Lieta Nr.A420433012
(A01434-13/36)

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
JELGAVAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Jelgavā 2013.gada 4.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese S. Ozola,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pārstāvim (valdes priekšsēdētājs) *H.P.*, pieteicējas pārstāvim zvērinātam advokātam Normundam Liepiņam un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim *A.B.*,
atklātā tiesas sēdē Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „*/Nosaukums/*" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 22.marta lēmuma Nr.22.4.6/24291 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] VID Nodokļu kontroles pārvalde no 2011.gada 22.septembra līdz 20.decembrim SIA „*/Nosaukums/*" (turpmāk – pieteicēja) veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2009.gada janvāri-2010.gada decembri, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2010.gada janvāri-decembri, kā arī uzņēmuma ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2010.gadu.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes sestās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 20.decembra lēmumu Nr.23.23/1344 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls12 132,11, nokavējuma nauda Ls2639,35, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls248,54, aprēķināta soda nauda Ls1758,02, UIN Ls4268,85, nokavējuma nauda Ls294,55 un soda nauda Ls640,33.

Ar VID ģenerāldirektora 2012.gada 22.marta lēmumu Nr.22.4.6/24291 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[1.1] Pieteicēja 2009.gada janvāra un decembra un 2010.gada septembra-decembra PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīja Ls12 380,65 saskaņā ar SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" vārdā noformētajiem rēķiniem.

Pārbaudes rezultātā saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu auditā par deklarētajiem darījumiem ar SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" ierobežotas pieteicējas tiesības 2009.gada janvārī, decembrī un 2010.gada septembrī, novembrī-decembrī atskaitīt kā priekšnodokli Ls12 380,65.

Pieteicēja pārbaudāmajā periodā nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta, Gada pārskatu likuma 4.panta trešās daļas un 22.panta pirmās daļas prasības.

Lietā ir strīds, vai pieteicēja ir tiesīga kā priekšnodokli atskaitīt SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" vārdā noformētajos rēķinos norādīto PVN Ls12 380,65 apmērā, kā arī 2010.gada izmaksās par deklarētajiem darījumiem ar SIA „*/Nosaukums 4/*" SIA „*/Nosaukums 5/*" iekļaut Ls40 657.

[1.2] Pieteicējas pārstāvja *H.P.* 2011.gada 15.novembra paskaidrojumā nav norādīta detalizēta informācija par deklarēto darījumu norisi, līdz ar to tas nevar kalpot par pierādījumu darījumu esamības apstiprināšanai.

[1.3] Pārbaudes laikā iegūti un lietas materiāliem pievienoti SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" amatpersonu *J.R., N.M.* un *P.I.* paskaidrojumi, no kuriem izriet, ka minēto sabiedrību rīcībā nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu būvniecības pakalpojumu nodrošināšanai, norādītajos darījumos uzņēmumi bijuši starpnieki, rēķinos norādīto pakalpojumu nodrošināšanai ir piesaistīti apakšuzņēmēji.

Pierādījumi liecina, ka SIA „*/Nosaukums 4/*" deklarētie darba ņēmēji neveica rēķinos norādītos būvniecības pakalpojumus (*I.Ļ.* paskaidroja, ka viņš nebija nodarbināts SIA „*/Nosaukums 4/*", neko nezina par celtniecības objektiem. *V.G.* (*V.G.*) paskaidroja, ka viņš nestrādāja celtniecības objektos, bet veica darba drošības un darba aizsardzības instruktāžas. *A.P.* paskaidroja, ka darba līgums ar SIA „*/Nosaukums 4/*" netika noslēgts, viņš nav ticies ar SIA „*/Nosaukums 4/*" amatpersonu *V.D.*, nevarēja konkrēti nosaukt, kādos objektos ir strādājis. Pieteicējas valdes priekšsēdētājs *H.P.* nepazīst un nav ticies ar SIA „*/Nosaukums 4/*" amatpersonu *V.D.* Turklāt *V.D.* atstāja bez ievērības VID Nodokļu kontroles pārvaldes uzaicinājumu un neieradās VID paskaidrojumu sniegšanai).

SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 4/*", SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" deklarētais darbības veids neatbilst rēķinos norādītajiem darījumiem. SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" nav reģistrētas Būvkomersantu reģistrā, kā arī minētās sabiedrības tika izslēgtas no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

VID Nodokļu kontroles pārvalde bija tiesīga vērtēt ne tikai pieteicējas deklarētos darījumu partnerus SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*”, bet arī minēto sabiedrību deklarēto darījumu partneru spēju veikt darījumus.

[1.4] SIA „*/Nosaukums 2/*” PVN deklarācijā par 2009.gada janvāri kā iespējamo apakšuzņēmēju ir uzrādījusi SIA „*/Nosaukums 6/*”, SIA „*/Nosaukums 6/*” – SIA „*/Nosaukums 7/*”, savukārt SIA „*/Nosaukums 7/*” – SIA „*/Nosaukums 8/*”.

Pārbaudē konstatēts, ka SIA „*/Nosaukums 6/*” rīcībā nebija darbaspēka un materiāltehnisko resursu, lai nodrošinātu rēķinā, līgumā un aktā par izpildītajiem darbiem norādītos darbus; nav konstatējama sabiedrības atrašanās vieta un saimnieciskās darbības veikšanas vieta; nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā; deklarētais darbības vieds neatbilst rēķinos norādītajiem pakalpojumiem. Valdes locekļa *R.C.* 2011.gada 12.jūlija paskaidrojumā norādīts, ka SIA „*/Nosaukums 6/*” darbus minētajā objektā neveica, tos veica apakšuzņēmējs SIA „*/Nosaukums 7/*”.

Pārbaudē konstatēts, ka SIA „*/Nosaukums 7/*” rīcībā nebija darbaspēka rēķinā norādīto pakalpojumu nodrošināšanai; nav informācijas par sabiedrības materiāltehnisko bāzi un reālajām iespējām veikt saimniecisko darbību; nav konstatējama sabiedrības atrašanās vieta un saimnieciskās darbības veikšanas vieta, 2009.gada 15.maijā SIA „*/Nosaukums 7/*” par nesasniedzamību juridiskajā adresē tika izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra. Deklarētais darbības veids neatbilst rēķinā norādītajam darījumam (grīdu remonta darbi). SIA „*/Nosaukums 7/*” PVN deklarācijā par 2009.gada janvāri deklarējusi darījumus (100%) ar SIA „*/Nosaukums 8/*”.

VID Nodokļu kontroles pārvaldes rīcībā ir SIA „*/Nosaukums 8/*” amatpersonas VID Finanšu policijas pārvaldē 2009.gada 29.septembrī sniegtais paskaidrojums, kurā tiek noliegta saimnieciskās darbības veikšana SIA „*/Nosaukums 8/*”; sabiedrībai nebija darbaspēka; VID rīcībā nav informācijas par sabiedrības materiāltehnisko bāzi un reālajām iespējām veikt saimniecisko darbību, jo SIA „*/Nosaukums 8/*” nav iesniegusi 2008. un 2009.gada pārskatus; deklarētais darbības veids neatbilst rēķinā norādītajam darījumam; nav konstatējama saimnieciskās veikšanas vieta; 2009.gada 19.februārī par nepatiesas informācijas sniegšanu PVN deklarācijā tika izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

[1.5] SIA „*/Nosaukums 3/*” PVN deklarācijā par 2009.gada decembri deklarējusi darījumus ar SIA „*/Nosaukums 9/*”. VID rīcībā ir 2011.gada 8.jūlijā elektroniski saņemtais SIA „*/Nosaukums 9/*” amatpersonas paskaidrojums, kurā noliegta saimnieciskās darbības veikšana. SIA „*/Nosaukums 9/*” nebija darbaspēku resursu remonta darbu nodrošināšanai; nav informācijas par materiāltehnisko bāzi un tās iespējām veikt saimniecisko darbību; nav konstatējama atrašanās un saimnieciskās darbības veikšanas vieta; nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā; deklarētais darbības veids neatbilst rēķinā norādītajiem pakalpojumiem un 2011.gada 28.februārī par PVN deklarāciju neiesniegšanu tika izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

[1.6] SIA „*/Nosaukums 4/*” deklarācijā 2010.gada septembrī deklarējusi darījumus ar SIA „*/Nosaukums 10/*” – tā ar SIA „*/Nosaukums 11/*”.

SIA „*/Nosaukums 10/*” rīcībā nebija darbaspēka un materiāltehnisko līdzekļu būvniecības pakalpojumu nodrošināšanai; nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā; deklarētais darbības veids (juridiskie pakalpojumi) neatbilst rēķinos norādītajiem pakalpojumiem; no SIA „*/Nosaukums 10/*” amatpersonas paskaidrojuma izriet, ka sabiedrība bija starpnieks, bet būvniecības pakalpojumus nodrošināja apakšuzņēmējs.

SIA „*/Nosaukums 10/*” VID iesniegtajā PVN deklarācijā par 2010.gada 2.pusgadu deklarējusi darījumus ar SIA „*/Nosaukums 11/*”, kuras rīcībā nebija darbaspēka rēķinos norādīto pakalpojumu nodrošināšanai (SIA „*/Nosaukums 11/*” 2010.gadā ir deklarējusi 1 darba ņēmēju – amatpersonu Baltkrievijas Republikas pilsoni, kurš norādīto darījumu brīdī neatradās Latvijā). VID rīcībā nav informācijas par sabiedrības materiāltehnisko bāzi un reālajām iespējām veikt saimniecisko darbību; deklarētais darbības veids (mazumtirdzniecība pa pastu vai interneta veikalos) neatbilst rēķinos norādītajiem darījumiem (būvniecības darbi); nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā; nav konstatējama sabiedrības atrašanās vieta un saimnieciskās darbības veikšanas vieta; 2011.gada 15.februārī SIA „*/Nosaukums 11/*” dokumentu neiesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei tika izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

[1.7] SIA „*/Nosaukums 5/*” valdes loceklis ***P.I.*** VID Nodokļu kontroles pārvaldē 2011.gada 30.novembrī saņemtajā paskaidrojumā norādīja, ka darbu veikšanai objektā „*/objekta nosaukums/*” tika pieaicināts apakšuzņēmējs SIA „*/Nosaukums 4/*”.

