Lietas arhīva Nr. A42-00178-18/20
ECLI:LV:ADRJRIT:2018:0416.A420342416.1.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā
Rīgā 2018.gada 16.aprīlī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnese M.Romanova,

piedaloties pieteicējas SIA „Nemo Real" likumiskajam pārstāvim /pers. A/ un juridiskās palīdzības sniedzējai zvērinātai advokātei Ilmei Dukai, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Nemo Real" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2016.gada 28.oktobra lēmuma Nr.30.2-22.7/7021 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot par pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt 2015.gada 2.pusgadā deklarēto pārmaksāto nodokļa summu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējas SIA „Nemo Real" pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2015.gada jūliju – 2015.gada decembri. Pārbaudes rezultātā dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas vadītāja 2016.gada 15.augustā pieņēma lēmumu Nr.30.2 23.7/42107 *(lietas 1.sēj. 35.-53.lapa)* pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināt nodokli 1668,76 *euro*, soda naudu 500,63 *euro* un nokavējuma naudu 97,62 *euro*, samazināt no budžeta atmaksājamo nodokli par 33 658,21 *euro* un aprēķināt soda naudu 10 097,46 *euro*, kā arī atteikt atmaksāt 2015.gada 2.pusgadā deklarēto pārmaksāto nodokļa summu 33 658,21 *euro* apmērā.

Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram *(lietas 1.sēj. 56.-58.lapa)*. Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, dienests ar 2016.gada 28.oktobra lēmumu Nr.30.2-22.7/7021 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) *(lietas 1.sēj. 8.-24.lapa)* atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu. Pārsūdzētajā lēmumā norādīts, ka pieteicēja, veicot priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA „Nemo Route" (no 2015.gada 21.novembra – SIA „Tourex LTD") un SIA „Nemo Mājas" (no 2015.gada 4.decembra – SIA „KMRC") un iegrāmatojot darījumus saskaņā ar SIA „Nemo Route" un SIA „Nemo Mājas" dokumentiem, nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, kā arī Ministru kabineta 2013.gada 15.janvāra noteikumu Nr.40 „Noteikumi par pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām" (turpmāk – noteikumi Nr.40) 16.punkta 17.29.apakšpunkta nosacījumus. Pieteicēja zināja, ka grāmatvedībā ir reģistrējusi dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem. Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas pamatotu iebildumus par dienesta aprēķināto nodokļu maksājumu apmēru.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu *(lietas 1.sēj. 3.-6.lapa)*. Pieteikums motivēts ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Dienests audita laikā ir veicis pārbaudi ārpus auditējamā perioda, proti, par to, cik pareizi pieteicēja pirms septiņiem gadiem aprēķināja, maksāja un ieskaitīja budžetā nodokli no saņemtajiem avansa maksājumiem. Auditoriem nebija šāda pilnvarojuma. Dienesta argumenti par pierādījumu sniegšanas pienākumu pieteicējai par darījumiem pirms septiņiem gadiem jeb ārpus auditējamā perioda nav pamatoti. Turklāt šāda argumentācija ir pretrunā ar citiem normatīvajiem aktiem, kas nosaka dokumentu glabāšanas termiņus.

[2.2] Pieteicējai tiek liegtas tiesības atgūt 2009.-2010.gadā samaksāto nodokli par saņemtajiem avansiem tikai tāpēc, ka SIA „Nemo Route" nav samaksājusi nodokli no 2015.gadā atmaksātās avansa summas.

[2.3] Dienests pēc būtības nav vērtējis pieteicējas audita laikā sniegtos paskaidrojumus par darījumu apstākļiem 2009.-2010.gadā ar abiem darījumu partneriem, līdz ar to secinājumi, ka paskaidrojumos sniegtā informācija nav pārbaudāma un salīdzināma, ir nepamatoti.

[2.4] Dienesta pārmetums, ka no audita laikā iegūtajiem pierādījumiem auditori kā grāmatvedības jautājumos kvalificētas trešās personas nevar gūt skaidru priekšstatu par pieteicējas finansiālo stāvokli un tās saimnieciskajiem darījumiem pārbaudāmajā periodā, ir nepamatots, jo audita lietas materiāliem nav pievienota 2009.-2010.gadā dienestam sniegtā informācija par darījumiem, it sevišķi, deklarētās saņemtās avansa summas un atskaitītais priekšnodoklis, kas ļautu jebkurai grāmatvedības jautājumos kvalificētai trešajai personai gūt skaidru priekšstatu par pieteicējas finansiālo stāvokli un tās saimnieciskajiem darījumiem pārbaudāmajā periodā, proti, 2015.gada 2.pusgadā, un salīdzināt pēc atsaucēm uz avansa rēķiniem 2009.-2010.gadā.

[2.5] Dienests, veicot auditu, ir pieļāvis būtiskus pārkāpumus. Tā, pretēji reāli notikušās sarunas saturam 2016.gada 2.augusta tikšanās laikā, auditore apzināti parakstīja iepriekš sagatavoto noslēguma sarunas protokolu ar norādi par pieteicējas pārstāvja atteikšanos to parakstīt un pievienoja to nodokļu audita lietas materiāliem. Tāpat audita lietas materiāliem pievienots dokuments „Informācija no nobeiguma sarunas protokola projekta", kas pēc satura atšķiras no 2016.gada 2.augusta noslēguma sarunas protokola. No minētā dokumenta secināms, ka auditore ir sagatavojusi jaunu protokola projektu jaunai nodokļu audita noslēguma sarunai. Tajā norādīts, ka lēmums par nodokļu audita rezultātiem tiks pieņemts jau 2016.gada 15.augustā, proti, bez noslēguma sarunas ar pieteicēju.

[2.6] Pārsūdzētais lēmums nesatur argumentāciju, kādas nodokļu priekšrocības ir ieguvusi pieteicēja.

[3] Paskaidrojumos dienests norādīja, ka pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, balstoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem apsvērumiem *(lietas 1.sēj. 34.lapa, 2.sēj. 30.-32., 97.-98.lapa, 3.sēj. 23.-29., 49.-50.lapa)*. Papildus dienests norādīja, ka periodos, kuros saskaņā ar pieteicējas iesniegtajām nodokļa deklarācijām, ir aprēķināts nodoklis, šīs nodokļa summas tika segtas ar pieteicējas citos taksācijas periodos deklarētajām no budžeta atmaksātajām nodokļa summām. Līdz ar to pieteicēja faktiski naudas līdzekļus budžetā par 2008.gada novembra, 2009.gada oktobra – 2010.gada maija nodokļa deklarācijās norādītajām budžeta maksājamām summām nav veikusi, bet 2010.gada jūnija nodokļa deklarācijā deklarēts no

budžeta atmaksājamais nodoklis. Pieteicēja no valsts budžeta saņēma naudas līdzekļu atmaksas, piemēram, 2011.gada 19.augustā.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis pieteikumu uzturēja uz tajā norādīto argumentu pamata.
Tiesas sēdē atbildētājas pārstāve pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, noklausoties lietas dalībnieku paskaidrojumus, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteikums ir noraidāms.

