Lietas Nr. A420137815
Lietas arhīva Nr. A42-01378-15/24

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

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

Rīgā 2015. gada 4. augustā

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese K. Kalvāne,

piedaloties pieteicējas SIA „Puma" pilnvarotajam pārstāvim /pers. D/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Puma" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014. gada 6. novembra lēmuma Nr. 22.13/L-32050 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2014. gada 17. aprīļa līdz 15. jūlijam veica SIA „Puma" (turpmāk arī – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk arī – PVN) auditu par 2012. gada janvāri – 2013. gada augustu, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk arī – VSAOI) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk arī – IIN) auditu par 2012. gada janvāri – 2013. gada oktobri un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk arī – UIN) auditu par 2012. gadu.

Auditā Dienesta Nodokļu kontroles pārvalde apstrīdēja pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA „Vanags A un Co" faktisko esību, sabiedrību vārdā noformētos rēķinus neatzina par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta izpratnē un par nodokļa rēķiniem likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punkta izpratnē, tādēļ ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli 5084,4 Ls apmērā (2012. gada martā, aprīlī, maijā, jūnijā un jūlijā) attiecīgi koriģējot nodokļu maksātāja PVN deklarācijas. Tāpat Dienesta Nodokļu kontroles

pārvalde par šo strīdus darījumu vērtību 23 420 Ls samazināja pieteicējas 2012. gada peļņas un zaudējuma aprēķinā uzrādītās pārdošanas izmaksas, attiecīgi palielinot pieteicējas 2012. gada apliekamo ienākumu.

Ar Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu sestās audita daļas galvenās nodokļu inspektores 2014. gada 15. jūlija lēmumu Nr. 23.23/L-766 (ar 2014. gada 21. augusta lēmumu Nr. 23.23/L-21015 par labojumiem 2014. gada 15. jūlija lēmumā Nr. 23.23/L-766) (turpmāk arī – Sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 7234,44 *euro*, soda nauda 2170,34 *euro*, nokavējuma nauda 2369,37 *euro* un UIN 4998,55 *euro*, soda nauda 1499,56 *euro*, nokavējuma nauda 842,25 *euro*.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta septīto daļu pieteicējai aprēķinātā PVN un UIN soda nauda samazināta un noteikta nomaksai budžetā 50% apmērā, t.i., PVN soda nauda 1085,18 *euro* un UIN soda nauda 749,78 *euro*.

[2] Nepiekrītot Sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja Dienesta ģenerāldirektoram.

Ar Dienesta 2014. gada 6. novembra lēmumu Nr. 22.13/L-32050 (turpmāk arī – Lēmums) nolemts Sākotnējo lēmumu atstāt negrozītu.

[3] 2014. gada 8. decembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikumā norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[3.1] Dienests rīkojas pretēji likuma „Par pievienotas vērtības nodokli" 1. panta, $8.^5$ panta un 10. panta noteikumiem, jo 1) pieteicēja ir PVN reģistrā reģistrēta kopš 2001. gada 26. septembra; 2) katram darījumam ir faktiskais apstiprinājums – pārbaudei ir iesniegti reklāmas produkcijas paraugi un dokumentācija, kā arī likumā noteiktajā kārtībā noformēts PVN rēķins; 3) SIA „Vanags A un Co" darījuma noslēgšanas brīdī – 2012. gada martā – jūlijā bija PVN maksātāju reģistrā – no 2011. gada 5. oktobra līdz 2012. gada 21. novembrim; 4) izgatavotā produkcija tika izmantota pieteicējas sniegto pakalpojumu reklāmai un jauno potenciālo klientu informēšanai par uzņēmuma sniegto pakalpojumu klāstu.

[3.2] Pieteicēja, atsaucoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 84., un 92. pantu, kā arī Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2004. gada spriedumu lietā Nr. SKA?244 un Nr. SKA-239, norāda, ka tajos minētie apstākļi ir konstatējami darījumā, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co", līdz ar to pieteicēja uzskata par nepamatotiem Dienesta secinājumus par noslēgtā darījuma fiktīvo raksturu.

[3.3] Pieteicējas ieskatā SIA „Vanags A un Co" amatpersonas sniegtā informācija par to, ka viņš pats nav veicis saimniecisko darbību ir vērtējams kā centiens izvairīties no atbildības par nodokļu nemaksāšanu. Gadījumā, ja valdes loceklis ir pieļāvis iespēju, ka viņa vietā to ir darījis kāds cits, tad atbilstoši Civillikuma un Komerclikuma prasībām tas ir atbildīgs par uzņēmuma saimniecisko darbību.

