Lietas Nr. A420523313
Lietas arhīva Nr. AA43-0488-16/18

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 15.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente A.Šteinberga,
tiesneši M.Osmane un V.Poķis

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Alitrans" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 4.novembra lēmuma Nr.22.9/L-28296 atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 18.februāra lēmums Nr.23.15/L-140 daļā par 2011.gada zaudējumu samazinājumu par Ls 34 500, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Alitrans" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 26.novembra spriedumu.

A p r a k s t o š ā d a ļ a

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2012.gada 20.novembra līdz 2013.gada 18.februārim veica pieteicējas SIA „Alitrans" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2011.gada janvāri – 2012.gada oktobri, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2011.gada janvāri – 2012.gada augustu un uzņēmuma ienākuma nodokļa auditu par 2011.gadu. Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju trešās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2013.gada 18.februāra lēmumu Nr.23.15/L-140 pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 84 029,41 un aprēķināta soda nauda Ls 25 208,82, kā arī samazināti 2011.gada zaudējumi par Ls 34 500. Ņemot vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus, pēc pārbaudes uzliktā soda nauda noteikta 50 procentu apmērā, tas ir, Ls 12 604,42.

Ar dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 4.novembra lēmumu Nr.22.9/L-28296 (turpmāk – lēmums) zemākas iestādes lēmums atstāts negrozīts daļā par 2011.gada zaudējumu samazinājumu par Ls 34 500. Pārējā daļā lēmums atcelts.

Dienests lēmumā ir argumentējis, ka tie dokumenti, kas apliecina darījumus ar SIA „Sever" un SIA „NV Optima", nedod skaidru priekšstatu par saņemtajiem pakalpojumiem, to daudzumu un būtību, kā arī nav iespējams konstatēt darījumu sākumu un izsekot to norisei. Iesniegtie dokumenti neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam. Tajos norādītie pakalpojumi nav identificējami, nav iespējams konstatēt to saistību ar pieteicējas apliekamajiem darījumiem un saimniecisko darbību kopumā. Dienests apstrīd SIA „Sever" un SIA „NV Optima" piesaistes nepieciešamību pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[2] Administratīvajā rajona tiesā 2013.gada 3.decembrī saņemts pieteicējas pieteikums par lēmuma atcelšanu daļā, ar kuru atstāts negrozīts sākotnējais lēmums daļā par 2011.gada zaudējumu samazinājumu par Ls 34 500. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[2.1] Lietā esošie rēķini, līgumi, līgumu pielikumi, pieņemšanas – nodošanas akti un citi pierādījumi pilnībā identificē SIA „Sever" un SIA „NV Optima" sniegto pakalpojumu saturu un apjomu. Šo ārpakalpojumu iegāde bija nepieciešama, jo pieteicējai nebija darbinieku, kas varētu veikt konkrētos darbus. Tas bija svarīgi, lai pieteicēja spētu nodrošināt savu ilgtermiņa attīstību un nepārtrauktu darbības uzlabošanu un efektivitāti.

[2.2] Gan SIA „Sever", gan SIA „NV Optima" darījumus ir iekļāvušas savas saimnieciskās darbības apgrozījumā, deklarējušas šos darījumus un samaksājušas no tiem likumā paredzētos nodokļus.

[2.3] Tas, ka SIA „Sever" un SIA „NV Optima" darbinieki ir nodarbināti arī pie pieteicējas un citās komercsabiedrībās, nevar būt par pamatu dienesta apgalvojumam, ka pakalpojumi nav sniegti. Minētais fakts arī nevar ietekmēt pieteicējas tiesības iekļaut saimnieciskās darbības izmaksās SIA „Sever" un SIA „NV Optima" rēķinos norādītās summas par pakalpojumiem pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Pirmkārt, neviens normatīvais akts neierobežo darbinieku tiesības vienlaikus būt nodarbinātiem pie vairākiem darba devējiem. Otrkārt, pieteicējai nav informācijas, kādus amata pienākumus veic tie darba ņēmēji, kas bez SIA „Sever" un SIA „NV Optima" vienlaikus ir nodarbināti arī citās komercsabiedrībās (SIA „Nikars", SIA „Dacrydium"). Tie darba ņēmēji, kas vienlaikus bija nodarbināti gan pie pieteicējas, gan SIA „NV Optima", neveic tos darbus, par kuriem SIA „NV Optima" sniedza pakalpojumus.

