Lietas Nr. A420242714
Lietas arhīva Nr. AA43-0603-16/10

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 10.maijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja M.Osmane
tiesneši V.Poķis un A.Šteinberga,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pārstāvjiem /pers. C/ un zvērinātam advokātam /pers. D/, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 5.februāra lēmuma Nr.22.9/L-3881 atcelšanu daļā, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 30.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2013.gada 28.maija līdz 2013.gada 12.augustam veica pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2012.gada janvāri – 2013.gada martu, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2012.gadu.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu piektās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2013.gada 12.augusta lēmumu Nr.23.22/L-929 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 3312,08, soda nauda Ls 993,62 un nokavējuma nauda Ls 208,66, UIN Ls 2856, soda nauda Ls 856,8 un nokavējuma nauda Ls 19,99, samazināti 2012.gada zaudējumi par Ls 3252 un noteikta soda nauda Ls 925,21.

Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar VID 2014.gada 5.februāra lēmumu Nr.22.9/L-3881 (turpmāk – Lēmums) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 2262,08 (3218,65 *euro*), soda naudu Ls 339,31 (482,79 *euro*) un nokavējuma naudu Ls 142,51 (202,77 *euro*), UIN Ls 2856 (4064 *euro*), nokavējuma naudu Ls 19,99 (28,44 *euro*) un soda naudu Ls 428,4 (609,56 *euro*), kā arī 2012.gada zaudējumu samazinājumu par Ls 3252 (4627 *euro*), un Sākotnējais lēmums atcelts daļā par papildu nomaksai budžetā noteikto PVN Ls 1050 (1494,02 *euro*), soda naudu Ls 157,5 (224,1 *euro*) un nokavējuma naudu Ls 66,15 (94,12 *euro*).

Lēmumā secināts, ka nav konstatējama saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajām pavadzīmēm (2012.gada 15., 20. un 22.decembra pavadzīmes attiecīgi Nr.ARM120109, Nr.ARM120112 un Nr.ARM120113 par autoriepu, gaisa spilvena, atsperlāgu, *Ad Blue* katalizatoru piegādi) iegādāto preču izmantošana pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Preces nav uzrādītas preču un materiālo vērtību inventarizācijas sarakstā uz 2013.gada 2.janvāri, nav uzrādītas VID iesniegtajā 2012.gada uzņēmuma gada pārskatā – bilances postenī „Gatavie ražojumi un preces pārdošanai", kā arī laikā no 2012.gada 15. līdz 31.decembrim nav iegrāmatota šo preču realizācija, proti, pieteicēja pārbaudei iesniedza Preču un materiālo vērtību inventarizācijas sarakstu, kurā veikti 13 ieraksti par preču grupām faktiskajā vērtībā Ls 10 882,27, bet nav uzrādītas pēc strīdus pavadzīmēm iegādātās rezerves daļas un riepas. Tā kā pieteicēja nav iesniegusi dokumentus, kas apliecinātu minēto preču atsavināšanu vai citādu izmantošanu pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanai laikā no šo preču iegādes līdz 2013.gada 2.janvārim, savukārt auditā iegūtie pierādījumi liecina, ka strīdus preces pieteicējas rīcībā uz 2013.gada 2.janvāri nav bijušas, Lēmumā secināts, ka nav gūts apstiprinājums šo preču izmantošanai savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tā kā nav konstatējama preču izmantošana pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, VID, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu, ierobežoja pieteicējas tiesības 2012.gada decembrī veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 2262 (3218,54 *euro*) apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums B/. Lēmumā norādīts, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti par autoriepu *Dunlop* un *Pirelli* atsavināšanu un paskaidrojums par *Ad Blue* katalizatoru uzstādīšanu lietošanā esošiem transportlīdzekļiem, kā arī gaisa spilvena un atsperlāgu atrašanos noliktavā 2013.gada 29.jūlijā, nepierāda strīdus

pavadzīmēs uzrādīto preču izlietojumu, jo preces nav identificējamas pēc konkrētiem unikāliem identifikācijas datiem, līdz ar to neļauj pārliecināties par tieši strīdus preču izlietojumu. Turklāt informācija neatbilst pašas pieteicējas 2012.gada uzņēmuma gada pārskatā deklarētajiem datiem par preču atlikumiem.