Atbilstoši lietas materiāliem SIA „*/Nosaukums 5/*” PVN deklarācijā par 2010.gada novembri-decembri, kā iespējamo apakšuzņēmēju uzrādījusi SIA „*/Nosaukums 4/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” – SIA „*/Nosaukums 10/*”, bet SIA „*/Nosaukums 10/*” (2010.gada 2.pusgadā) uzrādījusi SIA „*/Nosaukums 11/*”.

Pārbaudē konstatēts, ka SIA „*/Nosaukums 4/*” darba ņēmēji neveica celtniecības darbus pieteicējas objektos, VID rīcībā nav informācijas par sabiedrības materiāltehnisko bāzi; nav konstatējama tās atrašanās vieta un saimnieciskās darbības veikšanas vieta, tās deklarētais darbības veids neatbilst uzrādītajos rēķinos norādītajiem darījumiem, izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

SIA „*/Nosaukums 10/*” rīcībā nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu būvniecības pakalpojumu nodrošināšanai, sabiedrība nav reģistrēta Būvkomersantu reģistrā, tai nav reģistrētas struktūrvienības; deklarētais darbības veids ir juridiskie pakalpojumi, tā ir izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

SIA „*/Nosaukums 11/*” rīcībā nav darbaspēka būvniecības pakalpojumu nodrošināšanai; deklarētais darbības veids (mazumtirdzniecība pa pastu vai interneta veikalos) neatbilst rēķinos norādītajiem darījumiem (būvniecības darbi); nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā; nav konstatējam sabiedrības atrašanās vieta un saimnieciskās darbības veikšanas vieta, kā arī VID rīcībā nav informācija par sabiedrības materiāltehnisko bāzi un reālām iespējām veikt saimniecisko darbību un izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

[1.8] VID rīcībā ir pierādījumi, ka SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*” deklarētie darījumu partneri nevarēja saņemt

pakalpojumus no deklarētajiem darījumu partneriem SIA „*/Nosaukums 6/*”, SIA „*/Nosaukums 9/*”, SIA „*/Nosaukums 10/*” un SIA „*/Nosaukums 4/*”. Līdz ar to attiecīgi SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*” nevarēja nodrošināt pakalpojumu sniegšanu pieteicējai.

Ar lietas materiāliem pierādīts, ka konkrētajā gadījumā SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*” vārdā tika noformēti rēķini par faktiski nenotikušiem darījumiem.

Izvērtējot šajā lietā konstatētos faktus un apstākļus kopsakarā, kā arī noskaidrojot norādīto darījumu saturu un būtību, secināms, ka līgumam starp SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*”, SIA „*/Nosaukums 5/*” un pieteicēju par būvniecības pakalpojumu sniegšanu papildus ir noslēgta vienošanās (arī vienošanās, kas atklātībai nav darīta zināma) un šīs sabiedrības veic saskaņotu darbību, lai samazinātu nodokļus.

Tātad minētas personas likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta g)apakšpunkta izpratnē ir saistītas personas, kuru veiktās darbības liecina par pieteicējas, SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*” (kā arī to deklarēto darījumu partneru SIA „*/Nosaukums 6/*”, SIA „*/Nosaukums 10/*”, SIA „*/Nosaukums 9/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un šo sabiedrību deklarēto darījumu partneru SIA „*/Nosaukums 7/*”, SIA „*/Nosaukums 11/*”, kā arī SIA „*/Nosaukums 7/*” deklarētā darījuma partnera SIA „*/Nosaukums 8/*”) rekvizītu izmantošanu faktiski neesošu darījumu noformēšanā.

Tā kā lietā ir iegūti pierādījumi, ka pieteicējas deklarētie darījumi faktiski nav notikuši, ir pamats uzskatīt, ka nodokļu maksātājs zināja, ka grāmatvedības reģistros ir iegrāmatoti faktiski nenotikuši darījumi, kas neliecina par nodokļu maksātāja negodprātīgu rīcību.

VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar tiesību normām samazināja pieteicējas no budžetā atmaksājamo PVN par Ls248,54 un papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN Ls12 132,11, nokavējuma naudu Ls2639,35 un soda naudu Ls1758,02, tas ir, 50% apmērā no Ls3516,03 (Ls3441,47+74,56).

[1.9] Pieteicējas norādīto darījumu vērtību Ls40 657 apmērā (par nenotikušiem darījumiem ar minētajām sabiedrībām) uzrādījusi peļņas vai zaudējuma aprēķina postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas”. VID Nodokļu kontroles pārvalde saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.pantu, Gada pārskatu likuma 4.panta trešo daļu, 22.panta pirmo daļu pamatoti pieteicējai 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķina uzrādītās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas samazināja par Ls40 657 un noteica taksācijas gada peļņu pirms nodokļiem Ls26 401 apmērā; sabiedrība deklarējusi zaudējumus Ls14 256. Pamatoti tika veiktas korekcijas pieteicējas 2010.gada UIN deklarācijā un minēto korekciju rezultātā pieteicējai noteikts koriģētais apliekamais ienākums Ls28 459 apmērā un no tā saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 3.panta pirmo daļu aprēķināts UIN Ls4268,85.

Tādējādi saskaņā ar likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli” 26.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām” 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, piekto un septīto daļu VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja UIN Ls4268,85, UIN nokavējuma naudu Ls294,55 un UIN soda naudu Ls640,33, tas ir, 50% apmērā no Ls1280,66.

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2012.gada 2.maijā pieteicēja iesniedza pieteikumu par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti šādi argumenti:

[2.1] VID audita pārskatā un Lēmumā nav vispusīgi, pilnīgi un objektīvi izvērtējis visus pierādījumus un lietas apstākļus kopumā. Līdz ar to VID, analizējot pieteicējas veiktos ar SIA „*/Nosaukums 2/*" (darījums īstenots 2009.gada janvārī), SIA „*/Nosaukums 3/*" (darījums īstenots 2009.gada novembrī/decembrī), SIA „*/Nosaukums 4/*" (darījums īstenots 2010.gada augustā/septembrī), SIA „*/Nosaukums 5/*" (darījums īstenots no 2010.gada oktobra līdz 2011.gada 27.jūnijam), ir nepamatoti apšaubījis darījumu faktisko norisi un esamību, jo nav spējis izsekot citu darījumu ķēdē iesaistīto dalībnieku darbībai, kā rezultātā ir nonācis pie kļūdainiem secinājumiem, proti, uzskata, ka darījumi starp pieteicēju un minētām sabiedrībām faktiski nav notikuši.

[2.2] Pieteicēja ir reģistrēta VID kā PVN maksātājs. Visi pieteicējas kontrahenti (SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*", SIA „*/Nosaukums 5/*"), nodibinot saistības un pēc saistību izpildes, izskatot to iesniegtos rēķinus apmaksai, tika pārbaudīti gan Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra datu bāzē, gan VID ar PVN apliekamo personu reģistrā. Visas minētās juridiskās personas bija reģistrētas kā PVN maksātāji un grāmatvedības attaisnojuma dokumentus – rēķinus bija parakstījušas to reģistrētās amatpersonas; visi nodokļu rēķini atbilda likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.[1]daļai.

[2.3] Pieteicēja savu saimniecisko darbību veic būvniecības nozarē, kur visā pasaulē pieņemta prakse ir nodot darbus apakšuzņēmēju izpildei, kas savukārt, ja vien noslēgtā vienošanās ar būvuzņēmēju neparedz pretējo, ir tiesīgi darbu izpildi nodot vēl citiem apakšuzņēmējiem. Pieteicēja bija noslēgusi līgumus par konkrētu darbu izpildi ar konkrētiem darījumu partneriem. Līgumos noteikto darbu izpildei līgumos paredzētajos objektos un termiņos strādāja cilvēki, veicot līgumos noteikto darbu apjomus. Pieteicējai nebija pamata apšaubīt katra konkrētā apakšuzņēmēja spējas izpildīt līgumu un sniegt nolīgtos pakalpojumus.

[2.4] Darījumi un saņemtie pakalpojumi tika izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, radot jaunu ar PVN apliekamu preci vai pakalpojumu, proti, veicot būvniecības – remonta darbus pieteicējas objektos: */objekti/*.

[2.5] Visi VID pieprasītie pierādījumi attiecībā uz darījumiem ar darījumu partneriem tika iesniegti VID un uzrādīti audita laikā. Uz citiem apstākļiem un faktiem, kas būtu pierādāmi, VID norādes netika saņemtas pretēji Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmajā daļā noteiktajam. Pieteicējai nav nekādas saistības ar darījumu partneru citiem darījumu partneriem jeb apakšuzņēmējiem, kas reģistrēti Komercreģistrā un veica komercdarbību. Tādējādi pieteicējas rīcībā nav un nevar būt nekādu pierādījumu vai ziņu, kas apstiprina vai noliedz audita pārskatā un Lēmumā norādītos faktus par pieteicējas darījumu partneru apakšuzņēmējiem. Pieteicējas ieskatā VID, uzliekot šādu pierādīšanas pienākumu, ir nepamatoti piemērojis un paplašināti interpretējis Administratīvā procesa likuma 59.panta ceturto daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu.

