Lieta Nr.A420323313
A763-14/6

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2014.gada 14.jūlijā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese E.Apīne,

piedaloties pieticējas SIA „/nosaukums T/" pilnvarotajai pārstāvei /pers. D/,
atbildētāja pusē pieaicinātā Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu SIA /nosaukums A/ pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 30.janvāra lēmuma Nr.22.8/L-3076 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk arī – VID) no 2012.gada 23.marta līdz 2012.gada 23.augustam veica pieteicējai SIA „/nosaukums T/" kompleksu nodokļu auditu un papildus aprēķināja pievienotās vērtības nodokli (turpmāk arī – PVN), uzņēmumu ienākuma nodokli (turpmāk arī – UIN) un samazināja 2010.gada un 2011.gada deklarētos zaudējumus par darījumiem ar SIA „Zelta likums" un SIA „MMD Lietas" *(lietas*

1.sējums, 60.-116.lapa).

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 23.augusta lēmumu Nr.23.23/1010 „Par SIA /nosaukums A/" nodokļu audita rezultātiem" (turpmāk arī – sākotnējais lēmums) *(lietas 1.sējums, 117.-118.lapa)* pieteicējai papildus aprēķināts PVN 59413,09 LVL, nokavējuma nauda 14167,06 LVL, soda nauda 9954,51 LVL, UIN 14801 LVL, nokavējuma nauda 2301,56 LVL, soda nauda 2220,15 LVL, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN 6950,22 LVL un aprēķināta soda nauda 2085,07 LVL.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 30.janvāra lēmumu Nr.22.8/L-3076 „Par SIA „/nosaukums A/" sūdzības izskatīšanas rezultātiem" (turpmāk arī – Lēmums) *(lietas 1.sējums, 32.-59.lapa)* sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

[2] Pieteikumā tiesai pieteicēja lūdz Lēmumu atcelt, jo, pieņemot Lēmumu, ir nokavēts sūdzības izskatīšanas termiņš, būtiski pārsniedzot Administratīvā procesa likuma (turpmāk arī – APL) 64.panta kārtībā noteikto pagarinājumu. Tā kā Lēmums pieteicējai ir nelabvēlīgs, pēc termiņa to saskaņā ar APL 49.panta ceturto daļu vairs nevarēja pieņemt un tas ir prettiesisks.

Audita veicēji ir kļūdaini vērtējuši audita laikā saņemto informāciju, to nav pārbaudījuši, nav iedziļinājušies, izdarījuši kļūdainus un faktiem neatbilstošus secinājumus, bijuši tendenciozi, neprofesionāli, pavirši.

Audita pārskatā ir norādīts, ka pieteicējas grāmatvedības reģistros ieraksti pamatoti ar ārējiem attaisnojuma dokumentiem, kas satur nepatiesu informāciju. Taču fakts, ka dokuments satur vispārīgu informāciju, nenozīmē, ka šī informācija ir nepatiesa. Pieteicēja jau audita laikā ir sniegusi informāciju par darījumiem ar SIA „Zelta likums" un SIA „MMD Lietas". Arī SIA „Zelta likums" bijusī amatpersona ir sniegusi paskaidrojumus, SIA „MMD Lietas" ir sniegusi paskaidrojumus un atbildīgais darbinieks /pers. H/ ir sniedzis paskaidrojumus. Rēķini ir izrakstīti darījumu partneriem un satur visu likuma „Par grāmatvedību" 7.pantā noteikto informāciju. Veikto darījumu būtība un saturs visos dokumentos ir atspoguļots – juridiskie pakalpojumi. VID jebkurā laikā bija iespējams pārliecināties par veikto darījumu detaļām.

Nepamatots ir audita pārskatā norādītais, ka nav iespējams izsekot darījumu sākumam un norisei. Pieteicējas, SIA „Zelta likums" un SIA „MMD Lietas" darbu nodošanas – pieņemšanas aktos ir skaidri norādīti pakalpojumu sniegšanas laiki, pakalpojumu sniegšanas sākums, norise un nobeigums, kā arī pieteicēja auditam sniedza nepieciešamās atbildes par darījumiem, kas ļāva izsekot darījuma sākumam un norisei. Pieteicējas iesniegtie dokumenti ir pietiekami, lai apstiprinātu saimniecisko darījumu esamību.

Audita pārskatā izdarītais secinājums, ka virkne dokumentu ir noformēta formāli, ir radies konkrētu personu kompetences trūkuma dēļ, jo personām, kas veica auditu,

iespējams, nav juridiskās izglītības un atbilstošas praktiskās pieredzes, un tās nav spējušas izprast auditējamā uzņēmuma tiešās darbības – juridisko pakalpojumu būtību un to sniegšanas praktiskos aspektus. Katram klientam sniedzamais juridiskais pakalpojums pēc sava satura ir unikāls un neatkārtojams, jo katrā atsevišķā lietā tās apstākļi ir atšķirīgi. Apgalvot, ka ar vienādu nosaukumu sniegtie pakalpojumi dažādās lietās ir identiski, ir absurdi. Audita veicēji ir rīkojušies paviršu un nav centušies noskaidrot pakalpojumu sniegšanas apstākļus.

