NORAKSTS
Lieta Nr. A420504511
(A00267-13/13)

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2013. gada 12. aprīlī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis O. Priedītis,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pārstāvim *A.S.*, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta – pārstāvei *S.S.*,

2013. gada 26. martā atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu Nr. A420504511 sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011. gada 3. marta lēmuma Nr. 22.4.6/14995 „Par SIA „*/Nosaukums/*" iesnieguma izskatīšanu" atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] 2011. gada 7. aprīlī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikums (*lietas 3. – 7. lapa*). Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2011. gada 9. maija lēmumu pieteikums pieņemts un ierosināta administratīvā lieta Nr. A420504511 par Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) ģenerāldirektores 2011. gada 3. marta lēmuma Nr. 22.4.6/14995 „Par SIA „*/Nosaukums/*" iesnieguma izskatīšanu" atcelšanu (*lietas 2. lapa*).

[2] No lietas materiāliem izriet, ka Dienesta Nodokļu kontroles pārvalde no 2010. gada 4. augusta līdz 26. oktobrim veica pieteicējas pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2008. gada 1. janvāra līdz 2009. gada 31. janvārim un no 2010. gada 1. janvāra līdz 2010. gada 31. martam.

Ar Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu otrās audita daļas vadītājas vietnieces 2010. gada 26. oktobra lēmumu Nr. 23.8/1324 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) nolemts pieteicējai papildus aprēķināt PVN Ls 1490,15, nokavējuma naudu Ls 78,23 un soda naudu Ls 745,08, kā arī samazināt no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 15643,45 un aprēķināt soda naudu Ls 7821,73 (*lietas 41. – 42. lapa vai 78. lapa*).

Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektorei (*lietas 9. – 12. lapa vai 59. – 62. lapa*), kas ar 2011. gada 3. marta lēmumu Nr. 22.4.6/14995 (turpmāk – Lēmums) atstāja Sākotnējo lēmumu negrozītu. Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja 2008. gada februāra PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīja Ls 17865 saskaņā ar SIA „*/Nosaukums 2/*" 2008. gada 3. janvāra rēķinu Nr. 01/08-HIN, SIA „*/Nosaukums 3/*" rēķiniem par dakšu iekrāvēja nomu 2007. gada jūlijā – decembrī un 2008. gada janvārī un kokmateriālu žāvēšanas kalšu kompleksa nomu 2008. gada janvārī – martā.

[2.2] 2007. gada 9. decembrī pieteicēja noslēdza nomas līgumu ar SIA „*/Nosaukums 3/*" par kokmateriālu žāvēšanas kalšu nomu no 2008. gada 1. janvāra.

Pieteicējai gan atlikumā esošie, gan 2008. gada janvārī iepirktie zāģmateriāli ir izžāvēti, tādējādi žāvēšana nebija nepieciešama, savukārt no SIA „*/Nosaukums 3/*" iepirktos zāģmateriālus jau tajā pašā dienā nosūtīja uz Igauniju.

[2.3] Saskaņā ar Dienesta rīcībā esošo informāciju pieteicējai no 2007. gada jūlija līdz decembrim un 2008. gada janvārī nebija darbaspēka resursu, lai apkalpotu iznomātās iekārtas, kā arī pieteicēja nav saņēmusi rēķinus un veikusi samaksu par nomāto iekārtu patērēto elektroenerģiju un degvielu.

Pieteicējas līgumi ar SIA „*/Nosaukums 3/*" noslēgti tikai par iekārtu nomu, nav minēts iznomātāja pienākums apmaksāt degvielas un elektroenerģijas maksājumus, kā arī nav norādīts uz operatoru nomu. Nav iesniegta papildu vienošanās vai līguma grozījumi, kas paredzētu iekārtas operatoru nomu, kā arī elektroenerģijas un degvielas apmaksu.

[2.3] Pieteicējas grāmatvedībā iegrāmatotie iekārtu nomas darījumi ar SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 2/*" par kokapstrādes iekārtu nomu satur nepatiesu informāciju un tajā norādītie darījumi faktiski nav notikuši.

[2.4] Norakstot uz saimnieciskās darbības izmaksām ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai neizmantotās preces, par kurām iepriekšējos taksācijas periodos atskaitīts priekšnodoklis, pieteicējai ir jāaprēķina papildus PVN.

