Lietas arhīva Nr. AA43-0135-25/14
ECLI:LV:ADAT:2025:0217.A420298022.9.S

Administratīvā apgabaltiesa
SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2025.gada 17.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā: tiesnese referente Linda Vīnkalna, tiesneses Ieva Dambe un Sandra Gintere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 9.decembra lēmuma Nr.30.2/22/7/5748 atcelšanu, sakarā ar SIA /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2024.gada 29.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) veica pieteicējas SIA /Nosaukums A/ uzņēmumu ienākuma nodokļa un pievienotās vērtības nodokļa auditu. Ar dienesta 2022.gada 9.decembra lēmumu Nr.30.2/22/7/5748 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atstāts negrozīts dienesta 2022.gada 28.jūnija lēmums Nr.30.1/17.8.2/61539 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru pieteicējai noteikts pienākums papildus budžetā iemaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, soda naudu un nokavējuma naudu. Pārsūdzētais lēmums pamatots šādi.

[1.1] Pieteicēja kopš 2018.gada 4.ceturkšņa faktiski neveic saimniecisko darbību, taču 2019.gadā izmaksāja saviem dalībniekiem ārkārtas dividendes 200 085,66 *euro* vērtībā. Pieteicēja naudas līdzekļus dividenžu izmaksai ir ieguvusi no Kipras uzņēmuma */Nosaukums B/* (turpmāk – */Nosaukums B/*). No 2018.gada 8.novembra uzticības-pārvaldības līguma, kurš noslēgts starp pieteicēju kā patieso labuma guvēju un Kipras uzņēmumu */Nosaukums C/* kā pilnvaroto personu, izriet, ka pilnvarotā persona ir kapitāldaļu īpašniece */Nosaukums B/*, kurai ir pienākums izmaksāt pieteicējai jebkurā laikā dividendes un iepazīstināt pieteicēju ar visiem dokumentiem, kas attiecas uz */Nosaukums B/*. Tātad pieteicējai bija pieejama visa nepieciešamā */Nosaukums B/* dokumentācija.

[1.2] */Nosaukums B/* ir slēdzis realizācijas darījumus ar SIA /Nosaukums D/ un SIA „/Nosaukums E/. SIA /Nosaukums D/ kā vienīgais valdes loceklis darbojas /pers. D/ (pieteicējas dalībnieks, kurš arī darbojas pieteicējas valdē), līdz ar to SIA /Nosaukums D/ atrodas pilnīgā /pers. D/ kontrolē. Savukārt SIA /Nosaukums E/ valdes loceklis ir /pers. F/, kurš ir pieteicējas valdes locekles un otras dalībnieces /pers. G/ vīrs. Līdz ar to dienests konstatēja darījumos iesaistīto pušu savstarpējo saistību.

Lai noskaidrotu */Nosaukums B/* naudas līdzekļu izcelsmi, dienests veica pārbaudi par tā veiktajiem darījumiem. Dienests noskaidroja, ka 2017. un 2018.gadā tas faktiski nevarēja sniegt SIA /Nosaukums D/ un SIA „/Nosaukums E/ rēķinos un līgumos norādītos pakalpojumus darbaspēka trūkuma dēļ. Lai gan */Nosaukums B/* norāda, ka pakalpojumu sniegšanai izmantoja apakšuzņēmumu */Nosaukums F/ (acīmredzami domāts – AS /Nosaukums F/,* turpmāk – Igaunijas apakšuzņēmums), */Nosaukums G/* (turpmāk – Krievijas apakšuzņēmums) un */Nosaukums H/* (turpmāk – Moldovas apakšuzņēmums) pakalpojumus, tomēr minētie apakšuzņēmumi reāli neiesaistījās pakalpojumu sniegšanā. No bankas kontu izrukām neizriet, ka */Nosaukums B/* būtu ar tiem norēķinājies par saņemtajiem pakalpojumiem. Komerciālajai praksei nav atbilstoša situācija, kad pakalpojumu sniedzēji turpina sniegt pakalpojumus, vairāk nekā gadu nesaņemot par to samaksu. Moldovas nodokļu administrācija norāda, ka, lai gan */Nosaukums B/* noslēdza līgumu ar Moldovas apakšuzņēmumu, taču līguma izpilde tā arī netika uzsākta. Savukārt Krievijas apakšuzņēmums savai nodokļu administrācijai formāli apliecinājis, ka ir veicis darījumus ar */Nosaukums B/*, taču nespēj izskaidrot darījumu būtiskās detaļas, kā arī norāda, ka darījumā */Nosaukums B/* pārstāvēja /pers. D/. Savukārt Igaunijas apakšuzņēmums Igaunijas nodokļu administrācijai darījumu ir atzinis, tomēr norādījis, ka */Nosaukums B/* tajā pārstāvēja /pers. G/ un /pers. F/. Dienests secināja, ka pakalpojumu sniegšana */Nosaukums B/* vārdā, izmantojot apakšuzņēmumu pakalpojumus, ir radīta fiktīvi, lai būtu iespējams palielināt pakalpojumu vērtību SIA /Nosaukums D/, kā rezultātā rastos formāls pamats ieskaitīt */Nosaukums B/* ievērojamas naudas summas, kuras pēc tam tiks novirzītas pieteicējai.

Tādējādi dienests secināja, ka nav pierādīta */Nosaukums B/* patiesa saimnieciskā darbība un ka tādēļ pieteicējai izmaksātās summas nav atzīstamas par šādas darbības peļņas sadali (dividendēm).

[1.3] Dienests atzina, ka pieteicēja nevarēja izmaksāt ārkārtas dividendes /pers. G/ un /pers. D/. Saskaņā ar Komerclikumu ārkārtas dividendes komercsabiedrība var izmaksāt saviem dalībniekiem, nepārsniedzot 85 procentus no apstiprinātās attiecīgā perioda peļņas, kas pieteicējas gadījumā būtu 97 857,95 *euro*. Tā vairāk nekā divas reizes pārsniedza šo summu, izmaksājot 200 085,66 *euro* ārkārtas dividendes. Dividendes drīkst izmaksāt tikai tad, ja komercsabiedrības valde var apliecināt, ka brīdī, kad tiek lemts par to izmaksu, komercsabiedrības finansiālais stāvoklis nav būtiski pasliktinājies un komercsabiedrībai nav parādu. Dienests konstatēja, ka kopš 2018.gada 4.ceturkšņa pieteicēja faktiski neveic saimniecisko darbību un 2019.gadā tai tika konstatēts nodokļu parāds. No tās dalībnieku 2020.gada 30.jūlija protokola Nr.1-2019 izriet, ka tika nolemts 2019.gada peļņu atstāt nesadalītu. Neskatoties uz minētajiem šķēršļiem, pieteicēja nepamatoti izmaksāja dividendes tās dalībniekiem, kurus tie gada ienākumu deklarācijā deklarēja kā ar iedzīvotāju ienākuma nodokli neapliekamus ieņēmumus. Līdz ar to pieteicējai bija pienākums aprēķināt uzņēmumu ienākuma nodokli, ko tā nav izdarījusi.

[1.4] Pieteicējas dalībniekiem /pers. F/ un /pers. D/ kopsummā tika aizdoti 225 027,55 *euro* saskaņā ar pieteicējas no 2017. līdz 2019.gadam deklarētajiem aizdevuma līgumiem. Minētie līgumi noformēti formāli un nesatur aizdevuma līguma būtiskās sastāvdaļas. Piemēram, aizdevuma līgumos nav noteikts, kāda ir aizdotās summas atmaksas kārtība, sākotnēji netika noteikti procenti (pēc audita uzsākšanas pieteicēja laboja dienestam iesniegtās deklarācijas, kurās paredzēja procentu maksājumus) un nav paredzētas sankcijas aizdevuma summas savlaicīgas neatmaksāšanas gadījumā. Tāpat līgumos ir norādīts, ka aizdevums tās dalībniekiem tiks izsniegts līguma parakstīšanas brīdī, bet, iepazīstoties ar pieteicējas bankas kontu izdrukām, dienests secināja, ka aizdevumu līgumu slēgšanas brīdī tai nebija tik daudz līdzekļu, lai izmaksātu konkrēto aizdevuma summu, un naudas izmaksa nav konstatējama. Pieteicējas pārskaitītie naudas līdzekļi tās dalībniekiem būtu pielīdzināmi nosacītai peļņas sadaļai un apliekami ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

[1.5] Pieteicējas 2019.gada augustā, oktobrī un novembrī veiktās izmaksas tās dalībniekiem nav atzīstamas par ārkārtas dividenžu izmaksu, par kurām nodoklis būtu samaksāts citā Eiropas Savienības dalībvalstī. Gan izmaksātās dividendes, gan aizdevumi ir iekļaujami ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē. Pieteicēja ir nokavējusi kārtējo nodokļu samaksas termiņu. Līdz ar to tai ir pienākums papildus budžetā iemaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli 72 522 *euro*, soda naudu 21 756 *euro* un nokavējuma naudu 2496,28 *euro*.

[1.6] Audita termiņā pamatoti nav ieskaitīts laiks, kurā dienests gaidīja citu valstu nodokļu administrāciju atbildes. Nelietderīgas darbības audita laikā nav konstatētas.

[2] Pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu pamatots šādi.

[2.1] Dienests auditu veica nepamatoti ilgi (kopumā 896 dienas). Tas pieteicējai rada papildu negatīvas tiesiskās sekas, jo ir izveidojusies situācija, ka valsts budžetā ir iemaksājama lielāka summa nekā tā būtu, ja audits tiktu pabeigts saprātīgā termiņā – jau 2021.gadā.

[2.2] Pieteicējai administratīvajā procesā iestādē netika nodrošinātas tiesības iepazīties ar dienesta nosūtītajiem informācijas pieprasījumiem ārvalstu nodokļu administrācijām, tādējādi liedzot tiesības uz objektīva un taisnīga procesa norisi iestādē.

[2.3] Likums nosaka, ka dividendes nav apliekamas ar nodokli, ja tās tiek saņemtas no nodokļu maksātāja, kas nodokli jau ir samaksājis. Tā kā */Nosaukums B/* nodokli bija samaksājis savā valstī, tad dienestam nebija jāanalizē šā uzņēmuma veiktos darījumus. Viens ienākums nav apliekams ar nodokli divas reizes.

[2.4] Noformējot aizdevuma līgumus ar saistītajām personām, pieteicēja ir ievērojusi normatīvo aktu prasības. Arī grāmatvedības atskaites ir noformētas korekti, visi veiktie darījumi ir izsekojami, nav pamata tos apšaubīt.