Secinājums par to, ka /pers. I/ un /pers. J/ paraksti uz virknes darbu nodošanas – pieņemšanas aktu un rēķinu nav atbilstoši darījuma faktiskajiem apstākļiem, ir kļūdains un nepatiess, jo /pers. I/ kā SIA „Zelta likums" vienīgās amatpersonas un /pers. J/ kā SIA „MMD Lietas" prokūrista paraksti ir īsti un atbilst ierakstiem LR Uzņēmumu reģistrā. Nav pamata šo informāciju uzskatīt par nepatiesu tikai tā iemesla dēļ, ka viņi nepiedalījās aktā atrunāto darbu tiešajā izpildē.

Audita pārskatā norādīts, ka vairāki dokumentos norādītie pakalpojumi ir identiska satura un nav ekonomiski pamatoti, tāpēc uzskatāmi par formāli noformētiem, minēto pamatojot ar to, ka vairākos nodošanas – pieņemšanas aktos norādīti vieni un tie paši pakalpojumu veidi vienam klientam. Šādi audita veicēju secinājumi ir radušies nekompetences dēļ. Norādītie pakalpojumi pēc savas būtības ir ilgstoši, līdz ar to pakalpojuma sniegšana tiek uzsākta vienā PVN atskaites periodā, bet pabeigta citā. Attiecīgi arī darbu nodošanas – pieņemšanas aktos ietvertais pakalpojums ir viens un ilgstošs, nevis vairāki vienādi pakalpojumi. Paviršu veiktajā auditā secināts, ka auditam nav iesniegta informācija par īpatnībām vai atšķirībām sniegto konsultāciju saturā un būtībā, taču tās nav vairākas, bet gan viena un ilgstoša konsultācija.

Pārskatā tāpat norādīts, ka pieteicēja nav iesniegusi audita veicējiem izcenojumu pielikumus par sniegtajiem pakalpojumiem, ko uzskatām par nepamatotu, jo pieteicējai šādi dokumenti nav tikuši pieprasīti un izcenojumi ir norādīti līgumos ar klientiem. Pieteicēja samaksu par pakalpojumiem nosaka brīvi, vienojoties ar attiecīgo sadarbības partneri.

Tendenciozi un neatbilstoši patiesībai tiek norādīts, ka audita laikā no pieteicējas amatpersonām netika saņemti paskaidrojumi, kāda veida konsultācijas saņemtas – mutiskas vai rakstiskas, jo paskaidrojumus sniedza tikai viena pieteicējas amatpersona /pers. K/. Tāpēc norāde daudzskaitlī – amatpersonām – ir meli. Gan /pers. K/, gan /pers. H/ sniedza faktiskajiem apstākļiem atbilstošas atbildes, proti, konsultācijas tika sniegtas ilglaicīgi, regulāri, lielos apjomos, ietvertas gan mutiskās, gan rakstiskās formās, un šīs atbildes neietekmē audita veicēju spēju izsekot darījumu norisei.

Nepamatoti ir secinājumi par to, ka 2010.gada marta mēnesī SIA „Zelta likums" darba ņēmējs /pers. H/ saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju nebija nodarbināts šajā uzņēmumā, tāpēc nebija personas, kam sniegt konsultācijas, jo šāds secinājums balstīts uz

VID rīcībā esošo, nevis auditā konstatēto informāciju. VID šo iepriekš rīcībā esošo informāciju nepārbaudīja, rīkojoties nolaidīgi, balstot secinājumus uz maldīgu un nepārbaudītu informāciju. Gan pieteicēja, gan SIA „Zelta likums" un /pers. H/ savos paskaidrojumos ir norādījuši, ka šajā laika periodā šādi pakalpojumi tika sniegti, un pieteicēja neatbild par citu uzņēmumu sniegto informāciju.

Nekompetences un zināšanu trūkuma dēļ auditā izdarīti secinājumi, ka pieteicēja sniegusi konsultācijas par kontu atvēršanu bankās, kamēr klientiem jau konti bankās bijuši atvērti, jo konsultācijas sniegtas par darījumu kontiem saistībā ar klientu nekustamo īpašumu atsavināšanas darījumiem. Darījuma konti netika atvērti konkrētam uzņēmumam, bet darījuma nodrošināšanai.

Tendenciozi un neatbilstoši patiesībai ir secinājumi, ka /pers. H/ nav kompetents juridisko pakalpojumu sniegšanā, kas saistītas ar izsoļu organizēšanu, nepieciešamo dokumentu sagatavošanu, izsoles vadīšanu, jo audita laikā šāda informācija nav sniegta un /pers. H/ izglītība, zināšanas un prasmes audita laikā nav apšaubītas.

Pieteicēja nepiekrīt arī audita secinājumiem, kas attiecināmi uz darījumu ar SIA „MMD Lietas" 2010.gada 30.jūlijā, jo nav sniegta informācija, ka /pers. K/ būtu pārstāvējis SIA „Limbažu ceļotājs", jo tā amatpersonas ir /pers. L/ un /pers. M/. Arī /pers. J/ un /pers. H/ paskaidrojumi nav pretrunā, kā norādīts auditā, bet gan atbilstoši un pareizi.

Pieticējai paskaidrojumi pieprasīti tikai vienu reizi un atbildes uz VID uzdotajiem jautājumiem sniegtas tikai vienu reizi, nepieprasot papildus informāciju, atbildes iekļaujot audita pārskatā un izdarot nepamatotus secinājumus.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2013.gada 18.aprīlī saņemts VID (turpmāk arī – atbildētājs) paskaidrojums, kurā pieteikums netiek atzīts *(lietas 124.-125.lapa)*.

