NORAKSTS

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A42842609
AA43-0650-13/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013. gada 6. jūnijā

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

piedaloties pieteicēja SIA „*/Nosaukums/*" pārstāvjiem *J.S.* un *P.K.*, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *A.L.*,

aklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „*/Nosaukums/*" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2009. gada 2. jūnija lēmuma Nr. 19.1/11930 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 16. novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Rīgas reģionālā iestāde no 2006. gada 26. septembra līdz 2008. gada 29. decembrim SIA „*/Nosaukums/*" veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk - PVN) auditu par 2006. gada janvāri – jūliju un saskaņā ar VID Rīgas reģionālās iestādes Audita pārvaldes 6. audita daļas priekšnieces 2008. gada 29. decembra lēmumu Nr. 4.2.6/47 SIA „*/Nosaukums/*" papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 1 517 121,07, soda nauda Ls 758 560,54 un nokavējuma nauda Ls 87 701,94, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa par Ls 118 983,18 un aprēķināta soda nauda Ls 59 491,60.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, SIA „*/Nosaukums/*" to apstrīdēja VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram. Ar VID Rīgas reģionālās iestādes

direktora 2009. gada 18. marta lēmumu Nr. 1.3/9352 atstāts negrozīts 2008. gada 29. decembra lēmums Nr. 4.2.6/47.

Nepiekrītot Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009. gada 18. marta lēmumam, SIA „*/Nosaukums/*" iesniedza sūdzību VID ģenerāldirektoram.

Ar VID ģenerāldirektora 2009. gada 2. jūnija lēmumu Nr. 19.1/11930 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2009. gada 18. marta lēmums Nr. 1.3/9352 un papildu nomaksai budžetā SIA „*/Nosaukums/*" noteikts PVN Ls 75 303,38 un nokavējuma naudu Ls 6024,26.

[2] SIA „*/Nosaukums/*" (turpmāk – pieteicējs) vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt Lēmumu. Pieteikumā un vēlāk iesniegtajos papildinājumos norādīti šādi argumenti.

[2.1] Pieteicējam saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 9. un 10. pantu bija pienākums savus darījumus deklarēt un atskaitīt priekšnodokli par iepriekšējā mēneša darījumiem līdz nākamā kalendārā mēneša piecpadsmitajam datumam.

Atbilstoši minētā likuma 10. panta pirmās daļas 1. punktam priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības izmantojamas, ja konstatēts personas nodoms preces iegūt ar mērķi turpmāk izmantot saimnieciskajā darbībā. Savukārt apstāklis, ka vēlāk saimnieciskās darbības plāns kādu iemeslu dēļ netiek realizēts, pats par sevi nenozīmē, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nav izmantojamas. Minēto apstiprina arī Eiropas Kopienu tiesas judikatūra. Eiropas Kopienu tiesas praksē ir atzīts, ja persona atskaita priekšnodokli, pamatojoties uz to, ka tā plāno nākotnē veikt apliekamus darījumus, nodokļu administrācija nav tiesīga atgūt atmaksāto priekšnodokli, ja šie plāni veikt apliekamus darījumus netiek realizēti *(skat. Eiropas nodokļi Latvijā, Latvijas Ekonomists, Ernst&Young, Rīgā 2004, 48. - 49. lpp)*.

Saskaņā ar Civillikuma 3. pantu iegūtās tiesības nav atņemamas. Izšķiroša nozīme nav faktam, ka pēc darījuma noslēgšanas ir mainījusies darījuma partnera tiesībspēja un rīcībspēja. Konkrētajā gadījumā nav nozīmes, ka SIA „*/Nosaukums 2/*" nav reģistrējis noliktavas vai struktūrvienības, kā arī sabiedrībā nav liels darbinieku skaits un tas izslēgts no VID ar PVN apliekamo personu reģistra. Būtisks ir apstāklis, ka sabiedrība atzīst darījumus ar SIA „*/Nosaukums/*" un uzrādījusi tos grāmatvedības uzskaitē un PVN deklarācijās.

[2.2] Absurds ir iestādes apgalvojums, ka darījumos ar SIA „*/Nosaukums 3/*" izmantota mākslīgi radīta naudas plūsma, lai gan daļa no darījumu kopsummas tiek atzīta – Ls 418 351,93. Tādējādi ir pārkāpts Administratīvā procesa likuma 6. pants. Turklāt iestāde ir pieļāvusi nesaprotamas kļūdas aprēķinos, radot starpību šajā darījumu daļā - attiecīgi par darījuma summu Ls 2528,60 un PVN - Ls 455,14.

Līdzīgi ir arī ar uzrēķina daļu par 2006. gada aprīli, maiju, jūniju, jūliju SIA „*/Nosaukums/*" darījumos ar SIA „*/Nosaukums 3/*".

[2.3] Izskatot pieteicēja iesniegumu, iestāde nav ieguvusi procesa dalībnieka viedokli un nav ievērojusi akta paziņošanas termiņu, kā arī nav ievērots neviens no administratīvā procesa saprātīgajiem termiņiem. Tādējādi ir pārkāpta Valsts pārvaldes iekārtas likuma 10. panta piektā daļa.

[2.4] Eiropas Kopienu tiesa norādījusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība.

PVN Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Lai konstatētu ļaunprātīgas rīcības pastāvēšanu, nepieciešams, pirmkārt, lai, par spīti attiecīgo Sestās direktīvas normu un šīs direktīvas transponēšanas valsts tiesību aktu nosacījumu formālai piemērošanai, attiecīgo darījumu rezultātā tiek iegūtas fiskālas priekšrocības, kuru piešķiršana būtu pretēja šīm normām. Otrkārt, no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana *(skat. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk - Senāts) lietu Nr. SKA-0439-06)*.

Šajā gadījumā no lietas apstākļiem nav konstatējamas ļaunprātības pazīmes ne SIA „*/Nosaukums/*" rīcībā, ne nodomos.

[2.5] Pārkāpts ir lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas termiņš. Termiņu varēja pagarināt tikai VID ģenerāldirektors *(skat. Senāta 2009. gada 27. novembra spriedumu lietā Nr. SKA-351/2009)*. Ja lēmumu par audita termiņu nepagarina VID ģenerāldirektors, tad uzskatāms, ka lēmums pieņemts ārpus kompetences *(skat. Administratīvās apgabaltiesas 2010. gada 9. jūnija spriedumu lietā Nr. A42291406)*. Tas ir būtisks procesuāls pārkāpums.

Šajā lietā nevarēja uzskatīt, ka audits tiek veikts pēc tiesībaizsardzības iestādes pieprasījuma, ja tas tika uzsākts pēc VID Rīgas reģionālās iestādes direktora lēmuma un veikts saistībā ar citu personu. Līdz ar to VID Rīgas reģionālās iestādes direktoram nebija pamata mainīt audita veikšanas pamatojumu un mainīt tā veikšanas nosacījumus.

[2.6] Audita laikā VID pieprasīja informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijām un saņēma apstiprinošas atbildes par preču piegādēm. Šādas atbildes kalpo par netiešu pierādījumu darījumu esamībai ar SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 2/*". VID ir veicis darījumu novērošanas.

