Lietas Nr. A420360212
Lietas arhīva Nr. AA43-0259-15/9

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā, 2015.gada 9.janvārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente S.Liniņa,
tiesneses I.Kaļiņina un U.Mihailova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „BKA Metāls" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 6.decembra lēmuma Nr.22.4.6/85127 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 12.augusta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde SIA „BKA Metāls" (turpmāk – pieteicēja) veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2009.gada 1.aprīļa – 2010.gada 31.decembrim, kā arī uzņēmuma ienākuma nodokļa auditu par 2009. un 2010.gadu. Audita rezultātā ar Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 21.septembra lēmumu Nr.23.23/998 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 22 771,16, nokavējuma nauda Ls 6811,5 un soda nauda Ls 11 385,6, uzņēmumu ienākuma nodoklis Ls 17 655,6, nokavējuma nauda Ls 2928,3 un soda nauda Ls 8827,81, kā arī samazināts nepamatoti palielinātais no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 4520,9 un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls 2260,46, kā arī samazināti 2010.gada zaudējumi par Ls 176.

Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja.

[2] Ar Dienesta 2011.gada 6.decembra lēmumu Nr.22.4.6/85127 (turpmāk – Lēmums) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem apsvērumiem.

[2.1] Pieteicēja ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumus, pamatojoties uz SIA „Kledans" vārdā izrakstītajiem rēķiniem par nerūsējoša tērauda loksnēm un caurulēm, melno metālvelvējumu precēm – loksnēm, armatūru, profiliem u.c.

Ņemot vērā /pers. D/, /pers. E/, /pers. F/ un /pers. G/ paskaidrojumus, kā arī pārbaudei iesniegtās SIA „Kledans" vārdā izrakstītās pavadzīmes un rēķinus, Dienests secinājis, ka SIA „Kledans" vārdā noformētajos rēķinos norādīta nepatiesa informācija par preču pārvadāšanu (pārvadātāju, pārvadājumos izmantoto transportlīdzekli un tā vadītāju), kā rezultātā atzinis, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Kledans" nav notikuši.

[2.2] Dienests konstatējis, ka pieteicēja veica priekšnodokļa atskaitījumu, pamatojoties uz SIA „Maļģa Būve" vārdā noformēto faktūrrēķinu par celtņu profilaktisko apskati un remontu, kā arī noliktavu teritorijas un palīglaukuma novākšanas, attīrīšanas, pārkārtošanas un sakārtošanas darbiem.

Ņemot vērā /pers. D/, /pers. H/ un /pers. I/ paskaidrojumus, kā arī to, ka SIA „Maļģa Būve" nebija darbaspēka resursu un materiāltehniskās bāzes nodrošinājuma darījumu veikšanai, Dienests atzina, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Maļģa Būve" nav notikuši.

[2.3] Tā kā Dienesta ieskatā pieteicēja nav saņēmusi preces un pakalpojumus no SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve", pieteicēja nebija tiesīga grāmatvedības reģistros iegrāmatot šo uzņēmumu rēķinus, jo tie neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām. Tādējādi pieteicēja uz šī rēķinu pamata nebija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus un samazināt uzņēmuma ražošanas izmaksas.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot atcelt Lēmumu. Pieteicējas ieskatā Dienests nepamatoti secinājis, ka darījumi ar SIA „Kledans" faktiski nav notikuši, jo Dienesta secinājumi par darījumu faktisko neesību pamatoti tikai ar /pers. E/ paskaidrojumu, taču minētais paskaidrojums iegūts psiholoģiska spiediena rezultātā, izmantojot /pers. E/ smago veselības stāvokli. Arī IK „/Nosaukums/" amatpersonas /pers. G/ un vadītāja /pers. F/ paskaidrojumā norādītais, ka šīs personas nepazīst SIA „Kledans" un tās amatpersonu /pers. E/, nevar būt par pierādījumu tam, ka pārvadājumi nav notikuši, jo transporta pakalpojumus pasūtīja pieteicēja, nevis SIA „Kledans". Pieteicēja ir saņēmusi visas SIA „Kledans" pavadzīmēs norādītas preces, par ko liecina fakts, ka iegādātas preces tika realizētas tālāk. Ja pieteicēja nebūtu nopirkusi rēķinos norādītās preces no SIA „Kledans", tās realizēto preču apjoms būtu ievērojami mazāks. Pieteikumā arī norādīts, ka

Dienests nav pieprasījis paskaidrojumus no pieteicējas amatpersonas – prokūrista /pers. J/, kurš bija pieteicējas pārstāvis un varēja sniegt informāciju par darījumu detaļām un apstākļiem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 12.augusta spriedumu apmierināts pilnībā pieteicējas pieteikums un atcelts ar tā pieņemšanas dienu Lēmums.

