Lietas Nr. A420541312
Lietas arhīva Nr. A42-00375-14/14

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

SPRIEDUMS
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2014.gada 20.martā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese Līga Hāzenfuse,

piedaloties pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pārstāvim /pers. D/,
atbildētāja – Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes – Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. E/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA /Nosaukums A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 23.augusta lēmuma Nr.22.4.8/66632 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde no 2011.gada 16.decembra līdz 2012.gada 20.aprīlim (neieskaitot laika posmu no 2011.gada 16.decembra līdz 2012.gada 23.janvārim) SIA /Nosaukums A/ veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) auditu par 2010.gada janvāri – 2011.gada septembri, kā arī uzņēmuma ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2010.gadu.

Pārbaudes rezultātā VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu otrās audita daļas vadītāja vietniece 2012.gada 20.aprīlī pieņēma lēmumu Nr.23.8/389, ar kuru komercsabiedrībai papildus aprēķināja PVN Ls 5748,74, soda naudu Ls 1669,77 un nokavējuma naudu Ls 993,13, VSAOI Ls 30996,65, soda naudu Ls 13495,59 un nokavējuma naudu Ls 2274,7, IIN soda naudu Ls 3207,78, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 9195,57 un saistībā ar to aprēķināja soda naudu Ls 2754,66, kā arī samazināja 2010.gadā uz nākamajiem taksācijas periodiem pārnesamo zaudējumu summu par Ls 2836. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu soda nauda noteikta 50 procentu apmērā no auditā aprēķinātās – PVN soda nauda Ls 2212,22 ((Ls 1669,77 + Ls 2754,66) x 50%) un VSAOI soda nauda Ls 4413,18) Ls 8826,36 x 50%) apmērā.

SIA /Nosaukums A/ minēto lēmumu apstrīdēja VID ģenerāldirektoram.

Ar VID 2012.gada 23.augusta lēmumu Nr.22.4.8/66632 (turpmāk – Lēmums) (*lietas 1.sējuma 13. – 48.lapa*) atstāts negrozīts VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu otrās audita daļas vadītāja vietnieces 2012.gada 20.aprīļa lēmums Nr.23.8/389.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] Pieteicēja 2010.gada jūlija, novembra un 2011.gada janvāra PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīja Ls 14 334,4 saskaņā ar SIA „/Nosaukums B/" vārdā 2010.gada jūlijā, novembrī un 2011.gada janvārī izrakstītajiem rēķiniem Nr.2010/041, Nr.2010/074, Nr.2011/01 un Nr.2011/02 par pakalpojumiem.

Lietā ir strīds, vai SIA „/Nosaukums B/" sniedza rēķinos norādītos pakalpojumus (programmatūras izstrāde un uzturēšana) SIA /Nosaukums A/.

[1.2] 2009.gada 3.jūnijā pieteicēja kā finansējuma saņēmējs noslēdza līgumu Nr.L-JPR-09-0044 ar valsts aģentūru „Latvijas investīciju un attīstības aģentūru" (turpmāk – LIAA) par projekta „Autoparku vadības sistēmas *Skybrake F30* ieviešana ražošanā" īstenošanas nosacījumiem un kārtību, saskaņā ar kuru finansējuma mērķis ir atbalstīt veiksmīgi izstrādāto jauno produktu vai tehnoloģiju ieviešanu ražošanā.

Lietā ir 2010.gada 30.aprīļa līgums par programmatūras izstrādi Nr.10/0430, saskaņā ar kuru pasūtītājs SIA /Nosaukums A/ uzdod, bet izpildītājs SIA „/Nosaukums B/" apņemas izstrādāt un uzturēt ražošanas vadības sistēmu saskaņā ar tehnisko piedāvājumu (līguma pielikums Nr.1), kur noteikti sistēmas tehniskie rādītāji, finansējuma saņēmēja prasības un piegādātāja piedāvājums.

Pieteicējas amatpersona paskaidrojusi, ka saskaņā ar minēto līgumu izstrādātās programmatūras testēšana tika veikta sabiedrības telpās. No SIA „/Nosaukums B/" puses programmas testēšanā piedalījās /pers. G/. Tā kā programmas testēšana sabiedrībā tika veikta vairākas nedēļas, tad to veica sabiedrības darbinieks /pers. H/ un par konstatējām kļūdām un neatbilstībām nosūtīja e-pastā ziņojumu SIA „/Nosaukums B/" projekta koordinatoram. Savukārt par programmas uzstādīšanu /pers. J/ paskaidroja, ka sabiedrība piešķīra un SIA „/Nosaukums B/" projekta koordinatoram /pers. K/ uz e-pastu nosūtīja attālinātās piekļuves rekvizītus, ar kuriem bija iespējams veikt programmatūras uzstādīšanu. Sabiedrības darbinieka /pers. H/ apmācību SIA /Nosaukums A/ telpās veica SIA „/Nosaukums B/" pārstāvis /pers. G/, savukārt /pers. H/ veica citu sabiedrības darbinieku apmācību darbam ar izstrādāto ražošanas vadības sistēmu.

Lai gan pieteicējas amatpersonas paskaidrojumos norādīts, ka ražošanas vadības sistēmas (programmatūras) izstrāde ir saistīta ar produkta *Skybrake F20* ieviešanu ražošanu, no lietā esošā līguma Nr.10/0430 un tā pielikumiem nevar gūt apstiprinājumu līgumā minētās ražošanas vadības sistēmas saiknei ar konkrēto produktu.

[1.3] No SIA „/Nosaukums B/" amatpersonas (*lietas 2.sējuma 142.lapa*) un projekta koordinatora (*lietas 2.sējuma 143.lapa*)

paskaidrojumiem VID secinājis, ka SIA „/Nosaukums B/" darījumos ar pieteicēju bija starpnieks, bet pakalpojumus sniedz apakšuzņēmumi SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/.

SIA „/Nosaukums B/" amatpersona VID iesniedza dokumentus par darījumiem ar apakšuzņēmējiem SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ – 2010.gada 15.oktobra līgumus un SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ vārdā 2010.gada novembrī, decembrī un 2011.gada janvārī izrakstītos rēķinus. Atbilstoši līgumu nosacījumiem pasūtītājs SIA „/Nosaukums B/" uzdod, bet izpildītājs (SIA /Nosaukums C/ vai SIA /Nosaukums D/) apņemas izstrādāt un uzturēt ražošanas vadības sistēmu SIA /Nosaukums A/. VID konstatējis, ka minētajos līgumos nav noteikti termiņi, kad darbi jāpabeidz, līgumu ar SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ nosacījumi noformulēti vispārīgi, nenorādot konkrētus uzdevumus, tajos nav norādes par programmēšanas darbu izpildi, bet gan – par konsultatīvo darbu izpildi.

Savukārt, izvērtējot SIA /Nosaukums C/ vārdā 2011.gada 18. un 26.janvārī izrakstītos un SIA /Nosaukums D/ vārdā 2010.gada 15., 18., 22. novembrī un 14.decembrī noformētos rēķinus, secināts, ka tie ir nepilnīgi noformēti un tajos ietvertā informācija neļauj identificēt konkrētos pakalpojumus.

Tādējādi pārbaudei iesniegtajos SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ vārdā noformētajos rēķinos norādītais darījuma apraksts neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām, tajos norādītie pakalpojumi nav identificējami.