[2.4] Dienests nav norādījis tiesisko pamatojumu jeb konkrētas tiesību normas, uz kuru pamata tam ir tiesības apšaubīt

reālus darījumus starp divām komercsabiedrībām, kas veic reālu saimniecisko darbību un ir šo darījumu rezultātā deklarējušas un samaksājušas nodokļus. Arī paši darījumu dalībnieki pilnībā apliecina pakalpojumu sniegšanu.

[3] Dienests rakstveida paskaidrojumā tiesai uzskata, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

Dienests norāda, ka SIA „Sever" un SIA „NV Optima" vārdā noformētie rēķini un pieņemšanas – nodošanas akti ir noformēti nepilnīgi, un tajos ietvertā informācija neļauj identificēt konkrētos pakalpojumus. Tajos norādītais darbu un pakalpojumu formulējums ir nekonkrēts, neļaujot konstatēt pakalpojumu būtību. Rēķinos nav norādīts pakalpojumu sniegšanas laiks un vieta. Darbu un pakalpojumu saturu (veidu un apjomu) neatklāj arī pieņemšanas – nodošanas akti. No norādītajiem pakalpojumiem nav iespējams konstatēt to saistību ar pieteicējas apliekamajiem darījumiem un saimniecisko darbību kopumā. Tas, ka ir rēķins, pats par sevi nav pietiekams, lai būtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu.

Dienests atsaucas uz Augstākās Tiesas Administratīvo lietu departamenta 2007.gada 4.aprīļa spriedumu lietā Nr.SKA-93/2007. Dienesta konstatētie trūkumi iepriekš minētajos dokumentos ir būtiski, un tos nav iespējams vērtēt kā tādus, kas pamato darījumu faktisko esamību.

[4] Pirmās instances tiesa nopratināja lieciniekus /pers. E/, /pers. F/, /pers. G/, /pers. H/, /pers. I/, /pers. J/, /pers. K/.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 26.novembra spriedumu pieteikums tika noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Pieteicēja 2011.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā administrācijas izmaksās iekļāvusi deklarētos darījumus ar SIA „Sever" un SIA „NV Optima" Ls 23 000 vērtībā, proti, ar SIA „Sever" Ls 12 000 un ar SIA „NV Optima" Ls 11 000.

[5.2] Pieteicēja un SIA „Sever" 2011.gada 3.janvārī noslēdza līgumu Nr.03/2011, ar kuru SIA „Sever" apņēmās sniegt pieteicējai parāda piedziņas pakalpojumus, tai skaitā, bet ne tikai – organizēt un piedalīties sarunās, regulāri sekot debitoru parādu nomaksas termiņu izpildei, veikt informācijas apmaiņu – rakstiski, mutiski, veikt tikšanos ar amatpersonām, veikt saimnieciskās darbības monitoringu, veikt visas Civilprocesā paredzētās procesuālās darbības (līguma 1.1.punkts). Par veikto pakalpojumu pieteicēja apņēmās SIA „Sever" katru mēnesi samaksāt Ls 1000 bez PVN. Lietā ir darbu pieņemšanas – nodošanas akti un SIA „Sever" izrakstītie rēķini.

No pieteicējas puses līgumu parakstīja tās valdes loceklis /pers. M/, no SIA „Sever" puses līgumu parakstīja tās valdes locekle /pers. N/ (pašreizējais uzvārds – /uzvārds/).

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka priekšlikums par sadarbību nāca no SIA „Sever" valdes locekles /pers. E/. Pieteicējai ir apjomīgs preču un pakalpojumu saņēmēju klāsts, pārsvarā ārvalstu sabiedrības. Pieteicēja strādā ar kravu pārvadājumiem. Bija vajadzīgs nepārtraukts darbs ar debitoriem, kontrolēt rēķinu plūsmu. Kontrole bija lietderīgāka, nekā algot parādu piedziņas kompāniju, kas vēlāk piedzītu parādus.

/pers. E/ tiesas sēdē paskaidroja, ka ar /pers. M/ bija pazīstami jau iepriekš, strādājuši kopā vienā uzņēmumā. /pers. E/ radusies doma, ka var viņam palīdzēt parādu piedziņas jomā. Tas ir nevis grāmatvedības pakalpojums, bet gan sekošana līdzi, kā notiek rēķinu apmaksa. Darbs tiek veikts tādā veidā, ka /pers. E/ ierodas pie /pers. M/ un saņem ziņas, reizi mēnesī vai biežāk. Izprintē dokumentus no bankas datiem filtrētā veidā par to, kā maksājumi ienāk pieteicējai. Ar marķieri atzīmē, ar kuriem parādniekiem SIA „Sever" jāstrādā. Jāizseko rēķinu kustībai. Pieteicēja iedod sarakstu ar rēķiniem un norāda samaksas beigu termiņu. Cilvēku koordinātas iegūst no SIA „Dacrydium" datubāzes, kurai SIA „Sever" ir piekļuve. /pers. E/ vienlaikus ir valdes locekle gan SIA „Sever", gan darbiniece SIA „Dacrydium". SIA „Dacrydium" pieteicējai sniedz grāmatvedības pakalpojumus. Pati SIA „Dacrydium" ar parādu uzraudzības pakalpojumu netiktu galā, darījumu apjoms mēnesī ir virs 50.

