NORAKSTS

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A42928009
AA43-0158-13/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2013.gada 21.martā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V.Zommere,
tiesneses S.Gintere un I.Kaļiņina,

piedaloties atbildētāja - Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei *S.Z.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „*/Nosaukums 1/*" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 6.augusta lēmuma Nr.19.1/16038 atcelšanu, sakarā ar SIA „*/Nosaukums 1/*" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 31.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – VID vai atbildētājs) no 2009.gada 13.janvāra līdz 2009.gada 2.aprīlim veica SIA „*/Nosaukums 1/*" (turpmāk – pieteicējs) komplekso nodokļu auditu: pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2006.gada 1.janvāra līdz 2007.gada 31.decembrim un uzņēmuma ienākumu nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2006. un 2007.gadu. Pārbaudes rezultātā sastādīts audita pārskats Nr.43.

2009.gada 2.aprīlī pieņemts lēmums Nr.43 par audita rezultātiem, ar kuru papildu nomaksai budžetā noteikts: PVN Ls 1061,65, soda nauda Ls 441,33 un nokavējuma nauda Ls 484,48 apmērā, kā arī UIN Ls 6202,80, soda nauda Ls 3101,40 un nokavējuma nauda Ls 1556,31; samazināts no

budžeta atmaksājamais PVN Ls 9576,14 un aprēķināta soda nauda Ls 4788,08. Lēmumu par audita rezultātiem pieteicējs apstrīdēja VID Zemgales reģionālajā iestādē.

2009.gada 4.jūnijā VID Zemgales reģionālās iestādes direktors pieņēmis lēmumu Nr.01-10.02/81, ar kuru lēmums par audita rezultātiem atstāts negrozīts. Arī šo lēmumu pieteicējs apstrīdēja.

2009.gada 6.augustā VID ģenerāldirektors ar lēmumu Nr.19.1/16038 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu VID Zemgales reģionālās iestādes direktora lēmumu Nr.01-10.02/81, kā arī noraidīja pieteicēja ierosinājumu par vienošanās līguma noslēgšanu.

[2] Pieteicējs pārsūdzēja Lēmumu Administratīvajā rajona tiesā, pieteikumā norādot šādus argumentus.

[2.1] VID nepamatoti apšaubīja darījumu ar SIA „*/Nosaukums 2/*", uzņēmuma amatpersona sniegusi nepatiesu informāciju. SIA „*/Nosaukums 2/*" ilgstoši izpildījusi visas VID prasības (reģistrācijas kārtība ar PVN apliekamo personu reģistrā; deklarāciju un atskaišu iesniegšana; preču pavadzīme – rēķins (turpmāk – PPR) saņemšana). Minētās darbības VID atzinis par tiesiskām. Turklāt SIA „*/Nosaukums 2/*" amatpersona atzīst, ka ir pilnvarojusi arī citas personas darboties uzņēmuma vārdā. Nodokļu administrācija nav pārbaudījusi, vai SIA „*/Nosaukums 2/*" grāmatvedībā ir iegrāmatots darījums ar pieteicēju, iekļauts PVN deklarācijā, vai no darījuma ar pieteicēju saņemtais PVN ir samaksāts budžetā.

[2.2] Ja pieņem VID pozīciju, kas balstīta uz *V.P.* sniegto paskaidrojumu, tad secināms, ka SIA „*/Nosaukums 2/*" jau no reģistrācijas brīža nevarēja būt tiesību subjekts un arī visas turpmākās darbības nav tiesiskas. Tomēr VID veic un izpilda darbības ar SIA „*/Nosaukums 2/*" kā ar likumīgu tiesību subjektu, nevis veic darbības saskaņā ar Komerclikuma 312. un 314.pantā noteikto (par uzņēmuma darbības izbeigšanu ar tiesas spriedumu).

[2.3] Nav ņemts vērā apstāklis, ka pieteicēja un SIA „*/Nosaukums 2/*" pirkuma darījuma priekšmets bija transportlīdzekļi, kuri tika pārreģistrēti no SIA „*/Nosaukums 2/*" vārda uz pieteicēja vārda. Transportlīdzekļu pārreģistrāciju Ceļu satiksmes drošības direkcijā (turpmāk – CSDD) varēja veikt vienīgi transportlīdzekļu īpašnieks. Pirkuma darījums nav atzīts par spēkā neesošu ar tiesas spriedumu. Attiecīgais PPR ir reģistrēts VID, PPR ir izsniegts pret parakstu uzņēmuma amatpersonai, iesniegta arī atskaite par PPR izlietojumu. Pieteicējam bija tiesības paļauties uz VID un Uzņēmumu reģistra publiskajās datubāzēs esošo informāciju.

