termiņa pagarināšanu konkrētajā gadījumā varēja pieņemt tikai VID ģenerāldirektors, ir kļūdains.

[4.2] VID Rīgas reģionālā iestāde 2006.gada 2.februāra lēmumu par nodokļu audita veikšanu pieteicējam pieņēma un veica pēc Saldus rajona policijas pārvaldes 2004.gada 21.decembra pieprasījuma Nr.20/34-5787. Līdz ar to tiesa nepamatoti nav ņēmusi vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturto daļu.

[4.3] Tiesa nav norādījusi konkrēti, kuras kļūdas vai neprecizitātes ir par pamatu secinājumam, ka pastāv objektīvas šaubas par veiktā nodokļu maksājumu aprēķina pareizību.

[5] Ar Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 17.septembra spriedumu noraidīts pieteicēja pieteikums.

Pieteicējs iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 17.septembra spriedumu.

Ar Senāta 2011.gada 16.novembra spriedumu lietā Nr.SKA-144/2011 atcelts Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 17.septembra spriedums un lieta nodota jaunai izskatīšanai Administratīvajai apgabaltiesai.

[6] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāvis uzturēja iesniegto apelācijas sūdzību, pieteicējs un viņa pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina, uzturēja pieteikumu daļā par Lēmuma atcelšanu.

Motīvu daļa

[7] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku pārstāvju paskaidrojumus tiesas sēdē, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka VID apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums daļā ir apmierināms.

[8] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 302.panta pirmajai daļai apelācijas instances tiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar apelācijas sūdzību un pretapelācijas sūdzību tādā apjomā, kā lūgts šajās sūdzībās.

Ar Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 14.septembra spriedumu apmierināts pieteicēja pieteikums daļā. Atcelts Lēmums un noraidīts pieteikumu daļā par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, kā arī daļā par morālā kaitējuma Ls 5000 atlīdzināšanu.

Atbildētājs iesniedzis apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2009.gada 14.septembra spriedumu daļā, ar kuru apmierināts pieteicēja pieteikums. Pieteicējs spriedumu nav pārsūdzējis, līdz ar to daļā, kurā pieteikums noraidīts, spriedums nav pārsūdzēts un ir stājies spēkā.

Tādējādi apgabaltiesa izskata lietu tikai pārsūdzētajā daļā, proti, par Lēmuma atcelšanu.

[9] Senāts, izskatot šo lietu kasācijas kārtībā, norādīja turpmāk minēto.

[9.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta trešā daļa 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.

Minētā panta ceturtā daļa noteica, ka šā panta trešajā daļā minētie nodokļu revīzijas (audita) termiņa ierobežojumi neattiecas uz gadījumiem, kad nodokļu revīzija (audits) tiek veikta pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma.

Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8.panta pirmais teikums (*tiesību normas norādītas redakcijā, kura bija spēkā iestādes lēmumu pieņemšanas laikā*) noteic, ka Valsts ieņēmumu dienesta uzdevumi nodokļu (nodevu) administrēšanā ir noteikti likumā „Par nodokļiem un nodevām" (18.pantā). Papildus tiem Valsts ieņēmumu dienesta uzdevumi noteikti šā paša 8.panta punktos. Atbilstoši 11.punktam Valsts ieņēmumu dienests pēc Valsts ieņēmumu dienesta iestāžu, pirmstiesas izmeklēšanas iestāžu un tiesas pieprasījuma veic komersantu nodokļu aprēķinu un nodokļu maksājumu revīziju (auditu).

Secināms, ka Valsts ieņēmumu dienests 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.

[9.2] Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5.panta otrās daļas 4.punkts noteic, ka Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālās iestādes direktors pieprasa veikt jebkura Valsts ieņēmumu dienesta 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 Valsts ieņēmumu dienests, 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 krimināllietā. 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.