[1.4] Izvērtējot SIA /Nosaukums C/ amatpersonas paskaidrojumā (*lietas 2.sējuma 140. – 141.lapa*) norādīto par programmatūras izstrādi, Lēmumā konstatēts, ka sniegtā informācija ir pretrunā SIA /Nosaukums A/ sniegtajai – atbilstoši SIA /Nosaukums A/ programmatūras izstrādes darbi tika pabeigti 2011.gada 7.janvārī, savukārt SIA /Nosaukums C/ vārdā noformētie rēķini izrakstīti 2011.gada 18. un 26.janvārī.

[1.5] Turklāt saskaņā ar VID rīcībā esošo informāciju SIA „/Nosaukums B/" nav savlaicīgi iesniegusi VID 2010.gada pārskatu, nav iesniegusi 2011.gada pārskatu un UIN deklarāciju, kā arī 2012.gada 25.maijā sabiedrība izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli Ls 14 334,4 saskaņā ar SIA „/Nosaukums B/" izrakstītajiem rēķiniem.

[1.6] SIA /Nosaukums A/ 2010.gadā un 2011.gadā iegādājās traukus, konfektes, alkoholu, grāmatas un citas preces, uzrādot grāmatvedības reģistros kā preces reprezentācijas nolūkiem. Lietā nav gūts apstiprinājums, ka iegādātās preces tika izmantotas kā reprezentācijas priekšmeti un izmantotas SIA /Nosaukums A/ ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli Ls 292,74 par precēm saskaņā ar audita pārskata pielikumā Nr.1 un Nr.2 norādītajiem dokumentiem.

[1.7] SIA /Nosaukums A/ 2011.gada augusta un septembra PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitīja Ls 317,17, pamatojoties uz SIA /Nosaukums F/ EKA čeku Nr.01#4800 un SIA /Nosaukums G/ EKA čeku Nr.0115479 par apavu un apģērbu iegādi. Lēmumā konstatēts, ka lietā nav gūts apstiprinājums, ka iegādātie apģērbi un apavi izmantoti konkrētam mērķim ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli Ls 317,17 saskaņā ar SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ EKA čekiem.

[1.8] 2010.gada 1.janvārī – 15.jūnijā SIA /Nosaukums A/ nodarbināts /pers. O/, ar kuru nebija noslēgts darba līgums.

Pēc VID rīcībā esošās informācijas un auditam iesniegtajiem darba līgumiem konstatēts, ka /pers. O/ darbā SIA /Nosaukums A/ pieņemts no 2010.gada 15.jūnija par ražošanas daļas vadītāju (darba samaksa mēnesī noteikta Ls 190). Tādējādi Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti noteikusi 2010.gada 1.janvārī – 14.jūnijā uzņēmumā nodarbinātajai personai /pers. O/ papildu ar VSAOI apliekamo objektu (darba algu) Ls 990 un budžetā papildus maksājamo VSAOI Ls 256,79.

[1.9] SIA /Nosaukums A/ 2010.gada augustā, 2011.gada aprīlī un augustā uzņēmuma darbiniekiem /pers. S/, /pers. T/ un /pers. U/ nepilnīgi uzskaitīja nostrādātās darba stundas, kā arī nepilnīgi noteica ar VSAOI apliekamo objektu un aprēķināja VSAOI.

No pārbaudes lietas materiāliem izriet, ka minēti SIA /Nosaukums A/ darbinieki atvaļinājuma laikā veica darba pienākumus – parakstījās uz SIA /Nosaukums A/ izrakstītajiem rēķiniem par preču izsniegšanu un pakalpojumu sniegšanu, kā arī no darījumu partneriem saņemtajos rēķinos par preču un pakalpojumu saņemšanu. Līdz ar to VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti konstatēja /pers. S/ 2010.gada augustā neuzskaitītās nostrādātās 160 darba stundas, 2011.gada augustā neuzskaitītas 120 darba stundas, /pers. T/ 2011.gada aprīlī neuzskaitītas 72 darba stundas, /pers. U/ 2011.gada jūlijā neuzskaitītas 32 darba stundas, par kurām nav aprēķinātas un iemaksātas VSAOI pilnā apmērā.

[1.10] 2011.gada 7.oktobrī SIA /Nosaukums A/ juridiskajā adresē veiktās tematiskās pārbaudes rezultātā VID rīcībā tika iegūtas datorizdrukas par 2011.gada aprīlī – augustā uzņēmuma darbiniekiem izmaksātajām darba algām un datu nesējs ar tajā esošo informāciju. Tādējādi VID rīcībā ir pierādījumi, ka SIA /Nosaukums A/ grāmatvedībā nav uzrādīta uzņēmuma darbiniekiem faktiski aprēķinātā darba alga, no kuras nav aprēķinātas un normatīvajos aktos noteiktajā termiņā pilnā apmērā nomaksātas VSAOI. Vienlaikus no datorizdrukās uzrādītajiem algu sarakstiem konstatēts, ka SIA /Nosaukums A/ nodarbināja personas bez darba līgumiem – /pers. A0/ 2011.gada aprīlī un maijā, /pers. AA/ 2011.gada aprīlī, /pers. AB/ 2011.gada maijā, jūnijā, jūlijā un augustā, /pers. AC/ 2011.gada jūnijā, /pers. AD/ 2011.gada jūlijā, /pers. H/ 2011.gada augustā, /pers. AE/ 2011.gada augustā, no kuru darba ienākumiem nav aprēķinātas un normatīvajos aktos noteiktajā termiņā pilnā apmērā nomaksātas VSAOI. Līdz ar to pārbaudes rezultātā VID Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti papildus noteica SIA /Nosaukums A/ darba ņēmēju bruto darba algu 2010.gada janvārī – jūnijā, augustā un 2011.gada aprīlī – augustā Ls 89 425,97 apmērā – 2010.gada janvārī Ls 180, februārī Ls 180, martā Ls 180, aprīlī Ls 180, maijā Ls 180, jūnijā Ls 90 un augustā Ls 172,8, 2011.gada aprīlī Ls 11 111,75, maijā Ls 14 582,25, jūnijā Ls 19 127,63, jūlijā Ls 20 829,07 un augustā Ls 22 612,47.

[2] 2012.gada 28.septembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts SIA /Nosaukums A/ pieteikums par Lēmuma atcelšanu.

Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] VID nenoliedz, ka ražošanas vadības sistēma ir nodota pieteicējas lietošanā un uzinstalēta darba vidē. VID nav vēlējies izprast ražošanas vadības sistēmas (un saistībā ar to *Skybrake F30* un *Skybrake F20* ražošana) nepieciešamību un nozīmi pieteicējas saimnieciskajā darbībā. Pieteicēja nevar apstiprināt vai noliegt faktus par SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ un SIA /Nosaukums B/" līgumiem, jo pieteicēja par tādiem uzzināta tikai VID pārbaudes laikā.

Pieteicēja vērš tiesas uzmanību, ka SIA „/Nosaukums B/", kurš VID skatījumā nespēj nodrošināt ražošanas vadības sistēmas izstrādi pieteicējam, tajā pašā laika posmā, kad tika veikti apstrīdētie darījumi, uzvarēja trīs publisko iepirkumu konkursos par pakalpojumu sniegšanu informācijas tehnoloģiju jomā dažādām iestādēm, tai skaitā Tiesu administrācijai.

