ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA

RĒZEKNES TIESU NAMS

Lietas Nr. A420535013
Lietas arhīva Nr. A42-02228-14/44

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rēzeknē 2014.gada 17.septembrī

Administratīvā rajona tiesa

šādā sastāvā: tiesnese Solvita Pujāte,

piedaloties pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību „LAZDAS" pārstāvjiem G.A. un G.T. un atbildētājas – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim Salvim Lazdiņam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc sabiedrības ar ierobežotu atbildību „LAZDAS" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 25.novembra lēmuma Nr.22.7/L-31438 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde (turpmāk – NKP) no 2013.gada 18.marta līdz 17.jūnijam veica sabiedrības ar ierobežotu atbildību (turpmāk – SIA) „LAZDAS" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2011.gada 1.marta līdz 2012.gada 31.oktobrim, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par periodu no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2011.gadu.

Pārbaudes rezultātā VID NKP Juridisko personu otrās audita daļas galvenā nodokļu inspektore 2013.gada 17.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.23.8/L-653 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru SIA ,,LAZDAS" papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN Ls 614,25, soda naudu Ls 184,28, nokavējuma naudu Ls 35,93, VSAOI Ls 4272,11, soda naudu Ls 1239,58 un nokavējuma naudu Ls 736,9, IIN Ls 2708,89, soda naudu Ls 806,76 un nokavējuma naudu Ls 507,83, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 164,89 un saistībā ar to aprēķināja soda naudu Ls 32,98.

Tā kā SIA ,,LAZDAS" nav izdarījusi atkārtotu pārkāpumu, ir ievērojusi deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojusies ar VID likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" $32.^2$panta izpratnē, tad pēc pārbaudes saskaņā ar minētā likuma 32.panta ceturto un piekto daļu uzliktā soda nauda, ņemot vērā šī likuma 32.panta septītās daļas nosacījumus, noteikta nomaksai budžetā Ls 1131,88, t.i., PVN soda nauda Ls 108,63, VSAOI soda nauda Ls 619,85 un IIN soda nauda Ls 403,4 apmērā.

Nepiekrītot minētajam lēmumam, SIA ,,LAZDAS" to apstrīdēja VID ģenerāldirektoram.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2013.gada 25.novembra lēmumu Nr.22.7/L-31438 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts VID NKP Juridisko personu otrās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2013.gada 17.jūnija lēmums Nr.23.8/L-653. Lēmumā norādīts šāds pamatojums.

[2.1] SIA ,,LAZDAS" 2012.gada oktobrī atskaitījusi kā priekšnodokli Ls 614,25 par deklarēto darījumu ar SIA ,,DOKKER", pamatojoties uz SIA ,,DOKKER" vārdā 2012.gada 23.oktobrī noformēto pavadzīmi DKK-PPR11 par 130 tonnu grants šķembu piegādi no grants karjera ,/Adrese/, kurā kā pārvadātājs norādīta SIA ,,SKRIN", automašīna /reģistrācijas numurs/, autovadītājs - A.L.. Saskaņā ar paraksta atšifrējumu SIA ,,DOKKER" vārdā pavadzīmi parakstījis S.K..

[2.1.1] Atbilstoši informācijai Tabores pagasta zemesgrāmatas nodalījumā Nr.29, kadastra numurs /numurs B/, adrese: /Adrese/ /adrese/ nav norādes par grants izstrādēm - karjeru. Tādēļ VID NKP pamatoti norādīja, ka nav identificējama SIA ,,DOKKER" vārdā noformētajā pavadzīmē norādītā preces izsniegšanas vieta.

Ņemot vērā minēto, konstatēts, ka nav gūts apstiprinājums SIA ,,DOKKER" vārdā noformētajā pavadzīmē norādītās preces izcelsmei un tās saņemšanai no SIA ,,DOKKER".

[2.1.2] SIA ,,SKRIN" iesniegtās automašīnas ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ (autovadītājs - A.L.) maršruta lapas un tahogrammas apliecina faktu, ka minētā automašīna nav veikusi braucienus pavadzīmēs noteiktajā maršrutā, proti, karjers /Adrese/

Atbilstoši CSDD datu bāzes informācijai SCANIA R124, valsts reģistrācijas numurs /reģistrācijas numurs/ kravnesība ir 11,66 t (pilnā masa 19 t, pašmasa 7,34 t), tātad, lai pārvestu 130 t grants šķembu minētajai automašīnai būtu jāveic 11 braucieni.

Saskaņā ar Google Maps informāciju /Adrese/un ceļā ir jāpavada 2 stundas.

Tādējādi secināms, ka SIA ,,DOKKER" vārdā noformētā pavadzīme satur nepatiesu informāciju par preču transportēšanu, jo tajā norādītais transporta pakalpojumu sniedzējs noliedz pakalpojuma sniegšanu, kā arī nav iespējams pārvadāt vienas dienas laikā (prece izsniegta un saņemta 2012.gada 23.oktobrī) ar automašīnu, valsts reģistrācijas numurs /reģistrācijas numurs/130 t grants šķembu maršrutā ,/Adrese/

VID NKP pamatoti konstatēja, ka nav gūts apstiprinājums SIA ,,DOKKER" vārdā noformētajā pavadzīmē norādītās preces transportēšanai.

[2.1.3] Minētās neatbilstības pārbaudei uzrādītajā pavadzīmē ir būtiskas un vērtējamas kopsakarā ar lietā

gūtajiem pierādījumiem par darījuma faktisko neesamību.

[2.1.4] SIA „DOKKER" deklarētais darbības veids ir plaša sortimenta preču vairumtirdzniecības starpnieku darbība. Komercsabiedrība juridiskajā adresē Liepājas ielā 37-27, Rīgā (no 2012.gada 13.janvāra līdz 2013.gada 12.februārim) un Daugavas ielā 34B, Kraujās, Naujenes pagastā, Daugavpils novadā (no 2013.gada 13.februāra) nav sasniedzama (nesaņem VID pasta sūtījumus). SIA „DOKKER" VID iesniegtajā 2012.gada oktobra darba devēja ziņojumā deklarējusi divus darba ņēmējus ar aprēķināto darba algu, kura ir mazāka par minimālo. SIA „DOKKER" 2013.gada 21.martā izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu. Komercsabiedrība 2012.gada oktobra PVN deklarācijā uzrādīja iegādes darījumus ar SIA „BLANX 4", kura PVN deklarācijā nav deklarējusi darījumus ar SIA „DOKKER".

Lietas materiālos ir SIA „DOKKER" valdes locekļa (no 2012.gada 13.janvāra līdz 2013.gada 26.aprīlim) S.K. 2013.gada 15.marta paskaidrojums, kurā norādīts, ka par SIA „DOKKER" amatpersonu viņš kļuva pēc trešās personas lūguma, par uzņēmuma darbību neko nezina, uzņēmuma vārdā nekādus darījumus nav veicis un nav pilnvarojis nevienu rīkoties savā vai SIA „DOKKER" vārdā, viņš nezina, kas veica grāmatvedības uzskaiti un kur glabājas SIA „DOKKER" dokumenti, nav parakstījis darījuma dokumentus, kā arī lūdza anulēt visus laika periodā no 2012.gada 13.janvāra līdz 2013.gada 26.aprīlim noformētos darījumus.

Minētā komercsabiedrības amatpersonas sniegtā informācija atbilst VID rīcībā esošajai par SIA „DOKKER". Turklāt SIA „LAZDAS" amatpersona 2013.gada 17.jūnija paskaidrojumā nesniedza informāciju par darījuma norisi, bet norādīja tikai uz tā dokumentu noformējumu.

Līdz ar to S.K. sniegtais paskaidrojums atbilstoši Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmajai daļai ir atzīstams par tiesiski iegūtu pierādījumu lietas faktisko apstākļu noskaidrošanai un attiecīgo darījumu faktiskās esības neatzīšanai, jo nav konstatējama amatpersonas griba stāties darījumu attiecībās ar SIA „DOKKER".

[2.1.5] Izvērtējot lietas materiālus kopsakarā, konstatējams, ka SIA „DOKKER" vārdā noformētā pavadzīme satur nepatiesu informāciju par preces izcelsmi, piegādātāju un transportēšanas procesu, nav gūts apstiprinājums pavadzīmē norādītā darījuma faktiskajai esībai, tādēļ ieraksti grāmatvedības reģistros ir veikti, izmantojot nepatiesu informāciju saturošu pavadzīmi, kura saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu nav atzīstama par attaisnojuma dokumentu ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros, kā arī par nodokļa rēķinu, atbilstoši kuram atskaitāms priekšnodoklis saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

[2.1.6] Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību.

No Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C-255/02 izriet, ka lietas dalībnieki nevar pamatoties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21 .februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiesvedībā Halifax pie, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Investments Ltd. pret Commissioners of Customs & Excise, 68.punkts*). Kopienas tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i., darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienas tiesību sniegtās priekšrocības (69.punkts). Šis ļaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā (70.punkts).

Ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir izlietotas krāpjoties, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu (*sk. 1985.gada 14.februāra spriedumu lietā C-268/83 Rompelman, Recueil, 655.lpp., 24.punkts; 1996.gada 29.februāra spriedumu lietā C 110/94*

1NZO, Recueil, I 857.Ipp., 24.punkts), un valsts tiesai ir jāaizliedz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpjoties (*sk. 2005.gada 3.marta spriedumu lietā C-32/03 Fini H, 34.punkts*).

Tāpat arī nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar PVN izkrāpšanu saistītā darbībā, saskaņā ar Sestās direktīvas mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanās dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai nē.

Augstākas tiesas Administratīvo lietu departamenta praksē (*piemēram, 2007.gada 14.maija spriedums SKA-171/2007 un 2007.gada 14.jūnija spriedums SKA-249/2007*) ir norādīts, ka līdzīgi, kā vērtējot darījuma norisi, jānoskaidro, vai darījums faktiski notika, tāpat arī par darījuma izmantošanu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai ir jākonstatē faktiska šā apstākļa esamība vai neesamība.

Arī Eiropas Savienības Tiesa 2013.gada 18.marta rīkojuma prejudiciālajā lietā *C-563/11 Forvards V* 33.punktā noteikts pienākums veikt lietas elementu un faktisko apstākļu visaptverošu novērtējumu.

VID nerodas šaubas, ka konkrētajā gadījumā pavadzīme noformēta ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

Par to, ka SIA ,,LAZDAS" zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošu darījumu liecina tas, ka SIA,,LAZDAS" grāmatvedībā tika reģistrēta pavadzīme, kas noformēta par nenotikušu darījumu (pavadzīmē norādītā piegādātāja – SIA ,,DOKKER" amatpersona noliedz darījumu veikšanu, norādot, ka nav parakstījusi darījuma dokumentus, pavadzīmē norādītais transportētājs iesniedza pierādījumus, ka pavadzīmē minētais transporta līdzeklis nav veicis pārvadājumus no /Adrese/, kā arī nav konstatēta preces izsniegšanas vieta – grants karjers ,/Adrese/ un amatpersona, kas šajā pavadzīmē norādīta kā preces saņēmēja, ņemot vērā minēto, nevarēja nezināt par tajā norādītā darījuma simulatīvo raksturu. Bez tam SIA ,,LAZDAS" amatpersona nevarēja sniegt identificējamu, pārbaudāmu informāciju par darījuma norisi, kas tikai pastiprina secinājuma par darījuma faktisko neesamību pamatotību.

VID NKP pamatoti ierobežoja SIA ,,LAZDAS" tiesības saskaņā ar likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitīt kā priekšnodokli Ls 614,25 atbilstoši SIA ,,DOKKER" vārdā noformētajai pavadzīmei.

[2.1.7] SIA ,,LAZDAS" saskaņā ar 2011.gada 28.aprīļa pavadzīmi LAZ 100092 par kokmateriālu (vērtība Ls 749,48, PVN Ls 164,89) piegādi realizēja kokmateriālus zemnieku saimniecībai ,,Līdumi", kas nav reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

VID NKP pamatoti saskaņā ar likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" $13.^2$panta pirmo daļu un Ministru kabineta 2006.gada 19.decembra noteikumu Nr.1028 ,,Pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtība darījumos ar kokmateriāliem" 8.punktā noteikto par Ls 164,89 samazināja no budžeta atmaksājamo PVN.

SIA ,,LAZDAS" sūdzībā nav izteikusi iebildumus par minēto korekciju.

[2.1.8] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma (spēkā no 2013.gada 1.janvāra) 146.panta pirmo daļu, likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" (spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim) 35.panta pirmo daļu, likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, otro, ceturto un piekto daļu, 29.panta otro daļu VID NKP pamatoti SIA ,,LAZDAS" papildu nomaksai budžetā noteica PVN Ls 614,25, soda naudu Ls 184,28 un nokavējuma naudu Ls 35,93, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 164,89 un saistībā ar to aprēķināja soda naudu Ls 32,98.

[2.2] SIA ,,LAZDAS" 2011. un 2012.gadā noslēgusi līgumus par noteiktu darbu veikšanu (pakalpojumu sniegšanu) ar audita pārskata 1.2.1.tabulā minētajām fiziskajām personām un izmaksājusi tām atlīdzību.

[2.2.1] Lietas materiālos ir SIA ,,LAZDAS" (pasūtītājs) un audita pārskata 1.2.1.tabulā minēto personu (individuālā darba veicēju) līgumi un individuālā darba veicēju vārdā noformētie rēķini par pakalpojumiem, kuru saturs ir identisks visām audita pārskata 1.2.1.tabulā minētajām personām.

Izvērtējot minētos dokumentus, konstatējams, ka atbilstoši līgumu nosacījumiem individuālā darba veicējs apņemas izpildīt dēļu, nomaļu pārnešanu, kraušanu, šķirošanu pēc sortimenta pakās un konteineros (līguma norādītais priekšmets nav konkrēts). Padarītā darba vērtība tiek noteikta kā padarītais mēneša gabaldarbs (līgumā nav konkrēti noteikta paveiktā darba samaksa). Tātad SIA ,,LAZDAS" nosaka atlīdzību par paveikto darbu un 1.2.1.tabulā minētās fiziskās personas ir ekonomiski atkarīgas no komercsabiedrības.