Pieteicēja 2010. gada 6. janvārī noformēja aktu par krājumu (lentzāģis *FORESTOR TTS-STOD*, lentzāģa asināmais darbagalds, rokas lentu zāģu placināmais aparāts, rokas lentu zāģu zobu formējamais aparāts, adatu printeris, monitors VS VA702, HP *ScanJet* 4850 *(BLATIC)*, monitors *Philips*, monitors *LCD*, žāvētājs un putekļu sūcējs *Oxygen*) Ls 8497 apmērā norakstīšanu sakarā ar to bojājumu mitruma, korozijas un mehānisku iemeslu dēļ un

nederīgumu turpmākajai ekspluatācijai vai pārdošanai. Pieteicēja minētās preces iegādājusies no SIA „*/Nosaukums 4/*" (PVN Ls 1391,4) un SIA „*/Nosaukums 3/*" (PVN Ls 1137,78) un minēto sabiedrību rēķinos norādīto PVN Ls 2529,18 atskaitīja kā priekšnodokli 2007. gada septembrī-novembrī un 2008. gada februārī (2007. gada septembrī – Ls 1113,12, oktobrī – Ls 139,14, novembrī – Ls 139,14 un 2008. gada februārī Ls 1137,78). Tā kā no SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" iegādātās preces netika izmantotas SIA „*/Nosaukums/*" saimnieciskās darbības un ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai un tika norakstītas sakarā ar to bojājumu, tika aprēķināts PVN Ls 1529,46 (Ls 8497 x 18%) no norakstīto krājumu vērtības.

[3] Nepiekrītot pārsūdzētajam Lēmumam, pieteicēja iesniedza pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā (*lietas 3 – 7. lapa*). Pieteicēja lūdz atcelt pārsūdzēto Lēmumu, pamatojoties uz tālāk minētajiem apsvērumiem.

[3.1] Viens no pieteicējas pamatdarbības veidiem laika posmā no 2007. gada jūlija līdz 2008. gada februārim bija zāģmateriālu iepirkšana no Krievijas uzņēmuma OOO „*/Nosaukums/*", citiem Krievijas ražotājiem, kā arī no SIA „*/Nosaukums 5/*", bet otrs – zāģbaļķu pirkšanas – pārdošanas darījumi. Galvenie zāģbaļķu piegādātāji bija SIA „*/Nosaukums 6/*" un SIA „*/Nosaukums 7/*", bet pircējs – SIA „*/Nosaukums 3/*".

Lai nodrošinātu un kontrolētu zāģmateriālu pieņemšanu, šķirošanu, garināšanu, žāvēšanu un ēvelēšanu, pieteicēja no SIA „*/Nosaukums 3/*" nomāja iekārtas, kuras apkalpoja iznomātāja darbinieki. Iznomātājs apmaksāja arī komunālos maksājumus un nodrošināja tehniku ar degvielu. Šādas nomas izmaksas bija zemākas nekā pakalpojumu pirkšanas izmaksas.

[3.2] No SIA „*/Nosaukums 8/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" saņemtie pakalpojumi par pamatlīdzekļu nomu, kā arī preces no SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 4/*" iegādātas ar nodomu tās izmantot saimnieciskā darbībā. Tā kā preces un pakalpojumi iegādāti apliekamo darījumu nodrošināšanai, tad ar PVN apliekamai personai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli, arī gadījumā, ja ar PVN apliekamie darījumu faktiski vairs netiek veikti.

[3.3] Eiropas Kopienu Tiesas (tagad Eiropas Savienības tiesa) praksē atzīts, ka nodokļu maksātājiem, kas pārtraukuši veikt ar PVN apliekumu darbību, noteiktu iemeslu dēļ nav iespējams pārtraukt jau noslēgtos līgumus, joprojām ir tiesības saskaņā ar šiem līgumiem samaksāto PVN atskaitīt kā priekšnodokli. Priekšnosacījums priekšnodokļa atskaitīšanai ir pierādījumi, kas šīs saņemtās preces vai pakalpojumi nepieciešami ar PVN apliekamās darbības nodrošināšanai. Šo saikni pieteicēja ir pierādījusi ar audita lietā esošajiem dokumentārajiem pierādījumiem – līgumiem, aktiem, pavadzīmēm, rēķiniem un paskaidrojumiem.

Svarīgākais ir nodoms preču vai pakalpojumu iegādes brīdī ir tos izmantot savā saimnieciskajā darbībā, un PVN nevar kļūt par nastu biznesam pat tad, ja plāni ar iegādātām precēm vai pakalpojumiem veikt apliekamus darījumus netiek realizēti.

[4] Dienests tiesā iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā norāda, ka pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem (*lietas 51. lapa*).

