ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420130016
AA43-0780-17/23

S P R I E D U M S
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017. gada 28. martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente K. Kalvāne,
tiesneses I. Amona un V. Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Klimat Komfort" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015. gada 17. decembra lēmuma Nr. 22.8-1/L-1334 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016. gada 28. septembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015. gada 10. aprīļa līdz 26. jūnijam veica pieteicējai SIA „Klimat Komfort" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2014. gada janvāri – decembri un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2013. gadu.

Pārbaudes rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu trešās kontroles daļas galvenā nodokļu inspektora 2015. gada 26. jūnija lēmumu Nr. 23.27/L-617 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts UIN 6558,02 *euro*, soda nauda 1967,40 *euro* un nokavējuma nauda 1078,79 *euro*.

[2] Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram.

Ar dienesta 2015. gada 17. decembra lēmumu Nr. 22.8?1/L-1334 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts un papildus noteikts nomaksai budžetā UIN 34,15 *euro* un nokavējuma nauda 5,62 *euro*.

Pārsūdzētajā lēmumā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[2.1] Pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta, Gada pārskatu likuma 4. panta otrās un trešās daļas, 17. panta pirmās daļas, 22. panta pirmās daļas un 25. panta pirmās daļas 5. un 8. punkta, kā arī likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4. panta pirmās daļas un 5. panta ceturtās daļas nosacījumus.

[2.2] Nav konstatējama SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS", SIA „IBV grupa" vārdā 2013. gada 18., 20. un 27.decembrī izrakstītajos strīdus rēķinos norādīto preču un pakalpojumu iegādes izdevumu saistība ar pieteicējas saimniecisko darbību (nav pierādīts, ka šie izdevumi ekonomiski saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību).

[2.3] Nav konstatējams no SIA „REVERS", SIA „VT Princips" un SIA „AMALVA BALTIJA" (2013. gada 12., 13., 17., 18. decembra pavadzīmes Nr. REV 02297, Nr. REV 023009, Nr. VT133899, Nr. AB-24215) iegādāto materiālu izlietojums saimniecisko darījumu nodrošināšanai ne 2013. gadā, ne 2014 .gadā.

Savukārt no SIA „IBV grupa" 2013. gada 13., 18. decembrī, SIA „VT Princips" 3., 5., 11., 13. decembrī, SIA „AMALVA BALTIJA" 3., 5., 17. decembrī, SIA „SB" 10., 12.-14., 16., 20. un 27. decembrī iegādātās preces (materiāli) izlietotas 2014. gada ieņēmumu gūšanai. Tātad to iegādes izmaksas bija jāuzrāda sabiedrības 2013. gada bilances aktīvā kā nākamo periodu izdevumi, proti, tās nebija attiecināmas uz 2013. gada saimnieciskās darbības izmaksām.

[2.4] Sākotnējā lēmumā kļūdaini samazinātas pieteicējas pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par 239,76 *euro*, kuri darījumos ar SIA „IBV grupa", SIA „VT Princips" un SIA „AMALVA BALTIJA" bija jāattiecina uz sabiedrības ar saimniecisko darbību nesaistītajiem izdevumiem, kuriem piemērojams koeficients 1,5.

[3] Pieteicēja vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā par lēmuma atcelšanu, pamatojot to ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Audits uzsākts, jo iestādei bija šaubas par to, vai faktiski ir notikuši darījumi ar Lietuvas uzņēmumu UAB

„Meriplan". Pieteicējai pieprasīta detalizēta informācija par sadarbību ar Lietuvas uzņēmumu UAB „Meriplan" un SIA „IVB Grupa". Tādējādi visa audita gaitā pieteicēja koncentrējās uz pierādījumu sniegšanu par šo darījumu norisi. Tikai tad, kad auditores pārliecinājās par šo darījumu patiesumu, radās jauni iebildumi par juridiskās adreses telpu nomu un darījumiem, kas veikti 2013. gada decembrī. Tā kā auditores no telpu iznomātāja pat nemēģināja noskaidrot visu informāciju par telpu izmantošanas periodu un nosacījumiem, ignorēja pieteicējas sniegtos paskaidrojumus, kā arī izteica nemotivētus apgalvojumus par virtuālu juridisko adresi, tad ir acīmredzams, ka šīs izdevumu pozīcijas apstrīdētas tikai tādēļ, lai auditu pabeigtu ar uzrēķinu.

[3.2] Pieņemot pārsūdzēto lēmumu, nav ņemti vērā pieteicējas iesniegtie un iestādes iegūtie pierādījumi par juridiskās adreses izmantošanu saimnieciskajā darbībā.

