Lietas Nr. A420284014
Lietas arhīva Nr. AA43-0754-16/17

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2016.gada 6.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente I.Amona, tiesneses S.Gintere un L.Konošonoka

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 8.maija lēmuma Nr.22.7/L-12584 atcelšanu, sakarā ar SIA /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 6.janvāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests pieteicējai SIA /Nosaukums A/ veica auditu, kurā citstarp pārbaudīts pievienotās vērtības nodoklis par periodu no 2012.gada 1.jūlija līdz 2013.gada 30.jūnijam un uzņēmumu ienākuma nodoklis par 2012.gadu. Audita rezultātā pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 10 587,19 *euro*, soda nauda 1588,10 *euro* un nokavējuma nauda 1460,80 *euro*, kā arī par 11 713,08 *euro* samazināti uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi. Pieteicēja šo uzrēķinu apstrīdēja, ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 8.maija lēmumu Nr.22.7/L-12584 tas atstāts negrozīts. Lēmumā secināts, ka pieteicējai nebija tiesību 2012.gada augustā – septembrī atskaitīt priekšnodokli 4321,80 latu apmērā par mēbeļu iegādes darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ un 2013.gada martā 3118,92 latu apmērā par bāra aprīkojuma piegādes darījumu ar SIA /Nosaukums C/. Dokumenti noformēti par faktiski neesošiem darījumiem ar uzņēmumiem, kuri reālu saimniecisko darbību neveic, līdz ar to pieteicēja apzinājās šādas darbības krāpniecisko raksturu.

[2] Pieteicēja Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 8.maija lēmumu Nr.22.7/L-12584 pārsūdzēja tiesā, pieteikumā norādot turpmāk minēto.

[2.1] No SIA /Nosaukums B/ 2012.gada 31.augustā tika iegādāti četri dīvāni, bet 2012.gada 28.septembrī un 2012.gada 30.oktobrī tika iegādāts pa vienam dīvānam. No SIA /Nosaukums C/ 2013.gada 26.martā tika iegādāts bāra aprīkojums.

[2.2] Dīvāni un bāra lete ir vizuāli līdzīgi, vietām pat identiski ar SIA/Nosaukums D/ pieteicējai nodotajām mēbelēm. Tomēr tās nav tās pašas mēbeles, jo bārā, kas ir publiska vieta un kur ir agresīva vide, nav iespējams gadiem lietot vienas mēbeles. Tāpēc tika iegādātas jaunas mēbeles. Mēbeļu analoģiskais izskats tika saglabāts, lai nemainītu pastāvošo dizainu.

[2.3] Valsts ieņēmumu dienests subjektīvi novērtēja dīvānu piegādes veicēja šofera /pers. B/ paskaidrojumus. /pers. B/ apliecināja dīvānu piegādes faktu privātā kārtā.

[2.4] Tas, ka /pers. C/ noliedz savu parakstu uz darījumu apliecinošiem dokumentiem, ir pārpratums.

[2.5] Valsts ieņēmumu dienesta secinājumi par SIA /Nosaukums B/ darījumu partneriem nav attiecināmi uz pieteicēju, informācija par trešajām personām pieteicējai nevar būt zināma.

[2.6] Nav saprotams, kāpēc Valsts ieņēmumu dienests apstrīd darījumu ar SIA /Nosaukums C/. Tās pārstāvji /pers. D/ un /pers. E/ darījumu apstiprina.

[2.7] Pieteicēja nevar atbildēt par darījumu partneru grāmatvedības kārtošanu un uzņēmējdarbības realizāciju, pildot noslēgtos līgumus. Pieteicēju interesē, lai līgums tiktu izpildīts pienācīgā kvalitātē un termiņā.

[2.8] Valsts ieņēmumu dienests pretēji Administratīvā procesa likuma 151. un 9.pantā noteiktajam nav pierādījis apgalvojumu, ka preces netika saņemtas un tālāk nodotas realizācijā citiem uzņēmumiem. Visi secinājumi ir balstīti vienīgi uz pieņēmumiem un turklāt ne par pieteicējas tiešajiem darījumu partneriem.

[3] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos pieteikumu uzskata par nepamatotu un atsaucas uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 12.marta spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Likuma „Par grāmatvedību" 2.panta pirmā un otrā daļa noteic, ka uzņēmuma grāmatvedībai ir uzskatāmi jāatspoguļo visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi un īpašuma stāvoklis. Grāmatvedība ir jākārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli un tā saimnieciskajiem darījumiem noteiktā laika posmā, kā arī lai varētu konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisi. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Atbilstoši minētā likuma 7.panta pirmajai daļai grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu. Attaisnojuma dokumentā jābūt noteiktiem rekvizītiem: uzņēmuma nosaukums, reģistrācijas numurs, dokumenta nosaukums, numurs un datums, saimnieciskā darījuma apraksts un pamatojums, saimnieciskā darījuma mērītāji, atbildīgo personu paraksti.

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 esamību apliecinošu dokumentu, neskatoties uz to, kura persona ir vainojama nepatiesas informācijas uzrādīšanā.

[4.2] Priekšnodoklis saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkta a) apakšpunktu ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013.gada 1.janvārim*). Savukārt atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktam Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Administratīvo tiesu pastāvīgajā judikatūrā konsekventi atzīts, ka atbilstoši norādītajai tiesību normai priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem (*skat., piemēram, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 7.punktu*).

Tātad, lai atzītu nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību.

Vienlaikus, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (*skat. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un Nr.C-142/11 Mahageben ar atsaucēm uz iepriekšējiem nolēmumiem, kā arī 2013.gada 31.janvāra spriedumu lietā Nr.C-643/11 un 2013.gada 18.marta rīkojumu lietā Nr.C-563/11*), secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneriem. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma (*skat. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 AxelKittel 59.punktu*).

Pamatojoties uz minētajām atziņām, arī Augstākās tiesas nolēmumos norādīts, ka iestāde nevar liegt atskaitīt priekšnodokli, aprobežojoties vienīgi ar darījuma neesības konstatējumu. Ja iestāde konstatē, ka darījums faktiski nav noticis, tai ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā (*skat. Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu*). Turklāt, attīstot tiesu praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Augstākā tiesa atzinusi, ka priekšnodokļa tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams viens no šādiem apstākļiem:

1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti);

2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā;

3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu (*skat. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu*).

Ņemot vērā iepriekš norādīto, kā arī ievērojot, ka Valsts ieņēmumu dienests liedzis pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus, tiesa pārbauda, vai pieteicējas darījumos ar SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ ir konstatējams kāds no minētajiem nosacījumiem.

[4.3] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2012.gada augustā un septembrī veica priekšnodokļa atskaitījumus 4321,80 latu apmērā par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/. Atskaitījuma tiesību pamatošanai pieteicēja iesniedza 2012.gada 31.augusta preču pavadzīmi Nr.GOR2012-434, 28.septembra preču pavadzīmi Nr.GOR2012-510 un 30.oktobra preču pavadzīmi Nr.GOR2012-575 par mēbeļu (dīvānu) piegādi *(lietas 66.-65.lapa)*.