[5] 2013. gada 8. janvāra tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis pieteikumu uzturēja, minot pieteikumā norādītos apsvērumus. Dienesta pārstāve pieteicējas pieteikumu neatzina, minot pārsūdzētajā Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā minētos apsvērumus. Liecinieks *E.V.* tiesas sēdē norādīja, ka pieteicēja darbojas no darījumu organizācijas puses, visu uzraudzīja, bet faktisko darbu izpildītājs pilnā apmērā bija SIA „*/Nosaukums 3/*". Papildus norādīja, ka SIA „*/Nosaukums 3/*" veica arī žāvēšanas pakalpojumus un šo pakalpojumu nodrošināšanai izmantoja savus darba resursus, savukārt SIA „*/Nosaukums 2/*" veica mēbeļu ražošanu, bet ne žāvēšanas pakalpojumus.

2013. gada 29. janvāra tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis papildus norādīja, ka no SIA „*/Nosaukums 3/*" iepirktos zāģmateriālus, nevis tajā pašā dienā nosūtīja uz Igauniju, bet gan pēc nedēļas. Dienesta pārstāve papildus norādīja, ka tik nelielā kvadratūrā nav iespējams uzglabāt un apstrādāt tik lielu kokmateriālu daudzumu.

2013. gada 26. marta tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis papildus norādīja, ka no Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras saņemtā informācija apstiprina pieteicējas pozīciju, ka tika izmantoti trešo personu darba resursi, kā arī lietā esošā informācija apstiprina, ka SIA „*/Nosaukums 3/*" ir bijis reģistrēts ievērojams darbinieku skaits. Dienesta pārstāve vērsa tiesas uzmanību uz inventarizācijas aktu un pavadzīmēm-rēķiniem starp SIA „*/Nosaukums/*" un OOO „*/Nosaukums/*", norādot, ka koksne jau bija izžāvēta. Dienesta pārstāve atkārtoti norādīja, ka nav dokumentu par to, ka būtu nodarbināti darba ņēmēji no SIA „*/Nosaukums 3/*" vai SIA „*/Nosaukums 2/*", ka būtu izmantoti šie pakalpojumi, arī līgumi neparedz darbaspēka izmantošanu. Tas, ka darba ņēmēji ir deklarēti pie darījumu partneriem, neapliecina, ka pieteicēja ir izmantojusi šo darbaspēku savā saimnieciskajā darbībā.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus to kopsakarībā ar administratīvā procesa dalībnieku pārstāvju argumentiem, paskaidrojumiem un liecinieku liecībām, secina, ka pieteikums ir noraidāms.

[7] Izvērtējot pieteicējas pieteikumu, kā arī pieteicējas pārstāvju tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus, tiesa secina, ka pieteikums tiesā ir iesniegts, pirmkārt, par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, atmaksājot pieteicējai samazināto no budžeta atmaksājamo PVN un, otrkārt, par Lēmuma atcelšanu, jo tajā pieteicējai noteikts pienākums veikt papildus maksājumus valsts budžetā.

[8] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*redakcijā, kāda bija spēkā darījumu veikšanas laikā*) 1. panta 9. punkts noteic, ka priekšnodoklis ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamajai personai izrakstītajā

pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Savukārt nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli noteiktas likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. pantā, kurā cita starpā pirmās daļas 1. punkts noteic, ka tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām Dienestā reģistrētām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem ir Dienestā reģistrētai personai.

No aplūkotajām tiesību normām izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt vai nu par iegādātajām precēm, vai nu par saņemtajiem pakalpojumiem. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkts kopsakarā ar 1. panta 9. punktu nosaka priekšnoteikumus personas tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā noteikto, tikai 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. Minētos atskaitījumus drīkst veikt pēc nodokļa rēķinā norādītās nodokļa summas samaksas vai – preču piegādes darījumos – pēc nodokļa rēķina un preču saņemšanas.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 9. punkta „a" apakšpunktā noteikts, ka priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta ar PVN apliekamajai personai izrakstītajā PVN rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

No minētā izriet, ka nodokļu maksātājs, kas reģistrēts Dienestā kā ar PVN apliekamā persona, var atskaitīt no budžetā maksājamās nodokļa summas no cita nodokļu maksātāja, kas reģistrēts Dienestā kā PVN maksātājs, rēķinā norādīto PVN summu par saņemtiem pakalpojumiem, un šādi pakalpojumi saņemti, lai nodrošinātu savu saimniecisko darbību. Proti, priekšnodokļa atskaitīšanai jāpastāv šādiem priekšnosacījumiem: 1) persona ir reģistrējusies VID ar PVN apliekamo personu reģistrā; 2) persona ir saņēmusi pakalpojumus un normatīvo aktu prasībām atbilstošu nodokļa rēķinu; 3) pakalpojumi saņemti no citas ar PVN apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Dienestā; 4) saņemtie pakalpojumi tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekama prece vai pakalpojums.

Šādi priekšnosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanai ir atzīti arī Senāta judikatūrā (*sal. Senāta 2008. gada 15. maija sprieduma lietā Nr. SKA – 121/2008 9. punkts*).