[3] Ar Administratīvas rajona tiesas 2024.gada 29.janvāra spriedumu pieteikums noraidīts, to pamatojot šādi.

[3.1] Tiesa izvērtēja pieteicējas argumentus par audita termiņu: ka dienests, 2021.gada 24.martā atkārtoti vēršoties pie Kipras nodokļu administrācijas, lai saņemtu papildu ziņas, un, nesagaidot atbildi, ir veicis pieteicējai nodokļu uzrēķinu; ka laiks, kurā šī atbilde tika gaidīta, netika ieskaitīts audita termiņā; ka tādējādi prasītās ziņas bija pietiekami nozīmīgas, lai to dēļ paildzinātu auditu, taču uzrēķins veikts, šādas ziņas tomēr neiegūstot; ka nebija pamata šo periodu neieskaitīt audita termiņā.

[3.1.1] Tiesa atsaucās uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo daļu, kas noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par audita rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no audita uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.[1]daļai, kuras pirmajā teikumā paredzēts, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt audita lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm. Savukārt minētās daļas otrais teikums noteic, kādus laikposmus neieskaita audita termiņā. Par tādiem tiesību norma atzīst arī laikposmu no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai (1.punkts), un laikposmu 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 (5.punkts).

Tiesa konstatēja, ka konkrētajā gadījumā ir pieņemts lēmums par audita termiņa pagarināšanu līdz 60 dienām [acīmredzami domāts dienesta ģenerāldirektores 2021.gada 27.janvāra lēmums Nr.30.2-17.7.3/17.7.3/7760, *atrodas lietas 1.sējuma 61.lapā*]. Tātad audits bija pabeidzams 150 dienu laikā. Audita pagarināšanas lēmuma pamatojumam pieteicēja neiebilst, un tiesai neradās šaubas, ka lietā, kurā nodokļu maksātājs savu darbību skaidro ar līdzekļiem, kas saņemti no ārvalstīm, informācijas pieprasīšana ārvalsts nodokļu administrācijām ir pamatota.

Dienests norādījis, ka audits veikts 138 dienas, jo tajā nav ieskaitīti četri laikposmi, kad tas gaidīja atbildi no ārvalstu nodokļu administrācijām un arī pieteicējas viedokli par konstatētajiem pārkāpumiem. No pieteicējas paskaidrojumiem tiesa secināja, ka iebildumi ir par garāko no šiem audita termiņā neieskaitītajiem laikposmiem – no 2021.gada 24.marta līdz 2022.gada 17.maijam. Tajā dienests bija pieprasījis papildu informāciju Kipras nodokļu administrācijai. Nesaņemot to Padomes 2011.gada 15.februāra Direktīvā 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (turpmāk – Direktīva) paredzētajā sešu mēnešu termiņā, atgādinājumu par šo pieprasījumu dienests nosūtīja tikai pēc vairākiem mēnešiem.

Tiesa no lietas materiāliem konstatēja, ka dienests 2021.gada 24.martā sagatavoja informācijas pieprasījumu Kipras nodokļu administrācijai, bet atbildi uz pieprasījumu nesaņēma. Tiesa atzina, ka pieprasījuma esamība ir procesuāls pamats minētā perioda neieskaitīšanai audita termiņā. Tiesai nebija pamata uzskatīt, ka pieprasījums būtu izdarīts ar mērķi novilcināt audita lēmuma pieņemšanu. Pieprasījums attiecas uz */Nosaukums B/* darbības jautājumiem, par ko dienestam un pieteicējai ir atšķirīgs viedoklis, tādēļ atbilde uz pieprasījumu, iespējams, varēja sniegt lietā nozīmīgu informāciju. Attiecīgi šādas informācijas pieprasīšana nav vērtējama kā acīmredzami nepamatota, un detalizētāks tiesas vērtējums par dienesta rīcības lietderīgumu pārsniegtu tiesas kompetenci (*sal. sk. Senāta 2019.gada 23.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-32/2019, ECLI:LV:AT:2019:1223.A420356912.2.S, 9.punktu*). Tiesa tostarp ņēma vērā, ka dienests nevar ietekmēt ne citas nodokļu administrācijas atbildes saturu, ne tās sniegšanas termiņu. Līdz ar to ne atbildes saturam, ne sniegšanas termiņam vai faktam tiesa nepiešķīra nozīmi pieprasījuma pamatotības aspektā.

Atbildot uz pieteicējas argumentu par to, ka, iestājoties Direktīvā noteiktajam termiņam atbildes sniegšanai, dienestam bija nekavējoties jāturpina audits, tiesa vērsa uzmanību, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas 1.punkts auditā neieskaitāmā termiņa noslēgumu saista ar atbildes saņemšanu, nevis termiņa iztecēšanu. Vienlaikus tiesa secināja, ka ilgstošas atbildes nesaņemšanas gadījumā dienestam ir jāvērtē, kā samērot nodokļu maksātāja interesi uz ātrāku audita noslēgšanos un nepieciešamību pēc iespējas iegūt prasīto informāciju, tostarp dienestam šādā gadījumā jāapsver iespēja pabeigt auditu bez prasītajām ziņām, jo tam, ka cita nodokļu administrācija kavējas ar atbildes sniegšanu, nevajadzētu novest pie audita turpināšanās līdz brīdim, kad noilguma dēļ nav iespējams pieņemt lēmumu. Tiesa vērtēja, ka tas, ka dienests audita veikšanas laikā rēķinās ar iespējamu nodokļu aprēķina noilgumu, nav prettiesiska rīcība, bet gan racionāla audita veikšanā ieguldīto līdzekļu izmantošana. Konkrētajā gadījumā tiesa nesaskatīja, ka dienesta rīcība, sākotnēji gaidot atbildes sniegšanu arī pēc sešu mēnešu termiņa, bet pēc atkārtota atgādinājuma nesaņemot atbildi un turpinot auditu, būtu nesamērīga.

[3.1.2] Apsverot prasītās informācijas neiegūšanas sekas, tiesa norādīja, ka atbildes nesaņemšana nenozīmē, ka audita rezultātam tādēļ vajadzēja būt pieteicējai labvēlīgam. Tiesa nekonstatēja, ka bez papildu ziņu iegūšanas pieteicējas nodokļu saistības nebija nosakāmas. Secinājumi auditā izdarāmi konstatēto pierādījumu kopuma izvērtējuma rezultātā.

[3.2] Audita rezultātā dienests secināja, ka dividendēs izmaksātās summas neatbilst dividenžu pazīmēm (nosacījumiem), tādēļ ir ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekams ienākums. Šāds dienesta secinājums pamatots ar to, ka izmaksātās summas nevar būt no */Nosaukums B/* saņemtas dividendes, jo nav apstiprināta šī uzņēmuma reāla saimnieciskā darbība, kā arī tās nevarēja būt pieteicējas pašas aprēķinātas ārkārtas dividendes, jo to izmaksa neatbilda Komerclikumā paredzētiem nosacījumiem.

[3.3] Pārsūdzētā lēmuma 14.punktā dienests skaidrojis, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 6.panta pirmā daļa paredz nodokļa maksātāja

tiesības samazināt taksācijas periodā ar nodokli apliekamajā bāzē iekļauto dividenžu apmēru tādā apjomā, kādā nodokļa maksātājs taksācijas periodā ir saņēmis dividendes no to izmaksātāja, kurš tā rezidences valstī ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājs, vai par tādām dividendēm, no kurām to izmaksas valstī ir ieturēts nodoklis. Atbilstoši panta piektajai daļai šis princips nav piemērojams, ja attiecīgās personas izveidošanas, pastāvēšanas vai veiktā darījuma galvenais nolūks ir bijis izmantot šo atbrīvojumu.

Tiesa norādīja, ka lietā par lēmuma tiesiskumu vai atcelšanu atbilstoši Administratīvā procesa likuma 250.pantam iestāde var atsaukties vienīgi uz tajā ietverto pamatojumu. Ja iestāde termiņa pārkāpuma gadījumā galīgo lēmumu pieņēmusi pēc tam, kad tiesā jau ierosināta lieta (sk. Administratīvā procesa likuma 188.panta piekto daļu), kā tas ir šajā lietā, ir novērtējams, vai, papildinot sākotnējā lēmuma argumentāciju, galīgajā lēmumā netiek izvirzīti pēc būtības jauni argumenti (*sal. Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 13.maija sprieduma lietā Nr.A420643710 12.punkts, Briede J. Administratīvā akta apstrīdēšana augstākā iestādē. Jurista vārds, 22.03.2005. Nr.11 (366)*). Ņemot vērā minēto, tiesa secināja, ka ir būtiski pārliecināties, ka iestādes galīgā lēmuma pamatojums nav pēc būtības atšķirīgs no sākotnējā lēmuma pamatojuma, jo šādā gadījumā iestāde uz to nevarētu atsaukties.

Tiesa pamatojuma maiņu pārsūdzētajā lēmumā nekonstatēja. Gan sākotnējais, gan pārsūdzētais lēmums šajā aspektā pamatots ar to, ka no */Nosaukums B/* saņemtie finanšu līdzekļi, kas deklarēti kā dividendes, nav par tādiem atzīstami, jo */Nosaukums B/* neveic patiesu saimniecisko darbību. Pārsūdzētajā lēmumā, atšķirībā no sākotnējā lēmuma, šī argumentācija papildināta ar atsaucēm uz Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 6.panta daļām, kas papildus izskaidro nepatiesu dividenžu deklarēšanas sekas. Minētais nemaina dienesta argumentu saturu. Turklāt no sākotnējā lēmumā atspoguļotajiem pieteicējas argumentiem, tostarp atsauces uz minēto pantu, tiesai neradās šaubas, ka arī pieteicējai bijis zināms, saistībā ar kurām tiesību normām izdarīti dienesta secinājumi. Līdz ar to tiesa nekonstatēja administratīvā akta pamatojuma maiņu.

[3.4] Pieteicēja dienestam skaidrojusi, ka izmaksājusi saviem dalībniekiem dividendes no līdzekļiem, kas arī dividenžu veidā 2019.gadā saņemti no */Nosaukums B/* un deklarēti jūlija un septembra deklarācijās. Tiesa norādīja, ka, ņemot vērā, ka dividendes tiek maksātas no saimnieciskās darbības peļņas, tādai jāpastāv, lai maksājumus varētu uzskatīt par dividendēm. Tādēļ, pārbaudot, vai pieteicējas no */Nosaukums B/* saņemtie līdzekļi ir dividendes, dienests pamatoti vērtēja izmaksāto līdzekļu avotu un pievērsās jautājumam par */Nosaukums B/* saimnieciskās darbības esamību un iespēju sadalīt tās rezultātā gūto peļņu.