[2.2.2] No lietas materiāliem konstatējams, ka Valsts darba inspekcija (turpmāk –VDI) 2011.gada 4.novembrī veicu pārbaudi SIA ,,LAZDAS" kokzāģētavā ,,Beļavski", Bērzpils pagastā, Balvu novadā un konstatēja, ka ar K.S., U.B. un M.O. kā individuālā darba veicējiem ir noslēgti līgumi, atbilstoši kuriem samaksa par darbu tiek veikta pēc nostrādāto stundu skaita. Lietas materiālos ir minēto personu 2011.gada 4.novembrī sniegtie paskaidrojumi, kuros norādīts, ka strādāja SIA ,,LAZDAS" uz darba līguma pamata, darba laiks pēc vienošanās un samaksa pēc padarītā darba. Bez tam lietā ir SIA ,,LAZDAS" sekretāres G.C. 2011.gada 4.novembra paskaidrojums, kurā norādīts, ka ar individuālā darba veicējiem noslēgts līgums par stundu darba apmaksu. SIA ,,LAZDAS" sazāģē dēlīšus, kuri jāsakrauj pakās, tāpēc uz noteiktām stundām tiek izsaukti individuālā darba veicēji. G.C. veic nostrādāto stundu uzskaiti tabelē, mēneša beigās tiek saskaitītas nostrādātās stundas un aprēķināta darba alga. Individuālā darba veicēji izsniedz rēķinus SIA ,,LAZDAS". SIA ,,LAZDAS" izpilddirektors A.T. 2011.gada 7.novembra paskaidrojumā norādīja, ka individuālā darba veicējiem ir sava saimniecība un brīžiem viņi pastrādā zāģētavā. Viņu darbu koordinē A.T..

VDI, veicot administratīvajā lietā esošo dokumentu analīzi un izvērtējot faktiskos individuālā darba veicēju darbu veikšanas apstākļus SIA ,,LAZDAS" kokzāģētavā, norādīja, ka ir pārkāpts Darba likuma 40.panta pirmajā daļā noteiktais, kā rezultātā aizskartas darbinieka intereses un tiek ignorēta valstī pastāvošā likumdošana darba tiesisko attiecību jomā, un 2011.gada 15.novembrī pieņēma lēmumu Nr.12L-324-2011-014 par administratīvā soda – naudas soda Ls 825 piemērošanu SIA ,,LAZDAS".

SIA ,,LAZDAS" minēto VDI lēmumu nav pārsūdzējusi un 2011.gada 8.decembrī samaksājusi naudas sodu Ls 825, tādējādi netieši piekrītot tam, ka ar K.S., U.B., un M.O. pirms darbu uzsākšanas bija jānoslēdz darba līgumi.

No lietas materiāliem izriet, ka individuālā darba veicējiem ir saistošas SIA ,,LAZDAS" noteiktās darba drošības prasības, jo VDI pārbaudē konstatēts, ka K.S., U.B. un M.O. 2011.gadā ir veikta darba drošības instruktāža (instrukcija Nr.2 ,,Darba aizsardzība gatera strādniekiem"), ko minētās personas apstiprināja ar ierakstiem un parakstiem Darba drošības instruktāžas žurnālā.

[2.2.3] Izvērtējot lietā esošo informāciju, konstatējams, ka SIA ,,LAZDAS" ar 1.2.1.tabulā minētajām fiziskām personām noslēgtie līgumi pēc savas būtības nav uzskatāmi par uzņēmumu līgumiem, kā tas ir norādīts SIA ,,LAZDAS" sūdzībā, jo tajos nav konstatējamas uzņēmuma līguma pazīmes, nav noteikts konkrēts darba rezultāts (pasūtījums), atlīdzība par pasūtījuma izpildi, kā arī nav noteikta (paredzēta) kārtība, kādā pasūtījums tiek nodots pasūtītājam. SIA ,,LAZDAS" nodarbinātās fiziskās personas nav sagatavojušas un iesniegušas darbu pieņemšanas – nodošanas aktus.

Par to, ka individuālā darba veicēji ir ekonomiski atkarīgi no SIA ,,LAZDAS", liecina fakts, ka nav noteikts konkrēts darba produkts un samaksa par to, bet veicamo darbu apjoms un apmaksa ir atkarīga no SIA ,,LAZDAS" darbības. Par to, ka konkrētās fiziskās personas ir integrētas SIA ,,LAZDAS" liecina lietā esošā informācija, proti, darbi tiek veikti SIA ,,LAZDAS" teritorijā (gaterī); darbu koordināciju veic SIA ,,LAZDAS" izpilddirektors; fiziskās personas nav neatkarīgi darba laika izvēlē, jo tiek pieaicināti tad, kad tas ir nepieciešams uzņēmumam – kad ir sazāģētie dēlīši un tie ir jāsakrauj; fizisko personu nostrādāto stundu uzskaiti veic SIA ,,LAZDAS" (tabeles); tiek veikta fizisko personu darba drošības instruktāža. Vienlaikus konstatējams, ka pretēji SIA ,,LAZDAS" izpilddirektora paskaidrojumā

norādītajam, ka SIA ,,LAZDAS" apmaksā fizisko personu izrakstītos rēķinus, SIA ,,LAZDAS" darbinieki centralizēti sagatavo rēķinus individuālā darba veicēju darba apmaksai, par to liecina vienotais rēķinu noformējums un numerācija. SIA ,,LAZDAS" kontrolē, uzskaita paveikto darbu (individuālā darba veicēju nostrādāto stundu uzskaiti tabeles veic SIA ,,LAZDAS"), kā arī saskaņā ar SIA ,,LAZDAS" izpilddirektora paskaidrojumā minēto viņš koordinē darbus.

[2.2.4] Izvērtējot visu apstākļu kopumu, secināms, ka VID NKP pamatoti konstatēja, ka audita pārskata 1.2.1.tabulā minētās personas ir uzņēmušās veikt noteiktu darbu SIA ,,LAZDAS" uzdevumā, līdz ar to komercsabiedrībai kā darba devējam bija pienākums ar minētajām personām atbilstoši Civillikuma 2178. un 2179.pantam, Darba likuma 28.panta otrajai daļai, 40.panta pirmajai daļai, likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļai un likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" 5.panta pirmajai un ceturtajai daļai, 14.panta pirmajai daļai noslēgt darba līgumu, aprēķināt darba algu par veikto darbu, kā arī no tās ieturēt IIN un veikt VSAOI aprēķinu un nomaksu.

[2.2.5] Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otrajā daļā noteikts, ka algas nodokļa maksātājam nodokļa likme 25 procentu apmērā jāmaksā no mēneša apliekamā ienākuma (*redakcija spēkā no 2011.gada 1.janvāra*).

Saskaņā ar likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" 18.panta pirmo daļu obligāto iemaksu likme, ja darba ņēmējs tiek apdrošināts visiem sociālās apdrošināšanas veidiem, ir 35,09 procenti, no kuriem 24,09 procentus maksā darba devējs un 11 procentus – darba ņēmējs (*redakcija spēka no 2011.gada 1.janvāra*).

Tā kā darba ņēmēja ienākumi (neto) tiek izmaksāti pēc darba ņēmējam aprēķināto VSAOI un IIN ieturēšanas, tad darba ņēmēja kopējo aprēķināto ienākuma vērtību (bruto) veido izmaksātie ienākumi (neto), darba devēja VSAOI (11% apmērā) un IIN (25 % apmērā).

Tādējādi VID NKP pamatoti SIA ,,LAZDAS" darba ņēmēju kopējo ienākumu vērtības (bruto darba algas) aprēķināšanai izmantoja šādu formulu: bruto ienākumi = neto ienākumi/ 0,89/0,75.

Veikto aprēķinu rezultātā VID NKP pamatoti 2011. un 2012.gadā SIA ,,LAZDAS" nodarbinātajām personām noteica darba samaksu (bruto) Ls 12 174,6 apmērā, no kuras papildu nomaksai budžetā aprēķināja IIN Ls 2708,89 (*sk. audita pārskata 1.2.3.tabulu*) un VSAOI Ls 4272,11 *(sk. audita pārskata 1.3.1.tabulu*).

[2.2.6] Ņemot vērā minēto, VID NKP pamatoti saskaņā ar likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^2$panta pirmo daļu, likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otro daļu, likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, trešo, ceturto, piekto un sesto daļu, kā arī 29.panta otro SIA ,,LAZDAS" papildu nomaksai budžetā noteica VSAOI Ls 4272,11 (2011.gadā Ls 1711,94 un 2012.gadā Ls 2560,17), soda naudu Ls 1239,58 (2011.gadā Ls 487,15 un 2012.gadā Ls 752,43) un nokavējuma naudu Ls 736,9 (2011.gadā Ls 461,04 un 2012.gadā Ls 275,86) (*sk. audita pārskata 1.2.3., 1.2.4. un 1.2.5.tabulu*), IIN Ls 2708,89 (2011.gadā Ls 1085,53 un 2012.gadā Ls 1623,36), soda naudu Ls 806,76 (2011.gadā Ls 323,59 un 2012.gadā Ls 483,17) un nokavējuma naudu Ls 507,83 (2011.gadā Ls 308,4 un 2012.gadā Ls 199,43) (*sk. audita pārskata 1.3.1., 1.3.2. un 1.3.3.tabulu*).

[2.3] VID NKP pamatoti saskaņā ar Gada pārskatu likuma 4.panta trešo daļu un 22.panta pirmo daļu veica korekcijas SIA ,,LAZDAS" 2011.gada peļņas un zaudējumu aprēķinā, par Ls 2797 palielinot izmaksas (aprēķinātā bruto darba alga par 2011.gadu Ls 4878,7 – konkrēto fizisko personu vārdā noformētajos rēķinos norādītā summa Ls 3256,54 + darba devēja VSAOI no papildus aprēķinātās darba algas Ls 1175,29) un atbilstoši likuma ,,Par uzņēmumu ienākumu nodokli" 4.panta pirmajā daļā noteiktajam par minēto summu samazināja sabiedrības UIN deklarācijā uzrādīto apliekamo ienākumu, nosakot to pirms koriģēšanas Ls 90 712 apmērā.

[2.3.1] VID NKP, konstatējot, ka komercsabiedrība automašīnu VOLVO S80, valsts reģistrācijas numurs /TL numurs/ (2001.gada izlaiduma) realizēja ar uzņēmumu saistītai personai (likuma ,,Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta piektās daļas izpratnē), pamatoti palielināja SIA ,,LAZDAS"

apliekamo ienākumu par automašīnas VOLVO S80 pārdošanas un tirgus vērtības starpību Ls 4300 apmērā.

[2.3.2] Tā kā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim Balvu novadam nav piešķirts īpaši atbalstāmās teritorijas status, tad VID NKP pamatoti konstatēja, ka, aprēķinot nolietojumu nodokļu vajadzībām, nav piemērojams koeficients, un veica SIA „LAZDAS" noteiktā pamatlīdzekļu nolietojuma pārrēķinu, samazinot to par Ls 13 582 un nosakot Ls 64 696 apmērā.

[2.3.3] VID NKP pamatoti par Ls 15 085 (Ls 4300 + Ls 13 582 - Ls 2797) palielināja koriģēto apliekamo ienākumu, nosakot to Ls 76 949 apmērā, un, ņemot vērā saņemto valsts atbalstu vai ES atbalstu lauksaimniecībai Ls 41 650 apmērā un iepriekšējo gadu nesegtos zaudējumus Ls 24 533, noteica ar UIN apliekamo ienākumu Ls 10 766 un aprēķināja no tā UIN Ls 1615.

[2.3.4] Ņemot vērā SIA „LAZDAS" iesniegto Balvu novada pašvaldības Bērzpils pagasta pārvaldes 2013.gada 27.maija izziņu Nr.1.9/52 par to, ka uz 2011.gada 31.decembri tā apsaimniekoja lauksaimniecībā izmantojamo īpašuma un nomas zemi 195,13 ha apmērā, VID NKP pamatoti saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 18.panta pirmo daļu SIA „LAZDAS" piemēroja nodokļa atlaidi (Ls 10 x 195,13 ha), kā rezultātā komercsabiedrībai par 2011.gadu nav noteikts budžetā maksājams UIN, kā arī nav uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamo zaudējumu summas.

[2.3.5] Tā kā SIA „LAZDAS" nav izdarījusi atkārtotu pārkāpumu, ir ievērojusi deklarāciju iesniegšanas un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojusies ar VID likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta izpratnē, tad, ņemot vērā minētās normas nosacījumus, VID NKP pamatoti SIA „LAZDAS" noteica budžetā maksājamo soda naudu Ls 1131,88 (PVN soda nauda Ls 108,63 + IIN soda nauda Ls 403,4 + VSAOI soda nauda Ls 619,85) apmērā.

[2.4] Audita pārskata sadaļā „Nodokļu maksātāja izteiktais viedoklis un argumenti par nodokļu audita konstatētajiem pārkāpumiem" ir fiksēti un izvērtēti 2013.gada 11.jūnijā parakstītajā audita nobeiguma sarunas protokolā un 17.jūnijā saņemtajā paskaidrojuma norādītie argumenti. Līdz ar to noraidāms ka nepamatots SIA „LAZDAS" iebildums, ka, pieņemot lēmumu, VID NKP nav noskaidrojusi SIA „LAZDAS" viedokli.

[2.5] Lēmumā norādītā PVN soda nauda ir Ls 217,26 (Ls 184,28 + Ls 32,98) un PVN samazinātā soda nauda lēmumā pamatoti ir noteikta Ls 108,63 (Ls 217,26 x 50%) apmērā.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2013.gada 27.decembrī saņemts SIA „LAZDAS" (turpmāk arī pieteicēja) pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lēmums ir pieņemts, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 67.panta otrās daļas 2., 5. un 6.punkta un trešās daļas nosacījumus, proti, ne sākotnējā lēmumā, ne Lēmumā nav norādīta adresāta – SIA „LAZDAS" adrese, reģistrācijas numurs; sākotnējā lēmumā nav atsauces uz konstatētajiem faktiem, bet ar Lēmumu nolemts atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu; ne sākotnējā lēmumā, ne Lēmumā nav administratīvā akta pamatojuma; sākotnējā lēmumā nav faktu konstatējuma daļas, līdz ar to nav norādīti pierādījumi, uz kuriem pamatoti secinājumi, Lēmumā nav norādīti argumenti, uz kuru pamata SIA „LAZDAS" pierādījumi tika noraidīti.

Lēmuma pamatojumā nav norādīti argumenti attiecībā uz SIA „LAZDAS" apstrīdēšanas iesniegumā minēto apstrīdēšanas pamatojumu attiecībā uz Administratīvā procesa likuma 67.panta otrās daļas 2., 5. un 6.punkta un trešās daļas un 69.panta pirmās daļas nosacījumu pārkāpšanu. Līdz ar to Lēmums pieņemts, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 81.panta ceturto daļu.