[2.4] No uzņēmumiem SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*", SIA „*/Nosaukums 5/*", SIA „*/Nosaukums 6/*", SIA „*/Nosaukums 7/*", SIA „*/Nosaukums 8/*" iegādātās transportlīdzekļu rezerves daļas (iegādi

apliecina čeki un kvītis) izmantotas uzņēmumam piederošo transportlīdzekļu remontam. EKA čeki un kvītis satur visus nepieciešamos rekvizītus, ir iespējams identificēt darījumu, tā dalībniekus, kā arī samaksātā nodokļa apmēru. Pieteicējs no savas puses normatīvo aktu prasības ir izpildījis. Tā kā visi uzrādītie darījumi faktiski ir notikuši, VID nebija pamata veikt korekcijas, kā arī papildus aprēķināt nodokļu maksājumus.

[3] Tiesā saņemtajā atbildētāja rakstveida paskaidrojumā norādīti tādi paši argumenti kā Lēmumā.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 31.maija spriedumu noraidīts pieteicēja pieteikums. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[4.1] Tiesa atsaucās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu un minētā likuma 10.panta pirmās daļas 1.punktu, norādot, ka PVN ir netiešais nodoklis, kas tiek iekasēts preču ražošanas un realizācijas visās stadijās no nodokļu maksātāja – preces ražotāja vai realizētāja, tādējādi veidojot PVN iekasēšanas ķēdi. Tā kā PVN ir nodoklis par jaunradīto vērtību, nevis preces apgrozījumu, tad PVN īstais maksātājs ir preces galējais patērētājs. Savukārt tie preces ražošanā un realizēšanā iesaistītie nodokļu maksātāji, kuri PVN summas ir iemaksājuši valsts budžetā, bet nav galējie preces patērētāji, ir tiesīgi pretendēt uz priekšnodokļa atskaitījumu.

Eiropas Savienības tiesa ir atzinusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir pievienotās vērtības nodokļa mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem *(sk. Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un 440/04 Axel Kittel 42.punktu)*. Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurās ietilpst pievienotās vērtības nodokļa vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli *(turpat, 51.punkts)*. Nodokļa maksātāja, kas veic darījumus, tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli 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 pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu. Turpretim nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, pie tam neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma *(turpat, 59.punkts)*.

Izskatāmajā gadījumā pastāv strīds par to, vai pieteicējs bija tiesīgs atskaitīt priekšnodokli par darījumiem, kas apšaubīti Lēmumā.

Līdz ar to tiesa noskaidroja, vai pieteicējs ir darījis visu, ko no tā saprātīgi varētu sagaidīt, lai nodrošinātu savu darījumu tiesiskumu.

[4.2] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta pirmā daļa noteic, ka preču piegāde ir notikusi, ja preces nosūtītas vai atlīdzība par preču piegādi saņemta pirms preču nosūtīšanas.

Savukārt par nodokļu rēķinu uzskatāms dokuments, kas satur nepieciešamos rekvizītus un informāciju par darījumu.

Tādējādi preču saņemšanas gadījumā personai rodas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tad, ja tiek izpildīti šādi formālie priekšnosacījumi: abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti VID kā PVN maksātāji; preces tiek izmantotas saimnieciskās darbības nodrošināšanai; ir saņemts un apmaksāts nodokļu rēķins.

No lietā esošā PPR sērija TI-IX Nr.426161 (*lietas 55.lapa*) izriet, ka 2006.gada 21.aprīlī pieteicējs no SIA „*/Nosaukums 2/*" iegādājies automašīnu SCANIA R124 (reģ. Nr.*/reģistrācijas numurs/*; šasijas Nr.*/šasijas numurs/*) par Ls 26300 (bez PVN) un puspiekabi FROMBERGER FKSM 24 (šasijas Nr.*/šasijas numurs/*) par Ls 23000 (bez PVN); kopējā darījuma vērtība Ls 58174,00 (tai skaitā PVN 18% Ls 8874,00).

Nav strīda par to, ka attiecībā par minēto darījumu formālie priekšnosacījumi ir izpildīti, jo uz darījuma veikšanas brīdi darījuma dalībnieki bija reģistrēti VID kā PVN maksātāji; no lietas materiāliem secināms, ka iegādātā automašīna un piekabe tiek izmantota pieteicēja saimnieciskās darbības nodrošināšanai (*lietas 63., 66. – 68.lapa*), kā arī PPR saņemts un apmaksāts.