[2.2] Attiecībā par reprezentatīvajām dāvanām, apģērbiem un apaviem darbiniekiem pieteicēja savus argumentus norādīja jau sūdzībā VID, kas netika ņemti vērā.

[2.3] Attiecībā par /pers. O/ pieteicēja paskaidro, ka SIA /Nosaukums A/ ir ģimenes uzņēmums un /pers. O/ ir uzņēmuma īpašnieku un valdes locekļu /pers. J/ un /pers. AG/ tēvs, kurš konkrētos dokumentus parakstīja uz pilnvarojuma pamata, nestājoties darba tiesiskajās attiecībās un nesaņemot par to atlīdzību.

[2.4] Darba laika uzskaiti neveic līdz minūtei, un fakts, ka darbinieks arī atvaļinājuma laikā, ja tas nepieciešams, un darba devējs ar darbinieku par to vienojas, uz abu pušu savstarpējas sapratnes pamata īslaicīgi kaut ko izdara darbā un savukārt darba laikā, ja tas darbiniekam nepieciešams, tiek piešķirts brīvais laiks personīgo lietu kārtošanai, ir normāla parādība, un, ja darbinieka klātbūtne (vai prombūtne) nav ilgstoša, nevienā uzņēmumā (vai valsts pārvaldes iestādē) par to noformē atsevišķus dokumentus.

[2.5] SIA /Nosaukums A/ nepiekrīt, ka datu nesējs, kas tematiskās pārbaudes laikā tika izņemts no darbinieces /pers. U/ datora, saturēja informāciju par pieteicējas nedeklarētu darba samaksas izmaksu darbiniekiem. Tas bija prognozējamo prēmiju aprēķins sakarā ar SIA /Nosaukums A/ dibināšanas gadadienu – 31.oktobri, kā arī iespējamo risinājumu meklēšanai pieteicējas reorganizācijai un darbinieku motivācijai, kas paredz darba algu monitorēšanu un plānošanu 6 mēnešu periodā.

[3] 2012.gada 15.oktobrī saņemtajos atbildētāja rakstveida paskaidrojumos VID pieteikumu neatzīst un uzskata par nepamatotu, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem. VID paskaidro, ka Lēmuma 18. – 20.lapaspusē ir sniegts pieteicējas audita laikā iesniegto paskaidrojumu un dokumentu vērtējums, Lēmuma 21. – 23.lapaspusē konstatēts, ka 2010.gada 30.aprīļa līgumu ar pieteicēju faktiski veica apakšuzņēmēji SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/. Līdz ar to VID pamatoti vērtēja abu minēto uzņēmumu spēju sniegt rēķinos norādītos pakalpojumus.

Attiecībā uz pieteicējas 2010. un 2011.gaadā iegādātajām precēm un pieteicējas darbiniekiem nepilnīgi aprēķināto darba samaksu VID paskaidro, ka pieteikumā ir norādīti tādi paši argumenti kā VID ģenerāldirektoram adresētajā iesniegumā.

[4] Pieteicējas pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu uzturēja. Norādīja, ka nav nozīmes, ka darījuma partneri SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/, iespējams, bija negodprātīgi nodokļu maksātāji. SIA /Nosaukums B/ darbinieki iepriekšējā tiesas sēdē apliecināja, ka darījumi ir bijuši, un pastāstīja par lietas apstākļiem. Uklausot liecinieku, ir skaidrs, ka nav izmaksātas papildus algas, personas nav apliecinājušas, ka algas maksātas skaidrā naudā. Elektroniskie datu nesēji nav ne fakti, ne pierādījumi.

[5] Atbildētāja pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina un uzturēja Lēmumā un paskaidrojumā minētos argumentus.

[6] Tiesas sēdē tika uzklausītas liecinieku /pers. K/, /pers. G/, /pers. AH/, /pers. AI/ liecības.

Motīvu daļa

[7] Tiesa, izvērtējot lietas materiālus un tiesas sēdē procesa dalībnieku izvirzīto argumentu pamatotību, atzīst, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms.

[8] Lietā nav strīda, ka pieteicēja kā finansējuma saņēmējs noslēdza līgumu ar Latvijas Investīciju un attīstības aģentūru par projekta „Autoparku vadības sistēmas *Skybrake F30* ieviešana ražošanā" īstenošanas nosacījumiem un kārtību. Nav strīda, ka ražošanas vadības sistēma ir nodota pieteicējas lietošanā un uzinstalēta darba vidē. Kā izriet no lietas materiāliem, saskaņā ar 2010.gada 30.aprīļa līgumu minētās programmas izstrāde un ražošanas vadības sistēmas uzturēšana nodota SIA „/Nosaukums B/". Pieteicēja 2010.gada jūlija, novembra un 2011.gada janvāra PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi Ls 14 334,4 saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ vārdā 2010.gada jūlijā, novembrī un 2011.gada janvārī izrakstītajiem rēķiniem Nr.2010/041, Nr.2010/074, Nr.2011/01 un Nr.2011/02 par pakalpojumiem un iesniegusi VID dokumentus, rēķinus, kas formāli apliecina no SIA „/Nosaukums B/" saņemtos pakalpojumus. VID pieteicējas un SIA „/Nosaukums B/" darījumus nav atzinis, samazinājis no budžeta atmaksājamo PVN summu un papildus nomaksai budžetā aprēķinājis nodokļu maksājumus. Līdz ar to lietā ir strīds, vai SIA „/Nosaukums B/" pieteicējai ir sniegusi rēķinos norādītos pakalpojumus (programmatūras izstrāde un uzturēšana).

[9] No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām secināms, ka VID nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli, pamatojot ar to, ka attiecīgo pakalpojumu vai preču rēķina izsniedzējs vai viens no tā piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, bez objektīviem pierādījumiem, kas liecinātu par to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka darījums, kas pamato tiesības uz atskaitīšanu, bija saistīts ar šā rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu. Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības Valsts ieņēmumu dienests nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši dienestam ir pienākums veikt nepieciešamās nodokļu maksātāju pārbaudes (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 62.punktu*).

Eiropas Savienības Tiesa ir arī argumentējusi, ka tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 Halifax 81.punktu*).

Tādējādi, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir tikai dokumenti), 2) pieteicējs pats iesaistījies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, 3) pieteicējs ir bijis informēts, ka tiek iesaistīts darījumā ar fiktīvo uzņēmumu. Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz VID, bet tos jāatspēko pieteicējam *(sk. Administratīvās apgabaltiesas 2013.gada 14.oktobra sprieduma lietā Nr.AA43-0119-13/7 14., 15.punktu).*

[10] Izvērtējot VID konstatētos faktus kopsakarā ar lietā iesniegtajiem pierādījumiem, liecinieku liecībām, tiesa secina, ka VID pamatoti nav atzinis pieteicējas darījumus ar SIA „/Nosaukums B/", savukārt pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas atspēkotu VID izdarītos secinājumus.