[3.3] Pārsūdzētajā lēmumā nav pamatots, kādēļ preču (celtniecības materiālu) iegādes no SIA „REVERS", SIA „VT Princips", SIA „AMALVA BALTIJA", SIA „SB" un SIA „IBV grupa" attiecas uz pieteicējas 2014. gada, nevis 2013. gada saimnieciskās darbības izdevumiem.

[3.4] Pārsūdzētais lēmums neatbilst administratīvā procesa principiem, jo ir nelabvēlīgāks par sākotnējo lēmumu.

[4] Dienests rakstveida paskaidrojumā norāda, ka pieteikums nav pamatots un lūdz to noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem un papildus paskaidro turpmāk minēto.

[4.1] Dienests vērtēja pieteicējas sūdzības papildinājuma pielikumā pievienoto 2015. gada 15. jūnija līgumu Nr. 02-2.01/2014 par nedzīvojamo telpu nomu pārjaunojumu, tomēr šis dokuments nesatur informāciju par veiktajiem telpu remontdarbiem un nomas maksājumiem līdz līguma noslēgšanai par 2013. gada novembri un decembri.

[4.2] Dienests atsaucās uz Gada pārskatu likuma 17. panta pirmo daļu, norādot, ka pieteicējas pārstāvja sniegtā informācija par 2013. gada decembrī iegādāto preču (materiālu) izlietojumu nesniedz skaidru un saprotamu priekšstatu, kādas, kad un no kā iegādātās preces (materiāli) tika norakstītas uz pieteicējas pārstāvja norādītajiem objektiem, proti, nav izsekojama krājumu (preču, materiālu u.tml.) kustība. Tādējādi dienests konstatēja, ka no SIA „REVERS", SIA „VT Princips", SIA „AMALVA BALTIJA", SIA „SB" un SIA „IBV grupa" 2013. gada decembrī saņemto preču (celtniecības materiāli) iegādes izmaksas ir attiecināmas uz nākamo taksācijas periodu, nevis 2013. gada izmaksām.

[5] Administratīvā rajona tiesa ar 2016. gada 28. septembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Tiesa spriedumu pamatoja ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[5.1] Tiesa konstatēja, ka lietā pastāv strīds par pieteicējas 2013. gada decembrī grāmatvedībā reģistrētajiem preču un pakalpojumu iegādes darījumiem no SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS" un SIA „IBV grupa". Dienests neapstrīd pieteicējas darījumus ar SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS" un SIA „IBV grupa", bet apstrīd šo darījumu (minēto preču un pakalpojumu) izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā.

[5.2] Darījumu ar SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS" un SIA „IBV grupa" apliecināšanai pieteicēja dienestam iesniedza minēto uzņēmumu 2013. gada 18., 20. un 27. decembrī izrakstītos rēķinus, pavadzīmi, pakalpojumu pavadzīmes par PVC durvīm, durvju montāžu, noliktavas un ofisa remontdarbiem, kabineta krāsošanu Maskavas ielā 100/102, Rīgā, kas strīda dokumentos uzrādīta kā preču saņemšanas un pakalpojumu sniegšanas vieta (*lietas 74.-77. lapa*).

Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē apliecināja, ka minētās preces un pakalpojumi izmantoti telpu Maskavas ielā 100/102, Rīgā, remontam. Šīs telpas pieteicēja nomāja no SIA „M 100", sākumā nomas līgums bija mutisks, vēlāk tas tika noformēts rakstisks. Pieteicējas valdes loceklis /pers. A/ ir personiski pazīstams ar SIA „M 100" valdes locekli /pers. B/kopš 1995. gada, tāpēc nomas līgums sākotnēji nebija noformēts rakstiski, bet pietika ar mutisku vienošanos. Tā kā bija mutiska vienošanās, ka pieteicēja izremontēs telpas, tad sākumā nomas maksa netika prasīta.

Pieteicējas valdes loceklis /pers. A/ 2015. gada 13. maijā dienestam paskaidroja (*lietas 61. lapa*), ka SIA „M 100" par Maskavas ielā 100/102, Rīgā esošā īpašuma izmantošanu tās saimnieciskajā darbībā bija noslēgts mutvārdu līgums. /pers. A/ ieskatā minēto apliecina fakts, ka SIA „M 100" deva piekrišanu SIA „Klimat Komfort" juridiskās adreses reģistrācijai šajā īpašumā, kas arī veikta 2013. gada 8. novembrī. /pers. A/ norāda, ka Civillikumā nav noteikta obligāta nomas līguma rakstveida forma. Tā kā bija nepieciešams veikt darbus telpu piemērošanai, tad rakstveida līgumu noslēdza tikai pēc nepieciešamo darbu paveikšanas.

[5.3] Tiesa secināja, ka lietas materiālos ir SIA „M 100" valdes locekļa /pers. B/ dienestam sniegts paskaidrojums (*lietas 65. lapa*), ka telpas Maskavas ielā 100/102, Rīgā, iznomātas pieteicējai no 2013. gada 8. novembra uz mutiska līguma pamata un ar 2014. gada 2. janvāri noformēts rakstveida līgums.