[6] Vispirms tiesa precizē prasījuma priekšmetu. Lieta tika ierosināta par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu. Tā kā pieteicējas mērķis, vēršoties ar pieteikumu tiesā, ir ne tikai pārsūdzētā lēmuma atcelšana, bet arī labvēlīga administratīvā akta izdošana, uzliekot par pienākumu dienestam atmaksāt 2015.gada 2.pusgadā deklarēto pārmaksāto nodokļa summu, prasījuma priekšmets ir papildināms ar prasījumu par labvēlīga administratīvā akta izdošanu.

[7] No likuma „Par grāmatvedību" 2.panta pirmās un otrās daļas izriet, ka uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī (turpmāk - saimnieciskie darījumi). Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Grāmatvedībai ir jānodrošina ieņēmumu un izdevumu norobežošana pa pārskata periodiem. Atbilstoši minētā likuma 7.panta pirmajai daļai grāmatvedības reģistros izdara ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem. Attaisnojuma dokuments ir dokuments, kurš apliecina uzņēmuma saimnieciskā darījuma esību un kurā ietverti vismaz šādi dokumenta rekvizīti un informācija par saimniecisko darījumu: dokumenta autora nosaukums (firma), dokumenta autora reģistrācijas numurs (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu jāreģistrē), ārējam attaisnojuma dokumentam - arī juridiskā adrese (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu jāreģistrē) vai adrese (ja dokumenta autors saskaņā ar likumu nav jāreģistrē), dokumenta veida nosaukums, dokumenta datums, dokumenta reģistrācijas numurs, paraksts, atsevišķiem attaisnojuma dokumentu veidiem - arī citi tiesību aktos noteiktie obligātie dokumenta rekvizīti, saimnieciskā darījuma dalībnieki, norādot katra saimnieciskā darījuma dalībnieka nosaukumu (firmu), reģistrācijas numuru (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu jāreģistrē), juridisko adresi (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu jāreģistrē) vai adresi (ja saimnieciskā darījuma dalībnieks saskaņā ar likumu nav jāreģistrē), saimnieciskā darījuma apraksts, pamatojums un mērītāji (daudzumi, summas), bet tiesību aktos noteiktajos gadījumos - arī cita informācija par saimniecisko darījumu.

No minētajām tiesību normām secināms, ka uzņēmuma grāmatvedība ir jākārto tā, lai no tās varētu gūt skaidru priekšstatu par konkrētā uzņēmuma darījumiem, to norisi, tostarp, grāmatvedībā ir jāatrodas dokumentiem, kas satur nepieciešamo informāciju par darījumiem. Tāpēc dokumentus, kuros norādīta nepatiesa informācija, nevar atzīt par ticamu darījumu esību apliecinošu dokumentu, neskatoties uz to, kura persona ir vainojama nepatiesas informācijas uzrādīšanā.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim) 2.panta otrās daļas 1. un 2.punktu saimnieciskās darbības ietvaros iekšzemē veiktie ar nodokli apliekamie darījumi (turpmāk — apliekamie darījumi) ir preču piegāde par atlīdzību, arī pašpatēriņš un pakalpojumu sniegšana par atlīdzību, arī pašpatēriņš. Minētā likuma 8.panta pirmā un otrā daļa noteic, ka preču piegāde ir notikusi, ja preces nosūtītas vai atlīdzība par preču piegādi saņemta pirms preču nosūtīšanas, pakalpojuma sniegšana ir notikusi, ja pakalpojums sniegts pasūtītājam vai atlīdzība par pakalpojumu saņemta pirms pakalpojuma sniegšanas. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 12.panta $1.^6$ daļa noteic, ka nodokli par piegādātajām precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem maksā valsts budžetā par to taksācijas periodu, kad nosūtītas preces vai sniegts pakalpojums un izrakstīts nodokļa rēķins vai saņemts avanss saskaņā ar rēķinu.

Saskaņā ar noteikumu Nr.40 16.punkta 17.29.apakšpunktu deklarācijas 67.rindā norāda iepriekšējos taksācijas periodos samaksai valsts budžetā aprēķinātās nodokļa summas samazinājumu, kā arī nodokļa summu par zaudēto parādu reģistrētiem nodokļa maksātājiem (preču piegādātājiem vai pakalpojumu sniedzējiem), kuriem ir tiesības valsts budžetā iemaksāto nodokļa summu samazināt par zaudētā parāda nodokļu summu. Šajā rindā norāda arī atmaksai no valsts budžeta aprēķinātās nodokļa summas, kuras sākotnēji netika atskaitītas kā priekšnodoklis, un priekšnodokļa korekcijas vērtības, kuras norāda Pārskata par nekustamā īpašuma izmantošanu I daļas C sadaļā.

Judikatūrā ir nostabilizējusies atziņa, ka tiesības uz fiskālajām priekšrocībām nodokļu maksātājiem rodas tad, ja attiecīgie darījumi faktiski ir notikuši. Secīgi konkrētajā gadījumā tiesai jāvērtē pieteicējas darījumu ar minētajām kapitālsabiedrībām faktiska esība. Turklāt konkrētajā lietā, tiesai, konstatējot, ka darījumi faktiski nav notikuši, jāvērtē, vai pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka tā ir iesaistīta krāpšanā nodokļa jomā.

Ņemot vērā minēto, šajā lietā strīds ir par to, vai dienests pamatoti nav atzinis pieteicējas darījumus ar SIA „Nemo Route" un SIA „Nemo Mājas", vai ir izveidojusies nodokļa pārmaksa, un vai dienests pamatoti nav atmaksājis pieteicējai pārmaksāto nodokli.

[8] Vispirms tiesa vērtēs pieteicējas darījumus ar SIA „Nemo Route".

[8.1] 2009.gada 3.novembrī starp pieteicēju kā pārdevēju un SIA „Nemo Route" kā pircēju noslēgts līgums Nr.03/11-09 *(lietas 1.sēj. 93.-94.lapa)*. Līguma priekšmets saskaņā ar tā 1.1.apakšpunktu ir vara stieņi (25 tonnas) un bronzas stieņi (25 tonnas), bet minēto metāla izstrādājumu pārdošana atbilstoši līguma 1.2.apakšpunktam tiek veikta atsevišķās partijās saskaņā ar pircēja pasūtījumiem atbilstoši sortimentam. Līgums arī paredz, ka piegādājamās preces daudzumu, sortimentu, vietu un laiku puses saskaņo pirms katras konkrētās preces piegādes, preces piegādes vieta tiek saskaņota pirms piegādes uzsākšanas, savukārt preces iekraušana, izkraušana un piegāde tiek organizēta pusēm iepriekš vienojoties (līguma 4.1., 4.2, un 4.3.apakšpunkts). Līgumu gan kā pieteicējas valdes loceklis, gan kā pircējas SIA „Nemo Route" valdes priekšsēdētājs parakstīja /pers. A/.

Pieteicēja izrakstīja avansa rēķinus - 2009.gada 11.novembra avansa rēķinu Nr.11/11-09, 2009.gada 1.decembra avansa rēķinu Nr.1/12-09, 2010.gada 4.janvāra avansa rēķinu Nr.4/01-10, 2010.gada 1.februāra avansa rēķinu Nr.1/02-10, 2010.gada 1.marta avansa rēķinu Nr.1/03-10, 2010.gada 6.aprīļa avansa rēķinu Nr.1/04-10, 2010.gada 5.maija avansa rēķinu Nr.1/05-10 un 2010.gada 2.jūnija avansa rēķinu Nr.1/06-10 *(lietas 1.sēj. 99.-106.lapa)*. Minētie avansa rēķini izrakstīti, lai SIA „Nemo Route" veiktu priekšapmaksu par precēm.