[2.6] Lēmumā norādītie fakti par pieteicējas darījumu partneru apakšuzņēmējiem neraksturo vis pārkāpumus pieteicējas darbībā, bet gan raksturo pārkāpumus šo pakalpojumu sniedzēju darbībās, līdz ar to nav saprotama VID vēršanās šādu pakalpojumu gadījumā pret pieteicēju, nevis pārkāpējiem, apšaubot tā darījumus ar SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*”, SIA „*/Nosaukums 5/*”, kurus apstiprinājušas minēto sabiedrību amatpersonas un pieprasot samaksāt nodokļus ar nokavējuma naudas uzrēķinu, kā arī sodot samaksāt nodokļus un nokavējuma naudas uzrēķinu, kā arī sodot ar soda naudu.

[2.7] VID Lēmumā kā pierādījumus min pretrunīgus un nepilnīgi izvērtētus faktus vai izdara secinājumus, kas netiek pamatoti ar paskaidrojumiem un/vai pierādījumiem.

Vainot pieteicēju kā pakalpojuma saņēmēju tajā, ka tā savā grāmatvedībā ir iegrāmatojusi no saviem darījuma partneriem saņemtos attaisnojuma dokumentus par saņemto pakalpojumu, kuros norādīta nepatiesa, noskaidrotajiem lietas faktiskajiem apstākļiem neatbilstoša informācija, nav pamata. Šo atzinumu arī pastiprina likuma „Par grāmatvedību” 2.pants, ar kuru noteikts, ka par grāmatvedības kārtošanu un visu saimniecisko darījumos apliecinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu saglabāšanu ir atbildīgs uzņēmuma vadītājs. Pieteicēja uzskata, ka darījumu partneru izrakstītie un iesniegtie rēķini, kā arī to apmaksa rada darījuma veikšanas – pakalpojuma un preču saņemšanas prezumpciju, jo rēķins ir viennozīmīgs pierādījums, kas balstīts uz VID piešķirto PVN maksātāja numuru, atļauj tikai tādā veidā pakalpojuma saņēmējam vispusīgi tiesiski pārbaudīt darījuma partneri kā nodokļu maksātāju, tā tiesībsubjektivitāti, tādējādi īstenojot tiesiskās paļāvības principu.

Pieteicēja uzskata, ka tās organizētās grāmatvedības dokumenti atbilst visām prasībām, kā to pieprasa likums „Par grāmatvedību”, jo uzņēmuma grāmatvedības dokumentācija ir patiesa, salīdzināma, saprotama un pilnīga. Grāmatvedības reģistru ieraksti ir pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem par veiktajiem darījumiem rēķiniem, kuri atbilst likuma „Par grāmatvedību” 7.panta prasībām, jo satur visus likumā pieprasītos rekvizītus, un tas tiek apveltīts ar pierādījuma spēku ticamības pakāpē, jo balstās uz nodokļa maksātāja tiesisko paļāvību.

[2.8] Lēmumā nav analizēts un izvērtēts būtisks pierādījums, ka pieteicēja ir veikusi samaksu par saņemtajiem pakalpojumiem. Kritiski vērtējams VID pieņēmums, ka pakalpojums faktiski nav sniegts un tādējādi pieteicēja ir norādījusi nepatiesu, likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.pantu prasībām neatbilstošu informāciju.

Pieteicēja par saņemtajiem pakalpojumiem ir veikusi samaksu, kas pierāda pieteicējas un tās darījumu partneru vienošanos par tiesisko attiecību nodibināšanu Civillikuma 1511.panta izpratnē, kā arī līdzēju pienākumu izpildīt apsolīto, ko pierāda noslēgtie līgumi un darbu izpildi apliecinošie dokumenti.

Tālāka naudas plūsmas izsekošana nav pieteicējas pienākums, kā arī pieteicējas rīcībā nav un nevarēja būt tiesiski līdzekļi šādu darbību veikšanai.

[2.9] Pieteicēja un tā darījuma partneri ir apstiprinājuši darījuma faktu, darījuma faktu apliecina noslēgtie līgumi, izpildītie darbi, kurus var konstatēt un pārbaudīt gan dabā, gan arī to izpilde ir konstatēta ar darbu izpildes vai darbu pieņemšanas nodošanas aktiem, par

izpildītajiem darbiem ir iesniegti nodokļu rēķini un veikta nodokļu rēķinos norādīto maksājuma saistību izpilde.

Pieteicējas mērķis, iesaistoties darījumā ar darījuma partneriem, ir saņemt no darījumu partneriem pakalpojumus, lai saņemtos pakalpojumus izmantotu savā saimnieciskajā darbībā, savu citu ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai, nevis ļaunprātīgi izmantojot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu, gūt finansiālas priekšrocības.

[2.10] VID ir savācis pierādījumus un pēc būtības pieteicēja neapstrīd faktu, ka darījumu ķēdē varētu būt fiktīvi vai kā savādāk prettiesiski organizēti darījumi, kas vērsti uz PVN izkrāpšanu vai citu nodokļu nemaksāšanu, tai skaitā, iespējams, nelegālo nodarbinātību. Taču, lai liegtu pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jāpierāda, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par citu ķēdē iesaistīto uzņēmēju krāpnieciskajām darbībām. Konkrētajā audita pārskatā un Lēmumā uzrādītajā ķēdē tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu VID varēja apšaubīt, ņemot vērā VID pierādījumus attiecībā uz SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*”, SIA „*/Nosaukums 5/*”, bet ne uz pieteicēju.

Turklāt jāņem vērā Eiropas Savienības tiesas un Eiropas Cilvēktiesību tiesas norādes, ka vienas komercsabiedrības rīcībā nav līdzekļu, kas tai dotu iespēju kontrolēt citu komercsabiedrību un ietekmēt to, kā šī komercsabiedrība kārto savu grāmatvedību un pilda nodokļu tiesībās noteiktos ienākumus, vai pārdevēja/piegādātāja valdes loceklis patiešām pilda valdes locekļa funkciju, vai rīkojas saskaņā ar kādas trešās personas norādījumiem. Šie apstākļi tiesiskā valstī ir jāpārbauda, jāuzrauga un jākontrolē VID un kompetentām tiesību aizsardzības iestādēm.

[3] VID rakstveida paskaidrojumā par pieteikumu norādīts, ka tas ir nepamatots un noraidāms, pamatojoties uz Lēmumā ietverto pamatojumu, papildus norādīts turpmāk minētais.

[3.1] Saskaņā ar audita pārbaudes laikā gūtajiem objektīvajiem pierādījumiem, kurus VID vērtēja savstarpējā kopsakarā, tika secināts, ka pieteicēja grāmatvedības reģistros ir iegrāmatojusi faktiski nenotikušus darījumus ar SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*”. Tādejādi minēto sabiedrību vārdā noformētie rēķini saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta nosacījumiem nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros, kā arī saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu – par priekšnodokļa atskaitījumus pamatojošiem PVN rēķiniem.

Apstāklis, ka nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins, vēl nav pietiekams, lai nodokļu maksātājs saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu būtu tiesīgs veikt priekšnodokļa atskaitījumus – turklāt pie apstākļiem, kad VID ar lietas materiāliem ir pierādījis, ka SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*” vārdā tika noformēti rēķini par faktiski nenotikušiem darījumiem.

[3.2] Attiecībā uz pieteicējas norādīto, ka visas darbības starp pieteicēju un tās nolīgtajiem apakšuzņēmējiem tika veiktas pamatojoties uz noslēgtajiem līgumiem,

pārliecinoties par katras apakšuzņēmēja identitāti un reģistrācijas faktu VID ar PVN apliekamo personu reģistrā, VID paskaidro, ka minētais arguments vērtējams kritiski, jo jau 2011.gada 15.novembra paskaidrojumā pieteicējas pārstāvis ir norādījis pretēju informāciju, ka ar SIA „*/Nosaukums 2/*" amatpersonu *J.R.*, SIA „*/Nosaukums 4/*" amatpersonu *V.D.* un SIA „*/Nosaukums 3/*" amatpersonu *N.M.* personīgi nav tikušies; darījumos ar SIA „*/Nosaukums 4/*" dokumenti ir tikuši nodoti iepriekš parakstīti; darījuma partneri tika sameklēti ar interneta starpniecību. Līdz ar to secināms, ka pieteicējas pārstāvis nav pienācīgā kārtā pārliecinājies par darījumu partneru identitāti, gluži pretēji – pieteicēja līgumus ir parakstījusi ar personām, ar kurām nav tikusies personīgi, kā arī darījumos ar SIA „*/Nosaukums 4/*" dokumenti tika nodoti iepriekš parakstīti.

[3.3] Konkrētajā gadījumā ir pamats uzskatīt, ka pieteicēja noteiktos darījumus neveica ar nodokļu rēķinos norādītajiem darījumu partneriem, bet gan ar kādām citām personām, kuras, iespējams, uzdevās kā nodokļu rēķinos norādīto darījumu partneru pārstāvji un izmantoja šo uzņēmumu rekvizītus. Tādējādi ir pamats secināt, ka konkrētajā lietā nav konstatējams viens no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem – darījumi veikti tieši ar to darījuma partneri, kas norādīts nodokļu rēķinā.

Pirms priekšnodokļa tiesības izmantošanas nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai minētie priekšnoteikumi pastāv, tostarp, vai preci piegādā (pakalpojumu sniedz) tieši tā ar PVN apliekamā persona, kuras vārdā izrakstīts nodokļa rēķins.