Lēmumā secināts, ka VID rīcībā nav pietiekamu pierādījumu, lai apstrīdētu un ierobežotu pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums C/, taču, pieteicēja, iekļaujot puspiekabes iegādes izmaksas attiecīgā taksācijas perioda peļņas vai zaudējumu aprēķinā, neievēroja Gada pārskatu likuma 22.panta pirmās daļas un 25.panta pirmās daļas 4.punkta nosacījumus.

[3] 2014.gada 5.martā Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu daļā.

Pieteikumā norādīti šādi argumenti.

[3.1] Ir pārkāpts likumā noteiktais termiņš Lēmuma pieņemšanai, kas uzskatāms par būtisku procesuālu pārkāpumu.

[3.2] Audita rezultātā izdarītie un audita pārskatā norādītie secinājumi ir pretrunīgi, juridiski nepamatoti un bez pierādījumiem, auditējamās personas sniegtie paskaidrojumi un iesniegtie pierādījuma dokumenti, kā arī no trešajām personām saņemtie paskaidrojumi, nodibinātā judikatūra līdzīga rakstura lietās nav ņemta vērā.

[3.3] Lēmumā faktiski nav apstrīdēta pašu darījumu notikšana, nav apstrīdēts preces veids vai cena par preci, VID ir apstrīdējis iepirkto un tālāk realizēto, noliktavā esošo preču saistība ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[3.4] Pieteicēja atzīst, ka tās grāmatvedības uzskaite ir uzlabojama, tomēr tas nevar būt par pamatu, lai pieteicējai tiktu veikts nodokļu uzrēķins. Atsevišķi grāmatvedības kārtošanas noteikumu pārkāpumi nekādā veidā nav tulkojami un piemērojami tādējādi, ka pieteicējai tiek liegts atskaitīt priekšnodokli.

[3.5] Pieteicēja audita gaitā ar paskaidrojumiem norādīja, kāpēc no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ iepirktās preces ir attiecināmas uz pieteicējas saimniecisko darbību. Pieteicējas ieskatā, svarīgs ir nolūks, ar kādu iepirkums veikts, un pieteicējai bija viens – radīt jaunu ar PVN apliekamu preci. Visi pieteicējas iesniegtie pierādījumi to apliecina, taču VID to nav ņēmis vērā. Pieteicējas ieskatā, tās iesniegtie pierādījumi un paskaidrojumi apliecina darījumu notikšanu, tādēļ pieteicējai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[3.6] Ne audita pārskats, ne Lēmums nesatur norādi, ka pieteicēja, SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ būtu iesaistījusies darījumu ķēdēs, lai ar viltu un krāpniecību iegūtu fiskālās tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu.

[3.7] Pieteicēja uzskata, ka VID pieļāvis dubultās sodīšanas aizlieguma principa pārkāpumu, kas ir būtisks procesuāls pārkāpums.

[3.8] Pieteicējas veiktais iepirkums 2012.gadā ir pilnībā attiecināms uz pieteicējas saimniecisko darbību, tādējādi uz pieteicēju nav attiecināma likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli" 4.panta pirmā daļa, un koeficientu 1,5 VID piemērojis prettiesiski.

[4] Paskaidrojumos par pieteicējas pieteikumu VID norādīja, ka pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[5] Administratīvā rajona tiesa ar 2014.gada 30.decembra spriedumu noraidīja pieteicējas pieteikumu par Lēmuma atcelšanu daļā.

Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Tiesa konstatē, ka pieteicēja nav norādījusi uz kādiem īpašiem apstākļiem, ka Lēmuma izdošanas termiņa kavējums būtu saistīts ar tai vēl nelabvēlīgāku seku iestāšanos, un tādus nekonstatē arī tiesa. Gluži pretēji, no Lēmuma konstatējams, ka daļā ir pieņemts pieteicējai labvēlīgāks lēmums. Tādējādi secināms, ka VID pieļautais termiņa nokavējums, pieņemot Lēmumu, nav negatīvi ietekmējis tā saturu. Līdz ar to pieļautais termiņa nokavējums nav atzīstams par būtisku procesuālu pārkāpumu, kas varētu ietekmēt Lēmuma tiesiskumu.