[2.7] Konta izraksts, kurā redzams, ka ir saņemts aizdevums no kompānijas „*/Nosaukums 4/*" ir būtisks pierādījums šajā lietā. Audita lietā nav kompānijas „*/Nosaukums 4/*" nevienas amatpersonas paskaidrojuma par sadarbību ar pieteicēju. Kritiski ir vērtējams *Ē.D.* sniegtais paskaidrojums.

[2.8] Auditējamie periodi ir salīdzinoši īsi un tajos nav pilnīgi atspoguļota pieteicēja saimnieciskā darbība un preču kustība starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 2/*". Audita pārskatā un Lēmumā minētie argumenti par uzņēmumu nespēju veikt saimniecisko darbību ir pretrunā audita lietā esošajiem pierādījumiem. Ar naudas līdzekļiem vairāku miljonu latu apmērā ir iespējams nodrošināt gandrīz jebkādu saimniecisko darbību un tāpēc ir iespējams veikt preču piegādi pieteicējam.

Preču piegāde notika pēc audita un darījuma partneri ir norēķinājušies ar pieteicēju par saņemto avansu.

Apgalvojums, ka uzņēmums nevar veikt saimniecisko darbību, jo tam nav pastāvīgas saimnieciskās darbības veikšanas vietas, ir neizprotams, jo minētajiem uzņēmumiem pieder vairāki nekustamie īpašumi.

[2.9] Nav pamatots VID apsvērums, ka *M.S.* neveica saismniecisko darbību. Amatpersonas vai darbinieki pilda pienākumus uzņēmumā pēc savstarpēji pieņemama modeļa un sadalot pienākumus.

[2.10] Uzņēmumam ir tiesības veikt preču piegādes arī tad, ja tas nav reģistrējies kā PVN maksātājs. VID ir atzinis pieteicēja darījumus ar SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 2/*", jo veicot PVN auditu par periodu, kas ietver pieteicēja auditējamo periodu, abiem uzņēmumiem ir veikts PVN uzrēķins par darījumiem ar pieteicēju.

[2.11] Atbildētājs ir uzsācis kriminālprocesu, bet divu gadu laikā nevienai amatpersonai nav uzrādīta apsūdzība.

[2.12] Auditu VID veica pēc VID Finašu policijas pārvaldes pieprasījuma, piemērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturtajā daļā noteiktās procesuālās normas. Šāds revīzijas atzinums ir pierādījums krimināllietā un, pamatojoties uz to, nav papildus aprēķināmi nodokļu maksājumi un soda nauda *(skat. Administratīvās apgabaltiesas 2010. gada 27. jūlija spriedumu lietā Nr. A42419107).*

[3] Atbildētāja paskaidrojumā par pieteikumu norādīts, ka VID uzskata pieteikumu par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 16. novembra spriedumu pieteikums apmierināts un Lēmums atcelts ar tā pieņemšanas dienu. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[4.1] Tiesa konstatēja, ka lietā nav strīda, ka 2006. gada janvārī – martā SIA „*/Nosaukums/*" ir izsniegti attiecīgi avansa rēķini par metālizstrādājumu un metāllūžņu iegādi no SIA „*/Nosaukums 2/*", kuru kopējā vērtība 2006. gada janvārī ir Ls 408660,19 apmērā un PVN Ls 73558,85 apmērā, 2006. gada februārī - Ls 1018809,12 un PVN Ls 183385,63 un 2006. gada martā – Ls 622659,42 un PVN Ls 112078,69 *(lietas 1. pielikuma 225.-258. lapa).*

Lietā nav strīda, ka 2006. gada martā – jūlijā SIA „*/Nosaukums/*" ir izsniegti attiecīgi avansa rēķini par metālizstrādājumu un metāllūžņu iegādi no SIA „*/Nosaukums 3/*", kuru kopējā vērtība 2006. gada martā ir Ls 779196,21 apmērā un PVN Ls 140255,30 apmērā, 2006. gada aprīlī - Ls 2002174,50 un PVN Ls 360391,41, 2006. gada maijā – Ls 1644546,65 un PVN Ls 296018,39, 2006. gada jūnijā – Ls 1462465,68 un PVN Ls 263243,80 un 2006. gada jūlijā – Ls 1516185,62 un PVN Ls 272913,42 *(lietas 1. pielikuma 122.-223. lapa).*

Lietā nav strīda, ka pieteicējs ar bankas starpniecību ir apmaksājis SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" izniegtos avansa rēķinus.

Lietā nav strīda, ka par avansa rēķinos norādītām un samaksātajām PVN summām pieteicējs ir atskaitījis priekšnodokli 2006. gada janvārī Ls 73558,82 apmērā, 2006. gada februārī - Ls 177307,58 apmērā, 2006. gada martā – Ls 112076,23 apmērā un Ls 139800,16 apmērā, 2006. gada aprīlī – Ls 359862,10 apmērā, 2006. gada maijā – Ls 312645,49 apmērā, 2006. gada jūnijā – Ls 263243,80 apmērā un 2006. gada jūlijā – Ls 272913,42 apmērā.

Lietā ir strīds, vai pieteicējam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par avansā veiktajiem maksājumiem un vai VID bija tiesības konkrētā audita rezultātā noteikt pieteicējam nodokļu uzrēķinu.

[4.2] Tiesa atsaucās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.pantu, 9.panta „d" apakšpunktu, 10. panta pirmās daļas 1. punktu un 10. panta $1.^2$ daļu, un norādīja, ka saskaņā ar Senāta praksē atzīto, tiesība atskaitīt priekšnodokli ir nodokļu maksātāja priekšrocība, un, ja preču vai pakalpojuma saņemšanas gadījumā persona vēlas šo tiesību izmantot, tai pašai jārūpējas, lai vienlaikus būtu izpildīti likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā visi minētie priekšnoteikumi. Proti, 1) persona ir reģistrēta VID kā ar PVN apliekama persona; 2) tā saņēmusi pakalpojumus vai preces un atbilstošu nodokļa rēķinu; 3) pakalpojumi vai preces saņemti no citas ar PVN apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID; 4) saņemtie pakalpojumi vai preces tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai *(sk., piemēram, Senāta spriedumu lietā Nr. SKA-311/2005, SKA-440/2005, SKA-202/2006, SKA-297/2006, SKA-121/2008, SKA-144/2008).*

Eiropas Kopienu tiesa, sniedzot prejudiciālu nolēmumu par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem (turpmāk – Sestā direktīva) 4. panta 1.–3. punkta interpretāciju, norādījusi, ka saimnieciskās darbības jēdziens Sestās direktīvas izpratnē var sastāvēt no secīgu darbību kopuma un, lai nodokļa maksātājam tiktu piešķirtas tiesības uz PVN, kas samaksāts par sākotnējo darījumu, atskaitījumu un, lai noteiktu šādu tiesību apmēru, ir nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp noteiktu sākotnējo darījumu un vienu vai vairākiem vēlākiem darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Otrs priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai šādos gadījumos – ja nav konstatēts krāpniecisks vai ļaunprātīgs nodoms. Senāta ieskatā, tas nenozīmē, ka nākamajiem ar PVN apliekamajiem darījumiem, kuru nodrošināšanai veikts sākotnējais darījums, ir jānotiek kaut kādā stingri noteiktā laika periodā (piemēram, konkrētajā taksācijas periodā vai VID izvēlētajā pārbaudāmajā periodā), bet tiesai, izvērtējot individuāli konkrēto gadījumu, ir jāpārbauda, vai ir konstatējama tieša un tūlītēja saikne ar PVN apliekamajiem darījumiem *(skat. Senāta 2007. gada 14. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-249/2007 14. punktu).*

[4.2.1] Sestās direktīvas 10. panta 2. punkts noteic, ka darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. Preču piegādes, izņemot 5. panta 4. punkta b) apakšpunktā minētās preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada vēlākus rēķinu pārskatus vai maksājumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi.