Tādējādi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības var tikt ierobežotas arī tad, ja kāds no priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem nav faktiski iestājies nodokļu maksātāja neuzmanības dēļ darījuma partnera izvēlē, ne tikai ļaunprātības dēļ.

Papildus norādāms, ka nodokļu maksātājam ir brīvas izvēles iespējas izvēlēties darījuma partneri. Līdz ar to tam ir jāvērtē, kādus riska elementus ietver darījums, kurā tas iesaistās. Ja darījuma partnera identitāte ir būtiska kādu tiesību iegūšanai (tai skaitā PVN priekšnodokļa atskaitīšanai), paša darījuma partnera izvēlē ir – vai pārbaudīt šo svarīgo apstākli vai uzņemties risku un nepārbaudīt. Konkrētajā gadījumā pieteicējas atbildība izriet no paša uzņēmuma rīcības likumdošanas prasībām neatbilstošu dokumentu iegrāmatošanu grāmatvedības reģistros.

[3.4] Pieteicējas arguments, ja VID apšauba darījuma norisi, nenozīmē, ka pierādījumu nasta pilnībā pārnesta uz personu, kura izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pamatots. Pieteicējai ir pašai jābūt ieinteresētai iesniegt pierādījumus, kas apstiprina sniegtās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem, un pieteicējas pienākums ir nodokļu samaksas jautājumos piedalīties pierādījumu iegūšanā un iesniegšanā.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji prasījumu uzturēja, paskaidrojumos balstoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

VID pārstāvis prasījumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos ietvertajiem apsvērumiem.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus un noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, atzīst, ka pieteikums ir apmierināms.

[6] Tiesa konstatē, ka lietā pastāv strīds par to, vai VID pamatoti liedza pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus no budžetā maksājamās pievienotās vērtības nodokļa summas par 2009.gada janvāri un decembri un 2010.gada septembri-decembri un samazināt uzņēmuma ražošanas izmaksas peļņas vai zaudējumu aprēķinā par 2010.gadu, pamatojoties uz SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" vārdā noformētajiem rēķiniem.

[7] Priekšnodoklis saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai *(redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim).*

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai 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.

Administratīvo tiesu judikatūrā konsekventi atzīts, ka atbilstoši norādītajām tiesību normām priekšnodoklis ir atskaitāms, ja abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā, ja ir izrakstīts un saņemts atbilstošs nodokļa rēķins, ja ir saņemtas nodokļa rēķinā norādītās preces un pakalpojumi no nodokļa rēķinā norādītās apliekamās personas, un, ja šīs preces un pakalpojumi izmantoti nodokļu maksātāja saimnieciskajā darbībā ar pievienotās vērtības apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Senāta pastāvīgajā judikatūrā arī atzīts, ka atbilstoši likuma jēgai, skatot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu kopsakarā ar 1.panta 9.punktu un 8.pantu, priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm. Tas nozīmē, ka, pirmkārt, jākonstatē, ka darījums vispār faktiski ir noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā satura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam *(sk., piemēram, Senāta 2009.gada 23.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-53/2009 8.punktu, 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SAK-2/2013 7.punktu).* Administratīvo tiesu praksē konsekventi arī atzīts, ka nodokļa rēķins dod pamatu prezumējumam, ka ir noticis rēķinā norādītais darījums starp rēķinā norādītajām personām, taču vienlaikus administratīvās tiesas atzinušas, ja VID rīcībā ir pierādījumi, ka darījums starp rēķinā norādītajām personām nav noticis, ir pamats liegt nodokļu maksātājam

veikt priekšnodokļa atskaitījumus. Tātad VID rīcībā jābūt objektīviem pierādījumiem, kas neapšaubāmi pierāda, ka nodokļu maksātājs nav saņēmis preces un pakalpojumus, par kuriem veicis priekšnodokļa atskaitījumus. Objektīvu pierādījumu esība šāda apgalvojuma izvirzīšanai nepieciešama cita starpā arī tāpēc, ka ikvienam nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas *(sk. Senāta 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu)*, kā arī tāpēc, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben un David, 38.punktu, kā arī 2012.gada 6.septembra spriedumu lietā Nr.C-324/11 Toth, un 2012.gada 6.decembra spriedumu lietā Nr.C-285/11 Bonik, 26.punktu un tajos minēto judikatūru)*.

[8] Konkrētajā gadījumā VID liedzis pieteicējai izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, kā arī samazināt uzņēmuma ražošanas izmaksas, jo secinājis, ka pieteicēja tieši nav saņēmusi pakalpojumus no tās darījumu partneriem – SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*”. Proti, ar savāktajiem pierādījumiem VID apšaubījis darījumu esību, jo pieteicējas darījumu partneru rīcībā nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu uzrādītajos rēķinos norādīto pakalpojumu (noliktavas ēku un grīdas remonts, būvniecības darbi objektā */objekti/*, zāles un palīgtelpu rekonstrukcija) veikšanai; savukārt, pieteicējas darījumu partneru piesaistītie apakšuzņēmēji arī nav spējuši sniegt minētos pakalpojumus.

Vienlaikus VID izvirzījis *varbūtību*, apgalvojot, ka pastāv vienošanās, kas atklātībai nav darīta zināma, un par to, ka pieteicēja zināja, ka tā ir iesaistīta faktiski nenotikušu darījumu ķēdē, – deklarētajos darījumos izmantojot darījumu partneru rekvizītus faktiski neesošo darījumu noformēšanā. VID norādījis uz likuma „Par nodokļiem un nodevām” 1.panta 18.punkta g) apakšpunktu par saistītām personām – ja starp šīm personām papildus līgumam par konkrētu darījumu jebkādā formā ir noslēgta vienošanās (arī vienošanās, kas atklātībai nav darīta zināma) par jebkādu līgumā neparedzētu papildu atlīdzību vai šīs komercsabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības veic cita veida saskaņotu darbību, lai samazinātu nodokļus.

Tiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ uzskata, ka iepriekš minētie VID apgalvojumi nav tiesiski pamatoti, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitījumus un samazināt uzņēmuma ražošanas izmaksas.

[9] Attiecībā uz pieteicējas un SIA „*/Nosaukums 2/*” savstarpējo darījumu tiesa konstatē turpmāk minēto.

[9.1] 2009.gada 5.janvārī noslēgts līgums Nr.050109-1, ar kuru pasūtītājs (pieteicēja) uzdod uzņēmējam (SIA „*/Nosaukums 2/*”) līdz 2009.gada 31.janvārim veikt noliktavas grīdas remonta darbus */adrese/*. (*lietas 1.sējuma 117.-120.lapa*).

[9.2] 2009.gada 28.janvārī sastādīts darbu pieņemšanas-nodošanas akts, kurā konstatēts, ka līguma Nr.050109-1 puses apstiprina, ka līguma 1.1.punktā paredzētais darbs ir izpildīts (*lietas 1.sējuma 122.lapa*).

[9.3] SIA „*/Nosaukums 2/*" 2009.gada 28.janvārī izrakstīja pieteicējai rēķinu Nr.LV5/01/2009 par kopējo summu Ls10722,35, t.sk. PVN Ls1860,90 (*lietas 1.sējuma 123.lapa*).

[9.4] Pieteicēja par iepriekš norādīto rēķinu 2009.gada 4.martā veica samaksu (*lietas 1.sējuma 124.lapa*).

[9.5] SIA „*/Nosaukums 2/*" valdes loceklis *J.R.* savā 2011.gada 19.oktobra paskaidrojumā VID paskaidrojis, ka uzņēmums darbības veids ir celtniecība, bet pārsvarā darbojas kā starpnieks; uzņēmumā strādā 15 darbinieku. Tika noslēgts līgums par darba izpildi */adrese/* – darba apjoms bija neliels – 600m^2 bija jāatjauno betona grīda (betonēšana, plēves ieklāšana pret mitrumu, slīpēšana, šuvju izstrāde). Tika piesaistīts apakšuzņēmējs, jo visi uzņēmuma darbinieki strādāja darbos Krievu drāmas teātrī. Pasūtītājs izstrādāja līgumu, tāmi un pieņemšanas-nodošanas aktu, tie tika pārstrādāti priekš apakšuzņēmēja, kas iegādājās materiālus (*lietas 2.sējuma 18.-19.lapa*).

2011.gada 23.novembra paskaidrojumā *J.R.* papildus norādījis, ka darbu veikšanā tika piesaistīta SIA „*/Nosaukums 6/*", darbus veica četri cilvēki (*lietas 2.sējuma 21.-22.lapa*).

[9.6] SIA „*/Nosaukums 6/*" amatpersona *R.C.* 2011.gada 12.jūlija paskaidrojumā VID attiecībā uz darījumiem ar SIA „*/Nosaukums 2/*" norādījis, ka pārsvarā tie bijuši būvdarbi; visas darbības (preces piegāde, transportēšana) bija apakšuzņēmēja ziņā. SIA „*/Nosaukums 2/*" bija pasūtītājs, bet SIA „*/Nosaukums 7/*" – apakšuzņēmējs (būvdarbi) (*lietas 2.sējuma 53.-44.lapa*).

