Lietas Nr. A420604411
Lietas arhīva Nr. AA43-0059-15/19

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2015.gada 25.augustā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja K.Krastiņa,
tiesneses A.Kovaļevska un L.Vīnkalna,

piedaloties pieteicējas maksātnespējīgas SIA „Delfīns Partneri" maksātnespējas administratoram Gatim Upeniekam un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei Sanitai Sirmajai,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz maksātnespējīgās SIA „Delfīns Partneri" pieteikumiem par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2011.gada 8.jūlija lēmuma Nr.22.4.7/47455 atcelšanu daļā un par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru maksātnespējīgajai SIA „Delfīns Partneri" tiktu atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa pārmaksa, izdošanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 17.oktobra spriedumu daļā un sakarā ar maksātnespējīgās SIA „Delfīns Partneri" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 2.aprīļa spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2010.gada 6.decembra līdz 2011.gada 4.martam veica maksātnespējīgās SIA „Delfīns Partneri" (turpmāk – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2008.gada 1.janvāra līdz 2010.gada 30.jūnijam.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu ceturtās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 4.marta lēmumu Nr.23.10/224 (turpmāk – Sākotnējais lēmums Nr.1) pieteicējai noteikta nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa summa Ls 4,54 (par 2008.gada janvāri), samazināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa par Ls 286 510,31 un aprēķināta soda nauda Ls 141 346,64.

Pieteicēja Sākotnējo lēmumu apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektora p.i. 2011.gada 8.jūlija lēmumu Nr.22.4.7/47455 (turpmāk – Lēmums Nr.1) Sākotnējais lēmums Nr.1:

atstāts negrozīts daļā par noteikto nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamo

nodokļa summu Ls 4,54, samazināto no budžeta atmaksājamo nodokļa summu Ls 263 628,95 (par 2008.gada februāri – aprīli, jūniju – decembri un 2009.gada martu – oktobri) un saistībā ar to aprēķināto soda naudu Ls 129 905,96;

atcelts daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 22 881,36 un saistībā ar to aprēķināto soda naudu Ls 11 440,68.

Lēmums Nr.1 pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] VID Nodokļu kontroles pārvalde nav atzinusi pieteicējas PVN deklarācijā veiktos priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA „Stafors" Ls 89 256,94, par darījumiem ar SIA „Būve Interiors 1" Ls 88 110,85, par darījumiem ar SIA „Strads" 8371,43 un par darījumiem ar SIA „Real Alliance" Ls 99 237,65.

Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nodokļu maksātājs var izmantot, ja ir visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā norādītie priekšnoteikumi, tostarp prece vai pakalpojums ir saņemts no citas ar PVN apliekamas personas.

[2.2] VID rīcībā ir SIA „Stafors" amatpersonas paskaidrojums, kurā tā noliedz darījumu veikšanu SIA „Stafors" vārdā un norāda, ka notikusi formāla dokumentu noformēšana, kā arī SIA „Stafors" darba ņēmēju paskaidrojumi, kuros norādīts, ka viņi nekad nav strādājuši SIA „Stafors" un viņu personas dati izmantoti nelikumīgi. No iesniegtajiem dokumentiem nevar izsekot darījumu norisei, kā arī identificēt darījumā iesaistītās personas.

Tā kā ar lietā esošajiem pierādījumiem konstatēts, ka konkrētais darījums nav noticis, tad šo darījumu it kā apliecinošo preču pavadzīmi-rēķinu (vai cita veida rēķinu) nevar uzskatīt par attaisnojuma dokumentu, uz kura pamata būtu pieļaujams izdarīt ierakstus grāmatvedības reģistros. Tā kā grāmatvedībā atspoguļoti darījumi saskaņā ar rēķiniem un pavadzīmēm, kuros sniegtā informācija nav patiesa, tad tie nav uzskatāmi par nodokļu rēķiniem, pamatojoties uz kuriem pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[2.3] Tā kā sūdzības izskatīšanas laikā tika iesniegti dokumenti, kas pamato pieteicējas 2008.gada PVN deklarācijā atskaitīto priekšnodokli par deklarētajiem darījumiem ar SIA „Būve Interiors 1" Ls 22 881,36 apmērā, tad pieteicējai ir tiesības iekļaut minēto summu 2008.gada PVN deklarācijā.

[2.4] Pamatoti samazināts pieteicējas PVN deklarācijās atskaitītais priekšnodoklis par darījumiem ar SIA „Real Alliance", kuras vārdā izrakstītajos rēķinos kā pamatojums norādīts „par izpildītajiem darbiem saskaņā ar līgumu" (Ls 29 947,69), „avanss par materiāliem" (Ls 5416,83) un „grāmatvedības pakalpojumi" (Ls 333,9).

Pieteicējas VID iesniegtie dokumenti par minētajiem darījumiem nesniedz informāciju, lai varētu konstatēt darījumu sākumu un izsekot darījumu norisei, kā arī lai identificētu konkrētus saņemtos pakalpojumus vai arī konkrētas iegādātas preces.

[2.5] Pieteicēja PVN deklarācijā atskaitīja priekšnodokli Ls 63 539,23 apmērā saskaņā ar SIA „Real Alliance" vārdā noformētajiem rēķiniem, kuros kā preču piegādātāji un pakalpojumu sniedzēji uzrādītas SIA „Bauteks", SIA „GL Sanata", SIA „Marķīzs", SIA „Storans", SIA „Barony" un SIA „Antovol".

VID, veicot minēto uzņēmumu darījumu ar SIA „Real Alliance" pārbaudi, konstatēja tikai to dokumentāru noformējumu. Rēķinu, līgumu un aktu formāla esamība nav pietiekoša, lai atzītu veikto darījumu faktu. Tā kā auditā iegūti pierādījumi, ka SIA „Real Alliance" preces un pakalpojumus no SIA „Bauteks", SIA „GL Sanata", SIA „Marķīzs", SIA „Storans", SIA „Barony" un SIA „Antovol" faktiski nav saņēmusi, tad pamatoti samazināts pieteicējas PVN deklarācijā atskaitītais priekšnodoklis saskaņā ar

noformētajiem rēķiniem.

[2.6] Pieteicēja PVN deklarācijā par 2009.gada aprīli – oktobri veikusi priekšnodokļa atskaitījumus Ls 8371,43 apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA „Strads". VID konstatēja, ka pieteicējas iesniegtie dokumenti nesniedz skaidru priekšstatu par SIA „Strads" vārdā sniegtajiem pakalpojumiem pieteicējai un šādi dokumenti nav atzīstami par atbilstošiem PVN rēķiniem, uz kuru pamata varētu atskaitīt priekšnodokli.

[2.7] Pieteicējai pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmo daļu, kā arī likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmo daļu, 29.panta otro daļu, 32.^{3}panta pirmo, otro un trešo daļu noteikta nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa summa Ls 4,54 un samazināta no budžeta atmaksājamā summa par Ls 263 628,95, un saistībā ar to aprēķināta soda naudu Ls 129 905,96 apmērā.

Savukārt, tā kā sūdzības izskatīšanas laikā pieteicēja iesniedza dokumentus, kas pamato pieteicējas 2008.gada PVN deklarācijā atskaitīto priekšnodokli Ls 22 881,36 apmērā, tad Sākotnējais lēmums daļā par samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 22 881,36 un saistībā ar to aprēķināto soda naudu ir atceļams.