Tātad priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai cita starpā ir tas, ka prece (pakalpojums) saņemta no citas ar PVN apliekamās personas un ka preci (pakalpojumu) faktiski piegādājusi tieši rēķinā norādītā persona. Lai persona izmantotu likumā noteiktās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, obligāti jāpastāv visiem iepriekš minētajiem priekšnoteikumiem, tostarp attiecīgajam darījumam jābūt faktiski notikušam. Ja kaut viens no priekšnoteikumiem iztrūkst, personai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumu (*sal. Senāta 2006. gada 17. novembra sprieduma lietā Nr. SKA – 466/2006 13. punkts*).

Likuma „Par grāmatvedību" 2. panta pirmajā daļā noteikts, ka uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī (turpmāk – saimnieciskie darījumi). Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Šā panta otrajā daļā noteikts, ka grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 7. panta pirmo daļu grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

No minētajām tiesību normām izriet, ka grāmatvedībā atspoguļojami tikai tie saimnieciskie darījumi, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentu, un šādiem darījumiem jābūt patiesiem, proti, tiem patiesi jāatspoguļo komersanta saimnieciskā darbība. Savukārt, ja tiek konstatēts, ka attaisnojuma dokuments satur būtisku nepatiesu informāciju par darījumu, cita starpā, ja ar pierādījumiem apstiprinās, ka darījums vispār nav noticis, tad atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. pantam šo dokumentu nav pamata uzskatīt par attaisnojuma dokumentu un šāds dokuments nevar kalpot par attaisnojumu ierakstiem grāmatvedības reģistros.

[9] Tiesa lietā konstatē šādus faktiskos apstākļus.

[9.1] Pieteicēja 2007. gada 28. jūnijā ar SIA „*/Nosaukums 2/*" noslēdza iekārtu nomas līgumu Nr. FH1/06 (*lietas 136. – 137. lapa*) par optimizācijas līnijas */Nosaukums 9/* Nr. 8730454, četrpusīgās ēvelmašīnas */Nosaukums 10/* Nr. 104.4.86, dakšu iekrāvēja */Nosaukums 11/* un slīpēšanas līnijas */Nosaukums 12/* – nomu 2007. gada jūlijā – decembrī. Pamatojoties uz 2007. gada 28. jūnija iekārtu nomas līgumu Nr. FH1/06, sastādīts SIA „*/Nosaukums 2/*" 2008. gada 3. janvāra rēķins Nr. 01/08-HIN par iekārtu nomu par 2007. gada jūlija – decembra mēnešiem, kas ir Ls 48000 ar PVN Ls 8640 (*lietas 143. lapa*).

[9.2] Pieteicēja 2007. gada 1. martā ar SIA „*/Nosaukums 3/*" noslēdza līgumu par 500 m^2 zemes gabala nomu līdz 2008. gada 1. martam (*lietas 138. – 140. lapa*), 2007. gada 28. jūnijā noslēdza nomas līgumu Nr. AH1/06 par iekārtas – dakšu iekrāvēja */Nosaukums 13/* Nr. 354I021003120 nomu no 2007. gada 1. jūlija līdz 31. decembrim (*lietas 131. – 132. lapa*). 2007. gada 18. decembrī noslēdza papildus vienošanos par 2007. gada 28. jūnijā nomas līgumu Nr. AH1/06 darbības termiņa pagarināšanu līdz 2008. gada 31. martam (*lietas 133. lapa*).

Pamatojoties uz noslēgtajiem līgumiem, sastādīts 2008. gada 3. janvāra rēķins Nr. 01-08-DIN par dakšu iekrāvēja nomu par 2008. gada jūlija – decembra mēnešiem Ls 24000 ar PVN Ls 4320 (*lietas 144. lapa*), 2008. gada 30. janvāra rēķins Nr. 02/08-DIN par 2008. gada janvāri Ls 4000 ar PVN Ls 720 (*lietas 141. lapa*) un 2008. gada 31. janvāra rēķins Nr. 10/08 nomas maksa par janvāra, februāra un marta mēnešiem Ls 23250 ar PVN Ls 4185 (*lietas 142. lapa*).

[9.3] 2007. gada 9. decembrī pieteicēja un SIA „*/Nosaukums 3/*" noslēdza nomas līgumu Nr. AHK/12 par kokmateriālu žāvēšanas kalšu kompleksu (*lietas 127. – 130. lapa*).

[10] Tiesa konstatē, ka Dienests ir uzskatījis, ka pieteicējai nebija tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo darījumi faktiski nav notikuši.