Novērtējot šīs pavadzīmes, tiesa konstatē, ka tajās kā preču izsniegšanas vieta ir norādīta /adrese A/, kas ir SIA /Nosaukums B/ reģistrētās struktūrvienības adrese, bet par pārvadātāju ir norādīts SIA /Nosaukums F/, automašīna Ford Transit Connectar, valsts numurs /TL numurs/, autovadītājs /pers. B/. No SIA /Nosaukums B/ puses atbilstoši paraksta atšifrējumam preču pavadzīmes parakstījusi valdes locekle /pers. C/.

Tiesa konstatē, ka lietā ir pieteicējas darījumu partnera SIA /Nosaukums B/ valdes locekles /pers. C/ paskaidrojums, kurā viņa paskaidro, ka par SIA /Nosaukums B/ valdes locekli kļuva pēc trešās personas lūguma par atlīdzību un pati saimniecisko darbību uzņēmumā neveica, dokumentus SIA /Nosaukums B/ vārdā nav parakstījusi (*lietas 1.sējuma 86. - 87.lapa*). Tiesas sēdē /pers. C/ liecināja to pašu, proti, ka uzņēmumu reģistrējusi, bet saimniecisko darbību tajā nav veikusi un nevienu personu nav pilnvarojusi to veikt. No /pers. C/ paskaidrojumiem un liecībām secināms, ka /pers. C/ bija

nominālā amatpersona, kas faktiski nepiedalījās SIA /Nosaukums B/ saimnieciskajā darbībā.

Saskaņā ar Civillikuma 1427.pantu pie tiesiska darījuma būtības pieder tā taisītāja gribas izteikums, bet divpusējā vai vairākpusējā darījumā vajadzīgs visu tā dalībnieku saskanīgs gribas izteikums. Kamēr griba vēl nav izteikta, tai nav nekāda tiesiska spēka. Darījums nevar notikt bez tā dalībnieka vai dalībnieku gribas vai pretēji gribai (*Latvijas Republikas Civillikuma komentāri, Saistību tiesības. K.Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. Rīga: Mans īpašums, 2000, 37.lpp.*).

Atbilstoši Komerclikuma 221.panta pirmajai daļai sabiedrības gribu izsaka valde, kas ir sabiedrības izpildinstitūcija un kura vada un pārstāv sabiedrību. Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2.panta trešo daļu par grāmatvedības kārtošanu uzņēmumā ir atbildīgs tā vadītājs. Vadītājam ir jānodrošina visu saimnieciskās operācijas apstiprinošo dokumentu oriģinālu, kopiju vai datu attēlu uzglabāšana. Saskaņā ar Civillikuma 1431.pantu akta parakstīšana, vienalga, vai tas attiecas uz pašu parakstītāju vai trešo personu, uzskatāms par piekrišanu šim aktam, ja tā saturs parakstītājam bijis zināms un ja viņam tajā tiesiskā darījumā, uz kuru akts attiecas, ir personīga interese un ierunas tiesība. Civillikuma 2289.pants noteic, ka ar pilnvarojuma līgumu viena puse (pilnvarnieks, uzdevuma ņēmējs) uzņemas izpildīt otrai (pilnvaras devējam, pilnvarotājam, uzdevuma devējam) - zināmu uzdevumu, bet pilnvaras devējs apņemas pilnvarnieka rīcību atzīt sev par saistošu.

Komerclikuma 40.panta pirmā daļa noteic, ka, ja komersants, neizdodot prokūru, pilnvaro kādu citu personu viņa vārdā veikt komercdarbību, slēgt ar komersanta veikto komercdarbību saistītus noteikta veida darījumus vai arī slēgt ar komersanta veikto komercdarbību saistītus atsevišķus darījumus, tāda pilnvara (parastā komercpilnvara) attiecas uz visām tiesiskajām darbībām, kas parasti ir vērstas uz šādas komercdarbības veikšanu vai šādu darījumu slēgšanu. Saskaņā ar Komerclikuma 41.panta pirmo daļu šā likuma 40.panta noteikumi piemērojami arī tiem komercpilnvarniekiem, kuri ir komercaģenti vai kuriem kā komersanta darbiniekiem uzticēts slēgt darījumus principāla vārdā ārpus viņa uzņēmuma.

No minētā izriet, ka par tiesiski noslēgtu darījumu var atzīt tikai tādu darījumu, kas noslēgts ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību amatpersonas vai tā pilnvarotas personas noteikti izteiktu gribu.

Izvērtējot /pers. C/ paskaidrojumu un tiesas sēdē sniegtās liecības, tiesa konstatē, ka SIA /Nosaukums B/ amatpersona neatzīst, ka ir noslēgusi un īstenojusi darījumus ar pieteicēju. Tiesai nav pamata apšaubīt minētās personas paskaidrojuma un liecību ticamību. Tiesa ņem vērā, ka, sniedzot liecību, persona ir parakstījusies, ka pirms tās sniegšanas viņa ir brīdināta par krimināatbildību par apzināti nepatiesu ziņu sniegšanu. Ir vispārzināms, ka joprojām ir plaši izplatīta personu iesaistīšana pret atlīdzību dažādās prettiesiskās darbībās ar mērķi izmantot viņu personas datus fiktīvu darījumu noformēšanai un naudas līdzekļu aprites nodrošināšanai. Tāpēc tiesa piešķir ticamību, paskaidrojumam, ka persona ir piekritusi, ka viņa tiek reģistrētas kā uzņēmumu amatpersonas (ko apstiprina arī personas iesniegums Uzņēmumu reģistrā), bet tā pēc tam nav veikusi saimniecisko darbību un nav slēgusi darījumus uzņēmumu vārdā. Tiesa arī nesaskata objektīvu pamatojumu un ieinteresētību no liecinieces puses sniegt nepatiesas liecības. Tādējādi tiesa atzīst, ka /pers. C/ liecība pierāda, ka SIA /Nosaukums B/ faktiski nevarēja notikt konkrētie darījumi ar pieteicēju, jo minētā persona tādus nav noslēgusi.

[4.3.1] Vienlaikus no pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka persona, kas slēdz darījumus SIA /Nosaukums B/ vārdā, nav tā pati persona, ka ieradusies uz tiesas sēdi kā lieciniece /pers. C/. Pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka pirms darījumu veikšanas nav noskaidrojis, ar kādu personu darījums tiek slēgts. Proti, pieteicējas pārstāvis paskaidroja, ka persona, ar ko tika slēgts darījums, nosauca sevi par /pers. C/. Nekādus dokumentus, kas apliecinātu personību vai tiesības pārstāvēt SIA /Nosaukums B/, persona nav uzrādījusi, kā arī pieteicējas pārstāvis to nav pārbaudījis vai centies noskaidrot.

[4.3.2] Pieteicēja tiesai nav sniegusi konkrētus paskaidrojumus un pierādījumus par darījumu noslēgšanas un pakalpojumu sniegšanas faktiskajiem apstākļiem, kas ļautu apšaubīt iepriekš minēto paskaidrojumu un liecību ticamību un Valsts ieņēmumu dienesta izdarīto secinājumu pamatotību, un liecinātu par pretējo.