Laika periodā no 2009.gada 11.novembra līdz 2010.gada 4.jūnijam SIA „Nemo Route" pārskaitīja naudu uz pieteicējas bankas kontu, norādot tos kā avansa maksājumus pēc attiecīgā rēķina *(lietas 1.sēj. 132.-134.lapa)*. Saņemot minētos maksājumus no SIA „Nemo Route", pieteicēja tos tajā pašā dienā pārskaitīja /pers. A/, /pers. C/ un /pers. D/, kā maksājuma mērķi norādot „aizdevuma atgriešana" *(lietas 1.sēj. 110.-125.lapa)*.

2015.gada 1.oktobrī SIA „Nemo Route" pieteicējai izrakstīja rēķinu Nr.KR15-0110-01 par samaksāto avansu atmaksu 199 609,44 *euro (lietas 1.sēj. 107.lapa)*. No lietā esošā pieteicējas bankas konta izraksta izriet, ka pieteicēja laika periodā no 2015.gada 1.oktobra līdz 6.oktobrim ir atmaksājusi saņemto avansu *(lietas 1.sēj. 107.-108.lapa)*.

[8.2] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis /pers. A/ paskaidroja, ka pieteicēja tika izveidota, lai attīstītu nekustamā īpašuma projektu /Nosaukums E/. Bija paredzēts izveidot multifunkcionālu kompleksu ar slēgtu slēpošanas trasi. Tika izstrādāts attiecīgs projekts un prezentēts starptautiskās izstādēs, kurās tas guva lielu atzinību. Tika saņemtas nepieciešamās atļaujas šā projekta izveidei. Tomēr 2008. un 2009.gadā, iestājoties pasaules finanšu krīzei, kam sekoja ekonomiskā krīze, šā projekta tālāka virzība tika apturēta. Ievērojot to, ka līdz ar projekta virzības apturēšanu pieteicējai nebija ar ko nodarboties, bet tās dalībniekiem bija liela pieredze krāsainā metāla izstrādājumu tirdzniecībā un ražošanā, tika nolemts, ka pieteicēja nodarbosies ar metāla izstrādājumu tirdzniecību. Lai šo darbību uzsāktu, no SIA „Nemo Route", kas nodarbojās ar autopārvadājumu veikšanu, tika saņemts avanss.

SIA „Nemo Route" valdes priekšsēdētājs /pers. C/ 2016.gada 20.jūlijā paskaidroja dienestam, ka kapitālsabiedrība nodarbojās ar kravu pārvadājumiem un metāla un rūdas vairumtirdzniecību. 2010.gadā notika daļēja līguma izpilde un bronzas lietņu piegāde saskaņā ar pavadzīmi Nr.00004 NRE kopējā summa 33949,65 Ls, apmaksa tika norakstīta no samaksātajiem avansiem *(lietas 1.sēj. 184.-185.lapa)*.

2016.gada 20.jūnijā /pers. F/, SIA „Nemo Route" valdes loceklis no 2011.gada 8.septembra līdz 2015.gada 14.septembrim, norādīja, ka kapitālsabiedrība nodarbojās ar pārvadājumiem un pārdeva metāllūžņus un metāla izstrādājumus. /pers. F/ bija atbildīgs par transporta pasūtījumiem, transportlīdzekļu uzturēšanu, loģistikas pakalpojumiem un autovadītāju darba organizēšanu. Par strīdus precēm un darījumiem viņa rīcībā nav informācijas *(lietas 1.sēj. 181.-182.lapa)*.

2016.gada 27.jūlija paskaidrojumā *(lietas 1.sēj. 187.lapa)* /pers. G/, SIA „Nemo Route" amatpersona no 2015.gada 2.septembra līdz 2015.gada 11.decembrim, norādīja, ka viņa uzdevums, stājoties amatā, bija apzināt reālo kapitālsabiedrības situāciju un pieņemt atbilstošu lēmumu par tās tālāko virzību. Kapitālsabiedrības finansiālais stāvoklis tajā brīdī bija kritisks un, pilnībā apzinoties situāciju, viņam bija jāpiesaka kapitālsabiedrības maksātnespēja. Pieteicēja noslēdza ar SIA „Nemo Route" līgumu par preču piegādi. Pēc avansa maksājuma saņemšanas preču piegāde nesekoja.

[8.3] Tiesa, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem argumentiem, secina, ka dienests pamatoti nav atzinis par faktiski notikušiem pieteicējas darījumus ar SIA „Nemo Route".

Izvērtējot 2009.gada 3.novembra līgumu Nr.03/11-09 par vara un bronzas stieņu iegādi, tiesa konstatē, ka tajā ietvertie nosacījumi par atsevišķiem darījuma būtiskiem aspektiem ir tik vispārīgi, ka rada pamatotas šaubas par līdzēju nodomu dibināt reālu sadarbību darījuma veikšanai. Piemēram, līgumā ir vispārīgi norādīts, ka pārdošana tiek veikta atsevišķās preces partijās saskaņā ar pircēja pasūtījumiem (1.2.apakšpunkts), par preču sortimentu puses mutiski vienojas pirms preces piegādes (2.1.apakšpunkts), piegādājamās preces daudzumu, sortimentu, vietu un laiku puses saskaņo pirms katras konkrētās preces piegādes (4.1.apakšpunkts). Arī piegādes vieta, preces izkraušana un piegāde atbilstoši līguma 4.2. un 4.3.apakšpunktam tiek organizēta, pusēm iepriekš vienojoties. Līgumā nav ietvertas vienošanās par būtiskiem darījumu definējošiem un identificējošiem nosacījumiem, piemēram, preču daudzumu, sortimentu, preču kvalitātes un apmaksas nosacījumiem, preču pasūtīšanas kārtību, piegādes vietu, laiku un termiņiem.

Kaut arī tiesa atzīst civiltiesībās pastāvošo līguma slēgšanas brīvības principu, atbilstoši kuram līguma saturs, tajā noteikto pušu tiesību un pienākumu apjoms, kā arī līguma priekšmeta regulējums ir pušu ziņā, konkrētajā gadījumā tiesa konstatētos saturiskos līguma trūkumus atzīst par būtiskiem, kas liecina par formālu darījuma dokumentu noformēšanu bez patiesa nodoma to veikt. Līdz ar to dienests ir pamatoti secinājis, ka būtisku darījuma norisi identificējošu nosacījumu neiekļaušana līgumā, norāda uz darījuma simulatīvo raksturu un neliecina par dokumentu noformēšanu faktiski notikuša darījuma ietvaros.