[9.3] 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 spriedumu lietā SKA-144/2011 10.-14.punktu).*

[10] Tādējādi šajā lietā tiesai ir jāpārbauda, vai iestāde, veicot auditu, ir ievērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo daļu.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Apgabaltiesa, pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir izvērsta un pareiza, pirmās instances tiesa pamatoti konstatēja

būtiskus procesuālus pārkāpumus VID rīcībā, proti, konstatēja, ka VID iestāde, veicot pieteicējam auditu, nav ievērojusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo daļu, kā arī kļūdaini veikusi aprēķinus, un pamatoti atzina, ka šie procesuālie pārkāpumi ir tik būtiski, ka paši par sevi izraisa Lēmuma prettiesiskumu.

Ņemot vērā minēto un saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, kas norādīta šā sprieduma [3] punktā, un Administratīvā procesa likuma 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[11] Papildus apgabaltiesa norāda, ka izskatāmajā lietā izšķiroši ir tas, ka audita un lēmuma pieņemšanas termiņu nav pagarinājusi nodokļu administrācijas augstākā amatpersona.

[11.1] Kā jau to norādīja pirmās instances tiesa, audita pārbaude pieteicējam tika veikta laika periodā no 2006.gada 10.februāra līdz 15.septembrim, kopumā 217 dienas, un nodokļu administrācijas augstākā amatpersona nav pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta panta trešajai prim daļai.

No lietas materiāliem ir redzams, ka 2006.gada 2.februārī VID Rīgas reģionālās iestādes direktors pieņēmis lēmumu par nodokļu audita veikšanu pieteicējam par 2001., 2002., 2003. un 2004.gadu, nosakot, ka pārbaude veicama laika periodā no 2006.gada 10.februāra līdz 2006.gada 10.aprīlim.

2006.gada 4.aprīlī, sakarā ar informācijas pieprasīšanu un apkopošanu, VID Rīgas reģionālās iestādes direktors pieņēmis lēmumu pagarināt nodokļu audita veikšanas termiņu līdz 2006.gada 30.jūnijam, nosakot, ka audits tiks veikts no 2006.gada 10.februāra līdz 30.jūnijam.

2006.gada 26.jūnijā, sakarā ar informācijas pieprasīšanu un apkopošanu, VID Rīgas reģionālās iestādes direktora vietas izpildītājs pieņēmis lēmumu pagarināt nodokļu audita veikšanas termiņu līdz 2006.gada 18.augustam, nosakot, ka audits tiks veikts no 2006.gada 10.februāra līdz 18.augustam.

2006.gada 10.augustā, sakarā ar informācijas pieprasīšanu un apkopošanu, VID Rīgas reģionālās iestādes direktors pieņēmis lēmumu pagarināt nodokļu audita veikšanas termiņu līdz 2006.gada 15.septembrim.

Kā jau to norādīja pirmās instances tiesa, likumā noteiktais 90 dienu termiņš audita veikšanai izbeidzās 2006.gada 10.maijā, un lemt par termiņa pagarinājumu, kas pārsniedz norādīto datumu, bija tiesīgs lemt vienīgi VID ģenerāldirektors kā nodokļu administrācijas augstākā amatpersona.

[11.2] Senāts savā praksē *(sk. Senāta 2009.gada 27.novembra spriedumu lietā Nr.351)* ir analizējis jautājumu, vai no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešās daļas izriet, ka arī Valsts ieņēmumu dienesta Rīgas reģionālās iestādes direktors ir nodokļu

administrācijas augstākā amatpersona, kas var pagarināt lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu sakarā ar nepieciešamību iegūt papildu informāciju audita veikšanai.

Senāts norādījis, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļas *(redakcija, kas bija spēkā, kad iestāde pagarināja lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas termiņu)* izriet, ka vispārīgi lēmums par audita rezultātiem nodokļu administrācijai jāpieņem 90 dienu laikā no audita uzsākšanas dienas. Taču norma paredz izņēmuma gadījumus, kad minētā lēmuma pieņemšanas termiņu var pagarināt *nodokļu administrācijas augstākā amatpersona*.