[3.4.1] No Kipras nodokļu administrācijas dienests ieguva ziņas, ka */Nosaukums B/* 2017.gadā un 2018.gadā deklarējis pakalpojumu sniegšanu diviem Latvijas uzņēmumiem – SIA /Nosaukums D/ un SIA /Nosaukums E/. */Nosaukums B/* šo pakalpojumu sniegšanā deklarēja ārvalstu apakšuzņēmēju – Igaunijas, Krievijas un Moldovas apakšuzņēmumu – piesaisti.

No Moldovas nodokļu administrācijas dienests ieguva ziņas, ka Moldovas apakšuzņēmums ar */Nosaukums B/* bija noslēdzis nodomu līgumu, kas netika īstenots. Pārbaudot Moldovas nodokļu administrācijas sniegto informāciju, tiesa secināja, ka šīs ziņas atspoguļotas korekti. Konstatējot, ka otra puse šo */Nosaukums B/* norādīto darījumu neatzīst, sniedzot arī plašāku informāciju par sadarbību, un nepastāv apstākļi, kas liecinātu par uzņēmuma iespējamu interesi sniegt nepatiesas ziņas, šādas ziņas nav pamata apšaubīt. Līdz ar to tiesa atzina, ka dienests pamatoti neatzina par ticamu pakalpojumu saņemšanu no Moldovas apakšuzņēmuma.

No Krievijas nodokļu administrācijas tika saņemtas ziņas, ka Krievijas apakšuzņēmums vispārīgi apstiprina darījumu ar */Nosaukums B/,* norādot, ka */Nosaukums B/* pārstāvēja /pers. D/. Tāpat norādīts, ka atbilstoši noslēgtajam līgumam */Nosaukums B/* saņemto programmatūru nevarēja nodot tālāk trešajām personām, tomēr par tālāko rīcību ar to uzņēmums visbiežāk nezina. Ņemot vērā, ka atbilstoši */Nosaukums B/* skaidrojumam darījums ar Krievijas apakšuzņēmumu bija nepieciešams tālāka pakalpojuma sniegšanai Latvijas uzņēmumiem (proti, Krievijas apakšuzņēmums tika piesaistīts kā apakšuzņēmējs), tiesa piekrita dienestam, ka konkrētajā līgumā šāda vienošanās, kas ierobežo programmatūras nodošanu, ir neloģiska un rada šaubas par darījuma norises apstākļiem.

Savukārt Igaunijas nodokļu administrācija sniegusi ziņas, ka arī Igaunijas apakšuzņēmums apstiprina darījumu ar */Nosaukums B/*, tomēr norādīja, ka */Nosaukums B/* pārstāvējušas ar pieteicēju saistītas personas – /pers. G/ un viņas vīrs /pers. F/.

Tādējādi tiesa secināja, ka divi no pakalpojumu sniedzējiem */Nosaukums B/*, lai gan vispārīgi apstiprina darījumus, norādīja, ka */Nosaukums B/* pārstāvējušas ar pieteicēju saistītas personas. Pieteicēja to tiesas sēdē neapstrīdēja, argumentējot, ka uzņēmumi ir saistīti un pieteicēja ir palīdzējusi */Nosaukums B/* veidot kontaktus darījumu veikšanai.

[3.4.2] Tiesa kopumā neapšaubīja to, ka saistīti uzņēmumi var konsultēt viens otru vai sniegt ieteikumus attiecībā uz jaunu kontaktu veidošanu. Tomēr konkrētajā gadījumā dienesta konstatētie apstākļi tiesas vērtējumā liecina par to, ka /pers. G/, /pers. F/ un /pers. D/ ir pārstāvējuši */Nosaukums B/*, kas norāda uz šo personu darbībām */Nosaukums B/* vārdā, tātad iesaiste bijusi būtiski nozīmīgāka par pieteicējas skaidroto kontaktu veidošanu. Ja /pers. G/, /pers. F/ un /pers. D/ iesaiste darījumos būtu bijusi vien tāda, kā skaidro pieteicēja, būtu neloģiski, ka Igaunijas apakšuzņēmums un Krievijas apakšuzņēmums būtu snieguši ziņas savām nodokļu administrācijām, ka ar tām notikusi sadarbība līguma ar */Nosaukums B/* ietvaros. Turklāt šādas ziņas snieguši divi dažādu valstu komersanti, un, pat pieļaujot, ka viens no tiem būtu varējis pārprast šo personu pilnvaras, divu uzņēmumu līdzīgu pārpratumu tiesa vērtēja kā neticamu sakritību. Tādēļ par ticamāku tiesa uzskatīja dienesta argumentu, ka minētās personas darbojās kā */Nosaukums B/* pārstāvji, nevis tikai kā kontaktu veidotāji.

Secinot, ka */Nosaukums B/* vārdā šajos darījumos, ciktāl tādi atzīstami, darbojās ar pieteicēju saistītas personas, tiesa atzina, ka darījumu patiesais dalībnieks nav bijis */Nosaukums B/* un darījums nav atzīstams par */Nosaukums B/* saimniecisko darbības daļu, bet gan ar pieteicēju saistītas personas ir izveidojušas darījumu ķēdi, kurā Igaunijas un Krievijas apakšuzņēmumi deklarējuši pakalpojumu sniegšanu */Nosaukums B/*, kas to tālāk sniegusi citam par pieteicēju saistītam uzņēmumam Latvijā. Patiesu darījumu gadījumā */Nosaukums B/* iesaistei šādā ķēdē nebūtu loģiska pamata, tādēļ tiesa secināja, ka ir notikusi nevis reāla saimnieciskā darbība, bet gan izveidota tikai naudas plūsma. Tiesa ņēma vērā dienesta loģisko izskaidrojumu, ka šādas rīcības nolūks varētu būt mākslīgu darījumu rezultātā ļaut nepamatoti palielināt saistītajam uzņēmumam SIA /Nosaukums D/ sniegtā pakalpojuma cenu, */Nosaukums B/* saņemot līdzekļus, kuri kā dividendes tiek pārskaitīti pieteicējai un tālāk tās dalībniekiem. Tiesa neatstāja bez ievērības arī apstākli, ka nav apstiprināts */Nosaukums B/* deklarētais darījums ar Moldovas apakšuzņēmumu, kas papildus tiesas vērtējumā nepiešķir ticamību */Nosaukums B/* sniegtajiem paskaidrojumiem kopumā.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka nav gūstams apstiprinājums */Nosaukums B/* veiktajai saimnieciskajai darbībai un iespējai izmaksāt dividendes no šādas darbības peļņas. Dienests šos secinājumus izdarīja, korekti novērtējot noskaidrotos apstākļus, un tiesa nepiekrita pieteicējai, ka pienācīga apstākļu pārbaude nebija iespējama bez papildu pierādījumu iegūšanas.

[3.4.3] Tiesa nepiekrita pieteicējai, ka secinājumus par saimnieciskās darbības (acīmredzami domāts – */Nosaukums B/* saimnieciskās darbības) veikšanu vai kāda darījuma ticamību varētu pārbaudīt vienīgi nodokļu audita ietvaros. Audita mērķis ir nodokļa maksāšanas pareizības kontrole (sk. likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 16.punktā ietverto skaidrojumu), kas attiecībā uz */Nosaukums B/* darbību nebija dienesta nolūks. Tiesa noraidīja kā nepamatotu pieteicējas argumentu, ka lietā bija jāveic kopīga starpvalstu nodokļu pārbaude. Tiesa ņēma vērā, ka dienests ieguva ziņas no četru valstu nodokļu administrācijām, kā arī vērtēja pieteicējas paskaidrojumus, un konstatēto apstākļu kopums un ziņu iegūšanas veids ir piemērots tam, lai pārbaudītu, vai */Nosaukums B/* varēja izmaksāt dividendes no reālas saimnieciskās darbības rezultātā gūtas peļņas.

Tiesa norādīja, ka dienests lēmumā izvērsti aplūkojis arī */Nosaukums B/* nodokļu saistību izpildi par iespējamo dividenžu izmaksāšanu un

iespējamās starpniecības pierādījumus šā pienākuma izpildē. Tomēr, tā kā nav konstatējama šā komersanta saimnieciskā darbība, maksājumi pieteicējai nav atzīstami par dividendēm jau saturisku apsvērumu dēļ, tādēļ jautājumiem par korektu nodokļu saistību izpildi nav ietekmes uz šo secinājumu. Tiesa vērsa uzmanību, ka dienests nav noteicis nodokļu saistības par faktu, ka pieteicēja saņēmusi šos līdzekļus no */Nosaukums B/*, tādēļ, neatzīstot šos maksājumu par dividendēm, jautājums par dividenžu dubultu nodokļu aplikšanu nav aktuāls. Līdz ar to tiesa nesniedza izvērstāku vērtējumu par šiem argumentiem un ar tiem saistītajiem pierādījumiem.

[3.5] Secinot, ka */Nosaukums B/* maksājumi pieteicējai nav atzīstami par dividendēm, dienests pārbaudījis pieteicējas iespējas ar 2019.gada 31.jūlija un 2019.gada 18.septembra lēmumiem izmaksāt saviem dalībniekiem dividendes kopā 240 000 *euro*. Dienests lēmumā secināja, ka dividenžu izmaksa neatbilstu vairākiem Komerclikuma noteikumiem, jo izmaksātā summa pārsniedza 85 procentus no pieteicējas apstiprinātās gada peļņas, ir pasliktinājies uzņēmuma finansiālais stāvokli, kā arī izmaksas lēmumu pieņemšanas laikā pieteicējai bija nodokļu parāds.