Gadījumā, ja tiek izpildīti formālie priekšnosacījumi, tad nodokļu administrācija izvērtē nodokļu maksātāja uzrādīto darījumu pēc būtības, proti, vai PPR uzrādītais darījums faktiski varēja notikt, un, vai darījums ir noticis ar rēķinā uzrādīto personu. Šaubu gadījumā nodokļu administrācijai ir jāspēj pamatot, balstoties uz kādiem lietā esošiem pierādījumiem darījums tiek apšaubīts. Savukārt nodokļu maksātāja pienākums ir pierādīt to, ka rūpīgi izpildītas normatīvo aktu prasības un darīts viss iespējamais, lai nodrošinātu darījuma tiesiskumu.

[4.3] Izskatāmajā gadījumā VID konstatējis, ka pieteicēja darījumu partnera SIA „*/Nosaukums 2/*" vārdā noslēgtā darījuma dokumentu - PPR sērija TI-IX Nr.426161 (*lietas 55.lapa*), kā arī pieņemšanas-nodošanas aktu parakstījis SIA „*/Nosaukums 2/*" vienīgā amatpersona ar pārstāvības (paraksta tiesībām) – *V.P.* Minētā persona norādīta arī 2006.gada 29.septembra līgumā kā SIA „*/Nosaukums 2/*" pārstāvis (*lietas 105.lapa*), kā arī 2006.gada 21.aprīlī noformētajā pilnvarā (*lietas 137.lapa*).

Lietā ir *V.P.* 2007.gada 1.augusta paskaidrojums, no kura izriet, ka *V.P.* par SIA „*/Nosaukums 2/*" amatpersonu kļuvis pēc paziņas lūguma, lai veiktu uzņēmējdarbību. Izdevis pilnvaru uz trešās personas vārda, bet pats ar saimniecisko darbību nav nodarbojies un neko nezina par SIA „*/Nosaukums 2/*" saimniecisko darbību. Ne reizi neesot redzējis SIA „*/Nosaukums 2/*" grāmatvedi. *V.P.* rīcībā nekad neesot bijuši SIA „*/Nosaukums 2/*" grāmatvedības dokumenti un zīmogs. Nekādus darījumus SIA „*/Nosaukums 2/*" vārdā *V.P.* nav slēdzis, rēķinus nav izrakstījis un ar uzņēmuma naudas līdzekļiem nav rīkojies (*lietas 106.lapa*).

V.P. tiesas sēdē liecināja, ka 2005.gadā *G.J.* (vārdā – *S.* vai *L.*) palūdzis atvērt firmu, apsolot, ka par to ieskaitīšot nodokļus pensijai, tādēļ piekritis. Kad saņēmis nodokļu uzziņu un konstatējis, ka nekas nav iemaksāts, sācis meklēt *G.J.*, bet nevarējis atrast, tāpēc uzrakstījis iesniegumu policijai. Nekādas darbības uzņēmumā nav veicis, darījumus nav slēdzis. Atzīst, ka *G.J.* bija izdota pilnvara. Tiesas sēdes laikā tiesa uzrādīja lietas materiālos esošos dokumentus, kuros norādīts, ka tos parakstījis *V.P.* (*lietas 55., 56., 105.lapa*). Liecinieks *V.P.* tiesas sēdē apliecināja, ka uzrādītie dokumenti viņam nav zināmi, un, ka minētos dokumentus viņš nav parakstījis. *V.P.* neesot zināms, ar ko uzņēmums nodarbojās, tāpat arī par grāmatvedības dokumentiem un kāda manta uzņēmumam pieder. Pieteicēja pārstāvi (kurš arī ir uzrādīts darījumu dokumentos), *V.P.* nepazīst, redz pirmo reizi. Pieteicēja pārstāvis esot zvanījis lieciniekam pa telefonu un lūdzis, vai nevar palīdzēt, taču liecinieks lūgumu esot noraidījis un atbildējis: „Tiksimies tiesā". Liecinieks apliecināja, ka uztur 2007.gada 1.augustā sniegto paskaidrojumu. *G.J.* esot darbojies nelikumīgi, tā bijusi krāpšana. Izdotās pilnvaras saturu *V.P.* neesot sapratis. Liecinieks *V.P.* arī liecināja, ka nezinot, kur faktiski atradās uzņēmums, lai gan uzņēmuma juridiskā adrese bijusi lieciniekа dzīvesvietas adrese (*lietas 208. – 209.lapa*).

Minētā liecība sakrīt ar 2009.gada 23.septemra lieciniekа *V.P.* nopratināšanas protokolā norādīto (*lietas 143. – 144.lapa*).

No lieciniekа *V.P.* liecībām un paskaidrojuma secināms, ka SIA „*/Nosaukums 2/*" vienīgā amatpersona, kura bija tiesīga darījumu veikšanas brīdī pārstāvēt uzņēmumu, noliedz darījumu veikšanu ar pieteicēju; kā arī noliedz, ka būtu vadījusi minēto uzņēmumu un veikusi saimniecisko darbību. *V.P.* nav bijis informēts par to, kur faktiski atrodas uzņēmums, ja tāds eksistē, kā arī nezina, kur atrodas uzņēmuma grāmatvedības dokumenti. Liecinieks neko nevarēja paskaidrot par uzņēmuma veiktajiem darījumiem un naudas līdzekļiem.