[5.2] Pieteikumā norādīts, ka VID pārkāpis dubultās sodīšanas principu, jo pēc tematiskās pārbaudes VID jau pieņēmis lēmumu par pieteicējas saukšanu pie administratīvās atbildības pēc Latvijas Administratīvo pārkāpumu kodeksa 166.^{6}panta.

Tiesa konstatē, ka minētais arguments nav pamatots. Proti, minētais pants, pēc kura pieteicēja saukta pie administratīvās atbildības, noteic atbildību par grāmatvedības, pārskatu iesniegšanas un statistiskās informācijas noteikumu neievērošanu. Savukārt konkrētajā lietā pieteicējai papildu nodokļu uzrēķins veikts par to, ka bez tiesiska pamata atskaitīts priekšnodoklis. Tādējādi konstatējams, ka abās lietās atbildība ir noteikta par dažādiem pārkāpumiem. Līdz ar to VID nav pieļāvis dubultās sodīšanas principa pārkāpumu.

[5.3] Pieteicēja 2012.gada decembrī atskaitījusi priekšnodokli saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajām 2012.gada 15., 20., 22.decembra pavadzīmēm Nr.ARM120109, Nr.ARM120112, Nr.ARM120113 par autoriepu, gaisa spilvena, atsperlāgu, *Ad Blue* katalizatoru piegādi. Pieteicēja apgalvo, ka minētās preces izmantotas uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Savukārt VID norāda, ka pārbaudes laikā nav gūts apstiprinājums, ka preces izmantotas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, un secinājis, ka pieteicēja bez tiesiska pamata izmantojusi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Līdz ar to konkrētajā gadījumā ir strīds, vai iepirktās preces ir izmantotas pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, līdz ar to, vai pieteicēja pamatoti izmantojusi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[5.4] Audita laikā konstatēts, ka saskaņā ar strīdus pavadzīmēm iepirktās preces nav uzrādītas preču un materiālo vērtību inventarizācijas sarakstā uz 2013.gada 2.janvāri un nav uzrādītas VID iesniegtajā 2012.gada uzņēmuma gada pārskatā. Tāpat laikā no 2012.gada 15. līdz 31.decembrim nav iegrāmatota šo preču realizācija. Proti, pieteicējas uzrādītajā

„Preču un materiālo vērtību sarakstā Nr.2" veikti 13 ieraksti par preču grupām, taču ar strīdus pavadzīmēm iepirktās preces sarakstā nav norādītas. Tādējādi, prezumējot, ka uzņēmums grāmatvedības dokumentus kārto atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2.panta nosacījumiem, no grāmatvedības dokumentiem secināms, ka attiecīgās preces uz 2013.gada 2.janvāri uzņēmuma rīcībā vairs nav bijušas, kā arī nav tikušas realizētas. Vienlaikus grāmatvedības dokumenti nesniedz tiešus pierādījumus par attiecīgo preču kustību.

[5.5] Tā kā ar strīdus pavadzīmēm iepirktās preces nav atspoguļotas preču un materiālo vērtību inventarizācijas sarakstos uz pārskata gada beigām, tad nav pamata apgalvojumam, ka minētās preces tikušas paredzētas uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[5.6] Kā norādīts Lēmumā, VID 2013.gada aprīlī veicis pieteicējas tematisko pārbaudi. Tās gaitā pieteicēja vairākkārt veica labojumus uzņēmuma 2013.gada 2.janvāra preču un materiālo vērtību inventarizācijas sarakstā (aktā) Nr.2. Tādējādi secināms, ka pieteicēja ir koriģējusi grāmatvedības reģistrus.