[3.2] Lēmums ir pieņemts, pārkāpjot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtās daļas nosacījumus, jo gan sākotnējais lēmums, gan Lēmums ir pieņemti, neievērojot procesuālos termiņus, līdz

ar to saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 44.pantu atbildētājam ir neatgriezeniski zudušas tiesības izpildīt Lēmumu.

[3.3] Pieņemot Lēmumu, nav izvērtēti apstrīdēšanas iesniegumā norādītie argumenti attiecībā uz papildus aprēķināto PVN, nokavējuma naudu un soda naudu Ls 758,81.

[3.3.1] Pieteicēja pirms darījuma veikšanas viennozīmīgi pārbaudīja, vai darījuma partneris ir PVN maksātājs un vai pastāv citi priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai, par to pārliecinoties VID datu bāzē.

[3.3.2] Notikušā darījuma faktiskumu neapgāžami apliecina gan darījuma apmaksa ar pārskaitījumu, gan reāli veiktie būvdarbi pieteicējas faktiskās darbības vietā – Beļauski, Bērzpils pagasts, Balvu novads, bet tieši nobetonētā teritorija apmēram 1000 m2 platībā, kuras izbūve bez SIA „DOKKER" pārdotajām 130 tonnām šķembu nebūtu faktiski iespējama.

[3.3.3] SIA „DOKKER" preci piegādāja, iesniedzot 2012.gada 23.oktobrī izrakstīto pavadzīmi Nr.DKK-PPR11, ko parakstījis valdes loceklis S.K..

Pavadzīme saturēja visus Ministru kabineta noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" 35.[11]punktā noteiktos darījumu apliecinošā dokumenta rekvizītus un informāciju, kā arī tā bija parakstīta.

[3.3.4] Atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, lai liegtu PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ka rēķina saņēmējs zināja vai tam būtu vajadzējis zināt, ka minētais darījums ir saistīts ar PVN nodokļa krāpšanu. Rēķina saņēmēja novērtējums ir izšķirošs, lai atzītu, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības liegtas pamatoti darījumā, kas faktiski noticis, bet ne ar rēķinā norādīto personu.

Pieteicēja pirms darījuma veikšanas pārbaudīja darījuma partnera spēju piegādāt konkrētas preces, no esošās informācijas publiskajās datu bāzēs pieteicējai nebija šaubu, ka darījuma partneris ir spējīgs kā starpnieks iegādāties, pārdot un piegādāt nepieciešamās preces.

Tas, ka preces piegādātāja nolīgtais uzņēmējs, konkrētā auto vadītāja personā, nav pildījis maršruta lapas un izvairījies no tahogrammas ierakstu nodrošināšanas, nenorāda, ka preci pieteicēja nav saņēmusi.

Pierādījumu neiesniegšana no preces piegādātāja nolīgtā uzņēmēja puses nav vērtējams kā pierādījums preces netransportēšanai un faktiskajai nepiegādāšanai.

Nav saprotams VID viedoklis par preces piegādes neiespējamību vienā dienā un no tā it kā izrietošie secinājumi, jo pavadzīme nesatur nevienu norādi uz to, ka tas tā ir bijis.

[3.3.5] Pieteicēja šajā gadījumā nebija ne preces pārdevējs, tādēļ arī tai nebija pienākuma zināt no kāda karjera šķembas tiek ņemtas, ne preces transportētāja, tādēļ tai nebija pienākuma zināt vai maršruta lapas tiek pildītas vai nē, vai notiek izvairīšanās no tahogrammas ierakstu nodrošināšanas, bet gan tikai preces saņēmēja, kas savu iespēju robežās, atbilstoši pastāvošajai likumdošanai, veicot attiecīgās darbības, pieņēma preci, noformēja pavadzīmi un veica šī darījuma apmaksu.

VID nav novērtējis, ka pretēji preces pārdevējam, kurš tikai savu paskaidrojumu ietvaros bez jebkādiem citiem pierādījumiem, noliedz, ka neko nav pārdevis, nekādus dokumentus nav parakstījis, bet nenoliedz, ka uz uzņēmumam piederošo norēķinu kontu ir ieskaitīta samaksa no pieteicējas per preci un preces pārvadātājam, kurš arī noliedz, ka būtu šādu preci vedis. Tikai pieteicēja administratīvā procesa laikā nav sniegusi savu darbību noliedzošu informāciju.

No Lēmuma satura ir redzama vienpusēja lietas elementu un faktisko apstākļu novērtējuma interpretācija, tas ir ar mērķi veikt papildu summu aprēķinu nomaksai budžetā.

[3.3.6] VID, pieņemot Lēmumu, nav ņēmis vērā, ka nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN var tikt liegtas vienīgi tad, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga. Atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ja nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka izdarīdams pirkumu tas piedalās ar krāpšanos saistītā ar PVN apliekamā darbībā. Savukārt nodokļu maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu. Ja tas tā būtu, tas pārsniegtu to, kas nepieciešams valsts budžeta interešu aizsardzībai (*sk Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/I1 Mahageben 39.-50. punktu*).

Nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no PVN izkrāpšanas. Valsts var noteikt saprātīgus pasākumus, lai pārliecinātos, ka nodokļu maksātājs nesaskaras ar krāpšanu vai nepiedalās tajā.

Latvijā šādi pasākumi aptver nodokļu maksātāja pienākumu pārliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgts no tiem, kā arī to, vai preču pavaddokumentu formas izsniedzis VID. Likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai, vai iznomā to, vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus utt. (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 24.maija sprieduma Nr.SKA-84/2013.12.punktu*).

No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām ir secināts, ka VID nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojot ar to, ka attiecīgo pakalpojumu vai preču rēķina izsniedzējs vai viens no tā piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šā rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupeja ķēdē izdarītu krāpšanu, (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 24.maija sprieduma Nr.SKA-84/2013, 13.punktu*).

Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības VID nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši dienestam ir pienākums veikt nepieciešamās nodokļu maksātāju pārbaudes (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lielā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 62.punktu*). Ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem tikt noteikts pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš ir iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticamību. Taču valsts tiesai, kurai tiek lūgts izlemt, vai kādā konkrētā gadījumā ar nodokli apliekams darījums nav noticis, un kurā nodokļu administrācija it īpaši pamatojas uz rēķina izsniedzēja izdarītiem pārkāpumiem, ir jānodrošina, lai pierādījumu vērtējums netieši neradītu rēķina saņēmējam pienākumu pārbaudīt savu darījuma partneri, kas tam principā nav jādara. Tomēr, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tas ir jāņem vērā, valsts tiesai veicot visaptverošu novērtējumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 40. - 43.punktu*).

[3.4] Ar Valsts darba inspekcijas 2011.gada 15.novembra lēmumu Nr.l2L-324-2011-014 uzliktais naudas sods tika nomaksāts, jo pieteicējai uz to brīdi nebija pietiekoša izpratne par šīs lietas būtību.

Darba līgumi ar attiecīgajām juridiskajām personām – nodokļu maksātājiem L.P. -apliecība sērija CR Nr.0037849, U.B. - apliecības sērija CR Nr.0000781, K.S. - apliecības sērija AJ Nr.0001847, N.P. - apliecības sērija CR Nr.0044205, M.O. - apliecības sērija CRNr.0045630, nav noslēgti līdz pat šim brīdim, kas tieši apliecina to, ka pieteicēja pēc būtības, uz šo brīdi izprotot savas sākotnējās rīcības atbilstību pastāvošajai likumdošanai, ir rīkojusies likumīgi.

[3.4.1] Pieteicēja apmaksāja juridisko personu – nodokļu maksātāju iesniegtos rēķinus par saņemtajiem pakalpojumiem, kas pēc savas būtības ir pilnīgi cits process nekā regulāras darba algas izmaksa, kaut vai tajā apstāklī, kas minēts Darba likuma 71.pantā, kur ir noteikts, ka izmaksājot darba samaksu, darba devējs izsniedz darba samaksas aprēķinu, kurā norādīta izmaksātā darba samaksa, ieturētie nodokļi un veiktās valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas, kā arī nostrādātās stundas, tajā skaitā virsstundas, nakts laikā un svētku dienās nostrādātās stundas.

[3.4.2] Juridiskām personām – nodokļu maksātajiem, saskaņā ar Civillikuma 2213.panta nosacījumiem ir jāizpilda pasūtījums saskaņā ar līgumu un jānodod pasūtītājam. Kā šis pasūtījums tiek nodots, ar aktu vai bez akta, ir pušu brīva griba, līdz ar to VID norāde, ka tai skaitā darbu pieņemšanas – nodošanas aktu neesamība norāda, ka noslēgtie līgumi pēc savas būtības nav uzskatāmi par uzņēmumu līgumiem, ir vērtējama, kā neobjektīva.

[3.4.3] Pieņemot Lēmumu, nav izvērtēts apstāklis, ka audita laikā nav rasts pierādījums likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta otrās daļas 1.punktā minētajam – maksātāja ekonomiskā atkarība no personas, kurai tas sniedz pakalpojumus.

Kā tas redzams no 2013.gada 17.jūnija Audita pārskata Nr.23.8/683. 1.2.1.tabulas, nodokļu maksātāji savus pakalpojumus ir snieguši periodiski, piemēram, 2011.gadā vidēji sešus mēnešus gadā, 2012.gadā vidēji astoņus mēnešus gadā. Pakalpojuma apmaksas lielums arī norāda uz to, ka pakalpojums ir sniegts nelielos apjomos.

Par pakalpojumiem sniegtās apmaksas apmērs vidēji 2011.gadā sešu, septiņu mēnešu griezumā bija apmēram Ls 95. Šādas summas saņemšana, kas visa gada griezumā veido ikmēneša ienākumu Ls 45 - 50, nerada nodokļu maksātāja ekonomisko atkarību no personas, kurai tas sniedz pakalpojumus, tas ir no pieteicējas.

[3.4.4] Ne 2013.gada 17.jūnija Audita pārskatā Nr.23.8/683, ne Lēmumā nav konstatēts, ka nodokļu maksātājiem ir bijusi noteikta konkrēta darba vieta vai atpūtas vieta.

Ar pakalpojuma sniedzējiem noslēgtajos līgumos nav norādīta pakalpojumu sniedzēja darba vieta, kā arī 2013.gada 17.jūnija Audita pārskatā Nr.23.8/683 nav nevienas norādes uz audita laikā iegūtajiem iespējamajiem pierādījumiem attiecībā uz to, ka pakalpojuma sniedzējiem būtu noteikta konkrēta vieta atpūtai, ka pakalpojuma sniedzējiem bija pienākums ievērot uzņēmuma iekšējās kārtības noteikumus kā šī uzņēmuma darbiniekiem.

[3.4.5] Lēmumā nav izteikts viedoklis per pieteicējas norādīto attiecībā uz likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta otrās daļas 5.punktā minēto, ka maksātāja darbība notiek citas personas vadībā vai kontrolē, maksātājam nav iespējas piesaistīt darbu izpildē savu personālu vai izmantot apakšuzņēmējus.

Pakalpojumu sniedzējam nav izsniegts tāds pieteicējas dokuments, kā arī tāds dokuments netika ne uzrādīts, ne iesniegts audita laikā, no kura būtu redzams, ka šī persona ir pakļauta kādam citam, augstāku amatu uzņēmumā ieņemošajam. Kā arī ne noslēgtajā līgumā, ne citā dokumentā nav rasts pierādījums tam, ka pakalpojuma sniedzējs darbotos kaut kā kontrolēts.

Minēto apliecina fakts, ka ne uz viena personas iesniegtā rēķina par sniegtajiem pakalpojumiem nav atrodama papildus atzīmes. Rēķins satur tikai pakalpojuma veicēja norādīto informāciju.

[3.4.6] Lēmumā nav atsauces uz pierādījumiem tam, ka šīs personas, kas ir sniegušas savus pakalpojumus pieteicējai, nav iesniegušas ikgadējo nodokļu maksātāju deklarāciju par 2011. un 2012.gadu un nebūtu nomaksājušas IIN no šiem gūtajiem ienākumiem sniegto pakalpojumu kontekstā un kā iemeslu savai šādai rīcībai minētu savu darbību kā pieteicējas darba ņēmēji. Pretēji, attiecīgie nodokļu maksātāji, sniedzot savas Gada ienākuma deklarācijas, ir samaksājuši IIN par gūtajiem ienākumiem no pakalpojumu sniegšanas pieteicējai. Tādējādi, Lēmumā nav pierādīta neviena no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma

nodokli" 8.panta otrās daļas 1., 3. un 5.punktā minētajām pazīmēm.

[3.4.7] Līgums ir starp pieteicēju kā pasūtītāju un individuāla darba veicēju – nodokļu maksātāju. Pieteicējai nebija par individuālā darba veicējiem – pašnodarbinātajiem jāmaksā valsts sociālās apdrošināšanas obligātās iemaksas.

Darba ņēmējs – nodokļu maksātāju personās audita pārbaudē netika konstatēts, jo attiecīgās personas ir pašnodarbinātā statusā.

Audita pārbaudes laikā iesniegtie līgumi ir starp pasūtītāju – pieteicēju un individuālā darba veicēju – nodokļu maksātāju (pašnodarbināto), līdz ar to līgumā iesaistītās puses nebūdamas ne darba devējs, ne darbinieks nerada obligāto iemaksu objektu, kas ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur IIN.

[3.4.8] Lēmuma pamatojumā nav norādīti argumenti attiecībā uz pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā minēto apstrīdēšanas pamatojumu attiecībā uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumu pārkāpumu.

[3.5] Lēmums tiek pamatots ar atsauci uz likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta otro daļu, kurā noteiktais neattiecas un nerod faktisku pierādījumu auditā konstatētajam, bet atsauce uz normatīvo aktu, bez konstatētajiem faktiem nevar būt par objektīvu pamatu attiecīgā nodokļa papildus aprēķina veikšanai.

Pieteicējai ar attiecīgajiem nodokļu maksātājiem noslēgtie līgumi par pakalpojumu sniegšanu un šo līgumu ietvaros veikto rēķinu apmaksa nav ne darba alga, prēmijas, vienreizēja un sistemātiska atlīdzība un citi ienākumi, ko darbinieks saņem uz pašreizējo vai iepriekšējo darba attiecību pamata, ne darba samaksa vai cita atlīdzība, ko izmaksā darba devējs, arī visas piemaksas pie darba algas, atvaļinājuma samaksa un atvaļinājuma pabalsts, komisijas nauda, prēmijas, pabalsti, kā arī darba līgumā par darba nosacījumu maiņu paredzētā atlīdzība.

Attiecīgie nodokļu maksātāji 2011. un 2012.gadā ir deklarējuši savus ienākumus un izdevumus Gada ienākumu deklarācijā, kā arī aprēķinājuši IIN un to maksājuši.

