Lietas arhīva Nr. A42-00908-23/36
ECLI:LV:ADRJJTN:2023:0629.A420286522.2.S

Administratīvā rajona tiesa
Jelgavas tiesu nams
SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Jelgavā 2023. gada 29. jūnijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese S. Ozola,

piedaloties pieteicējas /Nosaukums/ pārstāvei /pers. A/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes, Valsts ieņēmumu dienesta, pārstāvjiem /pers. B/, /pers. C/ un /pers. D/,

atklātā tiesas sēdē Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc pieteicējas /Nosaukums/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora /datums/ lēmuma Nr. /numurs/ atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) ģenerāldirektora /datums/ lēmumu Nr. /numurs/ (turpmāk – dienesta lēmums), atstājot negrozītu audita lēmumu, pieteicējai papildus aprēķināts budžetā maksājamais pievienotās vērtības nodoklis un uzņēmuma ienākuma nodoklis, kā arī piemērota soda nauda un aprēķināta nokavējuma nauda.

Dienesta lēmuma pamatojumā, ņemot vērā pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā norādītos iebildumus par audita veikšanas termiņu (lūgts atzīt procesuālu pārkāpumu audita veikšanas procesā), norādīts uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajā daļā un 3.[1] daļā ietverto regulējumu par audita termiņa pagarināšanu un atsevišķu laikposmu neieskaitīšanu audita termiņā.

[1.1] Nodokļu audits tika uzsākts 2020. gada 10. martā. 2020. gada 31. martā nosūtīti informācijas pieprasījumi Vācijas nodokļu administrācijai par /Nosaukums A/darījumiem ar */Nosaukums B/* un */Nosaukums C/*, kā arī /Nosaukums D/ darījumiem ar */Nosaukums C/*. 2021. gada 26. oktobrī un 18. novembrī dienests saņēma atbildes uz diviem pieprasījumiem, t.i, par darījumiem ar */Nosaukums C/*.

Līdz 2022. gada 8. aprīlim dienests nesaņēma pieprasīto informāciju no Vācijas nodokļu administrācijas uz 2020. gada 31. martā nosūtīto pieprasījumu par /Nosaukums A/ darījumiem ar */Nosaukums B/* .

2022. gada 8. aprīlī dienesta amatpersona pieņēma lēmumu, ar kuru audita veikšanas termiņā neieskaitīja laikposmu no 2020. gada 31. marta līdz 2022. gada 8. aprīlim.

[1.2] Ar 2022. gada 1. jūnija vēstuli pieteicējai paziņots (uzskatāms par paziņotu 3. jūnijā) par nodokļu audita rezultātiem, par kuriem pieteicējai bija tiesības sniegt viedokli. Ar dienesta amatpersonas 2022. gada 4. jūlija lēmumu audita veikšanas termiņā neieskaitīja laikposmu no 2022. gada 3. jūnija līdz 2. jūlijam, vienlaikus audita termiņā ieskaitīts 2022. gada 21. jūnijs, kad veikta apsekošana.

[1.3] Tādējādi konstatēts, ka audits uzsākts 2020. gada 10.martā, pabeigts 2022. gada 8. jūlijā, un audita veikšanas termiņā nav ieskaitīti laikposmi no 2020. gada 31. marta līdz 2022. gada 8. aprīlim un no 2022.gada 3. jūnija līdz 2. jūlijam (ieskaitīts 2022. gada 21. jūnijs).

[1.4] Pieņemtie procesuālie lēmumi ir par nodokļu audita veikšanas nosacījumu maiņu, kurus pieņēmusi dienesta amatpersona. Ar šiem dienesta amatpersonas lēmumiem nolemts nodokļu audita termiņā neieskaitīt konkrētus laikposmus, kam pamatojums ir likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1] daļas attiecīgajos punktos norādītais, proti, ārvalstu nodokļu administrācijai pieprasīta informācija (1. punkts) un audita rezultātu paziņošana nodokļu maksātajam līdz nodokļu maksātāja viedokļa saņemšanai (5. punkts).

Tātad nodokļu audits veikts no 2020. gada 10. marta līdz 30. martam – 21 diena, no 2022. gada 9. aprīļa līdz 2. jūnijam – 55 dienas, 2022. gada 21. jūnijā – viena diena, no 2022. gada 3. jūlija līdz 8. jūlijam – 6 dienas, kopā 83 dienas (21 + 55 + 1 + 6).