Izvērtējot lietas materiālos esošo 2009.gada 11.novembra avansa rēķinu Nr.11/11-09, 2009.gada 1.decembra avansa rēķinu Nr.1/12-09, 2010.gada 4.janvāra avansa rēķinu Nr.4/01-10, 2010.gada 1.februāra avansa rēķinu Nr.1/02-10, 2010.gada 1.marta avansa rēķinu Nr.1/03-10, 2010.gada 6.aprīļa avansa rēķinu Nr.1/04-10, 2010.gada 5.maija avansa rēķinu Nr.1/05-10 un 2010.gada 2.jūnija avansa rēķinu Nr.1/06-10 *(lietas 1.sēj. 99.-106.lapa)*, kurus pieteicēja ir izrakstījusi SIA „Nemo Route" par precēm, tiesa atzīst, ka tajos nav ietverta informācija, kas identificētu darījumu, par kuru tie izrakstīti. Tajos nav norādīts nedz līgums, atbilstoši kuram rēķins izrakstīts, nedz arī preču veids un daudzums. Minētie trūkumi avansa rēķinos ir tik būtiski, ka no tiem nav iespējams secināt darījumu, par kuru tie izrakstīti.

Lai gūtu patiesu un skaidru priekšstatu par saimniecisko darījumu, kā arī konstatētu tā saistību ar uzņēmuma saimniecisko darbību, grāmatvedības attaisnojuma dokumentā jānorāda informācija, kas ļauj identificēt saimniecisko darījumu, konstatēt tā sākumu un izsekot tā norisei. Pieteicējas izrakstītie avansa rēķini likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, jo no tiem nav identificējama darījuma gaita un nav saprotama savstarpējo darījumu būtība.

Vērtējot pušu nodomu veikt reālu darījumu atbilstoši 2009.gada 3.novembra līgumam Nr.03/11-09, bez ievērības nav atstājams fakts, ka saņemtos avansa maksājumus no SIA „Nemo Route" pieteicēja tajā pašā dienā izņēma no saimnieciskā apgrozījuma, pārskaitot /pers. A/, /pers. C/ un /pers. D/, nevis izmantojot darījuma izpildes nodrošināšanai.

Savukārt saņemtā avansa atmaksāšanu pieteicēja ir veikusi no SIA „Nemo Mājas" un SIA „East333" aizdevuma atmaksas, kas, kā to pamatoti ir norādījis dienests, liecina par to, ka avansa maksāšanai un atgriešanai nav saimnieciskā darījuma rakstura, jo tas tiek nodrošināts tikai ar aizdevumiem. Pieteicēja nav arī paskaidrojusi šādas rīcības iemeslus.

Tāpat kritiski ir vērtējams fakts, ka pēc līguma noslēgšanas un pirmā avansa rēķina izrakstīšanas, kā arī pirmās avansa summas saņemšanas no SIA „Nemo Route" pieteicēja nepiegādāja preces, nesaņēma no SIA „Nemo Route" pasūtījumu, nenoformēja citus līgumā paredzētus dokumentus attiecībā uz pasūtījuma izpildi. Ja pēc līguma parakstīšanas, rēķina izrakstīšanas un avansa saņemšanas kļuva skaidrs, kā to apgalvo pieteicēja, ka tirgus cenas ir tādas, ka piegādāt preci nav izdevīgi, nebūtu loģiski turpināt izrakstīt vēl septiņus rēķinus septiņu mēnešu garumā. Tāpat arī nevar izskaidrot SIA „Nemo Route" avansa maksājumus septiņu mēnešu garumā, ja preces netika pasūtītas un līgumā norādītie preču pasūtījuma dokumenti netika noformēti.

Nevar loģiski izskaidrot, kāpēc SIA „Nemo Route", būdama kapitālsabiedrība, kas nodarbojās ar auto pārvadājumiem, parakstīja līgumus par metāla iegādi, turklāt, no pieteicējas, nevis no citām kompānijām, kas varēja piegādāt metālu bez pieteicējas starpniecības, ņemot vērā to, ka pieteicēja plānoja iegādāties preces no Latvijā reģistrētajiem komersantiem *(lietas 1.sēj. 67.lapa)*, un gan pieteicējai, gan SIA „Nemo Route" minētajā periodā bija tie paši valdes locekļi un dalībnieki (pieteicējas valdes loceklis bija /pers. A/, pieteicējas dalībnieki bija /pers. A/, /pers. C/ un /pers. D/, savukārt SIA „Nemo Route" valdes loceklis bija /pers. A/ un tās dalībnieki bija /pers. A/ un /pers. C/).

[8.4] Tiesa vērtē kritiski 2012.gada 4.janvāra, 2013.gada 29.janvāra un 2015.gada 25.februāra vēstuļu kopijas *(lietas 1.sēj. 95.-98.lapa)*, ar kurām SIA „Nemo Route" lūdza pieteicēju saskaņā ar 2009.gada 3.novembra līgumu Nr.03/11-09 piegādāt preci vai arī atmaksāt avansa maksājumu. Pirmkārt, līgums paredz, ka pretenzijas, kas no tā izriet, pircējs var izteikt piecu dienu laikā no konstatēšanas brīža (7.1.apakšpunkts). Ar minētajām vēstulēm būtiski nokavēts līgumā paredzētais pretenziju izteikšanas termiņš. Otrkārt, tajās (izņemot 2015.gada 25.februāra vēstuli) nav norādīts nedz konkrēts termiņš, līdz kuram pieteicējai jāpiegādā prece vai jāatmaksā avansa maksājums, nedz arī tas, konkrēti kāda prece bija jāpiegādā. Treškārt, no minētajām vēstulēm nav secināms, ka tās būtu pieteicējai izsniegtas un pieteicēja tās būtu saņēmusi, jo tās nesatur attiecīgu atzīmi par saņemšanu, un pieteicēja nav arī iesniegusi attiecīgus pierādījumus. Ievērojot iepriekš konstatēto, tiesa piekrīt dienestam, ka minētie apstākļi liecina par vēstuļu formālu noformēšanu.

Lietas materiālos nav informācijas par to (un to nav sniegusi arī pieteicēja), ka starp pieteicēju un SIA „Nemo Route" gandrīz sešu gadu garumā būtu risināts jautājums par preču piegādi vai avansa atmaksāšanu, kā arī, vai un kādas vienošanās ir panāktas šajā jautājumā. Preces, par kuru veikta

samaksa, nesaņemšana tik ilgstošā laika posmā un intereses neizrādīšana to saņemt neatbilst normālai komercpraksei un nedod pamatu secināt, ka SIA „Nemo Route" būtu patiesi centusies panākt preču piegādi vai veikto avansa maksājumu atgriešanu atbilstoši faktiski notikušam darījumam.

[8.5] Nobeiguma sarunas laikā un 2015.gada 15.jūlijā dienestā saņemtajā paskaidrojumā *(lietas 1.sēj. 194.-195.lapa)* /pers. A/ un /pers. C/ savos 2016.gada 20.jūlija paskaidrojumos norādīja uz daļēju 2009.gada 3.novembra līguma Nr.03/11-09 izpildi.