Tomēr, ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.

[4.2.2] Par Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta piemērošanu Eiropas Kopienu Tiesa spriedumā lietā C-419/02 norāda, ka vispirms ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa paredz, ka darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana un PVN kļūst iekasējams brīdī, kad tiek veikta šī preču piegāde vai tiek sniegti pakalpojumi.

Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrā daļa, kura paredz, ka gadījumā, ja ir veicama iemaksa pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, PVN kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu saņemtās summas apmērā, ir uzskatāma par atkāpi no šī paša punkta pirmajā daļā paredzētās normas un kā tāda ir interpretējama sašaurināti.

Turklāt ir jāatgādina, ka Sestās direktīvas 10. panta 1. punkta a) apakšpunkts "darbību, par kuru jāmaksā" PVN definē kā notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams. No tā izriet, ka nodoklis var kļūt iekasējams brīdī, kad tiek veikta darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, vai vēlāk, bet, ja vien nav pretēja noteikuma, ne pirms tās.

Minētā 2. punkta otrajā daļā nav ievērota šī hronoloģiskā kārtība, paredzot, ka, ja ir veicama iemaksa, PVN kļūst iekasējams pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes. Lai nodoklis kļūtu iekasējams šādā situācijā, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasējamības gadījumam, proti, piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi iemaksas veikšanas brīdī precēm un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem.

Šis secinājums cita starpā ir apstiprināts Sestās direktīvas projektam sniegtā pamatojuma izklāstā (*Bulletin des Communautés européennes*, papildinājums 11/73, 13. lpp.), kurā Komisija ir norādījusi, ka, "ja iemaksas tiek iekasētas pirms nodokļa iekasējamības gadījuma, šo iemaksu iekasēšanas rezultātā nodoklis kļūst iekasējams, jo tādējādi līgumslēdzējas puses dara zināmu savu nodomu, aizsteidzoties priekšā laikam, uzņemties atbildību par visām finansiālajām sekām, kas saistītas ar nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanos".

Šajā sakarā jāatgādina arī tas, ka PVN ir maksājams par preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu, nevis par maksājumiem, kas veikti par piegādēm vai pakalpojumiem (*skat. 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Recueil, I-7257. lpp., 17. punkts*).

A priori PVN nav jāmaksā par maksājumiem, kas veikti par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kas vēl nav skaidri noteikti.

Tādējādi Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanas jomā neietilpst tādi iepriekšēji noteiktas summas maksājumi, kas veikti par precēm, kuras vispārīgi norādītas sarakstā, ko jebkurā brīdī var grozīt, pircējam un pārdevējam panākot kopīgu vienošanos, un no kura pircējs, iespējams, varētu izvēlēties atsevišķas preces, pamatojoties uz vienošanos, ko tas jebkurā brīdī var vienpusēji atsaukt, atgūstot visu iepriekš samaksāto, bet neizmantoto maksājumu *(skat. Eiropas Kopienu Tiesa sprieduma lietā C-419/02 BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd pret Commissioners of Customs & Excise, 44.-51. punktu)*.

[4.2.3] Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzina, ka saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktu un $1.^2$ daļu tiesības atskaitīt priekšnodokli par avansā veiktajiem maksājumiem ir tikai tādā gadījumā, ja cita starpā ir konstatējama to tieša un tūlītēja saikne ar PVN apliekamiem darījumiem. Proti, preču piegādēm, par kurām ir veikti avansa maksājumi, ir jābūt precīzi un skaidri noteiktām. Tiesas ieskatā tikai tad, ja pastāv konkrēta un precīza vienošanās, kādas preces, kad tiks piegādātas, persona var paļauties, ka šādas piegādes notiks un var plānot attiecīgo preču izmantošanu savu konkrētu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai Secīgi tikai tādā gadījumā ir konstatējams personas nodoms preces iegūt ar mērķi turpmāk izmantot savā saimnieciskajā darbībā, pastāv saikne ar PVN apliekamiem darījumiem un var tikt uzskatīts, ka PVN ir samaksāts par preču piegādēm, nevis par maksājumiem, kas veikti par preču piegādēm.

[4.3] Tiesa pārbaudīja, vai pieteicēja avansā veiktie maksājumi SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" ir balstīti uz konkrētu un precīzu vienošanos par vēlākām preču piegādēm.

[4.4] Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvji paskaidroja un liecinieks *M.J.* (SIA „*/Nosaukums 2/*" amatpersona) liecināja, ka avansa maksājumi veikti, pamatojoties uz 2005. gada beigās noslēgtu līgumu. Tiesai nav iesniegta starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 2/*" noslēgtā rakstveida vienošanās vai līgums, kas bija par pamatu attiecīgu avansa maksājumu veikšanai un kurā būtu konkrēti un precīzi norādīts, kādas preces un kad tiks piegādātas. Tiesa arī no audita pārskata un audita lietas materiāliem nekonstatēja, ka tāds dokuments fakstiski pastāvētu un būtu iesniegts VID audita laikā.

Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis paskaidroja, ka šāds līgums ir iekļauts citas audita lietas materiālos, par kuru tiesā ir ierosināta administratīvā lieta Nr. A42846809.

Iepazīstoties ar administratīvās lietas Nr. A42846809 materiāliem, tiesa nekonstatēja šādu līgumu. To apstiprina arī Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 24. oktobra sprieduma lietā Nr. A42846809 13.1. punktā norādītais, ka arī šajā lietā pieteicējs tiesai nav iesniedzis vienošanos vai līgumu, kas bijuši par pamatu avansa maksājumu pārskaitīšanai.

Tiesa konstatēja, ka avansa rēķinos ir norādīts preces veids un daudzums, taču nav norādīts konkrēts attiecīgo preču piegādes laiks. Turklāt kā norādīts SIA „*/Nosaukums 2/*" amatpersonas *M.J.* 2006. gada 19. decembra paskaidrojumā, tad SIA „*/Nosaukums 2/*" izrakstīja avansa rēķinus pēc SIA „*/Nosaukums/*" pieprasījuma piestādīt metāllūžņus, bet ir vienošanās ar SIA „*/Nosaukums/*" amatpersonām, ka nosaukumi metāla izstrādājumiem, kas ir minēti avansa rēķinos, var mainīties. Ja SIA „*/Nosaukums/*" tiešām būs nepieciešami metāllūžņi, SIA „*/Nosaukums 2/*" piestādīs visus nepieciešamos dokumentus, lai dabūtu licenci darbībai ar metāllūžņiem *(lietas 1. sējuma 74. lapa).*

No minētā ir secināms, ka avansa maksājumi ir veikti par precēm, kuras norādītas avansa rēķinā, taču to, kādas preces būs jāpiegādā, jebkurā brīdī var mainīt, pieteicējam un SIA „*/Nosaukums 2/*" panākot kopīgu vienošanos.

Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzina, ka starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 2/*" par preču piegādēm, par kurām veikti avansa maksājumi, nepastāvēja konkrēta un precīza vienošanās. Secīgi, nav konstatējama attiecīgo avansa maksājumu saikne ar SIA „*/Nosaukums/*" saimniecisko darbību un PVN apliekamiem darījumiem. Līdz ar to pieteicējam nebija tiesības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktu un $1.^2$ daļu 2006. gada janvārī – martā atskaitīt priekšnodokli par avansā veiktajiem maksājumiem.

Turklāt tiesai nav iesniegti pierādījumi, kas apliecina, ka attiecīgo preču piegāde ir veikta. 2008. gada 8. decembra paskaidrojumā *M.J.* VID ir paskaidrojis, ka prece, kas minēta avansa rēķinos, SIA „*/Nosaukums/*" netika piegādāta. Arī tiesas sēdē *M.J.* liecināja, ka 2006. gadā nevarēja veikt preču piegādi, jo nebija piešķirtas pavadzīmes, un ka pēdējos piecus gadus preču piegādes nav veiktas. Tādējādi no lietas materiāliem izriet, ka SIA „*/Nosaukums 2/*" preces, par kuru piegādēm tika avansā pārskaitīta nauda SIA „*/Nosaukums 2/*", 2006. gadā pieteicējam nepiegādāja un tās vēl joprojām nav piegādātas.

Tiesas ieskatā tas, ka pieteicējs veica avansa maksājumus vairāk kā 2 miljonu latu apmērā bez konkrēta rakstveida līguma par preču piegādēm, ka tik liela summa pārskaitīta SIA „*/Nosaukums 2/*", kuram nav patstāvīgas materiāli - tehniskās bāzes, nav licences darībai ar metāllūžņiem, nav pierādījumu par iespējām veikt attiecīgās preču piegādes un kurā ir tikai viens darbinieks - *M.J.*, kurš turklāt vienlaikus ir pieteicēja darbinieks, un ka pieteicējs nav veicis nekādas darbības, lai atgūtu summas, par kurām preču piegāde tik ilgā laikā nav veikta, liecina, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir bijis nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana.

[4.5] Tiesa atzina, ka arī starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 3/*" nepastāvēja konkrēta un precīza vienošanās par preču piegādēm, par kurām veikti avansa maksājumi, ņemot vērā tālāk norādītos apsvērumus. Secīgi, nav konstatējama attiecīgo avansa maksājumu saikne ar SIA „*/Nosaukums/*" saimniecisko darbību un PVN apliekamiem darījumiem. Līdz ar to

pieteicējam nebija tiesības 2006. gada martā – jūlijā atskaitīt priekšnodokli par avansā veiktajiem maksājumiem.

[4.5.1] Tiesai nav iesniegta starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 3/*" noslēgta rakstveida vienošanās vai līgums, kas bija par pamatu attiecīgu avansa maksājumu veikšanai un kurā būtu konkrēti un precīzi norādīts, kādas preces, kad tiks piegādātas. Tiesa arī no audita pārskata un audita lietas materiāliem nekonstatēja, ka tāds dokuments faktiski pastāvētu un būtu iesniegts VID audita laikā.

[4.5.2] Tiesa konstatēja, ka SIA „*/Nosaukums/*" saskaņā ar SIA „*/Nosaukums 3/*" attiecīgiem avansa rēķiniem veicis avansa maksājumus par preču piegādi.

Tiesa konstatēja, ka avansa rēķinos ir norādīts preces veids un daudzums, taču nav norādīts konkrēts attiecīgo preču piegādes laiks.

[4.5.3] Pieteicējs 2008. gada 8. decembrī VID ir iesniedzis informāciju par metāllūžņiem un metālizstrādājumiem, kas ir faktiski saņemti saskaņā ar avansa rēķiniem *(lietas 73. lapa)*. Tiesa konstatēja, ka lietā ir attiecīgās SIA „*/Nosaukums 3/*" 2006. gada maijā – novembrī izrakstītas pavadzīmes – rēķini par preču piegādi SIA „*/Nosaukums/ (lietas 1. sējuma 121.-128. lapa un 1. pielikuma 114.-121. lapa)*.

Tiesa konstatēja, ka uz 2006. gada 3. maija pavadzīmes – rēķina Nr. 412034 *J.D.* norādījis, ka tā svītrota un anulēta. VID ir konstatējis, ka pavadzīme – rēķins Nr. 412034 ir izsniegts SIA „*/Nosaukums 5/*". Ņemot vērā, ka minēto pavadzīmi – rēķinu SIA „*/Nosaukums 3/*" nebija tiesīgs izsniegt, VID pamatoti nav atzinis metāla izstrādājumu piegādi SIA „*/Nosaukums/*", pamatojoties uz minēto preču pavadzīmi – rēķinu.

[4.5.4] Tiesa konstatēja, ka saskaņā ar pavadzīmēm – rēķiniem SIA „*/Nosaukums 3/*" ir veicis preču piegādes.

Salīdzinot avansa rēķinos norādītās preces un to daudzumu ar preču pavadzīmēs – rēķinos norādītajām precēm un to daudzumu, ir konstatējams, ka saskaņā ar avansa rēķiniem SIA „*/Nosaukums 3/*" apņēmās piegādāt nerūsējošā tērauda loksnes, vara sakausējuma lūžņus un trubas un vara lūžņus, bet saskaņā ar preču pavadzīmēm – rēķiniem tādi vispār nav piegādāti. Saskaņā ar preču pavadzīmēm – rēķiniem ir piegādāti avansa rēķinos neparedzētas vara sakausējuma sagataves, tinumi, radiatori un a/m radiatori, vara kolektori, trubiņas, radiatori boileru siltummaiņi, stieņi un lietņi, misiņa loksnes, stieples, siltummaiņi un lenta, svina akumulatori, nolietoti svina akumulatori, svina lietņi, alumīnija apdares materiāli, tvertnes, steļļu spolītes, statīvi, konteineri, motorbloki un lietņi un niķeļa saukausējumu lietņi. Taču par šādām precēm avansa maksājumi nav veikti.

Saskaņā ar avansa rēķiniem SIA „*/Nosaukums 3/*" apņēmās piegādāt vara sakausējuma lietņus 139,414 tonnas, bet piegādāja 41,599 tonnas, apņēmās piegādāt vara sakausējuma caurules 209,087 tonnas, bet piegādāja 3,20 tonnas, apņēmās piegādāt vara sakausējuma santehniku 23,185 tonnas, bet piegādāja 1,206 tonnas, kā arī apņēmās piegādāt nerūsējošā tērauda

izstrādājumus 539,805 tonnas, bet ir piegādātas nerūsējošā tērauda trubiņas 2,886 tonnas un nerūsējošā tērauda tvertnes 1,988 tonnas.

Tas, ka SIA „*/Nosaukums 3/*" nav piegādājusi tieši tādas preces, kādas norādītas avansa rēķinos, bet ir piegādājusi citas preces, liecina, ka avansa rēķinā norādīto preču veidu un daudzumu jebkurā brīdī var mainīt, pieteicējam un SIA „*/Nosaukums 3/*" panākot kopīgu vienošanos.