Spriedums pamatots ar turpmāk minēto.

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

No minētajām tiesību normām izriet, ka priekšnodokli no budžetā maksājamās summas apliekamā persona var atskaitīt, pastāvot šādiem nosacījumiem: 1) persona reģistrēta Dienestā kā PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi preces vai pakalpojumu un atbilstošu PVN rēķinu; 3) preces vai pakalpojums saņemti no citas ar PVN apliekamās personas; 4) saņemtās preces vai pakalpojums tiek izmantots savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna prece vai pakalpojums.

Ievērojot minēto un ņemot vērā, ka pieteicēja, pamatojoties uz SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" vārdā izrakstītiem rēķiniem ir veikusi priekšnodokļa atskaitījumus no budžetā maksājamā nodokļa, tiesai ir jāpārbauda, vai konkrētajā gadījumā ir izpildīti visi priekšnoteikumi, lai pieteicējai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem ar SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve".

[4.2] Tiesa no lietas konstatē, ka pieteicēja 2009.gada aprīlī – decembrī un 2010.gada janvārī kā priekšnodokli atskaitīja Ls 26 549,25, pamatojoties uz SIA „Kledans" izrakstītajiem preču pavadzīmēm – rēķiniem par dažādu preču iegādi (nerūsējošām tērauda loksnēm un caurulēm, melno metālvelvējumu precēm (loksnēm, armatūru, profiliem u.c.) *(lietas 106. – 111.lapa)*.

Dienests uzskata, ka pieteicēja minētajos rēķinos norādītās preces no SIA „Kledans" nav saņēmusi, turpretim pieteicēja apgalvo, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Kledans" ir notikuši atbilstoši rēķinos norādītajam.

Tiesa, novērtējusi lietā esošos pierādījumus, turpmāk minēto apsvērumu dēļ Dienesta secinājumu par pieteicējas un SIA „Kledans" darījumu faktisko neesību atzīst par nepamatotu.

[4.3] Dienests, secinot, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Kledans" nav notikuši, atsaucies uz SIA „Kledans" amatpersonas /pers. E/ 2011.gada 1.jūlija paskaidrojumu. Šajā paskaidrojumā *(lietas 105.lapa)* /pers. E/ norādījusi, ka viņa ir bijusi SIA „Kledans" amatpersona no 2007.gada 27.jūlija līdz 2010.gada 19.martam, uzņēmumā bija četri darbinieki, uzņēmums nodarbojās ar tiešām preču piegādēm, piegādājot tostarp metāla konstrukcijas. /pers. E/ arī paskaidroja, ka uz iepriekš norādītajiem, SIA „Kledans" vārdā izrakstītajiem rēķiniem nav viņas paraksta, par darījumiem paskaidrot neko nevar, nevienu citu personu nav pilnvarojusi veikt darījumus /pers. E/ vai uzņēmuma vārdā.

Tātad minētajā paskaidrojumā /pers. E/, no vienas puses, atzīst savu saistību ar SIA „Kledans", apstiprinot, ka ir bijusi šā uzņēmuma amatpersona un nodarbojās ar preču piegādēm, no otras puses, /pers. E/ noliedz, ka būtu parakstījusi rēķinus, uz kuru pamata pieteicēja veikusi priekšnodokļa atskaitījumus.

Lietā ir vēl viens /pers. E/ paskaidrojums – 2011.gada 14.septembra paskaidrojums *(lietas 85.lapa),* ko Dienestam iesniegusi pieteicēja. Šajā paskaidrojumā /pers. E/ norāda, ka piegādāja pieteicējai nerūsējoša tērauda koksnes un caurules, kā arī melno metālvelmējumu preces. Pasūtījumi no pieteicējas, galvenokārt, tika pieņemti telefoniski. Preču piegāde notika no SIA „Kledans" noliktavas Mārupē, preču pārvadājumus nodrošināja pieteicēja.

/pers. E/ tika nopratināta arī tiesas sēdē. /pers. E/ apstiprināja darījumus ar pieteicēju, liecinot, gan to, ka ir piegādājusi pieteicējai rēķinos norādītās preces, gan to, ka ir parakstījusi lietā esošos SIA „Kledans" vārdā izrakstītos rēķinus.