Dienesta minētie ārkārtas dividenžu izmaksas ierobežojumi izriet no Komerclikuma normām. Komerclikuma (*redakcijā, kas bija spēkā 2019.gadā lēmumu par dividenžu izmaksu laikā*) 161.[1]panta trešā daļa paredz, ka sabiedrība var izmaksāt ārkārtas dividendēs ne vairāk kā 85 procentus no peļņas, kas gūta periodā, par kuru ārkārtas dividendes noteiktas. Panta septītās daļas 1. un 2.punkts noteic, ka dalībnieku sapulcē valde apliecina, ka sabiedrības finansiālais stāvoklis līdz dalībnieku sapulces dienai nav būtiski pasliktinājies un ārkārtas dividenžu izmaksa nerada risku komercdarbības saistību izpildei atlikušajos pārskata gada mēnešos. Panta astotā daļa paredz, ka dividendes saskaņā ar šā panta noteikumiem var noteikt un izmaksāt, ja dalībnieku sapulces lēmuma pieņemšanas dienā: 1) sabiedrībai nav nodokļu parādu; 2) sabiedrībai nav atliktu vai termiņos sadalītu nodokļu maksājumu un sabiedrības veicamie nodokļu avansa maksājumi nav samazināti. Komerclikuma 162.panta pirmā daļa paredz nepamatotu dividenžu atmaksu, ja persona zinājusi par šī pamata trūkumu, savukārt panta otrā daļa noteic citu nepamatoti izmaksātu summu atmaksas kārtību.

[3.6] Pieteicēja nav iebildusi dienesta konstatētajiem faktiem, ka ārkārtas dividendēs izmaksātā summa pārsniedza 85 procentus no attiecīgā perioda peļņas, ne arī ziņas par sabiedrības finanšu stāvokli. No lietas materiālos esošā 2019.gada uzņēmuma gada pārskata un pieteicējas dalībnieku sapulces 2019.gada 31.jūlija un 18.septembra protokoliem tiesa pārliecinājās, ka dienesta aprēķins ir pareizs. Tiesa piekrita, ka pieteicējas saimnieciskās darbības īpatnības (2019.gadā neveicot saimniecisko darbību Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 1.panta 20.daļas izpratnē, proti, neveicot darbību, kas vērsta uz preču ražošanu, darbu izpildi, tirdzniecību, pakalpojumu sniegšanu vai cita veida darbību par atlīdzību, kā arī nenodarbinot darbiniekus) apstākļos, kad ievērojama daļa pieteicējas ieņēmumu (dividenžu formā saņemtie ieņēmumi no */Nosaukums B/*) nav gūti saimnieciskās darbības ietvaros, neliecināja par stabilu finansiālo stāvokli, un šāda apmēra ārkārtas dividenžu izmaksa rada saistību izpildes riskus. Tiesa atzīmēja, ka par uzņēmuma stāvokļa pasliktināšanu nebūtu uzskatāma lēmumā norādītā bezprocentu aizdevumu līgumu noformēšana pieteicējas dalībniekiem, jo, ņemot vērā, ka dienests šo aizdevumu esamību nekonstatēja, šādi neesoši aizdevumi nevar vienlaikus tik vērtēti kā rīcība, kas pasliktina uzņēmuma finansiālo stāvokli.

[3.7] Pieteicēja norāda, ka ārkārtas dividenžu izmaksu pieņemšanas brīdī nodokļu parāda tai nebija un kļūda, iespējams, radusies vēlākas deklarācijas precizēšanas rezultātā. Dienests lietas izskatīšanas laikā tiesā sniedza papildu skaidrojumu, proti, 2020.gada 12.janvārī pieteicēja ir precizējusi mikrouzņēmumu nodokļa deklarācijas par 2018.gada otro, trešo un ceturto ceturksni, tādēļ ziņas par šī nodokļa saistībām 2019.gadā sistēmā tikušas atspoguļotas, ievērojot šos precizējumus. Savukārt attiecībā par pievienotās vērtības nodokli 2020.gada 12.janvārī precizēta vienīgi 2018.gada pirmā ceturkšņa deklarācija, turklāt precizējums izpaudies kā darījuma dzēšana, kas samazinājis maksājamo nodokli par 63 *euro*. Tādējādi 2019.gada lēmumu par ārkārtas dividenžu izmaksu laikā parādsaistības ir bijušas pat lielākas (šīs summas apmērā).

Pārbaudot dienesta iesniegtos dokumentus (pieteicējas deklarācijas un dienesta iesniegto izdruku no Nodokļu informācijas sistēmas), tiesa konstatēja, ka pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa parāds radies vēl pirms 2019.gada un pastāvējis visu gadu, kopējai maksājuma summai nedaudz pieaugot nokavējuma naudas palielināšanās rezultātā. Arī no dienesta iesniegtajām 2019.gada deklarācijām (ieskaitot precizējumus) tiesa nekonstatēja, ka attiecībā uz nodokļa apmēru deklarāciju precizējumi būtu ietekmējuši minētā parāda esamību. Līdz ar to pieteicējas iebildumus par faktiski neesošu parādu tiesa noraidīja kā nepamatotus.

Pieteicēja norāda, ka atsevišķi iespējami pārkāpumi dividenžu izmaksā nenozīmē, ka mainās izmaksas tiesiskais raksturs. Tiesa norādīja, ka minētajam varētu piekrist tiktāl, ka nebūtu ņemami vērā nebūtiski procesuāli pārkāpumi, tomēr izskatāmajā gadījumā dienesta konstatētie pārkāpumi ir būtiski. Izmaksātās dividendes pārsniedza pieteicējas saimnieciskās darbības peļņu (ievērojot, ka par tādu nav atzīstami no */Nosaukums B/* saņemtie maksājumi). Turklāt pārkāpumi, uz kuriem norādīja dienests, skar ne tikai pieteicējas un tās dalībnieku komerctiesiska rakstura saistības, bet arī valsts budžeta intereses. Tā kā nepamatoti izmaksātu dividenžu saņēmējam ir pienākums tās atmaksāt, neatmaksāšanas gadījumā tās vērtējamas kā uzņēmuma dāvinājums. Tādējādi tas ir pamats neatzīt maksājumu par dividendēm, bet cita rakstura maksājumu pieteicējas dalībniekiem.

[3.8] Nosakot dividenžu neatzīšanas rezultātā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, dienests aprēķināja papildus budžetā maksājamo nodokli par 2019.gada augustu 27 522 *euro* un par 2019.gada oktobri 22 500 *euro*. Tiesa konstatēja, ka šajā nodokļu aprēķinā dienests pamatoti izmantoja Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 4.panta devītajā daļā paredzēto koeficientu 0,8, ar kuru dalāma apliekamā objekta vērtība, kura korekti noteikta šīs summas apmērā. Nodoklis korekti aprēķināts 20 % apmērā no šīs bāzes. Arī matemātiskās darbības ir veiktas korekti, kā arī nodokļa aprēķins un pamatojums atbilst sākotnējā lēmuma aprēķinam.

[3.9] Tiesa piekrita dienesta argumentiem, ka, izvērtējot pieteicējas deklarētos aizdevumus /pers. G/ un /pers. D/, tos nav pamata atzīt par aizdevumiem vairāku apsvērumu dēļ: aizdevējas attiecīgu naudas līdzekļu trūkuma dēļ, līgumu nepilnību dēļ, kā arī tādēļ, ka nav konstatējama finanšu līdzekļu kustība (konstatētas tikai divas izmaksas 2019.gada 13.novembrī).

Pieteicēja dienestam iesniedza deviņus aizņēmuma/aizdevuma līgumus: 2017.gada 30.novembra līgumu Nr.30-11-2017-A1 ar /pers. G/ [acīmredzami domāts – Nr.30-11-2017-A-1, nosaukts „Aizdēmuma līgums", *atrodas lietas 1.sējuma 196.lapā*; 2017.gada 31.decembra līgumu Nr.31-12-2017-A2 ar /pers. G/ [acīmredzami domāts – Nr.31-12-2017-A-2, nosaukts „Aizdēmuma līgums", *atrodas lietas 1.sējuma 195.lapas otrā pusē*]; 2018.gada 31.janvāra līgumu Nr.31-01-2018-A3 ar /pers. G/ [acīmredzami domāts – Nr.31-01-2018-A-3, nosaukts: „Aizdēmuma līgums", *atrodas lietas 1.sējuma 195.lapā*]; 2018.gada 31.marta aizņēmuma līgumu Nr.31-03-2018-A4 ar /pers. G/ [acīmredzami domāts – Nr.31-03-2018-A-4, nosaukts „Aizdēmuma līgums", *atrodas lietas 1.sējuma 194.lapas otrā pusē*]; 2018.gada 30.jūnija aizņēmuma līgumu Nr.A-5 ar /pers. G/ [acīmredzami domāts – Nr.30-06-2018-A-5, nosaukts „Aizdēmuma līgums", *atrodas lietas 1.sējuma 194.lapā*]; 2018.gada 2.jūlija aizdevuma līgumu Nr.A-6 ar /pers. G/ [*atrodas lietas 1.sējuma 193.lapas otrā pusē*]; 2019.gada 3.janvāra aizdevuma līgumu Nr.A-7 ar /pers. G/ [*atrodas lietas 1.sējuma 193.lapā*]; 2019.gada 12.novembra aizdevuma līgumu Nr.12-11-2019-A-1 ar /pers. G/ [*atrodas lietas 1.sējuma 192.lapas otrā pusē*]; 2019.gada 12.novembra aizdevuma līgumu Nr.12-11-2019-A-2 ar /pers. D/ [*atrodas lietas 1.sējuma 192.lapā*].

Dienests neapstrīd naudas līdzekļu pārskaitīšanu /pers. G/ un /pers. D/ 2019.gada 13.novembrī abu 12.novembra līgumos norādīto summu apmērā.

Pieteicēja uztur argumentu, ka visi aizdevumi ir tikuši izsniegti, kā arī atmaksāti, veicot ieskaitu dividenžu izmaksas brīdī. Pēc tiesas aicinājuma pieteicēja precizēja aizdevumu izsniegšanas apstākļus, norādot, ka pārējie aizdevumi (izņemot 2019.gada novembrī izsniegtos) tikuši izsniegti pa daļām ilgākā laika posmā, sākot no 2017.gada 15.novembra, un daļu aizdevumu veidojot arī avansā izmaksātas summas, kuras /pers. G/ bijušas grūtības atmaksāt vai par kurām nav bijuši attaisnojuma dokumenti un kas tādēļ atzītas par aizdevumu. Tiesa šiem paskaidrojumiem nepiešķīra ticamību.