No minētā secināts, ka ir ievērots nodokļu audita veikšanas ilgums, un konkrētajā gadījumā nav konstatējams audita veikšanas procesuālā termiņa pārkāpums.

[2] Pieteicēja Administratīvajā rajona tiesā iesniedza pieteikumu par dienesta lēmuma atcelšanu, norādot, ka dienests nepareizi un nepamatoti aprēķinājis audita veikšanas termiņu, tādējādi neievērojot likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļā ietverto regulējumu, kas novedis pie prettiesiska lēmuma pieņemšanas.

[2.1] Dienesta lēmuma pieņemšanai nav bijusi būtiska nozīme atbildes saņemšanā no ārvalstu nodokļu administrācijas uz 2020. gada 31. martā nosūtīto pieprasījumu par /Nosaukums A/ darījumiem ar */Nosaukums B/* . Dienesta lēmums pieņemts, nesagaidot šo atbildi. Līdz ar to audita veikšanas termiņā nepamatoti tika neieskaitīts laika posms no 2020. gada 31. marta līdz 2022. gada 8. aprīlim.

Pieteicēja norāda, ka audita termiņš aprēķināms no 2020. gada 10. marta līdz 30. martam (21 diena); no 2021. gada 19. novembra līdz 2. jūnijam (195 dienas); 2022. gada 21. jūnijā (viena diena); no 2020. gada 3. jūlija līdz 8. jūlijam (6 dienas), tātad kopā 223 dienas. No minētā izriet, ka nav ievērots audita veikšanas termiņš, un tas ir pamats konstatēt audita veikšanas procesuālu pārkāpumu.

[2.2] Atbilstoši likumā "Par nodokļiem un nodevām" noteiktajām kompetences robežām tikai dienesta ģenerāldirektors ir tiesīgs lemt par audita termiņa pagarinājumu. Līdz ar to dienests bija tiesīgs pagarināt audita termiņu no 2021. gada 19. novembra par 60 dienām. Taču šādu lēmumu dienesta ģenerāldirektors nav pieņēmis. Līdz ar to ir pieļauts procesuāls pārkāpums, kas novedis pie prettiesiska lēmuma pieņemšanas.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumā norāda, ka prasījums ir nepamatots un noraidāms, balstoties uz dienesta lēmumā ietverto pamatojumu, atkārtoti to nenorādot.

[4] Pieteicējas pārstāve tiesas sēdē pieteikumu uzturēja, balstoties tikai uz pieteikumā ietvertajiem argumentiem par audita veikšanas termiņa neievērošanu, lūdzot konstatēt procesuālu pārkāpumu dienesta lēmuma izdošanā, kas būtu par pamatu tā atcelšanai.

Dienesta pārstāvji pieteikumu neatzina, norādot uz dienesta lēmumā ietverto pamatojumu.

Motīvu daļa

[5] Lietā noskaidrojams, vai Valsts ieņēmumu dienests pieļāvis iespējamu procesuālo pārkāpumu – audita termiņa neievērošanu un vai tas var būt pamats administratīvā akta atcelšanai.

Pieteicējas pamatargumenti lietā balstās apstāklī, ka nav ievērota audita veikšanas procesuālā kārtība – nav pieņemts dienesta ģenerāldirektora lēmums par audita termiņa pagarināšanu un nepareizi noteikta atsevišķa laikposma neieskaitīšana audita termiņā.

[6] Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajā daļā ietverti noteikumi attiecībā uz audita veikšanas termiņu: nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu audita rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu audita uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.[1] daļai.

Savukārt likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļa reglamentē nodokļu audita pagarināšanas termiņus un nosaka atsevišķu laikposmu neieskaitīšanu audita termiņā: nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu audita lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu audita veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm. Nodokļu audita termiņā neieskaita laikposmu: piemēram, no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai (*23. panta 3.[1] daļas 1. punkts*); un/vai no dienas, kurā nodokļu maksātājam ir paziņots par nodokļu revīzijas (audita) rezultātā konstatētajiem pārkāpumiem un to pamatojumu, līdz nodokļu maksātāja viedokļa saņemšanas dienai, nepārsniedzot 30 dienas (*23. panta 3.[1] daļas 5. punkts*).