SIA „Sever" ir dibināta 2010.gada 29.oktobrī, un tās vienīgā valdes locekle ar paraksta tiesībām ir /pers. E/. Uz 2011.gada janvāri SIA „Sever" strādāja četri darbinieki – /pers. E/, /pers. P/, /pers. F/, /pers. J/, un no 2011.gada februāra vēl /pers. R/.

No audita un lietā esošajiem materiāliem izriet, ka pieteicēja no 2010.gada 25.marta grāmatvedības pakalpojumu pērk no SIA „Dacrydium". SIA „Dacrydium" vienīgā valdes locekle ar paraksta tiesībām ir /pers. J/ (iepriekšējais uzvārds - /uzvārds/). 2010.gada decembrī un 2011.gada janvārī SIA „Dacrydium" darba ņēmējas bija /pers. K/ un /pers. F/. Lietas materiālos ir dokumenti, kas apstiprina, ka /pers. F/ SIA „Dacrydium" strādājusi nepilnu darba laiku par /amats/, saņemot algu Ls 500 mēnesī, un /pers. E/ SIA „Dacrydium" strādājusi nepilnu darba laiku par /amats/, saņemot algu Ls 500 mēnesī.

Tiesas sēdē /pers. F/ paskaidroja, ka sākumā strādājusi par pieteicējas /amats/. Tad aizgājusi strādāt uz citām darba vietām – SIA „Ormus", SIA „Dacrydium", SIA „Sever". SIA „Sever" saistībā ar pieteicēju strādājusi kā /amats/ par parādu piedziņām, vadība iedeva konkrētu uzdevumu, izskatījusi debitoru parādus. Dati iedoti *flesh* diskā, konkrēti nevar pateikt, vai ik mēnesi, vai ik nedēļas, kā bija vajadzīgs, tā darīja. Iedeva izfiltrētus izrakstus no bankas, salīdzināja tos ar citiem dokumentiem, skatījās termiņus. Tajā laikā strādājusi mājās pie sava datora. Darba rezultātu nodevusi atpakaļ /pers. E/. Darbus SIA „Dacrydium" un SIA „Sever" varējusi nodalīt, jo SIA „Dacrydium" strādājusi ar grāmatvedības programmu, ievadījusi datus, veidojusi atskaites. Savukārt SIA „Sever" veica analīzi tikai no vadības iedotajiem datiem. SIA „Sever" debitoru parādus nepiedzen, gatavo ziņas par datiem, par kuriem vajadzīgs rakstīt vēstules debitoriem.

No audita izriet, ka /pers. K/ vienlaikus strādājusi gan par pieteicējas grāmatvedi, gan strādājusi SIA „Dacrydium". Tiesas sēdē /pers. K/ paskaidroja, ka 4 stundas no darba laika strādājusi SIA „Dacrydium" un 1 stundu – pie pieteicējas. Pie pieteicējas darbs ir saistīts ar pārskaitījumu veikšanu – darbiniekiem, bankām. SIA „Dacrydium" darbs bija saistīts ar grāmatvedības datu ievadīšanu programmā, atskaišu gatavošanu, bilances sagatavošanu.

Tiesas sēdē SIA „Dacrydium" valdes locekle /pers. J/ paskaidroja, ka sniedz pieteicējai grāmatvedības pakalpojumus, šim nolūkam izmanto grāmatvedības programmu, SIA „Dacrydium" strādā par nodokļu konsultanti. Vienlaikus /pers. J/ strādā SIA „Sever" 2 stundas dienā par juristi, izskata līgumus, sagatavo debitoriem adresēto vēstuļu formas.