[3.4] Pieteicēja paskaidro, ka visu dokumentu parakstīšanu un noformēšanu veica pieteicējas birojā, līdz ar to nav pamata vērtēt citas juridiskās personas juridiskās adreses patiesīgumu, jo pieteicējas pārstāvjiem atbilstoši likumu prasībām bija tikai jāpārliecinās par to, ka pavaddokumentos šāda adrese ir norādīta. Nodokļa maksātāja pienākumos neietilpst partneru juridiskās adreses īstuma pārbaude *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajā lieta Nr. C-80/11 un C-142/11 Mahageben un Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments 2013. gada 14. janvāra lēmuma lietā Nr. SKA?171 8. punktu)*.

[4] Paskaidrojumā tiesai Dienests norāda, ka pieteikumu neatzīst uz Lēmumā norādīto argumentu pamata.

Motīvu daļa

[5] Dienests nav atzinis pieteicējas darījumus ar SIA „Vanags A un Co" par sniegtajiem pakalpojumiem, atzīstot, ka pieteicēja nav saņēmusi nodokļu rēķinos norādītos pakalpojumus no minētās sabiedrības. Pamatojoties uz izdarītajiem secinājumiem, Dienests liedzis pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Vanags A un Co".

[6] 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 *(šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā līdz 2013. gada 1. janvārim)*. Savukārt atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktam Valsts ieņēmumu 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.

Administratīvo tiesu pastāvīgajā judikatūrā konsekventi konstatēts, ka atbilstoši norādītajai tiesību normai priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem *(sk., piemēram, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk arī – Augstākās tiesas)2013. gada 10. maija sprieduma lietā Nr. SKA-2/2013 7. punktu)*. Tātad, lai atzītu nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību.

Vienlaikus, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru *(sk. 2012. gada 21. jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr. C-80/11 un Nr. C-142/11 Mahageben ar tajā sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem Tiesas nolēmumiem, kā arī 2013. gada 31. janvāra spriedumu lietā Nr. C-643/11 un 2013. gada 18. marta rīkojumu lietā Nr. C-563/11),* secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneriem. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 6. jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr. C-439/04 un Nr. C-440/04 Axel Kittel 59. punktu*).

Pamatojoties uz minētajām atziņām, arī Augstākās tiesas nolēmumos norādīts, ka iestāde nevar liegt atskaitīt priekšnodokli, aprobežojoties vienīgi ar darījuma neesības konstatējumu. Ja iestāde konstatē, ka darījums faktiski nav noticis, tai ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā *(sk. Augstākās tiesas 2013. gada 10. maija sprieduma lietā Nr. SKA?2/2013 10. punktu).*

Turklāt, attīstot tiesu praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Augstākā tiesa atzinusi, ka priekšnodokļa tiesības ir liedzamas, ja ir konstatējams viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu *(sk. Augstākās tiesas 2013. gada 10. septembra sprieduma lietā Nr. SKA?12/2013 12. punktu).*

Ņemot vērā iepriekš norādīto, kā arī ievērojot, ka Dienests liedzis pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus, tiesa turpmāk pārbaudīs, vai pieteicējas darījumos ar SIA „Vanags A un Co" nepastāv kāds no iepriekš minētajiem apstākļiem.

[7] Pieteicēja deklarēja, ka no SIA „Vanags A un Co" ir saņēmusi turpmāk minētos pakalpojumus – reklāmas bukletu izgatavošana un to izplatīšana dažādos sabiedriskos pasākumos, kā arī reklāmas stratēģijas izstrādi. Kā apliecinājumu pakalpojumu saņemšanai, pieteicēja ir iesniegusi līgumus, rēķinus un aktus *(lietas 100. – 113. lapa)*.

Novērtējot lietai pievienotos darījumu attaisnojuma dokumentus, tiesa konstatē, ka 2012. gada 8. martā starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co" ir noslēgts līgums par reklāmas materiālu izgatavošanu un izplatīšanu. Līgumā nav norādīts nedz reklāmas materiālu veids, nedz arī izplatīšanas vieta. Pamatojoties uz minēto līgumu 2012. gada 30. martā SIA „Vanags A un Co" izrakstīja rēķinu un noformēja pieņemšanas – nodošanas aktu, no kura ir secināms, ka SIA „Vanags A un Co" izstrādāja reklāmas kampaņas stratēģiju, izgatavoja reklāmas materiālus (brošūras, bukletus, reklāmas lapiņas un citu reklāmas produkciju) un izplatīja tos laika posmā no 2012. gada 15. marta līdz 18. martam starptautiskā būvniecības izstādē „Māja I 2012".