Konkrētajā gadījumā ir jānoskaidro, kas minētās tiesību normas izpratnē ir šī „nodokļu administrācijas augstākā amatpersona" – vai šī amatpersona ir tikai Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors vai tas var būt arī Valsts ieņēmumu dienesta reģionālās iestādes direktors.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 5.punkts noteica, ka nodokļu administrācija šā likuma izpratnē cita starpā ir Valsts ieņēmumu dienests un tā izveidotas institūcijas. Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 3.panta otrā daļa noteica, ka Valsts ieņēmumu dienestā ir Centrālais aparāts un teritoriālās iestādes. Teritoriālās iestādes izveido dienesta ģenerāldirektors (likuma 3.panta ceturtā daļa).

Tā kā Valsts ieņēmumu dienests ir nodokļu administrācija likuma „Par nodokļiem un nodevām" izpratnē, nav šaubu, ka arī dienesta iekšējā struktūrā ietilpstošās teritoriālās iestādes, kuras izveido dienesta ģenerāldirektors, pieskaitāmas šai nodokļu administrācijai.

Atbilstoši Valsts pārvaldes iekārtas likuma 32.panta pirmajai daļai valsts pārvaldē amatpersonas iekļautas vienotā hierarhiskā sistēmā, kurā viena amatpersona ir padota citai amatpersonai. Amatpersona darbojas savas kompetences ietvaros.

Likumā noteiktās Valsts ieņēmumu dienesta vadītāja funkcijas veic Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors. Saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.panta pirmo daļu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora kandidatūru pēc finanšu ministra ieteikuma uz pieciem gadiem apstiprina Ministru kabinets, un Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoru ieceļ amatā uz pieciem gadiem finanšu ministrs. Atbilstoši minētā panta otrajai daļai Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors cita starpā ir atbildīgs par Valsts ieņēmumu dienestam noteikto uzdevumu izpildi; nosaka Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora vietnieku, centrālā aparāta struktūrvienību vadītāju un teritoriālo iestāžu direktoru kompetenci un atbildību; apstiprina Valsts ieņēmumu dienesta struktūru, kā arī ierēdņu un darbinieku sarakstu; ieceļ amatā un atbrīvo no amata, pieņem darbā un atlaiž no darba centrālā aparāta ierēdņus un darbiniekus, kā arī ieceļ amatā uz noteiktu vai nenoteiktu laiku un atbrīvo no amata teritoriālo iestāžu direktorus; izskata sūdzības par pakļauto struktūrvienību un iestāžu

amatpersonu pieņemtajiem lēmumiem un izdotajiem rīkojumiem un atceļ minēto amatpersonu nepamatoti pieņemtos lēmumus un izdotos rīkojumus. Savukārt atbilstoši likuma 5.pantam dienesta teritoriālās iestādes direktors vada teritoriālās iestādes darbu.

Ņemot vērā minēto, nav šaubu, ka Valsts ieņēmumu dienesta kā nodokļu administrācijas „augstākā amatpersona" ir tikai viena – ģenerāldirektors, savukārt teritoriālo iestāžu direktori ir ģenerāldirektora izveidoto struktūrvienību vadītāji, kurus ieceļ amatā un atceļ no amata ģenerāldirektors (ģenerāldirektors arī nosaka teritoriālo iestāžu direktoru kompetenci un atbildību) un kas hierarhiskā sistēmā ir padoti ģenerāldirektoram.

Kā izriet no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešās daļas, likumdevējs šajā tiesību normā ir lietojis terminu „nodokļu administrācijas augstākā amatpersona" vienskaitlī, nevis daudzskaitlī, kas norāda uz nodokļu administrācijas pašu augstāko amatpersonu, kas, kā iepriekš minēts, Valsts ieņēmumu dienesta gadījumā ir tā ģenerāldirektors.

