NORAKSTS
Lieta Nr.A42543207
SKA-244/2011

S P R I E D U M S

Rīgā 2011.gada 29.aprīlī

Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments šādā sastāvā:

senatore J.Briede
senators A.Guļāns
senatore I.Skultāne

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA ražošanas komercfirmas „Tikss" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 8.jūnija lēmuma Nr.19/23644 atcelšanu, sakarā ar SIA ražošanas komercfirmas „Tikss" kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 2.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests veica pieteicējas nodokļu auditu. Auditā tika konstatēts, ka nav notikuši pieteicējas uzrādītie darījumi ar vairākiem darījumu partneriem. Tāpēc ar lēmumu par audita rezultātiem pieteicējai tika uzlikts pienākums papildus iemaksāt budžetā pievienotās vērtības nodokli 6694,9 latus, soda naudu tādā pašā apmērā, uzņēmumu ienākuma nodokli 4560 latus, soda naudu 2280 latus un nokavējuma naudu 913,67 latus.

Pieteicēja apstrīdēja lēmumu par audita rezultātiem, taču tas tika atstāts negrozīts. Galīgais iestādes lēmums lietā ir Valsts ieņēmumu dienesta 2007.gada 8.jūnija lēmums Nr.19/23644.

[2] Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu par minētā Valsts ieņēmumu dienesta lēmuma atcelšanu.

[3] Administratīvā rajona tiesa ar 2009.gada 9.jūnija spriedumu daļēji apmierināja pieteikumu, atceļot pārsūdzēto lēmumu daļā par papildu maksājumiem, kas aprēķināti par pieteicējas darījumiem ar vairākiem SIA. Pārējā daļā (par darījumiem ar SIA „Zelta Rausis", SIA „Serviss K" un SIA „Vagors") pieteikums noraidīts. Spriedums daļā, ar kuru pieteikums noraidīts, pamatots ar tālāk minētajiem argumentiem.

[3.1] No likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta, ņemot vērā arī minētā likuma 8.panta otro daļu, izriet, ka gan preču piegādes, gan pakalpojumu sniegšanas gadījumā personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu vienīgi tad, ja ir ievēroti visi likumā noteiktie priekšnoteikumi. Priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai citastarp ir tas, ka pakalpojums saņemts no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un pakalpojumu faktiski sniegusi tieši preču pavadzīmē-rēķinā norādītā persona.

[3.2] Izvērtējot pieteicējas darījumus ar SIA „Zelta Rausis", konstatējams, ka 2004.gada 1.martā pieteicēja noslēdza līgumu ar SIA „Zelta Rausis" par telpu uzkopšanu un teritorijas pie ēkas tīrīšanu.

Pieteicēja 2004.gada marta, aprīļa, maija, jūnija, jūlija, augusta un septembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli ir atskaitījusi 1072,05 latus saskaņā ar SIA „Zelta Rausis" izrakstītajiem rēķiniem.

Izvērtējot pierādījumus par darījumiem ar SIA „Zelta Rausis" to savstarpējā kopsakarā, secināms, ka ar tiem ir pierādīts, ka darījumi ar SIA „Zelta Rausis" 2004.gada martā, aprīlī, maijā, jūnijā, jūlijā, augustā un septembrī nav notikuši.

Ņemot vērā, ka SIA „Zelta Rausis" amatpersona noliedz jebkādu darbību minētā uzņēmuma vārdā, ir apšaubāms, ka tieši minētais uzņēmums ir sniedzis pieteicējai pakalpojumus. Tāpat arī tas apstāklis, ka SIA „Zelta Rausis" darījuma partneri 2004.gada jūnijā, jūlijā, augustā un septembrī noliedz jebkādu darbību savu uzņēmumu vārdā un darba tiesisko attiecību pastāvēšanu, liecina, ka SIA „Zelta Rausis" nekādu saimniecisko darbību nav veikusi.

Līdz ar to lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja pakalpojumus ir saņēmusi tieši no SIA „Zelta Rausis", kā tas ir norādīts nodokļu rēķinā.

[3.3] Par darījumiem ar SIA „Serviss K" konstatējams, ka 2004.gada 8.oktobrī pieteicēja noslēdza līgumu ar SIA „Serviss K" par telpu uzkopšanu un teritorijas pie ēkas tīrīšanu.

Pieteicēja 2004.gada oktobra, novembra, decembra, 2005.gada janvāra un februāra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās kā priekšnodokli ir atskaitījusi 859,12 latus saskaņā ar SIA „Serviss K" izrakstītajiem rēķiniem.