No Civillikuma 1934.panta izriet, ka aizdevuma līgums ir reāllīgums, proti, tas ir spēkā ar faktisku aizdevuma summas nodošanu, nevis līguma noslēgšanu. Šāds apstāklis vien tiesas vērtējumā liek kritiski vērtēt iespēju, ka pēc faktiskas aizdevuma izsniegšanas tiek periodiski gatavoti rakstveida

līgumi izsniegto summu apmērā. Tiesa norādīja, ka vēl mazāk ticama ir iespēja, ka šādas notikumu gaitas gadījumā vēlāk noslēgtajos rakstveida līgumos tā netiktu atspoguļota. Tā vietā iesniegtie līgumi paredz apņemšanos līguma parakstīšanas brīdī izsniegt tajos norādītās aizdevuma summas.

Tiesa ņēma vērā arī to, ka detalizētu paskaidrojumu (rakstveida) par aizdevumu izsniegšanas datumiem pieteicēja sniedza tikai pēc tiesas uzdotiem jautājumiem tiesas sēdē kopsakarā ar bankas konta izdrukā redzamajām ziņām. Savukārt pirms tam, sniedzot mutvārdu paskaidrojumus tiesas sēdē, pieteicēja sākotnēji atkārtoja pieteikumā vispārīgi pausto viedokli, ka aizdevuma izsniegšana esot konstatējama no bankas konta izdrukām, bet pēc precizējošiem jautājumiem norādīja uz notikumiem 2016.gadā un aizdevumu izsniegšanu saistībā ar iepriekš izmaksātām dividendēm. Ņemot vērā, ka aizdevuma izsniegšanas fakts apšaubīts jau sākotnējā lēmumā, tiesa vērtēja, ka patiesu aizdevumu gadījumā būtu sagaidāma pieteicējas interese jau uzreiz izskaidrot aizdevumu izsniegšanas apstākļus. Atšķirīgu paskaidrojumu sniegšanu tiesa vērtēja kā papildu apstākli, lai tiem nepiešķirtu ticamību.

Tiesa secināja, ka pieteicējas paskaidrojumos ir daudz nesakritību. Piemēram, attiecībā uz 2017.gada 30.novembra, 31.decembra un 2018.gada 31.janvāra līgumiem tā skaidro, ka daļa no šiem aizdevumiem izsniegta ar paskaidrojumos identificētiem pārskatījumiem, tomēr šo pārskaitījumu maksājumu informācijas (mērķa) sadaļā norādīts „Dividenžu izmaksa" (2017.gada 15.novembra maksājums) vai „aizdevuma līgums" ar citu numuru (pat citādā pierakstā veidotiem numuriem) (2017.gada 25.novembra un 26.novembra maksājumos ir atsauce uz aizdevuma līgumu /numurs/, bet pieteicēja šos maksājumus attiecina uz aizdevuma līgumu Nr.30-11-2017-A-1; 2017.gada 31.decembra un 2018.gada 31.janvāra maksājumos norādīts uz aizdevuma līgumu /numurs/, bet šos maksājumus pieteicēja saistījusi ar attiecīgi aizdevuma līgumu Nr.31-12-2017-A-2 un Nr.31-01-2018-A-3). Savukārt attiecībā uz 2018.gada 2.jūlija un 2019.gada 3.janvāra līgumu pieteicēja skaidrojusi citādu aizdevumu izsniegšanas norisi. Proti, sākotnēji noslēgts aizdevuma līgums par plānoto summu (attiecīgi 4000 *euro* un 1400 *euro*), pēc tā /pers. G/ tika izmaksāti avansa maksājumi, par kuriem viņa nevarēja iesniegt attaisnojuma dokumentus, un 2018.gada 29.decembrī un 2019.gada 28.maijā uzkrātā avansu norēķinu summa, kas aptuveni atbilda līgumiem (3875,58 *euro* un 1382,20 *euro*), tika attiecināta uz šiem aizdevumu līgumiem.

Arī šādai aizdevuma izsniegšanas norisei tiesa nepiešķīra ticamību. Sistemātisku nepareizu aizdevuma līguma numura norādīšana maksājuma uzdevumā tiesa vērtēja kā neticamu sakritību. Turklāt trijos no četriem gadījumiem maksājuma uzdevumā norādīts uz aizdevuma līgumu ar konkrētu numuru, tātad – rakstveida līgumu, lai gan maksājumi veikti pirms to līgumu noformēšanas, ar kuriem pieteicēja tos saistījusi, un maksājumu brīdī ne līgums, ne tā numurs vēl nepastāvēja. Tāpat tiesa neatzina kā ticamu iespēju, ka līgumu numuri maksājumu uzdevumos būtu norādīti nekorekti tieši vēlāka rakstveida līguma sagatavošanas dēļ, jo vienā gadījumā – 2017.gada 31.decembrī – ir gan sagatavots līgums, gan veikts maksājums, bet arī tajā līguma numurs ir cits. Tādējādi tiesa nerada izskaidrojumu tam, kādēļ maksājumos, ja tie būtu veikti saistībā ar pieteicējas norādītajiem aizdevumu līgumiem, būtu vairākkārtējas atsauces uz citiem līgumu numuriem.

Līdzīgi tiesa novērtēja skaidrojumu, ka attiecībā uz 2018.gada 2.jūlija un 2019.gada 3.janvāra līgumu puses jau prognozējušas avansa maksājumus, par kuriem /pers. G/ būs grūtības iesniegt attaisnojuma dokumentus. Šādu apstākļu norisi tiesa vērtēja kā neloģisku. Turklāt šajos gadījumos, neskatoties uz rakstveidā noslēgtu aizdevuma līgumu, nav dokumentāru apstiprinājumu tam, ka 2018.gada 29.decembrī vai 2019.gada 28.maijā puses atbilstoši pieteicējas skaidrojumam būtu vienojušās par kādas konkrētas avansa maksājumu kopsummas uzskatīšanu par aizdevumu. Tiesa secināja, ka apstākļos, kad rakstveida līgums atšķiras no izsniegtā aizdevuma summas, šāda rīcība nav ticama arī situācijā, kad līgums noslēgts starp saistītām personām.

Tiesa no lietas materiāliem konstatēja, ka pieteicējas rakstveida skaidrojumā par faktiski mazāku aizdevumu summu izsniegšanu 2018.gada 2.jūlija un 2019.gada 3.janvāra līgumos norādītās summas atbilst tām, par kurām izsniegti rēķini par procentu maksājumiem. Proti, 2018.gada 31.decembra faktūrrēķinā Nr.PA6-1, 2019.gada 30.jūnija faktūrrēķinā Nr.PA6-2 un 2019.gada 31.jūlija faktūrrēķinā Nr.PA6-3, ar kuriem izrakstīti rēķini par procentiem par izsniegto aizdevumu par līgumu „A6 02.07.2018", norādīts, ka aizdevums bijis 3875,58 *euro*. Savukārt 2019.gada 31.decembra faktūrrēķinā Nr.PA7-2 un 2019.gada 30.jūnija faktūrrēķinā Nr.PA7-1 norādīts, ka 2019.gada 3.janvāra līguma aizdevuma summa bijusi 1382,20 *euro*. Tādējādi šie dokumenti daļēji atbilst šiem pieteicējas paskaidrojumiem par aizdevumu summām. Vienlaikus tiesa ņēma vērā dienesta konstatēto apstākli, ko apstiprina pieteicējas deklarācijas lietā, ka ziņas par šādiem procentu maksājumiem (kā ar pievienotās vērtības nodokli neapliekamiem darījumiem) deklarētas tikai pēc dienesta lēmuma par audita uzsākšanu, kas rada šaubas par rēķinu sagatavošanas patieso laiku un tādēļ arī saturu. Turklāt šādu rēķinu esamība jebkurā gadījumā neizskaidro citas norādītās nesakritības pieteicējas skaidrojumos, tādēļ minētās sakritības nemainīja tiesas kopējo vērtējumu par paskaidrojumiem.

Ievērojot minēto, tiesa atzina, ka arī paskaidrojumu saturiskie aspekti, tos aplūkojot detalizētāk, nepadara aizdevuma izsniegšanas apstākļus ticamākus. Tādējādi dienests pamatoti atzina, ka nav konstatējama aizdevumu izsniegšana. Šāds apstāklis pats par sevi ir šķērslis atzīt tos aizdevumu līgumus, kas noslēgti no 2017.gada 30.novembra līdz 2019.gada 3.janvārim, par patiesiem.

[3.10] Tiesa atzina, ka dienesta minētie apsvērumi par finanšu līdzekļu nepietiekamību un maksājumu neesamību nav attiecināmi uz 2019.gada 12.novembra aizdevumu līgumiem, jo atbilstošas summas ir pārskaitītas 2019.gada 13.novembrī (tātad – ir konstatējama gan naudas kustība, gan pietiekami finanšu līdzekļi). Tādēļ attiecībā uz šiem līgumiem tiesa izvērtēja dienesta argumentu kopumu, kas attiecas uz līguma saturiskajām neskaidrībām.

Dienests iebildis, ka līgumi nesatur vairākus būtiskus nosacījumus – procentu maksāšanas pienākumu un likmi, sankcijas par pārkāpumiem, konta numuru gan aizdevumu izmaksai, gan atmaksai. Turklāt, neskatoties uz procentu neparedzēšanu līgumā, pieteicēja vairākkārt izrakstījusi rēķinus par procentiem par izsniegtu aizdevumu. Tāpat līgumos, vērtējot tos kopumā, nekonsekventi norādīts, kura no pusēm ir aizdevējs, kura – aizņēmējs.

Tiesa piešķīra ticamību argumentam, ka darījumā ar saviem dalībniekiem pieteicēja varētu pievērst mazāku uzmanību detaļām, tomēr norādīja, ka apstākļu kopums rada šaubas par 2019.gada 12.novembra līgumu patiesumu. Proti, neskatoties uz aizdevuma tiesiskajām attiecībām starp uzņēmumu un tā dalībnieku, pieteicēja vairākkārt izrakstījusi rēķinus saviem dalībniekiem par procentu maksājumiem. Šo rēķinu esamība nonāk pretrunā ar sūdzībā dienestam skaidroto mazāk formālo sadarbību ar pieteicējas dalībniekiem. Turklāt, lai gan šādi rēķini izrakstīti jau kopš 2018.gada 15.maija, tomēr arī pēc tam gatavotajos aizdevuma līgumos procentu maksājumi nav paredzēti. Visbeidzot tiesa norādīja, ka, lai gan daļas aizdevumu līgumu neatzīšana par ticamiem nav automātisks pamats neatzīt arī šos aizdevuma līgumus, ir piešķirama nozīme visu līgumu noslēgšanas apstākļu līdzībai. Proti, visi līgumi veidoti pēc viena parauga, un daļa pieteicējas paskaidrojumu attiecas uz visiem līgumiem (piemēram, par atmaksas kārtību). Tādēļ arī šo līgumu ticamības novērtēšanā tiesa piešķīra nozīmi apstāklim, ka par citiem līdzīgiem līgumiem pieteicēja sniegusi paskaidrojumus, kam nav piešķirama ticamība. Ievērojot šādu fiktīvu aizdevumu līgumu sistemātiskumu un 2019.gada 12.novembra līgumu līdzību tiem, arī šos līgumus tiesas vērtējumā nevar atzīt par patiesiem aizdevuma līgumiem.