[10] Pārsūdzētajā Lēmumā (t.sk. audita pārskatā) attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „*/Nosaukums 2/*" VID, izvērtējot iegūto informāciju, konstatējis, ka pieteicējas tiešā darījumu partnere SIA „*/Nosaukums 2/*" nolīgtajos darbos piesaistījusi apakšuzņēmēju (SIA „*/Nosaukums 6/*"), tas savukārt piesaistījis citu apakšuzņēmēju (SIA „*/Nosaukums 7/*"), kas piesaistījis vēl apakšuzņēmēju (SIA „*/Nosaukums 8/*"). VID, pārbaudot informāciju par pieteicējas tiešā darījuma partnera (SIA „*/Nosaukums 2/*") turpmāk piesaistīto apakšuzņēmēju rīcībā esošo darbaspēku un materiāltehnisko resursu esamību, lai nodrošinātu līgumā norādītos darbus, secinājis, ka minētajām sabiedrībām nav konstatējama atrašanās vieta un saimnieciskās darbības veikšanas vieta; tās nav reģistrējušās Būvkomersantu reģistrā; deklarētais darbības vieds neatbilst rēķinos norādītajam pakalpojumam; pēdējā apakšuzņēmēja amatpersona noliegusi saimnieciskās darbības veikšanu SIA „*/Nosaukums 8/*" vārdā.

No minētā VID atzinis, ka iesaistot vairākus uzņēmumus pakalpojumu sniegšanā/ saņemšanā, kuriem nav reālas iespējas nodrošināt pieteicējai nepieciešamo darbu (pakalpojuma) veikšanu, nav iespējams konstatēt pakalpojuma faktisko izpildītāju. Proti, VID analizējis pieteicējas tiešā darījuma partnera turpmāk piesaistīto apakšuzņēmēju spēju sniegt

konkrēto pakalpojumu un secinājis, ka tie ir rīkojušies saskaņoti, noformējot dokumentus, un ka katrs šis darījums var būt apstrīdams no nodokļa maksātāja viedokļa.

Lēmumā VID atzinis, tā kā SIA „*/Nosaukums 8/*", SIA „*/Nosaukums 7/*" un SIA „*/Nosaukums 6/*" nevarēja sniegt pakalpojumus pieteicējas tiešajai darījumu partnerei SIA „*/Nosaukums 2/*", tad arī SIA „*/Nosaukums 2/*" tos nevarēja sniegt pieteicējai. Secīgi VID atzina, ka rēķinā norādīto pakalpojumu no SIA „*/Nosaukums 2/*" pieteicēja nav saņēmusi.

[11]] Arī attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „*/Nosaukums 3/*" VID konstatējis turpmāk minēto:

[11.1] 2009.gada 27.novembrī starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 3/*" noslēgts līgums Nr.271109/1 par noliktavas telpu remonta darbiem noliktavu kompleksa ēkām */adrese/*. (*lietas 1.sējuma 137.-138.lapa*).

[11.2] 2009.gada 30.decembrī sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts Nr.1, kurā konstatēts, ka ir veikti noliktavu telpu remonta darbi noliktavu kompleksa ēkā */adrese/* saskaņā ar līguma Nr. 271109/1 (*lietas 1.sējuma 145.lapa*).

[11.3] SIA „*/Nosaukums 3/*" 2009.gada 30.decembrī izrakstīja pieteicējai rēķinu Nr.SK2009/12-11 par kopējo summu Ls11417,81, t.sk. PVN Ls1981,60 (*lietas 1.sējuma 146.lapa*).

[11.4] Pieteicēja par iepriekš norādīto rēķinu 2010.gada 8.oktobrī veica samaksu (SIA „*/Nosaukums 13/*" kā SIA „*/Nosaukums 3/*" saistību pārņēmējai) (*lietas 1.sējuma 124.lapa*).

[11.5] SIA „*/Nosaukums 3/*" amatpersona *N.M.* savā 2011.gada 28.novembra paskaidrojumā VID noradījis, ka sniedzis pakalpojumus, bijis preču pārdevējs un starpnieks; precīzi par veiktajiem darbiem ar pieteicēju neatceras, bet tā kā pats nav ražotājs un nebija arī cilvēku resursu, kuri veiktu darbus, tad visas darbības veica apakšuzņēmēji; visi darījumi ir deklarēti VID (*lietas 2.sējuma 32.-34.lapa*).

[11.6] VID konstatējis, ka SIA „*/Nosaukums 3/*" laika periodā no 01.12.2009.-31.12.2009. bija nodarbināta viena persona – *N.M.*; SIA „*/Nosaukums 3/*" nav iesniegusi 2009.gada pārskatus, līdz ar to VID nav informācijas par materiāltehnisko bāzi un reālām iespējām veikt saimniecisko darbību 2009.gadā; tā nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā; tās deklarētais darbības veids neatbilst darījumu dokumentos norādīto pakalpojumu būtībai un saturam.

No iepriekš minētā VID konstatējis, ka SIA „*/Nosaukums 3/*" nevarēja veikt nolīgtos darbus, jo tai nebija nepieciešamo darbaspēka un materiāltehnisko resursu.

Savukārt, vērtējot pieteicējas tiešās darījuma partneres SIA „*/Nosaukums 3/*" citu VID 2009.gada decembrī deklarēto darījumu partneri, VID secinājis, ka SIA „*/Nosaukums 9/*" vienīgā amatpersona *A.R.*, kas bija amatpersona laika periodā no 01.06.2009.-28.10.2011., norādījis, ka nekad nav bijis SIA „*/Nosaukums 9/*" amatpersona, nav veicis darījumus šīs sabiedrības vārdā (*lietas 2.sējuma 24.-26.lapa*). Tāpat VID konstatējis, ka SIA „*/Nosaukums 9/*" rīcībā nebija nepieciešamo darbaspēka un materiāltehnisko resursu, lai veiktu 2009.gada 27.novembra līgumā paredzētos darbus.

[12] Tātad arī attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „*/Nosaukums 3/*" VID Lēmumā (t.sk. audita pārskatā), izvērtējot iegūto informāciju, konstatējis, ka, iesaistot vairākus uzņēmumus pakalpojuma sniegšanā/saņemšanā, kuriem nav reālas iespējas nodrošināt pieteicējai nepieciešamo darbu izpildi rēķinā norādītajos apmēros, nav iespējams konstatēt pakalpojuma faktisko izpildītāju. Līdz ar to VID secinājis, ka konkrētajā gadījumā ir konstatējama ieinteresētība darījumu noformēt tādā veidā, lai izvairītos no nodokļu nomaksas budžetā. Proti, ja SIA „*/Nosaukums 9/*" amatpersona noliedz darījumu, tad tā nav veikusi saimniecisko darbību un nav sniegusi pakalpojumus SIA „*/Nosaukums 3/*", attiecīgi SIA „*/Nosaukums 3/*" nav sniegusi pakalpojumu pieteicējai. Secīgi pieteicēja nevarēja saņemt celtniecības darbu pakalpojumu no rēķinā uzrādītās ar PVN apliekamās personas SIA „*/Nosaukums 3/*", bet noformētie dokumenti satur nepatiesu un pretrunīgu informāciju un nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem un PVN nodokļa rēķiniem.

[13] Par pieteicējas darījumu ar SIA „*/Nosaukums 4/*" lietā konstatējami šādi apstākļi:

[13.1] 2010.gada 30.augustā starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 4/*" noslēgts līgums Nr.300810/1, ar kuru pieteicēja uzdod SIA „*/Nosaukums 4/*" veikt */izglītības iestāde/*s zāles un palīgtelpu rekonstrukciju (*lietas 1.sējuma 125.-126.lapa*).

[13.2] 2010.gada 20.augustā sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts Nr.1, kurā konstatēts, ka ir veikti būvniecības darbi objektā – */izglītības iestāde/* zāles un palīgtelpu rekonstrukcija saskaņā ar 2010.gada 30.augusta līgumu (*lietas 1.sējuma 134.lapa*).

[13.3] SIA „*/Nosaukums 4/*" 2010.gada 30.septembrī izrakstīja pieteicējai rēķinu Nr.FF-090013 par kopējo summu Ls8502,05, t.sk. PVN Ls1475,56 (*lietas 1.sējuma 135.lapa*).

[13.4] Pieteicēja par iepriekš norādīto rēķinu 2010.gada 8.oktobrī veica samaksu (*lietas 1.sējuma 136.lapa*).

Papildus iepriekš minētājam VID konstatējis, ka SIA „*/Nosaukums 4/*" laika periodā no 01.09.2010.-31.10.2010. bija nodarbinātas četras personas – *V.D., A.P., I.Ļ.* un *V.G. V.D.* kā SIA „*/Nosaukums 4/*" amatpersona uz atkārtotiem VID uzaicinājumiem sniegt paskaidrojumu neatsaucās; savukārt pārējās nodarbinātās personas savos paskaidrojumos uz konkrētiem darbiem kādā no objektiem nenorādīja, sniedzot vispārīga rakstura informāciju (*lietas 2.sējuma 28.-29., 122.-123.lapa; lietas 1.sējuma 46.lapa* (*I.Ļ.*) (audita pārskats)).

Izvērtējot minēto informāciju, VID secinājis, ka arī SIA „*/Nosaukums 4/*" nebija nepieciešamo darbaspēka un materiāltehnisko resursu, lai veiktu līgumā nolīgtos darbus, kas apstiprinās ar SIA „*/Nosaukums 4/*" deklarēto nodarbināto paskaidrojumiem, kuri pat neapstiprina, ka būtu tikušies ar tās amatpersonu *V.D.*, ar kuru personīgi nav tikusies arī pieteicējas atbildīgā amatpersona. SIA „*/Nosaukums 4/*" nav iesniegusi 2010.gada pārskatus, tā nav sastopama tās juridiskajā adresē un 2011.gada 23.martā izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra. SIA „*/Nosaukums 4/*" deklarētais darbības veids neatbilst darījumu dokumentos norādīto pakalpojumu būtībai un saturam.

