Lietas Nr. A420398414
Lietas arhīva Nr. AA43-0385-17/10

**SPRIEDUMS**
**Latvijas tautas vārdā**

Rīgā 2017.gada 1.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente M.Osmane,
tiesneses I.Kaļiņina un R.Paegle

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014.gada 10.oktobra lēmuma Nr.22.8/L28019 atcelšanu, sakarā ar SIA /Nosaukums A/ apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.marta spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde (turpmāk – Pārvalde) no 2013.gada 16.oktobra līdz 2014.gada 22.janvārim veica pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2012.gada februāra līdz 2013.gada aprīlim un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2012.gadu.

2013.gada 5.decembrī VID Pārvaldes direktora vietnieka p.i. pieņēma lēmumu Nr.23.7/L-33066 „Par SIA /Nosaukums A/ nodokļu audita veikšanas nosacījumu maiņu" (turpmāk – starplēmums), ar kuru nolēma neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2013.gada 16.oktobra līdz 2013.gada 27.oktobrim, ieskaitīt audita termiņā 2013.gada 22.oktobri, 2013.gada 24.oktobri un 2013.gada 25.oktobri, un pieteicējas nodokļu auditu pabeigt līdz 2014.gada 22.janvārim.

Pārbaudes rezultātā ar VID Pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas vadītājas vietnieces 2014.gada 22.janvāra lēmumu Nr.23.7/L-40 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus aprēķināts PVN 23 666,66 *euro,* soda nauda 14 200 *euro,* nokavējuma nauda 6279,2 *euro,* UIN 16 168,09 *euro,* soda nauda 9700,86 *euro* un nokavējuma nauda 1253,03 *euro,* kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 2611,15 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 1566,69 *euro.* Tā kā pieteicēja izdarījusi atkārtotu pārkāpumu, uzliktajai soda naudai nav piemērota likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītā daļa.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja VID ģenerāldirektorei.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2014.gada 10.oktobra lēmumu Nr.22.8/L-28019 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Nav gūts apstiprinājums tam, ka pieteicēja saņēmusi pakalpojumus no SIA /Nosaukums B/. Lietā konstatēto apstākļu kopums liecina tikai par formālajām darbībām attiecībā uz rēķinu noformēšanu. Ievērojot minēto, nav izpildījušies nosacījumi priekšnodokļa atskaitīšanai.

VID rīcībā esošo pierādījumu kopums liecina, ka pieteicēja zināja, ka piedalās ar PVN un UIN krāpšanu saistītās darbībās. Pieteicēja, noformējot dokumentus par faktiski neesošiem darījumiem ar uzņēmumu, kurš reālu saimniecisko darbību neveic, apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. VID atzinis, ka pieteicēja zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, un lietā konstatēto apstākļu kopums norāda uz pieteicējas iesaistīšanos saskaņotās darbībās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, lai iegūtu fiskālas priekšrocības.

Līdz ar to VID Pārvalde pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 18 468,16 apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA /Nosaukums B/, veicot attiecīgas korekcijas pieteicējas 2012.gada februāra-jūnija un augusta PVN deklarācijās.

[2.2] VID Pārvalde pamatoti samazināja pieteicējas peļņas un zaudējumu aprēķinā uzrādītās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas, palielināja apliekamo ienākumu un noteica koriģēto apliekamo ienākumu Ls 75 750,00 apmērā, no kura saskaņā ar minētā likuma 3.panta pirmo daļu aprēķināja UIN Ls 11 363,00 (15 % no 75 750).

Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo, trešo, piekto, sesto daļu, 32.panta pirmo daļu, *Euro* ieviešanas kārtības likuma 3.,4, 6. un 18.pantu pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts UIN 16 168,09 *euro,* soda naudu 9700 *euro* un nokavējuma naudu 1253,03 *euro.*

Pārvalde pamatoti soda naudas aprēķinā nepiemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus, jo pieteicēja izdarījusi atkārtotu pārkāpumu.

[2.3] Sākotnējais lēmums pieņemts, ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā noteikto 90 dienu termiņu.

[3] Pieteicēja iesniedza tiesā pieteikumu, lūdzot atzīt Lēmumu par prettiesisku un to atcelt.

Pieteikumā un papildu paskaidrojumos norādīti turpmāk minētie apsvērumi.

[3.1] Pieteicēja uzskata, ka VID pieļāvis procesuālus pārkāpumus, prettiesiski pārsniedzot audita veikšanas un apstrīdēšanas iesnieguma izskatīšanas termiņu.

[3.2] VID nepareizi novērtējis lietas faktiskos apstākļus. Neņemot vērā pieteicējas iesniegtos pierādījumus, kas pamato tās veiktos darījumus, VID izdarījis kļūdainus secinājumus.

[3.3] Pieteicēja ir izpildījusi likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.panta prasības.

[3.4] Pieteicējas izrakstītie rēķini ir atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 7.pantā noteiktajām prasībām. Pieteicējai izrakstītajos rēķinos un pieņemšanas-nodošanas aktos konstatētie pārkāpumi ir formāli. VID, konstatējot pārkāpumus rēķinos un pieņemšanas-nodošanas aktos, nav norādījis nevienu normatīvo aktu, kuru pieteicēja būtu pārkāpusi.

[3.5] VID ir pieņēmis, ka SIA /Nosaukums B/ vai kāds cits no tās deklarētajiem sadarbības partneriem ir bijis iesaistīts nodokļu krāpšanā, nenorādot faktisko darbu izpildītāju, bet pieteicēja par šiem apstākļiem līgumu parakstīšanas laikā, rēķinu saņemšanas laikā un aktu sastādīšanas laikā nezināja un nevarēja zināt. Publiski pieejamo informāciju par darījuma partneri pieteicēja bija pārbaudījusi.

[3.6] Pieteicēja uzskata, ka lietā nav iegūti pierādījumi, kas apliecinātu, ka tā nebūtu rīkojusies kā krietns un rūpīgs saimnieks. Tāpat lietā nav gūts apstiprinājums, ka pieteicēja kā labticīgs ieguvējs preces un pakalpojumus nebūtu saņēmusi un ka pieteicējas atsaukšanās uz pienākošajām priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir ļaunprātīga.

[3.7] VID, paskaidrojumā norādot, ka savus apsvērumus un iebildumus pret pieteikumu ir izteicis Lēmumā, ir pārkāpis Administratīvā procesa likuma 203.panta otro daļu, kurā noteikts, ka paskaidrojumos jānorāda iebildumi par pieteikumu.

Pieteicēja atkārtoti uzsver, ka VID Pārvaldes direktora vietnieka p.i. nav tiesīgs saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo daļu pieņemt starplēmumu. Līdz ar to starplēmums ir prettiesisks, kā rezultātā pieņemts prettiesisks gala lēmums. Tādējādi ir pieļauts būtisks procesuāls pārkāpums, kas ir pamats Lēmuma atcelšanai, nevērtējot to pēc būtības.

[4] VID tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā pieteikumu neatzīst, atsaucoties uz Lēmuma pamatojumā norādīto un papildus paskaidrojot turpmāko.

[4.1] Sākotnējais lēmums pieņemts 2014.gada 22.janvārī, tomēr, ņemot vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā noteikto, audita veikšanas 90 dienu termiņš ir ievērots.

[4.2] Judikatūrā atzīts, ka apstrīdēšanas iesnieguma neizskatīšana noteiktajā termiņā maina administratīvā akta pārsūdzēšanas kārtību, taču tā pati par sevi nepadara administratīvo aktu par spēkā neesošu.

Pieteicējas sūdzībā norādītie argumenti ir izskatīti un objektīvi izvērtēti, nav pamata secināt, ka apstrīdēšanas iesnieguma neizskatīšanas noteiktajā termiņā rezultātā izdots nelabvēlīgāks lēmums, kāds tas varētu būt, apstrīdēto iesniegumu izskatot noteiktajā termiņā.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.marta spriedumu **SIA /Nosaukums A/** pieteikums noraidīts.

Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti liedzis pieteicējai veikt priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/.

Lietā ir strīds arī par to, vai VID, veicot pieteicējai auditu un izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, ir pieļāvis tādus procesuālus pārkāpumus, kas būtu par pamatu Lēmuma atcelšanai.

Realizācijas darījumi auditā netiek apstrīdēti, un lietā nepastāv strīds par to, ka visi darbi (pakalpojumi), kuru sniegšanai saskaņā ar lietā esošajiem noformētajiem dokumentiem pieteicēja piesaistījusi SIA /Nosaukums B/, faktiski ir tikuši izpildīti.

[5.2] Skatot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu kopsakarā ar 1.panta 9.punktu, tiesa secināja, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču un pakalpojumu faktisku saņemšanu no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas, turklāt, pēc preču un pakalpojumu ekonomiskā un juridiskā satura un būtības, tiem jānodrošina citus ar nodokli apliekamus darījumus. Uz šādu tiesību normu interpretāciju ir norādījusi arī Augstākā tiesa nodokļu lietās.

Atbilstoši administratīvo tiesu judikatūrai formāla likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasību izpilde vēl nedod pamatu uzskatīt, ka darījums ir noticis un attiecīgais nodokļu maksātājs tāpēc ir tiesīgs atskaitīt priekšnodokli, proti, reāli ir jāpastāv šādiem priekšnoteikumiem: 1) persona ir reģistrēta VID kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi un preču piegādes gadījumā samaksājusi PVN rēķinu; 3) pakalpojums vai preces saņemti no citas ar PVN apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID; 4) saņemtās preces vai pakalpojums tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekama prece vai pakalpojums.

Lai izmantotu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, obligāti ir jāpastāv visiem minētajiem priekšnoteikumiem, tai skaitā precei vai pakalpojumam jābūt saņemtam tieši no attaisnojuma dokumentos norādītā nodokļu maksātāja, proti, nodokļu rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušajam darījumam. Ja kaut viens no priekšnoteikumiem iztrūkst, tad personai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumu.

Arī atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai, darījumam ir jābūt faktiski notikušam.

Ņemot vērā, ka grāmatvedības reģistros ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, VID ir pienākumus veikt pārbaudes, lai pārliecinātos par darījumu īstumu, un gadījumā, ja tā rīcībā ir pierādījumi par to, ka darījums reāli nav noticis, papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu. Tādējādi likumdevējs ir devis tiesības VID, pamatojoties uz pierādījumiem, apstrīdēt nodokļu maksātāja norādītos darījumus pat tad, ja ar darījuma partneri ir noslēgts līgums, darījuma partneris ir PVN maksātājs, preču pavadzīmes-rēķini ir izsniegti darījuma partnerim un par darījumu ir samaksāti nodokļi.

Augstākā tiesa tomēr ir norādījusi, ka tas vien, ka pieteicējas tiešie darījumu partneri nav saņēmuši preci no saviem darījumu partneriem, nenorāda uz to, ka pieteicēja preci nav saņēmusi no saviem tiešajiem darījumu partneriem. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts ir interpretējams, lai nepārkāptu nodokļa maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu īpaši tādos gadījumos, kad būtībā galvenais arguments, uz kuru VID balsta secinājumu par nepieļaujamību nodokļu maksātājam atskaitīt priekšnodokli, ir tas, ka tā darījumu partneru tālāki darījumu partneri faktiski nevarēja piegādāt konkrētās preces vai veikt konkrēto pakalpojumu.

VID nevar liegt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli 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 šī rēķina izsniedzēja izdarītu krāpšanu vai kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā ķēdē izdarītu krāpšanu.

[5.3] Izvērtējot lietā esošos darījumus apliecinošos dokumentus kopsakarā ar pārējiem pierādījumiem, tiesa par pamatotu atzina VID secināto, ka pieteicējas iesniegtie darījumus apliecinošie dokumenti paši par sevi nepierāda SIA /Nosaukums B/ faktiski nodrošinātu pakalpojumu sniegšanu pieteicējai.

Kā izriet no SIA /Nosaukums B/ amatpersonas /pers. E/ paskaidrojumiem, pati sabiedrība nav piedalījusies pakalpojumu sniegšanā pieteicējai, bet pildījusi starpnieka funkciju. Tātad SIA /Nosaukums B/ pati konsultācijas nesniedza, elektroietaišu izbūves darbus neveica un citus pakalpojumus pieteicējai nesniedza. Minētais apstiprinās arī ar SIA /Nosaukums B/ darbinieka /pers. G/ paskaidrojumiem VID, ka viņš būvdarbu vadītāja funkcijas nepildīja un viņa rīcībā nav nekādas informācijas par darbu veikšanu šīs sabiedrības objektos. Līdz ar to SIA /Nosaukums B/ nav bijuši nepieciešami īpaši materiāltehniskie un darbaspēka resursi, lai izpildītu konkrētos darījumus, jo tā faktiski bija tikai starpnieks, kas veic konkrētā darījuma noorganizēšanu un to izpilda, izmantojot apakšuzņēmējus.

Ņemot vērā /pers. E/ paskaidrojumus par apakšuzņēmēju piesaisti, VID pamatoti ir pārbaudījis tālāko darījumu partneru spēju nodrošināt darījumu izpildi. VID ir atļauts vērtēt arī tiešā darījumu partnera tālāko darījuma partneru faktiskās iespējas sniegt personai noteikto pakalpojumu. Saskaņā ar tiesu prakses atziņām, kaut arī VID vērtētie uzņēmumi visi nebija pieteicējas tiešie darījuma partneri, VID varēja vērtēt to darbību, nolūkā noskaidrot, vai pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ darījumi bija reāli iespējami.

[5.4] Izvērtējusi lietas materiālus, tiesa atzina, ka pierādījumi par tālākajiem SIA /Nosaukums B/ darījumu partneriem un to iespējamiem darījumu partneriem neliecina, ka tie pakalpojumus pieteicējai varēja sniegt un būtu snieguši.

Pirmkārt, no SIA /Nosaukums B/ amatpersonas /pers. E/ paskaidrojumiem ir acīmredzams, ka viņš pats nezina, kas bija faktiskais darbu veicējs,

jo paskaidrojumos minētā SIA /Nosaukums D/ nav deklarēta SIA /Nosaukums B/ priekšnodokļa deklarācijās periodos, kad slēgti darījumi ar pieteicēju. Turklāt SIA /Nosaukums D/ strīdus periodā nav deklarējusi saimnieciskās darbības veikšanu un VID iesniegtajās atskaitēs nav deklarējusi tādus darbaspēka resursus, kas varētu veikt darbus, lai pieteicējai sniegtu strīdus pakalpojumus. Otrkārt, ir kritiski vērtējama SIA /Nosaukums B/ deklarētā darījumu partnera SIA /Nosaukums E/ spēja nodrošināt pieteicējai nepieciešamo pakalpojumu veikšanu. Kā redzams no šīs sabiedrības valdes locekļa /pers. I/ 2013.gada 12.februāra paskaidrojumiem VID, arī šī sabiedrība bija tikai starpniece, tātad faktiskais darbu veicējs bija kāds cits. Tiesa ņēma vērā, ka VID /pers. I/ paskaidrojumus sniedzis vēl pirms pieteicējas audita uzsākšanas un /pers. I/ nav uzdoti jautājumi par darbiem pieteicējas objektos, taču arī no /pers. I/ paskaidrojumiem tiesa neguva pārliecību par to, kā /pers. I/ organizēja darbu veikšanu saviem pasūtītājiem citstarp, kā tika atrasti nepieciešamie darbu izpildītāji, kā tika nodoti un pieņemti darbi, kādā veidā tika noteikta cena par starpniecības pakalpojumu u.tml. /pers. I/ paskaidrojumi ir vispārīgi un nesniedz skaidru priekštatu par darījuma veikšanas apstākļiem. Sniedzot liecības tiesā, /pers. I/ vispār noliedza savu saistību ar SIA /Nosaukums E/ reālas saimnieciskās darbības veikšanu un liecināja, ka SIA /Nosaukums B/, pieteicēja, kā arī to amatpersonas viņam nav zināmas. Līdz ar to lietā nav iegūti pierādījumi par SIA /Nosaukums E/ piesaisti strīdus pakalpojumu sniegšanā pieteicējai.