Saskaņā ar Komercreģistra informāciju Maskavas ielā 100/102, Rīgā no 2013. gada 8. novembra reģistrēta SIA „Klimat Komfort" juridiskā adrese.

Tāpat tiesa secināja, ka no lietas materiāliem redzams, ka rakstveida līgums starp pieteicēju un SIA „M 100" par telpu nomu noformēts 2014. gada 2. janvārī (*lietas 66. lapa*). Pieteicējas 2015. gada 27. maija paskaidrojumiem pievienota shēma, kurā redzams nomāto telpu izvietojums (*lietas 59. lapa otra puse*). Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis norādīja, ka audita laikā auditores uzturējušās nomātajās telpās, viņām tika rādīts paveiktais remonts un skaidrots, kāpēc ir nepieciešams remonts. Savukārt tiesas sēdē SIA „M 100" valdes loceklis /pers. B/ apstiprināja, ka iznomājis pieteicējai telpas Maskavas ielā 100/102, Rīgā, no 2013. gada novembra, kamēr tika veikts remonts par telpām nemaksāja. /pers. B/ bija klāt, kad tika veikts audits, precīzi neatceras, bet domā, ka runājis ar dienesta darbiniekiem.

[5.4] Tiesa konstatēja, ka dienests norādījis uz vairākiem trūkumiem dokumentu noformēšanā, proti, ka SIA „IBV grupa" 2013. gada 20. un 27. decembra pakalpojumu pavadzīmēs Nr. IBV 2013-108 un Nr. IBV 2013-110 (*lietas 74.-75. lapa*) nav uzrādīts pakalpojumu sniegšanas periods, nav norādīts personu vārds, uzvārds, amats, kuras strīda

dokumentos norādīto darījumu partneru vārdā nodeva un saņēma pakalpojumus. Tāpat dienests norādījis uz to, ka SIA „BŪVUZRAUGS" 2013. gada 27. decembra rēķins Nr. BŪV 13/85 (*lietas 77. lapa*) nesatur šīs sabiedrības pārstāvja /pers. C/ parakstu, lai gan šāds rekvizīts rēķinā ir paredzēts, savukārt SIA „LP Projekti" 2013. gada 18. decembra pavadzīmē Nr. LP13 000439 (*lietas 76. lapa*) nav informācijas par pārvadāšanas nosacījumiem un pārvadātāju.

Tomēr tiesas ieskatā dienesta minētie trūkumi dokumentu noformēšanā nav tik būtiski, kā dēļ būtu nesaprotami paši darījumi. No rēķinos un pakalpojumu pavadzīmēs esošās informācijas ir saprotama darījumu būtība, un darījumi ir izsekojami. Tiesa atzina, ka pārbaudei iesniegtie dokumenti par strīda darījumiem ir noformēti atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta prasībām tādā veidā, ka darījumi ir izsekojami.

[5.5] Vienlaikus tiesa konstatēja arī to, ka dienests pārsūdzētajā lēmumā norādījis, ka SIA „M 100" amatpersona /pers. B/ un viņa sieva /pers. D/ no 2011. gada 4. jūlija un 2006. gada 1. marta ir deklarēti kā pieteicējas darba ņēmēji, bet pieteicējas darbiniece /pers. E/ no 2009. gada 26. novembra deklarēta arī kā SIA „M 100" darba ņēmēja. Turklāt atbilstoši zemesgrāmatas informācijai pieteicēja 2012. gada 12. jūnijā – 27. decembrī bija nekustamā īpašuma Maskavas ielā 100/102, Rīgā 1555/5000 domājamās daļas īpašniece (2012. gada 27. decembrī pieteicēja sev piederošās īpašuma domājamās daļas pārdeva SIA „M 100" amatpersonai /pers. B/).

Tas, ka pieteicējas un SIA „M 100" amatpersonas /pers. A/ un /pers. B/pirms strīda darījumu noformēšanas bija ilgstoši pazīstami, lietā nav uzskatāms par izšķirošu apstākli. Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka tiesa var ņemt vērā darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem (*skat. Eiropas Savienības Tiesas sprieduma lietā C-110/99 Emslan-Stärke 58. punktu*). Konkrētajā lietā tiesa novērtēja minētos pieteicējas darījumus visus kopā, ne tikai kādu darījumu izolēti, un secināja, ka tie veido saimnieciskos darījumus to patiesajā būtībā un nav konstruēti mākslīgi. Tiesa atzina SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS", SIA „IBV GRIPA" vārdā 2013. gada 18., 20. un 27. decembrī izrakstītajos strīda rēķinos norādīto preču un pakalpojumu iegādes izdevumus saistītus ar pieteicējas saimniecisko darbību.