[10.1] Kā VID paskaidrojusi SIA /Nosaukums A/ valdes locekle, 2009.gada 3.jūnijā tika noslēgts līgums Nr.L-JPR-09-0044 ar LIAA par atbalstu *Skybrake F20* ieviešanai ražošanā. 2010.gada 30.aprīlī SIA /Nosaukums A/ uzsāka iepirkumu, kas notika vairākās kārtās. 2010.gada 30.aprīlī SIA /Nosaukums A/ noslēdza līgumu Nr.10/0430 ar SIA „/Nosaukums B/" par ražošanas programmatūras izstrādi. 2010.gada 30.aprīlī – 2011. gada 7.janvārī tika veikta ražošanas programmatūras izstrāde, 2011.gada 7.janvārī programmatūra tika pabeigta, un SIA /Nosaukums A/ uzsāka *Skybrake F20* rūpniecisko ražošanu. Sabiedrības kontaktpersonas ražošanas vadības sistēmas izstrādes laikā par visiem ar ražošanas vadības sistēmas izstrādi saistītiem tehniskiem jautājumiem kontaktējās ar projekta koordinatoru /pers. K/, savukārt par administratīvajiem jautājumiem – ar SIA „/Nosaukums B/" kontaktpersonu /pers. G/ *(lietas 2.sējuma 117.lapa).*

Atbilstoši SIA „/Nosaukums B/" amatpersonas /pers. G/ 2012.gada 23.februārī VID sniegtajiem paskaidrojumiem ražošanas vadības sistēmas izstrādi saskaņā ar SIA „/Nosaukums B/" 2010.gada 30.aprīļa līgumu ar SIA /Nosaukums A/ faktiski veica apakšuzņēmēji SIA /Nosaukums C/ un SIA

/Nosaukums D/. No SIA „/Nosaukums B/" puses darbus koordinēja uz uzņēmuma līguma pamata piesaistītā persona /pers. K/. Programmatūras izstrāde tika veikta pa etapiem no 2010.gada maija līdz 2011.gada janvārim. Pilnībā programmatūra tika uzinstalēta SIA /Nosaukums A/ infrastruktūrā un nodota kopā ar projektējuma aprakstu un testēšanas dokumentiem. Pie testēšanas piedalījās SIA /Nosaukums B/" apakšuzņēmēji un koordinēja /pers. K/. Visa līgumā noteiktā summa tika apmaksāta. Darbus no apakšuzņēmējiem pieņēma /pers. K/. Līgumus sagatavoja SIA „/Nosaukums B/", ar attiecīgo uzņēmumu amatpersonām /pers. G/ nav ticies *(lietas 2.sējuma 124.lapa).*

Projekta koordinators /pers. K/ 2012.gada 5.martā VID sniegtajā paskaidrojumā apliecināja, ka savstarpējā darījumā starp SIA „/Nosaukums B/" un pieteicēju viņš tika piesaistīts kā projekta koordinators starp pasūtītāju un apakšuzņēmējiem. Apakšuzņēmēji bija studenti, kas praktizējās uzņēmumos – SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ un faktiski veica programmēšanas darbu. /pers. K/ norādīja, ka kontaktējās ar diviem pārstāvjiem, kuru vārdus neatceras. /pers. K/ paskaidroja, ka darbus pasūtītājam nodeva elektroniskā veidā, pie pasūtītājiem kopā ar izpildītājiem nav bijis. /pers. K/ nezina, kas veica apmācību *(lietas 2.sējuma 125.lapa).*

Tātad gan no /pers. G/, gan no /pers. K/ paskaidrojuma izriet, ka pieteicējai bija zināms, ka programmēšanas darbus veic apakšuzņēmēji, proti, kā minētās personas paskaidroja, apakšuzņēmēju pārstāvji praktiski veica programmēšanas darbus un piedalījās pie programmas testēšanas. Līdz ar to pieteikumā norādītais, ka par SIA /Nosaukums C/, SIA /Nosaukums D/ un SIA „/Nosaukums B/" līgumiem pieteicēja uzzināja tikai VID pārbaudes laikā, ir pretrunā ar /pers. G/ un /pers. K/ paskaidrojumiem.

[10.2] Tiesa vērš uzmanību uz vēl vienu būtisku pretrunu, kas atklājas minēto personu paskaidrojumos. Proti, /pers. J/ paskaidroja, ka programmas testēšanā piedalījās /pers. G/, bet /pers. G/ paskaidroja, ka pie programmas testēšanas piedalījās SIA „/Nosaukums B/" apakšuzņēmēji un /pers. K/, pats ar apakšuzņēmējiem nav ticies. Tādējādi no /pers. J/, /pers. K/ un /pers. G/ paskaidrojumiem nav izsecināms, kādas personas programmas testēšanā bija iesaistītas un piedalījās.

Pretrunas ir arī konkrēto personu paskaidrojumos par to, kā tika veikta programmas testēšana. Pieteicējas amatpersona /pers. J/ paskaidrojumā VID norādījusi, ka saskaņā ar līgumu izstrādātās programmas testēšana tika veikta sabiedrības telpās un no SIA „/Nosaukums B/" puses programmas testēšanā piedalījās /pers. G/ *(lietas 2.sējuma 117.lapa).* Savukārt /pers. G/ tiesas sēdē liecināja, ka programma tika uzstādīta un testēta no attālinātas piekļuves *(2014.gada 24.janvāra tiesas sēdes audio ieraksta 43.20 – 44.53 minūte).*

[10.3] Tātad saskaņā ar /pers. G/ un /pers. K/ paskaidroto faktiskie programmas izstrādātāji bija apakšuzņēmēji SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/, /pers. K/ apliecināja, ka kontaktējies ar diviem studentiem, kas praktizējās uzņēmumos SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ un faktiski veica programmēšanas darbu. Studentu vārdus viņš neatceras. Tiesas sēdē /pers. K/ liecināja, ka programmu izstrādi veica apakšuzņēmēji, kas paši pieteicās *(2014.gada 24.janvāra tiesas sēdes audio ieraksta 5.40 – 55.30 minūte),* bet, pretējiiepriekš paskaidrotajam sākotnēji, liecināja, ka pašus programmas izstrādātājus nav saticis *(2014.gada 24.janvāra tiesas sēdes audio ieraksta 55.55 – 56.42 minūte).*

Tiesa konstatēja, ka SIA /Nosaukums D/ amatpersona ir bez noteiktas dzīvesvietas. Tādējādi nebija iespēja ne VID, ne tiesai uzklausīt amatpersonas paskaidrojumus un identificēt personu, kas reāli varēja sniegt attiecīgo pakalpojumu.

Savukārt SIA /Nosaukums C/ amatpersona /pers. AH/ 2012.gada 28.marta paskaidrojumā VID *(lietas 2.sējuma 140. – 141.lapa)* un 2014.gada 24.janvāra tiesas sēdē liecināja, ka SIA /Nosaukums C/ ir bijis tikai starpnieks darījumu ķēdē un pati darbus nav veikusi. Ar interneta starpniecību atradusi firmu, kas izstrādāja programmu, taču ne uzņēmuma nosaukumu, ne kontaktpersonu neatceras. /pers. AH/ paskaidroja, ka izstrādāto programmu saņēma datu nesējā kafejnīcā, pēc tam datu nesēju nodevusi SIA „/Nosaukums B/" *(2014.gada 24.janvāra tiesas sēdes audio ieraksta 11. 50 – 23.00 minūte).*

Tā kā /pers. AH/ paskaidroja, ka SIA /Nosaukums C/ ir bijis tikai starpnieks darījumu ķēdē, uzņēmums nav izstrādājis datorprogrammu, bet SIA /Nosaukums D/ amatpersona ir bez noteiktas dzīvesvietas un nav apstiprinājusi pakalpojumu sniegšanas faktu SIA „/Nosaukums B/", neviens no lieciniekiem nespēja identificēt personas, kuras reāli ir veikušas datorprogrammas izstrādi un testēšanu, tad tiesai nav šaubu, ka datorprogrammas izstrādē un testēšanā nav piedalījušies ne apakšuzņēmēji SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/, ne to darbinieki vai praktikanti. Tādējādi secināms, ka /pers. G/ un /pers. K/ gan VID, gan liecībās tiesai ir snieguši nepatiesu informāciju par darījuma faktiskajiem apstākļiem.