Lietā ir arī *G.J.* nopratināšanas protokols (*lietas 145. – 146.lapa*), no kura izriet, ka arī minētā persona nevar neko paskaidrot par Lēmumā minētajiem darījumiem starp pieteicēju un SIA „*/Nosaukums 2/*", noliedz, ka

būtu pārdotas PPR sērija TI-IX Nr.426161 (*lietas 55.lapa*) norādītās preces, vai veikti kādi citi darījumi.

No liecinieka *A.N.* 2009.gada 1.decembra nopratināšanas protokola izriet, ka *A.N.* strādājis SIA „*/Nosaukums 9/*". Minētais uzņēmums nodarbojies ar lietotu automašīnu tirdzniecību. Par pieteicēja un SIA „*/Nosaukums 2/*" darījumiem *A.N.* neko konkrētu paskaidrot nevar. SIA „*/Nosaukums 9/*" sagatavojusi pilnvaras paraugu atbilstoši CSDD prasībām un nosūtījusi SIA „*/Nosaukums 2/*", pēc kā SIA „*/Nosaukums 2/*" piegādājusi pilnvaru SIA „*/Nosaukums 9/*". Uz minētās pilnvaras pamata *A.N.* reģistrējis transportlīdzekļus CSDD, tomēr nezina kādā sakarā uzrādītie transportlīdzekļi tikuši reģistrēti uz SIA „*/Nosaukums 2/*" vārda. Pieļauj, ka SIA „*/Nosaukums 2/*" iegādājusies transportlīdzekļus no SIA „*/Nosaukums 9/*". Ar SIA „*/Nosaukums 2/*" pārstāvjiem *A.N.* neesot ticies un nezina, kas bija SIA „*/Nosaukums 2/*" vadītājs, kā arī nezina, ar ko SIA „*/Nosaukums 2/*" nodarbojās. *G.J.* un *V.P.* nepazīst (*lietas 156.lapa*).

Tiesai netika iesniegts neviens objektīvi pārbaudāms pierādījums, kas norādītu uz to, ka visas minētās personas būtu sniegušas nepatiesus paskaidrojumus. Līdz ar to pieteicēja iebildumus tiesa noraidīja kā nepamatotus.

[4.4] Tiesa atzina, ka VID bija pietiekams pamats apšaubīt pieteicēja uzrādītos darījumus ar SIA „*/Nosaukums 2/*". Izskatāmajā gadījumā nodokļu administrācijai netika iesniegti objektīvi pārbaudāmi pierādījumi par pieteicēja darījumu faktiem (darījumi ar SIA „*/Nosaukums 2/*"), proti, VID nav iesniegta detalizēta informācija par darījumu norisi un apstākļiem. VID nav bijis iespējas pārliecināties par pieteicēja uzrādīto darījumu ar SIA „*/Nosaukums 2/*" faktisko norisi, kā arī darījuma dalībnieks nav identificējams. Juridiskas personas leģitīma pārstāvība var notikt vienīgi ar normatīvajos aktos noteiktā kārtībā reģistrēta pārstāvja (fiziskas personas) starpniecību. Pretējā gadījumā ikviena fiziskā persona drīkstētu pārstāvēt jebkuru uzņēmumu bez attiecīga pilnvarojuma. Izskatāmajā gadījumā juridisko personu – SIA „*/Nosaukums 2/*" bija tiesīgs pārstāvēt *V.P.* Minētā persona gan ir norādīta PPR (*lietas 55.lapa*) kā SIA „*/Nosaukums 2/*" pārstāvis, tomēr tiesas sēdē *V.P.* atkārtoti apliecināja, ka nav veicis VID apšaubītos darījumus ar pieteicēju. Līdz ar to šāds darījums nav uzskatāms par tiesisku. Ar lietas materiāliem neapstiprinās arī pieteicēja arguments, ka SIA „*/Nosaukums 2/*" vārdā būtu rīkojusies normatīvajos aktos noteiktā kārtībā pilnvarota persona. VID apšaubīto darījumu dokumentos nav norādīts, ka darījumu uzņēmumā vārdā noslēgusi pilnvarotā persona. Turklāt gan *G.J.*, gan *A.N.* noliedz darījumu veikšanu ar pieteicēju.

Pieteicēja ieskatā VID nav tiesību apšaubīt divu juridisko personu savstarpējos darījumus, ja uzņēmumu amatpersonas tikušas reģistrētas normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā un darījumi noformēti atbilstoši normatīvajos aktos noteiktajām prasībām.