Atbildētājs atsaucas uz judikatūru un norāda, ka Lēmuma pieņemšanas termiņa kavējums nav ietekmējis lietas iznākumu un nevar būt par pamatu Lēmuma atcelšanai. VID, veicot auditu, ir rīkojies saskaņā ar likumā „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10.pantā noteikto. Audits ir veikts atbilstoši tiesību normu prasībām un ģenerāldirektors, gatavojot Lēmumu, atkārtoti ir izvērtējis pierādījumus, sniedzis tiem savu juridisko un ekonomisku vērtējumu, analizējis sūdzībā norādītos faktus kopsakarā ar iegūtajiem pierādījumiem.

Tas vien, ka pieteicējas un VID viedoklis par pierādījumiem lietas izskatīšanā atšķiras, nevar būt par pamatu secinājumam, ka VID nav noskaidrojis objektīvo patiesību lietā, nav pilnīgi, vispusīgi un objektīvi izvērtējis lietā esošos pierādījumus.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve prasījumu uzturēja, atsaucoties uz pieteikumā ietvertajiem argumentiem, bet atbildētāja pārstāve prasījumu neatzina.

Motīvu daļa

[5] Pieteicējai laika posmā no 2012.gada 23.marta līdz 2012.gada 23.augustam veikts komplekss nodokļu audits, par ko sastādīts Audita pārskats Nr.23.23/883 jeb Audita pārskats.
Pārbaudot lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar tiesību normām, tiesa atzīst, ka VID pieteicējai ir veicis auditu, ievērojot procesuālo un materiālo tiesību normas, tostarp, par audita veikšanas procesuālo termiņu *(lietas 1.sējums, 62.-63.lapa)*, vairākkārtīgi apmierinot lūgumus par paskaidrojumu un dokumentu iesniegšanas termiņa pagarināšanu un neieskaitot šos periodus kopējā audita termiņā.
Audita pārskata pirmajā lapā gan norādīts, ka tas sākts 2011.gadā, taču, vērtējot pierādījumus kopsakarā, ir secināms, ka atbildētājs pieļāvis pārrakstīšanās kļūdu, kas neietekmē ne Audita pārskata, ne administratīvā akta saturu.
Vērtējot pieteicējas iebildumus par Lēmuma pieņemšanas termiņa kavējumu, tiesa tos atzīst par pamatotiem, taču VID augstākas iestādes pieļautais termiņa kavējums, izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, nav atzīstams par tik būtisku, ka tas ietekmē Lēmuma rezultātu, jo tieši Sākotnējais lēmums rada personai tiesiskas sekas, bet Lēmums ir šī Sākotnējā lēmuma tiesiskuma pārbaude augstākajā iestādē. Tāpat Lēmuma izdošanas termiņa kavējums šī iemesla dēļ nav saistāms ar APL 49.panta ceturto daļu, proti, tiesību zudumu izdot administratīvo aktu, jo Sākotnējais administratīvais akts ticis izdots termiņā.

Audita rezultātā VID ir secinājis, ka pieteicējai nav tiesību uz priekšnodokļa atskaitījumiem darījumā ar SIA „Zelta likums" un SIA „MMD Lietas".
Tādējādi tiesai ir veicama pārbaude pār pieteicējas darījumiem ar minēto komersantu, pārbaudot vai VID pamatoti liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[6] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitītno 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.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta pastāvīgajā judikatūrā atzīts, ka atbilstoši likuma jēgai, skatot minēto normu kopsakarā ar tā paša likuma 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 vispirms jākonstatē, vai darījums vispār faktiski 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 rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*skat. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2009.gada 23.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-53/2009 8.punktu*).

[7] Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā izvērstāk skaidrota pievienotās vērtības nodokļa administrācijas un tiesu tālākā rīcība, ja konstatēts, ka darījums faktiski ar nodokļu rēķinā norādīto personu nav noticis. Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka „tomēr, ja nodokļu administrācija no nodokļu rēķina izsniedzēja īstenotās krāpšanas vai pieļauto nelikumību esamības izsecina, ka darījums, par kuru ir izrakstīts rēķins un kurš ir minēts, lai pamatotu atskaitīšanas tiesības, faktiski nav noticis, šai administrācijai, lai varētu tikt atteiktas atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai" (*skat.Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 35.punktu*).

No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir secinājis, ka „Valsts ieņēmumu dienests nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojot ar to, ka attiecīgo pakalpojumu vai preču rēķina izsniedzējs vai viens no tā 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 šā rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu" (*skat. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-491/2013 11.punktu*).

Tādējādi tiesai jāpārbauda VID Lēmumā ietverto secinājumu pamatotība par darījumu faktisko norisi un pieteicējas rīcību priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību iegūšanai.

[8] Pārbaudot pieteicējas darījumu dokumentus, paskaidrojumus, kā arī novērtējot tos saskaņā ar APL 154.panta pirmo daļu, tiesa atzīst, ka atbildētāja pieņemtais Lēmums ir pamatots un pareizs. Tiesas vērtējumā pierādījumu kopums liecina par noformētiem darījumu dokumentiem ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības un saskaņotām darbībām. Tāpat tiesai nav šaubu, ka iesaistītās personas un pieteicēja par to ir zinājusi.