No lietā esošajiem materiāliem tiesa negūst apstiprinājumu minētajam apgalvojumam. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 150.panta trešo daļu pieteicējam atbilstoši savām iespējām jāpiedalās pierādījumu savākšanā. Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. Minētās tiesību normas noteic pieteicējas līdzdarbošanās pienākumu pierādījumu vākšanā, kas pamatotu pieteicējas iebildumus un palīdzētu objektīvās patiesības noskaidrošanā, kas ir īpaši būtiski nodokļu lietās. Tiesa konstatē, ka pieteicēja nav iesniegusi 2009.gada 3.novembra līguma Nr.03/11-09 daļēju izpildi apliecinošus dokumentus, nedz arī savā paskaidrojumā konkretizējusi apgalvojumu par līguma daļēju izpildi, norādot, piemēram, kad, kādas un cik daudz preces pieteicēja piegādāja SIA „Nemo Route", un kādas vienošanās atbilstoši līguma Nr.03/11-09 nosacījumiem to apstiprina.

Tieši pretēji, 2016.gada 4.augusta paskaidrojumā *(lietas 1.sēj. 76.lapa)* pieteicēja norādīja, ka neapstrīd faktu, ka neizpildīja savas līgumsaistības pret SIA „Nemo Route" un SIA „Nemo Māja". Turklāt 2016.gada 27.jūlija paskaidrojumā *(lietas 1.sēj. 187.lapa)* /pers. G/ norādīja, ka pēc avansa maksājuma saņemšanas preču piegāde nesekoja.

Tiesas secinājumu par darījuma faktisku neesību apliecina arī tas, ka SIA „Nemo Route" izrakstīja pieteicējai strīdus rēķinu 2015.gada 1.oktobrī, t.i., divus mēnešus pirms maksātnespējas procesa pasludināšanas. 2015.gada 21.oktobrī tā tika izslēgta no ar nodokli apliekamo personu reģistra sakarā ar nepatiesas informācijas sniegšanu. Tās amatpersonas /pers. G/ 2016.gada 27.jūlija paskaidrojumi ir pretrunā ar faktiskajiem apstākļiem. Proti, /pers. G/ paskaidrojumā norādīja, ka, stājoties amatā, kapitālsabiedrības finansiālais stāvoklis bija kritisks un viņam kā valdes loceklim neatlika citu līdzekļu kā vien pieteikt kapitālsabiedrības maksātnespēju.

No minētā paskaidrojuma izriet, ka kapitālsabiedrības finansiālais stāvoklis bija kritisks pirms strīdus rēķina izrakstīšanas, tā neplānoja turpināt veikt saimniecisko darbību un tās amatpersona pieņēma lēmumu pieteikt maksātnespēju. Šādā situācijā nevar izskaidrot rēķina izrakstīšanu par avansā samaksātās naudas atmaksu un rēķina neizrakstīšanu ilgu laiku pirms tam. Tā kā pieteicējai un SIA „Nemo Route" bija viens un tas pats īpašnieks /pers. C/, pieteicējai vajadzēja apzināties SIA „Nemo Route" finansiālo stāvokli un to, ka tā faktiski maksājumus budžetā nevarēs veikt.

[8.6] Ievērojot iepriekš minēto un izvērtējot pieteicējas darījumu ar SIA „Nemo Route" saturu un būtību, tiesa atzīst par pamatotu dienesta secinājumu, ka konkrētajā gadījumā ir notikusi darbības imitēšana, izveidojot dokumentu plūsmu (avansa rēķinu izrakstīšana un naudas pārskaitīšana) par neesošiem darījumiem. Turklāt, ievērojot to, ka 2009.gada 3.novembra līgumu Nr.03/11-09 gan kā pārdevējas valdes loceklis, gan kā pircējas SIA „Nemo Route" valdes priekšsēdētājs ir parakstījis /pers. A/, un to, ka pieteicēja un SIA „Nemo Route" ir saistītās personas (gan strīdus rēķina, gan avansa rēķinu izrakstīšanas periodā pieteicējas dalībnieki bija /pers. A/, /pers. D/, /pers. C/, tāpat norādītajos periodos pieteicējas amatpersona bija pieteicējas dalībnieks /pers. A/, savukārt SIA „Nemo Route" dalībnieki avansa rēķina izrakstīšanas periodā bija /pers. A/ un /pers. C/, amatpersona /pers. A/, un strīdus rēķina izrakstīšanas laikā dalībnieks bija /pers. C/ un amatpersona /pers. G/) likuma „Par nodokļiem un nodevām" izpratnē, līdzēji zināja par formālu darījuma noformēšanu.

[9] Tālāk tiesa vērtēs pieteicējas darījumu ar SIA „Nemo Mājas".

[9.1] 2008.gada 21.septembrī starp pieteicēju kā iznomātāju un SIA „Nemo Mājas" kā nomnieku noslēgts līgums Nr.21-09.2008 *(lietas 1.sēj. 91.lapa)* par izstādes stenda aprīkojuma nomu, par kuru paredzēts avansa maksājums 10 900 lati (1.1. un 1.3.apakšpunkts). Līgumu gan kā iznomātājas valdes loceklis, gan kā nomnieces SIA „Nemo Mājas" valdes loceklis parakstījis /pers. A/. 2008.gada 4.novembrī pieteicēja izrakstīja SIA „Nemo Mājas" avansa rēķinu Nr.04-11/08 par 4400 latiem *(lietas 1.sēj. 92.lapa)* un 2008.gada 12.decembrī – avansa rēķinu Nr.12-12/08 par 6500 latiem *(lietas 1.sēj. 92.lapa)*.

No lietas materiāliem izriet, ka no 2008.gada 4.novembra līdz 2008.gada 25.novembrim SIA „Nemo Mājas" pārskaitīja 4400 latus uz pieteicējas bankas kontu, kā maksājuma mērķi norādot avansa maksājumu pēc 2008.gada 4.novembra rēķina Nr.04-11/08, bet 2008.gada 12.decembrī SIA „Nemo Mājas" pārskaitīja 6500 latus, kā maksājuma mērķi norādot avansa maksājumu pēc 2008.gada 12.decembra rēķina Nr.12-12/08 *(lietas 2.sēj. 100.lapa)*.

2015.gada 10.decembrī SIA „Nemo Mājas" pieteicējai izrakstīja kredītrēķinu Nr.NR 10/12 par samaksātā avansa atmaksu 3854,88 *euro (lietas 1.sēj. 91.lapa)*, kuru pieteicēja 2015.gada 10.decembrī ir apmaksājusi.

[9.2] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis /pers. A/ paskaidroja, ka pieteicējas aktīvos bija izstāžu stends, kurš tika izmantots, lai piedalītos izstādēs. Bija paredzēts, ka SIA „Nemo Mājas", kuras pamatdarbība ir sava nekustamā īpašuma izīrēšana un apsaimniekošana, piedalīsies izstādē. Tādēļ tika panākta vienošanās šo stendu iznomāt SIA „Nemo Mājas". SIA „Nemo Mājas" pārskaitīja pieteicējai avansu. 2009.gadā, /pers. A/ iekļūstot deputātu sarakstā Jūrmalas pilsētas domē un ieņemot attiecīgu amatu, kura laikā /pers. A/ bija jāatsakās no amatiem kapitālsabiedrībās, SIA „Nemo Real" vadību pārņēma cits dalībnieks. Šo pārmaiņu laikā avansi septiņu gadu garumā netika atmaksāti, kaut arī SIA „Nemo Route" un SIA „Nemo Mājas" bija lūgušas tos atmaksāt. Pieteicēja no saņemtajiem avansiem ir samaksājusi nodokli, faktiski aizdevusi naudu valstij, tomēr, pieteicējai atmaksājot saņemtos avansus SIA „Nemo Route" un SIA „Nemo Mājas", valsts atsakās atmaksāt pieteicējai naudu.