Minētajiem pieteicēja argumentiem tiesa nevarēja piekrist, jo nodokļu administrācijas tiesības un pienākums kontrolēt nodokļu maksātāju deklarācijās norādīto darījumu tiesiskumu izriet no vairākām tiesību normām, tai skaitā no likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8. un 18., un 23.panta.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā minēto tiesību – atskaitīt PVN kā priekšnodokli, konstatēšana nemaz nav iespējama bez nodokļu maksātāja uzrādīto darījumu izvērtēšanas.

Pastāvot pamatotām šaubām, VID nav tiesīgs atzīt nodokļu maksātāja izvirzītos apgalvojumus par patiesiem, ja tos neapstiprina citi objektīvi pārbaudāmi pierādījumi. Savukārt fakts, ka uzņēmuma amatpersona vai uzņēmuma manta tikusi reģistrēta publiskajos reģistros, pats par sevi vēl nepierāda to, ka patiešām ir noticis konkrēts darījums ar attiecīgo uzņēmumu. Līdz ar to tiesa noraidīja pieteicēja iebildumus.

Izskatāmajā gadījumā VID ir pamatoti secinājis, ka PPR (*lietas 55.lapa*) satur nepatiesas ziņas un neatbilst darījumu faktiskajiem apstākļiem.

[4.5] VID konstatēja, ka pieteicējs PVN deklarācijās par 2006.gada martu-jūniju, oktobri-decembri un 2007.gada janvāri kā priekšnodokli atskaitījis Ls 1762,09, bet pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās iekļāvis 2006.gadā Ls 7508,40, bet 2007.gadā Ls 2280,67, pamatojoties uz SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*", SIA „*/Nosaukums 5/*", SIA „*/Nosaukums 6/*", SIA „*/Nosaukums 7/*" un SIA „*/Nosaukums 8/*" vārdā noformētajiem elektroniskā kases aparāta (turpmāk – EKA) čekiem un kvītīm.

Audita laikā nodokļu administrācija konstatēja, ka minētie uzņēmumi EKA nav reģistrējuši VID, kā arī pārbaudei uzrādītās kvītis nav reģistrētas.

Lietā ir minēto uzņēmumu amatpersonu sniegtie paskaidrojumi, no kuriem izriet, ka uzņēmumus nav reģistrējuši, saimniecisko darbību nav veikuši un nezina, ar ko attiecīgais uzņēmums nodarbojas, par darījumiem ar pieteicēju neko nevar paskaidrot, nav pilnvarojuši citas personas veikt darījumus uzņēmumu vārdā, nezina, kur atrodas uzņēmumu dokumenti (*lietas 107. – 110., 147. – 155.lapa*).

Tiesai netika iesniegts neviens pierādījums tam, ka visas minētās personas būtu sniegušas nepatiesus paskaidrojumus. Nodokļu administrācija arī noskaidrojusi, ka visi minētie uzņēmumi to juridiskajās adresēs neatrodas, pretpārbaudi darījumu salīdzināšanai veikt nav bijis iespējams, jo nav zināms, vai šādas juridiskās personas faktiski eksistē un kur atrodas uzņēmumu grāmatvedības dokumenti.

Konstatējot minētos apstākļus, VID ir pamatoti secinājis, ka pieteicēja uzrādītie SIA „*/Nosaukums 3/*", SIA „*/Nosaukums 4/*", SIA

„*/Nosaukums 5/*”, SIA „*/Nosaukums 6/*”, SIA „*/Nosaukums 7/*” un SIA „*/Nosaukums 8/*” vārdā noformētie dokumenti satur nepatiesas ziņas, jo dokumentos uzrādītie darījumi faktiski nevarēja notikt ar dokumentos norādīto personu. Līdz ar to minēto uzņēmumu vārdā noformētie dokumenti nav uzskatāmi par nodokļa rēķiniem, uz kuru pamata pieteicējs būtu tiesīgs veikt priekšnodokļa atskaitījumus.

No likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta tiesību normām izriet, ka uzņēmuma grāmatvedības dokumentos iekļautajām ziņām ir jāatbilst uzņēmuma faktiskajiem darījumiem. Bez tam, uzņēmuma grāmatvedība jākārto tā, lai nodokļu administrācijas amatpersonas objektīvi varētu izsekot katra darījuma norisi. Tiesa atzina, ka minētās prasības pieteicējs nav izpildījis, jo attaisnojuma dokumenti satur nepatiesas ziņas, tādēļ tos nevar atzīt par darījumu attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta izpratnē.