Tiesa, novērtējot /pers. E/, /pers. F/ un /pers. J/ liecības, secina, ka faktiski SIA „Sever" nav veikusi pieteicējas parādu piedziņu, bet gan apkopojusi informāciju par debitoriem un, nepieciešamības gadījumā, nosūtīja tiem vēstules vai zvanīja. /pers. E/ pati regulāri apmeklējusi pieteicējas darba telpas, lai izprintētu vai ierakstītu USB atmiņas kartē *(flesh)* datus par pieteicējas darījuma partneriem un to veiktiem maksājumiem, ar marķieri atzīmējusi tos debitorus, kuriem SIA „Sever" jāsūta vēstules vai jāzvana. Tas nozīmē, ka visa darbam nepieciešamā informācija bija jāiegūst pieteicējas birojā, un pašai SIA „Sever" nepiederēja nekāds īpašs resurss, izņemot cilvēka darba spēks, kas attaisnotu pūles informācijas iznešanai no pieteicējas darba telpām un pārnešanai citam uzņēmumam (SIA „Sever"), kura darbinieks nosūta vēstules debitoram vai tam zvana. Tiesas ieskatā, debitoru parāda piedziņa varētu būt tas pakalpojums, kam nepieciešamas īpašas zināšanas, spējas un iemaņas pakalpojuma sniegšanā. Tomēr konkrētā gadījumā paradu piedziņa nav veikta.

Turklāt pieteicēja nodarbina grāmatvedi /pers. K/, kas vienlaikus ir arī grāmatvede uzņēmumā SIA „Dacrydium", no kura pieteicēja pērk pakalpojumu. SIA „Dacrydium" nodarbina arī tās personas, kas strādā SIA „Sever" – /pers. J/, /pers. E/ un /pers. F/.

Likuma „Par grāmatvedību" 7.pants noteic, ka grāmatvedības reģistros izdara ierakstus, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem. Attaisnojuma dokuments ir dokuments, kurš apliecina uzņēmuma saimniecisku darījuma esamību un kurā ietverti vismaz likumā minētie dokumenta rekvizīti un informācija par saimniecisko darījumu.

Tiesa norāda, ka nodokļu pārvaldei ir tiesības noskaidrot attiecīgā darījuma saturu un īsto nozīmi. To veicot, iestāde un tiesa var ņemt vērā šo darījumu mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem. Darījumi, kas nav veikti *bona fide*, bet gan mākslīgi konstruēti tikai tāpēc, lai iegūtu labumu no nodokļu aprēķina, neatbilst saimnieciskās darbības mērķim *(salīdzinājumam skat. Eiropas Savienības Tiesas 2000.gada 14.decembra spriedumu lietā C-110/99 Emsland-Stärke GmbH)*.

Konkrētajā lietā tiesa novērtē minētos pieteicējas darījumus visus kopā, ne tikai kādu darījumu izolēti, un secina, ka tie neveido tādus saimnieciskos darījumus, kas būtu izskaidrojami no saimnieciskās darbības loģikas viedokļa.

No darbu pieņemšanas – nodošanas aktiem un SIA „Sever" izrakstītiem ikmēneša rēķiniem redzams, ka pieteicēja SIA „Sever" par pakalpojumu maksā Ls 1000 bez PVN. Darbu pieņemšanas – nodošanas akti neatspoguļo specifiskas darbības, tie ir vispārīgi. Dienests pareizi norāda, ka minētie dokumenti neapliecina darījuma patiesu saimniecisku būtību, un ir apstrīdama SIA „Sever" piesaistes nepieciešamība pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

2013.gada 11.janvārī pieteicējas amatpersona /pers. M/ dienestam sniedza paskaidrojumu, kurā norādīja, ka sadarbība ar SIA „Sever" norit ļoti veiksmīgi, tiek zvanīts un sūtītas atgādinājuma un brīdinājuma vēstules pieteicējas debitoriem, kas palīdz pieteicējas līdzekļu laicīgai atgūšanai.

Tomēr ne no tiesas sēdē pārstāvja skaidrotā, ne no pieteicējas 2010.-2012.gada pārskatiem (pieejami publiskajā datu bāzē „Lursoft") šāds secinājums nav izdarāms. Pieteicējas pārstāvis nevarēja izskaidrot SIA „Sever" pakalpojumu nepieciešamību, un gada pārskatos redzams, ka debitoru parādiem ir tendence pieaugt. Pieteicēja to nav spējusi izskaidrot.

Tāpēc dienests pareizi ir koriģējis pieteicējas 2011.gada zaudējumu apjomu, tos samazinot par Ls 18 000, un pareizi par 2011.gadu noteicis pieteicējas zaudējumus Ls 174 283.

[5.3] Pieteicēja un SIA „NV Optima" 2011.gada 1.februārī noslēdza līgumu Nr.01/02/2011_2, ar kuru SIA „NV Optima" apņēmās sniegt pieteicējai vadības un nodokļu konsultācijas (līguma 1.1.punkts). Par veikto pakalpojumu pieteicēja apņēmās SIA „NV Optima" katru mēnesi samaksāt Ls 1000 bez PVN. Lietā ir darbu pieņemšanas – nodošanas akti un SIA „NV Optima" izrakstītie rēķini.