[10.4] Likuma „Par grāmatvedību" 2.pantā noteikts, ka grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Savukārt likuma 7.pantā noteikts, ka grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

Konstatējams, ka no VID iesniegtajiem dokumentiem par darījumiem ar apakšuzņēmējiem SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ – 2010.gada 15.oktobra līguma *(lietas 2.sējuma 132. – 135.lapa)* un SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ vārdā 2010.gada novembrī, decembrī un 2011.gada janvārī izrakstītajiem rēķiniem *(lietas 2.sējuma 136. – 140.lapa)* nav iespējams iegūt precīzu, saprotamu, salīdzināmu informāciju. Proti, atbilstoši līguma nosacījumiem pasūtītājs SIA „/Nosaukums B/" uzdod, bet izpildītājs apņemas izstrādāt un uzturēt ražošanas vadības sistēmu SIA /Nosaukums A/. Minētajos līgumos nav noteikti termiņi, kad darbi jāpabeidz, līguma nosacījumi noformulēti vispārīgi, nenorādot konkrētus uzdevumus, tajos nav norādes par programmēšanas darbu izpildi, bet gan – par konsultatīvo darbu izpildi. Līdz ar to VID pamatoti secinājis, ka no minētajiem dokumentiem nevar gūt skaidru un patiesu priekšstatu par saimniecisko darījumu un konstatēt tā saistību ar uzņēmuma saimniecisko darbību.

Papildus VID nodibinājis, ka SIA /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums D/ deklarētie darbības veidi neatbilst pārbaudei iesniegtajos dokumentos norādītajiem pakalpojumiem, katrā uzņēmumā norādīts tikai viens darba ņēmējs, līdz ar ko uzņēmumiem nebija atbilstoša darbaspēka, lai sniegtu pakalpojumus rēķinā norādītajā apjomā.

Ņemot vērā, ka darījumu dokumenti ir noformēti vispārīgi un no tiem nav iespējams gūt skaidru priekšstatu par darījumu faktiskajiem apstākļiem, būtiskās pretrunas starp /pers. J/, /pers. K/, /pers. G/ paskaidrojumiem, pretrunas starp /pers. K/ paskaidrojumu VID un liecībām tiesas sēdē attiecībā par faktiskajiem programmas izstrādātājiem, SIA /Nosaukums C/ amatpersonas /pers. AH/ paskaidrojumu VID un liecības tiesas sēdē, secināms, ka SIA „/Nosaukums B/" faktiski nav bijusi iesaistīta programmatūras *Skybrake F20* izstrādē un ieviešanā.

Papildus tiesa vērš uzmanību uz pieteicējas amatpersonas /pers. J/ paskaidroto, ka sabiedrības rīcībā ir programmatūras kods, kas nozīmē, ka jaunus papildinājumus sabiedrība var veikt saviem spēkiem *(lietas 2.sējuma 117.lapa).* Ņemot vērā, ka auditējamajā periodā SIA /Nosaukums A/ nodarbināja arī datorspeciālistus, tad tiesas ieskatā pieteicējai nebija problēmu pašai saviem spēkiem izstrādāt un ieviest programmatūru *Skybrake F20.*

[11] Eiropas Kopienu Tiesa ir noteikusi, ka atskaitīšanas (priekšnodokļa) tiesības nav izmantojamas, ja darījums nav veikts parastas komercdarbības ietvaros, bet gan veikts tikai tāpēc, lai nepamatoti izmantotu finansiālas priekšrocības (priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības), citiem vārdiem – tam ir pilnībā mākslīgs raksturs (*sk. Eiropas Kopienu Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 69. un 81.punktu*).

Ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir izlietotas, krāpjoties, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu (*sk. Eiropas Kopienu Tiesas 1996.gada 29.februāra sprieduma lietā Nr.C-110/94 24.punktu*), un valsts tiesai ir jāaizliedz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas, krāpjoties (*sk. Eiropas Kopienu Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā Nr.C-32/03 34.punktu*).

Tāpat arī nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar PVN izkrāpšanu saistītā darbībā, saskaņā

ar Sestās direktīvas mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanās dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai nē.

Darījumu ķēžu veidošana, kuras atsevišķos posmos konstatējama faktisku darījumu neesība un kas pēc būtības pilnībā vai daļēji vērstas uz nepamatotu fiskālu priekšrocību gūšanu, var norādīt uz visu šajos darījumos iesaistīto personu saistību ar krāpšanos nodokļu jomā *(sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2012.gada 8.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-914/2012 12.punktu).*

Konkrētajā lietā esošie pierādījumi to savstarpējā kopsakarā norāda, ka darījumu partneru rekvizīti fiktīvi izmantoti darījumu noformēšanai, pieteicēja nav saņēmusi pakalpojumu no konkrētā (nodokļu rēķinā) norādītā darījumu partnera. Tātad pieteicējas ieraksti grāmatvedībā veikti, izmantojot nepatiesu informāciju saturošus dokumentus, un darījumi ar rēķinos norādīto darījuma partneri SIA „/Nosaukums B/" nav notikuši. Līdz ar to šajā gadījumā no lietas materiāliem redzams, ka tajā nav runas darījumu ķēdi, kurā pieteicēja varētu būt nonākusi citu partneru krāpšanās rezultātā, bet, gluži otrādi, pati ir iesaistījusies krāpnieciskā ķēdē, uzrādot nenotikušus darījumus kā notikušus, acīmredzot tāpēc, lai radītu iespēju atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, tātad – iegūt finansiālu labumu.

Tā kā lietā ir iegūti pierādījumi par SIA /Nosaukums A/ grāmatvedības reģistros iegrāmatoto un PVN deklarācijās deklarēto darījumu ar SIA „/Nosaukums B/" faktisko neesamību, komercsabiedrība zināja, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, līdz ar to VID pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli Ls 14 334,4 saskaņā ar SIA „/Nosaukums B/" vārdā izrakstītajiem rēķiniem.

[12] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 6.panta pirmās daļas 5.punktā noteikts, ka reprezentācijas izdevumi ir nodokļa maksātāja izdevumi tā prestiža veidošanai un uzturēšanai sabiedrībā pieņemto standartu limenī. Tie ietver izdevumus publisku konferenču, uzņemšanu un maltīšu rīkošanai, kā arī izdevumus nodokļa maksātāju reprezentējošu priekšmetu izgatavošanai. Savukārt saskaņā ar minētā likuma 5.panta ceturto daļu pie izdevumiem, kas nav saistīti ar saimniecisko darbību, pieskaitāmi arī ziedojumi vai dāvinājumi citām personām, galvojuma summas, kuras nodokļa maksātājam kā galviniekam ir jāizmaksā saskaņā ar galvojuma līgumu, atskaitījumi no peļņas, apgrozījuma vai cita bāzes lieluma, kurus nodokļa maksātājs veic pēc savas iniciatīvas, pēc tā īpašnieka rīkojuma vai saskaņā ar likumiem, un tādi izdevumi, kas ekonomiski nav saistīti ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību.