Salīdzinājumam tiesa norāda arī uz administratīvo lietu Nr.A420543612, kur spēkā stājies Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 9.janvāra spriedums lietā ar līdzīgiem apstākļiem, proti, detalizēti izstrādāti grāmatvedības un darījumu dokumenti par faktiski nenotikušiem darījumiem un nesniegtiem pakalpojumiem, kurā norādīts, ka „lai arī

grāmatvedības un darījuma dokumenti ir noformēti, to saturs daudzviet ir formāls un neatspoguļo ne saņemto pakalpojumu, ne tā nepieciešamību" *(skat. minētā sprieduma 7.punktu)*.

Arī izskatāmajā lietā grāmatvedības dokumentu, paskaidrojumu un citu pierādījumu vērtējumā tiesa izdara secinājumu, ka dokumenti gan ir noformēti, taču neapstiprina darījumu faktisko norisi, faktisku pakalpojumu sniegšanu, nepieciešamību un saturisku piepildījumu. Pieteikumā tiesai pieteicēja ir norādījusi uz VID darbinieku juridisko zināšanu trūkumu, kā arī neinformētību par juridisko pakalpojumu specifiku.

Vērtējot VID Lēmuma saturu un audita materiālus kopsakarā ar pieteicējas iesniegtajiem paskaidrojumiem uz 261 lapas *(lietas 2.sējums, 38.-168.lapa)*, kā arī /pers. J/ *(lietas 3.sējums, 140.-260.lapa)* un /pers. H/ *(lietas 3.sējums, 34.-139.lapa)* paskaidrojumiem par savstarpējiem darījumiem, tiesa atzīst par pareiziem un pamatotiem iestādes secinājumus, ka darījuma dokumenti neapstiprina darījumu esamības faktu un neļauj izsekot darījuma norisei, kā arī lietā esošo pierādījumu kopums nav pietiekams pieteicējas norādīto faktu apstiprināšanai.

Lai arī pieteicējas iesniegtās informācijas apjoms ir ievērojums, tiesa kritiski vērtē šos paskaidrojumus no darījumu faktiskās norises viedokļa. Savos paskaidrojumos VID, kā arī pieteikumā tiesai pieteicēja argumentāciju balsta nevis uz darījumu faktu apstiprināšanu, bet gan uz to, ka VID nepareizi novērtējis pieteicējas iesniegto informāciju.

Kopumā tiesa, iepazinusies ar paskaidrojumiem, ko sniegusi pieteicēja, /pers. J/ un /pers. H/, secina, ka tie sakrīt, ir tapuši no viena avota, kā arī minētais bez papildu pierādījumu esības neapstiprina to, ka pieteicēja un tās darījumu partneri sniegtu tikai patiesas un pierādāmas ziņas.

Arī tiesai pieteicēja nav norādījusi būtiskus, darījumus identificējošus un pārbaudāmus datus, piemēram, nekustamo īpašumu kadastra datus, darījumu kontu numurus, apdrošināšanas gadījumu iestāšanās identificējošu informāciju, proti, pieteicējas sniegtā informācija ir vispārīga un nekonkrēta. Tas apstāklis, ka vairumā pieteicējas klientu ir saņēmuši konsultācijas, kuras nav tikušas realizētas darījumos, arī liek kritiski vērtēt pieteicējas paskaidrojumu ticamību, ja novērtē pieteicējas norādītās pakalpojumu summas, apstrīdēto darījumu partnerus un citus apstākļus.

Vērtējot publiski pieejamo informāciju, kas varētu apstiprināt darījumu faktu, tiesa ir ieskatījusies arī zemesgrāmatā un citos publiskos reģistros, veicot atlasi gan pēc pieteicējas klientu identificējošiem datiem, gan pēc paskaidrojumos norādītajiem īpašumu identifikācijas datiem.

Piemēram, vairākkārt konsultācijas sniegtas SIA „Forma Machinery" par nekustamo īpašumu /adrese A//adrese/, proti, 08.01.2010., 15.01.2010., 22.01.2010., 29.01.2010., kopumā darbu nodošanas pieņemšanas aktos norādot summas Ls 9500, Ls 8900, Ls 9100,

Ls 6000 *(lietas 2.sējums, 179.-182.lapa)*. Lai arī šīs summas norādītas kopā ar vairākiem citiem pakalpojumiem, kritiski vērtējams šādu pakalpojumu esamības fakts kopsakarā ar to, ka nekādi pārgrozījumi Cēsu rajona Drabešu pagasta zemesgrāmatas nodalījumā Nr./numurs A/nav notikuši nevienā no iedaļām, tostarp, attiecīgajā periodā īpašumam jau esošajās hipotēkās nav veikti nekādi pārgrozījumi, arī ne 2011.gadā, kad 19.04.2011. SIA „Forma Machinery" atkal tikušas sniegtas konsultācijas un veikta hipotēkas līguma izstrāde, kas kopā ar citiem pakalpojumiem novērtēts par Ls 4600 *(lietas 2.sējums, 270.lapa)*.

Tāpat konsultācijas par nekustamo īpašumu atsavināšanu sniegtas arī SIA „Žiguļi-STM" par nekustamajiem īpašumiem /adrese/ un /adrese/.

Ogres pilsētas zemesgrāmatu nodalījumos Nr./numurs/ un Nr./numurs/ minētie nekustamie īpašumi ir reģistrēti komersantam SIA „Žiguļi-V", nevis SIA „Žiguļi- STM". Tā kā komersanta reģistrācijas numurs sakrīt, tad nosaukuma maiņai nebūtu piešķirama izšķiroša nozīme, taču arī abi minētie īpašumi jau pirms pieteicējas konsultācijām atradušies SIA „Žiguļi- V" īpašumā un nekādi pārgrozījumi nodalījumu norakstos nav tikuši izdarīti, tostarp, attiecībā uz hipotēkām, kur, piemēram, pieteicēja ir sniegusi juridisku konsultāciju – hipotēkas līgumu izstrādi – juridisko analīzi.