Kā norādījis Senāts faktūras-rēķini vai preču pavadzīmes-rēķini ir uzskatāmi par nodokļa rēķiniem un par pakalpojuma sniegšanu vai preču piegādi apliecinošiem dokumentiem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8. panta izpratnē un šādu dokumentu esamība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts vai preces ir piegādātas. Tomēr šāds pieņēmums neizslēdz iespēju administratīvā procesa dalībniekam to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina pretējo. Ja Dienests, pildot savu kontroles funkciju, ir iesniedzis pierādījumus, kas rada pamatotas šaubas par preču pavadzīmē-rēķinā norādīto ziņu patiesumu, tad pieteicējam savukārt ir interese iesniegt pierādījumus, kas atspēko Dienesta norādītos faktus. Proti, ja nodokļu maksātājs uzskata, ka Dienests ir nepamatoti apšaubījis kādu darījumu vai dokumentu, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38. pantam, nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildus pierādījumi par to, ka rēķinā norādītā persona tiešām sniegusi pakalpojumu vai piegādājusi preces. Nodokļu maksātājam ir jābūt spējīgam atspēkot argumentus, kas apdraud tā tiesības pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar Administratīvā procesa likumā paredzētiem pierādīšanas līdzekļiem. Nodokļu maksātāja pienākums iesniegt pierādījumus savu tiesību pierādīšanai nozīmē, ka gadījumā, ja no Dienesta savāktajiem pierādījumiem secināms, ka darījums nav faktiski noticis ar pieteicējas grāmatvedības dokumentos norādīto personu, tad pieteicējai jāspēj iesniegt pietiekami pārliecinoši pierādījumi tieši par darījuma faktisko norisi. Bet, ja pieteicējam savākt kādus pierādījumus nav iespējams, tas atbilstoši Administratīvā procesa likuma 168. panta pirmajai daļai var lūgt tiesu pieprasīt pierādījumus (*Tiesu prakses vispārinājuma „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā" 28. – 31.punkts, http://www.at.gov.lv/lv/info/summary/2009/*).

Tātad tiesai ir jāpārbauda, vai Dienests pamatoti apšaubījis pieteicējas darījumus ar SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*", neatzīstot pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[11] Savu secinājumi par to, ka darījumi ar SIA „*/Nosaukums 3/*" un SIA „*/Nosaukums 2/*" faktiski nav notikuši, Dienests pamatojis ar ziņām par reģistrētajiem darba ņēmējiem, rēķiniem par komunālajiem pakalpojumiem un par degvielu.

[11.1] Lēmumā norādīts, ka saskaņā ar ziņojumiem par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākumu nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī pieteicēja 2007. gada jūlijā – decembrī un 2008. gada janvārī aprēķinājusi darba algas diviem darba ņēmējiem (amatpersonai un grāmatvedim). Lietā nav strīda par to, ka pieteicējai nebija citu nodarbināto personu.

Tiesa norāda, ka ziņas par pieteicējas nodarbināto personu neesamību principā varētu būt par pamatu, lai apšaubītu to, ka darījumi notikuši ar konkrētajiem darījumu partneriem. Vienlaikus nav pamata atstāt bez ievērības pieteicējas amatpersonas *J.G.* (pilnvaru termiņš no

2007. gada 8. februāra līdz 2008. gada 23. aprīlim), gan SIA „*/Nosaukums 3/*” amatpersonas *E.V.* (pilnvaru termiņš no 2004. gada 26. oktobrim līdz 2008. gada 28. aprīlim) paskaidrojumos un 2013. gada 8. janvāra tiesas sēdē norādīto, ka iekārtu un tehnoloģisko līniju nomas maksā ietilpa arī operatoru darba alga. Tas, ka juridiska persona savas saimnieciskās darbības darījumu nodrošināšanai izmanto ārpakalpojumus, ir plaši izplatīta prakse. Turklāt lietā ir iegūti pierādījumi par salīdzinoši lielu SIA „*/Nosaukums 3/*” nodarbināto personu skaitu (atbilstoši VSAA 2013. gada 15. februārī sniegtajām ziņām – attiecīgajā laika posmā nodarbināta 91 persona), kā arī SIA „*/Nosaukums 2/*” nodarbinātajām personām (14 nodarbinātās personas).

Tomēr lietā esošie līgumi ar SIA „*/Nosaukums 3/*” un SIA „*/Nosaukums 2/*” nekādā veidā neatspoguļo un neapstiprina *J.G.* un *E.V.* paskaidrojumos norādīto. No līgumu teksta redzams, ka to priekšmets ir tieši pašu iekārtu noma, nav nekādu norāžu par apkalpošanas pakalpojumu vai operatoru (tieši nodarbināto personu) piesaisti. Tāpat nav nekādu pārbaudāmu pierādījumu par papildu vienošanos, ka iekārtas apkalpos iznomātāju darbinieki. Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis un SIA „*/Nosaukums 3/*” bijušais valdes loceklis piekrita, ka noslēgto līgumu priekšmets ir iekārtu noma, bet, ņemot vērā abu komersantu komercpraksi, iekārtas apkalpoja SIA „*/Nosaukums 3/*” darbinieki.