Līdz ar to tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka neviens no iesniegtajiem aizdevuma līgumiem nav atzīstams par patiesu, bet 2019.gada 13.novembrī veiktajiem maksājumiem ir cits raksturs.

[3.11] Tiesa norādīja, ka dienesta secinājumiem par līgumu fiktīvu raksturu nav ietekmes uz pievienotās vērtības nodokļa aprēķinu, jo nav konstatējami darījumi, kas būtu apliekami ar minēto nodokli. Vienlaikus apstāklim, ka pieteicēja 2019.gada 13.novembrī ir izmaksājusi finanšu līdzekļus saviem dalībniekiem, par ko nav aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis, ir ietekme uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu – šie maksājumi ir apliekami ar uzņēmumu ienākuma nodokli atbilstoši Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma normām.

Minētā likuma 8.panta pirmā daļa paredz, ka, identificējot ar saimniecisko darbību nesaistītus izdevumus, tos vērtē ne tikai atbilstoši juridiskajai formai, bet arī darījuma ekonomiskajai būtībai. Panta otrās daļas 3.punkts, uz kuru lēmumā atsaucies dienests, noteic, ka pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaita visus izdevumus, kas tieši nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību, tai skaitā, nodokļa maksātāja

izdevumus dāvinājumiem, dāvinājumos pārvērstiem kredītiem un aizdevumiem (izņemot ienākumam pielīdzinātos aizdevumus, par kuriem aprēķināts iedzīvotāju ienākuma nodoklis). Lietā nav strīda, ka par maksājumiem, kurus pieteicēja uzskata par aizdevumiem, nav maksāts iedzīvotāju ienākuma nodoklis. Līdz ar to attiecībā uz tiem ir piemērojams minētais punkts, un tas atzīstams par ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamajā bāzē ietvertu maksājumu (likuma 4.panta otrās daļas 2.punkta „a" apakšpunkts). Tādējādi tiesa atzina, ka maksājumi ir apliekami ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

[3.12] Tiesa konstatēja, ka, aprēķinot maksājamā nodokļa summu, dienests ir noteicis korektu nodokļu bāzi (apliekamā objekta vērtībā 90 000 *euro*), piemērojis pareizu koeficientu (0,8) un nodokļa likmi (20 %). Arī matemātiskās darbības aprēķinā veiktas korekti, pareizi nosakot, ka par šiem izdevumiem maksājamais nodoklis ir 22 500 *euro*.

[3.13] Tiesa nekonstatēja kļūdas arī attiecībā uz nokavējuma un soda naudas aprēķinu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteic, ka par auditā konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu.

Tiesa norādīja, ka no sākotnējā lēmuma 6.–11.pielikuma uzskatāmi redzams, ka minētā tiesību norma ir ievērota, jo nokavējuma nauda par katra mēneša pamatparādu aprēķināta par laiku no nodokļa maksāšanas pienākuma iestāšanās līdz audita uzsākšanas dienai. Tādēļ pretēji pieteikumā paustajam uzskatam audita laikā nokavējuma nauda nav pieaugusi un audita ilgums nav ietekmējis nokavējuma naudas apmēru. Dienesta veiktie aprēķini atbilst tiesību normām, tostarp minētā likuma 29.panta otrajai daļai, kas paredz, ka nokavējuma naudu aprēķina par nodokļu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu (minētā likuma 29.panta otrā daļa). Tiesa konstatēja, ka dienesta aprēķini ir matemātiski pareizi.

Arī attiecībā uz soda naudas aprēķinu tiesa secināja, ka dienests ir ievērojis tiesību normas.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta piektā daļa noteic, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra. Pieteicēja auditā aprēķins nodokļu maksājumus bija samazinājusi, pārsniedzot 15 procentus (pilnā apmērā), un dienests, ņemot vērā šādus faktiskos apstākļus, pamatoti piemēroja minēto tiesību normu un soda naudu uzlika 30 procentu apmērā, kā tas redzams no sākotnējā lēmuma 6.–11.pielikuma tabulas.

Minētā panta septītā daļa paredz, ka gadījumā, ja izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu maksājumu termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju, soda naudu uzliek 50 procentu apmērā. Vērtējot, vai attiecībā uz pieteicēju ir iespējams piemērot šo tiesību normu, dienests konstatēja, ka pieteicēja nav ievērojusi kārtējo nodokļu samaksas termiņu un sākotnējā lēmuma pieņemšanas dienā tai bija nodokļu parāds, līdz ar to bija šķēršļi soda naudas samazināšanai. Tiesa lietas izskatīšanas laikā nekonstatēja apstākļus, kuru dēļ noteiktais soda naudas apmērs būtu uzskatāms par nesamērīgu.

Līdz ar to nokavējuma un soda naudas aprēķinu tiesa atzina par tiesisku.

[3.14] Par argumentu, ka procesa laikā iestādē pieteicējai nebija zināms ārvalstu nodokļu administrācijām nosūtīto pieprasījumu saturs, tiesa norādīja, ka atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta pirmās daļas 4.punktam audita gadījumā nodokļu maksātājam ir ierobežotas tiesības iepazīties ar tādiem audita lietas materiāliem, kas saskaņā ar likumu uzskatāma par ierobežotas pieejamības informāciju. Atbilstoši Ministru kabineta 2013.gada 5.novembra noteikumu Nr.1245 „Kārtība, kādā tiek veikta informācijas apmaiņa nodokļu jomā starp Latvijas un citu Eiropas Savienības dalībvalstu kompetentajām iestādēm un ārvalstu kompetentajām iestādēm, ar kurām ir noslēgti Latvijas Republikas Saeimas apstiprināti starptautiskie līgumi" 36.punktam, ciktāl tas attiecas uz izskatāmo lietu, informāciju, ko dienests saņem no citas valsts kompetentās iestādes, drīkst izpaust tikai tām personām vai varas iestādēm (tai skaitā tiesas un administratīvajām iestādēm), kuras ir iesaistītas nodokļu aprēķināšanā; minēto informāciju drīkst izpaust atklātā tiesas sēdē vai tiesas nolēmumos.

Tiesa nekonstatēja, ka ierobežotā informācija par saziņu ar ārvalstu nodokļu administrācijām ir atstājusi ietekmi uz lietas izskatīšanu. Tiesvedības laikā pieteicējai ir pieejami visi lietas materiāli, tostarp attiecīgās saziņas dokumenti, un tas nav nozīmīgi ietekmējis pieteicējas argumentus lietā. Līdz ar to tiesa atzina, ka nav pamata uzskatīt, ka ierobežojums iepazīties ar minētajiem dokumentiem būtu negatīvi ietekmējis pieteicējas tiesības iebilst pret dienesta secinājumiem.

[3.15] Tiesa konstatēja, ka nav strīda par to, ka dienests, pieņemot pārsūdzēto lēmumu, ir pieļāvis procesuālā termiņa nokavējumu un ka tā rezultātā lieta tiesā sākotnēji ierosināta par sākotnējā lēmuma atcelšanu. Vienlaikus tiesa nekonstatēja, ka šāds procesuālais pārkāpums būtu pamats lēmuma atcelšanai, jo nokavējums nav ietekmējis ne administratīvā akta saturu, ne arī novedis pie citādi pieteicējai nelabvēlīgāka lēmuma. Tostarp, pieteicēja ir izmantojusi tiesības vērsties tiesā par sākotnējo lēmumu.

[4] Apelācijas sūdzību par pirmās instances tiesas spriedumu pieteicēja pamatojusi šādi.

[4.1] Lēmums par nodokļa audita rezultātiem pieņemts, nepamatoti pārkāpjot lēmuma pieņemšanas procesuālo termiņu, jo otrajam pieprasījumam Kipras nodokļu administrācijai pašas iestādes ieskatā nebija izšķirošas nozīmes un arī bez tā būtu ticis pieņemts analoģisks lēmums. Tiesa tam nav devusi atbilstošu vērtējumu.

[4.2] Auditā nav gūti pierādījumi, ka */Nosaukums B/* realizācijas darījumi faktiski nebūtu notikuši.

[4.3] Nodokļu administrācija ir centusies */Nosaukums B/* un citu personu vietā modelēt, kā /Nosaukums B/ būtu bijis pareizāk jāorganizē tās saimnieciskā darbība, nevis ir vērtēts, vai un kādā apjomā iegādes un realizācijas pakalpojumi ir reāli bijuši.

[4.4] No judikatūras izriet, ka nodokļu maksātājs vispārīgi, ciktāl tas nav pretēji nodokļa samaksas sistēmai un nekropļo personas pienākumu maksāt nodokli, nav ierobežots savu darbību organizēt pēc iespējas optimāli un savām saimnieciskajām interesēm izdevīgi.

[4.5] Tiesa nav vērtējusi, ka pieteicējai komercsabiedrībā */Nosaukums B/* pieder akciju apjoma mazākums, tāpēc tā nevarēja noteikt un diktēt, kā darījumiem šajā komercsabiedrībā būtu jānotiek. Ne dienests, ne tiesa nav konstatējuši tādus apstākļus, no kuriem pamatoti varētu secināt, ka tieši pieteicēja faktiski vai juridiski varētu ietekmēt */Nosaukums B/* lēmumus un rīcību.

[4.6] Tiesa nepamatoti atturējusies vērtēt apstākli, ka */Nosaukums B/* uzņēmumu ienākuma nodokli ir pilnā apmērā iepriekš samaksājusi Kiprā.

[4.7] Tiesa nepamatoti nav vērtējusi pieteicējas iebildumus, ka jautājumus par */Nosaukums B/* peļņu nevar risināt pēc Latvijas Republikas likumiem pieteicējas audita ietvaros, neauditējot šīs komercsabiedrības saimniecisko darbību pēc būtības. Šie jautājumi ir risināmi pēc Kipras likumiem ar atbilstošu Kipras nodokļu administrācijas iesaisti, bet dienests šādu izvēli apzināti nav izdarījis.