[4.4] Vērtējot /pers. E/ paskaidrojumus un liecības, tiesa konstatē, ka sākotnēji sniegtajos paskaidrojumos /pers. E/ nav noliegusi savu saistību ar SIA „Kledans" un ir apstiprinājusi, ka ir veikusi preču piegādes šā uzņēmuma vārdā. Arī vēlāk sniegtajos paskaidrojumos un liecībās /pers. E/ šos apstākļus apstiprināja. Tiesas sēdē /pers. E/ skaidroja, ka paskaidrojumus, kuros noliegta parakstu esība, /pers. E/ Dienesta auditorei sniedza neilgi pēc pārciestā insulta, tobrīd /pers. E/ bija nodarbināta ar veselības stāvokļa problēmām, turklāt nav bijusi spējīga izlasīt to, kas rakstīts Dienesta auditores sastādītajā un /pers. E/ parakstītajā paskaidrojumā. /pers. E/ arī norādīja, ka pēc pārciestā insulta viņai ir mainījies paraksts, jo ir problēmas ar rokām. Tiesa konstatē, ka lietā ir divi izraksti no stacionārā/ambulatorā pacienta medicīnas kartes, kuri apstiprina /pers. E/ paskaidrojumus par viņas veselības stāvokļa problēmām, proti, izrakstos norādīts, ka /pers. E/ ir piešķirta otrā invaliditātes grupa, ir bijusi primārā arteriālā hipertensija, sekundāras epileptiskas lēkmes, pārciesto slimību dēļ ir runāšanas traucējumi, emocionāla nestabilitāte, koordinācijas traucējumi *(lietas 37., 174.lapa)*. Pamatoties tikai uz vizuālām atšķirībām starp /pers. E/ parakstiem ir nepietiekami, lai apšaubītu darījumu faktisko esību, kurus turklāt /pers. E/ ir pilnībā atzinusi. Vienlaikus ir jāņem vērā, ka lietā ir arī izskaidrojums, kāpēc /pers. E/ paraksti ir atšķirīgi.

Tādējādi, izvērtējot /pers. E/ paskaidrojumu un liecību kopumu, tiesa secina, ka, lai arī /pers. E/ sākotnēji sniegtajā paskaidrojumā noliegusi savu parakstu esību uz SIA „Kledans" izrakstītajiem rēķiniem, tomēr nav pietiekamu pierādījumu darījumu apšaubīšanai starp pieteicēju un SIA „Kledans", it īpaši ievērojot, ka arī sākotnēji sniegtajos paskaidrojumos /pers. E/ nav noliegusi SIA „Kledans" vārdā veiktos darījumus.

[4.5] Dienests, uzskatot, ka pieteicēja nav saņēmusi preces no SIA „Kledans", ir atsaucies arī uz /pers. G/ un /pers. F/ paskaidrojumiem.

Izvērtējot /pers. G/ 2011.gada 6.septembra paskaidrojumu, /pers. F/ 2011.gada 6.septembra paskaidrojumu un tiesas sēdē sniegtās liecības, redzams, ka gan /pers. G/ kā IK „/Nosaukums/ īpašnieks, kam pieder SIA „Kledans" rēķinos norādītie transportlīdzekļi, gan /pers. F/, kas SIA „Kledans" rēķinos norādīts kā šoferis, kas transportēja preces, ir atzinuši attiecīgo preču piegādi pieteicējai. Tam apstāklim, ka /pers. G/ un /pers. F/ personīgi nepazīst /pers. E/ un nezina SIA „Kledans", nav izšķirošas nozīmes, jo /pers. F/ preču transportēšanu veica pēc pieteicējas, nevis SIA „Kledans" pasūtījuma. Turklāt, kā paskaidroja /pers. G/ un /pers. F/, viņi ne vienmēr zināja, no kāda uzņēmuma pieteicēja iegādājās preces un kādam uzņēmumam pieteicēja pārdeva preces, ko transportēja IK „/Nosaukums/". Darījumus starp pieteicēju un SIA „Kledans" kārtoja tikai šo uzņēmumu darbinieki, nevis IK „/Nosaukums/" pārstāvji. Turklāt atbilstoši pieteicējas, /pers. F/ un /pers. G/ paskaidrotajam IK „/Nosaukums/" pieteicējai izrakstīja rēķinus par transporta pakalpojumu sniegšanu, ko pieteicēja ir pilnībā apmaksājusi un sakarā ar ko Dienests ir veicis pārbaudi IK „/Nosaukums/". Dienests šo apstākli nav apšaubījis.

/pers. E/ paskaidrojumi saskan ar pieteicējas darbinieka /pers. J/, kurš kārtoja attiecīgos darījumus, liecībām un /pers. F/ liecībām, jo /pers. J/ liecināja, ka viņš, pasūtot transportu /pers. F/, informēja /pers. F/, uz kādu adresi un kad ir jābrauc pēc preces, savukārt /pers. E/ informēja par to, kāds transportlīdzeklis un šoferis ieradīsies pēc precēm. Arī /pers. E/ liecināja, ka informāciju par transportlīdzekļa reģistrācijas numuru un šoferi viņai telefoniski sniedza /pers. J/, un /pers. E/ šo informāciju iekļāva pavadzīmēs.