[9.3] Tiesa, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem argumentiem, secina, ka dienests pamatoti nav atzinis par faktiski notikušu pieteicējas darījumu ar SIA „Nemo Mājas".

Kā pamatojumu 2008.gada 21.septembrī noslēgtajam līgumam Nr.21-09.2008 /pers. A/ gan tiesas sēdē, gan 2016.gada 15.jūlija paskaidrojumā dienestam norādīja SIA „Nemo Mājas" plānoto dalību izstādē. Tomēr, ņemot vērā to, ka SIA „Nemo Mājas" savu dalību izstādē atcēla, pakalpojums netika sniegts (stends un aprīkojums nomniekam netika nodots).

Nedz līgumā, nedz arī /pers. A/ paskaidrojumos dienestam nav norādīta līguma priekšmetu identificējoša informācija. Līguma noteikumi ir lakoniski, un tajā nav ietverti tādi būtiski nosacījumi, kā, piemēram, izstādes stenda aprīkojuma tehniskie parametri, nodošanas kārtība un vieta, regulējums atbildībai par līguma nosacījumu neievērošanu. Šāds vispārīgs un formāls līgums neliecina par līdzēju patiesu nolūku savstarpēji saistīties minētā darījuma ietvaros. Ievērojot to, ka pieteicējas pārstāvis, atbildot uz dienesta jautājumu tiesas sēdē, raksturoja minēto stendu, tiesa neapšauba apstākli, ka pieteicējas rīcībā tas varētu būt bijis, tomēr pieteicējas pārstāvja nespēja sniegt detalizētāku informāciju par izstādes stenda nomāšanas nepieciešamību un mērķi, nerada tiesai pārliecību par darījuma faktisku norisi.

/pers. A/ savā paskaidrojumā ir vispārīgi norādījis uz SIA „Nemo Mājas" nodomu piedalīties izstādē, neminot sīkāku informāciju par izstādes nosaukumu, vietu un laiku, kas rada pamatotas šaubas par /pers. A/ paskaidrojumā sniegtās informācijas ticamību un darījuma faktisku esību. Arī tiesas sēdē /pers. A/ nesniedza konkrētu informāciju par izstādi, kurā SIA „Nemo Mājas" bija plānojusi piedalīties, kā arī nepaskaidroja, kādu iemeslu dēļ SIA „Nemo Mājas" plānotā dalība izstāde nenotika.

Par to, ka šis darījums nebija noticis, liecina arī tas, ka atbilstoši 2008.gada 21.septembra līguma Nr.21-09.2008 1.2. un 2.1.apakšpunktam

pieteicējai izstādes stenda aprīkojums bija jānodod SIA „Nemo Mājas" trīsdesmit dienu laikā pēc apmaksas. Kā konstatēts iepriekš, avansa apmaksa pilnā apmērā veikta 2008.gada 12.decembrī. Tomēr saņemtā avansa daļēja atmaksa veikta tikai 2010.gada 24.februārī, t.i., vairāk nekā pēc gada, bet avansa maksājums pilnā apmērā atmaksāts tikai 2015.gada 10.decembrī, t.i., pēc gandrīz septiņiem gadiem. 2015.gada 1.decembrī SIA „Nemo Mājas" sastādīja pieteicējai adresēto vēstuli par avansa 3854 *euro* atgriešanu *(lietas 1.sēj. 126.lapa)*. /pers. A/ nedz administratīvā procesa laikā iestādē, nedz arī tiesas sēdē nav spējis paskaidrot un norādīt ticamus iemeslus, kādēļ samaksātais avanss atmaksāts tikai pēc septiņiem gadiem un par to netika atgādināts pieteicējai vairāku gadu garumā.

Minētais apstākļu kopums liecina par formālu dokumentu noformēšanu bez nodoma veikt attiecīgu darījumu. Turklāt, ievērojot to, ka 2008.gada 21.septembra līgumu Nr.21-09.2008 gan kā iznomātājas valdes loceklis, gan kā nomnieka valdes loceklis parakstījis /pers. A/ un to, ka pieteicēja un SIA „Nemo Mājas" ir saistītās personas (avansa un strīdus rēķina izrakstīšanas laikā SIA „Nemo Mājas" dalībnieki bija /pers. H/, /pers. C/ un /pers. A/) likuma „Par nodokļiem un nodevām" izpratnē, līdzēji zināja par formālu darījuma noformēšanu. Tiesa piekrīt dienestam, ka apstāklis, ka tiek izrakstīti rēķini, t.i., konstatējams noformējums, nav pietiekams darījumu faktiskās esības apliecināšanai.

[10] Pieteicēja iebilst pret to, ka dienests ir veicis pārbaudi ārpus auditējamā perioda, proti, par to, cik pareizi pieteicēja pirms septiņiem gadiem aprēķināja, maksāja un ieskaitīja budžetā nodokli no saņemtajiem avansa maksājumiem.

Tiesa minēto pieteicējas iebildumu noraida kā nepamatotu un norāda, ka Augstākā tiesa vairākkārt savā praksē ir norādījusi, ka no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmās daļas teksta nav secināms, ka normā būtu noteikts ierobežojums iestādei konstatēt kādus apstākļus, kas radušies agrāk kā trīs gadus pēc maksāšanas termiņa. Citiem vārdiem, minētajā tiesību normā noteiktais ierobežojums aprēķināt nodokļus par vairāk kā trīs iepriekšējiem gadiem neliedz agrāka laika posma apstākļus pārbaudīt, lai noteiktu nodokļu maksāšanas pareizību auditējamā laika posmā *(sal. Augstākās tiesas 2012.gada 30.maija sprieduma lietā Nr.SKA-115/2012 24.punkts un 2013.gada 5.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-622/2013 9.punkts)*.

Ievērojot minēto, dienests nav tiesīgs aprēķināt nodokļus par laiku pirms auditējamā perioda, tomēr dienests ir tiesīgs ņemt vērā apstākļus, kuri ir radušies pirms auditējamā perioda, lai izdarītu secinājumus par pieteicēja tiesībām uz nodokļa atmaksu.

Tādējādi dienests ir pamatoti vērtējis pirms auditējamā perioda radušos apstākļus, jo tiem ir būtiska nozīme auditējamā periodā noformētajos darījumos. Proti, bez apstākļu vērtēšanas par avansu saņemšanu nav iespējams izprast 2015.gadā veikto darījumu būtību un konstatēt fiskālās priekšrocības, kādas radās pieteicējai un tās sadarbības partneriem fiktīvu darījumu rezultātā.

[11] Uz pieteicējas argumentu par to, ka tā neguva fiskālās priekšrocības no minētajiem darījumiem tiesa norāda turpmāk minēto.