[3] VID Nodokļu kontroles pārvaldes Rīgas Vidzemes priekšpilsētas klientu apkalpošanas centra vadītājas vietnieces p.i. ar 2011.gada 1.septembra lēmumu Nr.8.21.7.1/28093 (turpmāk – Sākotnējais lēmums Nr.2), pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 26.panta otro daļu un 28.panta ceturto daļu, nolēma pieteicējas nodokļu parādu segšanai novirzīt PVN pārmaksu Ls 263 628,95 apmērā.

Pieteicēja Sākotnējo lēmumu Nr.2 apstrīdēja.

[4] Ar VID 2011.gada 12.decembra lēmumu Nr.22.2/86847 (turpmāk – Lēmums Nr.2) Sākotnējais lēmums Nr.2 atcelts, bet pieteicējas lūgums atmaksāt PVN pārmaksu noraidīts.

Lēmums Nr.2 pamatots ar šādiem argumentiem.

Ar VID Lēmumu Nr.1 (kā administratīvā akta galīgo noformējumu) ir noteiktas atzītās un neatzītās pieteicējas PVN pārmaksas par auditējamo periodu.

Lēmuma Nr.1 sekas ir tādas, ka pieteicējai nav atmaksājama nodokļu auditā neatzītā (faktiski neesošā) PVN pārmaksa Ls 263 628,95 apmērā par 2008.gada februāri – aprīli, jūniju – decembri un 2009.gada martu – oktobri. Tādēļ nav pamata atmaksāt pieteicējai PVN pārmaksu Ls 263 628,95 apmērā. Tādējādi iestādei nav tiesību arī lemt par pieteicējas nodokļu parādu segšanu no pārmaksātā PVN, lai ar audita rezultātā neapstiprināto (neesošo) PVN pārmaksu Ls 263 628,95 apmērā segtu PVN parādu.

[5] Administratīvajā rajona tiesā 2011.gada 15.augustā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Sākotnējais lēmums Nr.1 par samazināto no budžeta atmaksājamo PVN Ls 263 628,95 un saistībā ar to aprēķināto soda naudu Ls 129 905,96.

Pieteicējas pieteikums par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Sākotnējais lēmums Nr.1, ar 2011.gada 22.septembra tiesneses lēmumu tika pieņemts un ierosināta administratīvā lieta Nr.A420604411.

Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[5.1] Lēmums Nr.1 pieņemts, pārkāpjot tiesiskuma un vienlīdzības principus, jo ar to atstāts negrozīts tādas amatpersonas lēmums, kura likumā noteiktā kārtībā nav pilnvarota pieņemt šādu lēmumu VID vārdā.

[5.2] Pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli Ls 65 229,49 par darījumiem ar SIA

„Mehāniskās sistēmas" ierobežotas nepamatoti. Jau audita laikā tika sniegti paskaidrojumi, ka SIA „Būve Interiors 1" kā partneris deklarācijās norādīts kļūdaini, faktiski darījumu partneris ir SIA „Mehāniskās sistēmas". Priekšnodoklis Ls 42 255,11 tika atskaitīts 2008.gada aprīļa PVN deklarācijā saskaņā ar SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 11.aprīlī izrakstīto rēķinu Nr.85 par izpildītiem būvdarbiem pēc aktiem Nr.6-11. Priekšnodoklis Ls 22 974,38 tika atskaitīts 2008.gada septembra PVN deklarācijā saskaņā ar SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 23.septembrī izrakstīto rēķinu Nr.207 par izpildītiem būvdarbiem pēc aktiem Nr.12-20. SIA „Mehāniskās sistēmas" veiktie būvdarbi ir pilnībā identificējami un par tiem ir iespējams gūt skaidru priekšstatu.

[5.3] Pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Real Alliance" ir ierobežotas nepamatoti.

Pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Real Alliance". Starp pieteicēju un būvuzņēmēju SIA „Real Alliance" 2008.gada 21.maijā tika noslēgts līgums Nr.23-05/BL par būvdarbu veikšanu. SIA „Real Alliance" varēja izvēlēties apakšuzņēmējus būvdarbu izpildei un nepieciešamo materiālu iegādei. Pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli nevar ietekmēt tas, vai SIA „Real Alliance" patiešām saņēma pakalpojumus un preces no piesaistītajiem konkrētajiem apakšuzņēmējiem vai citām personām.

VID nepamatoti ierobežojis pieteicējas tiesības uz priekšnodokli pieteicējas darījumos ar SIA „Real Alliance", jo no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem to kopsakarā ir iespējams pilnībā izsekot veiktajiem darījumiem par būvniecības pakalpojumu sniegšanu, par celtniecības materiālu piegādēm un par citiem (grāmatvedības, ģenerāluzņēmēja pakalpojumi uc.) sniegtajiem pakalpojumiem.

[5.4] Pieteicēja pamatoti atskaitījusi priekšnodokli Ls 89 256,94 par darījumiem ar SIA „Stafors", jo pierādījumi lietā apstiprina šo darījumu reālu norisi.

[5.5] Pieteicējai ir tiesības atskaitīt kā priekšnodokli SIA „Strads" rēķinos norādīto PVN 8371,43, jo ar dokumentiem pierādīts, ka minētā sabiedrība sniedza pieteicējai tās objekta /adrese A/, tehnisko apsardzi, kopumā objekta apsardze nodrošināta visu diennakti.

[5.6] Būvdarbu veikšanas periodā visus darījumus un par tiem noformētos dokumentus kontrolēja AS „Parex banka" un SIA „Nekustamā īpašuma aģentūra – Metrs", bet rēķinu atbilstību normatīvo aktu prasībām un pareizu atspoguļošanu PVN deklarācijās kontrolēja SIA „KPMG Baltics".

[6] 2011.gada 8.oktobrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta PVN pārmaksa Ls 263 628,95 apmērā, izdošanu. Minētais pieteikums ar 2012.gada 23.janvāra tiesneses lēmumu tika pieņemts un ierosināta administratīvā lieta Nr.A420343612.

Pieteikumā norādīts, ka VID ir atzīts par pieteicējas kreditoru, kas nav tiesīgs pats, apejot tiesas iecelto administratoru, izlemt, kā rīkoties ar maksātnespējīgā uzņēmuma naudas līdzekļiem. Līdz ar maksātnespējas procesa lietas ierosināšanu kreditoram ir aizliegts veikt jebkādas individuālas darbības, ar kurām tiek nodarīti zaudējumi citiem kreditoriem. Mantiskās tiesības, kas radušās kreditoram vai trešajai personai minēto darbību rezultātā ir atzīstamas par spēkā neesošam. Maksātnespējas procesā ieskaits nav pieļaujams, izņemot Maksātnespējas likumā noteiktajos gadījumos un finanšu un kapitāla tirgus dalībnieku darbību reglamentējošajās speciālās tiesību normās noteiktos gadījumos.