Tādējādi apstākļos, kad SIA „Kledans" likumīgā pārstāve /pers. E/, pieteicējas darbinieks /pers. J/, kas kārtoja darījumus ar SIA „Kledans", un /pers. F/, kas SIA „Kledans" rēķinos norādīts kā šoferis, kas transportēja preces, par kurām pieteicēja atskaitījusi priekšnodokli, atzīst preču piegādes faktu no SIA „Kledans" pieteicējai, tiesa secina, ka lietā ir pierādījumi, kas apgāž Dienesta apgalvojumu par darījumu faktisko neesību starp pieteicēju un SIA „Kledans". Šādu Dienesta apgalvojumu apgāž arī Dienesta iesniegtais /pers. N/ 2011.gada 15.septembra paskaidrojums, kurā /pers. N/, kas ir pieteicējas darbiniece, atzīst, ka pazīst /pers. F/ un apstiprina, ka viņš ir piegādājis pieteicējai un /pers. N/ ir pieņēmusi tostarp tos metāla izstrādājumus, kas ir uzskaitīti SIA „Kledans" izrakstītajos rēķinos.

[4.6] Pieteicēja 2009.gada septembrī veica priekšnodokļa atskaitījumus Ls 742,81 apmērā saskaņā ar SIA „Maļģa Būve" 2009.gada 9.septembra faktūrrēķinu Nr.09M08 par celtņu profilaktisko apskati un remontu, kā arī noliktavu teritorijas un palīglaukuma novākšanas, attīrīšanas, pārkārtošanas un papildus sakārtošanas darbiem *(lietas 90.lapa)*. Dienests, uzskatot, ka pieteicēja nav saņēmusi attiecīgos pakalpojumus no SIA „Maļģa Būve", ir atsaucies uz šā uzņēmuma amatpersonas /pers. H/ 2011.gada 8.jūlija paskaidrojumu *(lietas 116.lapa)*. Tiesa konstatē, ka šajā paskaidrojumā /pers. H/ norādījusi, ka tos darbus, kas uzskaitīti SIA „Maļģa Būve" 2009.gada 9.septembra faktūrrēķinā, ir veikuši vai nu SIA „Maļģa Būve" darbinieki, kas tika pieņemti darbā tieši šo darbu izpildei, vai arī darbinieki, kas tika algoti no apakšuzņēmējiem. Pieteicējas pasūtījuma izpildē piedalījās SIA „Maļģa Būve" darbinieks /vārds/. Pieteicējas amatpersonu /pers. D/ nepazīst, darījumus ar pieteicēju kārtoja ar vīrieša starpniecību, kura vārdu neatceras. Dokumenti tika parakstīti mašīnā.

/pers. H/ tika nopratināta arī tiesas sēdē, kuras laikā liecināja, ka ir bijusi SIA „Maļģa Būve" amatpersona, uzņēmums nodarbināja vairākas personas pēc nepieciešamības – kad bija saņemts pasūtījums kādu darbu veikšanai, tika piesaistīts nepieciešamo personu skaits. Darījumi tika veikti arī ar pieteicēju, tie saistījās ar noliktavas teritorijas uzkopšanu. Kad no pieteicējas saņēma pasūtījumu, lika saviem darbiniekiem apskatīties objektu, lai noskaidrotu, vai būs iespējams izpildīt pasūtījumu. Nepieciešamības gadījumā tika piesaistīts /vārds 2/ un /vārds/. Darījumos ar pieteicēju kontaktējās ar //vārds 3/, ar kuru satikās mašīnā, kur arī parakstīja dokumentus *(sk. 2013.gada 29.jūlija tiesas sēžu protokola 8. – 11.lpp., lietas 206. – 208.lapu)*.

Kā redzams no minētā, /pers. H/ ne savu saistību ar SIA „Maļģa Būve", ne darījumus ar pieteicēju nenoliedz.

[4.7] Dienests Lēmumā ir atsaucies arī uz /pers. I/ 2011.gada 14.septembra paskaidrojumu. /pers. I/ ir reģistrēts kā SIA „Maļģa Būve" darbinieks, taču paskaidrojumā neapstiprina šo apstākli, paskaidrojot, ka neatceras, vai bija šā uzņēmuma darbinieks. Šajā paskaidrojumā /pers. I/ arī norāda, ka darījumus ar pieteicēju nav veicis *(lietas 89.lapa)*. /pers. I/ tika nopratināts arī tiesas sēdē, kuras laikā arī liecināja, ka neatceras SIA „Maļģa Būve" un to, vai bija šā uzņēmuma darbinieks, neatceras arī to, vai pazīst /pers. H/. /pers. I/ liecināja, ka strādāja SIA „Dambis", SIA „Magnāts" un citos lielos uzņēmumos, taču paralēli nodarbojās ar haltūrām, lai par to neuzzinātu darba devējs. Haltūru ietvaros nodarbojās ar dažādu metāla konstrukciju un dažādu instrumentu izjaukšanu, varu saturošu vadu vākšanu, kaut kur ir braucis arī griezt krūmus *(sk. 2013.gada 27.maija tiesas sēžu protokola 6. – 7.lpp., lietas 182. – 183.lapa)*.