Ņemot vērā VID rīcībā esošo informāciju, VID secinājis, ka iespējams pats *V.D.* celtniecības darbos varējis piedalīties, bet šos darbus to apjoma dēļ viens pats nevarēja veikt.

Savukārt, vērtējot pieteicējas tiešās darījuma partneres SIA „*/Nosaukums 4/*” 2010.gada septembrī VID iesniegtajā PVN deklarācijā deklarēto darījumu ar citu uzņēmumu, VID konstatējis, ka arī tā – SIA „*/Nosaukums 10/*” rīcībā nebija nepieciešamo darbaspēka un materiāltehnisko resursu nolīgtā darba veikšanai, tā nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā un tās deklarētais darbības veids neatbilst darījuma dokumentos norādīto pakalpojumu būtībai un saturam. Savukārt no SIA „*/Nosaukums 10/*” amatpersonas *A.P.* paskaidrojuma (*lietas 2.sējuma 36.-38.lapa*), VID secinājis, ka SIA „*/Nosaukums 10/*” darījumos ir iesaistījusies kā starpnieks.

Turpinot izvērtēt pieteicējas tiešā darījuma partnera SIA „*/Nosaukums 4/*” piesaistītā apakšuzņēmēja SIA „*/Nosaukums 10/*” darījumu partneri (SIA „*/Nosaukums 11/*”), VID konstatējis, ka minētās sabiedrības vienīgā amatpersona un nodarbinātā persona ir Baltkrievijas pilsonis, kurš pēc Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes sniegtās informācijas attiecīgajā laika periodā nav ieceļojis Latvijā; SIA „*/Nosaukums 11/*” nav iesniegusi 2010.gada pārskatu, līdz ar to VID nav informācijas par materiāltehnisko bāzi un reālām iespējām veikt saimniecisko darbību 2010.gadā; tā nav sastopama juridiskajā adresē un 2011.gada 15.februārī izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra; kā arī tās deklarētais darbības veids neatbilst darījuma dokumentos norādīto pakalpojumu būtībai un saturam un tā nav reģistrējusies Būvkomersantu reģistrā.

[14] Ņemot vērā iepriekš minēto, VID arī attiecībā uz pieteicējas darījumu ar SIA „*/Nosaukums 4/*” secinājis, ka konkrētajā gadījumā ir konstatējama ieinteresētība konkrēto darījumu noformēt tādā veidā, lai izvairītos no nodokļu nomaksas valsts budžetā, jo pieteicējas darījumā ar SIA „*/Nosaukums 4/*” nav identificējams pakalpojuma sniedzējs. Proti, ja SIA „*/Nosaukums 11/*” nav veikusi saimniecisko darbību, tā nav sniegusi pakalpojumus SIA „*/Nosaukums 11/*”, attiecīgi SIA „*/Nosaukums 11/*” nevarēja rēķinā norādīto pakalpojumu sniegt SIA „*/Nosaukums 4/*”, savukārt SIA „*/Nosaukums 4/*” nav sniegusi pakalpojumu pieteicējai.

Secīgi pieteicēja nevarēja saņemt celtniecības pakalpojumu no rēķinā uzrādītās ar PVN apliekamās personas SIA „*/Nosaukums 4/*” un noformētie dokumenti satur nepatiesu un pretrunīgu informāciju un nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem un PVN nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem ir atskaitāms priekšnodoklis.

[15] Darījumā ar SIA „*/Nosaukums 5/*” konstatējams turpmāk minētais.

[15.1] 2010.gada 1.oktobrī starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 5/*” noslēgts līgums Nr.110/10, ar kuru pieteicēja pasūta, bet SIA „*/Nosaukums 5/*” veic projekta „*/objekta nosaukums/*” darbus atbilstoši izstrādātajiem tehniskajiem projektiem (atbilstoši tāmei) (*lietas 1.sējuma 148.-151.lapa*).

[15.2] 2010.gada 16.decembrī sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts, kurā konstatēts, ka 2010.gada 1.oktobra līgumā Nr.110.1 paredzētie darbi (grunts darbi) izpildīti pilnā apjomā, termiņos un labā kvalitātē (*lietas 1.sējuma 159.lapa*).

[15.3] SIA „*/Nosaukums 5/*” 2010.gada 29.oktobrī un 16.decembrī izrakstīja pieteicējai rēķinus Nr.1029/26 un Nr.101612/39 par kopējo summu Ls40693,95, t.sk. PVN Ls7062,59 (*lietas 1.sējuma 135.lapa*).

[15.4] pieteicēja iepriekš norādītos rēķinus apmaksājusi (*lietas 1.sējuma 160.-161.lapa*).

[15.5] SIA „*/Nosaukums 5/*” amatpersona *P.I.* savā 2011.gada 30.novembra paskaidrojumā VID norādījis, lai veiktu darbus „*/objekta nosaukums/*”, tika pieaicināts apakšuzņēmējs SIA „*/Nosaukums 4/*” (..) (atreferēts audita pārskatā; *lietas 1.sējuma 53.lapa*).

No iepriekš minētā VID secinājis, ka arī SIA „*/Nosaukums 5/*” darījumā ar pieteicēju ir bijusi starpnieks un līdzīgi kā pieteicējas tiešajā darījumā ar SIA „*/Nosaukums 4/*” (sk. [13]-[14]), VID, izvērtējot tā rīcībā esošo informāciju, konstatējis, ka SIA „*/Nosaukums 4/*” rīcībā nebija nepieciešamo darbaspēka un materiāltehnisko resursu, lai veiktu darbus projektējamās ūdenssaimniecības projektā */pilsēta/* norādītajos apmēros, kā arī SIA „*/Nosaukums 4/*” attiecīgajā laika periodā uzrādītais darījumu partneris SIA „*/Nosaukums 10/*” un tās darījumu partneris SIA „*/Nosaukums 11/*” nevarēja nodrošināt attiecīgā pakalpojuma sniegšanu.

Turklāt VID no konkrētā būvobjekta Būvdarbu žurnāla (*lietas 2.sējuma 2.-16.lapa*) konstatējis, ka tajā nav ierakstu par to, ka SIA „*/Nosaukums 4/*” vai tās apakšuzņēmējs SIA „*/Nosaukums 10/*” un SIA „*/Nosaukums 11/*” būtu veikuši darbus objektā.

Tāpat VID norādījis uz to, ka SIA „*/Nosaukums 5/*” un SIA „*/Nosaukums 4/*” darba pieņemšanas-nodošanas aktu parakstījušas 2010.gada 28.decembrī, savukārt pieteicēja un SIA „*/Nosaukums 5/*” šādu aktu parakstījušas 2010.gada 16.decembrī, - tātad pirms SIA „*/Nosaukums 5/*” apakšuzņēmējs SIA „*/Nosaukums 4/*” paredzētos darbus bija izpildījusi.

No iepriekš konstatētā VID attiecīgi secinājis, ka šajā darījumā ir konstatējama ieinteresētība darījumu noformēt tādā veidā, lai izvairītos no nodokļu nomaksas budžetā, jo ne SIA */Nosaukums 11/*”, ne SIA „*/Nosaukums 10/*” nevarēja sniegt rēķinos norādīto pakalpojumus SIA „*/Nosaukums 4/*”, savukārt SIA „*/Nosaukums 4/*” nevarēja veikt līgumā paredzētos darbus, kuru veikšanai pieteicēja nolīga SIA „*/Nosaukums 5/*”. Līdz ar to VID secinājis, ka pieteicējas grāmatvedības dokumentos uzrādītā informācija neapliecina darījumu ar SIA „*/Nosaukums 5/*”, jo nav identificējams pakalpojuma sniedzējs.

[16] Tātad no iepriekš konstatētā tiesa secina, ka lietā nav strīda par to, ka gan pieteicēja, gan tās tiešie darījuma partneri – SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*” formāli atbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punkta priekšnoteikumiem: pieteicēja un iepriekš minētās sabiedrības ir reģistrētas VID kā ar PVN apliekamās personas; pieteicēja no SIA „*/Nosaukums 2/*”, SIA „*/Nosaukums 3/*”, SIA „*/Nosaukums 4/*” un SIA „*/Nosaukums 5/*” ir saņēmusi nodokļu rēķinus un tos samaksājusi, kā arī pieteicēja saņemtos pakalpojumus ir izmantojusi savā saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

No lietas materiāliem tiesa nekonstatē, ka VID vispār būtu apšaubījis konkrēto pakalpojumu saņemšanu – būvdarbu norisi un tā galarezultātu, bet ir apšaubījis to, ka pakalpojums ir saņemts no nodokļu rēķinos norādītās personas, jo nav konstatējis reālo pakalpojuma sniedzēju. No pārsūdzētā Lēmuma izriet nepārprotams VID secinājums, ka

darījumi starp pieteicēju un tās tiešajiem darījumu partneriem nav varējuši notikt, jo tie secīgi nav varējuši notikt starp pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem un to tālākajiem sadarbības partneriem (apakšuzņēmumiem). Turklāt VID savus secinājumus par to, ka pieteicējai liedzamas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, cita starp pamatojis ar to, ka pieteicēja nav pietiekoši uzmanīgi izvēlējusies savus darījuma partnerus, argumentējot tādējādi, ka pieteicējas amatpersona (*H.P.*) pirms dokumentu noformēšanas nav personiski ticies ar katru no iepriekš minēto sabiedrību atbildīgajām amatpersonām. No minētā VID secinājis, ka pieteicēja zināja, ka grāmatvedības reģistros ir iegrāmatoti faktiski nenotikuši darījumi, kas liecina par nodokļu maksātāja negodprātīgu rīcību.

