Lietas Nr. A420406414
Lietas arhīva Nr. A42-00161-16/36

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA

JELGAVAS TIESU NAMS

S P R I E D U

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Jelgavā 2016.gada 2.jūnijā

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:

tiesnese S. Ozola,

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

atklātā tiesas sēdē Administratīvās rajona tiesas Jelgavas tiesu namā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc pieteicējas SIA "Jaunsudrabs" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 13.oktobra lēmuma Nr.22.9/L-28473 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] No 2014.gada 1.aprīļa līdz 30.jūnijam Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – iestāde) Nodokļu kontroles pārvalde veica SIA "Jaunsudrabs" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – obligātās iemaksas) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par 2013.gada janvāri-decembri, kā arī uzņēmuma ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2012. un 2013.gadu.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektora 2014.gada 30.jūnija lēmumu Nr.23.7/L-704 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN 1202,97 *euro*, soda nauda 360,88 *euro* un nokavējuma nauda 102,66 *euro*, obligātās iemaksas 27 032,18 *euro*, soda nauda 11 283,74 *euro* un nokavējuma nauda 2128,46 *euro*, IIN 15 739,39 *euro*, soda nauda 6868,68 *euro* un nokavējuma nauda 1380,48 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 7447,26 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 2234,19 *euro*, kā arī palielināti 2013.gada zaudējumi par 54 403,5 *euro*.

Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektoram.

Ar Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 13.oktobra lēmumu Nr.22.9/L-28473 (turpmāk – 13.oktobra lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmumā konstatēts turpmāk minētais.

[1.1] Pieteicēja 2013.gada jūnijā, augustā-decembrī grāmatvedības uzskaitē ir reģistrējusi preču un pakalpojumu iegādi (skaidrā naudā) no SIA "Bona", SIA "Anoka", SIA "Doļļi", SIA "Parma", SIA "SB pluss", SIA "AA building", SIA "Jeso grupa" un SIA "Juviss" (turpmāk kopā – darījumu partneri) saskaņā ar šo sabiedrību vārdā noformētajiem kases aparātu čekiem un attiecīgi par minētiem darījumiem PVN deklarācijās veica priekšnodokļa atskaitījumus 6079,41 latu apmērā.

Auditā tika iesniegti darījumu partneru vārdā noformētie 42 kases aparātu čeki par preču (rezerves daļu, riepu) iegādi un pakalpojumiem (treilera, metināšanas un pameža tīrīšanas) 28 949,42 latu vērtībā, PVN 6079,41 lati.

Pārbaudē konstatēts, ka minētie kases aparātu čeki ir uzrādīti kā attaisnojuma dokumenti, kas pamato skaidras naudas izmaksu pieteicējas amatpersonas /pers. F/ un darbinieka /pers. G/ avansa norēķinos.

[1.2] Auditā tika konstatēts, ka pieteicējas deklarētie darījumu partneri Valsts ieņēmumu dienestā nav reģistrējuši čekos uzrādītos kases aparātus:

- SIA "Juviss" EKA ar kases identifikācijas numuru H1AD753791;

- SIA "Bona" EKA ar kases identifikācijas numuru H8FF753174;

- SIA "Parma" EKA ar kases identifikācijas numuru H1FL765094;

- SIA "AA building" EKA ar kases identifikācijas numuru H6VA640789;

- SIA "Anoka" EKA ar kases identifikācijas numuru HBA047365;

- SIA "Doļļi" EKA ar kases identifikācijas numuru H9AK310473;

- SIA "SB pluss" EKA ar kases identifikācijas numuru H9UB486315;

- SIA "Jeso grupa" EKA ar kases identifikācijas numuru H7CU819473;

kā arī Valsts ieņēmumu dienestā nav reģistrētas pieteicējas pārbaudei iesniegtās šo uzņēmumu vārdā noformētās kvītis.

Tāpat tika konstatēts, ka kases aparātu čekos un stingrās uzskaites kvītīs uzrādītajā SIA "Jeso grupa" adresē Aspazijas bulvārī 32-1A, Rīgā, SIA "AA building" adresē "Jaunrumpji", Dreiliņos, un SIA "SB pluss" adresē Maskavas ielā 219a-12, Rīgā, attiecīgajam uzņēmumam juridiskā vai struktūrvienības adrese nebija reģistrēta.