Vērtējot /pers. I/ paskaidrojumus un liecības, tiesa nepiekrīt Dienesta viedoklim, ka no tām ir izdarāms kategorisks secinājums, ka /pers. I/ noliedz savu saistību ar SIA „Maļģa Būve" un pieteicēju. Pirmkārt, /pers. I/ nedz noliedz, nedz apstiprina, ka ir bijis SIA „Maļģa Būve" darbinieks, bet gan paskaidro, ka to neatceras. Otrkārt, /pers. I/ apstiprina, ka pēc dažādu personu pasūtījuma veica metāla konstrukciju un dažādu instrumentu izjaukšanu, kā arī krūmu griešanas darbus. Tāpēc tikpat labi var pieņemt, ka /pers. I/ pēc /pers. H/ pasūtījuma ir nodarbojies ar šādu pakalpojumu sniegšanu, jo /pers. I/ nav nedz noliedzis, nedz apstiprinājis kontaktēšanos ar /pers. H/, bet gan liecinājis, ka neatceras, vai pazīst šādu personu. Savukārt /pers. H/ liecināja, ka nepieciešamības gadījumā darbu izpildei tika piesaistīts /vārds/.

Papildus minētajam tiesa konstatē, ka /pers. H/ gan Dienestam, gan tiesai paskaidrojusi, ka darījumos ar pieteicēju kontaktējās ar vīrieti. Tiesas sēdē /pers. H/ papildināja, ka šo vīrieti sauca /vārds 3/. Savukārt /pers. J/ tiesas sēdē apstiprināja, ka darījumos ar SIA „Maļģa Būve" kontaktējās ar tās amatpersonu /pers. H/. Gan /pers. J/, gan /pers. H/ tiesas sēdē apstiprināja, ka dokumenti tika parakstīti mašīnā, kas ir norādīts arī /pers. H/ sākotnēji sniegtajos paskaidrojumos.

Ievērojot minēto apstākļu kopumu, tiesa secina, ka Dienests lietā nav ieguvis pietiekamus pierādījumus, kas dotu objektīvu pamatu apšaubīt darījumu faktisko esību starp pieteicēju un SIA „Maļģa Būve".

[4.8] Papildus minētajam, vērtējot pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu, nepieciešams ņemt vērā arī judikatūru. Tā Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, lai noskaidrotu, vai nodokļu maksātājam, kas atbilst visiem būtiskajiem PVN atskaitīšanas nosacījumiem, nekonstatējot tā ļaunprātīgu rīcību, var tikt liegtas PVN atskaitīšanas tiesības, kas samaksāts, iegādājoties preces tādos darījumos, kuros darījuma partneris tiesisku vai faktisku apstākļu dēļ nav spējīgs preču piegādi veikt, kā arī, vai PVN atskaitīšanas tiesību liegšanas pamats pats par sevi var būt apstāklis, ka darījuma partneris (nodokļa rēķinā norādītā persona) ir atzīts par fiktīvu (tādu, kura darbības mērķis nav saimnieciskā darbība), ar 2011.gada 2.novembra lēmumu nolemts uzdot minētos jautājumus Eiropas Savienības tiesai ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši Līguma par Eiropas Savienības darbību 267.pantam *(sk. administratīvo lietu Nr.A42653407, Nr.SKA-260/2011)*. Eiropas Savienības Tiesa, izskatot minēto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, izdeva tiesas rīkojumu, nospriežot, ka Padomes 1977.gada 17.maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi ir izdarīti ar Padomes 1995.gada 10.aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 17.panta 2.punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē kā tāds, kas nepieļauj, ka nodokļu rēķina saņēmējam tiek atteiktas priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka, ņemot vērā šī rēķina izsniedzēja īstenoto krāpšanu vai pieļautās nelikumības, ar šo rēķinu saistītais darījums ir uzskatāms par tādu, kurš faktiski nav noticis, ja vien netiek pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot minētā nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai *(sk., Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra tiesas rīkojumu lietā Nr.C-563/11)*.