Tādējādi, pieteicējai papildus aprēķinātais IIN maksājums Ls 3620,12 apmērā ir aprēķināts nepamatoti. Kā arī no pieteicējas puses nepastāvot nedeklarētajai budžetā iemaksājamā nodokļa summai, VID nebija likumīga pamata veikt IIN soda naudas uzrēķinu Ls 3112,29 apmērā.

[3.6] Lēmums daļā par UIN netika pārsūdzēts, jo sākotnējā lēmumā nav atsauces uz šī nodokļa aprēķiniem.

[4] VID (turpmāk arī atbildētājs) rakstveida paskaidrojumā pieteikumu neatzīst, atsaucoties uz Lēmumā norādīto, un lūdz tiesu to noraidīt. Papildus paskaidro sekojošo.

[4.1] Pieteicēja pieteikumā norāda, ka Lēmums ir pieņemts, pārkāpjot likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" nosacījumus, proti, VID nav ievērojis Lēmuma pieņemšanas termiņus, kas ir procesuāls pārkāpums, kā arī VID ir pieļāvis virkni citus procesuālos pārkāpumus, sastādot Lēmumu.

Pirmkārt, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir norādījis, ka procesuālo tiesību normu pārkāpums ir jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu, tas ir, jānoskaidro minētā procesuālā pārkāpuma ietekme uz administratīvā akta saturu. Attiecībā uz privātpersonu procesuālais pārkāpums kļūst tiesiski nozīmīgs tikai tad, ja tas ietekmēja vai varēja ietekmēt administratīvā akta saturu (*skat. 2006.gada 17.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-386 7. un 8.punktu*).

Līdz ar to jāpastāv cēloņsakarībai starp procesuālo pārkāpumu un citāda lēmuma iespējamību. Konkrētajā gadījumā procesuālā termiņa nokavējums ir izskaidrojams ar lietas materiālu objektīvu izvērtēšanu. Ņemot vērā, ka konkrētajā gadījumā termiņa neievērošana nav ietekmējusi pieņemtā Lēmuma saturu pēc būtības, minētais termiņa nokavējums nav uzskatāms par būtisku procesuālu pārkāpumu, kas varētu ietekmēt Lēmuma tiesiskumu.

Otrkārt, VID ieskatā lēmumā ir izvērtēti pieteicējas iebildumi saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmo daļu, kā arī administratīvā procesa virzība iestādē un Lēmums atbilst Administratīvā procesa likuma noteikumiem, līdz ar to pieteicējas iebildumi par procesuālajiem pārkāpumiem ir nepamatoti un noraidāmi.

[4.2] SIA „DOKKER" valdes locekļa S.K. 2013.gada 15.marta paskaidrojums apliecina, ka S.K. nezina SIA „DOKKER" (ko pat SIA „DOKKER" nav deklarējusi) darījuma partneri SIA „LAZDAS", ar ko SIA „DOKKER" faktiski nodarbojas, līdz ar to nav konstatējama S.K. griba noslēgt darījumu ar pieteicēju un S.K. pats nekādā veidā nevarēja piedalīties grants šķembu piegādes procesā. Līdz ar to S.K. nevarēja būt klāt arī naudas pārskaitīšanas procesā. Turklāt maksājumu dokumenti, kas atrodas lietas materiālos, ir grāmatvedības uzskaites dokumenti, kas neapliecina preces faktisko saņemšanu, un tie nav uzskatāmi par tādu pierādījumu, no kā ir iespējams konstatēt pieteicējas deklarētā darījuma ar SIA „DOKKER" faktisko esamību. Tas apstāklis, ka iesniegtajos samaksu apliecinošajos dokumentos, iespējams, nav trūkumu, nevar būt par pamatu uzskatīt, ka tas pierāda faktu, ka prece ir iegādāta tieši no rēķinos minētās komercsabiedrības.

Ņemot vērā minēto S.K. paskaidrojumu, kā arī pieteikumā norādīto (formāli apstiprina darījuma faktisko esību), ir secināms, ka pieteicēja nav pārliecinājusies par personas identitāti, tiekoties ar konkrētu personu, ja tāda tikšanās ir notikusi). Ja pieteicēja būtu pārbaudījusi personas identitāti, ar viņu tiekoties, tad VID ieskatā pieteicējai bija jākonstatē, ka minētā persona nav S.K., t.i., SIA „DOKKER" amatpersona, jo komercreģistrā reģistrētā amatpersona savā paskaidrojumā noliedz saimnieciskās darbības veikšanu un nav konstatējama viņas griba iesaistīties darījuma slēgšanā. Līdz ar to pieteicēja nevarēja nezināt par darījuma simulatīvo raksturu. Bez tam pieteicējas amatpersona nevarēja sniegt identificējamu, pārbaudāmu informāciju par darījuma norisi, kas tikai pastiprina secinājuma par darījuma faktisko neesību pamatotību.

[5] Pieteicēja 2014.gada 2.jūnijā iesniedza tiesā pieteikuma papildinājumus, kuros iebilst VID secinājumiem par pieteicējas apliekamo ienākumu par automašīnas VOLVO S80, valsts reģistrācijas numurs /TL numurs/ (2001.gada izlaiduma), pārdošanas un tirgus vērtības starpību. Pieteicējas ieskatā tirgus cena bijusi zemāka nekā VID to ir konstatējis, ko apliecina 2011.gada 14.janvāra defektācijas akts. Pieteicēja iebilst arī UIN aprēķinam par pamatlīdzekļu nolietojumu nodokļu vajadzībām, jo pieteicēja nav saņēmusi nekādus iebildumus vai norādes par pieļautajām neprecizitātēm, iesniedzot UIN deklarāciju par 2011.gadu.

[6] VID rakstveida paskaidrojumā pieteikuma papildinājumus neatzīst un lūdz tiesu tos noraidīt. VID paskaidro sekojošo.

[6.1] Auditā secināts, ka G.T. likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" izpratnē uzskatāma par ar uzņēmumu SIA „LAZDAS" saistītu personu, jo viņai pieder 100% sabiedrības pamatkapitāla.

Saskaņā ar Ceļu satiksmes un drošības direkcijas informāciju VOLVO S80 motora tilpums ir 2461 (cm^3), degviela - dīzeļdegviela, līdz ar to, izmantojot VID rīcībā esošo informāciju „Muitas vieglo, kravas automobiļu un motociklu cenu katalogs Nr.32" (turpmāk – katalogs) VOLVO S80 tirgus vērtība noteikta atbilstoši katalogā norādītajai vērtībai Ls 4800.

Katalogs (izveidots Excel programmā) ir VID iekšējs dokuments, līdz ar to tas nav publiski pieejams jebkurai personai. Tas tiek veidots, sadarbojoties ar ārpakalpojuma sniedzēju un šie dati tiek atjaunoti ik pēc trim mēnešiem. Līdz ar to katalogs ir dokuments, uz kā pamata VID ir iespējams noteikt automobiļu tirgus vērtību. Savukārt pieteicējas iesniegtajam defektācijas aktam nav piešķirama augsta ticamība, nosakot atbilstošu VOLVO S80 tirgus vērtību, jo, pirmkārt, nav informācijas, vai SIA „MEGA REM" ir tiesības vispār veikt automašīnu novērtēšanu un vai tai ir specializācija tieši automašīnu novērtēšanā. Līdz ar to, lai varētu novērtēt automašīnas tirgus vērtību, jābūt kvalificētam novērtētājam ar speciālām zināšanām. Otrkārt, VID ieskatā nav iespējams noteikt precīzu automašīnas vērtību, ja defektācijas aktā tiek norādīts tikai tas, ka VOLVO S80 ir bijuši bojājumi un ir veikts remonts, kura rezultātā šie bojājumi ir novērsti, nenorādot citus apstākļus, kas ietekmē automašīnas vērtību, piemēram, automašīnas uzticamība un drošība, automašīnas stāvoklis tirgū, automašīnas vēsture, automašīnas izlaiduma gads un nobraukums, kāda veida ražotāja iespējas/jauninājumi ir uzstādīti u.c. Līdz ar to nav skaidrs, kāda aprēķinu metode ir izmantota, nosakot automašīnas vērtību (norādot vien remonta izmaksas Ls 1030, kas pārsniedz automašīnas faktisko vērtību). Līdz ar to VID pamatoti palielināja pieteicējas apliekamo ienākumu par automašīnas VOLVO S80 pārdošanas un tirgus vērtības starpību Ls 4300 apmērā.

[6.2] 2010.gada 14.janvārī laikrakstā „Latvijas Vēstnesis" Nr.7 tika publicēts, ka pieteicējas darbības vieta Balvu novads, Bērzpils pagasts bija īpašo teritoriju statusā līdz 2010.gada 31.decembrim, taču periodā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim Balvu novadam nav piešķirts īpašās teritorijas statuss.

Tā kā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim Balvu novadam nav piešķirts īpaši atbalstāmās teritorijas statuss, tad, aprēķinot nolietojumu nodokļu vajadzībām, nav piemērojams koeficients (no 1,5 - 2). VID ir pamats veikt pieteicējai noteiktā pamatlīdzekļu nolietojuma pārrēķinu, samazinot to par Ls 13 582 un nosakot Ls 64 696 apmērā. Līdz ar to VID pamatoti par Ls 15 085 (Ls 4300 + Ls 13 582 - Ls 2797) palielināja koriģēto apliekamo ienākumu, nosakot to Ls 76 949 apmērā, un, ņemot vērā saņemto valsts atbalstu vai Eiropas Savienības atbalstu lauksaimniecībai Ls 41 650 apmērā un iepriekšējo gadu nesegtos zaudējumus Ls 24 533, noteica ar UIN apliekamo ienākumu Ls 10 766 un aprēķināja no tā UIN Ls 1615.

VID ieskatā pieteicēja nepamatoti iebilst VID secinājumiem par UIN aprēķina pareizību par pamatlīdzekļu nolietojumu nodokļu vajadzībām, norādot, ka pieteicēja nav saņēmusi nekādus iebildumus vai norādes par pieteicējas pieļautajām neprecizitātēm, jo no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 3.punkta, 23.panta otrās daļas un 16.panta 6.punkta izriet, ka likumdevējs ir paredzējis noteiktu laika periodu (trīs gadi), kurā deklarācijā kļūdaini norādītās ziņas, ja tādas ir, iespējams labot vai precizēt, kā arī VID ir noteiktas tiesības papildus aprēķināt nodokļus, ja tas apstiprinās nodokļu pārbaudes (konkrētajā gadījumā audita pārbaudes) rezultātā.

Ņemot vērā minēto, kā arī to, ka VID Elektroniskās deklarēšanas sistēmā elektronisko dokumentu pieņemšana ir procesuāla darbība (dokuments tiek pieņemts, datus apstrādājot automātiski), tas nenozīmē, ka VID neapstrīd konkrētus datus. To uzreiz nevar pārbaudīt. Lai datu ticamību un pareizību pārbaudītu, ir nepieciešams veikt likumā „Par nodokļiem un nodevām" 1.pantā paredzētos kontroles pasākumus (konkrētajā gadījumā audita pārbaude), salīdzinot pieteicējas grāmatvedības reģistrus ar VID rīcībā esošo informāciju. Līdz ar to pieteicējas pievienotajai Elektroniskās deklarēšanas sistēmas izdrukai ir tikai informatīvs raksturs, kā arī iebildumi par VID secinājumiem ir nepamatoti un noraidāmi.

[6.3] Kā izriet no Lēmuma, lietā pastāv strīds par to, vai pieteicēja auditējamajā periodā ir nodarbinājusi audita pārskata 1.2.1.tabulā minētās personas kā darba ņēmējus un vai tai bija pienākums ieturēt IIN no izmaksātās atlīdzības, kā arī aprēķināt VSAOI.

VID ņēma vērā Valsts darba inspekcijas (turpmāk - VDI) pieņemto 2011.gada 15.novembra lēmumu Nr.12L-324-2011-014, kurā tika secināts, ka pieteicējai ir jānoformē darba attiecības atbilstoši Darba likumam.

Pieteicēja noformēja vienošanās par grozījumiem līgumos ar audita pārskata 1.2.1.tabulā minētajām

personām, taču šīs vienošanās nemaina faktu, ka pieteicēja nepamatoti ir izvairījusies no IIN un VSAOI iemaksu veikšanas valsts budžetā. Proti, pieteikuma papildinājumos pievienotās vienošanās papildus nosaka konkrētu samaksu par gabaldarbu un groza pakalpojuma ņēmēja un sniedzēja pienākumus, taču minētās vienošanās nemaina faktu, ka pieteicēja audita pārskata 1.2.1.tabulā minētās personas nodarbina kā savus darbiniekus. Par to norāda vēl citi apstākļi.

VDI 2011.gada 4.novembrī veica pārbaudi un konstatēja, ka ar K.S., U.B. un M.O. kā individuālā darba veicējiem ir noslēgti līgumi, atbilstoši kuriem samaksa par darbu tiek veikta pēc nostrādāto stundu skaita. Minētās personas paskaidroja, ka strādāja pie pieteicējas uz darba līguma pamata, darba laiks pēc vienošanās un samaksa pēc padarītā darba, faktiski norādot uz darba tiesiskajām attiecībām ar pieteicēju. Bez tam lietā ir pieteicējas sekretāres G.C. paskaidrojums, kurā norādīts, ka ar individuālā darba veicējiem noslēgts līgums par stundu darba apmaksu. Pieteicēja sazāģē dēlīšus, kuri jāsakrauj pakās, tāpēc uz noteiktām stundām tiek izsaukti individuālā darba veicēji, G.C. veic nostrādāto stundu uzskaiti tabelē, mēneša beigās tiek saskaitītas nostrādātās stundas un aprēķināta darba alga. Individuālā darba veicēji izsniedz rēķinus pieteicējai.

Turklāt pieteicējas izpilddirektors A.T. VDI norādīja, ka tuvākajā laikā ar individuālā darba veicējiem tiks noslēgts rakstveida darba līgums. Tādā veidā pieteicēja faktiski atzinusi to, ka starp pieteicēju un individuālā darba veicējiem esošās darba attiecības ir noformējamas uz darba līguma pamata, nevis kā darba attiecības noformējusi pieteicēja. Minētais paskaidrojums nonāk pretrunā ar tiesas sēdē paskaidroto, ka pieteicēja nav atzinusi VDI pārbaudē konstatēto.