Nodokļu maksātājam ir pienākums preču vai pakalpojumu saņemšanu pierādīt ar tiesiskiem un korektiem dokumentiem, kas atspoguļo objektīvus faktus. Izskatāmajā gadījumā pieteicējs nav iesniedzis attaisnojuma dokumentus, kas varētu atspēkot Lēmumā norādītos secinājumus.

No darījumu dokumentiem izriet, ka pieteicējs darījumus noslēdzis bez starpniekiem. Līdz ar to pieteicējam bija iespēja un pienākums nodrošināt darījumu dokumentu atbilstību faktiskajiem darījumu apstākļiem.

Izskatāmajā gadījumā secināms, ka pieteicējs nav darījis visu iespējamo, lai nodrošinātu savu darījumu tiesiskumu. Pieteicējs nav bijis pietiekami rūpīgs izvēloties darījumu partnerus, nav pievērsis pienācīgu uzmanību darījumu juridiskajam un ekonomiskajam saturam, kā rezultātā nav izpildījis likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktos priekšnosacījumus. Līdz ar to pieteicējs bez tiesiska pamata ir izmantojis tiesības atskaitīt priekšnodokli, tādējādi samazinot budžetā maksājamo PVN summu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 38.pantā noteikto pierādīšanas pienākums gulstas uz nodokļu maksātāju, nevis uz iestādi. Tas nozīmē, ka VID nav no publisko tiesību normām izrietoša pienākuma iegūt pierādījumus nodokļu maksātāja izvirzītajiem apgalvojumiem. Tieši pretēji, nodokļu maksātāja rīcībā ir jābūt objektīvi pārbaudāmiem pierādījumiem, kas apstiprina nodokļu maksātāja iebildumus. Izskatāmajā gadījumā pieteicējs šādus pierādījumus nav iesniedzis.

[4.6] Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli” 3.panta pirmo daļu, ar UIN apliekamais objekts ir taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs gūtais apliekamais ienākums.

Tā paša likuma 4.panta pirmajā daļā cita starp ir noteikts, ka nodokļa maksātāja apliekamais ienākums ir saskaņā ar Gada pārskatu likuma 11. un 12.pantu sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā

uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms UIN aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību, un par to zaudējumu summu, kurus radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana.

Tiesa atsaucās arī uz Gada pārskatu likuma 4.panta otrajā un trešajā daļā noteikto un šā likuma panta 25.panta pirmās daļas 4. un 8.punktu, norādot, ka VID ir pamatoti samazinājis pieteicēja peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas 2006.gadā par Ls 7508,40, bet 2007.gadā par Ls 2280,67. Nodokļu administrācija ir pamatoti veikusi korekcijas pieteicēja UIN deklarācijās un samazinājusi pamatlīdzekļu nolietojuma summu atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.pantā noteiktajam (4.kategorijas pamatlīdzekļiem 2006.gadā par Ls 19 720, bet 2007.gadā par Ls 11 832). Attiecīgi papildu nomaksai budžetā pamatoti tika noteikts UIN Ls 6202,80 apmērā.

Pirms vērtēt grāmatvedības uzskaitē atspoguļoto izdevumu attiecināmību uz maksātāja saimnieciskās darbības izdevumiem vai citiem izdevumiem, ir jāizvērtē, vai attiecīgie izdevumi vispār varēja tikt atspoguļoti grāmatvedības uzskaitē, proti, vai ieraksts grāmatvedības uzskaitē ir pamatots ar atbilstošu, patiesu informāciju saturošu attaisnojuma dokumentu. Minētais izriet no likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta (*sk. Senāta 2007.gada 4.aprīļa spriedumu lietā SKA-93/2007*).

Tiesa jau iepriekš konstatēja, ka minētās prasības pieteicējs nav izpildījis, jo pieteicējs veicis ierakstus, kas nedrīkstēja tikt atspoguļoti grāmatvedības uzskaitē tādēļ, ka pieteicēja rīcībā nebija tiesisku attaisnojuma dokumentu. Pieteicēja uzrādītie darījumu dokumenti nesatur patiesu informāciju. Līdz ar to tiesa noraidīja pieteicēja iebildumus kā nepamatotus.

[4.7] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmajā daļā noteikts, ka apliekamās personas atbildību par nodokļa pareizu un savlaicīgu nesamaksāšanu nosaka saskaņā ar Latvijas Republikas likumdošanas aktiem.

Tiesa atsaucās uz likuma likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo un trešo daļu un atzina, ka nodokļu administrācija ir izpildījusi citētajās tiesību normās noteiktās prasības. Pieteicējam ir pamatoti noteikts pienākums samaksāt PVN Ls 1061,65, soda naudu Ls 441,33 un nokavējuma naudu Ls 484,48, kā arī UIN Ls 6202,80, soda naudu Ls 3101,40 un nokavējuma naudu Ls 1556,31. VID arī pamatoti samazināja no budžeta atmaksājamo PVN Ls 9576,14 un aprēķināja soda naudu Ls 4788,08 apmērā.