No lietas materiāliem izriet, ka SIA /Nosaukums A/ 2010.gadā un 2011.gadā iegādājās traukus, konfektes, alkoholu, grāmatas un citas preces, uzrādot grāmatvedības reģistros kā preces reprezentācijas nolūkiem. Savukārt 2011.gada augusta un septembra PVN deklarācijās pieteicēja kā priekšnodokli atskaitīja Ls 317,17, pamatojoties uz SIA /Nosaukums F/ EKA čeku Nr.01#4800 un SIA /Nosaukums G/ EKA čeku Nr.0115479 par apavu un apģērbu iegādi. Pieteicēja paskaidroja, ka lielā daļā gadījumu šie reprezentācijas priekšmeti tika iesaiņoti kārbās ar pieteicējas logo vai tiem pievienotas uzlīmes ar pieteicējas logo. Attiecībā uz apģērba iegādi pieteicēja paskaidroja, ka tā darbiniekiem ir nepieciešamas gan darba apģērbs, gan apavi. Pieteicējas ieskatā fakts, ka darba līgumos nav norādīts, ka darba devējam jānodrošina darbinieki ar darba apģērbu, vēl neliecina, ka tas nav darīts. Savukārt VID konstatējis, ka no lietas materiāliem nav redzams, ka konkrētās preces tika iesaiņotas kārbās ar sabiedrības logo vai tām pievienotas uzlīmes ar sabiedrības logo, nav gūts apstiprinājums, ka iegādātie apģērbi un apavi izmantoti konkrētam mērķim ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Līdz ar to VID secinājis, ka nav gūts apstiprinājums, ka iegādātās preces tika izmantotas kā reprezentācijas priekšmeti un izmantotas SIA /Nosaukums A/ ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Tiesa šādu VID secinājumu atzīst par pamatotu. Proti, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. No minētās tiesību normās secināms, ka gadījumos, ja VID pamatoti apšauba nodokļu maksātāja norādīto faktu pamatotību, tad nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildus pierādījumi, proti, pierādījumu nasta tiek uzlikta privātpersonai, nevis VID. Līdz ar to pieteicējas interesēs ir nodrošināt nepieciešamos pierādījumus attiecībā uz prezentācijas izdevumiem un darba apģērbu.

Tiesa secina, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kā 2010. un 2011.gadā iegādātās preces tika izmantotas kā prezentācijas izdevumi, nav norādīts, kam, kad, kādas preces kā reprezentācijas izdevumi ir pasniegti. Tāpat lietā nav pierādījumu, konkrēti kādi apģērbi tika iepirkti, kādi darbinieki un ar kādu darba apģērbu tika nodrošināti.

Ņemot vērā minēto, VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli Ls 292,74 par precēm saskaņā ar audita pārskata pielikumā Nr.1 un Nr.2 norādītajiem dokumentiem, un pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt kā priekšnodokli Ls 317,17 saskaņā ar SIA /Nosaukums F/ un SIA /Nosaukums G/ EKA čekiem.

[13] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmā daļa noteic, ka atbildību par šā likuma pārkāpumiem nosaka šis likums un citi Latvijas Republikas normatīvie akti.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa nosaka, ka nodokļu administrācija aprēķina nokavējuma naudu – no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 % par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri. Savukārt tā paša likuma 1.panta 22.punkts noteic, ka nokavējuma nauda ir procentu maksājums par nodokļu samaksas termiņa nokavējumu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, un uzliek soda naudu.

Saskaņā ar šī panta ceturto daļu par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums nepārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 20 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Minētā likuma 32.panta piektajā daļā noteikts, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

No pārsūdzētā Lēmuma secināms, ka pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 5748,74, nokavējuma nauda Ls 993,13 0,05% apmērā par katru nokavēto dienu, soda nauda Ls 1669,77, samazināts nepamatoti no budžeta atmaksājamais PVN Ls 9195,57, aprēķināja soda naudu Ls 2754,66. Pamatojoties uz minētajām tiesību normām un konstatētajiem faktiem, tiesa VID papildus noteiktos nodokļa maksājumus atzīst par pamatotiem.

[14] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 1. un 2.punktā noteikts, ka nodokļu maksātājam ir pienākums aprēķināt maksājamo nodokļu summas, kā arī noteiktajā termiņā un pilnā apmērā nomaksāt nodokļus un nodevas.

Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 5.panta pirmā daļa noteic, ka sociālajai apdrošināšanai obligāti ir pakļauti visi 15 gadu vecumu sasniegušie darba ņēmēji, kurus nodarbina darba devējs – iekšzemes nodokļu maksātājs (..). Minētā panta ceturtā daļa noteic, ka persona ir sociāli apdrošināta darba negadījumu apdrošināšanai, apdrošināšanai pret bezdarbu, invaliditātes apdrošināšanai, maternitātes un slimības apdrošināšanai un vecāku apdrošināšanai un tai (par to) ir jāveic obligātās iemaksas, sākot ar dienu, kad šī persona ir ieguvusi šā panta pirmajā daļā minēto statusu, izņemot pašnodarbinātā statusu. Persona ir sociāli apdrošināta pensiju apdrošināšanai, ja faktiski ir veiktas obligātās iemaksas.

Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta pirmā daļa noteic, ka darba devēja un darba ņēmēja obligāto iemaksu objekts ir visi algotā darbā aprēķinātie ienākumi, no kuriem jāietur IIN, neatskaitot neapliekamo minimumu, nodokļu atvieglojumus un attaisnotos izdevumus, par kuriem nodokļu maksātājam ir tiesības samazināt apliekamo ienākumu.

Atbilstoši Darba likuma 28.panta pirmajai daļai darba devējs un darbinieks savstarpējās darba tiesiskās attiecības nodibina ar darba līgumu. Minētā likuma 137.panta pirmā daļa noteic, ka darba devējam ir pienākums precīzi uzskaitīt katra darbinieka nostrādātās stundas kopumā, kā arī atsevišķi virsstundas, darbu nakts laikā, nedēļas atpūtas laikā un svētku dienās nostrādātās stundas.

VID konstatējis, ka pieteicēja nav ievērojusi minēto likuma normu prasības – nodarbinājusi personas bez darba līgumiem, neaprēķinot minētajām personām darba algu, VSAOI un IIN, nepilnīgi uzskaitījusi darbinieku nostrādātās darba stundas, nepilnīgi noteikusi ar VSAOI apliekamo objektu un aprēķinājusi VSAOI, izmaksājusi lielākas algas, nekā uzrādīts VID iesniegtajās atskaitēs. Ņemot vērā minēto, pieteicējai papildus noteikti ar VSAOI apliekamie objekti, papildu nomaksai budžetā noteiktas VSAOI un soda naudas.

Vērtējot Lēmumā norādīto un pieteicējas argumentus, tiesa norāda turpmāk minēto.