[5.6] Tiesa konstatēja, ka lietā ir strīds arī par pieteicējas 2013. gada decembrī grāmatvedības uzskaitē reģistrētajiem atsevišķiem preču (celtniecības materiālu) iegādes darījumiem ar SIA „REVERS", SIA „VT Princips", SIA „AMALVA BALTIJA", SIA „SB" un SIA „IBV grupa" (*lietas 78.-84. lapa*). Tāpat tiesa konstatēja, ka dienests neapstrīd pieteicējas preču (celtniecības materiālu) iegādes no SIA „REVERS", SIA „VT Princips", SIA „AMALVA BALTIJA", SIA „SB" un SIA „IBV grupa", bet apstrīd atsevišķu preču iegādes darījumu izmaksu attiecināšanu uz pieteicējas 2013. gada saimnieciskās darbības izdevumiem, norādot, ka tie saistīti ar ieņēmumu gūšanu nākamajā taksācijas periodā – 2014. gadā.

[5.7] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ 2015. gada 14. maijā un 26. maijā dienestā iesniedza skaidrojumu par 2013. gada decembrī iegādāto preču izlietojumu un attiecināmību uz pieteicējas 2013. gada saimnieciskās darbības izmaksām (*lietas 53.-59., 63., 85.-113. lapa*), no kura izriet, ka decembrī iegādātās preces (materiāli) izlietotas valsts AS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" objektos saskaņā ar 2012. gada 22. novembra līgumu Nr. 01SM/326, SIA „Klauģulejas" objektā „Kalnu dzīšļi", Vestienas pagastā, Madonas novadā, SIA „MENER" – Bauskas ielā 86, Rīgā, SIA „SERVE TO GUEST" – Saldus viesnīcā, /pers. F/ objektā Viestura ielā 6, Dobelē, Satversmes tiesas objektā (nenorādot adresi), SIA „SKAI PLUSS" – Duntes ielā, Rīgā, SIA „LATVIJAS ENERGOCELTNIEKS" – Talsu ielā 69, Ventspilī, SIA „BS studija" objektā (nenorādot adresi), SIA „P & B Port" – Taleru ielā.

Dienests norādījis uz nepilnībām dokumentos, proti, valsts AS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" un SIA „Klauģulejas" akti par izpildīto darbu nodošanu sastādīti un rēķini par sniegtajiem pakalpojumiem izrakstīti pirms (VAS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" 2013. gada 9. decembrī un SIA „Klauģulejas" 10. decembrī) preču (materiālu) iegādes no SIA „REVERS" (12., 13. decembrī), SIA „VT Princips" (17. decembrī), SIA „AMALVA BALTIJA" (18. decembrī); savukārt rēķini par SIA „P & B Port" un SIA „BS studija" sniegtajiem pakalpojumiem izrakstīti 2014. gada 15. janvārī, 12. februārī un iegrāmatoti 2014. gada ieņēmumos, tātad materiāli, kas uzrādīti SIA „IBV grupa" 2013. gada 13., 18. decembrī, SIA „VT Princips" 3., 5., 11., 13. decembrī, SIA „AMALVA BALTIJA" 3., 5., 17. decembrī, SIA „SB" 10., 12.-14., 16., 20. un 27. decembrī noformētajās pavadzīmēs faktiski izlietoti ieņēmumu gūšanai 2014. gadā, nevis 2013. gadā, kā to norāda /pers. A/.

Tiesas ieskatā, laika nesakritība starp materiālu iegādi un rēķinu izrakstīšanu par sniegtajiem pakalpojumiem pie tik lielas preču aprites, kāda ir pieteicējai, uzskatāma par nebūtisku trūkumu. No publiski pieejamās informācijas datu bāzē „Lursoft" redzams, ka pieteicēja 2013. gadā strādājusi ar Ls 660 381 lielu apgrozījumu (izdalot uz 12 mēnešiem, tas ir vidēji Ls 55 032 mēnesī). Pie šāda apjoma atsevišķas neprecizitātes grāmatvedībā ir izskaidrojamas. Tiesas ieskatā no lietā esošajiem materiāliem ir konstatējams no SIA „REVERS", SIA „VT Princips" un SIA „AMALVA BALTIJA" (2013. gada 12., 13., 17., 18. decembra pavadzīmes Nr. REV 02297, Nr. REV 023009, Nr. VT133899, Nr. AB-24215) iegādāto materiālu izlietojums 2013. gadā.

[5.8] Dienests norādījis, ka no SIA „IBV grupa" 2013. gada 13., 18. decembrī, SIA „VT Princips" 3., 5., 11., 13. decembrī, SIA „AMALVA BALTIJA" 3., 5., 17. decembrī, SIA „SB" 10., 12.-14., 16., 20. un 27. decembrī iegādātās preces (materiāli) izlietotas 2014. gada ieņēmumu gūšanai.