[4.3.3] Tiesa konstatē, ka pieteicējas amatpersona /pers. K/ par darījumu norisi ir sniedzis vispārīgu paskaidrojumu, norādot, ka SIA /Nosaukums B/ sameklēta ar interneta portālu starpniecību, iegādātie dīvāni tika transportēti ar automašīnu /TL numurs/(Ford Transit Connect), pie saņemšanas /adrese B/, tika pārbaudīta to kvalitāte un atbilstība. Pieteicējas amatpersona norādīja, ka mēbeles izvietoja ar pašu spēkiem, neizmantojot speciālās ierīces vai iekārtas, kā arī neizmantoja ārpakalpojumus. /pers. K/ paskaidroja, ka sakarā ar ierobežotajiem finanšu līdzekļiem, uzsākot saimniecisko darbību, mēbeļu nomaiņa tika uzsākta brīdī, kad uzņēmumam radās brīvie līdzekļi, un nomaiņa bija nepieciešama, lai mēbeles būtu ērtākas un praktiskākas klientiem, to izmantotais materiāls un krāsu toņi izvēlēti atbilstoši atmosfērai un saskaņā ar dizaina ideju. /pers. K/ norādīja, ka, veicot izmaiņas ar mēbelēm, kluba darbība netika apturēta, jo klubam ir divas telpas un darbi tika plānoti tādā veidā, ka vismaz viena telpa vienmēr bija gatava saimnieciskajai darbībai, kā arī visi darbi tika veikti dienā, bet klubs durvis klientiem ver no plkst.21.00. /pers. K/ paskaidroja, ka vecās mēbeles, kas tika izmantotas pirms jauno iegādes, nebija uzskaitītas pieteicējas pamatlīdzekļu sastāvā un tika utilizētas pēc jauno iegādes (*lietas 1.sējuma 72.lapa*).

[4.3.4] Darījuma faktisko esamību liek apšaubīt arī informācija par pavadzīmēs norādīto preču iekraušanas vietu un pārvadātāju.

Tiesa konstatē, ka SIA /Nosaukums B/ darba ņēmējs /pers. L/ 2013.gada 2.septembra paskaidrojumā norāda, ka SIA /Nosaukums B/ viņa darba vieta bija /adrese A/, uzņēmumā viņš strādāja ar apģērbu un kosmētikas precēm (*lietas 1.sējuma 88.lapa*).

Ņemot vērā minēto, secināms, ka /pers. L/ bija informēts par precēm, kas tika uzglabātas noliktavā /adrese A/, un apstāklis, ka /pers. L/ paskaidrojumā Valsts ieņēmumu dienestam nav minējis mēbeļu uzglabāšanu noliktavā, rada šaubas par norādīto preču iekraušanas vietu, kā arī par pašu šo preču esību. Darījuma faktisko esamību liek apšaubīt arī fakts, ka

SIA /Nosaukums F/ neiesniedza ceļazīmes vai maršruta lapas, kas ļautu konstatēt konkrētā transportlīdzekļa izmantošanu pārvadājumos.

Tiesa konstatē, ka lietā ir SIA /Nosaukums F/ iesniegtie SIA „NESTE OIL" rēķini un to pielikumi, kā arī SIA /Nosaukums F/ 2012.gada augusta – oktobra avansa norēķini, no kuriem nav konstatējami ieraksti par to, ka ar degvielu būtu uzpildīts transportlīdzeklis /TL numurs/, kā arī nav norādīts tāds darbinieks kā /pers. B/*(lietas 1.sējuma 165. - 172.lapa*). No darba līguma tiesa konstatē, ka /pers. B/ bija pieņemts darbā SIA /Nosaukums F/ par materiālu uzskaites grāmatvedi no /datums/līdz /datums/(*lietas 1.sējuma 172. - 173.lapa*). Vienlaikus tiesa konstatē, ka lietā ir /pers. B/ paskaidrojums, kurā viņš atzīst, ka ir braucis ar uzņēmuma transportlīdzekli Ford Transit Connect, uzņēmuma saimnieciskās darbības vajadzībām, pēc /pers. K/ lūguma vedis mēbeles uz /adrese B/, bet iekraušanu un izkraušanu neveica, pavaddokumentus neparakstīja (*lietas 1.sējuma 164.lapa*). Savukārt tiesas sēdē /pers. B/ liecināja, ka bija SIA /Nosaukums F/ šoferis, kas, pildot darba pienākumus, izmantoja Ford Transit Connect automašīnu. Taču nekad darba pienākumos nav bijis vest mēbeles uz viesnīcu „/Nosaukums E/". Liecinieks noliedz, ka ar SIA /Nosaukums F/ automašīnu Ford Transit Connect jebkad būtu vedis mēbeles, taču nenoliedz, ka to varētu darīt kāds cits uzņēmuma darbinieks, jo liecinieks katru dienu neizmantoja konkrēto automašīnu.

Tiesa atzīst, ka /pers. B/ lietā esošais paskaidrojums nesniedz ticamu un pārbaudāmu informāciju par pārvadājumiem un neatbilst citiem lietā konstatētajiem apstākļiem, kā arī ir pretējs tiesā sniegtajām liecībām. Proti, /pers. B/ 2012.gada augustā – oktobrī nebija SIA /Nosaukums F/ darba ņēmējs, savukārt /pers. K/ nebija SIA /Nosaukums F/ likumiskais pārstāvis, līdz ar to nevarēja rīkoties SIA /Nosaukums F/ vārdā un uzdot kādai personai ar SIA /Nosaukums F/ transportlīdzekli veikt preču pārvadājumus. Turklāt SIA /Nosaukums F/ nav apliecinājusi pārvadāšanas pakalpojumu sniegšanu pieteicējai vai SIA /Nosaukums B/, kā arī nav apliecinājusi automašīnas Ford Transit Connect ar valsts numuru /TL numurs/izmantošanu konkrēto preču pārvadājumos.

Vienlaikus, internetā pieejamajos resursos vizuāli aplūkojot Ford Transit Connect markas automašīnu (*skat. http://1vantruck.com/wp-content/uploads/2012/03/Ford-Transit-Connect-1.jpg, aplūkots 2014.gada 23.oktobrī*), tiesai rodas šaubas, ka automašīnā Ford Transit Connect varēja iekraut pavadzīmes norādīto mēbeļu daudzumu. Turklāt neizjauktā veidā, jo, kā izriet no pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem, mēbeļu montāža nebija jāveic, jo tās tika pārvestas jau saliktā veidā. Pieteicējas pārstāvis skaidrojumu šim faktam tiesas sēdē sniegt nevarēja.

Ievērojot minēto, tiesa secina, ka SIA /Nosaukums B/ darījumu dokumentos norādītā nepatiesā un neidentificējamā informācija par darījumu rada šaubas par darījumu faktisko esamību.