Saistībā ar 21.06.2010. darbu nodošanas – pieņemšanas aktu pieteicēja paskaidro, ka sniegts pakalpojums dokumentu sagatavošanā iesniegšanai Rīgas pilsētas Zemesgrāmatu nodaļai saistībā ar SIA „Alfards" un nekustamo īpašumu /adrese B/. Ieskatoties Rīgas pilsētas zemesgrāmatu nodalījumā Nr.20851 tiesa nevienā no zemesgrāmatas nodalījuma iedaļām nekonstatē jebkādus ierakstus, kas būtu veikti attiecīgajā periodā, proti, starplaikā starp ierakstiem 24.01.2008. un 31.07.2012. nekādas darbības nav veiktas, kā arī darbībās, kas veiktas 31.07.2012. nav atsauces uz 2010.gada iesniegumiem vai dokumentiem.

Saistībā ar pakalpojumu sniegšanu SIA „Euro Balt Estate", kas aptvēra tādus pakalpojumus kā „palīdzība nekustamo īpašumu atsavināšanas noformēšanā, par darījumu kontu atvēršanu, hipotēkas līguma izstrāde", veicot meklēšanu aktuālajā periodā, nekustamie īpašumi komersantam nav reģistrēti. Ieskatoties Uzņēmumu reģistru datu bāzē, ir redzams, ka minētā komersanta amatpersona ir pieteicējas sadarbības partneris /pers. V/, kā arī tas, ka sabiedrība reorganizēta un 03.05.2011. ir notikusi arī nosaukuma maiņa SIA „Cello Euro Balt", bet paskaidrojumos par minēto nav norādes, proti, gan pirms, gan pēc norādītā datuma pakalpojumi tiek sniegti „Euro Balt Estate". Tostarp, pakalpojumus apdrošināšanas jautājumos sniedzis arī /pers. J/, kurš paskaidrojumos norāda, ka viņam bija sporta pedagoga izglītība un ka viņa kompetencē ietilpa sagatavoto dokumentu kontrole un parakstīšana.

Pēc iepazīšanās ar pieteicējas paskaidrojumiem un to izpētes tiesas ieskatā nav nepieciešamības to detalizētai atspoguļošanai spriedumā, jo VID Audita pārskatā un

Lēmumā izdarītā analīze ir pietiekama, kā arī tiesai nav šaubu par VID izdarīto secinājumu pareizību un pieteicējas dokumentu noformēšanas mērķi.

Pieteicēja nav sniegusi pierādījumus, kas apstiprinātu tās grāmatvedības dokumentu noformēšanas pamatu un personas paskaidrojumus, kā to noteic APL 161.panta pirmā daļa. Piemēram, vairākos darbu pieņemšanas aktos ir norādīts, ka pieteicēja ir saņēmusi parādnieka stāvokļa analīzi, likumdošanas analīzi un tamlīdzīgi, vienlaikus norādot, ka pamatā konsultācijas sniegtas mutiski vai telefoniski. Pierādījumi par šādu pakalpojumu faktisku izpildi nav iesniegti. Kritiski vērtējams ir arī, piemēram, pakalpojums, kas pastāvīgi atkārtojas – par darījumu kontu atvēršanu, kur pieteicēja – juridisko pakalpojumu birojs – katrā nekustamā īpašuma darījumā pieprasījusi konsultācijas no darījumu partneriem, maksājot par tām tūkstošus latu, ja ņem vērā, ka pamatā šos pakalpojumus sniedz bankas un pieteicējas darbinieku vai jebkura jurista kvalifikācija varētu būtu pietiekama, lai pilnībā apgūtu šo jomu vienā vai vairākās konsultācijās. Minēto arī VID saista tādējādi, ka faktiski konsultāciju nepieciešamība un faktiskā esamība, ir apšaubāma.

Protams, nav noliedzams, ka persona var pārdot tādu pakalpojumu un par tādu cenu, par kādu klients ir gatavs to pirkt, tomēr nav loģiska un saprātīga izskaidrojuma šādām pakalpojumu pozīcijām un aprēķiniem. Akcentējams arī tas, ka pieteicēja saviem darījumu partneriem ir maksājusi tūkstošus latu, piemēram, 2010.gadā – 98677,69 LVL, bet pakalpojumus pamatā sniegusi viena persona – /pers. H/, no darba devēja SIA „MMD Lietas" par to saņemot 200 – 250 LVL mēnesī *(skat./pers. J/ paskaidrojumu)*.

Var piekrist pieteicējai, ka privāttiesiskajās attiecībās darījumi var būt slēgti pēc pušu brīvas gribas un pēc to ieskatiem, tomēr vienlaikus šie apstākļi no publisko tiesību viedokļa un nodokļu administrācijas pārbaudes liek apšaubīt darījumu patiesumu. Vēl jo vairāk, ņemot vērā ievērojamās darījumu summas, apgrozītos līdzekļus un atskaitāmo PVN priekšnodokli.