[1.3] Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā ir pieteicējas deklarēto darījumu partneru amatpersonu paskaidrojumi, kuros minētās personas noliedz strīdus kases aparātu esību vai, ka nav veikuši darījumus (skaidras vai bezskaidras naudas norēķinu veidā) ar pieteicēju, kā arī nav izsnieguši uzrādītos strīdus kases aparātu čekus un kvītis. SIA "Juviss", SIA „Bona", SIA "Parma", SIA "Anoka" un SIA "Doļļi" amatpersonas norādīja, ka uzņēmumiem nav reģistrēti kases aparāti ar uzrādītajiem identifikācijas numuriem. SIA "AA building" amatpersona periodā no 2011.gada 1.decembra līdz 2013.gada 30.novembrim nebija šķērsojusi Latvijas Republikas robežu, līdz ar to apstrīdama arī šīs personas saimnieciskās darbības veikšana uzņēmuma vārdā un SIA "AA building" 2013.gada maijā un jūnijā nebija nodarbināto personu, kuras uzņēmuma vārdā varēja izsniegt un piegādāt pieteicējai preces (riepas), kā arī sniegt treilera pakalpojumus.

Pieteicējas deklarēto darījumu partneru darbības veidi – cita veida apģērbu un apģērbu piederumu ražošana, pārejā mazumtirdzniecība ārpus veikaliem, stendiem un tirgiem (SIA "Parma"), mājsaimniecības elektroierīču mazumtirdzniecība (SIA "SB pluss"), tekstilizstrādājumu, apģērbu un apavu mazumtirdzniecība stendos un tirgos (SIA "Doļļi"), pārejā mazumtirdzniecība nespecializētos veikalos (SIA "Juviss"), metālizstrādājumu, krāsu un stikla mazumtirdzniecība (SIA "Bona"), tekstilizstrādājumu tirdzniecība (SIA "Anoka"), citas būvdarbu pabeigšanas operācijas, būvniecības projektu izstrādāšana (SIA "AA building"); nekustamā īpašuma pārvaldīšana par atlīdzību vai uz līguma pamata un specializētie projektēšanas darbi (SIA "Jeso grupa") – neatbilst strīdus darījumu būtībai un saturam (meža iekārtu un transportlīdzekļu rezerves daļu piegāde un treilera, metināšanas, pameža tīrīšanas pakalpojumu sniegšana).

[1.4] Tā kā pieteicējas pārbaudei uzrādītajos kases aparātu čekos minētie preču piegādātāji un pakalpojumu sniedzēji noliedz darījumu veikšanu ar pieteicēju, kā arī neidentificē šos čekus kā attiecīgo uzņēmumu čekus, norāda uz čekos uzrādītā kases aparāta neesību uzņēmumu rīcībā, ko apliecina arī Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētie dati par pieteicējas deklarēto darījumu partneru kases aparātiem. Līdz ar to ir pamats secināt, ka pārbaudei uzrādītie kases aparātu čeki satur nepatiesu informāciju par preču (rezerves daļu) iegādes un pakalpojumu (treilera, pameža tīrīšanas un metināšanas) darījumiem un neapliecina to faktisko esību. Turklāt Valsts ieņēmumu dienests, ņemot vērā attiecīgo sabiedrību sniegto informāciju par to vārdā noformētajos kases aparātu čekos norādīto darījumu neesību, kā arī valdes locekļa /pers. F/ un darbinieka /pers. G/ vispārīgi sniegto skaidrojumu par šiem grāmatvedībā reģistrētajiem čekiem, ir pamats uzskatīt, ka pieteicēja zināja par noformētajos kases aparātu čekos norādīto darījumu simulatīvo raksturu.

Nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar PVN izkrāpšanu saistītās darbībās, saskaņā ar Sestās direktīvas mērķiem, ir jāuzskata par šīs krāpšanās dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai nē.

Konkrētajā lietā, pārbaudot Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes konstatētos faktiskos apstākļus, secināts, ka katrs no minētajiem darījuma faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā (nav apliecināti darījumi ar astoņiem no pieteicējas grāmatvedības reģistros un PVN deklarācijās uzrādītajiem darījumu partneriem), neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība.