Tādējādi Senāts secināja, ka ar „nodokļu administrācijas augstāko amatpersonu" likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā ir saprotams tikai Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors, bet ne Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālo iestāžu direktori. To apliecina arī Valsts ieņēmumu dienesta mājas lapā un speciālajā literatūrā publicētā informācija par nodokļu audita veikšanu, kur norādīts, ka „nodokļu audits ir jāpabeidz un lēmums par nodokļu audita rezultātiem jāpieņem 90 dienu laikā no nodokļu audita uzsākšanas dienas. Ja ir nepieciešama papildu informācija un nodokļu auditu nevar pabeigt noteiktajā termiņā, *Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors* izvērtē lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņa pagarināšanas nepieciešamību." Tālāk ir norādīts, ka *Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors* var pagarināt lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu sakarā ar informācijas pieprasīšanu no ārvalstu nodokļu administrācijām vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm. *(sk.: http://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=8&id=1010&hl=1&mod=33;Andrejeva V.,Ketners K., Krastiņš A. Ievads nodokļu administrēšanas specialitātē. Rīga: RTU Izdevniecība, 2007, 63.lpp.)*.

Līdz ar to būtībā Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram kā augstākajai Valsts ieņēmumu dienesta amatpersonai ir jāveic kontrole pār to, vai katrā konkrētā gadījumā ir objektīvs pamats pagarināt termiņu lēmuma pieņemšanai par nodokļu audita rezultātiem.

[12] Ievērojot minēto, apgabaltiesa secina, ka VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajai daļai nebija tiesības pagarināt lēmuma par nodokļu audita

rezultātiem pieņemšanas termiņu sakarā ar nepieciešamību iegūt papildu informāciju audita veikšanai.

Līdz ar to VID Rīgas reģionālās iestādes direktors lēmumus par termiņa pagarināšanu lēmuma pieņemšanai par audita rezultātiem pieņēmis ārpus kompetences. Minētais procesuālais pārkāpums ir atzīstams par būtisku un tādējādi ir ietekmējis Lēmuma tiesiskumu.

[13] Apgabaltiesas ieskatā uz konkrēto lietu neattiecas Senāta lēmumā lietā Nr.SKA 515/2011 paustās atziņas, uz kuru atsaucās VID pārstāvis.

Šajā lietā Senāts analizēja jautājumu, kuri periodi tiek ieskaitīti un kuri netiek ieskaitīti nodokļu revīzijas (audita) termiņā, proti, minētajā lietā bija izšķiroši, vai likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas otrais teikums, kas noteic, kādus laika posmus neieskaita nodokļu revīzijas (audita) termiņā, attiecināms arī uz trešajā daļā norādīto termiņu, kādā veicams audits.

Senāts uzskatīja, ka jāievēro arī vēsturiskā normas redakcijas attīstība. Līdz 2007.gada 1.janvārim likumā „Par nodokļiem un nodevām" nebija noteikti laika posmi, kuri nebūtu ieskaitāmi nodokļa audita termiņā. Tādēļ Ministru kabinets izstrādāja un iesniedza Saeimā likumprojektu, kurā norādīja, ka nodokļu administrācijas auditoru darba kvalitāti būtiski ierobežo likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa, kura nosaka, ka lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem jāpieņem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas. Praksē ir gadījumi, kad nodokļu maksātājs, ļaunprātīgi izmantojot likumā noteiktos termiņa ierobežojumus, ignorē audita procesu, t.i., savlaicīgi neiesniedz dokumentus vai paskaidrojumus. Audits tiek pabeigts, ņemot vērā dienesta rīcībā esošo informāciju, bet maksātājs pārsūdzības laikā iesniedz jaunus pierādījumus, kuru ticamību nav iespējams pārbaudīt *(sk. 8.Saeimas likumprojekta Nr.1827 anotācijas 1.punktu)*. 90 dienu termiņš bija pamattermiņš lēmuma pieņemšanai audita lietā. Tātad likumdevējs identificēja problēmu, ka nodokļu maksātāja rīcības dēļ nodokļu administrācijas darbība audita lietā var būt kavēta un būtiski traucēt pabeigt auditu atvēlētajā laikā. Ar 2006.gada 26.oktobra likumu tas tika atrisināts, noteicot tādus apstākļus, kuru iestāšanās gadījumā nodokļu audita termiņš pagarinās. Normas mērķis ir nodrošināt visu likumā atvēlēto laiku audita veikšanai. No normas vēsturisko apstākļu izpētes un normas mērķa secināms, ka likumdevējs nav vēlējies attiecināt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas otrajā teikumā minētos apstākļus vienīgi uz nodokļu administrācijas augstākās amatpersonas noteikto termiņa pagarinājumu. Tie vienlīdz attiecināmi, kā uz sākotnējo 90 dienu termiņu, tā arī uz šā termiņa 30 dienu pagarinājumu. Tikai tā norma sasniedz pilnīgu savu iedarbību.