Tiesai arī nebija pamata uzskatīt, ka faktiskais darbu veicējs un pakalpojumu sniedzējs varēja būt kāds no SIA /Nosaukums E/ deklarētajiem darījuma partneriem. Tiesa ņēma vērā, ka SIA /Nosaukums F/, SIA /Nosaukums G/ un SIA /Nosaukums H/ raksturo vairākas kopīgas pazīmes. Tās jau 2012.gadā izslēgtas no ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu nesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei, nav sniegušas gada pārskatus, un to amatpersonas ir Latvijas nerezidenti (ārvalstu pilsoņi). Tātad no lietas materiāliem ir secināms, ka nevienai no sabiedrībām nav darbaspēka resursu (turklāt ar specifiskām zināšanām un prasmēm), lai sniegtu pieteicējai interesējošos pakalpojumus. Līdz ar to VID secinājums, ka starp šīm sabiedrībām ir bijusi izveidota darījumu ķēde ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības, neveicot patiesus darījumus, ir pamatots.

Tiesa arī konstatēja, ka pieteicējas noslēgtais līgums ar SIA /Nosaukums B/ satur tikai vispārīgas norādes, taču neidentificē, tieši kādu pakalpojumu izpilde, kādā apjomā un kādā termiņā tiek uzdota. Pēc līguma nav identificējams arī darba uzdevums un darbu saturs. Arī no darījumu dokumentācijas nav saprotams, kādā apjomā darbi bija jāveic, kādā tie ir izpildīti un kas ir bijusi darbu veikšanas vieta (teritorija, ēkas) Arī no pieteicējas amatpersonas /pers. J/ un darījumu partnera amatpersonas /pers. E/ paskaidrojumiem tiesa neguva pārliecību par to, kā faktiski tika ierādīti veicamie darbi un kas to fiziski veica. /pers. E/ paskaidrojums, ka darbi tika atrunāti līgumā, ir pretrunā lietā esošajiem darījuma dokumentiem, jo saskaņā ar 2011.gada 20.decembra līgumu Nr.12-2011/04 darbi bija jāatrunā darba uzdevumā. Līgumā noteikts, ka, saņemot darba uzdevumu, bija pienākums pārbaudīt darba uzdevumā norādīto informāciju un gadījumā, ja rodas jautājumi vai neskaidrības, tiesības nekavējoties iesniegt pasūtītājam attiecīga satura mutisku lūgumu (līguma 3.1.apakšpunkts). Izpildītājam atbilstoši līguma 3.2.punktam bija pienākums pienācīgā kārtā izpildīt darba uzdevumā minēto (piegādāt, uzstādīt un pieslēgt pasūtītāja noteiktos objektos pasūtītāja norādītās drošības iekārtas) attiecīgajā darba uzdevumā norādītajā termiņā. Tā kā lietas materiālos darba uzdevumi nav atrodami, nav saprotams, kādā veidā darba veicējam tika nodotas darbu izpildei būtiskās ziņas.

Bez tam, kā izriet no /pers. E/ paskaidrojumiem, pakalpojumi pieteicējai tikuši sniegti tikai Liepājas ostā; par pakalpojumiem citos objektos un citās pilsētās /pers. E/ neatceras. Tā kā objektu, kuros saskaņā ar pieteicējas piestādītajiem dokumentiem SIA /Nosaukums B/ tikusi piesaistīta pakalpojumu sniegšanai citās pilsētās, īpatsvars ir ievērojams, tiesa apšaubīja, ka /pers. E/ šāds fakts varētu būt vienkārši aizmirsies, ja strīdus pakalpojumus pieteicējai patiešām būtu sniegusi SIA /Nosaukums B/.

/pers. E/ arī norādījis, ka viņš pats objektos bijis vien pāris reizes. Līdz ar to ir apšaubāma nodošanas-pieņemšanas aktu parakstīšana objektos, pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ amatpersonām klātesot, kā tas izriet no pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem.

Tiesa arī atzina, ka no lietas materiāliem un pieteicējas amatpersonas /pers. J/ sniegtajiem paskaidrojumiem tiesas sēdē nav iespējams gūt priekšstatu par izsvērtu apakšuzņēmēja izvēli – nav saprotams, kāpēc specifisko darbu veikšanai un pakalpojumu sniegšanai tika izvēlēta tieši SIA /Nosaukums B/, kādā veidā pieteicēja objektīvi pārliecinājās par tās spēju kvalitatīvi un noteiktajā termiņā sniegt pakalpojumus. Lietā ir būtiski, ka darbi veikti ne tikai stratēģiskos objektos (Liepājas ostā), bet arī dažādu pašvaldību iestādēs (Liepājas muzeja ēku komplekss, Rīgas, Liepājas un Madonas pirmsskolas izglītības iestādes u.c.), kas nozīmē ne tikai noteiktu atļauju saņemšanu piekļuves nodrošināšanai objektiem, bet, iespējams, arī noteiktu procedūru ievērošanu, lai iegūtu pakalpojuma sniegšanas tiesības (iepirkums). Tādējādi tiesa apšaubīja, ka pieteicēju neinteresēja būtiski darījuma izpildes faktori – faktisko darba veicēju kvalifikācija, amata prasmes un pieredze līdzīgu darbu veikšanā.

Tiesa kritiski vērtēja arī faktu par SIA /Nosaukums B/ piesaistīšanu konsultāciju pakalpojumu sniegšanā. Vispirms tiesa konstatēja, ka /pers. E/ paskaidrojumos par tāda veida pakalpojumiem kā konsultāciju sniegšana pieteicējai nekas nav minēts. Ņemot vērā /pers. E/ paskaidroto, ka SIA /Nosaukums B/ pati nekādus pakalpojumus pieteicējai nav sniegusi, bet to sniegšanā piesaistījusi apakšuzņēmējus, ir grūti iedomāties, kā /pers. E/ šo cita uzņēmuma sniegto konsultāciju par dažādām valsts un Eiropas Savienības līdzfinansējuma atbilstības aktivitātēm, kas ietver sevī projekta pieteikuma pārbaudīšanu, vienkāršotās renovācijas dokumentācijas, energoaudita un tehniskās apsekošanas atzinuma izvērtēšanu, varēja mutvārdos nodot pieteicējai tālāk, kā to paskaidro pieteicējas amatpersona. Tiesa apšaubīja, ka uzņēmumam, ar kuru pieteicēja ir ieinteresēta noturēt sadarbību un no kuras nākotnē iegūt pasūtījumus, pieteicēja tik specifiskos jautājumos būtu sniegusi konsultācijas, kuras saņemtas no avota, par kura kvalifikāciju un kompetenci pieteicējai objektīvu ziņu nav. Tiesa apšaubīja, ka, izvēloties darījumu partneri pakalpojumu sniegšanai, pieteicēja patiesībā būtu rīkoties tik vieglprātīgi un bezatbildīgi.