Ņemot vērā norādīto judikatūru, tiesas ieskatā izskatāmajā gadījumā Dienests nav norādījis uz apstākļiem, kas ļautu secināt, ka pieteicēja bija vai tai vajadzēja būt informētai par kādām SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" nelikumīgām rīcībām. Proti, SIA „Kledans" amatpersona /pers. E/ un SIA „Maļģa Būve" amatpersona /pers. H/ norādījušas, ka ir veikušas darījumus ar pieteicēju atbilstoši rēķinos norādītajam. Tāpat ir ņemams vērā, ka SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" darījumos ar pieteicēju ir pārstāvējušas personas, kas kā šo uzņēmumu amatpersonas ir reģistrētas publiski pieejamajos valsts reģistros (Uzņēmumu reģistrā), par ko pieteicēja ir pārliecinājusies pirms darījumu veikšanas – tas izriet no /pers. J/ liecībām. /pers. J/, kārtojot darījumus ar minētajiem uzņēmumiem, ir pieprasījis no šo uzņēmumu amatpersonām arī uzņēmumu reģistrācijas dokumentus un saņēmis tos elektroniski, kas izriet ne vien no /pers. J/ liecībām, bet arī no /pers. E/ un /pers. H/ liecībām.

[4.9] Kā atzinis Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no pievienotās vērtības nodokļa 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 Valsts ieņēmumu dienests. 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 Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu)*. Tāpēc Dienesta norāde, ka pieteicēja nav pārbaudījusi savu darījumu partneru spēju veikt nepieciešamos pakalpojumus un piegādāt preces, skaidrojot, vai un cik tiem ir darbinieku, vai un kāda ir tehnika u.tml., nevar būt par pamatu aizliegumam pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus, jo neviens normatīvais akts neuzliek par pienākumu pieteicējai pārliecināties par sava darījuma partnera darbaspēka resursiem, tās grāmatvedības dokumentu noformēšanu un deklarēšanu Dienestā, kā arī uzzināt, kādi darījuma partnerim bija iepriekšējie partneri un kādā veidā darījumu partneris nodrošinās līgumu saistību izpildi, piemēram, kāda ir nopirktās preces izcelsme. Ne tiesa, ne Dienests nevar prasīt no pieteicējas veikt tādas pārbaudes un darbības, kuras pieteicējai neparedz veikt normatīvie akti. Tas ir atzīts arī Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā, kurā norādīts, ka 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 *(sk. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajās lietās C?80/11 un C?142/11 Mahagében un D?vid, 38.punkts)*. Vienlaikus Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, tomēr, ja apstrīdēto nodokļu rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos arī ir konstatēti pārkāpumi, tas ir jāņem vērā, valsts tiesai veicot visaptverošu novērtējumu. Eiropas Savienības Tiesa arī atzinusi, ja nodokļu maksātājam ir norādes, kas pamato saprātīgas aizdomas par nelikumību vai krāpšanas esību attiecībā uz rēķina izsniedzēju, tad Dienests var liegt tiesības uz atskaitīšanu *(sal. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 2.gala secinājums)*.

Tā kā nodokļa rēķini, uz kuru pamata pieteicēja veikusi priekšnodokļa atskaitījumus, atbilst normatīvo aktu prasībām, un tā kā pieteicēja darījumus ir kārtojusi ar uzņēmumu likumīgajiem pārstāvjiem, par kuriem ir pārliecinājusies publiskajos reģistros, tiesa nekonstatē, ka pieteicējai būtu kādas objektīvas norādes, kas liecinātu par krāpnieciskajām darbībām. Tiesa konstatē, ka arī Dienests uz tādām nav norādījis. Turklāt Dienests vispār nav analizējis pieteicējas krāpnieciskās un ļaunprātīgās darbības konkrētajā gadījumā un to, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par šādām darbībām. Dienests ir plaši analizējis pieteicējas darījumu partnerus, norādot uz tos raksturojošo informāciju, taču Dienests nav ieguvis tādus pierādījumus, kas norādītu uz pieteicējas ļaunprātīgajām darbībām un iesaistīšanos prettiesiskajā nodokļu samazināšanas plānā. Arī tas, ka pieteicējas valdes locekle par darījumiem ar SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" ir sniegusi vispārīgus