VID pārstāvis atsaucās uz to, ka pieteicējs ir pats lūdzis pagarināt gada ienākumu deklarāciju un papildu deklarāciju iesniegšanas termiņu (pieteicēja 2006.gada 31.marta iesniegums). Apgabaltiesa norāda, ka deklarāciju iesniegšanas termiņa pagarinājums neattaisno VID rīcību, pagarinot audita termiņu trīs reizes, turklāt pārkāpjot amatpersonu kompetenci. Pieteicējs arī rakstījis iesniegumu ar iebildumiem, ka nodokļu audits ilgst jau 200 dienas *(lietas Pielikums Nr.2 78.lapa)* un lūdz izskaidrot auditoru rīcības likumību.

Tomēr tā kā šajā lietā būtiski, ka lēmumus par audita pagarināšanu nav pieņēmusi kompetentā persona, izšķirošas nav nozīmes tam, ka ticis pagarināts deklarāciju iesniegšanas termiņš.

[14] Tāpat apgabaltiesa piekrīt pirmās instances tiesas secinājumiem, ka pēc Lēmuma pieņemšanas veiktie grozījumi audita pārskatā un labojumi lēmumā par audita rezultātiem, ir būtiski pārkāpumi administratīvajā procesā iestādē.

Administratīvā procesa likuma 250.panta pirmās daļas 1.punkts paredz, ka tiesa taisa spriedumu, pārbaudījusi, vai administratīvais akts izdots, ievērojot procesuālos un formālos priekšnoteikumus. No minētās normas izriet, ka taisnīgs administratīvā akta izdošanas process, līdzīgi kā taisnīgs tiesas process, sastāv no divām daļām – taisnīga un tiesību normām atbilstoša procesa un taisnīga un tiesību normām atbilstoša rezultāta.

Konkrētajā lietā audits tika uzsākts pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, tātad tā mērķis bija noskaidrot faktus, kas nepieciešami krimināllietā. Kā atzinis Senāts, tad šāda pārbaude nerezultējas iestādes lēmumā par pienākuma samaksāt papildus aprēķināto nodokli un soda naudu noteikšanu un tai atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta ceturtajai daļai nav piemērojams regulējums par revīzijas (audita) termiņiem.

Turklāt no lietas materiāliem un abu procesa dalībnieku paskaidrojumiem tiesas sēdē izriet, ka ierosinātajā kriminālprocesā VID ir pieteicis materiālo kompensāciju tādā pat apmērā kā uzrēķins administratīvajā lietā. Līdz ar to rodas situācija, ja abos procesos nolēmumi būs labvēlīgi VID, tad uzrēķinātās summas būs iespējams piedzīt divas reizes. Apgabaltiesas ieskatā šāda situācija nav pieļaujama.

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. Tā kā VID šajā gadījumā nav ievērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešās daļas tiesību normas, pieļaujot vairākus būtiskus pārkāpumus, kuri paši par sevi izraisa pārsūdzētā Lēmuma prettiesiskumu, pārsūdzētais Lēmums ir atceļams.

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

Pieteicējs ir samaksājis valsts nodevu Ls 10 apmērā *(lietas 1.sējuma 10.lapa)*. Tādējādi atbildētājam – Latvijas Republikai – uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu Ls 10 apmērā par pieteikuma iesniegšanu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Daļēji apmierināt *G.J.* pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2007.gada 4.aprīļa lēmumu Nr.19/16407 ar tā pieņemšanas dienu.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt *G.J.* samaksāto valsts nodevu 10 (desmit) latus.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(paraksts)*	V.Zommere
Tiesneses	*(paraksts)*	S.Gintere
	(paraksts)	M.Osmane

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese V.Zommere
Rīgā, 2012.gada 6.martā