To, ka piegādājamās preces var mainīties, apstiprina arī SIA „*/Nosaukums/*"galvenās grāmatvedes *O.J.* paskaidrojumā norādītais, ka preču sortiments avansa rēķinos un pavadzīmēs nesakrīt sakarā ar vietējā tirgū esošo preču sortimenta mainību *(lietas 1. pielikuma 271. lapa).* Tas liecina, ka preces ir plānots piegādāt atbilstoši tam, kādas preces konkrētajā brīdī ir pieejamas tirgū, nevis par kādām precēm ir veikti avansa maksājumi.

Turklāt, kā norādīts SIA „*/Nosaukums 3/*" amatpersonas *J.D.* paskaidrojumā SIA „*/Nosaukums 3/*" piegādājamo metālizstrādājumu izcelsme ir 2005. gadā nopirktajos īpašumos esošo ražošanas iekārtu demontāža. Daļa no tiem ir realizēta SIA „*/Nosaukums/*", noformējot preču pavadzīmes - reķinus *(lietas 1. sējuma 129. lapa).* Lietā nav citu paskaidrojumu vai pierādījumu par SIA „*/Nosaukums 3/*" piegādājamo metālizstrādājumu izcelsmi. Tiesas ieskatā ir maza ticamība, ka pirms attiecīgo iekārtu demontāžas, ir iespējams noteikt attiecīgo metālizstrādājumu svaru precīzi līdz pat gramiem, kā tas ir norādīts izrakstītajos avansa rēķinos. Taču lietā nav pierādījumu, ka 2005. gadā nopirktajos īpašumos, demontējot iekārtas, attiecīgās preces nevarēja iegūt.

[4.5.5] Tiesas ieskatā tas, ka pieteicējs veica avansa maksājumus vairāk kā 8 miljonu latu apmērā bez konkrēta rakstveida līguma par preču piegādēm (metāllūžņu, metāla izstrādājumu) un ka pieteicējs nav veicis nekādas darbības, lai atgūtu summas, par kurām preču piegāde tik ilgā laikā nav veikta, liecina, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir bijis nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšana.

[4.5.6] Tiesa atzina, ka arī starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 3/*" nepastāvēja konkrēta un precīza vienošanās par preču piegādēm, par kurām veikti avansa maksājumi, ņemot vērā tālāk norādītos apsvērumus. Secīgi, nav konstatējama attiecīgo avansa maksājumu saikne ar SIA „*/Nosaukums/*" saimniecisko darbību un PVN apliekamiem darījumiem. Līdz ar to pieteicējam nebija tiesības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktu un $1.^2$ daļu 2006. gada martā – jūlijā atskaitīt priekšnodokli par avansā veiktajiem maksājumiem.

[4.6] Tādējādi pieteicējs 2006. gada janvāra – jūlija deklarācijās, nepamatoti atskaitot priekšnodokli par avansa maksājumiem, nepamatoti ir samazinājis nodokļa deklarācijā aprēķināto budžetā maksājamo nodokļa summu.

[4.7] VID ir arī apšaubījis SIA „*/Nosaukums 3/*" preču pavadzīmēs – rēķinos norādīto darījumu faktu.

[4.7.1] VID nav atzinis pieteicēja tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „*/Nosaukums 3/*”, jo SIA „*/Nosaukums/*” ir izmantojis nezināmas izcelsmes naudas līdzekļus. VID ir apšaubījis aizdevuma saņemšanu no ASV kompānijas „*/Nosaukums 4/*”, jo *Ē.D.* VID Finanšu policijai ir paskaidrojis, kas neko nezina par kompāniju „*/Nosaukums 4/*”, viņš nav parakstījis aizdevuma līgumu SIA „*/Nosaukums/*” un viņa paraksts ir viltots.

Tiesa konstatēja, ka ASV kompānijas „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums/*” aizdevuma līgumu kā kompānijas „*/Nosaukums 4/*” pārstāvis ir parakstījis *Ē.D.* (*Ē.D.*) *(lietas 1. sējuma 76.-77. lapa)*. Taču aizdevuma līgumā nav norādīta attiecīgo personu identificējoša informācija.

Ieskatoties Iedzīvotāju reģistrā, tiesa konstatēja, ka Latvijā ir trīs personas ar vārdu, uzvārdu *Ē.D.* Taču VID Finanšu policijas pārvalde ir ieguvusi tikai vienas personas paskaidrojumu *(lietas 1. sējuma 79.-80. lapa)*, kuras paraksts turklāt nesakrīt ar aizdevuma līgumā norādīto parakstu.

Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka viena *Ē.D.* paskaidrojumi nav pietiekams pamats, lai izdarītu secinājumu, ka pieteicējs naudas līdzekļus nav ieguvis no kompānijas „*/Nosaukums 4/*”, ka pieteicējs ir izmantojis nezināmas izcelsmes naudas līdzekļus un to noformēšanai ir izmantoti viltoti dokumenti.

[4.7.2] VID ir apstrīdējis SIA „*/Nosaukums 3/*” preču pavadzīmēs – rēķinos norādīto darījumu faktu, jo dokumentus ir parakstījusi SIA „*/Nosaukums/*” amatpersona *M.S.*, kura atbilstoši 2006. gada 7. jūlija paskaidrojumā norādītajam faktiski uzņēmumā saimniecisko darbību neveica.

Tiesa konstatēja, ka 2006. gada 7. jūlija paskaidrojumā VID Rīgas reģionālajā iestādē *M.S.* ir sniegusi paskaidrojumus tikai par SIA „*/Nosaukums/*” darbību 2006. gada aprīlī *(lietas 1. sējuma 82. lapa)*. Turklāt minētajos paskaidrojumos nav norādīts, ka viņa faktiski uzņēmumā saimniecisko darbību neveica, kā arī nav norādīts, ka viņa neko nav zinājusi par visiem viņas parakstītajiem avansa rēķiniem un preču pavadzīmēm – rēķiniem un ka viņa nav piedalījusies attiecīgo preču saņemšanā. *M.S.* paskaidrojumi liecina par darba pienākumu sadali uzņēmumā. Taču tas neizslēdz *M.S.* piedalīšanos darījumā, t.sk., preču saņemšanu konkrētajā vietā. Tiesas ieskatā uzņēmuma valdes loceklim nav pienākums darījumus pilnībā organizēt pašam, kā arī visus lēmumus pieņemt pašam.

Turklāt *M.S.* ir piedalījusies audita sākuma sarunā VID un norādīta kā auditam no uzņēmuma puses nozīmētā atbildīgā persona *(lietas 1. pielikuma 260.-265. lapa)* un saņēmusi VID veikto atsevišķu darījumu novērošanas aktus *(lietas 1. sējuma 232.-235. lapa)*. Tas liecina, ka *M.S.* ir bijusi iesaistīta uzņēmuma saimnieciskās darbības veikšanā.

Ievērojot konstatēto, tiesa atzina, ka VID nav ieguvis pierādījumus, kas liecinātu, ka *M.S.* nepiedalījās minētajos darījumos, un secīgi VID nepamatoti ir apšaubījis SIA ”*/Nosaukums 3/*” preču pavadzīmēs – rēķinos norādīto darījumu faktu. *M.S.*s 2006. gada 7. jūlija paskaidrojums neliecina, ka *M.S.*

parakstītie SIA „*/Nosaukums/*” dokumenti nav uzskatāmi par attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7. panta izpratnē.