No pieteicējas puses līgumu parakstīja tās valdes loceklis /pers. M/, un no SIA „NV Optima" puses līgumu parakstīja tās valdes loceklis /pers. G/.

/pers. G/ auditējamā periodā bija arī pieteicējas darbinieks. Tiesas sēdē /pers. G/ paskaidroja, ka strādājis kā pieteicējas darbinieks un viņa darba pienākumi bija saistīti ar finansēm, bijis finanšu direktors, skatījies, kāda nauda ienāk, uz kurieni aiziet, bankas naudas plūsmas, vērtējis, kuriem pārskaitījumiem ir prioritāte. Savukārt SIA „NV Optima" veicis finanšu plānošanas darbus – kur lētāk ņemt kredītu, līzingus. Kā pieteicējas darbinieks šīs zināšanas negribējis nodot pieteicējai, jo darba samaksa bijusi tam par mazu. Darba alga, strādājot pie pieteicējas, bijusi Ls 1000 pirms nodokļu nomaksas, tomēr tā bijusi par mazu, lai sniegtu pieteicējai finanšu plānošanas zināšanas. /pers. G/ nav izglītības šajā jomā, ir pamatskolas izglītība, tomēr ir darba pieredze 16 gadus. SIA „NV Optima" darba uzdevumus /pers. M/ devis mutiski un izmantojot internetu. Arī darba rezultātu /pers. M/ pārsvarā nodevis mutiski.

SIA „NV Optima" dibināta 2011.gada 5.janvārī, un tā nodarbināja 5 darbiniekus – /pers. A0/, /pers. H/, /pers. AA/, /pers. I/ un /pers. G/. Minētajiem darbiniekiem, izņemot /pers. A0/ un /pers. AA/, auditējamā periodā ir bijušas darba attiecības ar pieteicēju.

Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē skaidroja nepieciešamību piesaistīt SIA „NV Optima" pakalpojumu sniegšanai ar to, ka pieteicējas transporta pārvadājumi pārsvarā tiek veikti ārpus Latvijas. Maršruti strīdus periodā bija Eiropas Savienības valstis, arī Krievija, Ukraina. Bija nepieciešama maršrutu izstrāde, kas ietver gan maksas ceļu apzināšanu, gan benzīna uzpildes staciju, gan citu loģistikas jautājumu apzināšanu. Šīs zināšanas bija SIA „NV Optima". SIA „Alitrans" nebija šāda speciālista, kas varētu ar to nodarboties. Kontaktēšanās ar SIA „NV Optima" notika elektroniski ar e-pastu starpniecību un ar *skype* sakaru līdzekli.

Tiesas ieskatā, no saimnieciskās darbības loģikas viedokļa nav izskaidrojama pieteicējas rīcība, ka tā savam

darbiniekam finanšu direktoram /pers. G/ atsakās izmaksāt atalgojumu par tā zināšanām finanšu plānošanas jomā, vienlaikus pieteicēja ir piekritusi katru mēnesi maksāt Ls 1000 bez PVN SIA „NV Optima" par tās konsultācijām.

Lai noskaidrotu, kādi ir bijuši /pers. H/ un /pers. I/ pienākumi, strādājot pie pieteicējas un strādājot SIA „NV Optima", tiesa minētās personas nopratināja tiesas sēdē.

Tiesas sēdē /pers. H/ liecināja, ka strādājis kā pieteicējas darbinieks par izpilddirektoru, uzraudzījis darbiniekus. Atalgojums nav bijis pietiekams. Pieteicējai bija vajadzīgi tirgus izpētes pakalpojumi, zināšanas par transporta pakalpojumiem un loģistiku Eiropā, tāpēc šādas zināšanas un informācija tika sniegta no SIA „NV Optima". /pers. H/ darba uzdevumus deva /pers. G/. Informāciju ieguvis no interneta. SIA „NV Optima" strādāja arī sieva /pers. I/, palīdzējusi kā tulks komunikācijā no angļu uz latviešu valodu, sakārtojusi informāciju

Tiesas sēdē /pers. I/ liecināja, ka pie pieteicējas strādā jau kopš 2009.gada un darba pienākumi ir saistīti ar ienākošo rēķinu sašķirošanu, apmeklē vajadzīgās iestādes, darba uzdevumus dod grāmatvede /pers. K/, darbs ir 8 stundas dienā. Savukārt SIA „NV Optima" darbs ir saistīts ar informācijas meklēšanu internetā. /pers. H/ dod darba uzdevumus un internetā iegūtās ziņas nodod /pers. H/. Strādā vakaros, vienu stundu dienā. /pers. H/ nav iemaņu darbā ar internetu, tāpēc informāciju meklē un sakārto /pers. I/. /pers. H/ saraksta uz lapas ar roku un /pers. I/ to pārraksta.