2012. gada 2. aprīlī starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co" noslēgts līgums par to, ka SIA „Vanags A un Co" apņēmās kā aģents izpildīt pienākumus reklāmas un mārketinga jautājumos, kā arī pārdot pieteicējas pakalpojumus. Pamatojoties uz šo līgumu SIA „Vanags A un Co" 2012. gada 30. aprīlī izrakstīja rēķinu, kurā ir pieminēts arī pieņemšanas – nodošanas akts, bet pieteicēja to nedz Dienestam, nedz arī tiesai nav iesniegusi.

2012. gada 2. maijā starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co" noslēgts līgums par reklāmas materiālu izgatavošanu un izplatīšanu rallijsprintā „Kalnmuiža 2012" laika posmā no 2012. gada 4. maija

līdz 5. maijam un rallijā „Talsi 2012" laika posmā no 2015. gada 12. maija līdz 13. maijam. Pamatojoties uz minēto līgumu SIA „Vanags A un Co" 2012. gada 14. maijā izrakstīja rēķinu un sastādīja pieņemšanas – nodošanas aktu, no kura ir secināms, ka SIA „Vanags A un Co" izstrādāja reklāmas kampaņas stratēģiju, izgatavoja reklāmas materiālus (brošūras, bukletus, reklāmas lapiņas un citu reklāmas produkciju) un izplatīja tos rallijsprintā „Kalnmuiža 2012" laika posmā no 2012. gada 4. maija līdz 5. maijam un rallijā „Talsi 2012" laika posmā no 2015. gada 12. maija līdz 13. maijam.

2012. gada 4. jūnijā starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co" noslēgts līgums par reklāmas materiālu izgatavošanu un izplatīšanu rallijā „Madona 2012" laika posmā no 2012. gada 8. jūnija līdz 9. jūnijam un rallijsprintā „Gulbis 2012" 2012. gada 30. jūnijā. Pamatojoties uz minēto līgumu SIA „Vanags A un Co" 2012. gada 29. jūnijā izrakstīja priekšapmaksas rēķinu un 2012. gada 30. jūnijā sastādīja pieņemšanas – nodošanas aktu, no kura ir secināms, ka SIA „Vanags A un Co" izstrādāja reklāmas kampaņas stratēģiju, izgatavoja reklāmas materiālus (brošūras, bukletus, reklāmas lapiņas un citu reklāmas produkciju) un izplatīja tos rallijā „Madona 2012" laika posmā no 2012. gada 8. jūnija līdz 2012. gada 9. jūnijam un rallijsprintā „Gulbis 2012" 2012. gada 30. jūnijā.

2012. gada 16. jūlijā starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co" noslēgts līgums par reklāmas materiālu izgatavošanu un izplatīšanu festivālā „Jaunais Vilnis 2012" laika posmā no 2012. gada 24. jūlijam līdz 28. jūlijam. Pamatojoties uz minēto līgumu SIA „Vanags A un Co" 2012. gada 30. jūlijā izrakstīja rēķinu un 2012. gada 30. jūlijā sastādīja pieņemšanas – nodošanas aktu, no kura ir secināms, ka SIA „Vanags A un Co" izstrādāja reklāmas kampaņas stratēģiju, izgatavoja reklāmas materiālus (brošūras, bukletus, reklāmas lapiņas un citu reklāmas produkciju) un izplatīja tos festivālā „Jaunais Vilnis 2012" laika posmā no 2012. gada 24. jūlijam līdz 2012. gada 28. jūlijam.