[4.7.3] VID ir apstrīdējis SIA „*/Nosaukums 3/*” preču pavadzīmēs – rēķinos norādīto darījumu faktu arī tāpēc, ka VID Zemgales reģionālā iestāde, veicot SIA „*/Nosaukums 3/*” struktūrvienību pārbaudes, konstatēja, ka sabiedrība saimniecisko darbību neveic, apsekošanas laikā sabiedrības pārstāvji netika sastapti un ka SIA „*/Nosaukums 3/*” nav pieteikamas materiāli tehniskās bāzes un darbaspēku resursu.

Tiesa ņēma vērā, ka metālizstrādājumu un metāllūžņu piegādes darījumi var tikt īstenoti arī bez preču novietošanas vietā, kur atrodas attiecīgā uzņēmuma struktūrvienība, uzreiz piegādājot preces jebkurā pircēja norādītā vietā. Tas, ka VID amatpersonas 2006. gada septembrī un oktobrī veiktajās pārbaudēs nesastapa SIA „*/Nosaukums 3/*” amatpersonas uzņēmuma struktūrvienību adresē, neizlēdz iepēju, ka 2006. gada maijā – novembrī preču piegāde SIA „*/Nosaukums/*” tika veikta. Tiesa piekrita pieteicēja pārstāvju apsvērumiem, ka, ja uzņēmumam ir pietiekami finanšu līdzekļi, preču piegādi uzņēmums var veikt, izmantojot ne tikai savus darbiniekus un tehniku, bet arī iegādājoties attiecīgu pakalpojumu.

[4.7.4] Ievērojot iepriekšminēto, tiesa atzina, ka VID nepamatoti ir apstrīdējis SIA ”*/Nosaukums 3/*” preču pavadzīmēs – rēķinos norādīto darījumu faktu.

[4.8] Audits tika veikts par periodu no 2006. gada 1. janvāra līdz 2006. gada 31. jūlijam. Šajā periodā pieteicējs bija reģistrēts VID kā ar PVN apliekama persona. Ievērojot šajā spriedumā konstatēto, šajā periodā pieteicējs saņēma preces un atbilstošus nodokļu rēķinus no SIA „*/Nosaukums 3/*”, kas bija ar PVN apliekama persona, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID.

Atbilstoši pieteicēja sniegtajiem paskaidrojumiem no SIA „*/Nosaukums 3/*” saņemtās preces tika tālāk pārdotas SIA „*/Nosaukums 6/*”. Tiesa konstatēja, ka pavadzīms – rēķinos Nr. 257539, 257534, 257540, 257533, 257541 un 257546 ir norādīts, ka preces saņemtas */adrese/*, kur arī atrodas arī SIA „*/Nosaukums 6/*” juridiskā adrese. VID ir veicis tematisko pārbaudi par SIA „*/Nosaukums 6/*” un SIA „*/Nosaukums/*” savstarpējo darījumu salīdzināšanu par 2006. gada janvāri – jūliju un ir sastādījis tematiskās pārbaudes aktu Nr. 4.2.6/109, kurā norādīts, ka SIA „*/Nosaukums/*” piegādāja SIA „*/Nosaukums 6/*” metāllūžņus (krāsaino metālu izstrādājumus un tērauda loksnes) un pārkāpumi nav konstatēti *(lietas 1. pielikuma 289.- 305. lapa)*. Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka no SIA „*/Nosaukums 3/*” saņemtās preces ir izmantotas pieteicēja ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Ņemot vērā minēto, lai arī pieteicējam nebija tiesības atskaitīt priekšnodokli par 2006. gada martā – jūlijā avansā veiktajiem maksājumiem SIA „*/Nosaukums 3/*”, pieteicējam, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10. panta pirmās daļas 1. punktu, bija tiesības 2006. gada maijā atskaitīt priekšnodokli par precēm, kas saņemtas no SIA „*/Nosaukums 3/*” saskaņā ar 29. 05. 2006. pavadzīmi – rēķinu Nr. 257539 un Nr. 257534, un

30. 05. 2006. pavadzīmi – rēķinu Nr. 257540, kā arī pieteicējam bija tiesības 2006. gada jūnijā atskaitīt priekšnodokli par precēm, kas saņemtas no SIA „*/Nosaukums 3/*" saskaņā 20. 06. 2006. pavadzīmi – rēķinu Nr. 257533, 21.06.2006. pavadzīmi – rēķinu Nr. 257541 un 22.05.2006. pavadzīmi – rēķinu Nr. 257546.

[4.9] Pieteicējs iebilst, ka VID nav ievērojis procesuālo termiņu audita veikšanai, jo audita veikšanas termiņu nav pagarinājusi nodokļu administrācijas augstākā amatpersona, kā arī nav uzskatāms, ka audits ir veikts pēc procesa virzītāja pieprasījuma.

[4.9.1] Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18. panta 10. punktu un likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5. panta otrās daļas 4. punktu, kas noteic VID tiesības.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta pirmā daļa noteic, ka nodokļu administrācijai ir tiesības pēc nodokļu revīzijas (audita) precizēt nodokļu apmērus un uzlikt soda naudu triju gadu laikā pēc likumā noteiktā maksāšanas termiņa, ja pārkāpti nodokļu likumi, Ministru kabineta noteikumi par valsts nodevām un pašvaldības domes (padomes) izdotie saistošie noteikumi par pašvaldības nodevām. Ja attiecībā uz konkrētu nodokli, nodokļu deklarācijas posteni, nodevu vai citu valsts obligāto maksājumu par attiecīgo taksācijas periodu ir veikta nodokļu revīzija (audits), tās atzinums ir galīgs un var tikt pārskatīts vienīgi tad, ja atklājas fakti, kas liecina par dokumentu viltošanu, krāpšanu vai citām krimināli sodāmām darbībām.

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.

Ar 2006. gada 26. oktobra likumu „Grozījumi likumā „Par nodokļiem un nodevām"", kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī, 23. panta trešā daļa tika izteikta redakcijā, 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.

Saskaņā ar 3.[1] daļu 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.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" pārejas noteikumu 89. punkts noteica, ka šā likuma 23. panta trešajā daļā minētie nodokļu revīzijas (audita) termiņa ierobežojumi neattiecas uz gadījumiem, kad nodokļu revīzija (audits) ir uzsākta pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma vai nodokļu administrācija ir saņēmusi kriminālprocesa virzītāja pieprasījumu par nodokļu revīzijas (audita) veikšanu līdz 2007. gada 1. janvārim.

[4.9.2] Senāts ir atzinis, ka VID, pildot uzdevumu kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, veic nodokļu revīziju (auditu) un tās rezultātā nosaka papildu nodokļu maksājumus un sankcijas. 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 tādas revīzijas (audita), kas veikta pēc procesa virzītāja pieprasījuma, mērķis ir cits. Proti, ar tās palīdzību tiek noskaidroti fakti, kas nepieciešami krimināllietā. Šāda pārbaude nerezultējas iestādes lēmumā par pienākumu 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.

Tiesību normas tieši neregulē abu minēto pārbaužu mijiedarbību, neierobežo arī to veikšanu par vienu periodu. No tiesību normās tieši noteiktā ir skaidrs, ka abām pārbaudēm ir atšķirīgi mērķi. Tādēļ nodokļa samaksas pareizības pārbaudei jānoslēdzas ar papildus maksājamā nodokļa un soda naudas noteikšanu jeb nodokļa uzrēķinu (vai bez tā, ja nodoklis maksāts pareizi), bet izmeklēšanas pārbaudei – ar atzinumu vai aprēķinu atbilstoši procesa virzītāja prasītajām ziņām. Vispārīgi pareizs būtu atzinums, ka šādas pārbudes noslēgumā personai nevar noteikt uzrēķinu.