Pieteicējas amatpersona /pers. J/ norādījis, ka pieteicēja ar savu vārdu pasūtītājam garantējusi darbu kvalitāti un atbilstību. Tiesa konstatēja, ka, noslēdzot līgumus ar pasūtītājiem, pieteicēja apņēmusies ne tikai izpildīt nolīgtos darbus, bet arī ievērot pārējos līgumu nosacījumus. Iepazinusies ar lietā esošo līgumu, kas noslēgti starp pieteicēju un pasūtītājiem, saturu, tiesa apšaubīja to, ka pieteicēja, lai nodrošinātu līguma saistību precīzu un korektu izpildi, attiecībās ar SIA /Nosaukums B/ būtu aprobežojusies tikai ar tās darba rezultāta kontroli – fakta konstatāciju, ka izbūves darbi veikti atbilstoši tehniskajai dokumentācijai. Tiesa konstatēja, ka vairākums ar pasūtītājiem noslēgto līgumu satur ne tikai nosacījumus attiecībā uz izpildītāja saistībām, kas vērstas uz konkrētā darba izpildes rezultātu, bet arī pietiekami detalizēti regulē izpildītāja uzvedības noteikumus līguma izpildes procesā (piemēram, attiecībā uz darba līgumu noformēšanu un darba algu savlaicīgu un pilnīgu izmaksu izpildītāja darbiniekiem; attiecībā uz pasākumiem pasūtītāja īpašuma un konkrētu objektu uzturēšanu un saglabāšanu; attiecībā uz pasākumiem darba drošības un veselīgas darba vides nodrošināšanai; attiecībā uz saskarsmi ar citām objektā strādājošajām personām u.c.). Līgums, kas noslēgts starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/, virkni līgumos ar pasūtītāju ietvertos nosacījumus vispār nesatur. Tādēļ bez pieteicējas tiešas līdzdalības konkrēto objektu un tajos nodarbināto uzraudzībā vai vismaz situācijas precīzā pārzināšanā, ar pasūtītājiem noslēgto līgumu korekta izpilde vispār nav iespējama.

Savukārt, sekojot darbu norisei, lai nodrošinātu līgumu saistību izpildi, pieteicējai nevarēja nebūt zināms, kas objektos faktiski notiek – kādas personas piedalās darbu izpildē, ar kādu tehniku tiek veikti darbi un vai SIA /Nosaukums B/ darbus izpilda un pakalpojumus pieteicējai sniedz pati vai to dara kāda cita komercsabiedrība vai personas. Tiesa ņēma vērā pieteicējas amatpersonas /pers. J/ norādīto par regulāro saziņu ar /pers. E/, kā arī pieteicējas amatpersonas paskaidroto, ka SIA /Nosaukums B/ veikusi tikai daļu no ģenerāllīgumos paredzētajiem darbiem. Tādējādi, ja daļu no darbiem objektos veica pašas pieteicējas darbinieki, tad arī SIA /Nosaukums B/ un pieteicējas darba ņēmējiem kādā brīdī objektos noteikti bija jāsatiekas. Apšaubāms, ka šādos apstākļos starp personām nenotiktu elementāra komunikācija. Ņemot vērā visus šos apstākļus, tiesa kā neizprotamu vērtēja pieteicējas pozīciju – neatklāt, kas ir faktiskie darbu veicēji, lai tiesa varētu izdarīt secinājumus par to, vai pieteicēja zināja, ka tā iesaistās darījumos, kuru faktiskie izpildītāji nav izsekojami.

Izvērtējusi pierādījumus, tiesa arī atzina, ka lietā nav iegūta informācija par darbu vadītāju objektos, kas ir obligāta nepieciešamība un arī vairākos līgumos iekļauta prasība. Kā izriet no pieteicējas amatpersonas /pers. J/ sniegtajiem paskaidrojumiem, viņš objektos attiecībā uz darbiem, kas nodoti izpildei SIA /Nosaukums B/, neveica sertificēta darbu vadītāja funkcijas. Savukārt pierādījumi par kādu citu personu, kas šādas funkcijas objektos būtu veikusi, lietas materiāli nesatur.

Tiesa konstatēja arī pretrunas pieteicējas amatpersonas /pers. J/ un SIA /Nosaukums B/ amatpersonas /pers. E/ norādītajā par darījumu dokumentu sastādīšanu – /pers. J/ norādījis, ka jautājums par darījumu dokumentu sastādīšanu neatbilst viņa kompetencei, jo tā ir SIA /Nosaukums B/ iekšējā lieta, savukārt /pers. E/ paskaidrojis, ka darījuma dokumentus ar pieteicēju sagatavojusi pieteicēja, bet /pers. E/ parasti gatavojis dokumentus ar apakšuzņēmējiem.

Viss lietā konstatētais norāda uz to, ka darījumu norise tādā veidā, kādā par tiem noformēti dokumenti, pamatojoties uz objektīviem pierādījumiem, ir apšaubāma, turklāt darījumi nav izsekojami.

[5.5] Tiesa piekrita pieteicējai, ka privātpersonu savstarpējo attiecību dibināšanas kārtībai nav noteikta konkrēta forma, kādā šīs attiecības ir risināmas (ja vien nepastāv likumā noteiktie izņēmumi). Tomēr privātpersonai ir jārēķinās, ka tās deklarētie darījumi var tikt apšaubīti. Ja rodas strīds, vai par deklarētiem darījumiem pēc to ekonomiskās būtības ir maksājami nodokļi, tad pašai privātpersonai jāspēj pierādīt patieso darījumu norisi un jāspēj atspēkot nodokļu administrācijas argumentus, kas pamatoti ar pierādījumiem. Tādējādi, ja vien nav citu pierādījumu, nepilnīgi vai vispārīgi sastādīti darījumus apliecinoši dokumenti, trūkstoši vai laikus neiesniegti dokumenti mazina noslēgto darījumu faktiskās esības ticamību.

Nepārprotami, ka VID pienākums ir nodrošināt pierādījumu kopumu, kas liecina par to, ka darījums nav noticis, taču nodokļu maksātājam ir pienākums atspēkot iestādes iegūtos pierādījumus.

Tiesa atzina par pamatotu VID secinājumu, ka SIA /Nosaukums B/ pieteicējai sniegt strīdus pakalpojumus nevarēja, bet pieteicēja VID iegūtos pierādījumus un no tiem izrietošos secinājumus nav atspēkojusi.

[5.6] Papildus vēl atsevišķi izvērtējot strīdus darījumus pamatojošos dokumentus kopsakarā ar pieteicējas iesniegtajiem līgumiem ar pasūtītājiem, tiesa konstatēja, ka sniegtie pakalpojumi pēc pieteicējas iesniegtajiem konkrēto darījumu pamatojošajiem dokumentiem nav izsekojami. Līdz ar to tiesa atzina, ka darījumu dokumenti nav uzskatāmi par attaisnojuma dokumentiem, kas būtu atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām, pēc kuriem varētu izsekot darījuma norisi un saistību ar pieteicējas apliekamo darījumu nodrošināšanu.