paskaidrojumus, nevar būt par pamatu darījumu apšaubīšanai un pieteicējas ļaunprātīgo darbību atzīšanai, jo ne vienmēr darījumus kārto tieši uzņēmuma valdes loceklis. Konkrētajā gadījumā, kā izriet no lietas, darījumus ir kārtojis pieteicējas prokūrists /pers. J/, kas detalizēti un skrupulozi ir noraksturojis darījumu faktiskos apstākļus, pieteicējas darījumu partnerus un to, kādā veidā šie darījumu partneri tika pārbaudīti normatīvajos aktos noteiktajos ietvaros. Apstāklis, ka darījumus pieteicējas vārdā kārtoja /pers. J/, izriet ne vien no /pers. J/ liecībām un pieteicējas pārstāvja paskaidrojumiem, bet arī no /pers. H/ liecībām un /pers. G/ liecībām, kurās norādīts, ka sadarbība ar pieteicēju notika tieši ar /pers. J/ starpniecību. Turklāt uz to, ka tieši /pers. J/ kārtoja darījumus pieteicējas vārdā, pieteicēja norādīja jau iestādē, tādējādi uzskatot, ka bija nepieciešams paskaidrojumus saņemt ne vien no pieteicējas valdes locekles /pers. D/, bet arī no /pers. J/, kurš Uzņēmumu reģistrā ir reģistrēts kā pieteicējas prokūrists. Tiesa nekonstatē, ka Dienests būtu saņēmis paskaidrojumu no /pers. J/, lai pilnīgi un objektīvi noskaidrotu visus lietas faktiskos apstākļus.

[4.10] Rezumējot iepriekš norādīto, tiesa atzīst, ka Dienests nepamatoti liedza pieteicējai izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem un tādējādi nepamatoti aprēķināja pieteicējai papildus budžetā maksājamo PVN Ls 22 771,16, nokavējuma naudu Ls 6811,5 un soda naudu Ls 11 385,6, kā arī nepamatoti samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 4520,9 un saistībā ar to nepamatoti aprēķināja soda naudu Ls 2260,46.

[4.8] Vienlaikus Dienests, secinot, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" nav notikuši, ir arī samazinājis pieteicējas ražošanas izmaksas, uzskatot, ka pieteicēja tajās nevarēja iekļaut darījumu vērtību, kas norādīta šo uzņēmumu izrakstītajos rēķinos. Tā rezultātā Dienests pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķinājis arī uzņēmumu ienākuma nodokli Ls 17 655,6, nokavējuma naudu Ls 2928,03 un soda naudu Ls 8827,81, kā arī samazinājis 2010.gada zaudējumus par Ls 176.

Kā atzinis Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments, gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ arī uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, ja tiesai ir pamats apšaubīt, vai pieteicēja darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu, ir jānoskaidro, vai pieteicējs ir iesaistījies krāpšanā ar nodokļiem *(sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 12.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-21/2013 19.punktu)*.

Tā kā tiesa konkrētajā gadījumā nekonstatē, ka lietā būtu iegūti objektīvi pierādījumi, kas ļautu pamatoti apšaubīt darījumus starp pieteicēju un tās darījumu partneriem, un, tā kā tiesa nekonstatē, ka pieteicēja konkrētajā gadījumā būtu iesaistījusies krāpšanā ar nodokļiem, tiesa secina, ka nav pamata liegt pieteicējai iekļaut ražošanas izmaksās ar SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" veikto darījumu vērtību, ievērojot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokļa" 4.panta pirmo daļu. Tādējādi tiesa secina, ka nav pamata pieteicējai aprēķināt papildus budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli Ls 17 655,6, nokavējuma naudu Ls 2928,03 un soda naudu Ls 8827,81, kā arī samazināt 2010.gada zaudējumus par Ls 176.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 12.augusta spriedumu Dienests iesniedza apelācijas sūdzību, lūdzot pieteikumu noraidīt.

Apelācijas sūdzība pamatota ar turpmāk minēto.

[5.1] Attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Kledans" Dienests norāda turpmāk minēto.

[5.1.1] Pirmās instances tiesai, pārbaudot un novērtējot /pers. E/ 2011.gada 1.jūlija u n 2011.gada 14.septembra paskaidrojumus, un tiesas sēdē sniegtās liecības saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.pantu vajadzēja secināt, ka minētie paskaidrojumi un liecības neapliecina darījumu faktisko norisi starp pieteicēju un SIA „Kledans".

[5.1.2] Arī no /pers. G/ un /pers. F/ 2011.gada 6.septembra paskaidrojumiem un tiesas sēdē sniegtajām liecībām, pretēji pirmās instances tiesas spriedumā minētajam, nav gūts apstiprinājums darījumu faktiskajai norisei starp pieteicēju un SIA „Kledans".

[5.1.3] Savukārt pieteicējas darbinieka /pers. J/ liecības tiesas sēdē, pieteicējas amatpersonas /pers. D/ 2011.gada 8. un 9.septembra paskaidrojumi un pieteicējas darbinieces /pers. N/ 2011.gada 15.septembra paskaidrojumi attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Kledans" ir vērtējami kritiski sakarā ar minēto fizisko personu saikni ar pieteicēju un iespējamo ieinteresētību lietas iznākumā.