[7] Ar Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 17.oktobra spriedumu lietā

Nr.A420604411 pieteikums par Lēmuma Nr.1 atcelšanu apmierināts daļēji:

Lēmums Nr.1 atcelts daļā, ar kuru pieteicējai noteikta nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļu summa, samazināta no budžeta atmaksājamā nodokļu summa un aprēķināta soda nauda par darījumiem, par kuriem izrakstīti SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 11.aprīļa rēķins-faktūra Nr.85 un 2008.gada 23.septembra rēķins-faktūra Nr.207, SIA „Real Alliance" 2008.gada 23.septemba rēķins Nr.0023, 2008.gada 5.decemrbra rēķins Nr.0072, 2009.gada 10.jūnija rēķins Nr.0056/09, 2009.gada 11.jūnija rēķins Nr.0073/09, 2009.gada 16.jūnija rēķins Nr.0077/09, 2009.gada 16.jūnija rēķins Nr.0074/09 un 2009.gada 16.jūnija rēķins Nr.0075/09;

pārējā daļā pieteikums noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[7.1] Attiecībā uz VID amatpersonas pilnvarojumu pieņemt lēmumu audita lietā konstatējams, ka, pamatojoties uz likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.panta otrās daļas 12.punktu, VID ģenerāldirektora v.i. N.Jezdakova 2009.gada 5.novembrī izdeva pilnvaru Nr.1965, ar kuru pilnvaroja nodokļu inspektori A.Runģi pieņemt lēmumu par nodokļu (nodevu) maksājumu revīzijas (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu, kas apliecina A.Runģes pilnvarojumu pieņemt Sākotnējo lēmumu. Nav pamatots pieteicējas viedoklis, ka pilnvara A.Runģei piešķir tiesības pieņemt tikai vienu lēmumu. Pilnvara apliecina A.Runģes pilnvarojumu pieņemt noteikta viena veida lēmumus par nodokļu (nodevu) maksājumu revīzijas (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu, ne tikai vienu lēmumu. Savukārt ar Finanšu ministrijas 2011.gada 17.jūnija rīkojumu Nr.167-kom laikā no 2011.gada 6.jūlija līdz 9.jūlijam VID ģenerāldirektora pienākumus uzdots pildīt T.Kravalim, tātad T.Kravalim bija tiesības pieņemt Lēmumu Nr.1.

[7.2] No Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 152.panta pirmās un otrās daļas, APL 20.nodaļas par pierādīšanas līdzekļiem, likuma „Par valsts ieņēmumu dienestu" 16.panta otrās daļas un 14.panta 3.punkta un Kriminālprocesa likuma 375.panta pirmās daļas secināms, ka krimināllietas materiālu kopijas var tik izsniegtas ar personas, kura veic kriminālprocesu, atļauju. VID Finanšu policija, iegūstot pierādījumus krimināllietās, kas saistītas ar izvairīšanos no nodokļu nomaksas, rīkojas atbilstoši tās kompetencei.

Ņemot vērā, ka fizisko personu liecību kopijas no kriminālprocesa Nr.15830200109 izsniegtas, pamatojoties uz VID Nodokļu kontroles pārvaldes 2011.gada 21.janvāra rakstveida pieprasījumu Nr.23.10/950, tiesai neradās šaubas, ka šie pierādījumi administratīvajā lietā iegūti tiesiski un ir pieļaujami, jo nav konstatējama VID amatpersonu prettiesiska rīcība, iegūstot pierādījumus. Tiesa konstatēja, ka Finanšu policijas pārvalde ir atļāvusi izmantot kriminālprocesā iegūtos pierādījumus pieteicējas PVN auditā.

[7.3] Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam viens no galvenajiem priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai papildus konkrētajā tiesību normā minētajam ir tas, ka prece vai pakalpojums faktiski saņemts no citas ar PVN apliekamās personas un ka preci faktiski piegādājusi vai pakalpojumu faktiski sniegusi tieši preču pavadzīmē – rēķinā norādītā persona, lai saņemto preci izmantotu savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Ja darījums faktiski nav noticis (nav noticis ar nodokļa rēķinā norādīto ar PVN apliekamo personu), tad nepastāv visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktie priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi, līdz ar to priekšnodokli nevar atskaitīt. Tātad

sākotnēji jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), tāpat nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam.

[7.4] Tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus attiecībā uz pieteicējas PVN deklarācijās deklarētajiem darījumiem ar SIA „Būve Interiors l" saskaņā ar 2008.gada 11.aprīļa rēķinu-faktūru Nr.85, 2008.gada 23.septembra rēķinu-faktūru Nr.207 un 2008.gada 18.aprīļa rēķinu Nr.236, kuros kā piegādātājs norādīts SIA „Mehāniskās sistēmas", kā maksātājs pieteicēja un kā rēķina pamatojums norādīts – „Debitora parāda dzēšana par SIA „Būve Interiors l", – no minētajiem pierādījumiem secināja, ka pieteicēja sākotnēji noslēdza līgumu ar SIA „Būve Interiors 1" par būvniecības darbu veikšanu objektā, kas atrodas /adrese A/, būvniecību. SIA „Būve Interiors 1" rodoties finanšu grūtībām, pieteicēja noslēdza vienošanos ar SIA „Būve Interiors 1" un SIA „Mehāniskās sistēmas" par to, ka pieteicēja norēķinus veiks ar SIA „Mehāniskās sistēmas" bez SIA „Būve Interiors 1" starpniecības ar mērķi nodrošināt savlaicīgu būvdarbu veikšanu.

Tiesa atzina, ka nav pamata apšaubīt, ka darījums faktiski ir noticis un VID nav norādījis uz faktiem, kas varētu būt par pamatu apšaubīt, ka pakalpojumi faktiski ir sniegti. Tiesas ieskatā formāli trūkumi nodokļa rēķina noformējumā nav pamats ierobežot tiesības atskaitīt priekšnodokli. No lietā esošajiem līgumiem ir iespējams izsekot darījuma norisei. Konkrētajā gadījumā pieteicējas darījumos ar SIA „Būve Interiors 1" un SIA „Mehāniskās sistēmas" nav konstatējami apstākļi, kas liecinātu, ka pieteicēja ir mēģinājusi ļaunprātīgi izmantot PVN sistēmu finansiālu priekšrocību gūšanai.

Gan 2008.gada 11.aprīļa rēķinā-faktūrā Nr.85, gan 2008.gada 23.septembra rēķinā-faktūrā Nr.207 ir norādīts, ka rēķini ir izrakstīti saskaņā ar 2008.gada 10.aprīļa vienošanos Nr.5-08V un ka samaksa veicama par debitora parāda dzēšanu par SIA „Būve Interiors 1" par izpildītajiem darbiem. Tāpat lietā esošie akti par darbu pieņemšanu objektā /adrese A/, kurus parakstījis pieteicējas pārstāvis, SIA „Mehāniskās sistēmas" pārstāvis un SIA „Nekustamā īpašuma aģentūra – Metrs" pārstāvis (*lietas 1.pielikuma 83.-109.lapa*) un 2008.gada 11.aprīļa un 2008.gada 17.septembra akti (*lietas 1.pielikuma 108.-109.lapa*) apliecina, ka pieteicēja ir tieši no SIA „Mehāniskās sistēmas" pieņēmusi veiktos darbus. Tādējādi atzīstams, ka ar Lēmumu Nr.1 pieteicējai nepamatoti samazināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa par darījumiem, par kuriem izrakstīti SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 11.aprīļa rēķins-faktūra Nr.85 un 2008.gada 23.septembra rēķins-faktūra Nr.207, kā arī noteikta soda nauda par šiem darījumiem.

Attiecībā par 2008.gada 18.aprīļa rēķinu Nr.236, kurā norādīts pakalpojums „Garantijas summas atgriešana", secināms, ka atbilstoši audita pārskatā konstatētajam no rēķinā iekļautās informācijas nav secināmi darījuma apstākļi un pamatojums, kā arī pieteicēja nav norādījusi apstākļus, kas pamatotu šāda darījuma veikšanu. Līdz ar to tas neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 2.panta un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasībām, tāpēc tas nevar būt attaisnojuma dokuments priekšnodokļa atskaitīšanai.