[5.7] Atbilstoši Augstākās tiesas judikatūrai, ja nav iespējams identificēt, par kādiem pakalpojumiem konkrēti ir izrakstīts rēķins un kādi pakalpojumi ir saņemti, tad nav pamata priekšnodokļa atskaitīšanai *(sal. sk. Augstākās tiesas 2004.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-148 13.punktu).*

Izdarot apkopojošu secinājumu, tiesa atzina, ka pieteicējas iesniegtie darījumus pamatojošie dokumenti par pakalpojumiem satur tādu informāciju, kura nav pārbaudāma un salīdzināma. Tiesa atzina, ka konstatētais liecina nevis par formāliem, bet gan par pietiekami nozīmīgiem trūkumiem darījumus pamatojošajos dokumentos, lai pēc tiem varētu izsekot darījumus, un par pieteicējas pašas vainu apstāklī, ka šādi dokumenti noformēti un iegrāmatoti tās grāmatvedības reģistros. Tā kā pakalpojumu sniegšanā apakšuzņēmējus piesaistīja pati pieteicēja, tieši pieteicējai bija jārūpējas par to, lai tā savam apakšuzņēmējam dotu nepieciešamo informāciju darījumu dokumentu noformēšanā tādā veidā, lai tie sniegtu patiesu priekšstatu par darījumu un dotu iespēju katru konkrēto darījumu izsekot (ja darījumu dokumentus atbilstoši pieteicējas amatpersonas paskaidrotajam sastādīja apakšuzņēmējs). Lietā iegūtie pierādījumi un pieteicējas amatpersonas sniegtie paskaidrojumi liecina par to, ka pieteicēja ar dokumentiem nespēj pamatot to, kādus konkrēti pakalpojumus un/vai kādos objektos apakšuzņēmējs pieteicējai sniedza, tādējādi nespējot dokumentāli nodalīt to, kādus darbus ar pasūtītājiem noslēgto līgumu izpildei tā veikusi pati, bet kādu darbu veikšanai piesaistījusi apakšuzņēmēju. Izvērtējot pierādījumus kopsakarā, nav iespējams gūt pārliecību par to, ka strīdus nodošanas-pieņemšanas akti un pamatojoties uz tiem SIA /Nosaukums B/ vārdā pieteicējai noformētie rēķini pēc būtības atbilst faktiski notikušiem darījumiem.

Tiesa norādīja, ka pieteicējai bija jārūpējas par to, lai tās grāmatvedībā netiktu iegrāmatoti dokumenti, kuri liedz iespēju darījumam objektīvi izsekot. Darījumu atspoguļošana grāmatvedībā nav pašmērķis, tāpēc tā nevar būt tikai mehāniska darbība. Pirms dokumentu iegrāmatošanas dokumentos iekļautā informācija prasa arī tās rūpīgu novērtēšanu, lai nerastos situācija, ka pēc iegrāmatotajiem dokumentiem darījumus nevar izsekot.

Tā kā strīdus aktos un rēķinos iekļautā informācija nedod iespēju izsekot darījumu norisei, šie attaisnojuma dokumenti nav atzīstami par atbilstošiem likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām. Savukārt strīdus rēķinu neatbilstība likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām ir pamats atzīt tos par neatbilstošiem arī likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.[1]daļas prasībām, jo konstatētās nepilnības rēķinos ir tādas, kas liedz izsekot noformētajiem darījumiem un izdarīt pārliecinošus secinājumus par konkrēto darījumu ekonomisko un komerciālo realitāti.

Tiesa arī atzina, ka visi lietā iegūtie pierādījumi kopsakarā ļauj izdarīt secinājumu, ka pieteicējai bija zināms, ka tā iesaistās darījumos, kas nav faktiski veikti ar SIA /Nosaukums B/. Uz to norāda visi lietā konstatētie apstākļi. Tiesa uzsvēra, ka pašas pieteicējas pamatdarbības veids ir elektroinstalācijas ierīkošana un drošības sistēmu pakalpojumi, un pieteicējai tādējādi vajadzētu zināt, kādi komersanti darbojas šajā tirgus nišā un kādas prasības izvirzāmas šādu pakalpojumu sniegšanai. Turklāt ir būtiski, ka pakalpojumu sniegšanai ir nepieciešama darbaspēka klātesamība darbu izpildē. Nav iespējama inženierkomunikāciju izbūve un konsultāciju sniegšana bez noteiktu cilvēku piedalīšanās. Tieši pieteicējai, veicot kontroli par pakalpojuma izpildes kvalitāti un termiņiem, atbildot pasūtītāju priekšā par precīzu līgumsaistību izpildi, bija gan nepieciešamība, gan iespēja pārliecināties par to, ka šos darbus veic. Tiesa kritiski vērtēja iespējamību, ka, sniedzot pakalpojumus pasūtītājiem, pieteicēja, plašākā nozīmē, ne vien pieņemot darbus, neinteresējās par veicamo darbu izpildes procesu un to kvalitāti, nenoskaidroja personu, kas faktiski izpildīs darbu, kvalifikāciju, spējas un praktiskās iespējas darbus izpildīt. Tiesa arī atzina, ka pieteicēja veikusi vien formālas darbības, nevis faktiski pārliecinājusies par SIA /Nosaukums B/ spēju sniegt pieteicējai pakalpojumus. Pieteicējas veiktos pasākumus šī jautājuma noskaidrošanas sakarā, ņemot vērā pakalpojumu specifiku, nevar atzīt par saprātīgiem. Tiesa atzina, ka pieteicēja nav pievērsusi nepieciešamo rūpību apakšuzņēmēju izvēlē, darījumu dokumentu novērtēšanā un to iegrāmatošanā.

Rezumējot spriedumā iepriekš minēto, tiesa secināja, ka izskatāmajā lietā konstatētais liecina par to, ka strīdus darījumi nav notikuši tādā veidā, kādā par tiem noformēti pieteicējas iesniegtie darījumu ar SIA /Nosaukums B/ pamatojošie dokumenti – strīdus nodošanas-pieņemšanas akti un tiem atbilstošie rēķini; pieteicējas darījumi ar SIA /Nosaukums B/ faktiski nav notikuši un ietilpst darījumu ķēdē, kurā veiktie darījumi pēc savas ekonomiskās būtības neatbilst pakalpojumu piegādes darījumiem, bet ir vērtējami kā tādi, kas pēc būtības saistīti ar krāpšanos ar PVN.

Papildus tiesa norādīja, ka, lemjot par pieteicējas tiesībām atskaitīt priekšnodokli, konkrētajā gadījumā nav nozīmes faktam, ka VID pēc pieteicējas līguma objektus dabā neapsekoja, jo, kā izriet no pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem, apakšuzņēmējam izpildei pieteicēja uzticējusi tikai daļu no ģenerāllīgumā paredzētajiem darbiem vai pakalpojumiem. Līdz ar to fakts, ka pieteicēja pakalpojumus pasūtītājiem ir sniegusi pilnā apmērā un no pasūtītājiem pretenzijas nav saņemtas, nevar ietekmēt secinājumu par to, ka lietā nav pierādīts, par ko SIA /Nosaukums B/ pieteicējai izrakstījusi rēķinus.

Ņemot vērā visu spriedumā minēto, tiesa Lēmumu daļā par PVN, tā soda naudu un nokavējuma naudu atzina par tiesisku un pamatotu.

[5.8] Attiecībā uz pieteicējai papildus aprēķināto UIN un ar to saistītajiem maksājumiem tiesa norādīja turpmāko.

Jau 2007.gadā Augstākā tiesa atzinusi, ja nodokļu administrācijas lēmums daļā par PVN ir tiesisks, tad tas ņemams vērā, izvērtējot lēmumu daļā par UIN *(sk. Augstākās tiesas 2007.gada 3.maija sprieduma lietā Nr.SKA-135/2007 11.3.punktu).* Atbilstoši tiesu praksei šis secinājums attiecas

uz tiem gadījumiem, ja tiek atzīts, ka pats darījums nav noticis, ja nav skaidrs, kas ir saņemts un vai ir saņemts *(sk. Augstākās tiesas 2007.gada 7.jūnija sprieduma lietā Nr. SKA- 234/2007 11.1.punktu)*.

Arī vēlāk Augstākā tiesa apstiprinājusi, ka gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus *(sal. skat. Augstākās tiesas 2013.gada 1.augusta sprieduma lietā SKA-428/2013 16.punktu)*.