Administratīvā procesa likuma 161. panta pirmajā daļā noteikts, ka administratīvā procesa dalībnieka paskaidrojumi, kas satur ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņa prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja tos apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi. Izskatāmajā lietā tiesa nekonstatē, ka pieteicējas paskaidrojumus apstiprinātu kāds cits pārbaudīts un novērtēts pierādījums, kā vien liecinieka liecības. Tiesas vērtējumā šo liecību saturs ir vispārināts. Tās nekādā veidā neļauj noteikt un pārbaudīt, kad, cik un cik ilgi apkalpojošais personāls bija piesaistīts iekārtām tieši tad, kad tās nomas attiecību ietvaros tika izmantotas pieteicējas vajadzībām. Turklāt, tiesas ieskatā, pretrunā ar pieteicējas apskaidrojumiem par SIA „*/Nosaukums 3/*” darba spēka izmantošanu ir tas apstāklis, ka par dakšu iekrāvēju tika sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts. Ja patiesībai atbilstu pieteicējas paskaidrojumi, tad šāda īpaša nodošana nav nepieciešama un vajadzīga pieteicējas nodarbināto personu, kuras varētu apkalpot šo iekārtu, neesamības dēļ.

Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa lietā nekonstatē pierādījumus, ka SIA „*/Nosaukums 3/*” un SIA „*/Nosaukums 2/*” darbinieki apkalpoja pieteicējai iznomātās iekārtas saistībā ar pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanu.

[11.2] Lietā nav strīda, ka pieteicēja nevar uzrādīt pierādījumus – rēķinus vai cita veida dokumentus, par komunālo pakalpojumu apmaksu (elektrību, ūdeni), kā arī par degvielu dakšu iekrāvējiem, kas saistīta ar tās nomāto iekārtu un tehnoloģisko līniju izmantošanu.

Pieteicējas amatpersona *J.G.* savos paskaidrojumos norādīja, ka patērētās elektroenerģijas un degvielas uzskaiti un apmaksu veica SIA „*/Nosaukums 3/*”, tomēr Dienests veiktajā pārbaudē konstatēja, ka SIA „*/Nosaukums 3/*” rīcībā nav attiecīga rakstura grāmatvedības reģistru, kuros būtu iespējams izsekot šādām izdevumu pozīcijām.

Tiesas sēdē, izvērtējot pieteicējas pārstāvja paskaidrojumus un liecinieka liecības, tiesa secina, ka vienīgie pierādījumi saistībā ar iekārtu un tehnoloģisko līniju izmantošanu ir tikai noslēgtie līgumi. Tomēr no noslēgtajiem līgumiem neizriet, ka tajos ietverti nosacījumi par

energoresursu – degvielas un elektrības – izmaksu ietveršanu jau pašā nomas maksā par iekārtām. Lietā nav strīda, ka arī ar pieteicēju noslēgto nomas līgumu laikā iekārtas un tehnoloģiskās līnijas SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" izmantoja savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai. Šis apstāklis, kā arī uzskaites neesamība par komunālo un energoresursu izmaksām, liedz pārbaudīt, vai iekārtu darbināšanai izmantotie resursi attiecināmi uz pieteicējas, vai SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" apliekamo darījumu nodrošināšanu.

Ņemot vērā iepriekš minēto, tiesa konstatē, ka lietā nav pierādījumu par to, ka iznomātājiem SIA „*/Nosaukums 2/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*" saistībā ar pieteicējas nomāto iekārtu un tehnoloģisko līniju izmantošanu būtu radušies izdevumi par komunālajiem pakalpojumiem (elektrību, degvielu, ūdeni), kas ļauj izdarīt secinājumu par to, ka šīs iekārtas nav izmantotas pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Tiesas ieskatā nav arī pamata atzīt, ka noslēgtie līgumi par iekārtu un tehnoloģisko līniju nomu, būtu vērtējami kā sagatavošanās darbi ar PVN apliekamu darījumu veikšanai. Pati pieteicēja savos paskaidrojumos norāda uz iekārtu izmantošanu, faktisko personāla un energoresursu iekļaušanu jau pielīgtajā nomas maksas apmērā, tātad uz veiktiem darījumiem. Tas, ka tiesa nekonstatē šādu pakalpojumu faktisku saņemšanu, nav pamats tos atzīt par sagatavošanās darbiem. Šāda rīcība norādītu uz faktisko apstākļu piemērošanu pieteicējai izdevīgākā rezultāta sasniegšanai, kas nav pieļaujams.