Tādēļ abu iepriekš minēto revīziju (auditu) veikšana būtu nošķirama. Praksē ir vērojams, ka ne vienmēr Valsts ieņēmumu dienesta auditētajamās

lietās abi procesi pietiekami skaidri tiek nošķirti. Tomēr, lai atzītu, ka lēmums par papildus maksājamo nodokli un soda naudu administratīvajā lietā šādā situācijā kopumā ir prettiesisks, ir nepieciešams konstatēt konkrētus būtiskus pārkāpumus.

Ja audita veikšanas pamati un mērķi ir bijuši abi (gan pēc procesa virzītāja pieprasījuma ar mērķi sniegt ziņas krimināllietā, gan pārbaudīt nodokļa maksāšanas pareizību un noteikt pienākumu veikt papildu maksājumus), tiesai secīgi ir jānoskaidro, vai iestāde ir ievērojusi audita veikšanas procesuālo kārtību (tostarp tam noteiktos termiņus), vai nav konstatējami pārkāpumi pierādījumu iegūšanā, kā arī, vai nav pārkāpts dubultās sodīšanas aizlieguma princips, nosakot soda naudu *(sk., Senāta 2011. gada 16. maija spriedumu lietā Nr. SKA 123/2011).*

[4.9.3] Ievērojot iepriekš minēto, tiesa konstatēja, kāds ir bijis konkrētā audita veikšanas pamats un mērķis.

Ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2006. gada 20. septembra lēmumu Nr. 4.2.6/795 nolemts veikt pieteicēja PVN auditu, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18. panta 10. punktu, 23. panta trešo daļu un likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 5. panta otrās daļas 4. punktu *(lietas 1. pielikuma 356. lapa).*

VID Rīgas reģionālās iestāde ar 2006. gada 7. decembra vēstuli Nr. 4.2.6/47372 ir informējusi VID Finanšu policijas pārvaldi par uzsākto pieteicēja PVN auditu un sakarā ar to, ka audits ir jāpabeidz līdz 2006. gada 22. decembrim, kā arī, lai nenotiktu valsts budžeta līdzekļu nepamatota atmaksa, ir lūgusi VID Finanšu policijas pārvaldi pieprasīt veikt pieteicēja auditu, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturto daļu pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma. Tas dotu iespēju pagarināt autita termiņu *(lietas 1. pielikuma 358.-360. lapa).*

VID Finanšu policijas pārvalde ar 2006. gada 12. decembra vēstuli Nr. 14.1-18/8361 ir lūgusi VID Rīgas reģionālo iestādi veikt auditu pēc kriminālporocesa virzītāja pieprasījuma saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturto daļu, jo audita pārskatam var būt pierādījuma nozīme kriminālprocesā Nr. 15830115306 *(lietas 1. pielikuma 361. lapa).*

Sakarā ar minēto pieprasījumu, VID Rīgas reģionālā iestāde ar 2006. gada 19. decembra lēmumu Nr. 4.2.6/1034 mainījusi audita veikšanas tiesisko pamatojumu uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturto daļu *(lietas 1. pielikuma 362.-363. lapa).*

VID Rīgas reģionālā iestāde ar 2007. gada 9. marta vēstuli Nr. 4.2.6/9114 ir informējusi pieteicēju, ka sakarā ar VID Finanšu policijas pārvaldes kriminālprocesa virzītāja pieprasījumu ir mainīts audita veikšanas tiesiskais pamatojums un audits tiks veiks, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturto daļu *(lietas 1. pielikuma 368.-369. lapa).*

No iepriekš minētā tiesa secināja, ka, uzsākot auditu, nepastāvēja procesa virzītāja pieprasījums par šāda audita veikšanu. Sākotnēji audita

veikšanas pamats un mērķis ir bijis pārbaudīt nodokļu maksāšanas pareizību, taču to nav bijis iespējams veikt likumā noteiktajā termiņā. Pēc VID Finanšu policijas pārvaldes pieprasījuma saņemšanas ir mainīts audita veikšanas tiesiskais pamatojums. Turklāt ar VID Rīgas reģionālās iestādes 2006. gada 19. decembra lēmumu ir mainīts audita tiesiskais pamatojums, nevis tas papildināts.

Tādējādi VID Rīgas reģionālā iestāde pēc būtības izbeidza auditu, kas iesākts ar mērķi pārbaudīt nodokļa maksāšanas pareizību un noteikt pienākumu veikt papildu maksājumus, un veica auditu tikai, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja pieprasījumu, ar mērķi noskaidrot faktus, kas nepieciešami krimināllietā.

Par to liecina arī tas, ka pēc VID Rīgas reģionālās iestādes lūguma VID ģenerāldirektors nepagarina lēmuma par nodokļa audita rezultātiem pieņemšanas termiņu un norāda, ka VID ģenerāldirektoram nav pamata pagarināt minēto termiņu, lai gan, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešo daļu, audita, kas tiek veikts ar mērķi pārbaudīt nodokļa maksāšanas pareizību, termiņu ir tiesīga pagarināt tikai nodokļu administrācijas augstākā amatpersona (VID ģenerāldirektors).

Ņemot vērā, ka šādas audita pārbudes noslēgumā personai nevar noteikt nodokļu uzrēķinu, tiesa atzina Lēmumu par prettiesisku un atceļamu.

[4.9.4] Turklāt, pat ja uzskata, ka audita veikšanas pamati un mērķi ir bijuši abi, tiesas ieskatā atbilstoši tiesiskuma, likuma atrunas un tiesiskās paļāvības principam, persona var paļauties, ka audits, kas uzsākts ar mērķi pārbaudīt nodokļu maksāšanas pareizību, tiks veikts likumā noteiktajos termiņos. Bet, ja audits tiek veikts pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, tam nesekos nodokļu uzrēķins. Iestāde, vienlaikus veicot auditu pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, nevar izvairīties no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajā daļā noteikto termiņu ievērošanas un pēc likumā noteiktā termiņa izdot personai nelabvēlīgu administratīvo aktu par pienākumu veikt papildu nodokļu maksājumus.

Lietā nav strīda, ka audits pieteicējam uzsākts 2006. gada 26. septembrī, saskaņā ar VID Rīgas reģionālās iestādes direktora 2006. gada 20. septembra lēmumu Nr. 4.2.6/795.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajai daļai un $3.^1$ daļas 1. punktam lēmums par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem bija jāpieņem 150 dienu laikā (90 + 30), neskaitot nodokļu revīzijas (audita) termiņā laikposmu no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai tiek pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai.

No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka VID 2006. gada 18. decembrī ir nosūtījis vairākus pieprasījumus Vācijas nodokļu administrācijai un saņemtas ir vairākas atbildes, no kurām pēdējā VID Rīgas reģionālās iestādes Analīzes pārvaldē ir saņemta 2008. gada 14. oktobrī un iereģistrēta ar Nr. 8845 *(lietas 1. sējuma 306. -355. lapa)*.