Tātad lēmums par audita rezultātiem vispārīgi jāpieņem 90 dienu laikā, vai arī 120 vai 150 (180) dienu laikā, ja dienesta ģenerāldirektors pagarina audita termiņu. Vienlaikus likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1]daļas otrā teikuma apakšpunkti noteic tiesisku pamatu nodokļu audita termiņā neieskaitīt atsevišķus laikposmus, kas tādējādi iezīmē atšķirības lēmuma par audita termiņa pagarināšanu un lēmuma par noteiktu laikposmu izslēgšanu no audita termiņa tiesiskajā dabā. Proti, likumdevēja mērķis bija dot laiku dienestam analizēt no ārvalsts nodokļu administrācijas saņemto informāciju un izvērtēt tās ietekmi uz audita secinājumiem. Tas savukārt nozīmē, ka dienesta augstākajai amatpersonai ir jānovērtē, vai un cik ilgs laiks ir nepieciešams, lai pabeigtu auditu, un objektīvais pamats šādam novērtējumam ir saņemtā informācija, tās apjoms un sarežģītība kontekstā ar citiem audita apstākļiem. Savukārt informācijas pieprasīšana un saņemšana kā formāls pamats kalpo, lai noteiktu laikposmu neieskaitīšanai audita termiņā, kas tādējādi vēlreiz iezīmē atšķirības lēmuma par audita termiņa pagarināšanu un lēmuma par noteiktu laikposmu izslēgšanu no audita termiņa tiesiskajā dabā (*Senāta 2019. gada 29. novembra sprieduma lietā Nr. SKA-29/2019 (ECLI:LV:AT:2019:1129.A420384213.2.S) 11. punkts*). Noteiktu laikposmu neieskaitīšana audita termiņā vērsta uz to, lai audita veikšanai likumā paredzētais termiņš netiktu samazināts, iestājoties un turpinoties tādiem apstākļiem, kas nav atkarīgi no dienesta un kuru laikā nav iespējams pilnvērtīgi veikt auditu (*Senāta 2011. gada 4. aprīļa lēmuma lietā Nr. SKA-515/2011, A42785308, 8. punkts*).

Tādējādi likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1]daļā paredz divu veidu lēmumu pieņemšanu – noteikta laikposma neieskaitīšana audita termiņā (piemēram, no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai), un situācija, kurā nepieciešams pagarināt audita lēmuma pieņemšanas termiņu, ja nepieciešams analizēt no ārvalsts nodokļu administrācijas saņemto informāciju un izvērtēt tās ietekmi uz audita secinājumiem.

[7] No lietas materiāliem izriet, ka ar dienesta amatpersonas 2020. gada 20. februāra lēmumu no 2020. gada 10. marta nolemts uzsākt pievienotās vērtības nodokļa auditu par periodu no 2019. gada 1. jūnija līdz 2019. gada 30. novembrim (*lietas 1. sējuma 71.–72. lapa*); vēlāk ar dienesta amatpersonas 2022. gada 14. aprīļa lēmumu nolemts veikt arī uzņēmuma ienākuma nodokļa auditu par periodu no 2019. gada 1. jūnija līdz 2019. gada 30. novembrim (*lietas 1. sējuma 75. lapa*).

Ar dienesta amatpersonas 2020. gada 19. marta lēmumu, ņemot vērā, ka ir pieprasīta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas, nolemts audita termiņā neieskaitīt laikposmu no 2020. gada 18. marta līdz informācijas saņemšanai no ārvalstu nodokļu administrācijas (*lietas 1. sējuma 73. lapa*).

2020. gada 31. martā nosūtīti trīs informācijas pieprasījumi Vācijas nodokļu administrācijai (*lietas 2. sējuma 122.–129. lapa, 189.–195. lapa un 232.–236. lapa*). 2021. gada 26. oktobrī un 18. novembrī dienests saņēma atbildes uz diviem pieprasījumiem (*lietas 2. sējuma 122.–129. lapa, 189.–195. lapa*).