Lai gan pieteicēja VID tematiskās pārbaudes laikā deklarējusi, ka ar strīdus pavadzīmēm iepirktās preces – autoriepas *Dunlop* 2013.gada 10.jūlijā atsavinātas SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/", autoriepas *Pirelli* 2013.gada 23.jūlijā atsavinātas Eiropas Savienības dalībvalsts uzņēmumam, divi *Ad Blue* katalizatori uzstādīti pieteicējas lietošanā esošajām automašīnām, gaisa spilvens un divas atsperlāgas 2013.gada 29.jūlijā vēl atradās noliktavā, šādu informāciju norādījusi paskaidrojumos un tiem pievienojusi pavadzīmes, kas atspoguļo iepirkto strīdus preču tālāku realizāciju minētajiem uzņēmumiem, tiesa konkrētajā gadījumā grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem kā pierādījumiem piešķir lielāku ticamību. Pirmkārt, saskaņā ar likumu „Par grāmatvedību" prezumējams, ka grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Tātad prezumējams, ka grāmatvedības dokumenti atspoguļo uzņēmuma patieso bilanci, tajos ir atspoguļoti visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Otrkārt, pieteicējas amatpersona /pers. C/ ir SIA /Nosaukums B/ dibinātājs un īpašnieks līdz 2013.gada 28.februārim, valdes loceklis no 2012.gada 31.augusta līdz 2013.gada 25.martam. /pers. C/ SIA /Nosaukums B/ vārdā ir parakstījis strīdus pavadzīmes, ar kurām attiecīgās preces atsavinātas pieteicējai. Tādējādi /pers. C/ nebija šķēršļu minētās pavadzīmes noformēt ar neatbilstošiem datumiem. Treškārt, pieteicēja vairākkārt veikusi labojumus uzņēmuma 2013.gada 2.janvāra preču un materiālo vērtību inventarizācijas sarakstā (aktā) Nr.2, un pavadzīmes, kas pierāda preču tālāku atsavināšanu, iesniegusi VID tikai kopā ar 2013.gada 29.jūlija paskaidrojumu. Tiesas ieskatā, ja šādas pavadzīmes būtu bijušas pieteicējas rīcībā, tās VID tiktu uzrādītas jau audita sākumā un informācija par attiecīgiem darījumiem vai attiecīgo preču atrašanos noliktavā arī tiktu sniegta jau sākotnējos /pers. C/ paskaidrojumos, nevis audita beigu posmā, kad pieteicējai kļuva zināms, kādas ir VID konstatētās nepilnības.

[5.7] Tiesa atzīst, ka nav konstatējama saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajām 2012.gada 15., 20., 22.decembra pavadzīmēm Nr.ARM120109, Nr.ARM120112, Nr.ARM120113 iegādāto preču izmantošana pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Līdz ar to VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības 2012.gada decembrī veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 2262,06 apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums B/.

[5.8] VID veica korekcijas pieteicējas 2012.gada UIN deklarācijā saistībā ar deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums B/.

Tiesa konstatēja, ka izskatāmajā gadījumā pieteicēja deklarētajos darījumos ar SIA /Nosaukums B/ iegādātās preces (auto rezerves daļas un riepas) nav izmantojusi pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, tādējādi VID pamatoti palielināja pieteicējas 2012.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās izmaksas par SIA /Nosaukums B/ pavadzīmēs norādīto PVN Ls 2262.

[5.9] VID veicis pārbaudi par pieteicējas un SIA /Nosaukums C/ darījumu – puspiekabes *Krone SDP27* iegādi (2012.gada 27.decembra pavadzīme Nr.GRT 12005). Minētais darījums apšaubīts. Savukārt VID ir atcēlis Sākotnējo lēmumu daļā un secinājis, ka nav pamata apšaubīt darījumu par puspiekabes *Krone* iegādi. Līdz ar to par šo faktu lietā strīda nav.

Pieteicēja 2012.gada 27.decembra pavadzīmē Nr.GRT 12005 norādītās puspiekabes *Krone* vērtību Ls 5000 iekļāvusi 2012.gada peļņas vai zaudējumu aprēķina postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas". VID secinājis, ka pieteicējai nebija tiesiska pamata šādi rīkoties, līdz ar to ir samazinātas pieteicējas izmaksas par minēto summu. Tādējādi strīds ir par to, vai pieteicējai bija tiesības puspiekabes *Krone* vērtību Ls 5000 iekļaut 2012.gada peļņas vai zaudējumu aprēķina postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas".

No lietas materiāliem konstatējams, ka pieteicēja puspiekabi *Krone SDP27*, šasijas Nr./šasijas numurs/, nav ņēmusi uzņēmuma pamatlīdzekļu uzskaitē un nav uzrādījusi pamatlīdzekļu sarakstā uz 2013.gada 2.janvāri. Saskaņā ar pieteicējas pārbaudei uzrādītajiem grāmatvedības uzskaites dokumentiem puspiekabe laikā no 2012.gada 27. līdz 31.decembrim nav atsavināta. Ņemot vērā minēto, VID pamatoti pieteicējas izmaksas samazināja par puspiekabes *Krone* iegādes summu.