Tiesa nepiekrīt dienesta secinājumam, ka pieteicēja varēja precīzi prognozēt materiālu izlietojumu dienu. Pieteicējas amatpersona /pers. A/ 2015. gada 10. aprīlī dienestam paskaidroja (*lietas 39.-41. lapa)*, ka uzņēmuma pamatdarbības veids ir ventilācijas, apkures, ūdens un kanalizācijas sistēmu montāža un apkope. Tātad pieteicējas darba ikdienā ir nepieciešami dažādi celtniecības materiāli, un precīzi prognozēt to, kāds būs materiālu izlietojums, iziet ārpus normālas uzņēmējdarbības prakses. Tāpēc tiesa nepiekrita dienestam, ka materiālu iegādes izmaksas Ls 18 195,06 vērtībā bija jāuzrāda pieteicējas 2013. gada bilances aktīvā kā nākamo periodu izdevumi, proti, tās nebija attiecināmas uz 2013. gada

saimnieciskās darbības izmaksām.

Tādējādi tiesa atzina, ka ir pierādīta SIA „REVERS", SIA „VT Princips", SIA „AMALVA BALTIJA" pavadzīmēs Nr. REV 02297, Nr. REV 023009, Nr. VT133899 un Nr. AB-24215 uzrādīto materiālu iegādes izdevumu saistība ar 2013. gadu, tāpēc tie nav kvalificējami kā ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi. Līdz ar to pieteicēja pareizi par minēto summu samazināja 2013. gada pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas.

[5.9] Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka dienests nav pareizi koriģējis pieteicējas 2013. gada UIN deklarāciju. Līdz ar to dienesta pārsūdzētais lēmums ir atceļams.

[6] Dienests par Administratīvās rajona tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāko.

[6.1] Tiesa ir kļūdaini novērtējusi lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus, kā rezultātā nepareizi piemērojusi materiālo tiesību normas, kas novedis pie lietas nepareizas izspriešanas. Lietā ir strīds par divām atsevišķām pozīcijām. Pirmkārt, par to, vai pieteicējas un SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS", SIA „IBV grupa" darījumi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Otrkārt, par atsevišķu preču iegādes attiecināšanu uz pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumiem 2013. gadā.

[6.2] Tiesa ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 251. panta piekto daļu, jo tiesa spriedumā faktiski ir veikusi tikai pierādījumu atreferējumu un nav noradījusi argumentāciju, kāpēc tiesa uzskata, ka pieteicējas un SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS", SIA „IBV grupa" darījumi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību. Tāpat tiesa nav norādījusi, kāpēc pieteicējas argumenti un pierādījumu vērtējums ir pamatots, bet dienesta – nepamatots.

[6.3] Izvērtējot pieteicējas iesniegtajos dokumentos uzrādīto informāciju, dienests konstatēja, ka SIA „IBV grupa" 2013. gada 20. un 27. decembra pakalpojumu pavadzīmēs Nr. IBV 2013-108 un Nr. IBV 2013-110 nav uzrādīts pakalpojumu sniegšanas periods (tātad nav identificējams darbu uzsākšanas un pabeigšanas datums), nav norādīts personu vārds, uzvārds, amats, kuras strīdus dokumentos norādīto darījumu partneru vārdā nodeva un saņēma pakalpojumus (tātad nav konstatējamas darījumos iesaistītās personas). Vienlaikus SIA „BŪVUZRAUGS" 27. decembra rēķinā Nr. BŪV 13/85 uzrādīts, ka darbi veikti decembrī (tātad nav identificējams to uzsākšanas datums), turklāt rēķins nesatur šīs sabiedrības pārstāvja /pers. C/ parakstu, lai gan šāds rekvizīts rēķinā ir paredzēts. Bez tam SIA „LP Projekti" 18. decembra pavadzīmē Nr. LP13 000439 nav informācijas par pārvadāšanas nosacījumiem un pārvadātāju. Tādējādi dienesta ieskatā secināms, ka pārbaudei iesniegtie dokumenti par strīda darījumiem nav noformēti atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta prasībām, jo nesniedz salīdzināmu, saprotamu un pilnīgu informāciju par darījumu norisi – darījumu periodu, darījumos iesaistītajām personām un preču (PVC durvju) pārvietošanu.

Tiesas argumentam, ka darījumi ir jāvērtē kopā, nevis izolēti, nav izšķirošas nozīmes lietas izskatīšanā, jo dienests nav pārsūdzēto lēmumu pamatojis ar to, ka konkrētie darījumi būtu jāvērtē izolēti. Tieši pretēji, pārsūdzētais lēmums ir balstīts uz visiem pierādījumiem kopsakarā, atšķirībā no tiesas, kas ir sniegusi argumentāciju tikai par diviem dienesta argumentiem.