Augstākā tiesa arī atzinusi, ka ziņām par preču piegādātāju ir būtiska nozīme, pārbaudot, vai nodokļu maksātājs pareizi aprēķinājis UIN. Tikai zinot preču piegādātāju, ir iespējams pārliecināties, vai preču piegādes darījums ir noticis par attiecīgu cenu. Konstatējot, ka pavadzīmēs-rēķinos norādītā persona preces nav piegādājusi, ir pamats uzskatīt, ka konkrētais darījums nav noticis. Savukārt, secinot, ka darījums nav noticis, jāatzīst, ka darījuma rezultātā radušās izmaksas nav saistītas ar nodokļu maksātāja saimniecisko darbību *(skat. Augstākās tiesas 2009.gada 26.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-235/2009 16.punktu, 2011.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-117/2011 9.punktu)*. Arī ienākuma nodokļu aprēķinā, kas veikti uz darījumu esības apšaubīšanas pamata, ir nepieciešams konstatēt to, vai pieteicējs zināja par iesaistīšanos ļaunprātīgajos darījumos *(skat. Augstākās tiesas 2013.gada 12.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-21/2013 19.punktu)*.

Ievērojot minēto un ņemot vērā lietā konstatēto attiecībā uz strīdus rēķinu atbilstību (neatbilstību) likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām un to, ka lietā iegūtie pierādījumi dod pamatu atzīt pašas pieteicējas iesaistīšanos un vainu šādu darījumu noformēšanā un iegrāmatošanā savā grāmatvedībā, tiesa atzina, ka VID pamatoti, saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, Gada pārskatu likuma 4.panta trešo daļu un 22.panta pirmo daļu pieteicējai 2012.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas samazinājis par Ls 84 343,00 un noteicis 2012.gada peļņu pirms nodokļiem Ls 80 477,00 apmērā, atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta pirmajai daļai, 4.panta pirmajai daļai, veicis korekcijas pieteicējas 2012.gada UIN deklarācijā saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu un pamatoti par Ls 84 343,00 palielinājis apliekamo ienākumu un noteicis koriģēto apliekamo ienākumu Ls 75 750,00 apmērā, no kura saskaņā ar minētā likuma 3.panta pirmo daļu aprēķinājis UIN Ls 11 363,00 (15 % no 75 750).

Turklāt pat tad, ja pakalpojumus pieteicēja faktiski saņēma no kādas citas personas, bet ne no SIA /Nosaukums B/, pieteicējai nebija tiesību SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajos rēķinos norādīto pakalpojumu vērtību iegrāmatot ražošanas izmaksās, jo dokumenti, kas neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta prasībām, nevar tikt izmantoti ierakstu izdarīšanai grāmatvedības reģistros.

Tādēļ arī Lēmumu daļā par papildus UIN maksājumu aprēķināšanu tiesa atzina par tiesisku un pamatotu.

[5.9] Izvērtējot pieteicējas iebildumus attiecībā uz audita veikšanas un sūdzības izskatīšanas termiņu, tiesa konstatēja un secināja turpmāko.

[5.9.1] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešā daļa noteic, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.$^{1}$daļai. Atbilstoši minētā panta 3.$^{1}$daļai *(redakcijā, kas bija spēkā audita veikšanas laikā)* nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm, vai no nodokļu maksātāja, kuram tiek veikta transfertcenu pārbaude. Nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita laikposmu: 1) no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai; 2) par kādu nodokļu maksātājs ir nokavējis nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu, ja nokavējuma fakts ir dokumentāri pierādīts un pieprasītās ziņas attiecas uz nodokļu revīzijā (auditā) pārbaudāmiem nodokļiem, nodevām vai citiem valsts noteiktajiem maksājumiem, un tās ir vai tām vajadzēja būt nodokļu maksātāja rīcībā; 3) kurā nodokļu revīzijas (audita) veikšana nav bijusi iespējama nodokļu maksātāja vai tā pilnvaroto personu prombūtnes dēļ, arī slimības dēļ, ja prombūtnes fakts ir dokumentāri apstiprināts; 4) no dienas, kad transfertcenu pārbaudes ietvaros nodokļu maksātājam ir pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai.

Audits pieteicējai veikts no 2013.gada 16.oktobra līdz 2014.gada 22.janvārim, pamatojoties uz VID Pārvaldes direktora vietnieces 2013.gada 12.septembra lēmumu Nr.23.7/L-22181 „Par SIA /Nosaukums A/ nodokļu audita veikšanu", kurā kā audita uzsākšanas datums noteikts 2013.gada 16.oktobris. 2013.gada 5.decembrī VID Pārvaldes direktora vietnieka p.i. pieņēma starplēmumu, ar kuru nolemts neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2013.gada 16.oktobra līdz 2013.gada 27.oktobrim, ieskaitīt audita termiņā 2013.gada 22.oktobri, 2013.gada 24.oktobri un 2013.gada 25.oktobri un pieteicējas nodokļu auditu pabeigt līdz 2014.gada 22.janvārim.

Administratīvā apgabaltiesa, izskatāmajā lietā pārbaudot Administratīvās rajona tiesas tiesneses lēmumu par lēmuma darbības apturēšanu, atzinusi, ka, konstatējot kādu no likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.$^{1}$daļā minētajiem priekšnoteikumiem, nodokļu administrācijai ir tiesības kopējā audita veikšanas termiņā neieskaitīt periodu, kad audita veikšana faktiski nav bijusi iespējama. Turklāt šāda lēmuma pieņemšana nav nodota ekskluzīvā ģenerāldirektores kompetencē. Lēmumu par audita veikšanas nosacījumu maiņu ir tiesīga pieņemt arī cita kompetenta nodokļu administrācijas amatpersona.

Ņemot vērā lietā sniegto Administratīvās apgabaltiesas tiesību normu interpretāciju, ko principā atbalsta arī Augstākās tiesas 2015.gada 5.jūnija spriedumā lietā SKA-102/2015 atzīstot, ka audita termiņa pagarināšana ir nošķirama no tā, ka noteikts laikposms netiek ieskaitīts audita termiņā *(sal. sk. Augstākās tiesas 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā SKA- 102/2015 3. un 17. punktu),* tiesa atkāpās no saviem iepriekš izdarītajiem secinājumiem, ka konkrētajā gadījumā ir ticis pagarināts audita veikšanas termiņš, turklāt pagarināts pretēji likumā noteiktajai kārtībai.

Kā, pārbaudot Administratīvās rajona tiesas lēmumu par administratīvā akta darbības apturēšanu pieteicējai, jautājumā par termiņu nozīmi norādījusi Administratīvā apgabaltiesa, principā pievienojoties Administratīvajai rajona tiesai, tiesību normā noteiktie termiņi audita veikšanai nodrošina tiesisko stabilitāti un procesa paredzamību. Citiem vārdiem, privātpersonai, par kuru nodokļu samaksas pareizību uzsākta kontrole, ir tiesības zināt, kādā termiņā tai jārēķinās ar zināmu apgrūtinājumu, un paļauties, ka šim procesam ir noteikts laika nogrieznis. Turklāt privātpersona var rēķināties ar brīdi, kad tai būs zināms procesa rezultāts, tostarp, vai iestāsies nodokļu maksātājam nelabvēlīgas sekas papildu nodokļu maksājumu veidā.

Apgabaltiesa arī norādījusi, ka tieši no šādas prizmas raugoties, ir jānovērtē iespējamā procesuālā pārkāpuma ietekme uz rezultātu.