[4.8] Tiesa ir vadījusies pēc pieņēmumiem, nevis pierādījumiem, nav pilnībā uzklausījusi pieteicēju, jo nav vērtējusi visus tās argumentus, nepareizi novērtējusi pierādījumus, nav vērtējusi pierādījumus kopsakarā un to savstarpējā sakarībā, nav atbilstoši vērtējusi pretrunīgus pierādījumus.

[5] Dienests paskaidrojumā par apelācijas sūdzību norāda, ka tā nav pamatota.

Motīvu daļa

[6] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar procesa dalībnieku argumentiem, atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

Lietā pamatstrīds ir par to, vai pieteicēja saviem dalībniekiem ir izmaksājusi dividendes un izsniegusi aizdevumus, vai arī ir veikusi darījumus, par kuriem nepamatoti nav aprēķinājusi uzņēmumu ienākuma nodokli.

Pirmās instances tiesa secināja, ka izmaksātās dividendes pārsniedza pieteicējas saimnieciskās darbības peļņu (ievērojot, ka par tādu nav atzīstami no */Nosaukums B/* saņemtie maksājumi). Pārkāpumi, uz kuriem norāda dienests, skar ne tikai pieteicējas un tās dalībnieku komerctiesiska rakstura saistības, bet arī valsts budžeta intereses. Tā kā nepamatoti izmaksātu dividenžu saņēmējam ir pienākums tās atmaksāt, neatmaksāšanas gadījumā tās vērtējamas kā uzņēmuma dāvinājums. Tādējādi tas ir pamats neatzīt maksājumu par dividendēm, bet cita rakstura maksājumu pieteicējas dalībniekiem.

Līdz ar to tiesa atzina par pamatotu dienesta secinājumu, ka neviens no iesniegtajiem aizdevuma līgumiem nav atzīstams par patiesu, bet 2019.gada 13.novembrī veiktajiem maksājumiem ir cits raksturs.

[7] Pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus, pareizi interpretējusi un piemērojusi tiesību normas, spriedumā ietvertā argumentācija ir pareiza, tādēļ Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, pievienojas pirmās instances tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai un atkārtoti tos pašus argumentus nenorāda, ciktāl nenorādīs atšķirīgus apsvērumus par dienesta pieļautu bezdarbību pēc pieprasītās informācijas nesaņemšanas no Kipras nodokļu administrācijas.

Atbildot un apelācijas sūdzības argumentiem, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[8] Pieteicējai audits ar pārtraukumiem veikts no 2020.gada 15.janvāra līdz 2022.gada 28.jūnijam. Pieteicēja uzskata, ka lietā ir konstatējami būtiski procesuāli pārkāpumi attiecībā uz procesuālo termiņu ievērošanu.

[8.1] No likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešās daļas izriet, ka lēmums par audita rezultātiem ir jāpieņem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no audita uzsākšanas dienas. Lēmuma pieņemšana pēc šī termiņa ir izņēmums. Savukārt 23.panta 3.[1]daļas pirmais teikums paredz tiesības nodokļu administrācijas augstākajai amatpersona pagarināt 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.

Lēmumu pagarināt audita termiņu var pieņemt vienīgi dienesta ģenerāldirektors kā dienesta augstākā amatpersona, kontrolējot to, vai katrā konkrētā gadījumā ir objektīvs pamats pagarināt termiņu lēmuma pieņemšanai par nodokļu audita rezultātiem. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas jēga ir iedibināt sistēmu, ka tikai iestādes augstākā amatpersona izlemj tādu būtisku jautājumu kā privātpersonas tiesību ierobežojuma samērīgums sakarā ar ieilgušu nodokļu pārbaudi (*Senāta 2024.gada 27.marta sprieduma lietā Nr.SKA-53/2024, ECLI:LV:AT:2024:0327.A420384213.16.S, 9.punkts ar atsauci uz Senāta 2019.gada 29.novembra sprieduma lietā Nr.SKA29/2019, ECLI:LV:AT:2019:1129.A420384213.2.S, 10.punktu*).

23.panta 3.[1]daļas otrais teikums paredz gadījumus, kad nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita kādu laikposmu, tostarp: no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai; 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.

[8.2] Apgabaltiesa konstatē, ka izskatāmajā lietā audits uzsākts 2020.gada 15.janvārī. Tika pieprasīta informācija četrām ārvalstu nodokļu administrācijām, tostarp Kipras nodokļu administrācijai audita laikā dienests sagatavoja un nosūtīja vairākus informācijas pieprasījumus: sākotnēji neilgi pēc audita uzsākšanas 2020.gada 27.janvārī (*lietas 2.sējuma 73.–80.lapa*) un 2020.gada 31.janvārī (*lietas 2.sējuma 87.–95.lapa*). 2020.gada 3.februārī dienesta struktūrvienības amatpersona pieņēma lēmumu Nr.30.2-23.37.3/2852 neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2020.gada 3.februāra līdz pieprasītās informācijas saņemšanai no Kipras nodokļu administrācijas (*lietas 1.sējuma 58.lapa*).

2020.gada 24.aprīlī un 6.jūlijā saņemot informāciju no Kipras nodokļu administrācijas, 2020.gada 13.jūlijā dienesta struktūrvienības amatpersona pieņēma lēmumu Nr.30.2-17.8.3/NNVP/25915 neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2020.gada 3.februāra līdz 6.jūlijam (*lietas 1.sējuma 59.lapa*).

Apgabaltiesa nekonstatē procesuālus pakāpumus dienesta minētajās darbībās, jo informācijas pieprasījumi ir saistīti ar lietas apstākļu noskaidrošanu par pieteicējas darījumiem auditējamā periodā, kavēšanās ar procesuālu darbību izpildi nav konstatējama, konkrētais termiņš audita termiņā nav ieskaitīts tiesiski.

[8.3] 2021.gada 27.janvārī dienesta ģenerāldirektors, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo un 3.[1]daļu, pieņēma lēmumu Nr.30.2-17.7.3/17.7.3/7760 pagarināt nodokļu audita veikšanas termiņu līdz 60 dienām, pamatojot, ka audita veikšanai ir nepieciešama papildu informācija par pieteicējas veiktajiem darījumiem laika periodā no 2018.gada 1.janvāra līdz 2019.gada 9.decembrim (*lietas 1.sējuma 61.lapa*).

Senāta praksē ir atzīts, ka privātpersonas tiesību uz tiesisko noteiktību būtiskums prasa, lai lēmums par audita termiņa pagarināšanu tiktu pieņemts izsvērti un balstoties uz objektīviem apsvērumiem. Audita termiņu nevar pagarināt bez pamatojuma. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešās daļas tiešais teksts, kā arī tās mērķis liecina par to, ka lēmums par termiņa pagarināšanu nav formāls, balstīts tikai uz faktu, ka ir pieprasīta papildu informācija no Latvijas vai ārvalstu iestādēm, un ka šāda lēmuma pieņemšana ir jābalsta uz atbilstošiem apsvērumiem. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešās daļas grozīšanas un likumā ietvertās 23.panta 3.[1]daļas pieņemšanas 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. Izšķiršanos, par cik pagarināt audita lēmuma pieņemšanas termiņu, nevar izdarīt, formāli balstoties tikai uz apstākli, ka informācija ir pieprasīta. Audita lēmuma pieņemšanas termiņa pagarināšanas pamatotības vērtējumā centrālais jautājums ir tas, vai pagarināšana bija objektīvi saistīta ar to, kāda informācija tika saņemta no ārvalsts nodokļu iestādes un kādas darbības audita pabeigšanai vēl bija jāveic, jo tieši tas ir likumdevēja apsvērtais pamatojums audita turpināšanai vēl līdz 60 papildu dienām (*Senāta 2024.gada 27.marta sprieduma lietā Nr.SKA-53/2024, ECLI:LV:AT:2024:0327.A420384213.16.S, 10.punkts ar atsauci uz Senāta 2019.gada 29.novembra sprieduma lietā Nr.SKA29/2019, ECLI:LV:AT:2019:1129.A420384213.2.S, 10. un 11.punktu un Senāta 2021.gada 7.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-482/2021, ECLI:LV:AT:2021:0407.A420384213.7.S, 10.punktu*).

Minētajā 2021.gada 27.janvāra lēmumā detalizēti apsvērumi nav ietverti, tomēr, ievērojot to, ka pagarinājums ir 60 dienas, secināms, ka dienesta ģenerāldirektors audita pagarināšanu ir saistījis tostarp ar informācijas pieprasījumiem ārvalstu nodokļu administrācijām (vismaz par periodu, kas pārsniedz 30 dienas).

Lai arī no 2020.gada 6.jūlija (informācijas saņemšana no Kipras) līdz 2021.gada 27.janvārim (audita termiņa pagarināšanas datums) bija pagājuši

vairāk nekā seši mēneši iegūtās informācijas no Kipras nodokļu administrācijas analīzei, vienlaikus no lietas materiāliem redzams, ka tika gaidīta pieprasītā informācija arī no citu valstu nodokļu administrācijām (no Igaunijas tā saņemta 2020.gada 19.oktobrī, no Krievijas – 2020.gada 28.decembrī, no Moldovas – 2020.gada 30.decembrī). Līdz ar to nav pamata uzskatīt, ka ģenerāldirektora 2021.gada 27.janvāra lēmums ir bijis patvaļīgs. Termiņa pagarināšana nav bijusi formāla, bet vērsta uz saņemtās informācijas no četrām nodokļu administrācijām apstrādi un analīzi. Apgabaltiesa uzskata, ka termiņa pagarinājums bija objektīvi nepieciešams, un nav pamata uzskatīt, ka piemērotāka būtu bijusi termiņa pagarināšana uz būtiski īsāku periodu.

[8.4] Turklāt, apkopojot un analizējot lietas apstākļus, dienests vēlāk konstatēja, ka no Kipras nodokļu administrācijas ir pamats pieprasīt papildu informāciju, 2021.gada 24.martā sagatavojot attiecīgu informācijas pieprasījumu (*lietas 4.sējuma 75.–89.lapa*).

Tam, ka papildu informācija no Kipras nodokļu administrācijas faktiski netika saņemta, nav no dienesta gribas atkarīgs apstāklis, un dienests to nevarēja paredzēt. Pieprasot minēto informāciju, dienests rīkojās tiesību normās paredzētajā kartībā.