[6.4] Tiesas ieskatā no lietā esošajiem materiāliem ir konstatējams, ka no SIA „REVERS", SIA „VT Princips" un SIA „AMALVA BALTIJA" iegādātās preces (materiāli) izlietotas 2013. gadā.

Tiesa nav norādījusi, kādi tieši materiāli liecina par šo preču izmantošanu pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Tiesa tikai vispārīgi norādīja, ka pie attiecīgā preču apjoma ir pieļaujamas nesakritības, bet nav izskaidrojusi, kā tieši liela preču aprite izskaidro apstākli, ka preces objektam tiek iepirktas pēc objekta nodošanas pasūtītājam. Dienests neuzskata, ka konkrētās nesakritības ir tikai nebūtiski trūkumi, jo no lietā iesniegtajiem dokumentiem skaidri izriet, ka preces – materiāli iegādāti pēc darījumu, kuru izmantošanai pieteicēja tos esot iegādājusies, norises. Līdz ar to šie izdevumi nevar būt attiecināmi uz pieteicējas norādītajiem darījumiem. Uz citiem darījumiem, uz kuriem attiecīgie izdevumi būtu attiecināmi, pieteicēja nav norādījusi.

[6.5] Tiesa norādīja, ka tā nepiekrīt dienesta secinājumam, ka pieteicēja varēja precīzi prognozēt materiālu izlietojumu dienu. Pieteicējas saimnieciskajā darbībā ir nepieciešami dažādi celtniecības materiāli un precīzi prognozēt to, kāds būs materiālu izlietojums, iziet ārpus normālas uzņēmējdarbības prakses.

Dienests nepiekrīt tiesas izdarītajam secinājumam, jo pieteicēja pati attiecīgos izdevumus ir attiecinājusi uz objektiem, par kuriem rēķini ir izrakstīti 2014. gadā. Dienests pārsūdzētajā lēmumā nav izvirzījis argumentu, ka pieteicēja varēja precīzi prognozēt materiālu izlietojumu dienu, jo pieteicējai šajā gadījumā netika prasītas kaut kāda veida prognozes, bet gan skaidras norādes, kur savā saimnieciskajā darbībā pieteicēja ir izmantojusi attiecīgās iegādātās preces, un šādu informāciju pieteicēja arī sniedza. Dienests nav apšaubījis šo izdevumu attiecināmību uz pieteicējas saimniecisko darbību, bet gan periodu, uz kuru šie izdevumi ir attiecināmi. Tiesa pēc būtības nav sniegusi vērtējumu, kāpēc pieteicējas izdevumi tomēr būtu attiecināmi uz 2013. gadu. Līdz ar to dienests pamatojas uz pārsūdzētajā lēmumā minēto argumentāciju. Arī tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji nekādā veidā neatspēkoja dienesta pārsūdzētajā lēmumā minēto.

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

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienesta apelācijas sūdzība ir daļēji pamatota, savukārt pieteicējas pieteikums ir apmierināms daļā.

I

[9] Lietā ir strīds, vai pieteicējas un SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS", SIA „IBV grupa" darījumi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību.

Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus saistībā ar pieteicējas darījumiem ar SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS" un SIA „IBV grupa" un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums attiecīgajā daļā ir pareizs un pietiekams. Tādējādi Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai un atkārtoti tos pašus argumentus nenorāda (*skat. šā sprieduma 5.1. – 5.5. punktu*).

[10] Eiropas Savienības Tiesa norādījusi, ka saimnieciskā darbība var sastāvēt no vairākiem secīgiem darījumiem, arī secīgu darbību kopuma. Līdz ar to arī sagatavošanās darbi, tostarp objekta iegāde, kas nepieciešams saimnieciskās darbības veikšanai, ir jāuzskata par saimniecisko darbību.

Taču ir nepieciešama tieša un tūlītēja saikne starp noteiktu sākotnējo darījumu un vienu vai vairākiem vēlākiem darījumiem vai darījumiem, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitījumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2005. gada 3. marta sprieduma lietā Nr. C-32/03 22., 26. punktu; 2007. gada 8. februāra sprieduma lietā Nr. C-435/05 23., 24. punktu*). Tas, kā pareizi izprast terminu „tieša un tūlītēja saikne", ir atkarīgs no katra gadījuma; to, vai šāda saite eksistē, ir jānoteic tiesai, kura izskata konkrēto lietu. Turklāt nepieciešams, lai iegādātās preces un pakalpojumi ir patiešām vajadzīgi saimnieciskās darbības un apliekamu darījumu nodrošināšanai (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2007. gada 8. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-23/2007 15. punktu; Eiropas nodokļi Latvijā, Latvijas Ekonomists, Ernst&Young, Rīga: 2004, 49.–51. lpp.; sal. Augstākās tiesas 2008. gada 28. februāra sprieduma lietā Nr. SKA-46/2008 12., 14. punktu*).