Pieteicējas (tās pārstāvju) argumenti pamatā balstās uz to, ka tā pirms dokumentu noformēšanas darījumos ar SIA „*/Nosaukums 2/*", SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*" ir pārliecinājusies (pārbaudījusi): 1) vai persona ir reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā; 2) vai uzņēmums ir reģistrēts Uzņēmumu reģistrā un 3) vai dokumentus (rēķinus) ir parakstījusi uzņēmuma reģistrētā amatpersona.

[17] Tātad tiesai konkrētajā gadījumā jākonstatē, vai VID konstatējums, ka pieteicējas darījuma partneri un turpmākie darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi faktiski darījumu nevarēja veikt darbaspēka un materiāltehnisko resursu trūkumu dēļ, ir pietiekošs, lai ierobežotu pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

Līdzīgā lietā Augstākas tiesas Senāts (turpmāk – Senāts) atzinis, tas vien, ka nav varējuši notikt darījumi starp darījuma ķēdes citiem dalībniekiem, neļauj automātiski un pašsaprotami secināt to, ka pieteicējs nav saņēmis preces un pakalpojumus no darījuma partnera, bet ir vērtējams kopsakarā ar citiem pierādījumiem, lai noskaidrotu, vai faktiski notika vai nenotika konkrētu preču iepirkšana un tika saņemti pakalpojumi no sabiedrībām – pieteicēja darījumu partneriem. Senāts piekrīt, ka pieteicēja darījuma partneru neiespējamība preces piegādāt un pakalpojumu sniegt ar pašu resursiem kopsakarā ar apstākli, ka preces piegādāt un pakalpojumus sniegt nevarēja arī tālākie darījumi partneri, ir nopietns pamats apšaubīt pieteicējas darījumu faktisku iespējamību. Taču secinājums, ka ar to ir izslēgta iespēja, ka darījumu partneri varēja nodrošināt faktisku preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, tomēr paliek tikai *pieņēmums*. Vienlīdz var pieņemt, ka tieši darījumu partneri ir saņēmuši pakalpojumus no lietā nenoskaidrotām citām personām un ka pieteicēja pat varēja nezināt, ka tās darījumu partneri preces un pakalpojumus nodrošina veidā, kas neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normām (darījumus apliecinoši dokumenti neatbilst faktiskai preču un pakalpojumu apritei). Apstākļu vērtējumā ir jāņem vērā Eiropas Savienības Tiesas spriedumos ietvertā interpretācija par to, kādi apstākļi ir noskaidrojami, vērtējot konkrēta darījumu ķēdes dalībnieka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tādā veidā, kas saskan ar principiem, kas iemiesoti Padomes 1977.gada 17.maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (Sestā direktīva). Senāts atzinis, ja darījums objektīvi atbilst preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas pazīmēm un ja persona nezina un nevarēja zināt, ka tās darījuma partneris rīkojas krāpnieciski ar mērķi iegūt

finansiālas priekšrocības no kopējās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas, tad nav pamata liegt šim nodokļa maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Priekšnodokļa atskaitīšana ir objektīvi pastāvošas nodokļa maksātāja tiesības gadījumā, ja attiecībā uz to ir izpildījušies priekšnoteikumi nodokļa atskaitīšanai. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts ir interpretējams, lai nepārkāptu nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Šāda pieeja prasa plašāku apstākļu vērtējumu, nevis automātisku, daļēji uz *pieņēmumu* balstītu secinājumu izdarīšanu par vienu ķēdes posmu pēc citiem *(sk. Senāta 2011.gada 9.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-338/2010 12., 13.punktu).*

Arī no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām secināms, ka nodokļa administrācija nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt no pievienotās vērtības nodokļa summas, kas viņam jāmaksā, nodokli, kas ir maksājams vai ir samaksāts par viņam sniegtiem pakalpojumiem, pamatojot ar to, ka šiem pakalpojumiem atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šī rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu. Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nodokļa administrācija nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši nodokļa administrācijai ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem (*Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 62.punkts).*

Eiropas Savienības Tiesa arī atzinusi, ja nodokļu maksātājam ir norādes, kas pamato saprātīgas aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību attiecībā uz rēķina izsniedzēju, tad nodokļa administrācija var liegt tiesības uz atskaitīšanu *(sal. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 2.gala secinājums).*

Ievērojot minēto, tiesa izskatāmās lietas ietvaros uzskata par nepieciešamu noskaidrot, vai pieteicējai konkrētajā gadījumā bija norādes, kas pamatoja saprātīgas aizdomas par to, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri – rēķinu izsniedzēji – rīkojas nelikumīgi, krāpnieciski vai ļaunprātīgi.

[18] No lietas materiāliem redzams, ka visus dokumentus pieteicējas tiešā darījumu partnera SIA „*/Nosaukums 2/*" vārdā ir parakstījusi šā uzņēmuma amatpersona *J.R.*. Saskaņā ar pieejamo Uzņēmumu reģistra informāciju darījuma veikšanas laikā (2009.gada janvārī) SIA „*/Nosaukums 2/*" vienīgā amatpersona ar tiesībām pārstāvēt uzņēmumu bija valdes loceklis *J.R.* Tāpat darījuma veikšanas brīdī SIA „*/Nosaukums 2/*" bija reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā (izslēgta 18.01.2010.). *J.R.* savā paskaidrojumā VID apstiprinājis darījuma noslēgšanas faktiskos apstākļus ar pieteicēju, norādot, ka tika piesaistīts arī apakšuzņēmējs.

Darījumā ar SIA „*/Nosaukums 3/*" dokumentus parakstījis *N.M.*, kas darījuma veikšanas brīdī (2009.gada novembrī-decembrī) bija vienīgā šī uzņēmuma amatpersona. SIA

„*/Nosaukums 3/*” darījuma veikšanas brīdī bija reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā (izslēgta 05.08.2010.). *N.M.* savā paskaidrojumā VID apstiprinājis, ka darījumus uzņēmuma vārdā veicis pats vai piesaistījis apakšuzņēmējus; darījumi ir deklarēti VID.

Attiecībā uz darījumu ar SIA „*/Nosaukums 4/*” konstatējams, ka dokumentus parakstījis tās vienīgā amatpersona *V.D.*; SIA „*/Nosaukums 4/*” darījuma veikšanas brīdī (2010.gada septembrī) bija reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā (izslēgta 23.03.2011.). Uz uzaicinājumu sniegt paskaidrojumus *V.D.* neatsaucās. Savukārt no VID iesniegtajiem ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskatā mēnesī attiecīgajā laikā periodā VID secinājis, ka SIA „*/Nosaukums 4/*” bija nodarbinātas četras personas, t.sk. *V.D.*

Dokumentus darījumā ar SIA „*/Nosaukums 5/*” parakstījis tās amatpersona *P.I.*, kas ir šīs sabiedrības amatpersona ar tiesībām pārstāvēt atsevišķi; SIA „*/Nosaukums 5/*” ir reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā. Paskaidrojumā VID *P.I.* apstiprinājis, ka, lai veiktu darbus objektā */pilsēta/* (līguma priekšmets), tika pieaicināts apakšuzņēmējs – SIA „*/Nosaukums 4/*”.

No iepriekš minētā izriet, ka pieteicējas deklarētos darījumus atzīst tās tiešie darījumu partneri, kuri attiecīgos darījumus turklāt pienācīgā kārtā ir arī deklarējuši savās PVN deklarācijās, t.sk. SIA „*/Nosaukums 4/*” (*lietas 2.sējuma 142.-143.lapa*).

Līdz ar to no iepriekš konstatētā izdarāmi secinājumi, ka pieteicējas tiešo darījumu partneru amatpersonas apstiprina darījumus ar pieteicēju un sniegušas paskaidrojumus, norādot uz darījumu raksturojošiem apstākļiem, proti, kādā veidā pieteicējai tika nodrošināts pakalpojums, piesaistot apakšuzņēmējus, kuri turklāt norādīti pieteicējas tiešo darījumu partneru PVN deklarācijās, ko konstatējis arī VID.

Savukārt VID konstatējums, ka ne pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem, ne to piesaistītajiem apakšuzņēmējiem nebija nepieciešamo resursu rēķinos norādīto pakalpojumu sniegšanai, pats par sevi automātiski neizslēdz pakalpojumu saņemšanas faktu.

[19] Kā atzinis Senāts, piemērojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņas, nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas. Valsts var noteikt saprātīgus pasākumus, lai pārliecinātos, ka nodokļu maksātājs nesaskaras ar krāpšanu vai nepiedalās tajā.

Latvijā šādi pasākumi aptver nodokļu maksātāja pienākumu pārliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgts no tiem, kā arī to, vai preču pavaddokumentu formas izsniedzis Valsts ieņēmumu dienests. Likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznomā to, vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus utt.

No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām Senāts secina, ka Valsts ieņēmumu dienests nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, kas samaksāts par

viņam sniegtiem pakalpojumiem un precēm, pamatojot ar to, ka atbilstošā rēķina izsniedzējs vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības Valsts ieņēmumu dienests nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši dienestam ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem.

Ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību. Taču valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, un kurā nodokļu administrācija it īpaši pamatojas uz rēķina izsniedzēja izdarītiem pārkāpumiem, ir jānodrošina, lai pierādījumu vērtējums netieši neradītu rēķina saņēmējam pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara. Tomēr, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tas ir jāņem vērā, valsts tiesai veicot visaptverošu novērtējumu (*sk. Senāta 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu*).