Izvērtējot pierādījumus par darījumiem ar SIA „Serviss K", secināms, ka SIA „Serviss K" amatpersona nenoliedz, ka darījumi ar pieteicēju notikuši, bet norāda, ka par tiem neko neatceras. Būtībā SIA „Serviss K" amatpersona sniegusi izvairīgas atbildes, no kurām viennozīmīgi nevar secināt, ka amatpersona nodarbojusies ar saimniecisko darbību SIA „Serviss K" vārdā. SIA „Serviss K" Valsts ieņēmumu dienestam sniegtajos ziņojumos par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām un darba ņēmēju darba ienākumiem ir uzrādījusi vienu, divas vai trīs nodarbinātās personas. Līdz ar to ir šaubas, vai SIA „Serviss K" rīcībā bija nepieciešamie cilvēkresursi, lai varētu sniegt pakalpojumus pieteicējai. Tādēļ, ievērojot to, ka bijusī amatpersona par darījumiem ar pieteicēju neko konkrētu nevarēja paskaidrot kopsakarā ar to, ka SIA „Serviss K" rīcībā nebija nepieciešamo cilvēkresursu, lai sniegtu pakalpojumus pieteicējai, secināms, ka pieteicēja pakalpojumus nav saņēmusi no SIA „Serviss K".

Savukārt SIA „Serviss K" telpu apsekošanas akts nav attiecināms pierādījums, jo uzņēmuma juridiskā adrese ir apsekota 2006.gadā, bet nodokļu rēķinus SIA „Serviss K" pieteicējai ir izrakstījusi 2004.gada otrajā pusē un 2005.gada pirmajos mēnešos.

[3.4] Par darījumiem ar SIA „Vagors" konstatējams, ka 2005.gada 17.februārī, 2005.gada 8.martā, 2005.gada 15.aprīlī un 2005.gada 1.jūnijā pieteicēja noslēdza līgumus ar SIA „Vagors" par remonta darbu veikšanu ēkā */adrese/*.

Pieteicēja 2005.gada marta, aprīļa, maija un jūnija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli ir atskaitījusi 1283,45 latus saskaņā ar SIA „Vagors" izrakstītajiem rēķiniem.

Izvērtējot pierādījumus par darījumiem ar SIA „Vagors" to savstarpējā kopsakarā, secināms, ka ar tiem ir pierādīts, ka darījumi ar SIA „Vagors" 2005.gada martā, aprīlī, maijā un jūnijā nav notikuši.

Ņemot vērā, ka SIA „Vagors" amatpersona noliedz jebkādu darbību minētā uzņēmuma vārdā, ir apšaubāms, ka tieši minētais uzņēmums ir sniedzis pieteicējai pakalpojumus.

Līdz ar to lietā nav pierādījumu tam, ka pieteicēja pakalpojumus ir saņēmusi tieši no SIA „Vagors", kā tas ir norādīts nodokļu rēķinā.

[4] Izskatījusi lietu sakarā ar abu procesa dalībnieku apelācijas sūdzībām, Administratīvā apgabaltiesa ar 2010.gada 2.novembra spriedumu noraidīja pieteikumu.

Apgabaltiesa pievienojās rajona tiesas sprieduma pamatojumam daļā par pieteikuma noraidīšanu. Savukārt par pārējiem darījumiem apgabaltiesa norādīja tālāk minētos argumentus.

[4.1] Pieteicēja 2004.gada janvāra un februāra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli ir atskaitījusi 306 latus saskaņā SIA „Trio 7" izrakstītajiem rēķiniem.

No 2003.gada 26.augusta līdz 2004.gada 7.jūnijam SIA „Trio 7" amatpersona bija *I.O.*, kurš 2005.gadā ir miris, līdz ar to Valsts ieņēmumu dienests nevarēja iegūt šīs personas paskaidrojumus. No 2004.gada 7.jūnija līdz 2004.gada 27.oktobrim SIA „Trio 7" amatpersona bija *I.F.*, no kura paskaidrojumiem izriet, ka nekādu saimniecisko darbību SIA „Trio 7" neveica, viņš kļuvis par amatpersonu pēc trešās personas lūguma, kā arī nevienu nav pilnvarojis veikt saimniecisku darbību, par uzņēmuma dokumentiem neko nezina.

No lietas materiāliem izriet, ka SIA „Trio 7" 2004.gada janvārī un februārī veikusi priekšnodokļa atskaitījumus no SIA „Bugaenkoff", SIA „Ešpa" un SIA „Heminis", bet šo uzņēmumu amatpersonas un darbinieki noliedz saimnieciskās darbības veikšanu un par darījumiem neko nezina, noliedz darba attiecību pastāvēšanu ar minētiem uzņēmumiem.