Konkrētajā lietā pieteicēja un tās saistītās personas, veicot fiktīvos darījumus, mākslīgi 2008. un 2009.gadā pārlika nodokļa slogu no darījumu partneriem uz pieteicēju, pieteicējai saņemot nodokļa summu un uzrādot deklarācijā nodokļa saistības, un 2015.gadā mākslīgi pārlika nodokļu slogu atpakaļ no pieteicējas uz darījuma partneriem. Savukārt šāda mākslīgā nodokļu sloga pārlikšana ļāva pieteicējai sākotnēji izlīdzināt nodokļa pārmaksu, kas ir izveidojusies citu neauditēto un agrāk veikto darījumu rezultātā, ar nodokļa saistībām, kas radās fiktīvu darījumu rezultātā. Proti, pieteicēja avansa rēķinus iekļāva attiecīgo periodu nodokļa deklarācijās un budžeta maksājamo nodokli sedza ar iepriekšējos taksācijas periodos uzkrātajām nodokļa pārmaksām. Tādā veidā pieteicēja izvairījās no potenciālā audita nodokļa pārmaksas pieprasīšanas gadījumā un tajā pašā laikā nezaudēja pārmaksātos nodokļus, jo ar SIA „Nemo Route" un SIA „Nemo Mājas" veikto fiktīvu darījumu rezultātā pieteicējai tika nodrošināta iespēja pieprasīt minēto pieteicējas avansa rēķinos uzrādīto nodokļu summu (kas pirms tam jau tika izmantota, lai izlīdzinātu pārmaksu no pieteicējas agrāk veiktajiem un neauditētajiem darījumiem) atpakaļ no budžeta. Tāpat arī pieteicējas saistītās personas SIA „Nemo Route" un SIA „Nemo Mājas", apmaksājot pieteicējas avansa rēķinus, ieguva fiskālās priekšrocības priekšnodokļa veidā. Savukārt 2015.gadā, saņemot no pieteicējas darījuma summu atpakaļ, arī izlīdzināja radušās nodokļa saistības ar iepriekš veikto darījumu rezultātā pārmaksāto nodokli (kā tas izriet no dienesta paskaidrojumiem). Vērā ir ņemams arī apstāklis, ka SIA „Nemo Route" neilgi pēc strīdus darījuma summas saņemšanas atpakaļ no pieteicējas, t.i., 2015.gada 10.decembrī, tika pasludināts maksātnespējas process, un tā ir likvidēta.

Tā kā pieteicējas darījumi, par kuriem tika maksāts avanss, nenotika, pieteicēja sadarbības partneriem ir atmaksājusi saņemtos avansus, pieteicēja ir veikusi korekcijas savā 2015.gada 2.pusgada nodokļa deklarācijā, samazinot iepriekšējos taksācijas periodos aprēķināto nodokli, kā rezultātā konkrētajā taksācijas periodā tika samazināts budžetā maksājamais nodoklis un palielināts no budžeta atmaksājamais nodoklis. Pieteicējas sadarbības partneri attiecīgajās nodokļa deklarācijās veica korekcijas, samazinot iepriekšējos taksācijas periodos aprēķināto priekšnodokli, kā rezultātā tika palielināts attiecīgajos periodos budžetā maksājamais nodoklis un/vai samazināts no budžeta atmaksājamais nodoklis.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka Direktīvas 2006/112 203.pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodoklis, kuru persona ir norādījusi rēķinā, tai ir jāmaksā neatkarīgi no faktiska ar nodokli apliekama darījuma esības *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietās Nr.C-642/11* Stroy trans EOOD *29.punkts)*.

Pieteicējas darījumi (avansu samaksa), par kuriem tā aprēķināja budžetā maksājamo nodokli, ir mākslīgi. Līdz ar to, pamatojoties uz 2006.gada 28.novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 203.pantu, pieteicējai jebkurā gadījumā ir jānomaksā budžetā tās izrakstītajos avansa rēķinos norādītais nodoklis. Tādējādi, par noformētajiem atmaksātajiem avansiem veicot korekcijas savā 2015.gada 2.pusgada nodokļa deklarācijā, samazinot iepriekšējos taksācijas periodos aprēķināto nodokli, kā rezultātā konkrētajā taksācijas periodā tiek samazināts budžetā maksājamais nodoklis un palielināts no budžeta atmaksājamais nodoklis, pieteicēja ir veikusi darbības, lai gūtu fiskālas priekšrocības. Turklāt nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanas dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel 59.punktu)*.

Tāpat tiesa piekrīt dienesta argumentam par to, ka, veicot strīdus darījumus, pieteicēja novērsa nodokļa neatmaksāšanas risku noilguma dēļ. Proti, saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" pārejas noteikumu 63.pantu pārmaksāto nodokļa summu, kas izveidojusies par taksācijas periodiem līdz 2010.gada 30.jūnijam, atmaksā apliekamās personas norādītajā bankas kontā 30 dienu laikā pēc pamatota pieprasījuma saņemšanas un nodokļu administrēšanas pasākumu veikšanas (attiecīgie likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" grozījumi Saeimā pieņemti 2009.gada 1.decembrī un stājas spēkā 2010.gada 1.janvārī). Līdz ar to pārmaksas, kas radušās līdz 2010.gada 30.jūnijam pēc 2010.gada 1.jūlija varēja izmantot tikai pēc dienesta kontroles pasākumu veikšanas. Tāpat jāņem vērā, ka, pārbaudot nodokļa pārmaksu pamatotību, pēc 2010.gada 1.jūlija tika vērtēts, vai nav pagājis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 16.panta pirmās daļas 10.punktā noteiktais trīs gadu termiņš pieprasīt pārmaksātās nodokļa summas atmaksāšanu vai novirzīšanu kārtējo nodokļu maksājumu segšanai. Kā ikviens no nodokļa tiesiskajām attiecībām izrietošs prasījums, arī priekšnodokļa atmaksas pieprasījums ir pakļauts noilgumam. Tas atbilst tiesiskās drošības principam *(sk. Augstākās tiesas 2014.gada 6.marta sprieduma lietās Nr.SKA-205/2014 11.punktu un Nr. SKA-91/2014 12.punktu)*.

Pieteicējai no darbības uzsākšanas brīža tika uzkrāta nodokļa pārmaksa. Noformēto avansa rēķinu SIA „Nemo Route" 2009.gada novembrī - 2010.gada jūnijā (nodokļa deklarācija par 2009.gada novembri bija jāiesniedz līdz 2009.gada 20.decembrim, proti, pēc minēto grozījumu pieņemšanas likumā „Par pievienotās vērtības nodokli") rezultātā pieteicējas uzkrātā pārmaksa strauji samazinājās (pārmaksa pēc 2010.gada jūnija nodokļa deklarācijas iesniegšanas 2010.gada 20.jūlijā bija 18,29 lati).