Arī konkrētajā lietā VID ir pārbaudījis pierādījumus, kas skar tikai pieteicējas partneru un turpmāko piesaistīto apakšuzņēmēju darbību. Bet atbilstoši Senāta atziņām un Eiropas Savienības tiesas judikatūrai, lai liegtu pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ka rēķina saņēmējs (šajā gadījumā pieteicēja) zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa krāpšanu. Rēķina saņēmēja novērtējums ir izšķirošs, lai atzītu, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības liegtas pamatoti darījumā, kas faktiski noticis, bet ne ar rēķinā norādīto personu.

Šajā lietā VID savus iebildumus attiecībā uz to, ka pieteicēja zināja, ka tās darījumi tiek saistīti ar PVN krāpšanu, balsta uz apstākļiem par pieteicējas tiešo darījuma partneru turpmāk piesaistīto apakšuzņēmēju nespēju sniegt konkrēto pakalpojumu; līdz ar to secinājis, ka tie ir rīkojušies saskaņoti, noformējot dokumentus, un ka katrs šis darījums var būt apstrīdams no nodokļa maksātāja viedokļa.

No iepriekš norādītajām Senāta atziņām tiesa nekonstatē jebkādas norādes, kas objektīvi dotu pieteicējai saprātīgu pamatu apšaubīt tās tiešo darījumu partneru darbības likumību. Uz šādām norādēm, kas objektīvi dotu pamatu pieteicējai šaubīties par tās tiešo darījumu partneru sniegto darījumu tiesiskumu, nav norādījis arī VID. Tas apstāklis, ka pieteicējas tiešo darījumu partneru rīcībā nav nepieciešamo darbaspēka un materiāltehnisko resursu nolīgto pakalpojumu veikšanai, konkrētajā lietā pats par sevi neliecina, ka pieteicējai bija pamats šaubīties par savu darījumu partneru spēju veikt attiecīgos darījumus. Proti, kā pamatoti norāda arī pieteicēja, ka būvniecībā ir izplatīta prakse darbu izpildē piesaistīt apakšuzņēmējus, kas, ja vien netiek paredzēts pretējais, ir tiesīgi darbu izpildi nodot vēl

citiem apakšuzņēmējiem. Minētais arguments ir loģisks arī no tāda viedokļa, ka arī pašai pieteicējai tātad nav bijis nepieciešamo resursu darbu izpildē, kurā tā bija piesaistīta kā apakšuzņēmējs. Šādā gadījumā VID bija jāapšauba arī pieteicējas darījumi ar tās darījumu partneriem, piemēram, */izglītības iestāde/* zāles un palīgtelpu rekonstrukcijas darbos un ūdenssaimniecības attīstības projekta realizācijas darbos */pilsēta/*, kuros pieteicēja bija apakšuzņēmējs, un jāatzīst, ka pieteicēja nav veikusi ar PVN apliekamus darījumus, tā rezultātā samazinot pieteicējas aprēķināto nodokļa summu.

Tāpat no iepriekš Senāta paustajām atziņām izriet, ka nodokļu maksātājam nevar tikt liegtas atskaitīšanas tiesības, motivējot to ar apstākli, ka nodokļu maksātāja darījumu partnera rīcībā nav materiāltehnisko un darbaspēku resursu, ar ko veikt nolīgtos darbus, jo nodokļu maksātājam šādi apstākļi (nosacījumi) nemaz nav jāpārbauda. Tas ir, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts paredz nosacījumus priekšnodokļa atskaitīšanai, bet ne pienākumu veikt konkrētas pārbaudes *(sk. Senāta 2013.gada 14.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA-171 8.punktu).*

[20] Lēmumā un VID pārstāvja tiesas sēdē paustais viedoklis, ka pieteicējai savu darījumu partneru izvēlē bija jārīkojas rūpīgāk un uzmanīgāk, tiesas ieskatā ar objektīvi pārbaudāmiem pierādījumiem neapstiprinās, - ka pieteicēja zināja (rīkojās saskaņoti) un ka tā ir iesaistīta faktiski nenotikušu darījumu ķēdē, deklarētajos darījumos izmantojot partneru rekvizītus faktiski neesošo darījumu noformēšanā.

Tiesa atzīst, kā to pamatoti arī uzsver pieteicēja, ka VID ir plaši izanalizējis darījumu ķēdē iesaistītos uzņēmumos un viņu spēju veikt attiecīgos darījumus, tomēr lietas materiāli nesatur tādu informāciju, kas tieši norādītu uz pieteicējas prettiesiskajām darbībām vai ļaunprātīgu rīcību. Tiesa piekrīt, ka VID savāktie pierādījumi par darījumos iesaistītajiem apakšuzņēmumiem un viņu spējām veikt nepieciešamos darbus, var liecināt par šo uzņēmumu prettiesiskām darbībām, piemēram, nelegālās nodarbinātības jomā un izvairīšanos no nodokļu nomaksas. Tomēr šo pieņēmumu nevar attiecināt uz pieteicēju un uzskatīt, ka tā ir rīkojusies ļaunprātīgi.

Tāpat tiesa nepiekrīt VID pārstāvja tiesas sēdē paustajai nostājai, ka pieteicējas amatpersona nebija tikusies ne ar vienu no darbu faktiskajiem veicējiem vai attiecīgo apakšuzņēmumu amatpersonām. Šāds nodokļa maksātāja pienākums, lai tas pretendētu uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, nav noteikts normatīvajos aktos, - pārbaudīt ikvienas fiziskās personas, kas faktiski veic konkrētu darbu, piemēram, saistību ar attiecīgo uzņēmumu.

Arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību. Taču valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, un kurā nodokļu administrācija it īpaši pamatojas uz rēķina izsniedzēja izdarītiem pārkāpumiem, ir jānodrošina, lai pierādījumu vērtējums netieši neradītu rēķina

saņēmējam pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 40. - 43.punktu*).

Tā kā pieteicējai kā nodokļu maksātājam normatīvajos aktos nav noteikts pienākums pārbaudīt savus darījumu partnerus (izņemot iepriekš norādītās pārbaudes, ko pieteicēja ir veikusi), tad tiesai izskatāmajā gadījumā nav tiesiska pamata liegt pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus, pamatojoties uz VID norādītās motivācijas pamata, apšaubot tālāko darījumu ķēdē iesaistīto uzņēmumu spēju veikt darījumus un nekonstatējot to, ka pieteicēja zināja vai viņai vajadzēja zināt par iesaistīšanos nodokļu samazināšanā.

[21] Pastāvot šādiem iepriekš lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa uzskata, ka VID nepamatoti liedzis pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu. Tādējādi VID nepamatoti aprēķināja pieteicējai papildus budžetā maksājamo PVN Ls12 132,11, nokavējuma naudu Ls2639,35, kā arī nepamatoti samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls248,54 un sakarā ar to aprēķināja soda naudu Ls1758,02.

[22] Ņemot vērā to, ka VID nepamatoti liedzis pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus no darījumiem ar SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 5/*", atzīstot noformētajos rēķinos norādītos darījumus par apstrīdamiem, pārskatāms ir arī Lēmums daļā par pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināto UIN Ls4268,85, nokavējuma naudu Ls294,55 un soda naudu Ls640,33.

VID UIN maksājumu aprēķinu šajā daļā cita starpā pamatojis ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu, kas noteic, ka nodokļa maksātāja – rezidenta un pastāvīgās pārstāvniecības – apliekamais ienākums ir saskaņā ar Gada pārskatu likuma 11. un 12.pantu vai Kredītiestāžu likumu vai Krājaizdevu sabiedrību likumu, vai Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likumu vai Ieguldījumu pārvaldes sabiedrību likumu, vai Finanšu instrumentu tirgus likumu sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību, un par to zaudējumu summu, kurus radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana. (..) Apliekamais ienākums tiek koriģēts (grozīts) saskaņā ar šo likumu.

Gada pārskatu likuma 4.panta trešā daļa noteic, ka gada pārskatam ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem, saistībām, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu. Šā likuma 22.panta pirmā daļa noteic, ka šā likuma 12. un 14.panta postenī „Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas" parāda neto apgrozījuma gūšanai izlietotās produkcijas, preču vai pakalpojumu izmaksas ražošanas vai iegādes pašizmaksā.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītajās izmaksās iekļāvusi Ls40657, kas norādīti SIA „*/Nosaukums 4/*" (Ls7026) un SIA „*/Nosaukums 5/*" (Ls 33631) vārdā izrakstītajos rēķinos.

Tā kā tiesa iepriekš atzina, ka pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem liegtas nepamatoti, tiesa atzīst, ka nepamatoti samazinātas arī pieteicējas ražošanas izmaksas, tādējādi nepamatoti palielinot pieteicējas ar UIN apliekamo ienākumu un secīgi arī budžetā maksājamā UIN apmēru.

[23] Ņemot vērā iepriekš konstatēto VID ģenerāldirektora 2012.gada 22.marta lēmums Nr.22.4.6/24291 ir atceļams, bet pieteicējas pieteikums apmierināms pilnībā.

Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļā apmierināts (..), tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Tā kā pieteikums tiek apmierināts, no atbildētāja – Latvijas Republikas par labu pieteicējai piespriežama valsts nodeva 20 latu apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 246.-251.pantu un 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

apmierināt pilnībā SIA „*/Nosaukums/*" pieteikumu.

Atcelt ar tā pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2012.gada 22.marta lēmumu Nr.22.4.6/24291.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atmaksāt SIA „*/Nosaukums/*" (reģ.Nr.*/reģistrācijas numurs/*, juridiskā adrese – */adrese 2/*) tās samaksāto valsts nodevu 20 (divdesmit) latus.

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

Tiesnese S.Ozola

S.Ozola