[5.10] Tiesa atzīst, ka, tā kā VID pamatoti pieteicējai aprēķinājis PVN un UIN, tad VID, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.pantu, pamatoti pieteicējai aprēķinājis PVN nokavējuma naudu, soda naudu, UIN nokavējuma naudu un soda naudu Lēmumā norādītajā apmērā.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 30.decembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[6.1] Lēmumā nav apstrīdēti paši darījumi, nav apstrīdēts preces veids vai preces cena. No VID puses ir apstrīdēta tikai un vienīgi iepirkto un tālāk realizēto noliktavā esošo preču saistība ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Pieteicējas no SIA /Nosaukums B/ iepirkto preču saistība ar saimniecisko darbību ir acīmredzama, kas atbilst pieteicējas deklarētajam saimnieciskās darbības veidam. Līdz ar to pieteicējai pie konkrētajiem faktiskajiem apstākļiem bija tiesības par iepirktajām precēm atskaitīt PVN priekšnodokli.

Iegādātās preces bija paredzēts izmantot savā saimnieciskajā darbībā. Bija periods, kamēr preces atradās pieteicējas rīcībā un tās tālāk netika realizētas vai izmantotas, bet jebkurā gadījumā svarīgs ir nodoms iepirktās preces saistīt ar savu saimniecisko darbību. Pieteicējai šāds nodoms bija, kas pierādīts ar iesniegtajiem pierādījumiem – rēķiniem, no kuriem daļa jau ir apmaksāta.

No SIA /Nosaukums B/ iepirkto preču sortiments pilnībā atbilst pieteicējas deklarētajam un faktiskajam saimnieciskās darbības veidam – servisa pakalpojumi, rezerves daļu tirdzniecība, transporta pakalpojumi.

[6.2] VID bija iespēja veikt apsekošanu pieteicējas noliktavā gan audita laikā, gan arī apstrīdēšanas stadijā, lai personīgi pārliecinātos par konkrēto preču pastāvēšanu un atrašanos pieteicējas rīcībā. VID nevēlēšanās veikt apsekošanu, lai personīgi iegūtu neapgāžamus pierādījumus preču eksistencei, ir uzskatāms par būtisku procesuālo pārkāpumu.

[6.3] Ne Lēmumā, ne pirmās instances tiesas spriedumā nav norādes, ka pieteicēja, SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ būtu iesaistījušies kādās darījumu ķēdēs, lai ar viltu un krāpniecību iegūtu fiskālas tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu.

[6.4] Administratīvā pārkāpuma lietai ar šo administratīvo lietā ir visciešākā saistība. Abās lietās VID ir izmantojis vienus un tos pašus pierādījumus – rakstveida dokumentus, kurus tematiskās pārbaudes laikā un auditā ir uzrādījusi un iesniegusi pieteicēja. Līdz ar to ir pieļauts dubultās sodīšanas aizlieguma principa pārkāpums.

[7] Paskaidrojumos par pieteicējas apelācijas sūdzību VID norādīja, ka tā nav pamatota un ir noraidāma. VID norāda, ka pirmās instances tiesa ir pareizi novērtējusi lietā esošos pierādījumus un pamatoti lielāku ticamību piešķīrusi pašas pieteicējas sagatavotajiem grāmatvedības dokumentiem, nevis pieteicējas vēlāk sniegtajiem paskaidrojumiem.

[8] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji apelācijas sūdzību uzturēja.

VID pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[9] Noklausījusies lietas dalībnieku paskaidrojumus, pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[10] Pirmās instances tiesa, novērtējot pierādījumus un pieteicējas paskaidrojumus par preču iegādi saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajām strīdus pavadzīmēm, secināja, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu. Pirmās instances tiesa atzina, ka nav konstatējama iegādāto preču izmantošana pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Tāpat tiesa atzina par pamatotu pieteicējas peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādīto izmaksu samazinājumu 2012.gadā par puspiekabes *Krone* iegādes summu. Lai arī pirmās instances tiesas spriedums pārsūdzēts pilnībā, pieteicējas pārstāvji tiesas sēdē paskaidroja, ka šo tiesas secinājumu neapstrīd.