[4.3.5] Vienlaikus tiesa konstatē, ka lietā ir SIA /Nosaukums B/ deklarētā darba ņēmēja /pers. N/ 2013.gada 2.septembra paskaidrojums, kurā norādīts, ka viņš SIA /Nosaukums B/ sludinājumu sameklēja internetā, tās pārstāvjus nav redzējis, strādājis mājās, birojā nav bijis, ar uzņēmumu sazinājās un dokumentus sūtīja pa pastu. /pers. N/ norādīja, ka darba pienākumi bija meklēt piegādātājus un pircējus, SIA /Nosaukums B/ pārdeva garšvielas, augu eļļu un sadzīves ķīmijas līdzekļus. Preces piegādāja SIA /Nosaukums I/, tās tika pārdotas tikai vienam uzņēmumam - SIA /Nosaukums J/ (*lietas 1.sējuma 89.lapa*).

Lietā ir SIA /Nosaukums B/ deklarētās darba ņēmējas /pers. O/ 2013.gada 26.jūnija liecība, kurā norādīts, ka /pers. O/ nekas nav zināms par SIA /Nosaukums B/, viņa nekad nav strādājusi minētajā uzņēmumā un algu nav saņēmusi, /pers. C/ viņai nav zināma. /pers. O/ norāda, ka SIA /Nosaukums B/ sludinājumu sameklēja internetā, satiktā sieviete norakstīja personas datus no pases, par uzņēmumu un darba pienākumiem neko nestāstīja, solīja sazināties, bet tā arī neviens nav sazinājies (*lietas 1.sējuma 90.lapa*).

No SIA /Nosaukums B/ deklarētā darba ņēmēja /pers. L/ paskaidrojuma izriet, ka SIA /Nosaukums B/ viņš strādāja no 2012.gada februāra līdz decembrim, uzņēmuma amatpersona bija /pers. C/, bet darbā pieņēma menedžeris, darba pienākumi bija noformēt dokumentus un salīdzināt preci ar pavadzīmē norādīto informāciju. /pers. L/ atbildēja par apģērbu un kosmētikas precēm, darba vieta bija /adrese A/ (*lietas 1.sējuma 88.lapa*).

Izvērtējot SIA /Nosaukums B/ deklarēto darba ņēmēju paskaidrojumus un liecības, tiesa secina, ka SIA /Nosaukums B/ deklarētie darba ņēmēji uzņēmuma amatpersonas un uzņēmuma atrašanās vietu nezina vai nav strādājuši uzņēmumā, vai arī ir strādājuši ar konkrētu preču grupu, kas nav mēbeles, tādējādi lietā nav gūts apliecinājums tam, ka SIA /Nosaukums B/ būtu veikusi mēbeļu realizāciju pieteicējai.

[4.4] Pieteicēja 2013.gada martā veica priekšnodokļa atskaitījumus 3118,92 latu apmērā par darījumiem ar SIA /Nosaukums C/. Atskaitījuma tiesību pamatošanai pieteicēja iesniedza 2013.gada 4.marta preces pirkuma līgumu un 2013.gada 26.marta preču piegādes rēķinu Nr.VD00107 par bāra aprīkojuma piegādi 14 852 latu vērtībā, pievienotās vērtības nodoklis 3118,92 lati (*lietas 1.sējuma 94.un 93.lapa*).

[4.4.1] Novērtējot pieteicējas darījumus ar SIA /Nosaukums C/, tiesa konstatē, ka pieteicēja par to norisi ir sniegusi vispārīgu paskaidrojumu, norādot, ka SIA /Nosaukums C/ sameklēta ar interneta portālu starpniecību, iegādātā bāra aprīkojuma saņemšana notika /adrese B/, tika pārbaudīta to kvalitāte, preču pārvadājumus nodrošināja pārdevējs, iekārtas tika uzstādītas pašu spēkiem. Novērtējot 2013.gada 4.marta preces pirkuma līgumu un 2013.gada 26.marta rēķinu Nr.VD00107, tiesa konstatē, ka tajos nav norādīta ne preču izsniegšanas vieta, ne preču pārvadātājs. No SIA /Nosaukums C/ puses atbilstoši paraksta atšifrējumam tos parakstījis valdes loceklis /pers. E/.

Lietā ir /pers. E/ paskaidrojums, kurā viņš atzīst, ka uzņēmums nodarbojās ar dažādu preču tirdzniecību un pakalpojumu sniegšanu, darījumiem bija uzcenojums aptuveni 10 – 20%. Preču transportēšanu nodrošināja pārdevēji vai pircēji. Arī preču daudzuma atbilstību attaisnojuma dokumentā norādītajam viņš nepārbaudīja, darījumu partnerus neredzēja, jo viss notika elektroniski un telefoniski. /pers. E/ neatceras SIA /Nosaukums C/ elektronisko pastu un juridisko

adresi. Grāmatvedību uzņēmumā kārtoja un rēķinus izrakstīja /pers. D/. /pers. E/ tikai meklēja klientus, taču viņš neatceras, kā tika sameklēta pieteicēja, kā notika preču pasūtīšana, ar kādu personu kontaktējās darījumos. Tomēr vienlaikus /pers. E/ apgalvo, ka pieteicējai bija pārdota bāra lete, plaukti, kafijas aparāts un vēl kāds aparāts. /pers. E/ ar pieteicējas amatpersonu nav ticies, viņu nekad nav redzējis. /pers. E/ nezina, no kā iegādājās bāra aprīkojumu un kas nodrošināja preču transportēšanu, pats šo preci neredzēja. Ņemot vērā to, ka /pers. E/ personīgi savu darījumu partneru kontaktpersonas neredzēja un ar viņiem netikās, tad, izrakstot rēķinu, viņš to parakstīja un sūtīju pa faksu, tādējādi darījumu partneriem nevarēja būt dokumentu oriģināli (*lietas 1.sējuma 95.lapa*).

Tiesas sēdē /pers. E/ liecības nesniedza, tādējādi tiesa vērtē /pers. E/ Valsts ieņēmumu dienestam sniegtos paskaidrojumus kopsakarā ar lietas materiāliem un citiem lietā esošajiem pierādījumiem. Tiesa konstatē, ka minētais /pers. E/ paskaidrojums nesniedz skaidru informāciju par strīdus darījuma norisi, faktiskajiem apstākļiem, personām, kas nodrošināja darījumu veikšanu, apliecinot tikai, ka SIA /Nosaukums C/ bija starpnieks šajā darījumā, bet uzņēmuma amatpersona un vienīgais darba ņēmējs /pers. E/ darījumos personīgi nav piedalījies. Vienlaikus tiesa secina, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti atzina, ka /pers. E/ norādītā persona /pers. D/ nav identificējams.

[4.4.2] Tāpat, novērtējot konkrēto pieteicējas un SIA /Nosaukums C/ darījumu, tiesa nevar neņemt vērā turpmākos darījuma ķēdē iesaistītos uzņēmumus un to darbību raksturojošos elementus. Proti, administratīvo tiesu praksē atzīts, ka apstākļos, kad pamatoti ir apšaubīta tiešo darījumu partneru spēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces (*skat., piemēram, Augstākās tiesas 2010.gada 5.jūlija sprieduma Nr.SKA-343 8.punktu*). Tiesu praksē arī atzīts, ka fakti par iepriekšējiem darījumiem nevar automātiski izšķirt pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tomēr tie var raksturot situāciju un būt par palīglīdzekli apstākļu pārbaudīšanā un novērtēšanā (*skat. Augstākās tiesas 2011.gada 7.oktobra sprieduma Nr.SKA-295 9.punktu*).