Tā kā pieprasījumi tika nosūtīti 2006. gada 18. decembrī, tad audita termiņš ir skaitāms no 2006. gada 26. septembra līdz 2006. gada 17. decembrim (83 dienas) un no 2008. gada 14. oktobra līdz 2008. gada 29. decembrim – audita pabeigšanas dienai (77 dienas). Tātad VID auditu ir veicis 160 dienu laikā un nav iekļāvies likumā noteiktajā 150 dienu termiņā. Turklāt audita termiņu nav pagarinājusi nodokļu administrācijas augstākā amatpersona (VID ģenerāldirektors). Minētie procesuālie pārkāpumi ir atzīstami par būtiskiem, kas ietekmē Lēmuma tiesiskumu.

[4.10] Ievērojot iepriekš konstatēto, ka audits ir veikts pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma ar mērķi noskaidrot faktus, kas nepieciešami kriminālllietā, un to, ka šādas audita pārbudes noslēgumā personai nevar noteikt nodokļu uzrēķinu, tiesa atzina Lēmumu par prettiesisku un atceļamu.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2011. gada 16. novembra spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīja šādus apsvērumus.

[5.1] Audits uzsākts, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18. panta 10. punktu un likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10. panta pirmās daļas 2. punktu. Saņemot kriminālprocesa virzītāja pieprasījumu, VID mainīja audita tiesisko pamatojumu, un audits tika veikts saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturto daļu. Vienlaikus nodokļu revīzijas (audita) mērķis ir panākt pareizu konkrēta nodokļa samaksu valsts budžetā. Savukārt kriminālprocesa mērķis ir krimināllatbildības noteikšana. Ņemot vērā abu procesu atšķirīgos sasniedzamos rezultātus, to veikšana vienlaicīgi turklāt par vienu objektu nav izslēdzama. Tādējādi tiesas atziņa, ka minētās audita pārbaudes rezultātā personai nevar noteikt uzrēķinu, nav pamatota.

Savukārt uzsākot auditu pēc tiesībaizsardzības iestāžu pieprasījuma, tas nav ierobežots ar noteiktu termiņu, bet gan ar sasniedzamo mērķi – konstatēt, vai ir bijis pārkāpums, par kuru likumā ir paredzēta atbildība.

Ņemot vērā minēto, pretēji pirmās instances tiesas spriedumā minētajam, nav saskatāmi būtiski procesuālie pārkāpumi iestādes rīcībā, veicot auditu, kas būtu pamats Lēmuma atcelšanai.

[6] Tiesas sēdē VID pārstāve uzturēja apelācijas sūdzību, pieteicēja pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

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

[8] Pirmās instances tiesa Lēmumu atcēla, jo konstatēja, ka VID pieļāvis būtiskus procesuālus pārkāpumus audita veikšanā, proti, tiesa secināja, ka VID auditu ir veicis 160 dienu laikā un nav iekļāvies likumā noteiktajā 150 dienu termiņā. Turklāt audita termiņu nav pagarinājusi nodokļu administrācijas augstākā amatpersona (VID ģenerāldirektors), kā arī VID mainījis audita pamatojumu, proti, audits ir veikts, pamatojoties uz kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma ar mērķi noskaidrot faktus, kas nepieciešami krimināllietā. Tā kā šādas audita pārbudes noslēgumā personai nevar noteikt nodokļu uzrēķinu, tiesa atzina Lēmumu par prettiesisku un atceļamu.

[9] 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 par VID pieļautajiem pārkāpumiem audita veikšanā, kas būtiski ietekmējuši Lēmuma tiesiskumu, spriedumā ir izvērsta un pareiza, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai šajā daļā (sk. [4.9]), un Administratīvā procesa likuma 251. panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[10] VID apelācijas sūdzības argumentus apgabaltiesa noraida kā nepamatotus turpmāk minēto motīvu dēļ.

[10.1] VID paskaidrojumi ir pretrunīgi - no vienas puses tiek apgalvots, ka audita pamatojums ir kriminālprocesa virzītāja pieprasījums, t.i., audits veikts saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23. panta ceturto daļu. No otras puses, VID norāda, ka nodokļu revīzijas (audita) mērķis ir bijis panākt pareizu konkrēta nodokļa samaksu valsts budžetā.

Apgabaltiesa nepiekrīt atbildētājam, ka audita pārbaudes, kas veikta pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, rezultātā personai var noteikt uzrēķinu. Faktiski šajā gadījumā VID, pamatojoties uz to, ka auditam pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma nav noteikts laika termiņa ierobežojums, pārkāpj administratīvā procesa ietvaros veicamā audita termiņus.

[10.2] Turklāt lietā nav strīda, ka audita termiņu pēc VID Rīgas reģionālās iestādes lūguma VID ģenerāldirektors nepagarināja.

Senāts savā praksē *(sk. Senāta 2009. gada 27. novembra spriedumu lietā Nr.SKA-351)* ir atzinis, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām"

23. panta trešās daļas izriet, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona, kas var pagarināt lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanas termiņu, ir tikai VID ģenerāldirektors.

Kā jau atzina pirmās instances tiesa, sākotnēji audita veikšanas pamats un mērķis ir bijis pārbaudīt nodokļu maksāšanas pareizību, taču to nav bijis iespējams veikt likumā noteiktajā termiņā. Pēc VID Finanšu policijas pārvaldes pieprasījuma saņemšanas ir mainīts audita veikšanas tiesiskais pamatojums. Tātad nav strīda, ka audits veikts pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma.

[10.3] 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 audita pamatojums mainīts, un tas veikts pēc kriminālprocesa virzītāja pieprasījuma, tātad tā mērķis bija noskaidrot faktus, kas nepieciešami kriminālllietā. 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.

Ierosinātajā kriminālprocesā VID ir iespējas pieteikt materiālo kompensāciju tādā pat apmērā kā būtu veikts uzrēķins administratīvajā procesā. Līdz ar to, ja ar Lēmumu no pieteicēja tiek piedzītas papildus aprēķinātās nodokļu summas, var rasties situācija, ka aprēķinātās naudas summas iespējams piedzīt divas reizes, ja abos procesos nolēmumi būs labvēlīgi VID. 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, kas ierobežo audita veikšanu noteiktos termiņos.

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.

[11] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmo daļu apgabaltiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu. Pieteicējs samaksājis valsts nodevu Ls 20 par pieteikuma iesniegšanu *(lietas 1. sējums, 8. lapa)*. Līdz ar to no atbildētāja pusē pieaicinātās iestādes – VID piedzenama pieteicēja samaksātā valsts nodeva Ls 20.

[12] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesai, konstatējot būtiskus procesuālus pārkāpumus, kuru dēļ Lēmums atceļams, nebija nepieciešams analizēt pieteicējam veikto papildu nodokļu aprēķinu un pieteicēja tiesības veikt priekšnodokļa atskaitīšanu pēc būtības.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309. pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2009. gada 2. jūnija lēmumu Nr. 19.1/11930 no tā pieņemšanas dienas.

Uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam (reģ. Nr.90000069281, Smilšu iela 1, Rīga, LV-1978) atlīdzināt sabiedrībai ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" samaksāto valsts nodevu 20 latu apmērā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja *(personiskais paraksts)* V. Zommere

Tiesneses *(personiskais paraksts)* Z. Kupce

(personiskais paraksts) M. Osmane

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese V. Zommere
Rīgā, 2013. gada 6. jūnijā