Apstāklis vien, ka *I.F.* strīdus darījumu veikšanas laikā ar pieteicēju nebija SIA „Trio 7" amatpersona, pats par sevi neļauj izdarīt pieņēmumu, ka pieteicējas darījumi notikuši ar konkrēto pievienotās vērtības nodokļa rēķinā norādīto personu – SIA „Trio 7". Lietas materiāli norāda uz to, ka SIA „Trio 7" 2004.gada janvārī un februārī ir veikusi darījumus, kas ir apšaubāmi un, iespējams, nepamatoti iekļauti SIA „Trio 7" nodokļa deklarācijās. Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienestam bija pietiekams pamats apšaubīt pieteicējas veiktos darījumus un prasīt pieteicējai iesniegt papildu pierādījumus.

Šādos apstākļos, proti, kad pamatoti ir apšaubīta tiešo darījumu partneru spēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces.

[4.2] Pieteicēja 2004.gada pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās kā priekšnodokli ir atskaitījusi 2910,23 latus saskaņā ar SIA „Berlingers" izrakstītajiem rēķiniem.

SIA „Berlingers" amatpersonas šajā laikā bija *E.S.* (no 2003.gada 5.augusta līdz 2004.gada 2.jūnijam), *D.B.* (no 2004.gada 2.jūnija līdz 27.oktobrim) un *I.N.* (no 2004.gada 27.oktobra).

E.S., kaut arī tieši uzņēmuma saimniecisko darbību nenoliedz, tomēr neko konkrētu par SIA „Berlingers" saimniecisko darbību pastāstīt nevar, neatceras, kur atradās uzņēmums, kādos objektos darbi veikti, materiāli tehniskās bāzes uzņēmumam nebija, nezina, cik un kādi darbinieki bija noformēti.

Savukārt no *D.B.* paskaidrojumiem izriet, ka darbus veikusi SIA „Vitona". Savukārt SIA „Vitona" darbinieks *S.B.,* kurš tiesas sēdē tika nopratināts kā liecinieks, noliedz jebkādu darbu veikšanu attiecīgajā objektā.

No lietas materiāliem izriet, ka *S.B.* bija noformēts kā darbinieks SIA „Vitona", bet no *S.B.* paskaidrojumiem Valsts ieņēmumu dienestam un liecības tiesas sēdē izriet, ka par to viņš uzzinājis tikai tad, kad izsaukts uz Valsts ieņēmumu dienestu, faktiski SIA „Vitona" nav strādājis, darbus attiecīgajā objektā nav veicis.

Tā kā SIA „Berlingers" amatpersonu paskaidrojumi ir pretrunīgi, nekonkrēti, tad Valsts ieņēmumu dienestam bija pamats apšaubīt, ka pakalpojumus ir sniegusi tieši nodokļu rēķinā norādītā persona – SIA „Berlingers". Līdz ar to pieteicējas pienākums atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam bija iesniegt papildu pierādījumus.

[4.3] Pieteicēja 2005.gada janvāra pievienotās vērtības deklarācijā kā priekšnodokli ir atskaitījusi 264,05 latus saskaņā ar SIA „Vitona" izrakstītajiem faktūrrēķiniem.

SIA „Vitona" amatpersona *V.F.* darījuma faktisko norisi apstiprina, norādot, ka darbu vadītājs bija *S.B.*, kurš savukārt noliedz strādāšanas faktu SIA „Vitona" un minēto apstiprināja tiesas sēdē, nopratināts kā liecinieks.

Vienlaikus Valsts ieņēmumu dienests konstatējis, ka SIA „Vitona" juridiskajā adresē neatrodas, saimniecisko darbību neveic un nekas neliecina, ka būtu arī veikusi.

[4.4] Tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.pantam, novērtējot pierādījumus, vadās pēc savas iekšējās pārliecības un tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem.

Pierādījumi vērtējami to kopsakarā. Kā izriet no lietas materiāliem, pieteicējas darījumu partneri pārsvarā juridiskajā adresē neatrodas, saimniecisko darbību neveic un to amatpersonas noliedz saimniecisko darbību uzņēmumos. Atsevišķos gadījumos amatpersonas atzīst saimniecisko darbību, bet neko konkrētu paskaidrot nevar vai arī norāda uz tādiem darbu veicējiem, kas noliedz strādāšanu norādītajās firmās un objektos.

Šādi apstākļi pamatoti var radīt šaubas, vai darījums ar šiem partneriem ir noticis.

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.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka Valsts ieņēmumu dienesta apšaubītie darījumi liecina par dokumentu noformēšanu, nevis par reālu saimniecisko darbību.