Tādēļ secināts, ka darījumu partneru vārdā noformētie kases aparātu čeki par preču (rezerves daļu) un pakalpojumu (treilera, metināšanas un

pameža tīrīšanas) iegādi nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē un par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem veicami priekšnodokļa atskaitījumi saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu.

[1.5] Ņemot vērā minēto, Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atbilstoši minētajām tiesību normām veikt priekšnodokļa atskaitījumus 6079,41 latu apmērā par noformētajiem preču un pakalpojumu iegādes darījumiem ar SIA ,"Bona", SIA "Anoka", SIA "Doļļi", SIA "Parma", SIA "SB pluss", SIA "AA building", SIA "Jeso grupa" un SIA "Juviss".

Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmo daļu un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.pantu otro daļu, 32.panta pirmo, otro, piekto un septīto daļu. Euro ieviešanas kārtības likuma 3., 4., 6. un 18.pantu pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN 1202,97 *euro*, soda nauda 360,88 *euro* un nokavējuma nauda 102 66 *euro* un samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par 7447,26 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda nauda 2234,19 *euro*.

[1.6] Lietā pastāv strīds par to, vai pieteicējas izmaksātie līdzekļi /pers. F/ un /pers. G/ atbilstoši darījumu partneru vārdā 2013.gada maija - septembra noformētajiem čekiem atzīstami par /pers. F/ un /pers. G/ gūtajiem ienākumiem un attiecīgi ir apliekami ar IIN un veicamas obligātās iemaksas.

/pers. F/ 2013.gada 12.jūlija, 15.septembra, 12.oktobra, 12.novembra, 13.decembra un 2014.gada 14.janvāra avansa norēķinu pārskatiem (Nr.6, Nr.8, Nr.9, Nr.10, Nr.11 un Nr.12); /pers. G/ 2013.gada 12.septembra avansu norēķinu pārskatam Nr.8/3 kā attaisnojuma dokumentus izdevumu apliecināšanai pievienojuši darījumu partneru vārdā noformētos čekus.

Tādējādi /pers. F/ un /pers. G/ noformēja avansa norēķinus par preču (rezerves daļu) un pakalpojumu (treilera, metināšanas un pameža tīrīšanas) iegādi 2013.gada jūnijā 7720,71 latus, augustā 5007,47 latus (4796,43 + 211,04), septembrī 3349,83 latus, oktobrī 7699,82 latus, novembrī 4870 latus un decembrī 6381 latus.

Izvērtējot minētajos avansa norēķinu pārskatos norādīto, secināts, ka /pers. F/ un /pers. G/ kā pieteicējas norēķinu personas, kā arī /pers. F/ kā uzņēmuma vadītājs ar parakstu apliecināja, ka saņēmuši 2013.gada 12.jūlija, 2013.gada 12.septembra, 15.septembra, 12.oktobra, 12.novembra, 13.decembra un 2014.gada 14.janvāra avansa norēķinu pārskatos norādītās naudas summas. Lietā nav strīda, ka daļa no naudas līdzekļiem šīm norēķinu personām izsniegta bezskaidrā naudā no bankas konta (pārskaitīta uz /pers. F/ un /pers. G/ bankas kontu).

Tādējādi uzskatāms, ka lietā esošie pierādījumi apliecina naudas līdzekļu izmaksu /pers. F/ un /pers. G/ saskaņā ar darījumu partneru vārdā noformētajiem čekiem 2013.gada jūnijā 7720,71 latu, augustā 5007,47 latu (4796,43 + 211,04), septembrī 3349,83 latu, oktobrī 7699,82 latu, novembrī 4870 latu un decembrī 6381 latu apmērā.

[1.7] Konkrētajā lietā ir iegūti pierādījumi, ka saskaņā ar darījumu partneru vārdā noformētajiem kases aparātu čekiem preču/pakalpojumu iegādes darījumi netika veikti, pirkumi netika izdarīti. Tātad Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka izmaksātos naudas līdzekļus /pers. F/ un /pers. G/ ieguva savā rīcībā un tie ir uzskatāmi par minētajai personai izmaksāto atlīdzību (no darba devēja gūto labumu).

Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 8.panta otro daļu, likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 14.panta pirmo daļu un Ministru kabineta 1998.gada 31.marta noteikumu Nr.112 "Noteikumi par ienākumiem, par kuriem jāmaksā algas nodokli" 2.punktu secināja, ka /pers. F/ 2013.gada jūnijā, augustā-decembrī un /pers. G/ no darba devēja gūtais labums naudā ir pielīdzināms algota darba ienākumiem, no kuriem veicamas obligātās iemaksas un ieturams IIN.

Tādējādi secināts, ka, pamatojoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punktu un septītās daļas 1.punktu, ņemot vērā likumā "Par valsts sociālo apdrošināšanu" un likumā "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" noteikto obligāto iemaksu un IIN aprēķināšanas kārtību un likmes, Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti noteica no /pers. F/ un /pers. G/ izmaksātā papildu ienākuma ar nodokļiem apliekamo bruto ienākumu 51 787,15 lati un obligātās iemaksas no tā 18 172,11 lati (obligāto iemaksu darba devēja daļa 12 475,52 lati un darba ņēmēja daļa 5969,59 lati), kā arī IIN 11 061,71 lati.

[1.8] Lietā ir strīds, vai Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldei bija pamats secināt par valdes locekļa /pers. F/ darba attiecību pastāvēšanu ar pieteicēju.

Lietā nav strīda, ka /pers. F/ parakstījis pavadzīmes, avansu norēķinu pārskatus, kā arī saņēmis finanšu līdzekļus (skaidrā un bezskaidrā naudā), kurus avansu norēķinu pārskatos uzrādījis kā izlietotus, iesniedzot attiecīgus noformētus dokumentus (čekus, pavadzīmes, kvītis). Pieteicēja nepiekrīt Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes secinājumam, ka pieteicējas amatpersona /pers. F/, regulāri parakstot pavadzīmes un avansa norēķinu attaisnojuma dokumentus, ir veicis darba pienākumus.

Saskaņā ar Valsts ieņēmumu dienesta datiem /pers. F/ kā pieteicējas valdes loceklis reģistrēts 2013.gada 9.janvārī.

Komerclikuma 221.panta pirmajā daļā noteikts, ka valde ir sabiedrību izpildinstitūcija, kura vada un pārstāv sabiedrību. Tādējādi sabiedrības valdei likums noteic divas funkcijas: pārstāvību un vadību.

Pieteicēja auditam uzrādīja 2013.gada 9.janvāra pilnvarojuma līgumu ar /pers. F/, saskaņā ar kuru pieteicēja pilnvaro /pers. F/ veikt bezatlīdzības valdes locekļa pienākumus, tajā skaitā pārzināt visas pilnvarotāja (pieteicēja) lietas, vadīt sabiedrību un pārstāvēt pilnvarotāja intereses visos ar šīm lietām saistītajos jautājumos.

Valsts ieņēmumu dienests konstatēja, ka 2013.gada 9.janvāra pilnvarojuma līgumā /pers. F/ noteiktās funkcijas atbilst arī Komerclikuma 221.panta pirmajā daļā noteiktajam un Ministru kabineta 2010.gada 18.maija noteikumos Nr.461 "Noteikumi par Profesiju klasifikatoru, profesijai plīstošiem pamatuzdevumiem un kvalifikācijas pamatprasībām un Profesiju klasifikatora lietošanas un aktualizēšanas kārtību" norādītajam.

Izvērtējot auditam uzrādītos grāmatvedības dokumentus (kases un bankas dokumentus, izrakstītās un saņemtās pavadzīmes, rēķinus, avansu norēķinu dokumentus), Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde konstatēja, ka pieteicējas valdes loceklis /pers. F/ 2013.gadā sistemātiski ir veicis gan sabiedrības vadības funkcijas, gan vairākas darbības sabiedrības labā, kas norāda uz darba tiesiskajām attiecībām: veica preču un materiālu iegādi uzņēmuma saimnieciskās darbības nodrošināšanai, parakstīja saņemtās pavadzīmes, avansa norēķinu attaisnojuma dokumentus, avansa norēķinu pārskatus. Tāpat lietā konstatēts, ka pieteicēja 2013.gada janvārī-decembrī /pers. F/ nav aprēķinājusi darba algu par nostrādātajām stundām, ka arī nav aprēķinājusi un nomaksājusi obligātās iemaksas. Minētā persona nav uzrādīta pieteicējas Valsts ieņēmumu dienestā iesniegtajos "Ziņojumos par valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām no darba ņēmēju darba ienākumiem un iedzīvotāju ienākuma nodokli pārskata mēnesī".