[11] Apgabaltiesai nav šaubu par to, ka telpu remonta pakalpojumi un iegādātās durvis bija nepieciešami pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai un apstrīdētajos rēķinos iekļautās summas ir saistītas ar pieteicējas izdevumiem saimnieciskās darbības ietvaros.

Proti, pieteicēja juridisko adresi Maskavas ielā 100/1002, Rīgā, reģistrēja pirms remontdarbu veikšanas. Līdz ar to ir redzams skaidrs nolūks telpas izmantot savai saimnieciskajai darbībai kā juridisko adresi.

Tāpat no rēķinos ietvertās informācijas ir redzams, ka durvis ir iegādātas pirms to montāžas, kas loģiski izskaidro saņemtās preces izlietojumu. Arī tas apstāklis, ka pieteicējas amatpersona bija labi pazīstama ar SIA „M 100" amatpersonu, no kuras telpas vēlāk nomātas, izskaidro rakstveida līguma noslēgšanas mazsvarīgumu.

Turklāt pieteicējas juridiskā adrese joprojām ir Maskavas ielā 100/102, Rīgā, kas papildus apstiprina to, ka pieteicējas veiktās izmaksas saistībā ar remontu minētajās telpās ir saistītas ar tās nolūku veikt saimniecisko darbību tajās., Proti, ir konstatējama tieša un tūlītēja saikne starp pieteicējas izdevumiem un iegādātajiem pakalpojumiem.

Apgabaltiesa piekrīt dienesta norādītajam par to, ka strīdus pavadzīmēs ir trūkumi. Tomēr konstatētie trūkumi neliedz secināt, ka prece ir piegādāta un pakalpojumi ir sniegti Maskavas ielā 100/102, Rīgā, kur pieteicēja ir reģistrējusi savu juridisko adresi. Turklāt dienests strīdus pavadzīmes nav atzinis par tādām, uz kuru pamata nevar izdarīt ierakstus grāmatvedības reģistros tajos konstatēto nepilnību dēļ. Dienests ir norādījis, ka pavadzīmēs norādītie pakalpojumi nav saistāmi ar pieteicējas saimniecisko darbību un tieši šā iemesla dēļ ir atzinis, ka tajās norādītās summas nav iekļaujamas pieteicējas saimnieciskās darbības izdevumos. Līdz ar to tam, ka pavadzīmēs ir nepilnības, konkrētā strīda izšķiršanā nav izšķirošas nozīmes.

Līdz ar to dienesta lēmums daļā, ar kuru nav atzīta pieteicējas darījumu ar SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS", SIA „IBV grupa" saistība ar tās saimniecisko darbību, nav pareizs un ir atceļams.

II

[12] Dienests pārsūdzētajā lēmumā secināja, ka, tā kā nav pierādīta SIA„REVERS", SIA „VT Princips", SIA „AMALVA BALTIJA" pavadzīmēs Nr. REV 02297, Nr. REV 023009, Nr. VT133899 un Nr. AB-24215 uzrādīto materiālu iegādes izdevumu saistība ne ar 2013. gada, ne ar 2014. gada saimnieciskajiem darījumiem, secināms, ka tie ir kvalificējami kā ar saimniecisko darbību nesaistīti izdevumi.

Pieteicēja paskaidroja, ka ar strīdus rēķiniem iegādātās preces ir izlietotas

valsts AS „Ceļu satiksmes drošības direkcija" un SIA „Klauģulejas" pasūtījumu izpildei.

Apgabaltiesa konstatē, ka akti par izpildīto darbu nodošanu sastādīti un rēķini par sniegtajiem pakalpojumiem izrakstīti pirms pieteicēja iegādājās preces no SIA„REVERS", SIA „VT Princips", SIA „AMALVA BALTIJA" . Dienests pamatoti apelācijas sūdzībā norāda, ka pieteicēja līdz šim brīdim nav pamatoti izskaidrojusi šādu nesakritību. Līdz ar to apgabaltiesa piekrīt dienesta secinājumam par to, ka lietā nav pierādījumu tam, ka iegādātās preces ir izlietotas pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros. Proti, parasti pieņemšanas-nodošanas aktus paraksta pēc tam, kad visi darbi ir izpildīti un ir iespējams pārliecināties par to kvalitāti. Ir grūti iedomāties, ka pasūtītājs ir pieņēmis darbus no pieteicējas, pirms tie nebija pabeigti.

Tāpat arī aplūkojot strīdus pavadzīmes un pieteicējas iesniegtās formas Nr.2, kas pievienotas pakalpojumu apmaksas rēķiniem, nav konstatējama iegādāto preču saistība ar izpildītajiem darbiem.