SIA /Nosaukums C/ 2012.gada marta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā uzrādījusi preču/pakalpojumu iegādi no SIA /Nosaukums K/, SIA /Nosaukums L/, SIA /Nosaukums M/, SIA /Nosaukums N/, SIA /Nosaukums O/, SIA /Nosaukums P/ un SIA „/Nosaukums S/. Valsts ieņēmumu dienests ir pārbaudījis, ka minēto sabiedrību deklarētie darbības veidi neatbilst strīdus darījuma saturam. SIA /Nosaukums K/, SIA /Nosaukums L/, SIA /Nosaukums M/, SIA /Nosaukums N/, SIA /Nosaukums P/ un SIA „/Nosaukums S/ juridiskajās adresēs nav sasniedzamas. SIA /Nosaukums O/, SIA /Nosaukums K/ 2013.gada martā nav deklarētu darba ņēmēju, SIA /Nosaukums S/ nav deklarētu darba ņēmēju ar atlīdzību, SIA /Nosaukums P/ deklarēti tikai divi darba ņēmēji, t.sk., amatpersona, savukārt SIA /Nosaukums M/ 2013.gada martā kā darba ņēmējs uzrādīta tikai amatpersona bez deklarētās dzīvesvietas adreses un ar 40 latu atalgojumu, kas neliecina par tās reālas komercdarbības veikšanu. 2013.gada marta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā SIA /Nosaukums M/ veic priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar vērību zem 1000 latiem, darījumu partnerus neatšifrējot. SIA /Nosaukums O/ un SIA /Nosaukums S/ darījumus 2013.gada martā nav deklarējušas, arī SIA /Nosaukums K/, SIA /Nosaukums L/ un SIA „/Nosaukums P/ 2013.gada marta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par periodu no 4.marta līdz 26.martam darījumus ar SIA /Nosaukums C/ nav deklarējušas, līdz ar to nav pamata atzīt, ka šīs sabiedrības būtu veikušas preču piegādes minētajai SIA /Nosaukums C/.

Tiesa konstatē, ka SIA /Nosaukums L/ apliecina, ka 2013.gada 29.martā sabiedrība ir veikusi vienu darījumu ar SIA /Nosaukums C/ (*lietas 1.sējuma 181.lapa*). Vienlaikus tiesa konstatē, ka lietā ir 2013.gada 29.marta rēķins Nr.OE2013-008, kas izsniegts par darījumu, kas nav saistīts ar bāra aprīkojuma realizāciju (*lietas 1.sējuma 182.lapa*).

Tiesa konstatē, ka lietā ir SIA /Nosaukums K/ darījuma brīdī esošā amatpersonas /pers. R/ 2013.gada 13.decembra paskaidrojums, ka firmu dibināja pēc trešās personas lūguma. /pers. R/ neko nezina par SIA /Nosaukums K/ saimniecisko darbību un darījumiem ar SIA /Nosaukums C/, pats darījumus nav veicis (*lietas 1.sējuma 185. - 186.lapa*).

Lietā ir SIA /Nosaukums N/ 2013.gada 11.decembra vēstule, ka darījumus ar SIA /Nosaukums C/ uzņēmums nav veicis.

Tādējādi nav gūts apstiprinājums SIA /Nosaukums C/ preču iegādei no deklarētajiem darījumu partneriem, kā arī attiecīgi to tālākai realizācijai pieteicējai.

[4.5] Vienlaikus tiesa no lietas materiāliem konstatē, ka preces, ko pieteicēja uzrāda kā saņemtas no SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/, iepriekš jau bija pieteicējas rīcībā.

Lietā ir 2011.gada 9.septembra telpu nomas līgumu Nr.TK/02/2011, ar kuru naktskluba telpas /adrese B/, pieteicēja nomā no SIA „/Nosaukums G/".

Lietā ir pieteicējas amatpersonas /pers. K/ 2013.gada 18.decembra paskaidrojums, no kura secināms, ka telpas tika nodotas ar mēbelēm, kuras pieteicēja bija plānojusi ekspluatēt, bet vēlāk nolēma aizvietot ar jaunām mēbelēm. Vecās mēbeles, kas tika izmantotas pirms jauno iegādes, nekad nav bijušas uzskaitītas pieteicējas pamatlīdzekļos un tika utilizētas pēc jauno iegādes (*lietas 1.sējuma 72.lapa*).

SIA „/Nosaukums G/" informāciju par objekta stāvokli un tā nomas nosacījumiem Valsts ieņēmumu dienestam neiesniedza, norādot vienīgi, ka telpas nodotas atbilstoši nodošanas aktam.

Pārbaudes gaitā Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka SIA „/Nosaukums G/", kas naktskluba telpas iznomāja pieteicējai, pati tās bija pieņēmusi lietošanā no AS /Nosaukums D/.

2014.gada 6.janvārī AS /Nosaukums D/ informēja Valsts ieņēmumu dienestu, ka remontdarbi AS /Nosaukums D/ īpašumā esošajās telpās /adrese B/, tika veikti 2009.gadā - pirms naktskluba darbības uzsākšanas. Kopējās investīcijas bija

777 463 lati. AS /Nosaukums D/, pamatojoties uz nomas līguma Nr.L4-4 5.1.punktu, ir nodevusi nomniekam SIA „/Nosaukums G/" telpās esošās mēbeles 95 931 lata vērtībā (mēbeļu nodošana apliecināta dokumentāri). Nomnieks - SIA „/Nosaukums G/" nav izteicis vēlēšanos nodot atpakaļ un nav atdevis nodoto inventāru, t.sk., mēbeles (*lietas 1.sējuma 134. - 135.lapa*), kā arī nomnieks iznomātajās telpās ir veicis remontdarbus (*lietas 1.sējuma 101.lapa*).

Lietā konstatēts, ka par naktsklubu publiski pieejamā informācija mājas lapā /interneta saite/(pasākumos uzņemtie attēli) liecina, ka bāra aprīkojums, mēbeles, interjers vizuāli nav mainījies kopš 2012.gada marta (*lietas 1.sējuma 137. - 146.lapa*).

Turklāt, tiesa atzīst, ka pieteicēja nav dokumentāri apliecinājusi bāra aprīkojuma un mēbeļu nomaiņu - iegādes, piegādes, montāžas un uzstādīšanas faktu.

[4.6] Tiesas ieskatā visu iepriekš konstatēto apstākļu un nesakritību kopums liecina par to, ka darījumi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/, kā arī SIA /Nosaukums C/ faktiski nav notikuši.