Tiesa, novērtējot /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ liecības, nevar saprātīgi izskaidrot nepieciešamību pieteicējai iegādāties no SIA „NV Optima" vadības un nodokļu konsultācijas pakalpojumu, par to maksājot Ls 1000 mēnesī bez PVN. SIA „NV Optima" darbiniekiem nepiemīt kādas īpašas speciālas zināšanas, kas tirgus situācijā būtu vērtējamas neparasti augstu un ko būtu saimnieciski attaisnojami iegūt. Tas, ka /pers. G/, /pers. H/ un /pers. I/ auditējamā periodā vienlaikus bija arī pieteicējas darbinieki, norāda uz to, ka pieteicējai bija iespēja saimnieciski izmantot šo cilvēkresursu, īpaši, ja /pers. G/ ieņem finanšu direktora amatu un /pers. H/ izpilddirektora amatu. Aplūkojot SIA „NV Optima" tiesai iesniegto darba uzdevuma izpildes paraugu, tiesa nesaskata, ka tajā ietvertā informāciju pārsniegtu vidēja mēroga uzņēmuma finanšu direktoram vai izpilddirektoram piemītošo zināšanu apjomu. Tāpēc darījumi ar SIA „NV Optima" nav veikti *bona fide*, bet gan mākslīgi konstruēti tikai tāpēc, lai iegūtu labumu no nodokļu aprēķina.

Tiesa piekrīt dienestam, ka SIA „NV Optima" darbu pieņemšanas – nodošanas akti neatspoguļo specifiskas darbības, tie ir vispārīgi. Dienests pareizi norāda, ka minētie dokumenti neapliecina darījuma patiesu saimniecisku būtību, un ir apstrīdama SIA „NV Optima" piesaistes nepieciešamība pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Līdz ar to dienests pareizi ir koriģējis pieteicējas 2011.gada zaudējumu apjomu.

[5.4] Tiesa nonāk pie secinājuma, ka lēmums pārsūdzētajā daļā ir pamatots un tiesisks, tāpēc atstājams negrozīts. Līdz ar to SIA „Alitrans" pieteikums ir noraidāms.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2014.gada 26.novembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzība pamatota ar pieteikumā norādītajiem argumentiem, papildus norādot šādus apsvērumus.

[6.1] Pretēji Administratīvā procesa likuma 251.panta pirktajā daļā noteiktajam sprieduma motīvu daļā ir atsauce tikai uz vienu tiesību normu – likuma „Par grāmatvedību" 7.pantu, turklāt nav norādīts, kādā veidā pieteicēja šo normu ir pārkāpusi.

Tiesa izteikusi šaubas par nepieciešamību pieteicējai iepirkt pakalpojumus no SIA „Sever" un SIA „NV Optima", ignorējot lietā esošos pierādījumus.

Pieteicēja norāda, ka komercdarījumu praksē atsevišķu pakalpojumu iepirkšana no citiem komersantiem nav nekas neparasts, tas arī nav pretrunā ar normatīvajiem aktiem. Konkrētajā gadījumā gan darījumu puses, gan lietā esošie pierādījumi apliecina pakalpojumu sniegšanu, darījumi ir atspoguļoti grāmatvedības uzskaitē, ienākumi ir deklarēti un nodokļi nomaksāti.

Spriedumā nav norādīts tiesiskais pamatojums (tiesību normas), kas dienestam piešķir tiesības apšaubīt reālus darījumus starp divām komercsabiedrībām, kas veic reālu saimniecisko darbību un ir deklarējušas un nomaksājušas nodokļus

Tiesa, norādot, ka darbu pieņemšanas – nodošanas akti ir pārāk vispārīgi, nav ņēmusi vērā, ka to obligāta sastādīšana nav paredzēta normatīvajos aktos.

[6.2] Normatīvie akti neierobežo darbinieku tiesības vienlaikus būt nodarbinātiem pie vairākiem darba devējiem jeb vairākās komercsabiedrībās. Turklāt konkrētajā gadījumā tie pieteicējas darbinieki, kas vienlaikus bija darba ņēmēji SIA „NV Optima" un SIA „Sever, SIA „Alitrans" nepilda tos pašus darba pienākumus, kurus pilda, strādājot SIA „NV Optima" un SIA „Sever.