[11] Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietvertajai motivācijai, atzīstot to par pareizu un pilnībā pietiekamu. Saskaņā ar minēto normu, 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.

Pieteicējas apelācijas sūdzības argumenti ir nepamatoti, ievērojot turpmāk norādītos apsvērumus.

[12] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim*) 10.panta pirmās daļas 1.punktu Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē.

Tātad viens no priekšnoteikumiem, lai persona varētu atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka iegādātās preces un pakalpojumi, par kuriem izrakstīts rēķins ar PVN, izmantoti šīs personas ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[13] Izskatāmajā lietā Valsts ieņēmumu dienests liedzis priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības tā iemesla dēļ, ka pieteicēja nav izmantojusi saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajām pavadzīmēm iegādātās strīdus preces savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Šādu secinājumu VID izdarījis, jo nav iespējams izsekot katras pieteicējas iegādātās, realizētās vai saimnieciskā darbībā izlietotās rezerves daļas un riepas kustībai.

[14] Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" (*redakcijā, kas bija spēkā auditējamajā periodā*) 2., 6. un 7.panta nosacījumiem uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību; attaisnojuma dokumenti par uzņēmuma saimnieciskajiem darījumiem ir jāiegrāmato uzņēmuma grāmatvedības reģistros; grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai,

salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Savukārt saskaņā ar Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" (turpmāk – Noteikumi Nr.585) 2.punktu visus uzņēmuma saimnieciskos darījumus apliecina ar attaisnojuma dokumentiem un, ievērojot hronoloģiju, sistemātiskā kārtībā iegrāmato uzņēmuma grāmatvedības reģistros.

No minētā tiesiskā regulējuma izriet, ka katrs saimnieciskais darījums ir jāiegrāmato uzņēmuma grāmatvedības reģistros, tas jāapliecina ar attaisnojuma dokumentiem, un grāmatvedības reģistri jākārto hronoloģiski, t.i., uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kas apliecināti ar attaisnojuma dokumentiem, jāreģistrē hronoloģiskā augošā secībā attiecīgā uzņēmuma izdoto vai saņemto preču piegādes dokumentu reģistrā vai citā reģistrā.

Ja minētās prasības netiek ievērotas un preču piegādes un pārdošanas darījumi netiek iegrāmatoti, iespēja izsekot iegādāto preču tālākai kustībai var būt apgrūtināta vai neiespējama.

[15] Izskatāmajā gadījumā nav strīda, ka pieteicēja iegādātās preces nav iegrāmatojusi, jo grāmatvedības reģistrus iepirktajām un realizētajām rezerves daļām, riepām, materiāliem nekārto. Attiecīgi strīdus preču tālāko kustību pēc grāmatvedības reģistriem noteikt nav iespējams, jo pieteicējai preču uzskaites sistēma nepastāv.

[16] Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 11.panta pirmajā daļā noteikto uzņēmums veic inventarizāciju, kurā nosaka visas uzņēmuma mantas un lietojumā esošās mantas apjomu dabā, kā arī salīdzina uzņēmuma un debitoru un kreditoru prasījumu un saistību summas. Inventarizācijas rezultātus atspoguļo inventarizācijas sarakstos. Savukārt atbilstoši šā likuma 13.pantā noteiktajam par katru pārskata gadu sastāda gada pārskatu, kura struktūra, apjoms un saturs, kā arī sagatavošanas, pārbaudīšanas un iesniegšanas kārtība noteikta Gada pārskatu likumā.

Atbilstoši Noteikumu Nr.585 48. un 49.punktam inventarizāciju veic, nosakot uzņēmuma īpašuma vai lietojuma objektu apjomu dabā un salīdzinot ar debitoriem un kreditoriem prasījumu un saistību summas. Uzņēmuma īpašuma vai lietojuma objektu apjoma noteikšana dabā ietver šo objektu daudzuma, lietošanas ilguma un pilnvērtīguma (kvalitātes, derīguma) novērtēšanu ar vispārīgi izmantojamiem paņēmieniem (apskatot, saskaitot, nosverot, izmērot). Minēto novērtēšanu piemēro uzņēmuma īpašumā, valdījumā, turējumā vai glabājumā esošajām ķermeniskajām lietām (ilgtermiņa ieguldījumiem un apgrozāmajiem līdzekļiem, kā arī ārpusbilances aktīviem), arī tām, kas uzņēmumam ir nodotas atbildīgā glabāšanā vai uzņēmumā ir pārstrādes vai labošanas (remonta) procesā.