Par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, liecina arī lietā iegūtā un izvērtētā informācija par pieteicējas deklarētajiem darījumu partneriem, kā arī darījumu noformēšana tādā veidā, kas neļauj izsekot noformēto darījumu gaitai (preču izsniegšanas vietas, pārvadājumi), pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi par deklarētajiem darījumiem, kuri ir vispārīgi, nesniedz priekšstatu par darījumu norisi, ir pretrunā ar faktiskajiem lietas apstākļiem, darījumu partneru deklarēto darbību, kā arī to amatpersonu paskaidrojumiem un nomājamo telpu īpašnieka sniegto informāciju par tur esošajām mēbelēm, kas liecina par pieteicējas apzinātu rīcību, kas vērsta uz dokumentu noformēšanu par faktiski neesošiem darījumiem, lai gūtu fiskālās priekšrocības, samazinot budžetā maksājamos nodokļus.

Tiesas ieskatā pieteicēja nevarēja nezināt par darījuma fiktīvo raksturu, jo arī pati pieteicēja nav sniegusi ticamu un pārliecinošu paskaidrojumu par to faktisko norisi. Tādējādi tiesai nav šaubu par to, ka pieteicēja pati bija iesaistījusies darījumos, kas faktiski starp tajā iesaistītajiem uzņēmumiem nav notikuši, bet ir noformējusi dokumentus, kas rada faktiski nenotikušu darījumu šķietamību. Tādējādi tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja pievienotās vērtības nodokli 10 587,19 *euro*.

[4.7] Pieteicējai papildus nomaksai budžetā noteikta arī pievienotās vērtības nodokļa soda nauda un nokavējuma nauda.

Likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" *(spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim)* 35.panta pirmajā daļā noteikts, ka atbildību par šā likuma pārkāpumiem nosaka šis likums un citi Latvijas Republikas normatīvie akti. Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmajā daļā noteikts, ka atbildību par šā likuma pārkāpumiem nosaka šis likums un citi Latvijas Republikas normatīvie akti *(spēkā no 2013.gada 1.janvāra)*.

Saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu 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 (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu. Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta piektajā daļā noteikts, 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. Šī likuma 32.panta sestajā daļā noteikts, ka soda naudu šajā pantā minētajos gadījumos uzliek par katru pārbaudīto taksācijas periodu. 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.

Savukārt Euro ieviešanas kārtības likuma 3.panta pirmajā daļā noteikts, ka *euro* ieviešanas diena Latvijas Republikā ir diena, no kuras Latvijas Republikai saskaņā ar Līguma 140.panta 2.punktu atceļ izņēmuma statusu. Atbilstoši minēta likuma 4.panta otrajai daļai sākot ar *euro* ieviešanas dienu latos izteiktu iesākto, bet nepabeigto (neizpildīto) tiesisko instrumentu kopsummu konvertē *euro*, ievērojot Padomes noteikto maiņas kursu un šā likuma 6.pantā noteiktos noapaļošanas principus. Euro ieviešanas kārtības likuma 18.panta pirmajā daļa noteikts, ka sākot ar *euro* ieviešanas dienu, visi nodokļu (nodevu) maksājumi tiek veikti *euro*.

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķinātajam pievienotās vērtības nodoklim 10 587,19 *euro* aprēķināja soda naudu 3176,17 *euro* un nokavējuma naudu 1460,80 *euro*.

Savukārt saskaņā ar likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, ja izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju šā likuma 32.panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas.

Ņemot vērā, ka Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka pieteicēja nav izdarījusi atkārtotu nodokļu pārkāpumu, ir ievērojusi deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojusies ar nodokļu administrāciju, tad pēc pārbaudes aprēķinātajai pievienotās vērtības nodokļa soda naudai Valsts ieņēmumu dienests pamatoti piemēroja likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu, nosakot to 50 procentu apmērā no auditā aprēķinātās, proti, 1588,10 *euro* (3176,17 *euro* x 50%).

Tiesa atzīst, ka pieteicējai aprēķinātās soda naudas apmērs ir samērīgs un atbilstošs pieteicējas izdarītajam pārkāpumam, tiesa nekonstatē apstākļus pieteicējas atbrīvošanai no soda naudas.

[4.8] Attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli auditā konstatēts, ka pieteicēja 2012.gadā grāmatvedības uzskaitē reģistrēja pamatlīdzekļu - dīvānu 20 580 latu vērtībā iegādi no SIA /Nosaukums B/, aprēķināja tiem pamatlīdzekļu nolietojumu finanšu grāmatvedībā 1079,43 latu apmērā un minēto summu iekļāva peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītajās izmaksās, kā arī pamatlīdzekļu nolietojumu saskaņā ar likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.pantu nodokļu vajadzībām 8232 latu apmērā un šo summu iekļāva 2012.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā apliekamā ienākuma samazinošajā summā.

Augstākā tiesa ir atzinusi, ja nodokļu administrācijas lēmums daļā par pievienotās vērtības nodokli ir tiesisks, tad tas ņemams vērā, izvērtējot lēmumu daļā par uzņēmumu ienākuma nodokli (*skat. Augstākās tiesas 2007.gada 3.maija sprieduma Nr.SKA-135/2007 11.3.punktu*). Tiesu praksē atzīts, ka šis secinājums attiecas uz tiem gadījumiem, ja tiek atzīts, ka pats darījums nav noticis; ja nav skaidrs, kas ir saņemts un vai ir saņemts (*skat. Augstākās tiesas 2007.gada 7.jūnija sprieduma Nr.SKA-234/2007 11.1.punktu*). Tāpat Augstākā tiesa 2013.gada 12.jūnija spriedumā Nr.SKA-21 atzina, ka gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tie pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļu būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ arī uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, ja ir pamats apšaubīt, vai nodokļa maksātāja deklarētais darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu, ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies krāpšanā ar nodokļiem.

Konkrētajā gadījumā tiesa atzina, ka pieteicēja pati bija iesaistījusies darījumos, kas faktiski starp tajā iesaistītajiem uzņēmumiem nav notikuši, bet ir noformējusi dokumentus, kas rada faktiski nenotikušu darījumu šķietamību, proti, bijusi iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Tā kā lietā nav gūts apstiprinājums pieteicējas deklarētā darījuma par mēbeļu iegādi ar SIA /Nosaukums B/ faktiskajai esībai, tiesa atzīst, ka SIA /Nosaukums B/ vārdā izrakstītās pavadzīmes neatbilst faktiski notikušam darījumam, satur nepatiesu informāciju un tāpēc tās likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē nav atzīstamas par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros.

[4.9] Gada pārskatu likuma 4.panta trešajā daļā noteikts, ka gada pārskatam ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības līdzekļiem, saistībām, finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu. Saskaņā ar minētā likuma 22.panta pirmo daļu šā likuma 12. un 14.panta postenī ,,Pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas" parāda neto apgrozījuma gūšanai izlietotās produkcijas, preču vai pakalpojumu izmaksas ražošanas vai iegādes pašizmaksā.

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti samazināja pieteicējas 2012.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās izmaksas par 1079 latiem (pieteicējas aprēķinātais finanšu nolietojums, noapaļojot 1079,43 latus).