[13] Ņemot vērā to, ka pieteicēja nav veikusi noliktavas uzskaiti un nav iespējams izsekot iegādāto preču turpmākam izlietojumam, apgabaltiesa atzīst par pareizu dienesta secinājumu, ka nav konstatējams iegādāto preču izlietojums pieteicējas saimnieciskās darbības ietvaros nedz 2013. gadā, nedz arī nākamajā gadā. Līdz ar to dienesta lēmums šajā daļā ir pareizs.

III

[14] Dienests pārsūdzētajā lēmumā secināja, ka no SIA „IBV grupa" 2013. gada 13., 18. decembrī, SIA „VT Princips" 3., 5., 11., 13. decembrī, SIA „AMALVA BALTIJA" 3., 5., 17. decembrī un SIA „SB" 10., 12.-14., 16., 20. un 27. decembrī iegādātās preces (materiāli) izlietotas 2014. gada ieņēmumu gūšanai. Dienests atzina, ka to iegādes izmaksas bija jāuzrāda sabiedrības 2013. gada bilances aktīvā kā nākamo periodu izdevumi.

Gada pārskatu likuma 17.pants (tiesību normas spriedumā norādītas redakcijā, kas bija spēkā auditējamā periodā) noteic, ka izmaksas, kas izdarītas pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamajiem gadiem, jāparāda kā nākamo periodu izmaksas aktīvā. Ieņēmumi, kas saņemti pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamo gadu vai tālākiem gadiem, jāparāda kā nākamo periodu ieņēmumi pasīvā. Savukārt minētā likuma 22.panta pirmajā daļā noteikts, ka 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. Gada pārskatu likuma 25.panta pirmās daļas 4.punktā ir noteikts, ka peļņas vai zaudējumu aprēķinā jāietver ar pārskata gadu saistītie ieņēmumi un izmaksas neatkarīgi no maksājuma datuma un rēķina saņemšanas vai izrakstīšanas datuma; izmaksas jāsaskaņo ar ieņēmumiem attiecīgajos pārskata periodos.

Minētais nozīmē, ka attiecīgo darījumu ieņēmumi un tiem atbilstoši izdevumi ir jāiegrāmato vienā periodā. Savukārt no tā izriet, ja visi darbi nebija pabeigti, proti, pakalpojums nebija līdz galam sniegts 2013. gadā, tad pieteicējai attiecīgajos 2013. gada rēķinos norādītās summas par saņemtajām precēm vajadzēja iegrāmatot kā izmaksas, kas izdarītas pirms bilances datuma, bet attiecas uz nākamajiem gadiem, un bilancē bija jāparāda kā nākamo periodu izmaksas aktīvā *(sal. skat. Augstākās tiesas 2009. gada 6. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-71/2009 10. punktu)*.

[15] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kad tieši SIA „IBV grupa" 2013. gada 13., 18. decembrī, SIA „VT Princips" 3., 5., 11., 13. decembrī, SIA „AMALVA BALTIJA" 3., 5., 17. decembrī, SIA „SB" 10., 12.-14., 16., 20. un 27. decembrī iegādātās preces (materiāli) ir izlietoti. Pieteicēja pati ir norādījusi, ka neveic noliktavas uzskaiti. Līdz ar to tas apgrūtina preču plūsmas izsekošanas iespēju un liedz pārliecināties par to, kad tieši iegādātā prece ir izlietota. Rēķinus par sniegtajiem pakalpojumiem, kuros ir izmantotas 2013. gada decembrī iegādātās preces, pieteicēja saviem pasūtītājiem ir izrakstījusi 2014. gadā. Līdz ar to dienests pamatoti secināja, ka preču iegādes rēķinos norādītās preču iegādes summas ir attiecināmas uz 2014. gadā gūtajiem ienākumiem. Secīgi, tās bija jānorāda kā nākamo periodu izmaksas aktīvā, nevis jāiekļauj 2013. gada pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās.

Apgabaltiesa atzīst, ka dienesta lēmums šajā daļā ir pareizs.

[16] Pirmās instances tiesas spriedums ir daļēji pareizs.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126. panta pirmo daļu, 253. panta pirmo daļu, 307. un 309. pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

atcelt ar pieņemšanas dienu Valsts ieņēmumu dienesta 2015. gada 17. decembra lēmumu Nr. 22.8-1/L-1334 daļā, ar kuru nav atzīta SIA „Klimat Komfort" darījumu ar SIA „LP Projekti", SIA „BŪVUZRAUGS" un SIA „IBV grupa" saistība ar SIA „Klimat Komfort" saimniecisko darbību.

Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu SIA „Klimat Komfort" valsts nodevu 28,46 *euro* apmērā, kas atlīdzināma no Valsts ieņēmumu dienesta budžeta līdzekļiem.

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

K. Kalvāne

Tiesnese referente

I. Amona

Tiesneses