[4.8] Pieteikumā nav norādīti argumenti attiecībā par Lēmumu daļā, ar kuru noraidīts pieteicēja lūgums – noslēgt vienošanās lūgumu. Līdz ar to uzskatāms, ka par minēto Lēmuma daļu pieteicējam iebildumu nav bijis.

[4.9] Tiesa atzina, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteikums ir noraidāms.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2011.gada 31.maija spriedumu pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīti iepriekš pirmās instances tiesā pieteikumā sniegtie argumenti un norādīts, ka pirmās instances tiesa spriedumā atsaukusies uz *G.J., A.N.* u.c. uzņēmumu amatpersonu kriminālprocesā sniegtajām liecībām kā pierādījumiem lietā. Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 162.pantu minētās personas tiesas sēdē kā liecinieki nav nopratināti un līdz ar to šādi pierādījumi nav iegūti. Pieteicējs nevar atzīt par pamatotiem un tiesiskiem tiesas argumentus, vērtējot pierādījumus lietā saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 154.pantā noteikto.

[6] VID iesniedza paskaidrojumu par pieteicēja apelācijas sūdzību. VID norāda, ka pirmās instnces tiesas spriedums ir pamatots, jo tiesa pareizi novērtējusi lietas faktiskos apstākļus un pierādījumus lietā, kā arī izdarījusi secinājumus, vērtējot pierādījumus kopsakarā.

Attiecībā uz apelācijas sūdzībā norādīto, ka tiesa nepamatoti ir izmantojusi kā pierādījumus lietā darījumu partneru amatpersonu sniegtās liecības kriminālprocesā, proti, tās administratīvajā procesā nevar tikt izmantotas kā liecības, ja attiecīgās personas nav nopratinātas tiesas sēdē. VID šajā sakarā atsaucas uz Administratīvā procesa likuma 152.pantu, kā arī Administratīvā procesa likuma 20.nodaļu.

VID uzskata, ka pieteicēja apelācijas sūdzība nav pamatota.

[7] Uz tiesas sēdi pieteicēja pārstāve neieradās, tiesā saņemts pieteicēja pārstāves iesniegums, kurā norādīts, ka apelācijas sūdzība tiek uzturēta un lūgts lietu izskatīt bez pārstāvja piedalīšanās tiesas sēdē.

Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve apelācijas sūdzību neatzina.

Tiesa atzina par iespējamu izskatīt lietu bez pieteicēja pārstāves piedalīšanās tiesas sēdē.

Motīvu daļa

[8] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus tiesas sēdē, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, 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. Šādā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Apgabaltiesa, pārbaudījusi pirmās instances tiesas sprieduma motivāciju, atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas sniegtā argumentācija spriedumā ir izvērsta un pareiza, līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai, un Administratīvā procesa likuma 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda.

Papildus pirmās instances tiesas argumentiem un par pieteicēja pārstāves apelācijas sūdzībā sniegtajiem argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Pēc būtības pieteicējs iebilst pret pirmās instances tiesas veikto pierādījumu vērtēšanu.

Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem.

Šī tiesību norma izvirza tiesai vairākas prasības, kas tai jāievēro, lai pareizi novērtētu lietā esošos pierādījumus. Pirmkārt, tiesai pierādījumi jāvērtē to kopumā, nevis izolēti, turklāt tie jāvērtē kopā ar pierādīšanas līdzekļiem. Otrkārt, tiesai vienlaikus ir jāvērtē arī pierādījuma forma un saturs. Treškārt, tiesai ir jānosaka pierādījumu nozīmība saistībā ar lietā nepieciešamajiem konstatējamiem apstākļiem un faktiem. Visbeidzot, tiesai ir jāizdara secinājumi par pierādījumu pietiekamību (*sk., piemēram, Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta 2005.gada 7.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-176 10.punktu*).

Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa pierādījumus novērtējusi no loģikas viedokļa un dzīvē gūtās pieredzes.

Apgabaltiesa piekrīt VID norādītajam, ka pārbaudes laikā drīkst izmantot ne tikai no nodokļu maksātāja saņemto informāciju, bet arī VID rīcībā esošās ziņas, tostarp, citu nodokļu maksātāju veiktajās pārbaudēs iegūto informāciju par attiecīgajiem nodokļu maksātājiem un sniegtajiem paskaidrojumiem par attiecīgās komercsabiedrības veikto/neveikto saimniecisko darbību.