[8] Par darījumiem ar SIA „Vanags A un Co" pieteicējas pilnvarotā persona /pers. D/Dienestam sniedza paskaidrojumus, norādot, ka darījumus ar SIA „Vanags A un Co" veica pats personīgi, atrodot minēto sabiedrību internetā. SIA „Vanags A un Co" piedāvājumus pieteicējai ir atsūtījis uz e-pastu, bet e-pasti nav saglabājušies. /pers. D/ paskaidroja, ka SIA „Vanags A un Co" amatpersonu ir saticis vienu reizi 2012. gada jūlijā, kad viņš bija ieradies parakstīt līgumu pieteicējas birojā, bet amatpersonas personu apliecinošu dokumentu nav prasījis un nav pārliecinājies par personas identitāti. Par SIA „Vanags A un Co" spēju sniegt nepieciešamos pakalpojumus /pers. D/ ir pārliecinājies sarunas laikā ar SIA „Vanags A un Co" pārstāvjiem un telefoniski, bet nekādus kvalifikāciju apliecinošus dokumentus nav prasījis. Visi darbu uzdevumi ir izrunāti pirms līgumu slēgšanas. /pers. D/ norādīja, ka visi līgumos atrunātie darbi bija izpildīti, bukleti un citi reklāmas materiāli bija izgatavoti un izplatīti atbilstošajos pasākumos, kā arī reklāmas stratēģija arī bija izstrādāta un nodota papīra formātā pieteicējai. /pers. D/ norādīja, ka reklāmas materiālus, pirms to izplatīšanas pasākumos, nav pieņēmis un pārbaudījis to kvalitāti, bet personīgi ir redzējis, ka pasākumos tie tiek izplatīti. Pāri palikusī produkcija tika nodota pieteicējai un tā pati turpmāk izplatīja reklāmas materiālus darbā ar klientiem.

Tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotā persona /pers. D/ norādīja, ka parakstīja līgumus pieteicējas

vārdā, bet darījumus ar SIA „Vanags A un Co" organizēja un kārtoja pieteicējas menedžere. Dokumentus (līgumus, aktus un rēķinus) sagatavoja SIA „Vanags A un Co". Par reklāmas pasākumu stratēģiju /pers. D/ nevarēja izskaidrot, kāpēc uz tās nav norādīts tās izstrādātājs, kā arī nevarēja paskaidrot, kāpēc katrā no pieņemšanas – nodošanas aktiem ir norādīts, ka tiek pieņemta reklāmas stratēģija katru reizi, kad tie ir parakstīti. SIA „Vanags A un Co" amatpersonu viņš satika vienu reizi, kad bija nepieciešams pārrunāt liela pasākuma laikā sniegtos reklāmas pakalpojumus. Viņš ir ticies ar /pers. E/. Saistībā ar līgumu par tirdzniecības aģentu pakalpojumiem un par pienākumiem reklāmas un mārketinga jautājumos /pers. D/ norādīja, ka tas nav izpildīts, ja par to nav sastādīts akts. /pers. D/ nevarēja izskaidrot, kāpēc par šo pakalpojumu ir izrakstīts rēķins, bet nav noformēts akts par darbu pieņemšanu, kā arī nevarēja paskaidrot darījuma būtību, norādot, ka iesniegs dokumentus, bet tos tā arī tiesai neiesniedza. Tiesas sēdē /pers. D/ norādīja, ka reklāmas bukletu maketus pirms bukletu drukāšanas viņš nav redzējis. Tāpat /pers. D/ paskaidroja, ka pārpalikušos bukletus pieteicēja saņēma un tie joprojām ir tās rīcībā, iesniedzot tiesai vienu bukletu paraugam.

SIA „Vanags A un Co" amatpersona/pers. E/ Dienestam ir sniedzis paskaidrojumus, kuros apstiprina, ka ir bijis minētās sabiedrības amatpersona, bet norāda, ka par amatpersonu ir kļuvis pēc trešās personas lūguma. /pers. E/ noliedz darījumus ar pieteicēju. Proti, /pers. E/ Dienestam paskaidroja, ka SIA „Vanags A un Co" nodarbojās ar automašīnu tirdzniecību un reklāmas pakalpojumu sniegšanu kā starpnieks. E.Plešs apstiprināja, ka pats sabiedrības vārdā ir nodarbojies ar automašīnu tirdzniecību kā starpnieks. Vienlaikus /pers. E/ norādīja, ka nevienu nav pilnvarojis kārtot darījumus SIA „Vanags A un Co" vārdā. /pers. E/noliedza savu sadarbību ar SIA „Puma" un norādīja, ka ne ar vienu no pieteicējas amatpersonām nav ticies, kā arī norādīja, ka nepazīst pieteicējas pilnvaroto personu /pers. D/, pieteicējas juridiskajā adresē nav bijis. /pers. E/ norādīja, ka pats personīgi darījumus ar SIA „Puma" nav veicis un nevienu nav pilnvarojis to darīt, kā arī apliecināja, ka līgumus ar pieteicēju nav noslēdzis. Par darījuma dokumentiem /pers. E/norādīja, ka līgumus, rēķinus un aktus sagatavoja trešā persona vārdā */vārds/*. /pers. E/apstiprināja, ka dokumentus ir parakstījis Biķernieku ielā un nav bijis pieteicējas juridiskajā adresē, uz dažiem dokumentiem esot zīmoga paraksts, kas nav veikts pašrocīgi. /pers. E/ norādīja, ka pats personīgi līgumos ietvertos darbus nav veicis, gatavo produkciju nav izsniedzis vai izplatījis, bet ir parakstījis trešās personas sagatavotus dokumentus, norādot, ka nezina, kas tieši to ir darījis./pers. E/apliecināja, ka neko nezina par darījumiem un nevarēja paskaidrot, kas tos faktiski ir veicis *(lietas 180. – 183. lapa)*.