[7.5] Tiesa, pārbaudot pierādījumus lietā, atzina, ka pieteicējai ar Lēmumu nepamatoti ierobežotas PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar SIA „Real Alliance" 2009.gada 10.jūnijā izrakstīto rēķinu Nr.0056/09 (*lietas I sējuma 85.lapa*), kurā ietverta atsauce uz SIA „GL Sanata" 2009.gada 24.aprīļa rēķinu Nr.0056/09, 2009.gada 11.jūnijā izrakstīto rēķinu Nr.0073/09 (*lietas I sējuma 86.lapa*), kurā ietverta atsauce uz SIA „GL Sanata" 2009.gada 25.aprīļa rēķinu Nr.242243, 2009.gada 16.jūnijā izrakstīto rēķinu Nr.0077/09 (*lietas I sējuma 87.lapa*), kurā ietverta atsauce uz SIA „GL Sanata" 2009.gada 25.aprīļa rēķinu Nr.242246/09, un 2009.gada 16.jūnijā izrakstīto rēķinu

Nr.0074/09 (*lietas I sējuma 88.lapa*), kurā ietverta atsauce uz SIA „GL Sanata" avansa rēķinu Nr.GL 11-1/05/09.

Tas, ka sabiedrības „GL Sanata" prokūrists (no 2009.gada 2.marta līdz 2009.gada 11.maijam) /pers. A/ VID paskaidroja, ka laikā, kad bija sabiedrības prokūrists, bija parakstījis dokumentus, bet uzņēmuma saimniecisko darbību nav veicis un ka visu uzņēmuma darbību organizējis /pers. B/, nenozīmē, ka saimniecisko darbību nevarēja veikt citas personas – valde vai citas valdes pilnvarotas personas. No Komercreģistrā pieejamās informācijas izriet, ka SIA „GL Sanata" 2009.gada 13.martā ir izdevusi prokūru /pers. C. VID nav pārbaudījis, vai šī persona atbilstoši pilnvarojumam nav organizējusi saimnieciskās darbības veikšanu. Secināms, ka konkrētajā gadījumā VID pārbaudē iegūtie pierādījumi nav pietiekami, lai apšaubītu, ka SIA „Real Alliance" deklarētie darījumi ar SIA „GL Sanata" ir notikuši.

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, tiesa secināja, ka konkrētajā gadījumā VID pārbaudē iegūtie pierādījumi nav pietiekami, lai apšaubītu, ka SIA „Real Alliance" deklarētie darījumi ar SIA „GL Sanata" ir notikuši. Konkrētu 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. Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 1995.gada 6.jūlija spriedumu lietā C 62/93 BP „BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion pret Grieķijas valsti" 18.punktu, 2006.gada 12.janvāra sprieduma apvienotajās lietās C 354/03, C 355/03 un C 484/03 53.punktu*). Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurās ietilpst PVN vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN (*sk. 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un 440/04 „Axel Kittel pret État Belge un État Belge pret Recolta Recycling SPRL" 51.punktu*).

Proti, 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 PVN 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.

Šajā gadījumā VID balsta secinājumu par nepieļaujamību nodokļu maksātājam atskaitīt priekšnodokli, jo tā darījumu partneru tālāki darījumu partneri faktiski nevarēja sniegt norādītos pakalpojumus, pamatojoties uz prokūrista sniegtu paskaidrojumu, kas tiesas ieskatā nav pietiekams pierādījums.

Lai ierobežotu tieši pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, lietā pierādāms, ka darījums faktiski nav noticis un ka pieteicēja zināja vai ka tai bija jāzina par krāpnieciskajām darbībām. Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, to savstarpējā kopsakarā, tiesa nekonstatēja pieteicējas ļaunprātīgu rīcību, kā arī pazīmes, kas liecinātu par to, ka pieteicēja apzināti bija iesaistīta krāpšanas shēmā.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka ar Lēmumu Nr.1 nepamatoti pieteicējai ierobežotas PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar SIA „Real Alliance" 2009.gada 10.jūnijā izrakstīto rēķinuNr.0056/09, 2009.gada 11.jūnijā izrakstīto rēķinu Nr.0073/09, 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0077/09 un 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0074/09.

[7.6] Auditā konstatēts, ka pieteicēja deklarācijās atskaitīja priekšnodokli saskaņā ar SIA „Real Alliance" 2008.gada 5.decemrbrī izrakstīto rēķinu Nr.0072 (*lietas 2.pielikuma 120.lapa*), kurā ietverta atsauce uz SIA „Bauteks" 2008.gada 22.septembra rēķinu Nr.196186 (*lietas 2.pielikuma 121.lapa*).

Tiesa no lietā esošajiem pierādījumiem (SIA „Bauteks" amatpersonas /pers. D/ paskaidrojumiem un /pers. E/ liecībām) secināja, ka SIA „Bauteks" saimnieciskās darbības veikšanu organizēja /pers. F/, kurš arī organizējis darbu veikšanu pieteicējas objektā /adrese A/ (atbilstoši /pers. E/ liecībām). Tiesa atzina, ka lietā nav pierādījumu, kas liecinātu, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt to, kā SIA „Bauteks" nodrošina saimnieciskās darbības veikšanu.

Ņemot vērā konstatēto, tiesa atzina, ka VID nepamatoti ierobežoja pietiecējas tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar SIA „Real Alliance" 2008.gada 5.decembra rēķinu Nr.0072.

[7.7] Pieteicēja atskaitījusi priekšnodokli saskaņā ar SIA „Real Alliance" 2008.gada 23.septemba rēķinu Nr.0023 (*lietas 2.pielikuma 134.lapa*). Minētajā rēķinā norādīti vairāki darījumu partneri, to skaitā SIA „Selltex". VID apšaubījis darījumu daļā par SIA „Selltex" veiktajiem darbiem, jo SIA „Selltex" nav noformējis pavadzīmi atbilstoši normatīvo aktu prasībām.

Tiesa konstatēja, ka SIA „Selltex" 2008.gada 17.septembrī izrakstīja SIA „Real Alliance" rēķinu Nr.47/2008 (*lietas 1.pielikuma 118.-119.lapa*), kurā preču piegādes adrese norādīta SIA „Real Alliance" juridiskā adrese /adrese B/. Savukārt SIA „Selltex" 2008.gada 21.novembra pavadzīmē Nr.AEB 506400 (*lietas 1.pielikuma 116.lapa*), pamatojoties uz kuru veikta preču piegāde, kā preču piegādes adrese norādīta /adrese A/. SIA „Selltex" SIA „Real Alliance" 2011.gada 16.maijā sniegusi paskaidrojumu, kurā norādīts, ka sākotnēji rēķinā iekļauta nepareiza piegādes adrese, jo santehnikas piegādes adrese pasūtījuma noformēšanas brīdī nebija zināma (*lietas 1.pielikuma 115.lapa*).

Saskaņā ar Ministru kabineta 2005.gada 27.decembra noteikumu Nr.1038 „Noteikumi par pavadzīmēm ar Valsts ieņēmumu dienesta piešķirtiem numuriem" (*redakcijā, kas bija spēkā darījumu dokumentu noformēšanas brīdī*) 9.13. un 9.14.apakšpunktu pavadzīmē norāda par pavadzīmes noformēšanu un preču izsniegšanu atbildīgās personas vārdu, uzvārdu, parakstu un preču izsniegšanas datumu un par preču saņemšanu atbildīgās personas vārdu, uzvārdu, parakstu un preču saņemšanas datumu.

Pārbaudot lietā esošo pavadzīmes kopiju, tiesa secināja, ka tajā ir iekļauti gan par preču izsniegšanu atbildīgās personas rekvizīti, gan par preču saņemšanu atbildīgās personas rekvizīti.

Savukārt apstāklis, ka SIA „Real Alliance" 2008.gada 23.septemba rēķinā Nr.0023 nav norādīta par preču saņemšanu atbildīgā persona un ietvertas ziņas par preces kustību, neietekmē darījuma ticamību, jo darījuma gaitai var izsekot, iepazīstoties ar rēķinā norādītajiem apakšuzņēmēju rēķiniem un pavadzīmēm.