Tiesa arī piekrīt pieteicējas argumentācijai, kas saistāma ar juridisko pakalpojumu atkārtotu nepieciešamību, vienveidību, detalizācijas trūkumu, brīvu cenas noteikšanu par pakalpojumu, taču izskatāmajā lietā tā atzīst par pareiziem VID secinājumus par pieteicējas darījumu fiktīvo raksturu, kas izdarāms no lietas materiālu vērtējuma kopsakarā.

[9] VID liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ar SIA „Zelta likums", darījumos ar kuru pieteicēja 2010.gada janvārī – martā PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīja 18709,09 LVL.

Ar SIA „Zelta likums" pieteicēja nodibinājusi darījumu attiecības, 2009.gada 1.aprīlī parakstot Līgumu par pastāvīgu juridisko pakalpojumu sniegšanu, ar kuru SIA „Zelta likums" kā apakšuzņēmējs apņēmās pieteicējai sniegt pieteicējas „klientu pasūtītos juridiskos un lietvedības pakalpojumus, sniedzot pakalpojumus, t.sk. administratīvi

tiesiskajos jautājumos un lietvedībā" *(lietas 2.sējums, 169.lapa).*

Rēķinus *(lietas 2.sējums, 170.-178.lapa)* SIA „Zelta likums" vārdā izrakstījusi /pers. AA/ kā pamatojumu norādot „sniegtie juridiskie pakalpojumi saskaņā ar līgumu no 01.04.2009." Rēķiniem atbilst arī darbu nodošanas – pieņemšanas akti *(lietas 2.sējums, 179.-190.lapa).* Jānorāda, ka aktu saistība ar izrakstītajiem rēķiniem var tikt identificēta tikai pēc tajos norādītajām summām, ja tās sakrīt ar kādu no rēķinos norādītām. Atbildētājs arī pamatoti ir norādījis, ka darbu pieņemšanas akti ir noformēti tik vispārīgi, ka no grāmatvedības dokumentiem nav konstatējama saistība ne ar konkrētu pakalpojumu, ne darbu izpildi, ne apjomu, ne klientu, ne arī citas ziņas, kas atbildētājam sniegtas tikai vēlāk, sagatavot rakstveida paskaidrojumus no pieteicējas un /pers. H/ kā SIA „Zelta likums" darbinieka.

Sākuma sarunas protokolā *(lietas 2.sējums, 1.-3.lapa)* pieteicēja norādījusi, ka SIA „Zelta likums" ir pieteicējas apakšuzņēmējs periodā pirms uzsāka sadarbību ar SIA „MMD Lietas".

/pers. AB/ sniegusi VID rakstveida paskaidrojumu 2012.gada 14.maijā *(lietas 2.sējums, 11.lapa),* kurā norādījusi, ka SIA „Zelta likums" nodibinājusi pati un bijusi amatpersona no 2009.gada 9.marta līdz 2010.gada 15.jūnijam. Pamatdarbības veids bija juridiskie pakalpojumi un konsultācijas, pati procesā nav piedalījusies, tikai kontrolējusi, lai viss tiek izdarīts laikus un parakstījusi dokumentus. Uzņēmumam bija divi darbinieki – /pers. AA/ un /pers. H/, kurš bija darba attiecībās no 01.04.2009.-30.04.2010. Grāmatvedību uzņēmumam kārtoja Anita, kuras uzvārdu /pers. AA/ neatceras. Uzņēmums vēlāk tika pārdots. /pers. H/ ir juridiskā izglītība, tāpēc viņš visu pārzināja, par piesaistītajiem uzņēmumiem /pers. AA/ nezina, varbūt /pers. H/ darbus darīja pats, varbūt piesaistīja kādas personas. Pretenzijas no SIA „/nosaukums A/ nav saņemtas. Par parakstīto nodošanas pieņemšanas aktu saturu no 08.01.2010. – 26.03.2010. /pers. AC/ nav informācijas.

Tiesa no minētā paskaidrojuma secina, ka /pers. AA/ faktiski veikusi uzņēmuma administrēšanas funkciju, juridiskos jautājumus pilnībā atstājot darbinieka – /pers. H/ ziņā, kurš tad faktiski arī organizēja darbu SIA „Zelta likums", jo tiesas ieskatā persona bez izpratnes par juridiskiem jautājumiem nevar novērtēt pakalpojumu nozīmīgumu, kvalitāti, vērtību, izpildi un citus apstākļus, kas nepieciešami darījumu attiecībās ar mērķi gūt finansiālu labumu. Minētais paskaidrojums tiesas vērtējumā, atšķirīgi no VID secinājuma, nenoliedz pakalpojumu sniegšanas faktu, tomēr arī to neapstiprina. Un, lai arī VID /pers. I/ paskaidrojumu ir vērtējis pārmēru kritiski, tiesas atšķirīgā nostāja nemaina lietas rezultātu.

/pers. H/ sniedzis VID rakstveida paskaidrojumu 2012.gada 29.maijā *(lietas 2.sējums, 10.lapa)*, kurā norādījis, ka ir SIA „Prolegis" amatpersona no 20.08.2009. un uzņēmuma darbības veids ir juridiskie pakalpojumi. Darbība veikta līdz 2011.gada beigām un darbības laikā bija noslēgts apakšnomas līgums ar SIA „MMD Lietas". Uzņēmumā

bijuši divi darbinieki – /pers. H/ un /pers. AD/, grāmatvedību kārtoja /pers. AE/ grāmatvedības birojs. SIA „Prolegis" ir bijis ar SIA „/nosaukums A/" viens darījums. /pers. AF/ bijusi augstākā izglītība, taču neatceras kāda, mācījusies arī otrā augstskolā – /nosaukums T/. Viņas uzdevumos ietilpa biroja menedžeres pienākumi un gatavoja vēstules un vienkāršus prasības pieteikumus. Apakšuzņēmēji bija SIA „/nosaukums A/", iespējams SIA „MMD Lietas", bet precīzi /pers. H/ neatceras. Juridiskos pakalpojumus sniedzis klientiem, vienojoties par cenām, piedziņā bijis 5-10%.