Darba likuma izpratnē par darbinieku uzskatāma fiziskā persona, kas uz darba līguma pamata par nolīgto darba samaksu veic noteiktu darbu darba devēja vadībā. Būtiskās pazīmes, kas raksturo faktiski pastāvošās darba tiesiskās attiecības, ir šādas: 1) darbinieks veic darbu darba devēja labā; 2) darba devējs par darbinieka veikto darbu maksā nolīgto darba samaksu; 3) darbinieks veic darbu darba devēja vadībā, kas nozīmē, ka darbinieks pakļaujas darba devējai noteiktai darba kārtībai, pilda darba devēja rīkojumus, bet darba devējs no savas puses nodrošina taisnīgus, drošus un veselībai nekaitīgus darba apstākļus.

Tāpat no minētajām tiesību normām izriet, ka darba līgumā tiek noteikts veicamais darba uzdevums.

Konkrētajā gadījumā pieteicējas valdes locekļa veikto darbu (preču un materiālu iegāde, to saņemšana, izsniegšana, pakalpojumu saņemšana, naudas līdzekļu saņemšana un izmaksa) liecina par personas pienākumu ievērot darba devēja darba laiku un darba kārtību.

Veicot vairākas darbības pieteicējas saimniecisko darījumu nodrošināšanā, materiālo līdzekļu (preces, nauda) saņemšanā un pārvaldīšanā, /pers. F/ iegulda noteiktu darbu un laiku uzņēmuma attīstībā, līdz ar to pamatoti un taisnīgi par to saņemt atlīdzību.

Tā kā /pers. F/ veikto darbību raksturs liecina ne tikai par vadības funkciju izpildi Komerclikuma 221.panta pirmās daļas izpratnē, bet arī par viņu dalību sabiedrības saimnieciskajā darbībā un konkrētu darījumu veikšanā, tad Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka /pers. F/ 2013.gada janvārī-decembrī sabiedrībā veica darba pienākumus un viņam bija aprēķināma atlīdzība vismaz valstī noteiktas minimālās algas apmērā.

[1.9] Lietas faktiskie apstākļi liecina, ka /pers. F/ nav vienīgā persona, kas SIA "Jaunsudrabs" saņēma naudas līdzekļus (avansu) preču un materiālu iegādei, kā arī faktiski veic to pasūtīšanu un apliecina saņemšanu (lietas materiāliem pievienoti darbinieka /pers. G/ avansa norēķinu pārskati), līdz ar to uzskatāms, ka uzņēmumam ir zināma kārtība, kā sabiedrība var deleģēt (pilnvarot) citus darba ņēmējus saimnieciskās darbības nodrošināšanai nepieciešamo funkciju izpildei.

Līdz ar to nav pamatots pieteicējas arguments, ka preču un pakalpojumu saņemšanu nevar nodrošināt ar sabiedrības norīkota atbildīgā darbinieka starpniecību.

Ja persona, parakstījusies preču iegādes vai pakalpojumu saņemšanas dokumentā vai apliecinājusi naudas līdzekļu izlietojumu avansa norēķinu dokumentā, vienlaikus apliecina arī šo preču vai pakalpojumu faktisku saņemšanu, kas nav iespējama bez konkrētas personas faktiskās klātbūtnes darījuma brīdī.

[1.10] Pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā norādījusi uz Augstākās tiesas spriedumiem (2011.gada 3.februāra spriedums lietā Nr.SKA-36/2011; 2012.gada 30.marta spriedums lietā Nr.SKA-239/2012; 2013.gada 11.septembra rīcības sēdes lēmums lietā Nr.SKA-832/2013). Valsts ieņēmumu dienests norāda, ka nolēmumos Augstākā tiesa ir norādījusi uz vairākiem aspektiem, kuri būtu jāvērtē, lai konstatētu darba tiesisko attiecību pastāvēšanu, taču spriedumos minētie tiesas apsvērumi nav pretrunā Valsts ieņēmuma dienesta secinātajam konkrētajā lietā. Vienlaikus norādīts, ka no lēmumos vērtētie faktiskie apstākļi nav analogi šajā lietā konstatētajam, līdz ar to šajā gadījumā nav piemērojams vienlīdzības princips.