Tāpat tiesas ieskatā lietā nav izšķirošas nozīmes apstāklim, ka SIA „Selltex" rēķinā sākotnēji norādīja nepareizu preču piegādes adresi, jo pavadzīmē, ar kuru veikta preču pārvietošana, piegādes adrese norādīta pareizi.

Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa atzina, ka VID nepamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar SIA „Real Alliance" 2008.gada 23.septemba rēķinu Nr.0023.

[7.8] SIA „Real Alliance" 2009.gada 16.jūnijā izrakstītajā rēķinā Nr.0075/09 (*lietas I sējuma 90.lapa*) ietverta atsauce uz SIA „Antovol" 2009.gada 27.aprīļa rēķinu Nr.3-04.

VID norāda, ka darījums ar SIA „Antovol" nevarēja notikt, jo tā 2009.gada 23.septembrī izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra, periodā, kad veikti darbi, uzrādīts tikai viens darba ņēmējs, kā darījumu partneri deklarēti SIA „GL Sanata", kuras amatpersona atradās ārvalstīs, un SIA „Vitoron", kuras amatpersonas sniegušas paskaidrojumu, ka nav veikušas saimniecisko darbību.

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, tiesa secināja, ka VID pārbaudē iegūtie pierādījumi nav pietiekami, lai apšaubītu SIA „Real Alliance" deklarētos darījumus starp SIA „Real Alliance" un pieteicēju. VID konstatētie fakti attiecas uz darījumiem starp SIA „Real Alliance" un SIA „Antovol". Lietā nav tiešu pierādījumu, ka SIA „Antovol" darījumus nav veikusi. Pieteicējai nav pienākuma nodrošināt pierādījumus par to, ka tās darījumu partneri ievēro tiesību normas, ja pats darījums starp tiešajiem darījumu partnerim netiek apšaubīts.

Ņemot vērā minēto, tiesa atzinusi, ka ar Lēmumu nepamatoti pieteicējai ierobežotas PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības saskaņā ar SIA „Real Alliance" 2009.gada 16.jūnijā izrakstīto rēķinu Nr.0075/09.

[7.9] Tiesa, pārbaudot pieradījumus lietā, secināja, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām par tās deklarētiem darījumiem ar SIA „Stafors", SIA „Strads" un par pārējiem auditā apstrīdētiem darījumiem ar SIA „Real Alliance", kur SIA „Real Alliance" attiecīgi deklarējusi sākotnējos darījumus ar SIA „Mirauto", SIA „Ventus būve", SIA „Marķīzs", SIA „Barony" un SIA „Storans", kā arī par deklarētajiem SIA „Real Alliance" pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem un preču (materiālu) piegādi, kur nav skaidri identificējami pakalpojumu un piegādes priekšmets un darījumu norise nav izsekojama.

[7.10] Pārbaudot VID aprēķināto soda naudu, tiesa atzina soda naudas aprēķinu daļā, kurā Lēmums Nr.1 atstāts spēkā, par pamatotu un atbilstošu likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^3$ panta pirmajai daļai.

[8] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 2.aprīļa spriedumu pieteikums par labvēlīga administratīvā akta, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta PVN pārmaksa Ls 263 628,95 apmērā izdošanu, noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[8.1] VID pieteicējas nodokļu auditā secinājis, ka pieteicējas pārmaksas atmaksa norādītajā apmērā nav atmaksājama, jo ar Lēmumu Nr.1 samazināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa Ls 263 628,95 un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls 129 905,96. Tātad auditā nav atzīti pieteicējas deklarētie darījumi un tādējādi attiecīgi nav apstiprināta pieteicējas deklarētā PVN pārmaksa.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta 7. un 10.punkts (*redakcijā, kas bija spēkā Lēmuma Nr.2 izdošanas laikā*) paredzēja nodokļu maksātājam tiesības saskaņā ar konkrēto nodokļu likumiem pieprasīt un saņemt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu triju gadu laikā pēc konkrētā nodokļa likumā noteiktā maksāšanas termiņa.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otro daļu pārmaksātās nodokļu summas pēc nodokļu maksātāju pamatota iesnieguma iesniegšanas nodokļu

administrācijai un pēc nodokļu administrācijas pārbaudes novirzāmas nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai vai atmaksājamas 15 dienu laikā, ja konkrēto nodokļu likumi neparedz citu atmaksāšanas laiku un kārtību. Atbilstoši šā panta 2.^{2}daļai šā panta otrajā daļā minētās pārbaudes veikšana neierobežo nodokļu administrācijas tiesības nodokļu revīzijas (audita) rezultātā precizēt pārmaksāto nodokļu summas, kuras nodokļu maksātājam ir atmaksātas vai novirzītas nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai.

Speciālais regulējums, proti, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta 12.^{6}daļa un 12.^{11}daļas 1.punkts noteic, ka VID pārmaksu atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā desmit dienu laikā pēc tam, kad VID apstiprinājis pārmaksāto nodokļa summu par taksācijas gadu, vai arī ja pieņemts lēmums par nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanu attiecībā uz tiem darījumiem, kuru pārbaudei nepieciešama papildu informācija, – līdz dienai, kad VID būs izvērtējis darījumu un pieņēmis lēmumu par pieprasījuma pamatotību.

Arī saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta piekto daļu, ja konkrētā nodokļa likums paredz veikt nodokļu revīziju (auditu), lai atmaksātu pārmaksāto nodokli, nodokļa pārmaksa atmaksājama daļā: 1) kuras pamatotība apstiprinājusies nodokļu revīzijas (audita) rezultātā; 2) kurā nodokļu revīzija (audits) turpinās, ja pēc atmaksāšanas iespējamā nodokļa parāda saistība tiek pastiprināta ar galvojumu vai nodrošināta ar ķīlu.

Tā kā PVN pārmaksas atmaksu reglamentējošās tiesību normas paredz nodokļu administrācijai tiesības veikt nodokļu revīziju, pirms tiek atmaksāta pieprasītā pārmaksa, pārmaksa ir atmaksājama tikai daļā, kuras pamatotība apstiprinājusies nodokļu revīzijas (audita) rezultātā. Attiecīgi, ja pārmaksa audita rezultātā netiek apstiprināta, personai nav tiesību uz deklarēto nodokļa pārmaksu.

[8.2] Lietā nav strīda par faktu, ka ar Lēmumu Nr.1 nav apstiprināta pieteicējas deklarētā PVN pārmaksa. Līdz ar to pieteicējai nav tiesību uz pārmaksu, kura deklarēta par darījumiem, kuru faktiskā esība audita rezultātā ir apšaubīta un kas tā rezultātā nav atzīta.

[8.3] Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.pantam tiesai nav pamata vērtēt apstākļus, kas varētu mainīties, ja tiesvedības rezultātā tiesa Lēmumu Nr.1 pilnībā vai daļā atzītu par prettiesisku un atceltu.

[8.4] Tā kā pieteicējas deklarētā pārmaksa nav atzīta, tiesai nav pamata apmierināt pieteicējas prasījumu par pienākuma uzlikšanu iestādei lemt par labvēlīga akta izdošanu.

[9] VID iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 17.oktobra spriedumu daļā, ar kuru pieteikums apmierināts. Apelācijas sūdzība pamatota ar Lēmumā Nr.1 minētajiem argumentiem.