[6.3] Tiesa nepamatoti atsaukusies uz Eiropas Savienības Tiesas 2000.gada 14.decembra spriedumu lietā C-110/99, jo šajā lietā tika skatīts jautājums par uzņēmumu iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā, kas vērsts uz izvairīšanos no nodokļu nomaksas, taču konkrētajā gadījumā izvairīšanās no nodokļu nomaksas nav notikusi.

[7] Dienests pieteicējas apelācijas sūdzību neatzīst, pievienojas tiesas argumentācijai, papildus norāda, ka no lietā esošajiem darījumu dokumentiem nevar konstatēt pakalpojumu būtību, izsekot darījumam un tā norisei.

SIA „Sever" un „NV Optima" pakalpojuma sniegšanai nepiederēja nekāds īpašs resurss, izvērtējot pieteicējas darījumus kopumā, secināms, ka pieteicējas rīcība, piesaistot citus pakalpojuma sniedzējus, nav ekonomiski pamatota.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa lietu izskata rakstveida procesā.

M o t ī v u d a ļ a

[9] Pieteicējas apelācijas sūdzībā ir izteikts lūgums lietu skatīt mutvārdu procesā.

No Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmās daļas izriet, ka apelācijas instances tiesa lietu izskata rakstveida procesā, taču procesa dalībniekam ir tiesības ar motivētu lūgumu lūgt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

Pieteicējas izteiktais lūgums nav motivēts.

2015.gada 3.februāra paziņojumā par apelācijas tiesvedību pieteicēja ir informēta, ka iesniegtais lūgums nav motivēts un administratīvā lieta tiks izskatīta rakstveida procesā.

Pieteicēja atkārtoti lūgumu par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā nav iesniegusi.

Apgabaltiesa, iepazīstoties ar lietas materiāliem un ņemot vērā, ka procesa dalībniekiem ir bijusi iespēja izteikt savus apsvērumus, uzskata, ka lietā noteikt mutvārdu procesu, kā to lūgusi pieteicēja, nav lietderīgi.

[10] Pārbaudījusi lietas materiālus, izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota.

[11] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šajā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi lēmuma pamatojumu, pieteikumā un apelācijas sūdzībās ietvertos argumentus, atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums *(sk. šā sprieduma 5.punktu)* ir pareizs un pilnībā pietiekams, līdz ar to pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un atkārtoti tos pašus apsvērumus nenorāda.

Attiecībā uz apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[12] Konkrētajā gadījumā pieteicēja 2011.gada grāmatvedības reģistros postenī „Administratīvās izmaksas" iekļāva izmaksas Ls 12 000 par darījumiem ar SIA „Sever" un Ls 11 000 par darījumiem ar SIA „NV Optima". Dienests audita rezultātā neguva apstiprinājumu, ka attiecīgās izmaksas ir saistītas ar uzņēmuma saimniecisko darbību, līdz ar to palielināja pieteicējas ar saimniecisko darbību nesaistītos izdevumus par Ls 23 000 (piemērojot koeficientu 1,5 – Ls 34 000).

Dienesta lēmumā ir norādīts, ka pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmajā daļā, Gadu pārskatu likuma 4.panta otrajā un trešajā daļā, 22.panta otrajā daļā un 25.panta pirmās daļas 8.punktā, kā arī likuma „Par grāmatvedību" 2.pantā noteikto.

Pirmās instances tiesa ir pārbaudījusi administratīvā akta pamatojumu un ir atzinusi to par pareizu. Administratīvā procesa likuma 251.panta piektās daļas norma, uz kuru atsaucas pieteicēja, nenozīmē to, ka tiesai ir jāuzskaita un jācitē visas iestādes piemērotās tiesību normas, ja vien lietā nav strīds par to interpretāciju. Apgabaltiesa nekonstatē, ka pieteikums saturētu iebildumus par dienesta piemēroto tiesību normu attiecināmību uz konkrēto gadījumu un to interpretāciju – pieteicēja ir pievērsusies jautājumam, vai attiecīgie darījumi ir identificējami un attiecināmi uz pieteicējas saimniecisko darbību.

[13] Izskatāmā lieta attiecas uz pieteicējas pienākumu publisko tiesību jomā, kārtojot valsts noteiktos nodokļu maksājumus. Šādas publiski tiesiskās attiecības, kā arī to izpildes vai neizpildes faktiskie apstākļi izvērtējami neatkarīgi no pieteicējas apelācijas sūdzībā norādītajiem argumentiem saistībā ar privāttiesisko attiecību pastāvēšanu.