No minētā izriet, ka inventarizācija tiek veikta, lai apsekotu uzņēmuma īpašumā un lietojumā esošās materiālās vērtības un norēķinus, reģistrētu inventarizācijas sarakstos un salīdzinātu ar grāmatvedības datiem. Veicot inventarizāciju, tiek iegūts aktuālo preču daudzums, kā arī atklāts preču zudums.

[17] Preces atbilstoši strīdus pavadzīmēs norādītajiem datiem pieteicējai piegādātas 2012.gada decembrī. Pieteicēja apgalvo, ka uz 2013.gada 2.janvāri tās bijušas pieteicējas rīcībā, attiecīgi tās bija jākonstatē un jāuzrāda veiktajā preču un materiālo vērtību inventarizācijā. Ja, veicot inventarizāciju, preces dabā netiek konstatētas un netiek uzskaitītas, nav pamata pieņemt, ka tās ir bijušas, jo inventarizācijas laikā ir obligāti veicama to faktiskā pārbaude dabā.

Pieteicēja par 2012.gadu ir veikusi preču un materiālo vērtību, pamatlīdzekļu inventarizāciju, iesniedzot inventarizācijas aktu.

Tā kā inventarizācijas aktā pieteicēja nav uzrādījusi pēc strīdus pavadzīmēm iegādātās preces, VID bija pamats secināt, ka pieteicējas rīcībā šīs preces uz 2013.gada 2.janvāri nav bijušas. Šāds secinājums izriet ne vien no inventarizācijas aktā uzskaitītā, bet arī no tā, ka strīdus preces nav uzrādītas VID iesniegtajā 2012.gada uzņēmuma gada pārskatā – bilances postenī „Gatavie ražojumi un preces pārdošanai", kā arī laikā no preču iegādes datumiem, kas norādīti strīdus pavadzīmēs, līdz 2012.gada 31.decembrim nav iegrāmatota šo preču realizācija.

Apkopojot iepriekš konstatēto – pieteicējai nav iekārtota preču uzskaites sistēma (tā nepastāv nedz žurnāla veidā, nedz elektroniskā veidā), kā rezultātā iegādāto preču tālākā kustība, tostarp preču atlikumi noliktavā nav izsekojami, strīdus preces pieteicēja nav uzskaitījusi 2013.gada 2.janvāra inventarizācijas aktā, nav deklarējusi 2012.gada uzņēmuma gada pārskatā, laikā no iegādes brīža (datuma strīdus pavadzīmēs) līdz 2012.gada 31.decembrim nav iegrāmatota to realizācija, apgabaltiesa atzīst par pamatotu VID secinājumu, ka nav iespējams izsekot katras pieteicējas iegādātās, realizētās vai saimnieciskā darbībā izlietotās rezerves daļas un riepas kustībai. Līdz ar to VID pamatoti uzskatījis, ka pieteicēja saskaņā ar strīdus pavadzīmēm iegādātas preces nav izmantojusi savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Tā kā lietā iegūtie pierādījumi ir pretrunā pieteicējas paskaidrotajam, ka strīdus preces uz 2013.gada 2.janvāri bijušas pieteicējas rīcībā, apgabaltiesai nav pamata šiem paskaidrojumiem piešķirt ticamību.

Turklāt jāņem vērā Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmajā daļā noteiktais, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja to apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi.

Tātad procesa dalībnieka paskaidrojumi atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi tiesas pārbaudīti un novērtēti pierādījumi, kas attiecas uz šiem paskaidrojumiem un pamatoto to patiesumu.

[18] Pieteicēja paskaidro, ka divi *Ad Blue* katalizatori tika uzstādīti pieteicējas lietošanā esošajām automašīnām, gaisa spilvens un divas atsperlāgas 2013.gada 29.jūlijā vēl atradās pieteicējas noliktavā.

Uz tiesas jautājumu par pierādījumiem, kas apstiprinātu katalizatoru uzstādīšanu, pieteicējas pārstāvis atbildēja, ka nekādu nomaiņas aktu nav. Noliktavas uzskaites žurnāla arī nav.