Apelācijas sūdzībā norādīts, ka atbilstoši Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta atziņām jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citām personā tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai precēm. Tādējādi VID pamatoti vērtēja arī SIA „Real Alliance" deklarētos darījumus ar citiem sadarbības partneriem. Pieteicējai bija jāzina, ka tā ir iesaistīta ar krāpšanos ar PVN saistītā darbībā.

[10] Par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 2.aprīļa spriedumu lietā Nr.A420343612 pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību.

Apelācijas sūdzībā papildus pieteikumā minētajam pieteicēja norāda, ka pirmās

instances tiesa savā spriedumā nonāk pretrunās pati ar sevi. Proti, tiesa, vienlaicīgi konstatējot, ka ir bijusi PVN pārmaksa, konstatē arī to, ka šīs pārmaksas nav.

[11] Ar Administratīvās apgabaltiesas tiesneses 2014.gada 2.septembra lēmumu nolemts apvienot vienā tiesvedībā administratīvās lietas Nr.A420604411 un Nr.A420343612, piešķirot apvienotajai lietai Nr.A420604411.

[12] Administratīvās apgabaltiesas sēdē maksātnespējīgās pieteicējas administrators G.Upenieks pieteikumus par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā un par labvēlīga administratīvā akta par PVN pārmaksas atmaksas izdošanu, kā arī apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 2.aprīļa spriedumu uzturēja, pamatojoties uz tajos un rakstveida paskaidrojumos norādītajiem apsvērumiem, VID apelācijas sūdzību neatzina.

VID pārstāve S.Sirmā pieteikumus un pieteicējas apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 2.aprīļa spriedumu neatzina, uzturēja VID apelācijas sūdzības par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 17.oktbora spriedumu daļā argumentus.

Administratīvās apgabaltiesas tiesas sēdēs tika nopratināti liecinieki – /pers. G/ (SIA „Antovol" amatpersona strīdus darījumu norises laikā), /pers. H/ (SIA „Selltex" amatpersona), /pers.I/ (pieteicējas amatpersona strīdus darījumu veikšanas laikā), /pers. J/ (SIA „Mehāniskās sistēmas" amatpersona strīdus darījumu norises laikā) un /pers. K/ (SIA „Real Alliance" amatpersona strīdus darījumu veikšanas laikā).

Motīvu daļa

[13] Noklausījusies procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieku liecības, novērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota, VID apelācijas sūdzība ir nepamatota, un pieteikums par Lēmuma Nr.1 atcelšanu apelācijas kārtībā pārskatāmajā lietas daļā ir apmierināms, savukārt pieteikums par labvēlīga administratīva akta izdošanu par PVN pārmaksas Ls 263 628,95 apmērā atmaksu pieteicējai ir apmierināms daļā.

[14] Saskaņā ar APL 302.pantu Administratīvā apgabaltiesa izskata lietu pēc būtības sakarā ar VID apelācijas sūdzību daļā par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 17.oktobra spriedumu par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā un sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 2.aprīļa spriedumu. Pieteicējas apelācijas sūdzība par Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 17.oktobra spriedumu daļā netika pieņemta un tika atdota iesniedzējai.

[15] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudot lietā esošos pierādījumus un Administratīvās rajona tiesas 2012.gada 17.oktobra sprieduma apelācijas kārtībā pārsūdzētajā daļā motivāciju, atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pirmās instances tiesas 2012.gada 17.oktobra spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar APL 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai šajā daļā (atreferēta šā sprieduma [7.1] – [7.8] un [7.10] punktā), to neatkārtojot.

[16] VID apelācijas sūdzībā izteiktos argumentus apgabaltiesa atzīst par

nepamatotiem.

VID apelācijas sūdzībā ir minēti argumenti, kurus Administratīvā rajona tiesa ir vērtējusi 2012.gada 17.oktobra spriedumā, kura motivāciju apgabaltiesa atzinusi par pareizu, tai pievienojoties. Ievērojot minēto, apgabaltiesa atkārtoti nesniedz motivāciju par tiem VID argumentiem, kas vērtēti pirmās instances tiesas spriedumā – saistībā ar apstākli, ka VID Lēmumā Nr.1 nav konstatējis pieteicējas negodprātību strīdus darījumos nolūkā iegūt fiskālas priekšrocības, ko, pārbaudot lietā iegūtos pierādījumus, nekonstatēja arī tiesa.

Pirmās instances tiesa 2012.gada 17.oktobra spriedumā pamatoti atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, kas pārņemta administratīvo tiesu judikatūrā un atbilstoši kurai nodokļu maksātājam nav pienākuma pārbaudīt savu darījuma partneri vairāk, kā to viņam noteic tiesību normas.

Tiesību normas personai, kas atskaita priekšnodokli, uzliek par pienākumu veikt tikai tādus pasākumus, lai pārliecinātos, vai tās tiešais darījumu partneris (rēķina izsniedzējs) ir reģistrēts attiecīgajos reģistros un nav no tiem izslēgts, kā arī to, vai preču pavaddokumentu formas izsniedzis VID. Nodokļu maksātājam nav prasīts 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. (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu*). Arī Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības VID nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši VID ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 62.punktu*). No minētā secināms, ka attiecīgo pārbaužu veikšana ir VID nevis pieteicējas kompetencē. Pieteicējai kā nodokļu maksātājam normatīvajos aktos nav noteikts pienākums pārbaudīt to, vai viņa tiešais darījumu partneris ir vai nav spējīgs veikt darījumus un vēl jo vairāk, vai attiecīgos darījumus ir spējīgi veikt trešie, ceturtie un piektie darījumu ķēdē iesaistītie uzņēmumi, kā tas atzīts arī Eiropas Savienības Tiesas praksē (*sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahagebe*). Tāpat normatīvajos aktos nav noteikts pienākums nodokļu maksātājam pārbaudīt ikvienas fiziskās personas, kas faktiski veic konkrētu darbu, saistību ar attiecīgo uzņēmumu, lūdzot uzrādīt personu apliecinošu dokumentu vai kādu citu dokumentu. 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 PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 35.punktu*).

Ievērojot judikatūras atziņas, apgabaltiesa atzīst, ka nodokļu administrācijai, lai liegtu nodokļa maksātājam tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jāpierāda nodokļa maksātāja iesaisti krāpnieciskajās darbībās vai vismaz to, ka nodokļu maksātājs zināja vai tam bija jāzina, ka, iesaistoties darījumos, tas iesaistās darbībās, kas saistītas ar krāpšanos nodokļu jomā. Apgabaltiesa atzīst, ka pamatota ir VID norāde, ka lietas apstākļu noskaidrošanai ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citām personām tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem

pakalpojumiem vai precēm. Apgabaltiesas ieskatā VID pamatoti vērtēja pieteicējas tiešā darījumu partnera SIA „Real Alliance" deklarētos darījumus ar tālākiem sadarbības partneriem. Tomēr apstākļos, ja kāds no šiem attālākiem darījuma partneriem īstenoja krāpšanu nodokļu jomā vai pieļāva kādas citas nelikumības, piemēram, celtniecībā nodarbināja darbiniekus bez darba attiecību noformēšanas vai arī izmantoja reģistrētās ar PVN apliekamās personas – uzņēmējsabiedrības rekvizītus, veicot reālu darbību nomināli ieceltu uzņēmējsabiedrības amatpersonu vietā, kā tas izriet no lietā esošajiem pierādījumiem attiecībā uz darbu veikšanu SIA „Bautex" vārdā, kur publiskajos reģistros reģistrētas amatpersonas (/pers. D/) parakstīja dokumentus, bet reālu darbību uzņēmējsabiedrībā veica citas personas (/pers. F/), lai liegtu pieteicējai izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības šajos darījumos, VID jāpierāda, ka pieteicēja zināja vai tai no lietas apstākļiem bija jāzina, ka tā tiek iesaistīta ar nodokļu izkrāpšanu saistītajos darījumos.