Kā secināms no lietas materiāliem, audita veikšanas termiņš no tā uzsākšanas 2013.gada 16.oktobrī līdz pabeigšanai 2014.gada 22.janvārī aptvēra 99 dienas, tādējādi vispārīgi pārsniedzot likumā noteikto termiņu par 9 dienām. Taču faktiski pieteicējai audits ar sākuma sarunu uzsākts tikai 2013.gada 22.oktobrī. Šajā datumā pieteicēja arī iesniegusi pirmo dokumentu paketi. Savukārt tālākās darbības notikušas sākot ar 2013.gada 28.oktobri, kad saņemti pārējie dokumenti. Ņemot vērā minēto, kā arī to, ka pati pieteicēja sakarā ar plānoto biznesa braucienu VID lūgusi pārcelt audita uzsākšanas datumu un audita sākuma sarunu organizēt laikā no 2013.gada 22-27.oktobrim vai no 1.novembra, tiesa atzina, ka VID Pārvaldei arī pēc būtības bija tiesības pieņemt starplēmumu. Tiesa nepiekrita pieteicējai, ka lietā nav konstatējams audita veikšanai pieprasītās informācijas nokavējuma fakts. Kā redzams no lietas materiāliem, ar 2013.gada 12.septembra lēmumu Nr.23.7/L-22181 pieteicējai precīzi noteikts pienākums sagatavot nodokļu auditam grāmatvedības reģistrus un attaisnojuma dokumentus līdz 2013.gada 16.oktobrim, ko pieteicēja pilnībā izdarījusi tikai 2013.gada 28.oktobrī, kad

parakstīts dokumentu pieņemšanas-nodošanas akts. Turklāt ar starplēmumu VID Pārvalde audita termiņā nolēmusi ieskaitīt 2013.gada 22., 24. un 25.oktobri, kad veiktas darbības pieteicējas nodokļu audita veikšanai nepieciešamās informācijas iegūšanai, tādējādi pret pieteicēju izturoties absolūti lojāli.

Vienlaikus, ņemot vērā starplēmumā norādīto no audita termiņa izskaitīto un audita termiņā ieskaitīto laiku, un to, ka audita pārskats ir uzrakstīts 2014.gada 22.janvārī, tiesa atzina, ka audita veikšanas termiņš konkrētajā gadījumā ir pārsniedzis tikai vienu dienu.

Tiesa, ņemot vērā visu lietā iepriekš konstatēto, kā arī to, ka starplēmums, kurā bija norādīts konkrēts audita pabeigšanas datums, pieteicējai savlaicīgi bija paziņots, uzskatīja šādu lēmuma par audita rezultātiem pieņemšanas kavējumu par tādu, kas pieteicējai būtiskas neērtības radīt nevarēja. Līdz ar to, lai arī ir atzīstams, ka pieļauts procesuālais pārkāpums, tas šajā gadījumā nav būtisks, jo nav novedis pie citāda rezultāta, proti, nav ietekmējis lēmuma par nodokļu audita rezultātiem saturu. Kā atzinusi arī Augstākā tiesa, audita termiņa pārsniegšana jāatzīst par pamatu administratīvā akta atcelšanai tikai tad, ja iestāde nevar sniegt kavējumam pienācīgu pamatojumu *(sal. skat. Augstākās tiesas sprieduma lietā SKA 102/2015 20.punktu).*

[5.9.2] Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 37.panta ceturto daļu VID izskata iesniegumu un pieņem lēmumu viena mēneša laikā. VID ģenerāldirektors to var pagarināt uz laiku, ne ilgāku par četriem mēnešiem no apstrīdēšanas iesnieguma saņemšanas dienas.

Apstrīdēšanas iesniegumu VID pieteicēja iesniegusi 2014.gada 21.februārī, bet VID ģenerāldirektores lēmums pieņemts 2014.gada 10.oktobrī. Līdz ar to tiesa atzina, ka VID, izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, pieļāvis procesuālo pārkāpumu, neizskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu tiesību normā noteiktajā galīgajā termiņā lēmuma par apstrīdēšanas iesniegumu pieņemšanai.

Taču šāds procesuālais pārkāpums konkrētajā gadījumā nav būtisks, jo tam izskatāmajā lietā nav ietekmes uz lietas rezultātu – tiesa nekonstatēja, ka Lēmuma pieņemšana, nokavējot termiņu, izskatāmajā lietā būtu ietekmējusi vai varēja ietekmēt Lēmumu vai ar to noteikto pieteicējas tiesību un pienākumu apjomu pēc satura. Tiesa ņēma vērā, ka apstrīdēšanas stadija ir jau uzsāktā administratīvā procesa turpinājums. Ar Lēmumu nav mainīta sākotnējā lēmuma būtība, pieteicējai nodokļu maksājumi nav aprēķināti no jauna un no jauna arī nav noteikts nodokļa maksāšanas pienākums.

Turklāt tiesa norādīja, ka privātpersonas iesnieguma neizskatīšana termiņā neliedz tai vērsties tiesā par sākotnējā lēmuma atcelšanu, kā to paredz Administratīvā procesa likuma 188.panta piektā daļa. Pieteicēja tiesības vērsties tiesā, nesagaidot VID Lēmumu, lai paātrinātu procesu, nav izmantojusi.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.marta spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību.

Pieteicēja norāda, ka Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.marta spriedums nav pamatots, atsaucoties uz pieteikumā un rakstveida paskaidrojumos minētajiem argumentiem, papildus norādot turpmāk minēto.

[6.1] Tiesa nav ņēmusi vērā, ka VID Lēmuma pamatošanai izmantojis argumentus, kuri ir pretrunā Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas judikatūrai.

[6.2] Darījumu atspoguļošana grāmatvedībā nevar būt mehāniska darbība. Iekļautā informācija prasa tās rūpīgu novērtēšanu, lai pēc iegrāmatotajiem dokumentiem varētu izsekot darījumiem.

[6.3] Tiesa nav ievērojusi, ka likumā „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā minētie termiņi ir materiāli tiesiski prekluzīvi termiņi. Materiāli tiesiska termiņa atjaunošana tiesību normās nav paredzēta. Šāda termiņa ilgumu nosaka likumdevējs, izdarot politisku izšķiršanos attiecībā uz jautājumu, kāds laiks dodams tiesības īstenošanai.

[6.4] Tiesas spriedumā norādītais par to, kādai informācijai ir jābūt iekļautai PVN rēķinos neatbilst likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta 5.[1] daļā noteiktajam. Darījuma norisei kompetenta persona var izsekot, skatoties visus dokumentus kopsakarā, nevis tikai apskatot aktus un rēķinos iekļauto informāciju. Šāds tiesas arguments ir pretrunā Padomes Direktīvas 77/388/EEK XIII sadaļas 22.panta 3.punkta „b" apakšpunktā noteiktajam.

Tiesa ir izteikusi vispārīgu pieņēmumu par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka ir iesaistīta ar PVN izkrāpšanu saistītos darījumos. Tiesa to nav pamatojusi ar konkrētiem pierādījumiem. Šāda tiesas secinājuma izdarīšana ir pretrunā Administratīvā procesa likuma 154.panta pirmajai daļai, kas liedz izdarīt faktu konstatējumu uz pieņēmumu pamata.

[6.5] Tiesas atzinums, ka pieteicēja veikusi vien formālas darbības, nevis faktiski pārliecinājusies par SIA /Nosaukums B/ spēju sniegt pieteicējai pakalpojumus, ir pretrunā ar Augstākās tiesas praksi (sk., piem., Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu, 2014.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-132/2014 8.punktu).

Ne VID, ne tiesa, izskatot lietas materiālus, nav ievērojusi Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas judikatūrā nostiprinātās atziņas, kas bija jāņem vērā, izskatot konkrēto lietu, tāpēc Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 16.marta spriedums ir atzīstams par prettiesisku.

[7] Paskaidrojumos par pieteicējas apelācijas sūdzību VID norāda, ka apelācijas sūdzība nav pamatota, atsaucoties uz sākotnējā lēmumā un Lēmumā minētajiem argumentiem, papildus norādot turpmāk minēto.

[7.1] Tas, ka pieteicēja nepiekrīt lietā esošo dokumentu un pierādījumu novērtējumam, nenozīmē, ka VID vai tiesa objektīvi nenoskaidroja lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus vai nedeva pierādījumiem atbilstošu juridisko vērtējumu.

[7.2] Pieteicējas arguments, ka VID ir pārkāpis audita veikšanas procesuālo termiņu, ir nepamatots, jo apstāklis, ka laika ziņā lēmums par audita rezultātiem pieņemts vēlāk nekā 90 dienas pēc audita uzsākšanas, nenozīmē, ka ir pārsniegts likumā noteiktais audita veikšanas termiņš. Konkrētajā gadījumā bija iestājušies apstākļi, kas VID atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļai ļāva šajā termiņā neieskaitīt noteiktu laika posmu.