Tā kā pieteicējas paskaidrojumus par katalizatoru nomaiņu, gaisa spilvena un divu atsperlāgu atrašanos noliktavā neapstiprina citi pierādījumi lietā (piemēram, attiecīgo detaļu nomaiņas akts, preču žurnāls vai jebkādi citi grāmatvedības dokumenti, kurus tiesa varētu pārbaudīt un novērtēt), apgabaltiesa šos paskaidrojumus neatzīst par pierādījumiem.

Pieteicēja arī paskaidro, ka autoriepas *Dunlop* ar 2013.gada 12.jūlija un 2013.gada 10.jūlija pavadzīmi atsavinātas attiecīgi SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukumus D/", autoriepas *Pirelli* ar 2013.gada 23.jūlija *invoice* atsavinātas Eiropas Savienības dalībvalsts uzņēmumam.

Novērtējot pieteicējas paskaidrojumus un iesniegtos dokumentus saistībā ar norādīto autoriepu realizāciju, apgabaltiesa secina, ka tie nepierāda strīdus pavadzīmēs uzrādīto autoriepu realizāciju, jo tās nav identificējamas pēc konkrētiem unikāliem identifikācijas datiem, kas ļautu pārliecināties par tieši pēc strīdus pavadzīmēm iegādāto autoriepu realizāciju. Tāpat apgabaltiesa ņem vērā arī to, ka sniegtā informācija neatbilst pašas pieteicējas 2012.gada uzņēmuma gada pārskatā deklarētajiem datiem par preču atlikumiem.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka arī 2013.gada 10. un 12.jūlija pavadzīmes, kā arī 2013.gada 23.jūlija *invoice* nepierāda pēc strīdus pavadzīmēm iegādāto preču izmantošanu pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[19] Apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas apelācijas sūdzības argumentam, ka pirmās instances tiesa spriedumā izdarītos secinājumus nedrīkstēja pamatot ar to, ka pieteicējas amatpersona ir bijis SIA /Nosaukums B/ īpašnieks, kā arī ar to, ka pieteicēja vairākus dokumentus ir iesniegusi tikai pēc tam, kad tai kļuva zināmas VID konstatētās nepilnības.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 250.panta otro daļu tiesa, vērtējot administratīvā akta tiesiskumu, spriedumā ņem vērā tikai tos apstākļus, uz kuriem iestāde atsaukusies administratīvā akta pamatojumā.

Augstākā tiesa atzinusi, ka tiesas sniegtā papildu juridiskā argumentācija, kas *pastiprina iestādes sākotnējo pamatojumu*, nav uzskatāma par Administratīvā procesa likuma 250.panta otrās daļas pārkāpumu (*sk. Augstākās tiesas 2005.gada 18.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-296/2005 11.punktu, 2010.gada 19.marta sprieduma lietā Nr.SKA-189/2010 8.punktu*).

No pirmās instances tiesas sprieduma secināms, ka tiesa balstījusi savu spriedumu uz tiem pašiem apstākļiem, kas minēti Lēmumā, proti, nav konstatējama pēc strīdus pavadzīmēm iegādāto preču izmantošana pieteicējas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Atsaucoties uz augstāk norādītajiem apstākļiem, pirmās instances tiesa ir paskaidrojusi, kādēļ vieniem pierādījumiem tā ir piešķīrusi lielāku ticamību iepretim pieteicējas paskaidrojumiem un iesniegtajiem pierādījumiem. Līdz ar to apelācijas sūdzības arguments, ka tiesa grozījusi Lēmuma pamatojumu, ir nepamatots. Lēmuma pamatojuma maiņa būtu gadījumā, ja tiktu mainīta Lēmuma motivācija, kas šajā gadījumā nav konstatējams.

[20] Apgabaltiesa ir atzinusi par pareiziem pirmās instances tiesas secinājumus arī attiecībā uz dubultās sodīšanas aizlieguma principa pārkāpšanu un procesuālā termiņa neievērošanu Lēmuma pieņemšanai.

Ievērojot iepriekš minēto, apelācijas sūdzības argumenti par tiesas secinājumu nepareizību šajā daļā ir noraidāmi kā nepamatoti.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 5.februāra lēmuma Nr.22.9/L-3881 atcelšanu daļā.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja M.Osmane

Tiesneši V.Poķis

A.Šteinberga