Konkrētajā gadījumā pieteicējai bija pienākums noslēgt darba līgumu ar /pers. F/, uzskaitīt visas darbinieka nostrādātās darba stundas, kā arī aprēķināt un izmaksāt darba algu par nostrādāto laiku. Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti secināja, ka 2013.gada janvārī-decembrī /pers. F/ ir nosakāms normālais darba laiks un minimālā mēneša darba alga (200 lati), kas ir ar obligātajām iemaksām un IIN apliekamais objekts.

Tādējādi Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta sestās daļas 5.punktam un septītās daļas 2.punktam noteica /pers. F/ darba algu šajā periodā 2354,55 latu apmērā un aprēķināja no tās obligātās iemaksas 826,21 latus, kā arī IIN 502,93 latus.

[1.11] Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti saskaņā ar likuma "Par valsts sociālās apdrošināšanu" 16.panta otro daļu, $16.^{1}$ panta pirmo daļu un likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, kā arī likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" $31.^{2}$ panta $1.^{1}$ daļu aprēķināja obligātās iemaksas 826,21 latus, soda naudu trīskāršā obligāto iemaksu apmērā 2478,63 latus un nokavējuma naudu 96,86 latus, IIN soda naudu trīskāršā nodokļa apmērā 1508,79 latus par /pers. F/ papildu noteikto darba algu par 2013.gada janvāri-decembri; likuma "Par valsts sociālās apdrošināšanu" 16.panta otro daļu, arī likuma "Par iedzīvotāju ienākuma nodokli" 17.panta piekto daļu, 29.panta pirmās daļas 1.punktu, 31.panta pirmo daļu, likuma "Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, piekto un sesto daļu aprēķināja obligātās iemaksas 18 172,11 latus, soda naudu 30% no nedeklarētajām obligātajām iemaksām 5451,63 lati un nokavējuma naudu 1399,03 latus, kā arī IIN 11 061,71 latus, soda naudu 30% apmērā no nedeklarētā IIN 33 18,53 latus un nokavējuma naudu 970,20 latus par /pers. F/ un /pers. G/ izmaksātajām naudas summām saskaņā ar auditam iesniegtajiem avansa norēķiniem par 2013.gada jūniju, augustu, decembri.

Ievērojot Euro ieviešanas kārtības likuma 3., 4., 6. un 18.pantu, Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti nomaksai budžetā noteica obligātās iemaksas 27 032,18 *euro*, nokavējuma naudu 2128,46 *euro* un soda naudu 11 283,74 *euro*, IIN 16 455,04 *euro*,

nokavējuma naudu 1380,48 *euro* un soda naudu 6858,68 *euro*.

Tā kā nodokļu maksātājs nav ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus, pārbaudē pamatoti netika nepiemēroti likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumi.

[1.12] Konkrētajā gadījumā lietā iegūtie pierādījumi, vērtējot tos kopsakarā, veido objektīvu apstākļu kopumu, kas ļauj secināt, ka pieteicēja bijusi iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Tā kā pārbaudē nav apstiprinājums pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA ,"Bona", SIA "Anoka", SIA "Doļļi", SIA "Parma", SIA "SB pluss", SIA "AA building", SIA "Jeso grupa" un SIA "Juviss" faktiskajai esībai, tad pamatoti secināts, ka šo komercsabiedrību vārdā noformētie kases aparātu čeki satur nepatiesu informāciju un tieši tāpēc saskaņā ar likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.pantā noteikto nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros.

Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti atbilstoši Gada pārskatu likuma 4.panta trešajai daļai, 22.panta pirmajai, otrajai, trešajai daļai samazināja pieteicējas 2013.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās izmaksas par 28 949,42 latiem (pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par 19 327 latiem, pārējās saimnieciskās darbības izmaksas par 9622 latiem).