Kopumā /pers. H/ paskaidrojums atbilst pieteicējas un arī /pers. J/ sagatavotajam rakstveida paskaidrojumam, kas, kā tiesa norādīja jau iepriekš, sakrīt saturiski un vizuāli tādā apjomā, ka novērtējami kā viena autora rakstīti. Tiesa piekrīt, ka nav izšķirošas nozīmes tam apstāklim, ka /pers. H/ nebija ieguvis augstākās izglītības diplomu jurisprudencē, kā arī tam, ka SIA „Zelta likums" amatpersonai nebija juridisku zināšanu, tomēr kopumā minētais rada apstiprinājumu VID audita laikā iegūtajiem secinājumiem, ka pieteicēja zināja par to, ka iesaistās darījumos, kas vērsti uz fiskālu priekšrocību gūšanu.

Tiesas ieskatā paskaidrojumos ir sarakstīti dažādi un daudzskaitlīgi pakalpojumi, aktuālā perioda darījumu partneri un informācija, kas gan ir apjomīga, taču bez faktiska seguma.

Tiesas vērtējumā šādos apstākļos atbildētājs pamatoti ir izdarījis secinājumus par SIA „Zelta likums" sadarbību ar pieteicēju, to vērtējot kritiski *(skat. šī nolēmuma 8.punktu)*. Kā redzams no personu paskaidrojumiem, tad /pers. AA/ ir persona bez juridiskās izglītības, uzņēmumam nodarbinot tikai vienu darbinieku ar juridiskām zināšanām. Uzņēmums izveidots pirms darījuma noslēgšanas ar pieteicēju, reģistrēts PVN maksātāju reģistrā 06.04.2009. un izslēgts drīz pēc sadarbības beigām ar pieteicēju – 7.10.2010.

Var piekrist pieteicējai, ka ir nozīme ir sadarbības partneru dzīves pieredzei un citām prasmēm, tomēr nozīme piešķirama arī tam, ka sadarbības partneru darbinieks /pers. H/ ir darbojies gan SIA „Zelta likums", gan SIA „MMD Lietas", no kurām katrā bijusi viena amatpersona bez juridiskās izglītības un /pers. H/, ar kuru pieteicēja sadarbojusies, kas izslēdz to, ka pieteicēja varēja nezināt, kādos darījumos iesaistās.

[10] VID liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ar SIA „MMD Lietas" darījumos ar kuru pieteicēja 2010.gada jūlijā, 2011.gada janvārī – aprīlī PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīja 47654,22 LVL.

Ar SIA „MMD Lietas" pieteicēja nodibinājusi darījumu attiecības, 2010.gada 1.aprīlī parakstot Līgumu par pastāvīgu juridisko pakalpojumu sniegšanu, ar kuru SIA „Zelta likums" kā apakšuzņēmējs apņēmās pieteicējai izpildīt ar tās klientu vešanu saistītus juridiska rakstura un lietvedības darbus civiltiesiskos jautājumos, tsk. darba tiesisko attiecību jautājumos, administratīvi tiesiskajos jautājumos un lietvedībā" *(lietas 2.sējums, 191.-193.lapa)*.

Rēķinus *(lietas 2.sējums, 194.-205.lapa)* SIA „MMD Lietas" vārdā izrakstījis /pers. J/ kā pamatojumu norādot „sniegtie juridiskie pakalpojumi saskaņā ar 2010.gada 01.aprīļa līgumu", kā arī konkrētu aktu. Katram rēķinam atbilst arī darbu nodošanas – pieņemšanas akti *(lietas 2.sējums, 208.-272.lapa)*, kā arī ir pušu sastādītas vienošanās *(lietas 2.sējums, 206.-207.lapa)*, ar ko tiek apstiprināta sadarbība.

/pers. J/ sniedzis VID rakstveida paskaidrojumu 2012.gada 16.maijā *(lietas 2.sējums, 7.-9.lapa)*, kurā norādījis, ka SIA „MMD Lietas" amatpersona bijis no 07.04.2010.-30.04.2011., visu darījis un dokumentus parakstījis pats. No 14.09.2011. – 30.04.2012. bijis ar SIA „MMD Lietas" darba attiecībās, pats ar sevi slēdzis darba līgumu. SIA „MMD Lietas" strādājis arī darbinieks /pers. H/ kā juridiskais konsultants. Algas tika maksātas ar pārskaitījumu 200 līdz 250 LVL mēnesī, grāmatvedību kārtoja SIA „B&Š Grāmatvedība", ar ko tika noslēgts līgums un veikta apmaksa 300 LVL mēnesī. /pers. J/ izglītība ir sporta skolotājs, burāšanas treneris, vadības kvalifikācija, bet juridiskā izglītība bija /pers. H/. Uzticējies SIA „MMD Lietas" izrakstītajiem rēķiniem un parakstījis dokumentus, caurskatījis aktus par darbiem, tos parakstījis, veicis kontroles funkcijas. /pers. H/ darbojās ar juridisko pakalpojumu risināšanu un daļēju izpildi. Piesaistījis arī apakšuzņēmēju SIA „VAFO", Vitāliju, bet neatceras Vitālija uzvārdu un uzņēmuma adresi, jo visa darbība notika SIA „MMD Lietas" birojā. Par juridiskajiem pakalpojumiem tika piemēroti uzcenojumi vidēji 5%. Pamatā darbība tika veikta birojā, bet kopā ar Jāni braukuši arī pie klientiem. Ir ticies ar pieteicējas amatpersonu /pers. K/.