[7.3] Pieteicēja zināja, ka tā nesaņēma strīdus pakalpojumus no SIA /Nosaukums B/. Par to liecina trūkumi un neatbilstība dokumentu noformēšanā, kas pretēji likuma „Par grāmatvedību" prasībām neļāva izsekot darījumu gaitai. Pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ amatpersonu sniegtie vispārīgie paskaidrojumi liedza identificēt darījumu norises apstākļus.

Konkrētajā gadījumā lietā konstatēto apstākļu kopums liecina tikai par formālām darbībām attiecībā uz dokumentu noformēšanu starp darījumu dalībniekiem. Kā atzinusi Augstākā tiesa, formālas darbības pašas par sevi neapliecina reāli notikuša darījuma faktu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir veiktas vienīgi formālas darbības darījuma uzrādīšanai, priekšnodoklis nevar tikt atskaitīts un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato (sk. Augstākās tiesas 2012.gada 10.aprīļa spriedums lietā Nr.SKA-69/2012).

Tiesa atzina, ka lietā iegūtie pierādījumi kopsakarā ļauj izdarīt secinājumu, ka pieteicējai bija zināms par noformēto darījumu faktisko neesību. Pieteicēja strīdus darījumos ir veikusi tikai formālas darbības, nevis faktiski pārliecinājusies par SIA /Nosaukums B/ spēju sniegt pieteicējai strīdus pakalpojumus, tāpēc pieteicējas arguments, ka lietā nav iegūti pierādījumi par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā grāmatvedībā reģistrējusi faktiski nenotikušus darījumus ar SIA /Nosaukums B/, ir nepamatots.

[8] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu lieta tiek izskatīta rakstveida procesā.

**Motīvu daļa**

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un novērtējusi lietā esošos pierādījumus kopsakarā ar pieteicējas paskaidrojumiem un apelācijas sūdzības argumentiem, apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

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

Iepazinusies ar pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu un apelācijas sūdzības argumentiem, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedums ir tiesisks, tā pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams (izņemot secinājumu, ka audita veikšanas termiņš pārsniegts par vienu dienu, ko apgabaltiesa vērtē kā matemātiskā aprēķina kļūdu). Tāpēc atbilstoši iepriekš minētajai tiesību normai apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai, izvērstāku argumentāciju nesniedzot.

[11] Apelācijas sūdzība pamatota ar argumentiem, ka pirmās instances tiesa nav ņēmusi vērā Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā ietvertās atziņas, nav pareizi izvērtējusi lietā esošos pierādījumus un ir nonākusi pie nepamatota secinājuma, ka pieteicējai bija zināms par tās iesaistīšanos darījumos, kas nav faktiski notikuši ar SIA /Nosaukums B/. Šāds tiesa secinājums, pieteicējas ieskatā, ir balstīts uz pieņēmumiem, nevis konkrētiem faktiem.

Apgabaltiesa ir atzinusi pirmās instances tiesas izdarītos secinājumus par pamatotiem un tās spriedumā ietverto argumentāciju par pareizu un pilnībā pietiekamu. Ievērojot iepriekš minēto, apgabaltiesa noraida kā nepamatotus pieteicējas argumentus par pirmās instances tiesas spriedumā minētās motivācijas nepamatotību.

„Zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums. Faktu pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*sk. Augstākās tiesas rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-974/2016 8.punktu*).

**Pirmās instances tiesa spriedumā ir motivējusi, kādu lietā konstatēto faktu izvērtējums liecina par pieteicējas iesaistīšanos ar PVN krāpšanos saistītos darījumos. Apgabaltiesa šim vērtējumam pievienojās.**

Apgabaltiesas ieskatā, pirmās instances tiesa ir ievērojusi gan Augstākās tiesas, gan Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā nostiprinātās atziņas lietās par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām, pareizi interpretējusi un piemērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

[12] Pirmās instances tiesa pareizi aprēķinājusi, ka audita veikšanas termiņš no tā uzsākšanas 2013.gada 16.oktobrī līdz pabeigšanai 2014.gada 22.janvārī, kad pieņemts sākotnējais lēmums, aptvēra 99 dienas. Tāpat pirmās instances tiesa pamatoti atzinusi VID tiesības neieskaitīt audita termiņā laikposmu no 2013.gada 16.oktobra līdz 2013.gada 27.oktobrim, jo pieteicēja nebija iesniegusi visus VID pieprasītos dokumentus pilnvērtīgai audita veikšanai. VID pieprasītie dokumenti audita veikšanai pilnībā iesniegti tikai 2013.gada 28.oktobrī. 2013.gada 22.oktobrī, 2013.gada 23.oktobrī un 2013.gada 25.oktobrī VID ir ieguvis pieteicējas audita veikšanai nepieciešamo informāciju, līdz ar to šīs dienas ieskaitījis audita veikšanas termiņā.

Ņemot vērā audita uzsākšanas un pabeigšanas datumus (2013.gada 16.oktobris un 2014.gada 22.janvāris), audita termiņā neieskaitīto laikposmu no 2013.gada 16.oktobra līdz 2013.gada 27.oktobrim, audita termiņā ieskaitītās dienas – 2013.gada 22.oktobri, 2013.gada 24.oktobri un 2013.gada 25.oktobri – secināms, ka audita veikšanas periods ir 90 dienas. Tādējādi likumā noteiktais audita veikšanas procesuālais termiņš nav pārsniegts.

Pirmās instances tiesa, atzīstot vienas dienas pārsniegumu, audita veikšanas termiņa aprēķinā ir pieļāvusi matemātisku kļūdu, līdz ar to bez vajadzības vērtējusi kavējuma ietekmi uz sākotnējo lēmumu pēc būtības. Tā kā apgabaltiesa atzina, ka nokavējums nav pieļauts, tiesai nebija nepieciešamības vērtēt procesuālā pārkāpuma būtiskumu. Tomēr šī matemātiskā aprēķina kļūda nav ietekmējusi Lēmuma tiesiskuma izvērtējumu pēc būtības.

Administratīvā procesa likuma 49.panta ceturtā daļa paredz, ka procesuālo darbību var izpildīt arī ar kavēšanos, ja termiņa nokavējumam ir pienācīgs pamatojums. Līdz ar to likumā ir ietverts princips, ka iestādes pieļauts termiņa kavējums ir vērtējams saistībā ar šā kavējuma iemesliem. Nav pamata no šāda vērtējuma strikti izslēgt tieši nodokļu jomu (*sk. Augstākās tiesas 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-102/2015 20.punktu*).

Ievērojot minēto, pieteicēja nepamatoti uzskata, ka audita veikšanas termiņš ir materiāli tiesisks jeb prekluzīvs termiņš, kuru nokavējot, zūd tiesības auditu veikt. Ja VID ir nokavējis audita veikšanas termiņu, tiesai ir jāvērtē šā termiņa nokavējuma pamatojums. Izskatāmajā gadījumā tas nav nepieciešams, jo VID ir ievērojis likumā noteikto audita termiņu.

[13] Citi papildus vērtējami apstākļi apelācijas sūdzībā nav norādīti. Savukārt tas, ka pieteicēja nepiekrīt pirmās instances tiesas secinājumiem un tai ir citāds viedoklis par pierādījumu novērtēšanu, nenozīmē, ka pierādījumi lietā novērtēti nepareizi.

Rezolutīvā daļa

**Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa**

nosprieda

**Noraidīt** SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2014.gada 10.oktobra lēmuma Nr.22.8/L28019 atcelšanu.

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

M.Osmane

Tiesnese referente

I.Kaļiņina

Tiesneses

R.Paegle