Nosakot, vai pastāv pēc būtības darba tiesiskās attiecības, tiek ņemts vērā Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-36/2011 9.punkts, kas nosaka, lai pareizi konstatētu, vai konkrēta darba (uzdevuma) veikšana notikusi tieši darba tiesisko attiecību ietvaros, ir vērtējams, vai pastāv darba tiesisko attiecību iezīmju kopums. Viena no iezīmēm ir atlīdzības attiecības. Taču par darba tiesisko attiecību esību var liecināt arī citas iezīmes, kas vērtējamas kopumā, piemēram, ka svarīgāks ir darba process, nevis tikai darba rezultāts, darbinieks ir pakļauts noteiktai darba kārtībai un darba devēja norādījumiem, tās ir ilgstošas, turpinātas tiesiskās attiecības, jo tās parasti nenodibina uz vienu darba izpildījumu.

Pretēji pieteicējas pieteikumā norādītajam, ja VID auditā konstatē atbilstību kaut vienai no likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta $2.^2$daļā noteiktajām pazīmēm, tad VID ir tiesības attiecīgo atlīdzību aplikt ar IIN un VSAOI kā algota darba ienākumu. Izvērtējot lietā esošo informāciju, VID konstatē, ka pieteicēja ar auditā pārskata 1.2.1.tabulā minētajām fiziskām personām noslēgtie līgumi un vienošanās pēc savas būtības nav uzskatāmi par uzņēmumu līgumiem, jo tajos nav konstatējamas uzņēmuma līguma pazīmes, darba tiesiskās attiecības nodibinātas uz ilgstošāku laika periodu, pieteicējas nodarbinātās fiziskās personas nav sagatavojušas un iesniegušas darbu pieņemšanas - nodošanas aktus, pieteicēja veic instruktāžu pirms darbu veikšanas, fiziskās personas darbu veic pieteicējas teritorijā, ievērojot arī darba drošības un kārtības noteikumus (ko nevar neievērot juridiskas personas teritorijā), kā arī no noslēgtajiem līgumiem un vienošanās neizriet tas, ka fiziskajām personām būtu iespēja piesaistīt kādu citu personu pakalpojumu sniegšanā.

Pieteikuma papildinājumos pievienotais VDI 2014.gada 24.marta lēmums Nr.12X-324-2014-13 nav būtisks pierādījums lietā, jo pārbaudes periods (2014.gada 5.marts) ir krasi atšķirīgs no 2011.gada 4.novembrī veiktās pārbaudes. Turklāt pārbaudes mērķi, līdzīgi kā VID, var būt atšķirīgi.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji pieteikumu un pieteikuma papildinājumus uzturēja uz tajos norādīto argumentu pamata.

Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumam nepiekrita, atsaucoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos norādītajiem argumentiem.

Lietā tika nopratināti liecinieki M.V., A.L., K.S., U.B., M.O., L.P. un N.P..

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus, uzklausījusi lietas dalībnieku paskaidrojumus, liecinieku liecības, izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, tiesa atzīst, ka pieteikums ir noraidāms.

[9] Izvērtējot pieteikumā norādītos pieteicējas iebildumus par pārsūdzēto Lēmumu, secināms, ka pieteicēja nepiekrīt papildus aprēķinātajiem nodokļu maksājumiem, primāri norādot uz VID pieļautajiem būtiskiem procesuāliem pārkāpumiem, kuru dēļ vien Lēmums būtu atceļams.

Tādējādi tiesa izskatāmajā lietā primāri vērtēs, vai VID ir pieļāvis procesuālos pārkāpumus, bet gadījumā, ja ir pieļāvis, kāda ir to ietekme uz konkrētās lietas rezultātu.

[10] Pieteicēja uzskata, ka Lēmums ir prettiesisks, jo, pirmkārt, iestāde nav ievērojusi likumā noteikto termiņu sākotnējā lēmuma pieņemšanai, otrkārt, Lēmums pieņemts, neievērojot viena mēneša termiņu, lietā nav pieņemts lēmums par Lēmuma pieņemšanas termiņa pagarināšanu, kā arī Lēmums pieņemts, neievērojot četru mēnešu termiņu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.[1]daļai.

No minētā izriet vispārīgs nosacījums, ka nodokļu audits nodokļu administrācijai ir jāpabeidz 90 dienu laikā kopš tā uzsākšanas. Tikai izņēmuma gadījumā nodokļu administrācijas augstākā amatpersona atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļai var pagarināt lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas termiņu. Tātad likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļā, iepretim likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajai daļai, ir noteikts speciāls regulējums, kādā izdarāmas atkāpes no vispārīgi audita veikšanai paredzētā 90 dienu termiņa.

Pieteicējai nodokļu audits tika uzsākts 2013.gada 18.martā, bet pabeigts – 17.jūnijā, tātad kopumā tas tika veikts 91 dienu.

Administratīvā procesa likuma 41.pants noteic, ka procesuālās darbības izpilda likumā noteiktajos termiņos. Ja procesuālais termiņš nav noteikts likumā, to nosaka iestāde. Minētā likuma 43.panta otrā daļa noteic, ja termiņa pēdējā diena ir sestdiena, svētdiena vai likumā noteikta svētku diena, termiņa pēdējā diena ir nākamā darba diena. Savukārt likumā „Par nodokļiem un nodevām" nav paredzēta atšķirīga (speciāla) kārtība termiņa skaitījumam, ja tā pēdējā diena ir sestdiena, svētdiena vai likumā noteikta svētku diena.

Tā kā 2013.gada 16.jūnijs bija svētdiena, tad termiņa pēdējā diena ir nākamā darba diena, līdz ar to sākotnējais lēmums ir pieņemts atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā noteiktajam tiesiskajam regulējumam.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 64.panta pirmo daļu, ja administratīvā lieta ierosināta uz iesnieguma pamata, iestāde pieņem lēmumu par administratīvā akta izdošanu viena mēneša laikā no

iesnieguma saņemšanas dienas, ja likumā nav noteikts cits termiņš vai citā normatīvajā aktā – īsāks termiņš administratīvā akta izdošanai.

Ņemot vērā apstākli, ka pieteicējas apstrīdēšanas iesniegums iestādē saņemts 2013.gada 19.jūlijā (*lietas 1.sējuma 38.lapa*), tad lēmums par apstrīdēto administratīvo aktu saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 81.panta pirmo daļu atbildētājai bija jāizdod mēneša laikā, tas ir līdz 2013.gada 19.augustam. Lēmums pieņemts 2013.gada 25.novembrī, proti, neievērojot viena mēneša termiņu.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 64.panta otro daļu, ja objektīvu iemeslu dēļ šā panta pirmajā daļā noteikto termiņu nav iespējams ievērot, iestāde to var pagarināt uz laiku, ne ilgāku par četriem mēnešiem no iesnieguma saņemšanas dienas, par to paziņojot iesniedzējam.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtajā daļā noteikts, ka Valsts ieņēmumu dienests izskata iesniegumu un pieņem lēmumu viena mēneša laikā. Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektors to var pagarināt uz laiku, ne ilgāku par četriem mēnešiem no apstrīdēšanas iesnieguma saņemšanas dienas.

Lietā nav informācijas, ka VID ģenerāldirektors būtu pieņēmis lēmumu par termiņa pagarināšanu, uz šādiem apstākļiem nenorāda arī VID savos rakstveida paskaidrojumos.

Tādējādi secināms, ka likuma „Par nodokļiem un nodevām" noteiktajā kārtībā nav pagarināts lēmuma par apstrīdēto administratīvo aktu izdošanas termiņš, līdz ar to atbildētājs ir pieļāvis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturtās daļas pārkāpumu.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 49.panta ceturto daļu, ja šis likums vai cits normatīvais akts nosaka termiņu, kurā iestādei administratīvā procesa gaitā jāizpilda procesuālā darbība, kas iesniedzējam vai iespējamam administratīvā akta adresātam ir nelabvēlīga, pēc termiņa izbeigšanās šo procesuālo darbību vairs nevar izpildīt, ja vien iestādes pieļautajam termiņa nokavējumam nav pienācīga pamatojuma.

Kā atzīts Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta judikatūrā augstākas iestādes lēmuma (administratīvais akts tā galīgajā noformējumā) izdošana nav procesuālā darbība Administratīvā procesa likuma 49.panta izpratnē. Procesuālās darbības ir tādas, kas ir vērstas uz galīgā procesa rezultāta sasniegšanu, bet nevis pats rezultāts, šajā gadījumā, administratīvais akts. Gadījumā, ja augstāka iestāde savlaicīgi neizdod administratīvo aktu, pieteicējai saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 188.panta piekto daļu ir tiesības, arī nesagaidot augstākas iestādes lēmumu, vērsties tiesā par administratīvā akta atcelšanu (par galīgo uzskatot to redakciju, kādu persona pēdējo ir saņēmusi), turklāt tādā gadījumā ir pieļauts ilgāks pārsūdzības termiņš. Lai arī iestādei noteiktā termiņa neievērošana ir procesuāls pārkāpums, procesuālais pārkāpums jāvērtē atkarībā no tā ietekmes uz galīgo lēmumu. Šajā gadījumā jau no iepriekš minētās Administratīvā procesa likuma 188.panta piektās daļas var secināt, ka termiņa nokavējuma sekas nevis ietekmē lietas iznākumu, bet ietekmē pārsūdzības termiņu un kārtību (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta SKA-125/2007 23.5.punktu, 2008.gada 29.maija sprieduma SKA – 218/2008 11.punktu*).

Ņemot vērā norādīto, tiesa secina, ka izskatāmajā gadījumā atbildētājs nav ievērojis tieši Lēmuma izdošanas termiņu, proti, administratīvā akta galīgā noformējuma izdošanas termiņu. Līdz ar to konstatētais procesuālais pārkāpums pēc būtības nav ietekmējis administratīvā procesa iestādē rezultātu un nav atzīstams par būtisku procesuālu pārkāpumu, kas būtu par pamatu pārsūdzētā Lēmuma atzīšanai par prettiesisku.

[11] Izvērtējot lietas materiālus, tiesa atzīst, ka konkrētajā gadījumā nav konstatējami Administratīvā procesa likuma 74.pantā minētie procesuālie pārkāpumi, kas liecinātu, ka Lēmums ir spēkā neesošs. Tiesa konstatē, ka Lēmums pieņemts atbilstoši atbildētāja kompetencei, Lēmumā ir atsauces uz tiesību normām, Lēmums satur Administratīvā procesa likuma 67.panta otrajā daļā minētās sastāvdaļas. Apstāklis, ka

pieteicējas reģistrācijas numurs ir norādīts Lēmumā tekstā nevis sadaļā, kur norādīts Lēmuma adresāts, ka Lēmumā nav norādīta pieteicējas adrese, izskatāmajā gadījumā nevar ietekmēt Lēmuma tiesiskumu, jo Lēmumā pieļautās nepilnības nav būtiskas un tās nav ietekmējušas Lēmuma saturu pēc būtības. Tiesa nekonstatē, ka atbildētājs būtu pieļāvis Administratīvā procesa likuma 14.[1]panta un 62.panta pirmās daļas nosacījumu pārkāpumu. Pieteicējai tika dota iespēja sniegt paskaidrojumus lietā. Minēto apliecina gan lietas materiālos esošais sākuma sarunas protokols un nobeiguma sarunas protokols, gan pieteicējas valdes locekles G.T. 2013.gada 14.jūnija paskaidrojumi. VID Lēmumā ir atbildējusi uz būtiskajiem argumentiem, ko pieteicēja norādījusi savos paskaidrojumos un sūdzībā. Turklāt, tiesas ieskatā, gadījumā ja pieteicēju neapmierina atbildētāja sniegtā argumentācija, tas nenozīmē, ka šādu pretargumentu nav. Atbildētājam nav pienākums atbildēt uz visiem argumentiem, bet gan tikai uz tādiem būtiskiem argumentiem, kas varētu mainīt lietas rezultātu. Turklāt, jāņem vērā, ka atbilde uz konkrētu argumentu var tikt iekļauta arī pašā administratīvā akta pamatojumā, kas pats par sevi jau var izslēgt privātpersonas paustā pamatojuma piemērošanu.

[12] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*likums bija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim*) 10.panta pirmās daļas 1.punkts paredzēja nodokļu maksātāju tiesības no budžetā maksājamās nodokļa summas kā priekšnodokli atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Kā atzīts administratīvo tiesu praksē, tad citētās tiesību normas ietvaros nepietiek ar to vien, ka formāli ir izrakstīts, saņemts un apmaksāts rēķins, bet ir nepieciešams konstatēt arī to, vai preces un pakalpojumi ir reāli saņemti no tās personas, kas ir norādīta nodokļa rēķinā, un vai pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības tie nodrošina citus ar nodokli apliekamus darījumus, tas ir, vai rada jaunu pievienoto vērtību un pārnes savu vērtību jaunražotās preces un pakalpojuma sastāvā, par ko galējais patērētājs samaksās PVN.

Minēto apgalvojumu apstiprina arī priekšnodokļa definīcija, kas bija ietverta likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punktā. Atbilstoši šai definīcijai priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta ar PVN apliekamajai personai PVN rēķinā par saņemtajām precēm un pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tātad, piemērojot minētā likuma 1.panta 9.punktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu, kā arī izmantojot sistēmiskās tulkošanas metodi, jāsecina, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču un pakalpojumu faktisku saņemšanu no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas, turklāt, pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības, tiem jānodrošina citus ar nodokli apliekamus darījumus. Uz šādu tiesību normu interpretāciju ir norādījis arī Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments nodokļu lietu praksē (*sk., piemēram, lietas SKA-85/2004, SKA-205/2004; SKA-23/2005, SKA-28/2005, SKA-214/2005, SKA-233/2005 un citas*).

Atbilstoši administratīvo tiesu judikatūrai, formāla likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasību izpilde vēl nedod pamatu uzskatīt, ka darījums ir noticis un attiecīgais nodokļu maksātājs tāpēc ir tiesīgs atskaitīt priekšnodokli, proti, reāli ir jāpastāv šādiem priekšnoteikumiem: 1) persona ir reģistrēta Valsts ieņēmumu dienestā kā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā persona; 2) tā saņēmusi un preču piegādes gadījumā samaksājusi pievienotās vērtības nodokļa rēķinu; 3) pakalpojums vai preces saņemti no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Dienestā; 4) saņemtās preces vai pakalpojums tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekama prece vai pakalpojums (*sk. Senāta 2007.gada 25.jūnija sprieduma lietā SKA-296/2007 12.punktu, 2007.gada 12.aprīļa sprieduma lietā SKA-125/2007 9.punktu, 2006.gada 17.janvāra sprieduma lietā SKA-14/2006 12.punktu*). Lai izmantotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, obligāti ir jāpastāv visiem augstāk minētajiem priekšnoteikumiem, tai skaitā precei vai pakalpojumam jābūt saņemtam tieši no attaisnojuma dokumentos norādītā nodokļu maksātāja, proti, nodokļu rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušajam darījumam. Ja kaut viens no priekšnoteikumiem iztrūkst, tad personai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumu.