Kā tiesa jau norādīja par SIA „Zelta likums" amatpersonu, arī /pers. J/ savā paskaidrojumā ne apstiprina, ne noliedz pakalpojumu esamības faktu, vairāk akcentējot to, ka arī pildījis kontroles un uzraudzības funkciju, kamēr /pers. H/ bijis faktiskais darbu organizētājs un izpildītājs. Līdz ar to šie /pers. J/ paskaidrojumi nevar apstiprināt darījumu ar pieteicēju esamību un saturu. Savukārt rakstiski sagatavotajiem paskaidrojumiem par darījumu niansēm *(lietas 3.sējums, 140.-260.lapa)* tiesa jau deva savu novērtējumu, norādot, ka tās vērtējumā tiem ir viens sagatavotājs un tie saskaņā ar APL 161.panta pirmo daļu neapstiprina darījumu esību.

[11] Nav pamatoti pieteicējas iebildumi par to, ka VID nav norādījis uz nepieciešamību iesniegt kādus pierādījumus un tikai vienu reizi tos pieprasījis. Tiesas vērtējumā komersants, kura pamatdarbības veids ir juridiskie pakalpojumi, tiklab pārzina tiesību normas, kas attiecināmas uz sadarbības pienākumu un apzinās pierādīšanas nepieciešamību, kā arī pierādījumus. VID uzdotie jautājumi ne tikai izsmeļoši, bet arī vispusīgi ir devuši norādes pieteicējai par to, kādi jautājumi tiek pārbaudīti, kādi paskaidrojumi jāsniedz un kādas neskaidrības jānovērš. Savukārt tas, kādā apjomā un kvalitātē pieteicēja savas tiesības realizē, ir pieteicējas izvēle.

Bez tam, jānorāda, ka nobeiguma sarunas protokolā pieteicēja tobrīd ir norādījusi, ka nav iebildumu par audita procesu *(lietas 2.sējums, 6.lapa)*, kas kopumā attiecināms arī uz procesuālo kārtību, kādā VID pieprasa informāciju.

Pieteicēja pieteikumā iebilst arī par to, ka VID izmantojis auditā nepārbaudītus datus, attiecinot to uz VID rīcībā esošo informāciju par sadarbības partneru darba ņēmējiem. Tiesa šādu argumentu noraida kā nepamatotu, jo VID rīcībā ir tieši un

nepastarpināti komersantu sniegtās „Ziņas par darba ņēmējiem” *(lietas 2.sējums, 14.lapa)*, kas ir izmantojamas administratīvo aktu izdošanas procesā, jo iegūtas tiesiski un atzīstamas par pierādījumu, kas pakļauts vērtēšanai. Attiecībā uz /pers. H/, tad secināms, ka savos paskaidrojumos šī persona nav norādījusi, ka būtu atradusies minētajā periodā darba attiecībās ar SIA „Zelta likums” *(lietas 2.sējums, 10.lapa)*.

Argumentam, ka VID audita laikā lietojis vārdu „amatpersonas” daudzskaitlī, kas ir meli, jo bijusi tikai viena amatpersona, tiesa nepiešķir nozīmi.

VID savā paskaidrojumā pamatoti ir norādījis, ka iestādes un privātpersonas viedokļu atšķirība par faktu novērtējumu nav pamats Lēmuma atzīšanai par prettiesisku.

[12] Likuma „Par grāmatvedību” 2.panta pirmajā daļā ir noteikts, ka grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Savukārt panta otrā daļa noteic, ka grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Saskaņā ar minētā likuma 7.panta pirmo daļu grāmatvedības reģistros izdara ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem. Attaisnojuma dokuments ir dokuments, kurš apliecina uzņēmuma saimnieciskā darījuma esamību.

No lietas materiāliem konstatējams, ka šajā gadījumā pieteicējas uzrādītie darījumu dokumenti neapliecina faktiski notikušus saimnieciskos darījumus, tādēļ tie nav atzīstami par attaisnojuma dokumentiem un nodokļu rēķiniem likuma „Par grāmatvedību” 7.panta izpratnē.

Ievērojot tiesas izdarītos secinājumus šī sprieduma [8] – [11] punktos, VID pamatoti ir liedzis pieteicējai PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības darījumos ar SIA „Zelta likums” un SIA „MMD Lietas”, kā arī veicis korekcijas 2010.gada UIN nodokļa deklarācijā.

Pārbaudot VID aprēķinus, tiesa tos atzīst par pareiziem un atbilstošiem tiesību normām.

Tādējādi VID Lēmums ir atzīstams par tiesisku un pamatotu, bet pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa:

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, 253.pantu, 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda:

noraidīt SIA „/nosaukums T/” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 30.janvāra lēmuma Nr.22.8/L-3076 atcelšanu.

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

Tiesnese E.Apīne