Vienlaikus pārbaudē pamatoti saskaņā ar Gada pārskatu likuma 22.panta otro daļu un 25.pantu izmaksas palielinātas par papildus aprēķināto darba algu 2013.gadā 54 141,55 latu apmērā (pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par 312 latiem, administrācijas izmaksas par 53 829,55 latiem) un obligātajām iemaksām (darba devēja daļa 24,09%) 13 042,73 latu apmērā (pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par 75,16 latiem, administrācijas izmaksas par 12 967,75 latiem), kopā 67 184 latu apmērā, noapaļojot 67 184,28 lati.

Ņemot vērā likuma "Par uzņēmuma ienākuma nodokli" 4.panta pirmajā daļā noteikto, Valsts ieņēmumu dienesta Nodokļu kontroles pārvalde pamatoti par 38 235 latiem (jeb 54 403,5 *euro*) palielināja pieteicējas 2013.gada UIN deklarācijā deklarētos zaudējumus.

[2] Pieteicēja Administratīvajā rajona tiesā iesniedza pieteikumu par 13.oktobra lēmuma atcelšanu, pamatojot to turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Pieteicējas saimnieciskā darbība ir saistīta ar mežizstrādes darbu veikšanu. Ikdienā veicot mežizstrādes darbus, bieži gadās tehnikas bojājumi. Ar mežizstrādes tehniku nav paredzēts piedalīties ceļu satiksmē, tādēļ detaļu nomaiņa, gan remontdarbi pēc iespējas tiek veikti mežizstrādes vietā. Mežizstrādes darbi bieži vien tiek veikti vienlaikus dažādās Latvijas vietās esošajos objektos. Kad kāda mežizstrādes tehnikas vienība tai paredzēto darbu konkrētā vietā ir pabeigusi, to nepieciešams pārvietot un tam ir nepieciešams treilers.

2013.gadā veiktie darījumi ar SIA "Bona", SIA "Anoka", SIA "Doļļi", SIA "Parma", SIA "SB pluss", SIA "AA building", SIA "Jeso grupa" un SIA "Juviss" bija tieši saistīti ar šādām precēm un pakalpojumiem – rezerves daļu iegādi, metināšanas pakalpojumu, treilera pakalpojumu un pameža tīrīšanas pakalpojumu saņemšanu.

Pieteicējas valdes loceklis /pers. F/ norādīja, ka uzņēmumi tika atrasti internetā vai ar paziņu palīdzību; ar uzņēmumiem parasti sazinājās mežizstrādes meistari vai mežizstrādes tehnikas vadītāji; kases aparātu čekus izsniedza norādīto uzņēmumu pārstāvji, tie tika saņemti preču un pakalpojumu saņemšanas brīdī, kad tika veikta samaksa skaidrā naudā par saņemtajām precēm un pakalpojumiem. Tādējādi pieteicējas pārstāvji čeku izdrukāšanas brīdī nav bijuši darījumu partneru birojā, kur atrodas kases aparāts.

[2.2] Valsts ieņēmumu dienests pārsūdzētajā lēmumā čekos norādīto kases aparātu neesību pieteicējas darījumu partneriem pamato ar informāciju, kas iegūta ievērojamu laiku pirms darījumiem ar pieteicēju, lai gan šie partneri varēja uzsākt izmantot attiecīgās kases iekārtas jau pēc šīs informācijas sniegšanas. Ar gadu vecu informāciju nav pieļaujams pamatot secinājumus par vēlākiem notikumiem.

Pieteicējai arī nebija iespējams pārbaudīt to, vai darījumu partneri ir reģistrējuši Valsts ieņēmumu dienestā tās kases iekārtas, kuru numuri norādīti izsniegtajos čekos, jo šāda informācija publiskajos reģistros nav pieejama. Tāpat pieteicējai nebija iespējams pārbaudīt to, vai darījumi partneri ir reģistrējuši Valsts ieņēmumu dienestā stingrās uzskaites kvītis, kuras izsniedza pieteicējai, jo arī šāda informācija publiskajos reģistros nav pieejama.

[2.3] Par samaksu par precēm, ko pieteicēja saņēma no darījumu partneriem, pieteicējas pārstāvis no attiecīgā preču piegādātāja saņēma kases aparātu čekus ar attiecīgā uzņēmuma rekvizītiem un stingrās uzskaites kvītis. Pieteicējas pārstāvis, kas saņēma čeku un stingrās uzskaites kvīti, pārliecinājās, ka attiecīgā uzņēmuma izsniegtais kases aparāta čeks un stingrās uzskaites kvīts ir noformēta atbilstoši tiesību aktos noteiktajām prasībām, tajās ir pareizi norādīts preču piegādātājs un preču saņēmējs; pareizi norādīta preces vērtība un tai piemērojamais PVN.