Arī atbilstoši Eiropas Savienības tiesas judikatūrai, darījumam ir jābūt faktiski notikušam. Lai kādu darbību vērtētu par saimniecisku darbību, ir jāņem vērā saimnieciskās realitātes princips. It īpaši tas ir

pamata kritērijs, lai piemērotu PVN sistēmu (*sk. 1997.gada 20.februāra sprieduma lietā C-260/95 Commisioners of Customs and Excise pret DFD.S A/S 23.punktu, 2007.gada 28.jūnija sprieduma lietā Nr.C- 73/06 Planzer Luxcinhourg 43.punktu*).

[13] No izskatāmās lietas materiāliem tiesa konstatē, ka pieteicēja 2012.gada oktobra PVN deklarācijā atskaitīja kā priekšnodokli Ls 614,25 saskaņā ar SIA „DOKER" vārdā noformēto 2012.gada 23.oktobra pavadzīmi Nr.DKK-PPR11 (turpmāk – pavadzīme) par grants šķembu – 130 tonnu piegādi no grants karjera /Adrese/, kurā kā pārvadātājs norādīta SIA „SKRIN", automašīna /TL numurs/, autovadītājs - A.L..

[13.1] Audita laikā VID konstatējis, ka atbilstoši informācijai Tabores pagasta zemesgrāmatas nodalījumā Nr.29, kadastra numurs /numurs B/, adrese „/Adrese/", /adrese/ nav norādes par grants izstrādēm - karjeru. Tādējādi secinājis, ka nav identificējama pavadzīmē norādītā preces izsniegšanas vieta, līdz ar to nav gūts apstiprinājums pavadzīmē norādītās preces izcelsmei un tās saņemšanai no SIA „DOKKER".

No SIA „Skrin" iesniegtajām automašīnas, valsts reģistrācijas numurs /, autovadītājs A.L., maršruta lapām un tahogrammām VID konstatējis, ka tās neapliecina faktu, ka minētā automašīna būtu veikusi braucienus pavadzīmē noteiktajā maršrutā – /Adrese/. Kā arī izvērtējot CSDD datu bāzes informāciju par minētās automašīnas kravnesību un attālumu starp preces izsniegšanas vietu un piegādes vietu, VID secinājis, ka pavadzīme satur nepatiesu informāciju par preču transportēšanu, jo tajā norādītais transporta pakalpojumu sniedzējs noliedz pakalpojuma sniegšanu, kā arī nav iespējams pārvadāt vienas dienas laikā ar pavadzīmē norādīto automašīnu 130 tonnas grants šķembu pavadzīmē norādītajā maršrutā, līdz ar to nav gūts apstiprinājums pavadzīmē norādītās preces transportēšanai.

Audita laikā VID konstatējis, ka SIA „DOKKER" deklarētais darbības veids ir plaša sortimenta preču vairumtirdzniecības starpnieku darbība, ka komercsabiedrība juridiskajā adresē Liepājas ielā 37-27, Rīgā (no 2012.gada 13.janvāra līdz 2013.gada 12.februārim) un Daugavas ielā 34B, Kraujās, Naujenes pagastā, Daugavpils novadā (no 2013.gada 13.februāra) nav sasniedzama (nesaņem VID pasta sūtījumus), ka SIA „DOKKER" VID iesniegtajā 2012.gada oktobra darba devēja ziņojumā deklarējusi divus darba ņēmējus ar aprēķināto darba algu, kura ir mazāka par minimālo. SIA „DOKKER" 2013.gada 21.martā izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības apturēšanu. Komercsabiedrība 2012.gada oktobra PVN deklarācijā uzrādīja iegādes darījumus ar SIA „BLANX 4", kura PVN deklarācijā nav deklarējusi darījumus ar SIA „DOKKER".

Atbilstoši SIA „DOKKER" valdes locekļa (no 2012.gada 13.janvāra līdz 2013.gada 26.aprīlim) S.K. 2013.gada 15.marta paskaidrojumiem, viņš par SIA „DOKKER" amatpersonu kļuva pēc trešās personas lūguma, par uzņēmuma darbību neko nezina, uzņēmuma vārdā nekādus darījumus nav veicis un nav pilnvarojis nevienu rīkoties savā vai SIA „DOKKER" vārdā, nezina, kas veica grāmatvedības uzskaiti un kur glabājas SIA „DOKKER" dokumenti, nav parakstījis darījuma dokumentus, kā arī lūdzis anulēt visus laika periodā no 2012.gada 13.janvāra līdz 2013.gada 26.aprīlim noformētos darījumus.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 59.panta pirmajā un otrajā daļā, kā arī Komerclikuma 221.panta pirmajā daļā un Civillikuma 1410.pantā noteiktajam SIA „DOKKER" amatpersonas paskaidrojumi ir atzīstami par tiesiski iegūtiem pierādījumiem lietas faktisko apstākļu noskaidrošanai un attiecīgo darījumu faktiskās esības apstrīdēšanai.

Lai noskaidrotu, vai SIA „DOKKER" vārdā noformētajā pavadzīmē uzrādīto preci piegādājusi minētā komercsabiedrība un vai preces piegāde notikusi tādā apjomā, kā tas uzrādīts pavadzīmē, auditā pamatoti apkopota un vērtēta informācija par pavadzīmē norādītajām darījumā iesaistītajām personām.

[13.2] LiecinieksA.L., kurš 2012.gada 23.oktobra pavadzīmē Nr.DKK-PPR11 norādīts kā autovadītājs, tiesas sēdē liecināja, ka grants šķembas SIA „LAZDAS" ar pavadzīmē norādīto transportlīdzekli nav vedis, ka SIA „Skrin" nav tādas tehnikas, lai pārvadātu grants šķembas, ka SIA „Skrin" no SIA

„LAZDAS" pārvadāja tikai skaidas un šķeldu.

Izvērtējot visu šajā punktā minēto, tiesa secina, ka VID pamatoti apstrīdējis SIA „DOKKER" iespējas sniegt pieteicējai pakalpojumus un piegādāt preci pavadzīmē norādītajā apmērā. Ikvienam nodokļa rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam. Tādējādi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pastāv tikai tad, ja darījums ir faktiski noticis. Gadījumā, ja VID pamatoti apšauba, vai darījums ir faktiski noticis, personai, kas izmanto tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāpierāda likumā noteikto priekšnoteikumu esība, proti, tai jāspēj pierādīt, ka darījums ir faktiski noticis (*sk. Senāta 2005.gada 25.oktobra sprieduma lietā SKA-311/2005 11.punktu*).

Izvērtējot lietā konstatētos apstākļus, tiesa atzīst, ka VID pamatoti apstrīdējis pieteicējas grāmatvedības reģistros iegrāmatotā darījuma ar SIA „DOKKER" faktisko esību, kā arī pamatoti secinājis, ka minētās sabiedrības vārdā noformētais rēķins satur nepatiesu informāciju un tas likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē nav atzīstams par grāmatvedības attaisnojuma dokumentu ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros un par nodokļa rēķinu, atbilstoši kuram ir atskaitāms priekšnodoklis.

[14] Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija spriedumā apvienotajās lietās *Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 „Axel Kittel pret Etat Belge un Etat Belge pret Recolta Recycling SPRL"* ir atzīts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem. Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurās ietilpst PVN vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN. Nodokļa maksātāja, kas veic darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN nevar ietekmēt arī tas, ka piegādes shēmā, kurā ietilpst šie darījumi, cits darījums, kas, nodokļa maksātājam par to neko nezinot, ticis veikts pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar PVN izkrāpšanu. Turpretim nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar PVN saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, pie tam neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma. Lietas dalībnieki nevar pamatoties uz Eiropas Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Kopienas tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i., darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienas tiesību sniegtās priekšrocības. Šis ļaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 68. – 70.punktu*). Ja nodokļu pārvalde nolemtu, ka tiesības uz nodokļa atskaitījumu tika izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi, tai ar atpakaļejošu spēku būtu tiesības pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu. Jebkurā gadījumā valsts tiesai ir tiesības atteikt izmantot tiesības uz nodokļa atskaitījumu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tika izmantotas krāpnieciski un ļaunprātīgi (*sk. Eiropas Savienības tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.C-32/03 33. un 34.punktu*).

Savukārt 2013.gada 28.februāra rīkojumā, kas izdots prejudiciālajā lietā Nr.C-563/11, Eiropas Savienības tiesa ir norādījusi, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamo ļaunprātīgo rīcību ir ar Sesto direktīvu atzīts un ar to iedrošināts mērķis, un individuāli nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām. Tādējādi valsts iestādēm un tiesām ir jāatsaka tiesības uz atskaitīšanu, ja ir konstatēts, ievērojot objektīvus elementus, ka šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*sk. rīkojuma 36. un 37.punktus*).

Tādējādi Eiropas Savienības tiesa ir norādījusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Tāpat arī nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar PVN izkrāpšanu saistītā darbībā, saskaņā ar Sestās direktīvas mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanās dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču

tālākpārdošanas vai nē.

Savukārt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir norādījis, ka, izvērtējot pārbaudē konstatētos faktiskos apstākļus, katrs no darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt arī apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība. Tātad tie kopumā liecina par to, ka darījumi faktiski nav notikuši (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2012.gada 31.augusta sprieduma lietā SKA-250/2012 6.punktu*).

Lietā konstatētie faktiskie apstākļi to kopumā liecina par to, ka konkrētajā gadījumā ir veikta tikai dokumenta formāla noformēšana par faktiski neesošu darījumu. No lietas materiāliem ir secināms, ka SIA „DOKKER" vārdā noformētajā rēķinā norādītā informācija neatbilst lietas faktiskajiem apstākļiem un šīs komercsabiedrības rekvizīti izmantoti faktiski neesoša darījuma noformēšanā. Lietā konstatētie faktiskie apstākļi liecina par precīzu koordināciju darījuma noformēšanā, ko ir iespējams panākt ar darījumā iesaistīto dalībnieku iepriekšēju saskaņotu darbību. Izvērtējot šos apstākļus, tiesa secina, ka to nejauša sakritība nav iespējama, savukārt šo apstākļu kopums liecina par to, ka pieteicēja ir iesaistījusies faktiski nenotikušā darījumā. Turklāt tiesas ieskatā pieteicēja zināja, ka, noformējot darījumu ar SIA„DOKKER", tā ir piedalījusies ar PVN krāpšanos saistītā darbībā. Tiesa ņem vērā arī to, ka pieteicējas pārstāvji tiesas sēdē nevarēja neko paskaidrot par minētā darījuma apstākļiem, kā vien norādīja, ka pavadzīme ir noformēta atbilstoši likuma prasībām. Proti, pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē sākotnēji skaidroja, ka darījuma partneris tika atrasts ar starpnieka palīdzību, ka, iespējams, to ieteica apkārtesošie uzņēmumi, kādi konkrēti, to pieteicējas pārstāvis nevarēja pateikt. Vēlāk skaidroja, ka SIA„DOKKER" veda grants šķembas kaimiņiem, ka pieteicēja vienojās ar šoferi, ka atvedīs grants šķembas arī pieteicējai. Norādīja, ka neuzskatīja par nepieciešamu kontaktēties ar SIA„DOKKER" amatpersonām, ka līgums par darījumu rakstveidā netika noslēgts. Pieteicējas pārstāvji tiesas sēdē nevarēja paskaidrot, kura no pieteicējas amatpersonām vai kāda cita persona ir vienojies ar šoferi par šķembu piegādi. Līdz ar to konkrētajā gadījumā ir konstatējama ieinteresētība darījumu noformēt tādā veidā, lai pieteicēja iegūtu finansiālas priekšrocības no kopējās PVN sistēmas.

Tādējādi tiesa atzīst, ka VID pamatoti un atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumiem samazinājis sabiedrības atskaitāmo priekšnodokli par Ls 614,25.

Attiecībā par pieteicējas uzskatu, ka, izvēloties darījuma partneri, pietiek ar pārliecināšanos PVN reģistrā par to, ka šis darījuma partneris ir PVN maksātājs, kā arī Uzņēmumu reģistrā par konkrētās personas paraksta tiesībām, tiesa norāda sekojošo.

Eiropas Savienības tiesa 2013.gada 28.februāra rīkojumā, kas izdots prejudiciālajā lietā Nr.C-563/11, cita starp arī norādījusi, ka gadījumā, ja ir norādes, kas pieļauj aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esamību, informētam tirgus dalībniekam varētu atbilstoši lietas apstākļiem noteikt pienākumu noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura viņš iecerējis pirkt preces vai pakalpojumus, lai pārliecinātos par viņa uzticību (*sk. rīkojuma 40.punktu*).

Tātad pretēji pieteicējas viedoklim Eiropas Savienības tiesa ir norādījusi uz nepieciešamību konstatēt arī pietiekamu rūpību nodokļu maksātāja darījuma partera izvēlē, kas būtu atbilstoša informētam tirgus dalībniekam. Līdz ar to pat gadījumā, ja tiek konstatēts, ka konkrētā prece ir piegādāta (pakalpojums ir sniegts), tomēr to nav veikusi rēķinā (pavadzīmē) norādītā komercsabiedrība, ir izvērtējams jautājums par to, vai nodokļu maksātājs savu darījuma parteri ir izvēlējies ar pietiekamu rūpību un tikai tad, ja secināms, ka rūpība ir bijusi atbilstoša informēta tirgus dalībnieka rīcībai, nodokļu maksātājam ir tiesības uz PVN atskaitīšanu.

[15] VID, pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 13.^{2}panta pirmo daļu un Ministru kabineta 2006.gada 19.decembra noteikumu Nr.1028 „Pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtība darījumos ar kokmateriāliem" 8.punktu par Ls 164,89 samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par

darījumu ar zemnieku saimniecību „Līdumi" (2011.gada 28.aprīļa pavadzīme LAZ 100092) par kokmateriālu realizēšanu, jo zemnieku saimniecību „Līdumi" nav reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

Pieteicēja iebildumus pret Lēmumu šajā daļā nav izteikusi, arī tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis norādīja, ka iebildumu pret papildus aprēķināto PVN par minēto darījumu nav, taču ievērojot, ka Lēmums ir pārsūdzēts pilnībā, tad tiesa pārbaudīs Lēmuma tiesiskumu arī šajā daļā.