[5.2] Attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar SIA „Maļģa Būve" Dienests norāda, ka pretēji pirmās instances tiesas spriedumā minētajam /pers. H/ 2011.gada 8.jūlija paskaidrojums, kā arī /pers. I/ 2011.gada 14.septembra paskaidrojums un liecības tiesas sēdē neapliecina darījumu faktisko norisi starp pieteicēju un SIA „Maļģa Būve".

[5.3] Pirmās instances tiesa nav pareizi pārbaudījusi un novērtējusi pieteicējas pārstāvju rūpību, izvēloties darījumu partnerus.

Proti, lietas materiālos konstatētie apstākļi attiecībā uz pieteicējas darbinieka (prokūrista) /pers. J/ veiktajām darbībām preču (metāllūžņu) pieņemšanā no SIA „Kledans" ar pārvadātāja IK „/Nosaukums/" transportlīdzekļu vadītāju starpniecību nerada pārliecību par pieteicējas pārstāvju pietiekamu rūpību savu darījumu partneru pārstāvju personības un pilnvarojuma apjoma, kā arī piegādājamo preču kvalitātes un izcelsmes noskaidrošanā.

Lietā ir gūti objektīvi pierādījumi, lai secinātu, ka pieteicēja zināja vai arī tai bija jāzina, ka ir iesaistīta faktiski nenotikušu darījumu dokumentu noformēšanā, jo lietā iesniegtie nepatiesu informāciju saturošie dokumenti liecina par saskaņotu darbību, lai izvairītos no nodokļu nomaksas.

Turklāt pieteicējas amatpersona /pers. D/ 2011.gada 8. un 9.septembra paskaidrojumos nevarēja sniegt detalizētu informāciju par pieteicējas darījumu ar SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" faktiskajiem apstākļiem.

Apstākļos, kad no pieteicējas darījumu partneru puses, kam ir fiktīva uzņēmuma pazīmes, konstatējama tikai formāla dokumentu parakstīšana, un lietā nevar konstatēt reālo darījumu norisi, ir izsecināma pieteicējas ļaunprātība darījumu noformēšanā.

Līdz ar to norādītie apstākļi liecina par to, ka pieteicējai kā rēķina saņēmējai vajadzēja zināt, ka šie darījumi ir saistīti ar PVN krāpšanu.

Motīvu daļa

[6] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudot lietas materiālus un izvērtējot lietā esošos pierādījumus, atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir apmierināms.

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

Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot Administratīvās rajona tiesas 2013.gada 12.augusta sprieduma motivāciju, atzīst, ka pirmās instances tiesa pareizi un vispusīgi izvērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus un pamatoti atzinusi, ka Lēmums ir prettiesisks un Dienestam nav pamata liegt pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Kledans" un SIA„Maļģa Būve" par preču piegādi un pakalpojumiem, jo lietā nav neapšaubāmi pierādīts, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Kledans" un SIA „Maļģa Būve" nav faktiski notikuši. Tāpat pirmās instances tiesa pamatoti atzina, ka no pierādījumiem nav konstatējams, ka strīdus darījumi ir iesaistīti PVN izkrāpšanas shēmā, par kuru pieteicēja zināja vai tai bija jāzina.

Tā kā pirmās instances tiesas sprieduma pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, apgabaltiesa pievienojas tā motivācijai un to neatkārto.

[8] Dienests apelācijas sūdzībā pēc būtības nepiekrīt pirmās instances tiesas pierādījumu novērtēšanas rezultātā izdarītajiem tiesas secinājumiem par lietas faktiskajiem apstākļiem.

Novērtējusi visus lietā esošos pierādījumus (tajā skaitā apelācijas sūdzībā norādīto personu paskaidrojumus un liecinieku liecības) to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sniegtajam objektīvajam pierādījumu izvērtējumam, tāpēc nepiekrīt Dienesta piedāvātajiem atšķirīgajiem secinājumiem par darījumu norisi.

[9] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmajai daļai, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts, tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Tā kā pieteikums ir apmierināms, no Latvijas Republikas par labu pieteicējai ir piespriežama pieteicējas samaksātā valsts nodeva par pieteikumu 28,46 *euro*.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

apmierināt SIA „BKA Metāls" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta 2011.gada 6.decembra lēmumu Nr.22.4.6/85127 no tā pieņemšanas brīža.

Piespriest no Latvijas Republikas par labu SIA „BKA Metāls" (reģistrācijas Nr.40003791578, juridiskā adrese – Dzirnavu iela 110-14, Rīga, LV1050) tās samaksāto valsts nodevu 28,46 *euro* apmērā.

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

Tiesnese referente S.Liniņa

Tiesneses I.Kaļiņina, U.Mihailova