[14.1] VID konstatējis, ka 2010.gada 1.janvārī – 15.jūnijā SIA /Nosaukums A/ nodarbināts /pers. O/, ar kuru nebija noslēgts darba līgums, proti, /pers. O/ parakstījies no darījumu partneriem saņemtajos rēķinos par preču saņemšanu, kaut gan pēc VID rīcībā esošās informācijas un auditam iesniegtajiem darba līgumiem konstatēts, ka /pers. O/ darbā SIA /Nosaukums A/ pieņemts no 2010.gada 15.jūnija par ražošanas daļas vadītāju (darba samaksa mēnesī noteikta Ls 190).

Lai gan pieteicēja paskaidro, ka /pers. O/ ir uzņēmuma īpašnieku tēvs un konkrētos dokumentus parakstīja uz pilnvaru pamata, nestājoties darba tiesiskajās attiecībās un nesaņemot atlīdzību, pieteicēja tiesai nav iesniegusi pierādījumus par šāda pilnvarojuma esamību. Savukārt tas, ka /pers. O/ no 2010.gada 15.jūnija noformēts darbā kā ražošanas daļas vadītājs, tiesas ieskatā liecina, ka viņš uzņēmumā veic konkrētus darba pienākumus. Ņemot vērā minēto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti noteicis 2010.gada 1.janvārī – 14.jūnijā uzņēmumā nodarbinātajai personai /pers. O/ papildu ar VSAOI apliekamo objektu (darba algu) Ls 990 un budžetā papildus maksājamo VSAOI Ls 256,79.

[14.2] VID nodibinājis, ka SIA /Nosaukums A/ 2010.gada augustā, 2011.gada aprīlī un augustā uzņēmuma darbiniekiem /pers. S/, /pers. T/ un /pers. U/ nepilnīgi uzskaitīja nostrādātās darba stundas, kā arī nepilnīgi noteica ar VSAOI apliekamo objektu un aprēķināja VSAOI. Konstatēts, ka minētie SIA /Nosaukums A/ darbinieki atvaļinājuma laikā veica darba pienākumus – parakstījās uz SIA /Nosaukums A/ izrakstītajiem rēķiniem par preču izsniegšanu un pakalpojumu sniegšanu, kā arī no darījumu partneriem saņemtajos rēķinos par preču un pakalpojumu saņemšanu. Arī pieteicēja norāda, ka darba laika uzskaiti neveic līdz minūtei, kā arī, ka ir gadījumi, kad darbinieks atvaļinājuma laikā veic pienākumus uzņēmumā.

Attiecībā uz šo faktu tiesa norāda, ka saskaņā ar Darba likuma 59.pantu darba samaksa ir darbiniekam regulāri izmaksājamā atlīdzība par darbu, kura ietver darba algu un normatīvajos aktos, darba koplīgumā vai darba līgumā noteiktās piemaksas, kā arī prēmijas un jebkuru cita veida atlīdzību saistībā ar darbu. Tā kā lietā nav strīda, ka pieteicējas darbinieki /pers. S/, /pers. T/ un /pers. U/ arī Lēmumā norādītajā atvaļinājuma laikā atradās darbavietā un turpināja veikt darba pienākumus, pieteicējai bija pienākums aprēķināt darba algu par tās darbinieku visu faktiski nostrādāto laiku, attiecīgi no šīs algas veikt atbilstošus VSAOI maksājumus. Līdz ar to VID pamatoti konstatēja /pers. S/ 2010.gada augustā neuzskaitītās nostrādātās 160 darba stundas, 2011.gada augustā neuzskaitītas 120 darba stundas, /pers. T/ 2011.gada aprīlī neuzskaitītas 72 darba stundas, /pers. U/ 2011.gada jūlijā neuzskaitītas 32 darba stundas, par kurām nav aprēķinātas un iemaksātas VSAOI pilnā apmērā.

[14.3] 2011.gada 7.oktobrī SIA /Nosaukums A/ juridiskajā adresē veiktās tematiskās pārbaudes rezultātā VID rīcībā tika iegūtas datorizdrukas par 2011.gada aprīlī – augustā uzņēmuma darbiniekiem izmaksātajām darba algām un datu nesējs ar tajā esošo informāciju. VID secinājis, ka tādējādi tā rīcībā ir pierādījumi, ka SIA /Nosaukums A/ grāmatvedībā nav uzrādīta uzņēmuma darbiniekiem faktiski aprēķinātā darba alga, no kuras nav aprēķinātas un normatīvajos aktos noteiktajā termiņā pilnā apmērā nomaksātas VSAOI. Vienlaikus no datorizdrukās uzrādītajiem algu sarakstiem konstatēts, ka SIA /Nosaukums A/ nodarbināja personas bez darba līgumiem – /pers. A0/ 2011.gada aprīlī un maijā, /pers. AA/ 2011.gada aprīlī, /pers. AB/ 2011.gada maijā, jūnijā, jūlijā un augustā, /pers. AC/ 2011.gada jūnijā, /pers. AD/ 2011.gada jūlijā, /pers. H/ 2011.gada augustā, /pers. AE/ 2011.gada augustā, no kuru darba ienākumiem nav aprēķinātas un normatīvajos aktos noteiktajā termiņā pilnā apmērā nomaksātas VSAOI. Savukārt pieteicēja paskaidro, ka minētais datu nesējs bija prognozējamo prēmiju aprēķins, kā arī iespējamo risinājumu meklēšanai pieteicējas reorganizācijai, un neviens no pieteicējas darbiniekiem nav apstiprinājis papildus atlīdzības saņemšanu skaidrā naudā.

Tiesa šo pieteicējas argumentu atzīst par nepamatotu un norāda, ka šāds apgalvojums ir pretrunā konstatētajiem faktiem. Proti, kā izriet no Lēmuma, datorizdrukas par 2011.gada aprīlī – augustā SIA /Nosaukums A/ darbiniekiem izmaksātajām algām tika iegūtas 2011.gada 7.oktobrī, t.i., jau vairākus mēnešus pēc datorizdrukās atspoguļotajiem mēnešiem. No Lēmuma secināms, ka datorizdrukās konstatētas izmaksātās darba algas gan ar pārskaitījumu darbinieku norēķinu kontā, gan skaidrā naudā. Līdz ar to patiesajai situācijai neatbilst apgalvojums, ka datu nesējs bija *prognozējamo* prēmiju aprēķins. Savukārt tas, ka neviens no pieteicējas darbiniekiem nav apstiprinājis papildus atlīdzības saņemšanu skaidrā naudā, automātiski nepierāda šāda fakta neesamību. Tā kā visi paskaidrojumus sniegušie darbinieki konkrētajā brīdī bija SIA /Nosaukums A/ darbinieki, tad viņi varētu būt ieinteresēti sniegt sava darba devēja interesēm neizdevīgu informāciju, un pakļaut sevi riskam pazaudēt darbu.

Saskaņā ar paskaidrojumiem visi darbinieki ir norādījuši, ka saņem vienādu algu – Ls 145 *(lietas 2.sējuma 273. – 298.lapa)*. Šāds algas apmērs ir gan vadošajiem darbiniekiem, piemēram, apdrošināšanas vadītājam /pers. BB/, gan meistariem, gan programmētājiem. Tā kā nav šaubu, ka pienākumi un zināšanas, kas nepieciešamas konkrēto pienākumu izpildei, ir atšķirīgi, tad nav pakļauts nekādiem loģikas likumiem fakts, ka visi darbinieki saņem vienādu atalgojumu.