Ar dienesta amatpersonas 2022. gada 8. aprīļa lēmumu audita veikšanas termiņā neieskaitīja laikposmu no 2020. gada 18. marta līdz 2022. gada 8. aprīlim, lēmumā norādot, ka līdz 2022. gada 8. aprīlim nav saņemta atbilde uz trešo pieprasījumu, tomēr nolemts pabeigt nodokļu auditu un pieņemt lēmumu par nodokļu audita rezultātiem likumā "Par nodokļiem un nodevām" noteiktajā termiņā (*lietas 1. sējuma 74. lapa*).

Ar dienesta amatpersonas 2022. gada 24. maija lēmumu atcelts dienesta amatpersonas 2022. gada 8. aprīļa lēmums, konstatējot, ka informācijas pieprasījumi Vācijas nodokļu administrācijai atkārtoti nosūtīti 2020. gada 31. martā, un tā kā līdz 2022. gada 8. aprīlim nebija saņemta atbilde uz trešo informācijas pieprasījumu, audita termiņā neieskaitīja laikposmu no 2020. gada 31. marta līdz 2022. gada 8. aprīlim (*lietas 1. sējuma 76. lapa*).

2022. gada 1. jūnijā pieteicējai nosūtīts paziņojums par nodokļu auditā konstatēto un lūgts sniegt viedokli (*lietas 1. sējuma 80. lapa*).

Ar dienesta amatpersonas 2022. gada 4. jūlija lēmumu, pamatojoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļas 5. punktu, nolemts audita termiņā neieskaitīt laikposmu no 2022. gada 3. jūnija līdz 2022. gada 2. jūlijam, ieskaitot audita termiņā 21. jūniju, kad tika veikta pieteicējas juridiskās adreses un struktūrvienības apsekošana (*lietas 1. sējuma 92. lapa*).

[8] Tiesa konstatē, ka audits uzsākts 2020. gada 10. martā, pabeigts – 2022. gada 8. jūlijā un tā veikšanas termiņā atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļas 1. un 5. punktā noteiktajiem gadījumiem nav ieskaitīti laikposmi no 2020. gada 31. marta līdz 8. aprīlim, no 2022. gada 3. jūnija līdz 2022. gada 2. jūlijam (izņemot vienu dienu). Tātad audits veikts no 2020. gada 10. marta līdz 2020. gada 30. martam – 21 diena, no 2022. gada 9. aprīļa līdz 2022. gada 2. jūnijam – 55 dienas, 2022. gada 21. jūnijā – viena diena un no 2022. gada 3. jūlija līdz 2022. gada

8. jūlijam – sešas dienas, kopā – 83 dienas. Līdz ar to ir ievērots likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta trešajā daļā noteiktais 90 dienu termiņš. Tas nozīmē, ka nav konstatējams audita veikšanas termiņa pārkāpums, kā arī dienesta ģenerāldirektoram nebija pamata lemt par audita lēmuma pieņemšanas termiņa pagarināšanu līdz 60 dienām, lai šajā laikā analizētu no ārvalsts nodokļu administrācijas saņemto informāciju un izvērtētu tās ietekmi uz audita secinājumiem.

[9] Kā jau tika norādīts iepriekš, pats informācijas pieprasījuma fakts ir likumā "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļas 1. punktā noteiktais pamats neieskaitīt attiecīgo laikposmu audita termiņā un šādā gadījumā dienesta ģenerāldirektoram nav jāpieņem atsevišķs lēmums. Tādēļ nav aktuāli arī pieteicējas argumenti par to, kura amatpersona ir kompetenta tādu lēmumu pieņemt.

Senāts arī ir atzinis, ka dienests, pieņemot lēmumu, ar kuru audita termiņā neieskaita konkrētu laika posmu sakarā ar kādu no likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļā paredzētajiem apstākļiem, nepagarina audita termiņu; likums tiešā tekstā noteic, ka laiks no informācijas pieprasīšanas ārvalstīm līdz atbildes saņemšanai nav ieskaitāms audita termiņā (*Senāta 2011. gada 4. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-515/2011 9. punkts, 2015. gada 5. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-102/2015 18. punkts*). Tādējādi jautājums par noteikta laika neieskaitīšanu audita termiņā ir noregulēts likumā. Savukārt attiecīgs dienesta amatpersonas lēmums to vienīgi atkārto un konkretizē attiecīgā laika posma sākumu. Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļa nosaka, ka dienesta ģenerāldirektors lemj tikai par nodokļu audita lēmuma pieņemšanas termiņa pagarināšanu.