Senāts atzinis, ka paskaidrojumi, kurus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 59. pantam un likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu”

10. panta pirmās daļas 5. punktam VID ieguvis no fiziskajām personām pārvaldes procesa laikā, konstatējot un vācot faktus, ir atzīstami par tiesiski iegūtu pierādījumu, un tiesa tos var vērtēt un dot tiem juridisku novērtējumu (*sk. Senāta 2004.gada 14.decembra spriedumu lietā Nr.SKA-252/2004; 2005.gada 27.septembra spriedumu lietā Nr.SKA-233/2005*).

Tāpat apgabaltiesas ieskatā ir izmantojama krimināllietas izmeklēšanā iegūtā informācija. Krimināllietas ietvaros sastādītie nopratināšanas protokoli administratīvajā procesā iestādē un tiesā ir izmantojami un novērtējami kā rakstveida pierādījumi.

Līdz ar to nav nozīmes pieteicēja norādītajam, ka nav iegūtas vairāku personu liecības tieši tiesas sēdē administratīvajā tiesā.

[11] Administratīvo tiesu praksē atzīts, ka likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.pantā ir paredzētas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ar mērķi atvieglot uzņēmējam visas saimnieciskās darbības laikā maksājamā vai samaksātā PVN nastu. Vienlaikus šī panta, kā arī to tiesību normu, kas paredz sodu par nepamatotu budžetā maksājamo nodokļu bāzes samazināšanu, mērķis ir nodrošināt, lai priekšnodokļa atskaitīšana netiktu veikta, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas vai nepamatoti iedzīvotos uz valsts budžeta rēķina. Ņemot vērā, ka grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus vai darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu, un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības vai pieprasīt nodokļu pārmaksas atmaksāšanu, vairākās nodokļu tiesības regulējošās normās VID ir uzlikts par pienākumu veikt pārbaudes, lai pārliecinātos par darījumu īstumu un gadījumā, ja tā rīcībā ir pierādījumi par to, ka darījums reāli nav noticis, papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu. Tādējādi likumdevējs ir devis tiesības VID, pamatojoties uz pierādījumiem, apšaubīt nodokļu maksātāja norādītos darījumus pat tad, ja ar darījuma partneri ir noslēgts līgums, darījuma partneris ir PVN maksātājs, preču pavadzīmes-rēķini ir izsniegti darījuma partnerim un par darījumu ir samaksāti nodokļi. Ja nodokļu maksātājs uzskata, ka VID ir nepamatoti apšaubījis kādu darījumu vai dokumentu, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildu pierādījumi.

[11.1] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs nav iesniedzis papildu pierādījumus, kas apliecinātu, ka darījumi notikuši ar rēķinos norādīto personu.

Nav iespējama normāla sabiedrības saimnieciskā darbība, ja tās amatpersona par izpildinstitūcijas locekli ir kļuvusi pēc trešo personu lūguma bez mērķa veikt saimniecisko darbību, nav pilnvarojusi citas personas tādu veikt, nav zinājusi par sabiedrības saimniecisko darbību un konkrētiem darījumiem, jo par tiesiski noslēgtu darījumu var atzīt tādu

darījumu, kas ir noslēgts ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību amatpersonas – izpildinstitūcijas locekļa vai tā pilnvarotas personas noteikti izteiktu gribu.

[11.2] Apgabaltiesa arī norāda, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošana nav pieteicēja atbildība par darījuma dalībnieku pieļautiem tiesību normu pārkāpumiem, kā to kļūdaini uzskata pieteicējs. Šādi pieteicēja apsvērumi balstīti uz nepareizu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības izmantošanas tiesiskā regulējuma izpratni.

Vispirms šajā sakarībā apgabaltiesa norāda, ka ar pieteicēja darījuma partneru norādīto amatpersonu paskaidrojumiem un liecībām tiek pierādīts fakts, ka pieteicējs preces un pakalpojumus nav saņēmis tieši no šīm juridiskajām personām. Minētais ir pietiekams pamats pieteicēja tiesības ierobežot. Apgabaltiesas ieskatā personai ir jārēķinās ar noteikto tiesisko regulējumu un tādējādi jāveic visas nepieciešamās darbības, lai pārliecinātos, ka šo tiesību izmantot nav šķēršļu.

[12] Apgabaltiesa konstatē, ka apelācijas sūdzībā pēc būtības nav norādīti citi argumenti kā pieteikumā, kas jau atrunāti pirmās instances tiesas spriedumā, kam apgabaltiesa pievienojās.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt SIA „*/Nosaukums 1/*” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2009.gada 6.augusta lēmuma Nr.19.1/16038 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja *(personiskais paraksts)* V.Zommere

Tiesneses *(personiskais paraksts)* S.Gintere

(personiskais paraksts) I.Kaļiņina

NORAKSTS PAREIZS
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese V.Zommere
Rīgā, 2013.gada 21.martā