Konkrētajos lietas apstākļos, kas saistīti ar apstrīdētajiem darījumiem, ņemot vērā to, ka pieteicēja no tās tiešā darījuma partnera – būvniecības ģenerāluzņēmēja SIA „Real Alliance" – būvniecības pakalpojumus, ietverot nepieciešamos būvniecības materiālus, pieteicējas objektā (daudzfunkcionālās sabiedriskās ēkas /adrese A/, būvniecība) ir saņēmusi, ko apliecina lietā iesniegtie dokumenti, kur darbu pieņemšanā piedalījās ne tikai pieteicēja un tās tiešie darījuma partneri – būvniecības pakalpojumu sniedzēji un būvmateriālu piegādātāji, bet arī būvniecības pārraudzību būvobjektā īstenojošs uzņēmums SIA „Nekustamā īpašuma aģentūra Metrs", nav radušās pretenzijas par pakalpojumu un preču kvalitāti, pakalpojumus un preces pieteicēja ir apmaksājusi, apgabaltiesas ieskatā nav konstatējami apstākļi, kam vajadzētu izraisīt pieteicējas pamatotas šaubas par darījumu tiesiskumu. Pieteicēja darījumus slēdza un dokumentus par tiem parakstīja ar savu būvniecības objekta ģenerāluzņēmēju – SIA „Real Alliance", kuras vārdā rīkojās publiskajos reģistros reģistrētā amatpersona, būvniecības pakalpojumus pieteicēja saņēma un par tiem norēķinājās, SIA „Real Alliance" pieteicējai izrakstītajos rēķinos bija atsauces uz darījumu partneru – apakšuzņēmēju rēķiniem, un šie apakšuzņēmēji un to konkrētas amatpersonas bija reģistrēti publiskajos reģistros; apakšuzņēmēju amatpersonas apstiprina darbu veikšanu un atbilstošu dokumentu parakstīšanu (SIA „Selltex", SIA „Mehaniskās sistēmas"), vai arī amatpersonas, kas bija reģistrētas publiskajos reģistros, lietas izskatīšanas gaitā norāda, ka reālu darbību veica citas fiziskās personas, bet nominālas amatpersonas kaut kādus dokumentus parakstīja. Apgabaltiesas ieskatā šādos faktiskajos apstākļos, pieteicējas amatpersonām objekta būvniecības sakarā kontaktējoties ar ģenerāluzņēmēja amatpersonu un saņemot dokumentus, kur bija minēti arī apakšuzņēmēji, nebija pamata apšaubīt darījumu likumību, un pieteicēja nevarēja arī zināt par to, vai apakšuzņēmēji rīkojas godprātīgi vai nē.

Apgabaltiesa konstatē, ka konkrētajos strīdus darījumos VID nav minējis pierādījumus, kas norādītu uz to, ka pieteicējai bija jāzina, ka tā tiek iesaistīta ar krāpšanos PVN jomā saistītās darbībās un kādas tieši personas šādas darbības īstenoja – vai pieteicējas tiešais darījuma partneris SIA „Real Alliance", vai arī tā apakšuzņēmēji vai kādas citas personas, kas rīkojās apakšuzņēmēju vārdā.

Apgabaltiesa, tiesas sēdē nopratinot lieciniekus – /pers.I/, /pers. K/ un /pers. J/, un novērtējot liecinieku liecības (*lietas VI sējuma 101.-104.,163.-164. un 186.-189.lapa*) kopsakarā ar lietā esošajiem rakstveida pierādījumiem, atzīst, ka pirmās instances tiesa pamatoti atzinusi, ka lietā ir iespējams izsekot pieteicējas un SIA „Mehāniskās sistēmas" darījumu norisei, kuru rezultātā pieteicēja veica apmaksu SIA „Mehāniskās sistēmas" par

tās veiktajiem darbiem pieteicējas objektā – daudzstāvu daudzfunkcionālajā ēkā /adrese A/ laikā, kad pieteicējas iepriekšējais ģenerāluzņēmējs SIA „Būve Interiors 1" neizpildīja savas saistības pret apakšuzņēmēju SIA „Mehāniskās sistēmas" par jau izpildītiem darbiem. Arī no lietā iesniegtajiem līgumiem izriet, ka 2008.gadā tika mainīts pieteicējas celtniecības objekta ģenerāluzņēmējs, piesaistot SIA „Real Alliance" iepriekšējā ģenerāluzņēmēja SIA „Būve Interiors 1" vietā (*lietas VI sējuma 120.-126. un 129.-135.lapa*).

Tāpat, izvērtējot liecinieces /pers. H/ liecību, kura apstiprināja darījumu veikšanu – santehnikas piegādi SIA „Real Alliance", apstiprināja lietā esošās pavadzīmes un rēķina izrakstīšanu un parakstīšanu, kā arī samaksas saņemšanu par darījumiem (*lietas 1.pielikuma 116.-119.lapa, VI sējuma 96.-98. un 100.-101.lapa*), apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pamatoti atzina pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām saistībā ar SIA „Real Alliance" 2008.gada 23.septembrī izrakstīto rēķinu Nr.0023 daļā par izpildītiem darbiem saskaņā ar SIA „Selltex" rēķinu Nr.47/2008 par darījuma summu Ls 6482,09 (par santehniku, kas bija saņemta no SIA „Selltex" saskaņā ar rēķinu Nr.47/2008, *sk., lietas 1.pielikuma 116.-119.lapu, lietas 2.pielikuma 134.lapu un lietas VI sējuma 97.lapu*).

Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka VID nepamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar SIA „Real Aliance" izrakstītiem nodokļa rēķiniem: 2008.gada 23.septembra rēķinu Nr.0023 (daļā, kas attiecas uz darījumu ar SIA „Selltex", jo pārējā daļā VID neapstrīdēja pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņā ar minēto SIA „Real Aliance" nodokļa rēķinu), 2008.gada 5.decembra rēķinu Nr.0072, 2009.gada 10.jūnija rēķinu Nr.0056/09, 2009.gada 11.jūnija rēķinu Nr.0073/09, 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0077/09, 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0074/09 un 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0075/09, un saskaņā ar SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 11.aprīļa rēķinu-faktūru Nr.85 un 2008.gada 23.septembra rēķinu-faktūru Nr.207, un Lēmums Nr.1 daļā par minētajiem darījumiem ir atceļams.

Tā kā pieteicēja pamatoti iekļāva PVN summas no minētajiem strīdus rēķiniem savās PVN deklarācijās, ir nepamatots un atceļams Lēmums Nr.1 daļā par soda naudu, kas noteikta saistībā ar iepriekš uzskaitītajiem strīdus darījumiem un nodokļa rēķiniem.

[17] Pieteicēja lūdz uzlikt VID pienākumu izdot pieteicējai labvēlīgo administratīvo aktu par PVN pārmaksas Ls 263 628,95 apmērā atmaksu.

Atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. un 11.panta nosacījumiem (normas redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā) apliekamās personas pienākums ir deklarēt PVN deklarācijā tās veiktos darījumus, atskaitot priekšnodokli un aprēķinot par konkrēto taksācijas periodu maksājamo PVN (ja tāds veidojas), vai arī deklarējot nodokļa pārmaksu. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta otro daļu pārmaksātās nodokļu summas pēc nodokļu maksātāju pamatota iesnieguma iesniegšanas nodokļu administrācijai un pēc nodokļu administrācijas pārbaudes novirzāmas nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai vai atmaksājamas 15 dienu laikā, ja konkrēto nodokļu likumi neparedz citu atmaksāšanas laiku un kārtību.