Ievērojot minēto, noteiktu laikposmu neieskaitīšana audita termiņā nav pielīdzināma audita termiņa pagarināšanai. Minēto secinājumu nemaina tas, ka abos gadījumos pieteicējai rodas vienādas sekas (proti, audita rezultāti jāgaida tikpat ilgi).

[10] Par termiņa neieskaitīšanu saistībā ar trešo informācijas pieprasījumu Vācijas nodokļu administrācijai un atbildes uz to nesaņemšanu norādāms turpmākais.

Kā redzams no likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23. panta 3.[1] daļas punktos uzskaitītajiem gadījumiem, audita termiņā neieskaita tādus laikposmus, kuros ir tādi apstākļi, kurus dienests nevar ietekmēt un kuri paši par sevi objektīvi kavē tālāku apstākļu noskaidrošanu. Visi šajos punktos uzskaitītie apstākļi padara dienestu atkarīgu no citu personu rīcības. Tādējādi tiek panākts, ka audita termiņā skaita tikai to laiku, kurā audita veikšana ir bijusi iespējama.

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" normas neprecizē, kā būtu jārīkojas situācijā, kurā informācijas pieprasījums ārvalstu nodokļu administrācijai vai citi likumā minētie laiku prasošie apstākļi ieilgst, un kā turpināt audita veikšanu. Tomēr, ņemot vērā, ka konkrēta laikposma neizskaitīšana audita termiņā ir attaisnota ar to, ka dienests attiecīgajā laikposmā ir kavēts veikt izmeklēšanu, tad, piemērojot šo normu atbilstoši tās jēgai, nav pamata neieskaitīt audita termiņā šo laikposmu, līdz dienests atzīst, ka ir iespējams turpināt veikt auditu un atlikušo audita termiņu izmantot lietderīgi.

[11] Par pieteicējas argumentu, ka dienesta lēmuma pieņemšanai nav bijusi būtiska nozīme konkrētās atbildes saņemšana, norādāms, ka dienestam iepriekš nevar būt zināms pieprasītās informācijas saturs un tās ietekme uz audita secinājumiem. Šāda likumā paredzēta dienesta darbība nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizības kontrolei ir valsts pārvaldes darbība, kuras ietvaros dienests ir kompetents noteikt, kas tieši tiks pārbaudīts un kāda informācija ir nepieciešama šādas pārbaudes veikšanai. Savukārt tiesas vērtējums par pārbaudes darbību lietderību, ja vien nepastāv acīmredzami neatbilstošas un ar pārbaudes objektu nesavienojamas darbības, būtu nepamatota iejaukšanās valsts pārvaldes kompetencē (*Senāta 2016. gada 28. aprīļa lēmuma lietā Nr. SKA-881/2016 6. punkts*).

Tiesa norāda, kamēr ārvalstu nodokļu administrācija nav iesniegusi pieprasīto informāciju pilnvērtīgai audita veikšanai, dienests tiek objektīvi kavēts informācijas iegūšanā un pārbaudīšanā. Līdz ar to vispārīgi līdz šādas informācijas iesniegšanai tas ir pamats attiecīgo laika posmu neieskaitīt audita termiņā. Turklāt atzīstams, ka dienestam nav iespējas ietekmēt citas valsts nodokļu administrāciju informācijas pieprasīšanas procesā, un arī likums nenoteic termiņu šādas informācijas pieprasīšanai.

[12] Ievērojot iepriekš konstatēto, administratīvajā procesā dienestā saistībā ar audita veikšanas termiņu nav pieļauts procesuāls pārkāpums, savukārt pieteicējas iebildumi par iespējamu procesuālu pārkāpumu dienesta lēmuma izdošanas procesā nav pamatoti.

Tā kā pārējie pieteikumā norādītie argumenti nav vērsti uz dienesta lēmuma tiesiskuma izvērtējumu pēc būtības, un tos pieteicējas pārstāve tiesas sēdē neuzturēja, šie argumenti šajā spriedumā netiek vērtēti.

Līdz ar to tiesa atzīst, ka dienesta lēmums ir tiesisks un nav pamata tā atcelšanai, bet pieteicējas pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.–251. pantu un 289.–291. pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt /Nosaukums/pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora /datums/ lēmuma Nr. /numurs/ atcelšanu.

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

Tiesnese S. Ozola