Tāpat ir apšaubāms darbinieku paskaidrojumos norādītās algas apmērs. Lai arī 2011.gadā Latvijā bija ekonomiskā krīze, Ls 145 pēc nodokļu nomaksas nebija adekvāts atalgojums ne autoservisa meistaram, ne datorspeciālistam. Minēto faktu pamato arī VID sniegtā informācija par to, ka atbilstoši SIA /Nosaukums A/ deklarētajai informācijai VID iesniegtajos ziņojumos par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju ienākumiem, par iedzīvotāju ienākuma nodokli un par uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī, nozarē nodarbināto darba ņēmēju mēneša vidējie darba ienākumi atbilstoši NACE 2 red. klasifikācijas divzīmju līmenim kods 45 „Automobiļu un motociklu vairumtirdzniecība, mazumtirdzniecība un remonts" 2011.gadā bija Ls 308,00 *(lietas 2.sējuma 109.lapa)*.

Tādējādi pastiprinās tiesas pārliecība par to, ka audita laikā fiksētās datorizdrukas pierāda 2011.gada aprīlī – augustā SIA /Nosaukums A/ darbiniekiem reāli izmaksāto algu apmēru.

2014.gada 3.marta tiesas sēdē kā liecinieks tika nopratināts SIA /Nosaukums A/ bijušais darbinieks /pers. BC/, kurš liecināja, ka strādājis SIA /Nosaukums A/ par meistaru – uzstādījis un remontējis auto signalizācijas. /pers. AI/ uzturēja iepriekš VID sniegto paskaidrojumu un liecināja, ka saņēmis atalgojumu Ls 144,75, papildus nauda netika maksāta, alga tika maksāta ar pārskaitījumu kredītiestādē. SIA /Nosaukums A/ bija lieciniekа

vienīgā darbavieta un strādājis 40 stundas nedēļā. Uz tiesas jautājumu par papildus atalgojumu liecināja, ka piemaksas un prēmijas SIA /Nosaukums A/ nav saņēmis. Tomēr pēc tam, kad pieteicējas pārstāvis norādīja uz lietā esošu prēmiju sarakstu un faktu, ka liecinieks ir minēts 2011.gada 17.oktobra prēmiju sarakstā, atbildēja, ka neatceras, bet visdrīzāk bijusi vienreizēja prēmija *(lietas 1.sējuma 140. – 141.lapa)*.

Tā kā pieteicējs ir sniedzis pretrunīgu informāciju par saņemtā atalgojuma apmēru, par prēmiju liecinājis tikai tad, kad par tās dokumentāli atspoguļoto faktu norādīja pieteicējas pārstāvis, tiesa liecinieka liecībai ticamību nepiešķir.

Ņemot vērā, ka tematiskās pārbaudes rezultātā VID ieguva datorizdrukas par 2011.gada aprīlī – augustā uzņēmuma darbiniekiem izmaksātajām darba algām, kas bija lielākas par grāmatvedībā uzrādīto uzņēmuma darbiniekiem faktiski aprēķināto darba algu, VID sniegto informāciju par nozarē nodarbināto darba ņēmēju mēneša vidējie darba ienākumiem atbilstoši NACE 2 red. klasifikācijas divzīmju līmenim kods 45, faktu, ka visiem darbiniekiem kredītiestādes kontā, neatkarīgi no ieņemamā amata un veicamajiem darba pienākumiem tika ieskaitīts vienāds algas apmērs, kā arī pretrunas liecinieka liecībā, tiesa VID aprēķinātos papildus SIA /Nosaukums A/ darba ņēmēju bruto darba algu maksājumus atzīst par pamatotiem.

[15] Likuma „Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1] panta pirmajā daļā noteikts – ja darba devējs ir nodarbinājis vai nodarbina personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, un ir aprēķinājis vai izmaksājis vai viņam bija jāaprēķina un jāizmaksā darba ņēmējam ienākums, no kura bija jāaprēķina obligātās iemaksas, bet šis ienākums nav uzrādīts grāmatvedības uzskaitē un Valsts ieņēmumu dienestam iesniegtajā ziņojumā par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem, iedzīvotāju ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības riska valsts nodevu pārskata mēnesī un no tā nav aprēķinātas obligātās iemaksas, Valsts ieņēmumu dienests piedzen no darba devēja obligātās iemaksas no summas, kas atbilst Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, ja tās lielumu ir iespējams noteikt un ja tā ir lielāka par Ministru kabineta noteikto minimālo mēneša darba algu, vai no Ministru kabineta noteiktās minimālās mēneša darba algas, ja aprēķināmā atlīdzība ir vienāda vai mazāka par to vai ja faktisko atlīdzību nav iespējams noteikt, un soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā. Ja nav iespējams noteikt periodu, kurā darba devējs ir nodarbinājis personu, nenoslēdzot darba, uzņēmuma, graudniecības vai pārvadājuma līgumu, uzskatāms, ka persona ir jau nodarbināta trīs mēnešus, ieskaitot to kalendāra mēnesi, kurā pārkāpums atklāts, ja vien darba devējs vai darbinieks nevar pierādīt īsāku darba tiesisko attiecību pastāvēšanas ilgumu.

Saskaņā ar šī likuma 16.panta otro daļu par obligāto iemaksu veikšanas termiņa nokavējumu tiek piedzīta nokavējuma nauda no laikā nesamaksātās obligāto iemaksu summas (pamatparāda) par katru nokavēto dienu saskaņā ar likumu „Par nodokļiem un nodevām".

Ņemot vērā lietā konstatētos apstākļus un minētās tiesību normas, tiesa atzīst VID papildus nomaksai budžetā aprēķinātās VSAOI un peļņas samazinājumu par pamatotu.

[16] Likuma „Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 31.[2]panta 1.[1] daļa noteic – ja fiziskā persona (arī tad, ja nav iespējams identificēt konkrēto darba veicēju) uz līguma pamata vai bez līguma noslēgšanas sistemātiski gūst ienākumu, kurš liecina par darba attiecībām un par kuru jāmaksā algas nodoklis, bet šis ienākums nav uzrādīts darba devēja grāmatvedības uzskaitē vai izmaksas faktu nav iespējams konstatēt, vai nav iespējams identificēt konkrēto darba veicēju, no darba devēja piedzen soda naudu trīskāršā nodokļa apmērā no summas, kas noteikta atbilstoši Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošajai informācijai par personai aprēķināmo atlīdzību, ja tā ir lielāka par normatīvajos aktos noteiktās minimālās mēneša darba algas apmēru, vai no normatīvajos aktos noteiktā minimālās darba algas apmēra, ja aprēķināmā atlīdzība ir vienāda ar to vai mazāka vai ja tās lielumu nav iespējams noteikt.

Ņemot vērā minēto, SIA /Nosaukums A/ pamatoti aprēķināts pieteicējas darba ņēmēju atalgojums Lēmumā norādītajā periodā un noteikta soda nauda IIN trīskāršā apmērā.

[17] Pie šādiem apstākļiem tiesa secina, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, savukārt pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246. – 251.pantu, 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 23.augusta lēmuma Nr.22.4.8/66632 atcelšanu.

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

Tiesnese L.Hāzenfuse