Tiesas sēdē lieciniece /pers. k/ liecināja, ka SIA „Vanags A un Co" viņa atrada internetā sludinājumu portālā, komunikācija ir noritējusi elektroniski ar e-pasta starpniecību. Līgums bija atsūtīts elektroniski un viņa to izskatīja. Lieciniece norādīja, ka līguma parakstīšanas procesā nevienu no SIA „Vanags A un Co" nav satikusi, bet ir satikusi vēlāk, kad atveda kastes. Lieciniece norādīja, ka kastes ir atvedis /pers. E/. Līgums ir bijis jau parakstīts un atvests uz pieteicējas biroju, kur to parakstīja pieteicējas pilnvarotā persona. Lieciniece nevarēja precīzi norādīt, vai bija viens vai vairāki līgumi, jo skaidri to neatcerējās. Lieciniece liecināja, ka reklāmas stratēģija tika nodota pieteicējai zibatmiņā un arī prezentēta. Darbu pieņemšanas akti, pēc liecinieces vārdiem, bija parakstīti pēc tam, kad nogādāti pieteicējai pāri palikušie bukleti. Darbu pieņemšanas akti no SIA „Vanags A un Co" jau bija parakstīti. Lieciniece liecināja, ka redzēja, kā bukleti tika izplatīti rallijā Kurzemē, Sarmā Vidzemē, jo bija tur uz vietas. Lieciniece norādīja, ka viņa darījuma ietvaros pārbaudīja līgumus, sagatavoja un iedeva tos parakstīšanai.

Līgumi bija atsūtīti uz e-pastu, bet pieteicēja mainīja vietas, kur izplatīt bukletus. Lieciniece nevarēja atcerēties vai vietas bija vai nebija atrunātas līgumos. Pirms pieteicējas un SIA „Vanags A un Co" darījuma noslēgšanas lieciniece nepārliecinājās par to vai SIA „Vanags A un Co" spēs nodrošināt līgumā atrunātos pakalpojumus.

[9] Novērtējot pieteicējas iesniegtos darījumu attaisnojuma dokumentus, ir secināms, ka pieteicēja pavisam kopā SIA „Vanags A un Co" ir pasūtījusi bukletus, brošūras, reklāmas lapiņas un citu neidentificētu reklāmas produkciju, kā arī katru reizi pieteicēja ir pieņēmusi izstrādātu reklāmas stratēģiju. Tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotais pārstāvis nevarēja saprotami izskaidrot, kāpēc katru reizi ir pieņemta arī reklāmas pakalpojumu stratēģija. Vienlaikus no lietai pievienotās reklāmas pakalpojumu stratēģijas ir redzams, ka tā ir izstrādāta vienā eksemplārā un to nav parakstījis nedz tās izstrādātājs, nedz arī kāda cita persona. Reklāmas stratēģija ir sagatavota uz trīs lapām un tai ir acīm redzams nepārdomāta un nekvalitatīva dokumenta raksturs, kas pat nespeciālistam liek saprast, ka minētais dokuments nav vērtējams kā reklāmas stratēģija, kura ir paredzēta reālai izmantošanai saimnieciskās darbības nodrošināšanā un uzņēmuma pakalpojumu reklāmas nolūkā. Līdz ar to tiesai nav pamata pieteicējas iesniegto reklāmas stratēģiju attiecināt uz darījumiem ar SIA „Vanags A un Co". Vienlaikus tiesa arī konstatē, ka 2012. gada 2. aprīlī starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co" noslēgtā līguma ietvaros 2012. gada 30. aprīlī izrakstītais rēķins nav uzskatāmi par ticamiem un grāmatvedības reģistros reģistrējamiem dokumentiem, jo minētā darījuma būtībai nav iespējams izsekot. Turklāt arī pieteicējas pilnvarotais pārstāvis tiesai nevarēja neko paskaidrot par 2012. gada 2. aprīļa līguma ietvaros saņemtajiem pakalpojumiem un to būtību.