[5] Pieteicēja iesniedza kasācijas sūdzību par Administratīvās apgabaltiesas spriedumu. Kasācijas sūdzībā izteikta piekrišana lietas izskatīšanai rakstveida procesā, un tā pamatota ar tālāk minētajiem argumentiem.

[5.1] Apgabaltiesa nav novērtējusi lietā esošos pierādījumus atbilstoši Administratīvā procesa likuma 154.panta prasībām, jo nav norādījusi, kāpēc vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi par nepierādītiem pirmās instances tiesas spriedumā konstatētos faktus.

[5.2] Apgabaltiesa nav ņēmusi vērā, ka pirmās instances tiesā ar liecībām un rakstveida pierādījumiem ir pierādīti darījumi ar SIA „Trio 7", SIA „Berlingers" un SIA „Vitona". Apgabaltiesa nepamatoti secinājusi, ka minētie darījumi nav notikuši, balstoties uz apstākļiem, kuriem nav nozīmes, piemēram, ka darījuma partneris vairākus gadus pēc apskatāmā darījuma vairs neatrodas savā juridiskajā adresē. Tāpat apgabaltiesa nav norādījusi, kāpēc devusi priekšroku *S.B.* liecībai, nevis pieteicējas darījumu partnera amatpersonas liecībai, kura apstiprina darījumu ar pieteicēju.

[5.3] Pretēji tiesas apgalvojumiem, attiecībā uz pārējiem darījumiem – ar SIA „Zelta rausis", SIA „Serviss K" un SIA „Vagors" – šo uzņēmumu amatpersonas nevis noliedz darījumus ar pieteicēju, bet tikai neatceras vairākus gadus vecos notikumus.

[6] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos norādījis, ka pieteicējas kasācijas sūdzība nav pamatota.

Motīvu daļa

[7] No kasācijas sūdzības izriet, ka pieteicējas iebildumi pret apgabaltiesas spriedumu lielākoties balstīti uz to, ka pieteicēja nepiekrīt pierādījumu vērtējumam. Taču pierādījumu pārvērtēšana neietilpst kasācijas instances tiesas kompetencē.

[8] Nav pamatots kasatores arguments, ka apgabaltiesa pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 154.pantu, nenorādot spriedumā, kāpēc vienam pierādījumam devusi priekšroku salīdzinājumā ar citu pierādījumu un atzinusi vienu faktu par pierādītu, bet citu – par nepierādītu.

Kā redzams no apgabaltiesas sprieduma *(sk. atreferējumu šā sprieduma 4.punktā)*, ņemot vērā arī rajona tiesas sprieduma argumentus, kuriem apgabaltiesa pievienojusies *(sk. atreferējumu 3.punktā)*, tiesa ir pamatojusi savus secinājumus par pierādījumu novērtēšanu. Tostarp spriedumā ir pamatojums, kāpēc tiesa devusi priekšroku *S.B.* liecībai kopsakarā ar citiem pierādījumiem lietā. Turklāt, kā redzams no tiesas sēdes protokola (*lietas 217.-218.lpp*), tiesa un atbildētājas pārstāvis tiesas sēdē ir minēto liecinieku iztaujājusi, kamēr pieteicējas pārstāves lieciniekam nekādus jautājumus nav uzdevušas.

[9] Tiesa devusi vērtējumu arī tam, ka atsevišķas uzņēmumu amatpersonas, lai gan nenoliedz darījumus ar pieteicēju, tomēr nevar norādīt neko konkrētu par tiem. Arī uzņēmumu neatrašanos juridiskajā adresē tiesa vērtējusi kopsakarā ar citiem pierādījumiem. Tiešo darījumu partneru spēja sniegt pakalpojumus pamatoti ir vērtēta, ņemot vērā pierādījumus, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem. Kā jau Senāts ir norādījis iepriekš, šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces (*sk. Senāta 2010.gada 5.jūlija spriedumu lietā Nr.SKA-343/2010*).

[10] Tādējādi kasācijas sūdzībā ietvertie argumenti par tiesas it kā pieļautiem pierādījumu novērtēšanas pārkāpumiem nav pamatoti.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 348.panta 1.punktu un 351.pantu, Latvijas Republikas Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments

n o s p r i e d a

Atstāt negrozītu Administratīvās apgabaltiesas 2010.gada 2.novembra spriedumu, bet SIA ražošanas komercfirmas „Tikss" kasācijas sūdzību noraidīt.

Spriedums nav pārsūdzams.

Senatore	*(paraksts)*	J.Briede
Senators	*(paraksts)*	A.Guļāns
Senatore	*(paraksts)*	I.Skultāne

NORAKSTS PAREIZS

Senatore J.Briede

Rīgā 2011.gada 29.aprīlī