Izvērtējot audita pārbaudē konstatētos apstākļus kopsakarā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" $13.^2$panta pirmās daļas un Ministru kabineta 2006.gada 19.decembra noteikumu Nr.1028 „Pievienotās vērtības nodokļa piemērošanas kārtība darījumos ar kokmateriāliem" 8.punkta normu, tiesa secina, ka VID pamatoti ir samazinājis no budžeta atmaksājamo PVN Ls 164,89 apmērā par kokmateriālu realizācijas darījumu ar zemnieku saimniecību „Līdumi".

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

Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta ceturtajā daļā noteikts, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Atbilstoši minētā likuma 32.panta piektajā daļā noteiktajam 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.

Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrajā daļā noteikts, ka 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.

Nokavējuma naudas noteikšanas pamatmērķis ir nodrošināt to, lai valsts budžets neciestu zaudējumus tāpēc, ka nodokļi netiek nomaksāti termiņā. Tāpēc nokavējuma nauda tiek aprēķināta procentos no nodokļu pamatparāda un turpina pieaugt ar katru nokavēto dienu.

Kā atzīts administratīvo tiesu praksē, ja tiesa, izvērtējot nodokļu administrācijas lēmumu par papildus nodokļu uzrēķinu, konstatē, ka papildu nodokļi personai noteikti tiesiski, tiesai nav pamata atbrīvot personu no nokavējuma naudas maksājuma par šā pienākuma savlaicīgu neizpildi. Izņēmums iespējams tad, ja tiesa konstatē, ka pati nokavējuma nauda noteikta prettiesiski, piemēram, aprēķināta par tādu laika periodu, kas neatbilst faktiskajam nokavējumam (*sk. arī Administratīvās apgabaltiesas 2008.gada 15.augusta lēmumu lietā Nr.A42560408 un 2008.gada 8.maija lēmumu lietā Nr.A42497008*).

Tiesa atzīst, ka PVN nokavējuma nauda un soda nauda ir aprēķināta tiesiski. Matemātiska aprēķina kļūdas tiesa nekonstatē.

[17] Audita pārbaudē konstatēts, ka pieteicēja 2011. un 2012.gadā noslēgusi līgumus par noteiktu darbu veikšanu (pakalpojumu sniegšanu) ar personām, kuras reģistrējušās VID kā saimnieciskā darba veicējas, proti, U.B. (Līgums Nr.11NM/11 un Nr.03NM/12), L.P. (Līgums Nr.1NM/11 un Nr.06NM/12), K.S. (Līgums Nr.4NM/11 un Nr.09NM/12), M.O. (Līgums Nr.9NM/11 un Nr.07NM/12) un N.P. (Līgums Nr.6NM/11 un Nr.08NM/12) un izmaksājusi tām atlīdzību.

Atbilstoši minēto līgumu nosacījumiem (līgumu saturs ir identisks) individuālā darba veicējs apņemas izpildīt dēļu, nomaļu pārnešanu, kraušanu, šķirošanu pēc sortimenta pakās un konteineros (līguma norādītais priekšmets nav konkrēts). Padarītā darba vērtība tiek noteikta kā padarītais mēneša gabaldarbs (līgumā nav konkrēti noteikta paveiktā darba samaksa). No minētā secināts, ka pieteicēja ir noteikusi atlīdzību par paveikto darbu un minētās fiziskās personas ir ekonomiski atkarīgas no pieteicējas.

Pieteicēja tiesā iesniedza 2012.gada 11.janvāra vienošanās par grozījumiem Līgumā Nr.4NM/11, Nr.06NM/12, Nr.08NM/12, Nr.07NM/12 un Nr.03NM/12.

Atbilstoši minēto līgumu nosacījumu grozījumiem (līgumu grozījumu saturs ir identisks) pakalpojuma sniedzējs apņemas sniegt kokmateriālu šķirošanas un pakošanas pakalpojumu, paveiktā darba samaksa noteikta Ls 2,20 par sašķiroto un sapakoto vienu kubikmetru taras sagataves vai brusas. Pēc pakalpojuma sniedzēja iesniegtās kvīts vai rēķina saņemšanas 10 dienu laikā tiek veikta samaksa par pakalpojumu ar pārskaitījumu uz pakalpojuma sniedzēja kontu vai izmaksāta pakalpojuma ņēmēja kasē. Proti, vienošanās par grozījumiem līgumā papildus nosaka konkrētu samaksu par gabaldarbu un groza pakalpojuma ņēmēja un sniedzēja pienākumus.

[17.1] Kā konstatējams no lietas materiāliem, Valsts darba inspekcija 2011.gada 4.novembrī ir veikusi pārbaudi pieteicējas kokzāģētavā ,,Beļavski", Bērzpils pagastā, Balvu novadā un konstatējusi, ka ar K.S., U.B. un M.O. kā individuālā darba veicējiem ir noslēgti līgumi, atbilstoši kuriem samaksa par darbu tiek veikta pēc nostrādāto stundu skaita. Atbilstoši minēto personu 2011.gada 4.novembrī sniegtajiem paskaidrojumiem, viņi strādāja SIA ,,LAZDAS" uz darba līguma pamata, darba laiks pēc vienošanās un samaksa pēc padarītā darba. Atbilstoši SIA ,,LAZDAS" sekretāres G.C. 2011.gada 4.novembra paskaidrojumam, ar individuālā darba veicējiem noslēgts līgums par stundu darba apmaksu, ka pieteicēja sazāģē dēlīšus, kas jāsakrauj pakās, tāpēc uz noteiktām stundām tiek izsaukti individuālā darba veicēji. G.C. veic nostrādāto stundu uzskaiti tabelē, mēneša beigās tiek saskaitītas nostrādātās stundas un aprēķināta darba alga. Individuālā darba veicēji izsniedz rēķinus pieteicējai.

VDI, veicot administratīvajā lietā esošo dokumentu analīzi un izvērtējot faktiskos individuālā darba veicēju darbu veikšanas apstākļus SIA ,,LAZDAS" kokzāģētavā, konstatēja Darba likuma 40.panta pirmās daļas (ka darba līgums slēdzams rakstveidā pirms darba uzsākšanas) pārkāpumu, kā rezultātā aizskartas darbinieka intereses un tiek ignorēta valstī pastāvošā likumdošana darba tiesisko attiecību jomā. VDI 2011.gada 15.novembrī pieņēma lēmumu Nr.12L-324-2011-014 par administratīvā naudas soda Ls 825 piemērošanu SIA ,,LAZDAS". VDI lēmumā secinājusi, ka šāda veida attiecības regulē Darba likuma normas, kas uzliek par pienākumu noslēgt darba līgumu rakstveidā.

Minēto VDI lēmumu pieteicēja nav apstrīdējusi.

[17.2] Civillikuma 2178.pantā noteikts, ka ar darba līgumu viena puse uzņemas strādāt otrai darbu par atlīdzību. Atbilstoši Civillikuma 2179.pantā noteiktajam darbs var būt tiklab tāds, kam vajadzīgi galvenā kārtā fiziski spēki, kā arī tāds, kas prasa sevišķu lietpratību, mākslu vai zinātnisku izglītību. Ja saistības mērķis ir nevis darbs vispār, bet kāds noteikts darba rezultāts, tad līgums par to nav uzskatāms par darba līgumu, bet par uzņēmumu. Minētā likuma 2212.pantā noteikts, ka ar uzņēmuma līgumu viena puse uzņemas izpildīt otrai par zināmu atlīdzību ar saviem darba rīkiem un ierīcēm kādu pasūtījumu, izgatavot

kādu lietu vai izvest galā kādu pasākumu, savukārt 2213.pantā noteikts, ka uzņēmējam jāizpilda pasūtījums saskaņā ar līgumu un jānodod pasūtītājam.

Atbilstoši Darba likuma 28.panta otrajai daļai ar darba līgumu darbinieks uzņemas veikt noteiktu darbu, pakļaujoties noteiktai darba kārtībai un darba devēja rīkojumiem, bet darba devējs - maksāt nolīgto darba samaksu un nodrošināt taisnīgus, drošus un veselībai nekaitīgus darba apstākļus.

Darba likuma 62.panta otrā daļā noteikts, ka laika algu aprēķina atbilstoši faktiski nostrādātajam darba laikam neatkarīgi no paveiktā darba daudzuma. Akorda algu aprēķina atbilstoši paveiktā darba daudzumam neatkarīgi no laika, kādā tas paveikts.

Likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.^{2}daļā noteikts, ka fiziskā persona (maksātājs) gūst ienākumu, par kuru jāmaksā algas nodoklis, ja tiek konstatēta vismaz viena no šādām pazīmēm:

1) maksātāja ekonomiskā atkarība no personas, kurai tas sniedz pakalpojumus;

2) finansiālā riska neuzņemšanās peļņu nenesoša darba izpildes vai zaudētu debitoru parādu gadījumā;

3) maksātāja integrācija uzņēmumā, kuram viņš sniedz savus pakalpojumus. Integrācija uzņēmumā šā panta izpratnē ir darba vai atpūtas vietas esamība, pienākums ievērot uzņēmuma iekšējās kārtības noteikumus un citas līdzīgas pazīmes;

4) maksātāja faktisko brīvdienu un atvaļinājumu esamība un to ņemšanas kārtības saistība ar uzņēmuma iekšējo darba kārtību vai citu uzņēmumā nodarbināto fizisko personu darba grafiku;

5) maksātāja darbība notiek citas personas vadībā vai kontrolē, maksātājam nav iespējas piesaistīt darbu izpildē savu personālu vai izmantot apakšuzņēmējus;

6) maksātājs nav pamatlīdzekļu, materiālu un citu saimnieciskajā darbībā izmantoto aktīvu īpašnieks (šis kritērijs neattiecas uz personīgo autotransportu vai atsevišķiem personīgajiem instrumentiem, kas izmantoti darba uzdevumu izpildei).

Likuma ,,Par valsts sociālo apdrošināšanu" 1.panta 2.punkta k) apakšpunktā (*likuma redakcijā, kas spēkā no 2011.gada 1.janvāra*) ir noteikts, ka darba ņēmējs ir persona, kura ir noslēgusi Civillikuma IV daļas 15.nodaļā paredzēto uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu un attiecībā uz kuru tiek konstatēta vismaz viena no likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.^{2} daļā noteiktajām pazīmēm.

Minētā likuma 14.panta pirmā daļa nosaka, ka darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur iedzīvotāju ienākuma nodoklis, neatskaitot neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt apliekamo ienākumu.

No minētajām tiesību normām secināms, ja tiek konstatēta atbilstība kaut vienai no likuma ,,Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta 2.^{2}daļā noteiktajām pazīmēm, saņemtā atlīdzība ir apliekama ar IIN un VSAOI kā algota darba ienākums.

[17.3] K.S. tiesas sēdē liecināja, ka bija reģistrējusies VID kā individuālā darba veicēja. SIA „LAZDAS" viņu uzaicināja pastrādāt. Tika noslēgts līgums, saskaņā ar kuru pēc uzaicinājuma vajadzēja iet strādāt SIA „LAZDAS". Veica apkārtnes sakārtošanas, materiālu sakārtošanas, šķirošanas vai kraušanas darbus. SIA „LAZDAS" strādāja 2011.un 2012.gadā. Bija stundu darba samaksa. Stundu darba uzskaiti veica SIA „LAZDAS" sekretāre vai grāmatvede. Samaksa notika ik mēnesi ar pārskaitījumiem uz kontu. Saņemot naudu, zināja, ka pati ir nodokļu maksātājs un sniedza VID deklarācijas. SIA „LAZDAS" izsniedza rēķinu par nostrādātajām stundām, kurā bija redzama summa, kas tika pārskaitīta uz kontu. Viņa rēķinu parakstīja un iekļāva to gada deklarācijā. Darbu veica tik stundās, cik stundās to varēju paveikt. Ja teica,

ka kaut kas jāsakārto, tad gāja un kārtoja. Nebija noteikts konkrēts laiks, kurā jāsakārto. To, ka līgums tika slēgts uz gadu, saprata tā, ka tā bija iespēja nopelnīt un lai nebūtu līgums jāslēdz katru mēnesi. Slēdzot līgumus ar SIA „LAZDAS", saprata, ka tie nav darba līgumi. SIA „LAZDAS" faktiski maksāja par rezultātu, kas tika paveikts stundās. Darba vadītāja nebija. Visi darbi tika veikti SIA „LAZDAS" teritorijā. Kad tika uzaicināta sniegt pakalpojumu SIA „LAZDAS", darba drošības instruktāža tika veikta, par to parakstījās. Stundu darbs nebija noteikts, bija norma, kas bija jāizpilda.

M.O. tiesas sēdē liecināja, ka SIA „LAZDAS" bija individuālā darba veicējs. Ar SIA „LAZDAS" sāka sadarboties, kad aizgāja pie SIA „LAZDAS" un pajautāja, vai nevar piepelnīties. SIA „Lazdas" pieņēma viņu darbā kā strādnieku. SIA „LAZDAS" veica krāvēja darbus - krāva dēlīšus. Strādāt uz SIA „LAZDAS" gāja, kad tur bija darbs. Nezina, vai slēdza līgumu ar SIA „LAZDAS". Bija apliecība, ka ir individuālā darba veicējs. To, kas jādara, ierādīja priekšnieks. Darba apmaksa notika ar pārskaitījumu. Apmaksa notika par stundu darbu. Nostrādātās stundas skaitīja pats, veicot ierakstus kladē, mēneša beigās to nodeva priekšniekam. Tad tika veikts aprēķins, izrakstīts rēķins un uz kontu tika pārskaitīta nauda par darbu. Pakalpojuma sniegšanā svarīgs bija rezultāts, nevis nostrādātās stundas. Kā individuālā darba veicējs pakalpojumus sniedza tikai SIA „LAZDAS".

L.P. tiesas sēdē liecināja, ka SIA „LAZDAS" strādāja kā individuālā darba veicējs. Strādāja, kad tika aicināta un kad bija laiks. Ar SIA „LAZDAS" tika noslēgts līgums. Samaksa bija atkarīga no nostrādātajām stundām. Iespējams, ka samaksa bija par paveikto darbu vai stundām, nezina. Kad darbs bija paveikts, neko neskaitīja un uzticējās darba devējam, jo zināja, ka būs alga. Samaksu par paveikto darbu saņēma reizi mēnesī. Neatceras, vai sniedza SIA „LAZDAS" kādus aprēķinus vai rēķinus. Sniedzot pakalpojumu, nebija noteikts laiks, kad tas jāsāk un kad tas jāveic. Mutiski informēja pakalpojuma ņēmēju par paveikto darbu. Iniciators rēķina izrakstīšanai bija SIA „LAZDAS" sekretāre. Rēķinā bija informācija par paveikto darbu. Tas bija sekretāres pienākums rakstīt rēķinā informāciju. Prasīja rēķinus, lai varētu atskaitīties VID. Par deklarācijas sniegšanu SIA „Lazdas" neinformēja. Citos uzņēmumos kā individuālā darba veicēja nav strādājusi. Pati izlēma būt individuālā darba veicēja SIA „LAZDAS". Jautāja vīram, kā var iekārtoties strādāt SIA „LAZDAS", viņš pateica, ka var tur strādāt kā individuālā darba veicēja. Reģistrējās kā individuālā darba veicēja un sāka strādāt.