[8.5] Apgabaltiesa uzskata, ka lietas apstākļi ir sarežģīti, tostarp pieteicējas paskaidrojumi par lietas faktiskajiem apstākļiem, lai arī tiem nav pamata piešķirt ticamību, bija jāizvērtē kopsakarā ar dienesta iegūtajām ziņām no ārvalstu nodokļu administrācijām. Konstatētajos apstākļos apgabaltiesai nav pamata uzskatīt, ka termiņa pagarinājums ir bijis patvaļīgs, neizsverot tā nepieciešamību. Dienesta pienākums ir izvērtēt administratīvās lietas apstākļus un pieņemt objektīvu administratīvo aktu, un konkrētajā gadījumā bija būtiski saņemt, apkopot un analizēt ārvalstu nodokļu administrāciju informāciju, īpaši par Kipras uzņēmumiem, kas saistīti ar strīdus darījumiem ar pieteicēju.

[8.6] No lietas materiāliem konstatējams, ka pieprasīto papildu informāciju no Kipras nodokļu administrācijas dienests nesaņēma.

2022.gada 16.februārī un 16.maijā dienests nosūtīja Kipras nodokļu administrācijai atgādinājumu par informācijas iesniegšanu, un 18.maijā atjaunoja auditu.

2022.gada 19.maijā, pamatojot ar apstākli, ka joprojām nav saņemta informācija no Kipras nodokļu administrācijas uz dienesta 2021.gada 24.marta pieprasījumu, dienesta struktūrvienības amatpersona pieņēma lēmumu Nr.30.2/17.8.2/51741 neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2021.gada 24.marta līdz 2022.gada 17.maijam un pabeigt nodokļu auditu (*lietas 1.sējuma 62.lapa*).

Apgabaltiesa nesaskata minētā lēmuma prettiesiskumu. Pirmās instances tiesas apsvērumi šajā jautājumā ir pareizi.

No apelācijas sūdzības izriet, ka pieteicējas galvenie iebildumi ir par periodu no 2021.gada 24.marta, kad dienests nosūtīja Kipras nodokļu administrācijai pēdējo informācijas pieprasījumu, bet, prasīto informāciju nesaņemot, tikai 2022.gada 16.februārī un 16.maijā nosūtīja atgādinājumu par šo pieprasījumu, turklāt pēc dažām dienām auditu pabeidza. Pieteicēja atsaucas uz Direktīvā paredzēto sešu mēnešu termiņu, kurā Kipras nodokļu administrācijai bija jāsniedz informācija.

Pirmās instances tiesa uzskatīja, ka minētais termiņš attiecas uz informācijas sniedzēju, nevis pieprasītāju, un apgabaltiesa šiem apsvērumiem pamatā piekrīt. Tomēr apgabaltiesas ieskatā arī no informācijas pieprasītāja pēc šā termiņa izbeigšanās ir sagaidāma rīcība attiecībā par to, vai ir pamats turpināt auditu, vai arī ir jānoskaidro, vai pieprasīto informāciju ir vērts gaidīt. Respektīvi, sešus mēnešus informācijas pieprasītājs informāciju gaida, bet pēc šā termiņa izbeigšanās saprātīgā laikā ir jāpieņem kāds lēmums attiecībā uz administratīvās lietas jeb audita virzību.

Apgabaltiesa uzskata, ka pats par sevi fakts, ka dienests gandrīz vienlaikus nosūtīja pēdējo atgādinājumu un auditu pabeidza, nav būtisks. Pat apsverot informāciju gaidīt, dienests nav ierobežots, izvērtējot lietas apstākļus, auditu tomēr pabeigt. Turklāt atgādinājums ārvalsts nodokļu administrācijai šādā situācijā būtu jānosūta kaut vai tā iemesla dēļ, lai atgādinātu par nesadarbošanos un novērstu šādus gadījumus nākotnē.

Vienlaikus apgabaltiesa piekrīt pieteicējas viedoklim, ka dienests ir pieļāvis bezdarbību, sešu mēnešu laikā no 2021.gada 24.marta nesaņemot informāciju, nelemjot par audita virzību. Tādējādi laika posmā no 2021.gada oktobra līdz vismaz 2022.gada 16.februārim apgabaltiesas ieskatā dienests ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu, tomēr tas nav uzskatāms par būtisku, lai tā dēļ atzītu pārsūdzēto lēmumu par prettiesisku. Turklāt, ja reiz Kipras nodokļu administrācija neatbildēja uz 2022.gada 16.februāra un 16.maja atgādinājumiem, ar lielu ticamību ir jāpieņem, ka arī uz savlaicīgāku atgādinājumu atbilde netiktu saņemta.

[8.7] Nav pamatots apelācijas sūdzības arguments, ka otrajam pieprasījumam Kipras nodokļu administrācijai pašas iestādes ieskatā nebija izšķirošas nozīmes un arī bez tā būtu ticis pieņemts analoģisks lēmums.

Dienests, pieprasot informāciju, nevar prezumēt sagaidāmās informācijas saturu, tostarp to, vai tā būs izšķiroša lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanai. Dienests objektīvai lietas apstākļu noskaidrošanai ievāc visu iespējamo uz lietu attiecināmo informāciju, bet lēmumu pieņem iegūtās informācijas ietvaros. Saņemot izšķiroši būtisku informāciju jeb pārliecinošus pierādījumus, iespējams, atkristu plašākas informācijas analīze. Savukārt, tādu nesaņemot, tiek novērtēti esošie pierādījumi, tostarp netiešie, to kopsakarā.

[8.8] Pārējos pieteicējas argumentus attiecībā par audita termiņu pareizi ir novērtējusi pirmās instances tiesa.

Papildus apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību uz no lietas izrietošo faktu, ka audita lakā pieteicēja ir vairākas reizes dienestam izteikusi līgumu pagarināt nodokļu audita lēmuma pieņemšanas termiņu. Tādējādi atsaukšanās uz to, ka audita ilgais termiņš ir būtiski aizskāris pieteicējas tiesības, ir pretrunā tās rīcībai un nostājai auditā laikā.

[8.9] Arī par pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas termiņa kavējumu pirmās instances tiesa pareizi secināja, ka tas nav būtisks, jo neietekmē pieteicējas tiesības pēc būtības. Pieteicējai bija tiesības, kuras tā izmantoja, vērsties tiesā pirms pārsūdzētā lēmuma pieņemšanas.

[9] Apgabaltiesa norāda, ka nodokļu administrēšanā izšķiroša nozīme ir nevis darījuma juridiskajai formai, bet tā ekonomiskajai būtībai un saturam. Tādēļ nodokļu administrācija var vērtēt darījumu un, ja tai ir pamats, atzīt, ka darījumi nav patiesi, nevēršoties ar civiltiesisku prasību tiesā, apstrīdot darījumus (*sk. Senāta 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-974*).

Apgabaltiesa tostarp pievienojas pirmās instances tiesas pamatojumam par strīdus darījumu būtību, tiesa tos izvērtēja pareizi. Pretēji pieteicējas viedoklim, pirmās instances tiesa ir novērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā un norādījusi, kāpēc pieteicējas apsvērumi nav pareizi.

Pārbaudot naudas plūsmas starp */Nosaukums B/* un pieteicēju faktiskos apstākļus, pamatoti ir vērtēta arī minētā darījumu partnera saimnieciskās darbības veikšana, jo tikai tas varēja būt pamats dividenžu izmaksai pieteicējai. Dienests un pirmās instances tiesa novērtēja lietā esošos pierādījumus kopsakarā, un pamatoti secināja, ka minētais komersants neveica reālu saimniecisko darbību. Ja pieteicēja vēlējās dienesta pamatotās šaubas par maksājamā nodokļa lielumu atspēkot, tai atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam bija jānodrošina pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu. Pieteicēja dienesta pamatotās šaubas nav atspēkojusi ar pierādījumiem vai ticamiem argumentiem. Apgabaltiesa nekonstatē, ka dienests un tiesa būtu atstājuši bez ievērības kādu attiecināmu pierādījumu.

Var piekrist pieteicējai, ka komersants nav ierobežots savu darbību organizēt pēc iespējas optimāli un savām saimnieciskajām interesēm izdevīgi, bet tam ir jāievēro nodokļu normaksu regulējošās tiesību normas. Nav pietiekami, ka ir konstatējama naudas plūsma, jo ir jākonstatē arī darījuma, kuru nodokļu maksātājs ir deklarējis, īstums.

Apstāklim, ka pieteicējai komercsabiedrībā */Nosaukums B/* pieder akciju apjoma mazākums, nav nozīmes. Tas nemaina faktu, ka tā no minētā komersanta nesaņēma dividendes.

Pretēji pieteicējas norādītajam, pirmās instances tiesa ir novērtējusi pieteicējas argumentus par dubultu nodokļu nomaksu.

Apgabaltiesa nepiekrīt argumentiem, ka jautājumus par */Nosaukums B/* peļņu nevar risināt pēc Latvijas Republikas likumiem pieteicējas audita

ietvaros, neauditējot šīs komercsabiedrības saimniecisko darbību pēc būtības, un ka šie jautājumi ir risināmi pēc Kipras likumiem ar atbilstošu Kipras nodokļu administrācijas iesaisti. Apgabaltiesa norāda, ka pieteicējai ir nodokļu maksātāja pienākumi saskaņā ar Latvijas Republikas likumiem, savukārt dienestam ir likumā noteikta kompetence pārbaudīt nodokļu lielumu un veikt uzrēķinu. Kā jau apgabaltiesa norādīja, pierādījumu kopums pārsūdzētā lēmuma pieņemšanai ir pietiekams.

Pieteicējas argumenti, ka tiesa ir vadījusies pēc pieņēmumiem, nevis pierādījumiem, nav pilnībā uzklausījusi pieteicēju, jo nav vērtējusi tās argumentus, nepareizi novērtējusi pierādījumus, nav vērtējusi pierādījumus kopsakarā un to savstarpējā sakarībā, nav atbilstoši vērtējusi pretrunīgus pierādījumus, – neatbilst pirmās instances tiesas sprieduma saturam. Tiesa ir novērtējusi visus no tiesību viedokļa būtiskos pieteicējas argumentus.

[10] Šādos apstākļos pieteikuma apmierināšanai nav pamata, jo pārsūdzētais lēmums ir tiesisks un samērīgs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2022.gada 9.decembra lēmuma Nr.30.2/22/7/5748 atcelšanu.

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

Tiesnese L.Vīnkalna Tiesnese I.Dambe Tiesnese S.Gintere