Ir pamatots pieteicējas arguments, ka pakalpojumu iepirkšana savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai ir ierasta komercprakse, kā arī personām nav liegtas tiesības būt nodarbinātām vienlaikus vairākās uzņēmējsabiedrībās. Tāpat nav strīda par to, ka attiecīgie darījumi ir atspoguļoti darījumu partneru grāmatvedības uzskaitē, ienākumi ir deklarēti un nodokļi nomaksāti.

Taču konkrētajā gadījumā ir konstatēts, ka pieteicējas piesaistītais uzņēmums SIA „Sever" nav sniedzis 2011.gada 3.janvāra līgumā Nr.03/2011 paredzēto parāda piedziņas pakalpojumu, kas ietvēra tās pienākumu organizēt un piedalīties sarunās, regulāri sekot debitoru parādu nomaksas termiņu izpildei, veikt informācijas apmaiņu, veikt tikšanos ar amatpersonām, veikt saimnieciskās darbības monitoringu.

Ne dienests, ne pirmās instances tiesa nav norādījuši uz pieteicējas obligātu pienākumu sastādīt darbu pieņemšanas – nodošanas aktus. Tiesa, izvērtējot lietā esošos dokumentus un pieteicējas paskaidrojumus kopumā ar liecinieku liecībām atzina, ka nav iegūti pierādījumi tam, ka attiecīgie pakalpojumi ir sniegti.

No SIA „Sever" valdes locekles /pers. E/, tās darbinieču /pers. F/ un /pers. J/, SIA „Dacrydium" darbinieces /pers. K/ liecībām izriet, ka faktiski SIA „Sever" tikai apkopoja informāciju par debitoriem un nepieciešamības gadījumā nosūtīja tiem vēstules vai zvanīja; attiecīgo darbību veikšanai nepieciešamā informācija bija pieteicējas un tās algotā grāmatvedības uzņēmuma SIA „Dacrydium" rīcībā, kurā /pers. J/ bija valdes locekle, bet /pers. F/ un /pers. E/ – darbinieces; savukārt SIA „Dacrydium" darbiniece /pers. K/ vienlaikus bija arī pieteicējas grāmatvede.

Ņemot vērā, ka nav konstatējami pakalpojumi, kurus konkrētajā gadījumā sniedza SIA „Sever" papildus pašas pieteicējas darbinieku darba pienākumiem un SIA „Dacrydium" sniegtajiem pakalpojumiem, dienests pamatoti atzina, ka

attiecīgās izmaksas nav saistītas ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Tāpat konkrētajā gadījumā ir konstatēts, ka pieteicējas piesaistītais uzņēmums SIA „NV Optima" nav sniedzis 2011.gada 1.februāra līgumā Nr.01/02/2011_2 paredzēto vadības un nodokļu konsultāciju pakalpojumu.

SIA „NV Optima" darbiniekiem /pers. H/, /pers. I/ un /pers. G/ auditējamā periodā bija darba attiecības arī ar pieteicēju. /pers. G/ bija pieteicējas finanšu direktors, līdz ar to pirmās instances tiesa pamatoti norādīja, ka no saimnieciskās darbības loģikas viedokļa nav ticams, ka pieteicēja sava finanšu direktora īpašās zināšanas finanšu plānošanas jomā neapmaksāja (kā liecināja /pers. AG/, viņa atalgojums Ls 1000 bija par mazu, lai sniegtu pieteicējai attiecīgās zināšanas), bet bija gatava maksāt ik mēnesi Ls 1000 (bez PVN) SIA „NV Optima" par tās konsultācijām, lai arī, kā tiesa noskaidroja, SIA „NV Optima" darbiniekiem nepiemita kādas īpašas speciālas zināšanas, kas tirgus situācijā būtu vērtējamas neparasti augstu un ko būtu saimnieciski attaisnojami iegūt, ņemot vērā arī apstākļi, ka pašai pieteicējai bija iespējas izmantot savus cilvēkresursus identiska rezultāta sasniegšanai. Līdz ar to dienests pamatoti atzina, ka arī attiecīgās izmaksas nav saistītas ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[14] Ievērojot minēto pieteikums ir noraidāms kā nepamatots.

R e z o l u t ī v ā d a ļ a

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

n o s p r i e d a :

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Alitrans" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2013.gada 4.novembra lēmuma Nr.22.9/L-28296 atcelšanu daļā.

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

Tiesnese referente A.Šteinberga

Tiesneši M.Osmane

V.Poķis