N.P. tiesas sēdē liecināja, ka kā individuālā darba veicēja sniedza pakalpojumus SIA „LAZDAS". SIA „LAZDAS" šķiroja dēļus, vedu skaidas. Kā individuālā darba veicēja reģistrējās iespējams 2012.gadā. Citiem uzņēmumiem pakalpojumus nesniedza. Ar SIA „LAZDAS" vienojās, ka samaksa būs pēc padarītā darba daudzumu. Konkrēta samaksa nebija noteikta. Katram darbam bija sava samaksa, bet maksāja par paveiktā darba daudzumu. Piemēram, šķirojot dēlīšus, maksāja par kubatūru. Uzaicināja, kad vajadzēja iet strādāt, kad atnāca, ierādīja darbu, kas jāveic, un uzreiz zināja, cik par to maksās. Naudu maksāja katru dienu „uz rokas". saistībā ar veicamajiem pakalpojumiem tika veikta instruktāža. Instruktāžu veica darba devējs. Šobrīd arī ir reģistrējusies kā individuālā darba veicējs, bet ar SIA „LAZDAS" šobrīd sadarbības nav. Rēķinus SIA „LAZDAS" nav sniegusi. Kā individuālā darba veicēja maksāja nodokļus Valsts ieņēmumu dienestam gada beigās. Rēķinus gatavoja SIA „LAZDAS". Pēc šiem rēķiniem maksāja SIA „LAZDAS", kas par viņu maksāja nodokļus. Nevar paskaidrot, kas tie ir par rēķiniem un kāpēc tos gatavoja SIA „LAZDAS". Par samaksu katru reizi vienojās mutiski, atnākot sniegt pakalpojumu. Samaksa par pakalpojumiem notika, pamatojoties uz rēķiniem. Rēķins tika rakstīts mēneša beigās. Rēķinā pie daudzuma norādītais skaitlis varētu nozīmēt pārkrautos kubus, nevis nostrādātās stundas. Instruktāžas tika dotas par to, kā kraut dēlīšus. Algotu darbu darba līguma ietvaros nekad nav strādājusi. Instruktāža nebija par darba drošību, bet par to, cik augsti un plati likt dēlīšus. Darba laiks nebija normēts.

Nevar pateikt, kādus nodokļus par viņu maksāja SIA „LAZDAS". SIA „LAZDAS" maksāja no viņas nopelnītās naudas. Kad uzrādīja rēķinu, domāja, ka tas ir nodokļu maksāšanas rēķins. Saprata, ka rēķinā norādītā summa jāmaksā valstij. Pēc tā gāja uz pastu un maksāja IIN.

U.B. tiesas sēdē liecināja, ka SIA „LAZDAS" krāva nomaļus. Līgumu ar SIA „LAZDAS" nebija slēdzis un nekādus dokumentus nebija parakstījis. Pašreiz arī sniedz pakalpojumus SIA „LAZDAS". Arī tagad nav parakstījis nekādus dokumentus saistībā ar SIA „Lazdas". Paraksts dokumentā (*lietas 1.sējuma 233.lapa*) ir viņa, bet līgumu 2012.gada 2.janvārī ar SIA „LAZDAS" neslēdza. Par darbu maksāja

aploksnē. Kā individuālā darba veicējs nebija reģistrējies. Rēķinus mēneša beigās vai citā laika periodā nerakstīja. Rēķinā (*lietas 1.sējuma 226.lapa*) ir viņa paraksts, to rēķinu gatavoja SIA „LAZDAS". Nezina, kāpēc šāds rēķins tika sastādīts. Naudu viņam deva reizi mēnesī ar rēķinu. Par samaksu ar SIA „LAZDAS" nevienojās. Cik iedeva, tik bija labi. Pakalpojumus sniedza arī citām personām un tur bija tāda pati kārtība. Veiktā darba uzskaiti veica SIA „LAZDAS". Pats neko nerēķināja. Deklarācijas Valsts ieņēmumu dienestā sniedz katru gadu. Atnākot uz darba vietu, sarunas par samaksu ar SIA „LAZDAS" bija. Samaksa bija par padarītā darba daudzumu. Nevar pateikt, kāpēc reģistrējās kā individuālā darba veicējs.

[17.4] Izvērtējot liecinieku liecības kopsakarā ar pārbaudē konstatēto, tiesas ieskatā VID pamatoti audita pārbaudē konstatējis, ka pieteicējas ar U.B. (Līgums Nr.11NM/11 un Nr.03NM/12), L.P. (Līgums Nr.1NM/11 un Nr.06NM/12), K.S. (Līgums Nr.4NM/11 un Nr.09NM/12), M.O. (Līgums Nr.9NM/11 un Nr.07NM/12) un N.P. (Līgums Nr.6NM/11 un Nr.08NM/12) noslēgtie līgumi pēc savas būtības nav uzskatāmi par uzņēmumu līgumiem, jo tajos nav konstatējamas uzņēmuma līguma pazīmes, nav noteikts konkrēts darba rezultāts (pasūtījums), atlīdzība par pasūtījuma izpildi, kā arī nav noteikta (paredzēta) kārtība, kādā pasūtījums tiek nodots pasūtītājam, minētās personas nav sagatavojušas un iesniegušas darbu pieņemšanas – nodošanas aktus. Lietā iesniegtās vienošanās par grozījumiem līgumā papildus nosaka konkrētu samaksu par gabaldarbu un groza pakalpojuma ņēmēja un sniedzēja pienākumus, taču šie grozījumi nemaina faktu, ka pieteicēja minētās personas nodarbina kā savus darbiniekus. Par to, ka minētās personas ir ekonomiski atkarīgas no pieteicējas, liecina fakts, ka nav noteikts konkrēts darba produkts un samaksa par to, bet veicamo darbu apjoms un apmaksa ir atkarīga no pieteicējas darbības. Par to, ka minētās personas ir integrētas SIA „LAZDAS" liecina tas, ka darbi tiek veikti pieteicējas teritorijā (gaterī); darbu koordināciju veic SIA „LAZDAS" izpilddirektors; minētās personas nav neatkarīgas darba laika izvēlē, jo tiek pieaicināti tad, kad tas ir nepieciešams pieteicējai; minētās personas nevar piesaistīt sev palīgus darbu veikšanai; minēto personu nostrādāto stundu uzskaiti faktiski veic pieteicēja (tabeles); rēķinus sagatavo un izraksta pieteicēja; tiek veikta minēto personu darba drošības instruktāža.

Ievērojot šajā punktā norādīto, tiesa secina, ka VID pamatoti atzinis, ka pieteicējai bija pienākums noslēgt darba līgumu ar minētajām personām, aprēķināt darba algu par veikto darbu, kā arī no tās ieturēt IIN un veikt VSAOI aprēķinu un nomaksu.

[18] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 15.panta otrā daļā noteikts, ka algas nodokļa maksātājam nodokļa likme 25 procentu apmērā jāmaksā no mēneša apliekamā ienākuma (*redakcija spēkā no 2011.gada 1.janvāra*).

Saskaņā ar likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 18.panta pirmo daļu obligāto iemaksu likme, ja darba ņēmējs tiek apdrošināts visiem sociālās apdrošināšanas veidiem, ir 35,09 procenti, no kuriem 24,09 procentus maksā darba devējs un 11 procentus darba ņēmējs (*redakcija spēka no 2011.gada 1.janvāra*).

Tā kā darba ņēmēja ienākumi (neto) tiek izmaksāti pēc darba ņēmējam aprēķināto VSAOI un IIN ieturēšanas, tad darba ņēmēja kopējo aprēķināto ienākuma vērtību (bruto) veido izmaksātie ienākumi (neto), darba devēja VSAOI (11% apmērā) un IIN (25 % apmērā), VID pamatoti 2011. un 2012.gadā pieteicējas nodarbinātajām personām noteica darba samaksu (bruto) Ls 12 174,6 apmērā, no kuras papildu nomaksai budžetā aprēķināja IIN Ls 2708,89.

[19] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^2$ panta pirmā daļa nosaka, ka darba devējs par nepilnīgu nodokļa ieturēšanu (budžetā iemaksājamās nodokļa summas samazināšanu) ir atbildīgs saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām".

Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.panta otro daļā noteikts, ka par obligāto iemaksu veikšanas termiņa nokavējumu tiek piedzīta nokavējuma nauda no laikā nesamaksātās obligāto iemaksu summas

(pamatparāda) par katru nokavēto dienu saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām".

Izvērtējot Lēmuma tiesiskumu daļā par VSAOI un IIN nokavējuma naudu un soda naudu, tiesa atzīst, ka nokavējuma nauda un soda nauda saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, trešo, ceturto, piekto un sesto daļu, 29.panta otro daļu ir aprēķināta tiesiski.

[20] Pieteicēja pieteikuma papildinājumos ir izteikusi iebildumus par Lēmuma tiesiskumu daļā par veiktajām korekcijām 2011.gada peļņas un zaudējumu aprēķinā. Pieteicējas ieskatā automašīnas VOLVO S80, valsts reģistrācijas numurs (2001.gada izlaiduma) tirgus cena bija zemāka nekā VID to ir konstatējis, ko apliecina 2011.gada 14.janvāra defektācijas akts. Taču konkrēta vērtība netiek norādīta. Pieteicēja arī iebilst UIN aprēķinam par pamatlīdzekļu nolietojumu nodokļu vajadzībām, jo, iesniedzot UIN deklarāciju par 2011.gadu, no VID nav saņēmusi nekādus iebildumus. Attiecībā uz veikto UIN korekciju saistībā ar papildus nomaksai budžetā aprēķināto IIN un VSAOI pieteicēja iebildumus nav izteikusi.

[20.1] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem" 11. un 12.pantu sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas un 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 sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana. Apliekamais ienākums tiek koriģēts (grozīts) saskaņā ar šo likumu.

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 Gada pārskatu 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 pašizmaksu.

[20.2] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 12.panta otrās daļas 1.punktā noteikts, ka, nosakot apliekamo ienākumu, peļņu palielina par summu, kuru veido pamatlīdzekļu vērtības starpība, kas rodas, ja pamatlīdzekļi par cenām, kas ir zemākas par tirgus cenām, tiek pārdoti ar uzņēmumu saistītām personām, saistītiem ārvalstu uzņēmumiem vai komercsabiedrībām, kuras ir atbrīvotas no UIN vai kuras izmanto citos Latvijas Republikas likumos noteiktas UIN atlaides vai atvieglojumus, vai saistītam uzņēmumam, kas ar nodokļa maksātāju veido vienu šā likuma 14.[1]pantā noteikto uzņēmumu grupu.

Auditā secināts, ka G.T. likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" izpratnē ir uzskatāma par ar SIA „LAZDAS" saistītu personu, jo viņai pieder 100% sabiedrības pamatkapitāla. VID, ņemot vērā Ceļu satiksmes un drošības direkcijas informāciju un izmantojot VID iekšējo dokumentu – katalogu, noteicis, ka minētā transportlīdzekļa tirgus vērtība ir Ls 4800. Tiesai nav pamata apšaubīt VID sniegto informāciju. Kā konstatējams no lietas materiāliem, atsavināts minētais transportlīdzeklis G.T. par Ls 500 bez PVN.

No defektācijas akta izriet, ka transportlīdzeklim nepieciešams remonts, ka transportlīdzekļa remonta izmaksas pārsniedz tā tirgus vērtību. Taču no minētā akta nav secināms, kāda ir tā tirgus vērtība, kas ietekmē tā tirgus vērtību, kāda aprēķinu metode ir izmantota, nosakot šī transportlīdzekļa vērtību. Tādējādi izskatāmajā gadījumā aktā ietvertajai informācijai, tiesas ieskatā nav piešķirama augsta ticamība.

[20.3] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli"13.panta pirmās daļas 9.punktā noteikto nodokļa maksātājs, kas reģistrēts un darbojas saskaņā ar Reģionālās attīstības likumu noteiktā īpaši atbalstāmajā teritorijā, pamatlīdzekļiem, kuri iegādāti laika posmā, sākot ar to taksācijas periodu, kurā attiecīgajai teritorijai ir īpaši atbalstāmās teritorijas statuss, un kuri tiek izmantoti saimnieciskajā darbībā

šajā teritorijā, iegādes vērtību vai izveidošanas vērtību pirms attiecīgās pamatlīdzekļu kategorijas taksācijas perioda kopējās nolietojuma summas aprēķināšanas var palielināt, reizinot to ar noteiktajiem koeficientiem.

Atbilstoši informācijai oficiālajā laikrakstā „Latvijas Vēstnesis" 2010.gada 14.janvārī // Balvu novada Bērzpils pagasts, kur ir pieteicējas saimnieciskās darbības vieta, bija īpašo teritoriju statusā līdz 2010.gada 31.decembrim, bet periodā no 2011.gada 1.janvāra līdz 2012.gada 31.decembrim šai teritorijai nav piešķirts īpašās teritorijas statuss. Līdz ar to, aprēķinot nolietojumu nodokļu vajadzībām, pieteicēja 2011.gadā nevarēja piemērot koeficientu (no 1,5 - 2).

[20.4] Izvērtējot audita pārbaudē konstatēto (sk. sprieduma [2.3] punktu) kopsakarā ar šajā punktā minētajām tiesību normām un šajā spriedumā tiesas atzīto attiecībā uz papildus nomaksai budžetā aprēķināto PVN, VSAOI un IIN, tiesa nekonstatē Lēmuma prettiesiskumu daļā par veiktajām korekcijām 2011.gada peļņas un zaudējumu aprēķinā.

[21] Apkopojot sprieduma [10] - [20] punktā minēto, tiesa atzīst, ka pārsūdzētais Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 25.novembra lēmums Nr.22.7/L-31438 ir tiesisks un pamatots, bet SIA „LAZDAS" pieteikums par tā atcelšanu ir nepamatots, tāpēc noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 246.-251., 289.pantu, 290.panta pirmo daļu, 291.panta pirmo daļu tiesa

nosprieda:

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību „LAZDAS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2013.gada 25.novembra lēmuma Nr.22.7/L-31438 atcelšanu.

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

Tiesnese Solvita Pujāte