[11.3] Apkopojot izdarītos secinājumus par apkalpojošā personāla izmantošanu un komunālajiem izdevumiem, tiesas ieskatā ievērību pelna arī pieteicējas veiktās uzņēmējdarbības raksturojums.

Atbilstoši pašas pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem un iesniegtajiem pierādījumiem, tā ir iegādājusies dažāda veida kokmateriālus, kurus pēc tālākas apstrādes vai bez tās ir realizējusi citām personām. Izskatāmajā lietā strīds ir tieši par tiem darījumiem, kad iegādātā produkcija tiek apstrādāta, izmantojot attiecīgās iekārtas.

Lai veiktu šādus darījumus – iegādātos neapstrādātus vai neizžāvētus kokmateriālus, veiktu to apstrādi un sekojošu realizāciju, pieteicējai ļoti aktīvi un detalizēti būtu jāseko visām veiktajām darbībām. Ņemot vērā pircēja pieprasītās produkcijas specifikāciju un pašas rīcībā esošos kokmateriālus, pieteicējai būtu nepieciešams dot detalizētus norādījumus apkalpojošo iekārtu darbiniekiem vai operatoriem par veicamajām darbībām – attiecīgā izmēra zāģmateriāla sagatavošana, kokmateriālu žāvēšana no pašreizējā mitruma līmeņa līdz preces pircēja pieprasītajam mitruma līmenim. Pati pieteicēja savos rakstveida paskaidrojumos ir norādījusi, ka tā ir sadarbojusies ar mēbeļu ražotājiem un būvniecības jomas uzņēmumiem. Atkarībā no kokmateriālu paredzētā izmantošanas veida mainās pieļaujamais mitruma procents – mēbeļu ražošanā 6-10 %, būvniecībā 10-16%. Tātad jāatšķiras arī žāvēšanas iekārtu izmantošanas ilgums, ko tikpat būtiski ietekmē pieteicējas sākotnēji iepirktā kokmateriāla mitruma rādītājs. Visi šie apsvērumi norāda uz ļoti ciešu pieteicējas iesaisti tehnoloģiskajā procesā, ar attiecīgi detalizētu norādījumu sniegšanu. Izskatāmajā lietā pieteicēja nav iesniegusi nekāda veida pierādījumus par šādu darbību veikšanu. Nav spējusi konkrēti identificēt saņemtos pakalpojumus, to apjomu un ilgumu. Tiesas vērtējumā, ja pieteicēja tiešām būtu savu apliekamo darījumu nodrošināšanai saņēmusi šāda veida

pakalpojumus, tad attiecīga veida un satura pierādījumu iesniegšanai grūtības neradītu. Savukārt šādu pierādījumu neesamība, tiesas ieskatā, apstiprina Dienesta viedokli, ka pieteicēja šādus pakalpojumus faktiski nav saņēmusi. Līdz ar to neizpildās visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā minētie priekšnoteikumi un pieteicējai nav tiesību uz šo darījumu priekšnodokļa atskaitījumu.

Novērtējot iepriekš analizēto darījumu saturu un to īsto nozīmi, tiesai nerodas šaubas, ka tie noslēgti ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Tāpat tiesai nerodas šaubas, ka pieteicēja zināja par to, ka tā bija iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Par to liecina iepriekš norādīto apstākļu kopums, kuru norise pieteicējai bija labi zināma. Turklāt ievērību pelna arī tas apstāklis, ka *J.G.* bija gan pieteicējas valdes loceklis, gan SIA „*/Nosaukums 2/*" nodarbinātā persona (*atbilstoši VSAA 2013. gada 15. februāra vēstulē Nr. 3/182 norādītajam*). Līdz ar to parādās šo uzņēmumu savstarpējā saistība un nav pamata uzskatīt, ka no pieteicējas puses būtu pieļauta kāda maldība vai neuzmanība.

[12] Pieteicējas ieskatā Dienests nepamatoti ir noteicis pienākumu veikt PVN nomaksu par 2010. gada 6. janvārī aktā norakstītajām precēm.

Pieteicēja 2010. gada 6. janvārī noformēja aktu par krājumu (sk. sprieduma 2.4.punktu) norakstīšanu sakarā ar to bojājumu mitruma, korozijas un mehānisku iemeslu dēļ un nederīgumu turpmākajai ekspluatācijai vai pārdošanai. Pieteicēja minētās preces iegādājusies no SIA „*/Nosaukums 4/*" un SIA „*/Nosaukums 3/*".