Tāpat, novērtējot pieteicējas un SIA „Vanags A un Co" darījumus, tiesa ņem vērā virkni pretrunu pieteicējas paskaidrojumos, liecinieces liecībās un arī/pers. E/ paskaidrojumos Dienestam.

Proti, sākotnēji Dienestam /pers. D/ norādīja, ka darījumu ar SIA „Vanags A un Co" kārtoja pats personīgi, bet tiesas sēdē jau minēja, ka darījuma norisi kārtoja pieteicējas menedžere /pers. K/. Savukārt /pers. K/liecināja, ka viņas loma darījuma noformēšanā bija darījumu partnera atrašana un līgumu caurlūkošana. Turklāt viņa pati nevarēja atcerēties vai bija viens vai vairāki līgumi, kā arī norādīja bukletu izplatīšanas vietas, kas nesakrīt ar līgumos ietvertajām. Lieciniece liecības sniedza haotiski un nevarēja skaidri atbildēt uz konkrētiem jautājumiem par darījumu norisi. Tāpat arī pieteicējas pilnvarotā persona /pers. D/ apgalvoja, ka ir saticis /pers. E/, uz to norādīja arī /pers. k/, minot, ka ir satikusi /pers. E/. Tomēr abi apliecināja, ka nav pārbaudījuši tās personas dokumentus, kas atnāca parakstīt līgumu un atveda pāri palikušos bukletus. Savukārt/pers. E/ Dienestam paskaidroja, ka personīgi nav kārtojis darījumu ar pieteicēju SIA „Vanags A un Co" vārdā un noliedza to, ka būtu bijis pieteicējas juridiskajā adresē un saticis /pers. D/. Lai arī /pers. E/ apstiprināja savus parakstus uz dokumentiem un norādīja, ka uz dažiem no tiem viņa paraksts ir atveidots ar paraksta zīmogu, tomēr tiesai rodas pamatotas šaubas par pieteicējas un SIA „Vanags A un Co" darījumu faktisko norisi.

Tas vien, ka SIA „Vanags A un Co" amatpersona ir parakstījusi dokumentus, nenorāda uz to, ka

darījums faktiski ir noticis. Visi pārējie lietā iegūtie pierādījumi norāda uz darījuma ar SIA „Vanags A un Co" mākslīgo raksturu. Lai atzītu, ka darījums ir faktiski noticis ir jābūt ne tikai darījumu partnera amatpersonas parakstītiem attaisnojuma dokumentiem, bet darījumam ir jābūt arī reāli notikušam tieši ar to darījumu partneri, kas ir norādīts nodokļu rēķinā.

Tiesa uzskata, ka konkrētajā gadījumā pieteicējas un SIA „Vanags A un Co" darījumu apliecinoši dokumenti ir noformēti par faktiski nenotikušu darījumu. Par to, pirmkārt, liecina tas, ka nedz pieteicējas pilnvarotā persona, nedz arī lieciniece nevarēja skaidri, saprotami, bez savstarpējām pretrunām un ticami izskaidrot tiesai darījuma norisi, pakalpojuma saņemšanas apstākļus, kā arī paskaidrot tiesai neskaidros jautājumus, lai atspoguļotu pilnīgu un pārskatāmu darījuma norises gaitu. Otrkārt, pieteicējas pilnvarotais pārstāvis tiesai iesniedza bukletu, kas ir izplatīts darījuma ar SIA „Vanags A un Co" ietvaros. Novērtējot tiesai iesniegto bukletu ir redzams, ka uz tā ir norādīta pieteicējas juridiskā adrese, kas darījumu norises laikā vairs nebija pieteicējas reģistrētā juridiskā adrese. Tāpat bukletā ir atsauce uz pieteicējas noslēgto sadarbības līgumu ar Valsts apvienību „Apsardze", kas 2010. gadā ir likvidēta. Tiesai neliekas ticami, ka pieteicēja 2012. gadā izplatīja reklāmas materiālus, kuros ir informācija par pieteicēju, kas vairs nav aktuāla. Līdz ar to tiesai nav pamata uzskatīt, ka pieteicējas iesniegtais reklāmas buklets ir tapis pieteicējas un SIA „Vanags A un Co" sadarbības ietvaros.