[4.10] Likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmajā daļā noteikts, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir saskaņā ar Gada pārskatu likuma 11. un 12.pantu sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību, un par to zaudējumu summu, kurus radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana. Apliekamais ienākums tiek koriģēts (grozīts) saskaņā ar šo likumu. Saskaņā ar likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 6.panta pirmās daļas 1.punktu nodokļa maksātāja apliekamo ienākumu palielina par uzņēmuma gada pārskatā minēto pamatlīdzekļu nolietojuma un norakstīto nemateriālo ieguldījumu vērtību summu un samazina par saskaņā ar šā likuma 13.panta prasībām aprēķināto pamatlīdzekļu nolietojuma un norakstīto nemateriālo ieguldījumu vērtību summu, izņemot šīs daļas 10.punktā minētos gadījumus. Saskaņā ar likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.panta pirmajā daļā noteikto nolietojumu nodokļu vajadzībām aprēķina saimnieciskajā darbībā izmantojamiem pamatlīdzekļiem.

Ņemot vērā minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti par 1079 latiem samazināja pieteicējas 2012.gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā uzrādīto apliekamā ienākuma palielinošu summu un par 8232 latiem apliekamā ienākuma samazinošo summu. Līdz ar to arī pamatoti par 8232 latiem (taksācijas gada peļņas pirms nodokļiem palielinājums par 1079 latiem – apliekamā ienākuma palielinošās summas samazinājums par 1079 latiem + apliekamā ienākuma samazinošās summas samazinājums par 8232 latiem) palielināja apliekamo ienākumu pirms zaudējumu segšanas, nosakot to 16 663 latu apmērā (pieteicēja deklarēja 8431 latu).

Ņemot vērā, ka pieteicēja deklarēja iepriekšējo gadu nesegtos zaudējumus 26 221 latu, tad atbilstoši likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 14.pantam tie tika segti ar 2012.gada apliekamo ienākumu 16 663 latiem.

Ievērojot minēto tiesa atzīst, ka Valsts ieņēmumu dienests pamatoti noteica pieteicējas 2012.gadā deklarēto uznākamajiem taksācijas periodiem pārnesamo zaudējumu samazinājumu par 8232 latiem (nodokļu maksātāja deklarētie uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi 17 790 lati – pēc pārbaudes noteiktie uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamie zaudējumi 9558 lati) jeb 11713,08 *euro*.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2015.gada 12.marta spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, atsaucoties uz pieteikumā minētajiem argumentiem un papildus norādot turpmāk minēto.

[5.1] Tiesas secinājumi par lietā konstatētajiem faktiem ir nepareizi.

[5.2] Lietas izskatīšanas laikā konstatēts, ka SIA /Nosaukums B/ amatpersona /pers. C/ tika iesaistīta nelikumīgā uzņēmējdarbībā, piekrita izmantot par atlīdzību savus datus un apzinājās, ka ar savām darbībām var kādam nodarīt ļaunu un piekrāpt. /pers. C/ liecināja, ka nepazīst /pers. K/ un apliecināja, ka viņš nav saistīts ar fiktīva uzņēmuma uzturēšanu, par ko nav bijis informēts. Kā izriet no Uzņēmumu reģistrā un pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā pieejamās informācijas, /pers. C/ bija reģistrēta kā SIA /Nosaukums B/ amatpersona. Minētajos reģistros publicētās ziņas ir saistošas un patiesas. Turklāt /pers. C/ apliecināja, ka apstiprināja pie notāra amatpersonas paraksta paraugu un atvēra kredītiestādē norēķinu rēķinu.

Līdz ar to nav pamatoti tiesas secinājumi, ka pieteicēja nav centusies noskaidrot SIA /Nosaukums B/ amatpersonu un ir zinājusi, ka amatpersona ir reģistrēta uzņēmumā pēc trešās personas lūguma.

Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu. Ja nodokļu administrācija secina, ka darījums faktiski nav noticis, tai ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Tādējādi tiesa nevar vainot pieteicēju, ka tā uzticējās personai, kas sevi nodēvēja par SIA /Nosaukums B/ amatpersonu /pers. C/, jo personu apliecinoši dokumenti civiltiesiskos darījumos netiek ne pieprasīti, ne uzrādīti.

[5.3] Tiesa attiecībā uz SIA /Nosaukums B/ darbinieku /pers. L/, attiecībā uz transportlīdzekļa izmantošanu un citos secinājumos norāda šaubām, neprecizitātēm vai informācijas nepilnībām, ko vērtēja par sliktu pieteicējai. Tādējādi tiesa pārkāpa Administratīvā procesa likuma 9.pantu, jo nolēmums nav pamatots ar faktiem, kuri ir nepieciešami tā pieņemšanai un no tiem izrietošiem objektīviem un racionāliem juridiskiem apsvērumiem. Tā kā nodokļu jomā noteiktie nodokļu soda maksājumi ir pielīdzināmi krimināLsodu sankcijām, tad šaubas, pieņēmumi un informācijas trūkums jātulko par labu pieteicējai. Tiesas norādītie apstākļi attiecībā uz SIA /Nosaukums B/ nav pietiekoši, lai ierobežotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības un piemērotu soda sankcijas. Lietas izskatīšanas laikā nav iegūti pierādījumi, ka pieteicēja būtu apzināti vai neapzināti iesaistījusies nodokļu izkrāpšanā.

[5.4] Tiesa secināja, ka pieteicēja preces no SIA /Nosaukums B/ un SIA ,,/Nosaukums C/ nav saņēmusi, jo tās jau iepriekš bija pieteicējas rīcībā. Taču tiesa nav ņēmusi vērā Eiropas Savienības Tiesas norādīto, ka nodokļu administrācija un tiesa savā argumentācijā nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt resursu trūkuma vai fiktīvā rakstura dēļ.

[5.5] Tiesas norādītie fakti un izvērtējums attiecībā uz SIA /Nosaukums B/ darījumu partneriem nav attiecināmi uz pieteicēju. Informācija, kas attiecas uz trešajām personām, pieteicējai nevar būt zināma un pieejama.

[6] Valsts ieņēmumu dienests paskaidrojumos apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un norāda turpmāk minēto.

[6.1] Pieteicēja nepamatoti norāda, ka lietā nav pierādījumu par tās apzinātu iesaistīšanos nodokļa izkrāpšanā. Augstākā tiesa 2014.gada 27.jūnija spriedumā Nr.SKA-122/2014 atzinusi, ka apzināti noformējot dokumentus par neesošiem darījumiem, pieteicēja nevar nezināt par neesošu darījumu iegrāmatošanu grāmatvedības dokumentos.

[6.2] Lai persona izmantotu likumā noteiktās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, obligāti jāpastāv visiem priekšnoteikumiem. Tā kā /pers. C/ noliedza saimnieciskās darbības veikšanu, ir pierādīts fakts, ka SIA /Nosaukums B/ darījumi ar pieteicēju faktiski nevarēja notikt.

[6.3] Pretēji pieteicējas norādītajam, izvērtējot priekšnodokļa atskaitīšanas pamatotību, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm (*skat. Augstākās tiesas 2010.gada 5.jūlija sprieduma Nr.SKA-343/2010 8.punktu*).