Lietā nav strīda, ka rēķinos norādīto PVN pieteicēja atskaitīja kā priekšnodokli 2007. gada septembrī, novembrī un 2008. gada februārī. Tāpat nav strīda, ka preces netika izmantotas SIA „*/Nosaukums/*" saimnieciskās darbības un ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. No norādītā secināms, ka pieteicējas veiktie priekšnodokļa atskaitījumi par pamatotiem būtu atzīstami gadījumā, ja būtu iespējams konstatēt pieteicējas mērķi šos krājumus izmantot saimnieciskajā darbībā.

Izvērtējot, vai šāds mērķis ir konstatējams, tiesas ieskatā, ir ņemami vērā nevis deklaratīvi paziņojumi, lai gan lietā gūtie pierādījumi par to, kā pieteicēja organizē un realizē savu saimniecisko darbību. Kā jau tiesa sprieduma 11.1. punktā norādīja, tad vienīgās pieteicējas nodarbinātās amatpersonas bija valdes loceklis un grāmatvede. Citu nodarbināto personu pieteicējai nebija. Savukārt no norakstīto preču krājumu (lentzāģis *FORESTOR TTS-STOD,* lentzāģa asināmais darbagalds, rokas lentu zāģu placināmais aparāts, rokas lentu zāģu zobu formējamais aparāts, adatu printeris, monitors VS VA702, HP *ScanJet* 4850 *(BLATIC),* monitors *Philips,* monitors *LCD,* žāvētājs un putekļu sūcējs *Oxygen*) dabas un paredzētā izmantošanas veida redzams, ka to izmantošanai ir nepieciešamas nodarbinātās personas. Tiesas ieskatā arī gadījumā, kad pieteicēja izvēlējās izmantot ārpakalpojumus un līgumpartneru nodarbinātās personas, tad nepastāvēja šķēršļi iegādātos darba rīkus un iekārtas nodot šo personu lietošanā, paredzot vai neparedzot kāda veida atlīdzību. Pieteicējas pašas rīcība nekādā veidā nedod pamatu izdarīt secinājumu, ka tai būtu bijis reāls nodoms iegādātos instrumentus un iekārtas izmantot saimnieciskajā darbībā – nav ziņu par to izmantošanai piemērotu telpu nomu vai meklēšanu, kā arī par attiecīgas specialitātes personu nodarbināšanu vai meklēšanu. Līdz ar to nav konstatējams patiess un pārbaudāms pieteicējas

nodoms iegādātos krājumus izmantot savā saimnieciskajā darbībā ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

[13] Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst par pamatotu Dienesta secinājumu, ka pieteicēja ir veikusi nepamatotus priekšnodokļa atskaitījumus un tāpēc pieteicējai nosakāms papildus budžetā maksājamais PVN Ls 1490,15 un samazināms no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 15643,45. Līdz ar to tiesa pārsūdzēto Lēmumu šajā daļā atzīst par tiesisku un pamatotu.

[14] Vienlaikus pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu papildus nomaksai budžetā noteikta arī PVN soda nauda Ls 745,08 un Ls 7821,73, kā arī nokavējuma nauda Ls 78,23 apmērā.

Šo nodokļa maksājumu aprēķins pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro un trešo daļu, kā arī ar 32. panta pirmo, piekto un septīto daļu. Tiesa, pārbaudot Dienesta veiktos aprēķinus un piemērotās tiesību normas, nekonstatē pārkāpumus soda naudas un nokavējuma naudas aprēķinā. Tiesa arī uzskata, ka soda nauda nav atzīstama par nesamērīgu konkrētās lietas apstākļos. Tāpēc, ievērojot šā sprieduma iepriekšējos punktos izdarītās atziņas un pamatojoties uz iepriekš norādītajām un pārsūdzētajā lēmumā citētajām tiesību normām, tiesa atzīst par pamatotu un tiesisku pārsūdzēto Lēmumu arī daļā par papildus nomaksai budžetā noteikto PVN soda naudu un nokavējuma naudu.

Tiesa, pamatojoties uz izdarītajiem secinājumiem par faktisko pakalpojumu nesaņemšanu, kā arī nekonstatējot norakstīto krājumu izmantošanu vai izmantošanas nolūku saimnieciskajā darbībā, atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteicējas pieteikums noraidāms kā nepamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „*/Nosaukums/*" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2011. gada 3. marta lēmuma Nr. 22.4.6/14995 „Par SIA „*/Nosaukums/*" iesnieguma izskatīšanu" atcelšanu.

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

Tiesnesis (*paraksts*) O. Priedītis

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās rajona tiesas tiesnesis O. Priedītis
Rīgā 2013. gada 12. aprīlī