Secīgi šādi noformējot avansu atmaksāšanu, pieteicēja guva fiskālas priekšrocības, samazinot budžetā maksājamo nodokli un palielinot no budžeta atmaksājamo nodokli, jo pieteicējas saistītā kapitālsabiedrība SIA „Nemo Route" budžetā nodokli nesamaksāja, bet saistītā komercsabiedrība SIA „Nemo Mājas" avansa darījuma rezultātā radušās nodokļu saistības izlīdzināja ar atskaitīto priekšnodokli par darījumu ar citu saistītu kapitālsabiedrību. Turklāt pieteicēja sākotnēji aprēķināto nodokli sedza ar citos taksācijas periodos uzkrāto nodokļa pārmaksu, kas izveidojusies arī no darījumiem ar darījumu partneriem, kuri ir saistīti ar pieteicēju un kuriem nodokļu auditos ir papildus aprēķinātas budžetā maksājamās nodokļu summas. Mākslīgi noformējot avansa darījumus ar saistītajām kapitālsabiedrībām, ir iespējams gūt fiskālās priekšrocības arī tādā veidā, ka persona izvairās no tā, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" grozījumu rezultātā nodokļa atmaksas netiek atgrieztas noilguma dēļ, kā arī šādos gadījumos ir iespējams, ka dienests neveic kontroles pasākumus, kas rezultējas nodokļu auditā un papildus aprēķinātās nodokļu summās.

[12] Tā kā pieteicējas darījumi ar minētajiem sadarbības partneriem bija fiktīvi, pieteicēja nepamatoti 2015.gada 2.pusgada deklarācijā deklarēja iepriekšējos taksācijas periodos samaksai valsts budžetā aprēķinātā nodokļa samazinājumu (deklarācijas 67.rinda) un par minēto summu palielināja priekšnodokli. Secīgi dienests pamatoti nekonstatēja nodokļa pārmaksu un atteica tās atmaksu. Ņemot vērā minēto, pārsūdzētais lēmums ir atzīstams par pamatotu un tiesisku un nav pamata labvēlīga administratīvā akta izdošanai, uzliekot par pienākumu dienestam atmaksāt 2015.gada 2.pusgadā deklarēto pārmaksāto nodokļa summu.

[13] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa nosaka, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (auditā) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otrā daļa nosaka, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta piektā daļa nosaka, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda — no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Dienests pamatoti aprēķināja pieteicējai nokavējuma naudu un soda naudu, pamatojoties uz minētajām normām. Tiesa nekonstatē un pieteicēja nenorāda uz kļūdām aprēķinos.

[14] Papildus attiecībā uz pieteicējas pārstāvja argumentiem par procesuālo pārkāpumu saistībā ar nobeigumu sarunas protokola projektiem tiesa norāda, ka nekonstatē procesuālos pārkāpumus.

Pieteicējas pārstāvja argumenti ir saistīti ar to, ka viņam pēc būtības faktiski netika nodrošināta iespēja piedalīties nobeiguma sarunā un izklāstīt savus argumentus pirms audita lēmuma pieņemšanas. Šis jautājums ir saistīts ar uzklausīšanas principa ievērošanu. Kā pamatoti ir norādījis dienests, tiesības tikt uzklausītam netiek pārkāptas, ja personai tiek dotas tiesības izteikt savu viedokli apstrīdēšanas stadijā.

No lietas materiāliem izriet, ka dienests 2016.gada 21.jūlijā pieteicējai nosūtīja (izmantojot Elektroniskās deklarēšanās sistēmu (turpmāk - EDS)) vēstuli Nr.30.2-23.7/39234 ar lūgumu 2016.gada 1.augustā ierasties uz audita nobeiguma sarunu, lai iepazītos ar auditā konstatēto un sniegtu paskaidrojumus *(lietas 1.sēj. 64.lapa)*, savukārt 28.jūlijā pieteicējai elektroniski uz e-pastu (/elektroniskā pasta adrese I/) nosūtīja informāciju par auditā konstatētajiem pārkāpumiem (audita nobeiguma sarunas protokola projekts) *(lietas 1.sēj. 65.lapa)*. Pieteicējas pārstāvji dienestā ieradās gan 2016.gada 1.augustā, gan 2.augustā. Pieteicēja 2016.gada 4.augustā dienestā iesniedza (izmantojot EDS) viedokli par audita gaitu un noslēguma sarunas protokola projektu *(lietas 1.sēj. 75.lapa)*. Ņemot vērā tajā izteikto lūgumu rast iespēju atkārtoti iepazīties ar audita lietas materiāliem, organizēt audita nobeiguma sarunu un saņemt audita nobeiguma sarunas protokola projektu, dienests 2016.gada 8.augustā pieteicējai nosūtīja (izmantojot EDS) vēstuli Nr.30.2-23.7/41422, kurā norādīts, ka pieteicēja par auditā konstatēto tika informēta 2016.gada 28.jūlijā (elektroniski), kā arī 1. un 2.augustā, pieteicējai ir tiesības izteikt viedokli, kā arī iepazīties ar lietu, iepriekš sazinoties ar dienestu *(lietas 1.sēj. 78.lapa)*. Vēstulei pievienota Informācija no audita nobeiguma sarunas protokola projekta *(lietas 1.sēj. 79.-86.lapa)*. No Informācijas no audita nobeiguma sarunas protokola projekta izriet, ka dienests atkārtoti informēja pieteicēju par auditā konstatētajiem pārkāpumiem, kā arī norādīja, ka lēmums par audita rezultātiem tiks pieņemts 2016.gada 15.augustā.

No lietas materiāliem redzams, ka 2016.gada 12.augustā pieteicēja iesniedza (izmantojot EDS) viedokli par audita gaitu *(lietas 1.sēj. 88.-89.lapa)*, savukārt 15.augustā (elektroniski, pēc iestādes darba laika beigām), t.i., lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas dienā (par ko nodokļu maksātājs bija informēts) informēja par gatavību ierasties uz audita nobeiguma sarunu.

Tiesa konstatē, ka pieteicējai tika nodrošināta iespēja izteikt viedokli gan audita laikā, gan arī, kā tas izriet no apstrīdēšanas iesnieguma *(lietas 1.sēj. 56.-58.lapa)*, sākotnējā lēmuma apstrīdēšanas stadijā.

[15] Tiesa norāda, ka tā šajā spriedumā detalizēti neatrunā visus lietas dalībnieku norādītos argumentus, jo, pirmkārt, tie nevar ietekmēt tiesas iepriekš izdarītos secinājumus, otrkārt, kā atzinusi Eiropas Cilvēktiesību tiesa, no Eiropas Cilvēka tiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijas 6.panta izriet tiesas pienākums argumentēt spriedumu, bet tas nav saprotams kā prasība detalizēti atbildēt uz jebkuru argumentu *(sk., piemēram, 1994.gada 19.aprīļa sprieduma lietā „Van de Hurk v The Netherlands" (iesnieguma Nr.16034/90) 61.punktu)*. Tiesai ir jāuzklausa visi argumenti, bet nav pienākums detalizēti atrunāt jebkuru iesniegumu vai skaidri atbildēt uz jebkuru paskaidrojumu. Tiesai ir atļauts izvērtēt argumentus, kurus tā uzskata par nozīmīgiem no tiesību viedokļa *(sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas komisijas 1986.gada 13.oktobra lēmumu lietā Nr.10153/82 Austria)*.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Nemo Real" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora p.i. 2016.gada 28.oktobra lēmuma Nr.30.2-22.7/7021 atcelšanu un labvēlīga administratīvā akta izdošanu, uzliekot par pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam atmaksāt 2015.gada 2.pusgadā deklarēto pārmaksāto nodokļa summu.

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

Tiesnese M.Romanova