Konkrētajā gadījumā tiesa piešķir ticamību/pers. E/ sniegtajiem paskaidrojumiem, ka SIA „Vanags A un Co" faktiski nav sniegusi pieteicējai darījumu dokumentos atrunātos pakalpojumus, bet dokumenti (līgumi, rēķini, akti) ir parakstīti par darījumiem, kas faktiski nav notikuši.

[10] Tiesas vērtējumā viss iepriekš minētais apstākļu kopums liecina par to, ka pieteicēja nevarēja nezināt par tās darījuma ar SIA „Vanags A un Co" mākslīgo raksturu. Tiesai arī nerodas šaubas par to, ka pieteicēja darījumus ar SIA „Vanags A un Co" ir izmantojusi fiskālu priekšrocību gūšanai, lai tai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem.

Ņemot vērā tiesas iepriekš konstatēto un secināto, tiesa atzīst, ka Dienests pamatoti ir liedzis pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „Vanags A un Co".

[11] Dienests, atzīstot, ka pieteicējai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA „Vanags A un Co", aprēķināja pieteicējai budžetā maksājamo PVN, soda naudu un nokavējuma naudu.

Tiesas ieskatā pieteicējai aprēķinātās soda naudas apmērs par darījumiem ar SIA „Vanags A un Co" ir samērīgs un atbilstošs pieteicējas izdarītajam pārkāpumam, tiesa nekonstatē apstākļus pieteicējas atbrīvošanai no soda naudas. Tāpat arī nokavējuma naudas aprēķins ir veikts pareizi un atbilstoši tiesību

normām. Līdz ar to tiesa, pamatojoties uz Lēmumā piemēroto likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29. panta otro un trešo daļu, 32. panta pirmo un piekto daļu, secina, ka Dienests pieteicējai pamatoti aprēķinājis soda naudu un nokavējuma naudu par darījumiem ar SIA „Vanags A un Co".

[12] Dienests saskaņā ar Gada pārskatu likuma 22. panta otro daļu, kā arī likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3. panta pirmo daļu, 4. panta pirmo daļu, 22. panta otro daļu un 26. panta pirmo daļu atzina, ka pieteicējai nav tiesības iekļaut 2012. gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītajās pārdošanas izmaksās naudas summas par darījumiem ar SIA „Vanags A un Co" un attiecīgi samazināja ar UIN apliekamo ienākumu, jo neguva apstiprinājumu pieteicējas darījumiem ar SIA „Vanags A un Co".

Kā atzīts administratīvo tiesu praksē, gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa 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 pieteicējas darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu, ir jānoskaidro, vai pieteicēja ir iesaistījusies krāpšanā ar nodokļiem *(sk. Augstākās tiesas 2013. gada 12. jūnija sprieduma lietā Nr. SKA-21/2013 19. punktu)*. Citiem vārdiem, arī uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā, kas veikti uz darījumu esības apšaubīšanas pamata, ir nepieciešams konstatēt to, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos.

Tā kā tiesa jau iepriekš atzina, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „Vanags A un Co" nav notikuši, un pieteicēja nevarēja nezināt, ka tā iesaistās faktiski nenotikušos darījumos, tad pieteicējai ir pamatoti koriģēts ne vien PVN aprēķins, bet arī UIN aprēķins. Līdz ar to tiesa atzīst, ka Dienests, pamatojoties uz Lēmumā piemērotajām tiesību normām, ir pamatoti pieteicējai koriģējis UIN un 2012. gada peļņas un zaudējumu aprēķinu. Līdz ar to arī UIN soda nauda un nokavējuma nauda ir aprēķināta pamatoti.

[13] Ņemot vērā iepriekš konstatēto un secināto, tiesa atzīst, ka pārsūdzētais Lēmums ir tiesisks administratīvais akts un tā atcelšanai nav pamata.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251. pantu, tiesa

nosprieda

Noraidīt SIA „Puma" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014. gada 6. novembra lēmuma Nr. 22.13/L-32050 atcelšanu.

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

Spriedums sastādīts 2015. gada 4. augustā.

Tiesnese K. Kalvāne