Ievērojot to, ka pieteicējas nodokļu auditā pieņemtais Lēmums Nr.1 daļā par virkni darījumiem ar šo tiesas spriedumu tiek atcelts (sk. [16] punktu), apgabaltiesa atzīst, ka šīs Lēmuma Nr.1 daļējās atcelšanas rezultātā faktiski tiek atzītas pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņa ar atbilstošiem nodokļu rēķiniem.

Vienlaikus konstatējams, ka Lēmums Nr.1 daļā (izņemot šajā lietā pārskatāmo daļu), ar kuru nebija atzīta daļa pieteicējas deklarētā PVN pārmaksas, ir stājies spēkā.

Ievērojot to, ka pieteicējas auditējamā periodā deklarētā PVN pārmaksa lielā daļā netika atzīta, un to, ka koriģējot pieteicējas PVN deklarācijas atbilstoši Lēmumam Nr.1 un ņemot vērā arī šā sprieduma apsvērumus, konkrētajos taksācijas periodos nodokļa aprēķina rezultātā var neveidoties reāla PVN pārmaksa, nav pamata uzlikt VID pienākumu izdot pieteicējas prasīto administratīvo aktu par naudas summu atmaksu.

Ievērojot minēto, un to, ka lietā nav informācijas par to, vai pieteicējai pēc auditējamā perioda bija nokavētie vai kārtējie parādi valsts budžetam, apgabaltiesa secina, ka nav pamata izdot pieteicējai labvēlīgu lēmumu par PVN pārmaksas atmaksu, bet spriedumā ir atzīstamas pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām saskaņā ar nodokļa rēķiniem: SIA „Real Aliance" izrakstīto 2008.gada 23.septembra rēķinu Nr.0023 (daļā, kas attiecas uz darījumu ar SIA „Selltex", PVN Ls 1166,78, *lietas 2.pielikuma 134.lapa un lietas 1.pielikuma 116.-119.lapa*), 2008.gada 5.decembra rēķinu Nr.0072 (PVN Ls 1198,34, *lietas 2.pielikuma 120.lapa*), 2009.gada 10.jūnija rēķinu Nr.0056/09 (PVN Ls 3827,28, *lietas I sējuma 85.lapa*), 2009.gada 11.jūnija rēķinu Nr.0073/09 (PVN Ls 2028,14, *lietas I sējuma 86.lapa*), 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0077/09 (PVN Ls 1653,26, *lietas I sējuma 87.lapa*), 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0074/09 (PVN Ls 3389,5, *lietas I sējuma 88.lapa*) un 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0075/09 (PVN Ls 11 017,58, *lietas I sējuma 90.lapa*), un saskaņā ar SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 11.aprīļa rēķinu-faktūru Nr.85 (PVN Ls 42 255,11, *lietas I sējuma 68.lapa*) un 2008.gada 23.septembra rēķinu-faktūru Nr.207 (PVN Ls 22 974,38, *lietas I sējuma 69.lapa, lietas 1.pielikuma 56.lapa*).

Ja tiesas spriedums par Lēmuma Nr.1 atcelšanu daļā un attiecīgi par atzītajam pieteicējas tiesībām atskaitīt priekšnodokli par strīdus darījumiem stāsies spēkā, VID būs jāņem vēra atbilstošas ar tiesas spriedumu atzītās priekšnodokļa summas, nosakot pieteicējas nodokļu apmēru auditējamajā periodā.

[18] Administratīvā rajona tiesa 2013.gada 2.aprīļa spriedumā nepamatoti norādīja, ka gadījumā, ja tiesvedības rezultātā tiesa Lēmumu Nr.1 pilnībā vai daļā atcels, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.pantam tiesai nav pamata vērtēt apstākļus, kas varētu mainīties (sk. šā sprieduma [8.2] punktu). Apgabaltiesa atzīst, ka lietas par pieteicējas iespējamo PVN pārmaksu, kas izveidojas auditējamā periodā, rezultāts ir tiešā veidā atkarīgs no rezultāta administratīvajā lietā par Lēmuma Nr.1 atcelšanu, un pieteicējas prasījumu par PVN pārmaksu nebija pamata izskatīt atrauti no pamatlietas saistībā ar pieteicējai veikto nodokļa auditu, kurā tika pārbaudīta tieši tās pašas pieteicējas deklarētās PVN pārmaksas esība. Ievērojot minēto, pirmās instances tiesas 2013.gada 2.aprīļa spriedums lietā Nr.A420343612 nav pareizs.

[19] Pieteicēja lietā ir maksājusi valsts nodevas par pieteikumiem, divas reizes pa Ls 20 apmērā (*lietas I sējuma 15.lapa un V sējuma 13.lapa*) un nodevu par apelācijas sūdzību Ls 40 (*lietas I sējuma 100.lapa*).

Ievērojot minēto un pamatojoties uz APL 126.panta pirmo daļu, Latvijas Republikas uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai tās par pieteikumiem un apelācijas sūdzību samaksāto valsts nodevu kopā 113,83 *euro*.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu 254., 304., 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Apmierināt MSIA „Delfīns Partneri" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 8.jūlija lēmuma Nr.22.4.7/47455 atcelšanu daļā.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2011.gada 8.jūlija lēmumu Nr.22.4.7/47455 daļā, ar kuru MSIA „Delfīns Partneri" noteikta nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamo nodokļu summa, samazināta no budžeta atmaksājamo nodokļu summa un aprēķināta soda nauda par darījumiem, par kuriem izrakstīti SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 11.aprīļa rēķins-faktūra Nr.85 un 2008.gada 23.septembra rēķins-faktūra Nr.207, SIA „Real Alliance" 2008.gada 23.septembra rēķins Nr.0023 (daļā par darījumu ar SIA „Selltex), 2008.gada 5.decembra rēķins Nr.0072, 2009.gada 10.jūnija rēķins Nr.0056/09, 2009.gada 11.jūnija rēķins Nr.0073/09, 2009.gada 16.jūnija rēķins Nr.0077/09, 2009.gada 16.jūnija rēķins Nr.0074/09 un 2009.gada 16.jūnija rēķins Nr.0075/09.

Atzīt MSIA „Delfīns Partneri" tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar SIA „Mehāniskās sistēmas" 2008.gada 11.aprīļa rēķinu-faktūru Nr.85 un 2008.gada 23.septembra rēķinu-faktūru Nr.207, SIA „Real Alliance" 2008.gada 23.septembra rēķinu Nr.0023 (daļā par darījumu ar SIA „Selltex), 2008.gada 5.decembra rēķinu Nr.0072, 2009.gada 10.jūnija rēķinu Nr.0056/09, 2009.gada 11.jūnija rēķinu Nr.0073/09, 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0077/09, 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0074/09 un 2009.gada 16.jūnija rēķinu Nr.0075/09.

Noraidīt MSIA „Delfīns Partneri" pieteikumu daļā par pienākuma uzlikšanu Valts ieņēmumu dienestam izdot administratīvo aktu par pievienotās vērtības nodokļa pārmaksas Ls 263 628,95 apmērā atmaksu.

Uzlikt Latvijas Republikai pienākumu atlīdzināt MSIA „Delfīns Partneri" tās par pieteikumiem un apelācijas sūdzību samaksāto valsts nodevu 113,83 *euro*.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(personiskais paraksts)*	K.Krastiņa
Tiesneses	*(personiskais paraksts)*	A.Kovaļevska
	(personiskais paraksts)	L.Vīnkalna