[7] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa lietu izskata rakstveida procesā.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 112.[1] panta trešo daļu atsevišķas procesuālās darbības veikšanai tika noteikta tiesas sēde, kurā tika nopratināts liecinieks /pers. E/.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi un izvērtējusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi un novērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus (*sk. [4] punktu, bet izņemot [4.3.1] un [4.3.2] punktu*). Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pietiekams, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai un Administratīvā procesa likuma 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

[10] Pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas atziņām, Augstākā tiesa nolēmumos norādījusi, ka iestāde nevar liegt atskaitīt priekšnodokli, aprobežojoties vienīgi ar darījuma neesības konstatējumu. Ja iestāde konstatē, ka darījums

faktiski nav noticis, tai ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā (*sk., piemēram, 2013.gada 10.maija sprieduma Nr.SKA-2/2013 10.punktu*).

Turklāt, attīstot tiesu praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Augstākā tiesa atzinusi, ka priekšnodokļa tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma Nr.SKA-12/2013 12.punktu*).

No apelācijas sūdzībā norādītā izriet, ka pieteicēja nezināja un nevarēja zināt par SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums C/ iespējamām krāpnieciskām darbībām, jo pieteicējas pārstāvis par darījumiem vienojās ar šo uzņēmumu amatpersonām /pers. C/ un /pers. G/.

Apgabaltiesa šim viedoklim nepiekrīt un /pers. K/ paskaidrojumus, ka prece tika saņemta un par darījumiem viņš vienojās ar /pers. C/ un /pers. G/, neuzskata par patiesiem. Apgabaltiesa ņem vērā, ka /pers. K/ paskaidrojumu par kontaktēšanos tieši ar /pers. C/ un /pers. G/ sniedza tikai tiesā, kad viņam jau bija zināmi /pers. E/ un /pers. C/ iestādē sniegtie paskaidrojumi. Pirms tam /pers. K/ iestādē 2013.gada 18.decembrī paskaidroja (*lietas 1.sējuma 72.lapa*), ka vienīgā kontaktinformācija par SIA /Nosaukums B/ ir tālruņa numurs un uzņēmuma e-pasta adrese, bet par to, ar kuru personu viņš ir kontaktējies, nekas nav norādīts. Par darījumiem ar SIA /Nosaukums C/ viņš paskaidroja, ka darījuma partneris tika atrasts internetā, bet konkrētu personu, ar kuru kontaktējās, nenorādīja. Arī 2013.gada 20.decembra paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 84.lapa*) viņš nenorādīja, kuras personas darbojās tās darījumu partneru vārdā. Vēl vienā paskaidrojumā bez datuma (*lietas 1.sējuma 65.lapa*), atbildot uz Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 11.decembra pieprasījumu, /pers. K/ norādīja, ka detalizētus paskaidrojumus par darījumiem varēs sniegt tikai pēc darījumu dokumentu saņemšanas atpakaļ no Valsts ieņēmumu dienesta.

Savukārt /pers. C/ gan iestādē, gan tiesā ir apstiprinājusi, ka ar uzņēmējdarbību SIA /Nosaukums B/ vārdā nenodarbojās.

Apgabaltiesa no citas administratīvās lietas ir ieguvusi /pers. E/ paskaidrojumus, kas iestādē sniegti 2013.gada 28.maijā (*lietas 2.sējuma 61.-68.lapa*) un kuros /pers. E/ vispārīgi apstiprina uzņēmējdarbības veikšanu SIA /Nosaukums C/. Viņš šajā paskaidrojumā norāda, ka uzņēmumā strādājis viens pats, pieteicēju starp saviem darījumu partneriem nav nosaucis. Nākamajā 2013.gada 27.novembra paskaidrojumā iestādē /pers. E/ iestādē vispārīgi darījumus ar pieteicēju ir apstiprinājis, taču neko konkrētu par tiem nav spējis paskaidrot, tajā pašā laikā norādot, ka ar pieteicējas amatpersonu nav ticies (*lietas 1.sējuma 95.lapa*). Apgabaltiesā /pers. E/ liecināja, ka ar uzņēmējdarbību viņš SIA /Nosaukums C/ pats nav nodarbojies, viņa kļūšanu par šā uzņēmuma amatpersonu noorganizēja paziņa /pers. G/, kura uzvārdu nezina. Grāmatvedis uzņēmumā bija /pers. A/. /pers. E/ liecināja, ka darījumu dokumentus kārtoja /pers. A/ un /pers. G/, bet /pers. E/ tikai parakstīja dokumentus, bet preces neredzēja. Par to, ka skaitījās uzņēmuma amatpersona un parakstīja dokumentus, /pers. E/ saņēma apmēram 50 latus mēnesī.

Izvērtējot /pers. E/ liecību kopsakarā ar viņa sniegtajiem paskaidrojumiem iestādē, apgabaltiesa secina, ka, kaut arī sākotnēji /pers. E/ ir apstiprinājis uzņēmējdarbības veikšanu SIA /Nosaukums C/, šie paskaidrojumi nav ticami, jo tie ir ļoti vispārīgi. No vēlāk paskaidrotā un liecības tiesā izriet, ka ar uzņēmējdarbības veikšanu šajā gadījumā /pers. E/ saprot to, ka uzņēmumā faktiski darbojās citas personas, kurām /pers. E/ zina tikai vārdu, turklāt šis personas nedarbojās /pers. E/ uzdevumā. /pers. E/ ir tikai parakstījis šo personu sagatavotus dokumentus, kuru saturu un būtību /pers. E/ izskaidrot nespēj.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka par darījumu dokumentu noformēšanu /pers. K/ ir vienojies ar neidentificējamām personām, jo no Valsts ieņēmumu dienesta iegūtajiem pierādījumiem izriet, ka tās nevarēja būt šī uzņēmuma amatpersonas /pers. C/ un /pers. E/. Līdz ar to, novērtējot Valsts ieņēmumu dienesta iegūtos pierādījumus attiecībā uz SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums B/ un konkrēto darījumu norisi, apgabaltiesai nerodas šaubas, ka konkrētie darījumi noformēti ar mērķi gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Iespējams, ka tieši pieteicējas darījumu partneri ir tie komersanti, kas rīkojās nodokļa izkrāpšanas nolūkā. Tomēr lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka pieteicēja nevarēja neapzināties, ka savos grāmatvedības dokumentos par darījumiem ietver nepatiesu informāciju un pieteicēja nevarēja rasties pārliecība, ka darījumus tā kārto tieši ar SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums B/ un ka tā netiek iesaistīta ļaunprātīgos darījumos. Pieteicējai vajadzēja apzināties, ka tā tiek iesaistīta ļaunprātīgos darījumos nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšanai. Pieteicējai vajadzēja zināt, ka dokumenti par preču iegādi noformēti ar personu, kas preces pieteicējai faktiski nav pārdevusi, tāpēc pieteicējai nebija tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu par šiem darījumiem.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

Noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 8.maija lēmuma Nr.22.7/L-12584 atcelšanu.

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

Tiesnese referente	I.Amona
Tiesneses	S.Gintere L.Konošonoka