Pieteicējai neradās nekādas šaubas par izsniegtajiem kases aparāta čekiem, jo katra uzņēmuma izsniegtajos čekos bija norādīts viens un tas pats kases aparāta numurs, kas liecināja, ka šie čeki tiek izdrukāti no vienas kases iekārtas, kā arī šo čeku numerācija liecināja par normālas saimnieciskās darbības esību, jo numuri bija pēctecīgi un bija redzams, ka starp vienu pieteicējas izsniegto čeku un nākamo attiecīgie uzņēmumi ir izsnieguši pietiekami daudz citus čekus.

Saimnieciskajai darbībai nepieciešamo preču iegāde par skaidru naudu, pretī saņemot čekus un stingrās uzskaites kvītis, ir gadiem ilga pieteicējas prakse. Tādēļ pieteicējai neradās nekādas šaubas par darījumiem.

[2.4] Pieteicēja izsaka virkni iebildumu par Valsts ieņēmumu dienests rīcību, iegūstot pierādījumus un novērtējot tos:

- Valsts ieņēmumu dienests nav apšaubījis SIA "Juviss" un SIA "Anoka" izsniegtās kvītis, nav pārbaudījis darbaspēka esību, nav pārbaudījis auditējamā periodā deklarētos darījumus ar tās partneriem, bet secinājumu par darījumu neesību faktiski balsta tikai uz SIA "Juviss" un SIA "Anoka"

vēstulē norādīto šo darījumu noliegšanu;

- nav pārbaudīts, vai auditējamā periodā SIA "Doļļi" bija darbaspēka resursi, vai un kādus darījumus ir deklarējusi ar saviem darījumu partneriem, vai SIA "Doļļi" ir reģistrēti transportlīdzekļi;

- Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti norādījis, ka nav varējis sazināties ar SIA "AA building", jo tās amatpersona ir ārvalsts iedzīvotājs, kurš nav deklarējis dzīvesvietu Latvijā. SIA "AA building" bija un joprojām ir reģistrēta juridiskā adrese Latvijā, kas ir paredzēta tieši saziņai ar valsts iestādēm. Valsts ieņēmumu dienests nav vērsies juridiskajā adresē un nav apsekojis tās juridisko adresi, tādējādi neveicot iespējamās darbības, lai iegūtu paskaidrojumus. Nav iegūti pierādījumi tam, ka /pers. L/ auditējamā periodā neviena Eiropas Savienības valsts nebija izsniegusi darba atļauju, pastāvīgās uzturēšanās atļauju, termiņuzturēšanās atļauju vai vīzu ieceļošanai un ka viņš šajā periodā nav atradies Eiropas Savienības teritorijā. Tādēļ Valsts ieņēmumu dienests nav ieguvis pietiekamus pierādījumus tam, ka /pers. L/ nevarēja ierasties Latvijā un veikt saimniecisko darbību;

- Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti norādījis, ka nav varējis sazināties ar SIA "SB pluss", jo tās amatpersonai bija beigušās pilnvaras. SIA "SB pluss" bija reģistrēta juridiskā adrese, kas saskaņā ar likumu ir paredzēta tieši saziņai ar valsts iestādēm. Valsts ieņēmumu dienests nav vērsies juridiskajā adresē, nav to apsekojis, šādi neveicot iespējamās darbības, lai iegūtu paskaidrojumus;

- Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti norādījis, ka nav varējis sazināties ar SIA "Jeso Grupa" amatpersonu. SIA "Jeso Grupa" bija reģistrēta juridiskā adrese, kas saskaņā ar likumu ir paredzēta saziņai ar valsts iestādēm. No audita pārskata saprotams, ka Valsts ieņēmumu dienests nav sūtījis vēstuli uz juridisko adresi, bet gan uz amatpersonas deklarēto dzīvesvietu;

- paredzamā saimnieciskās darbības veida sākotnējā deklarēšana neierobežo jebkuram uzņēmuma vēlāk brīvi nodarboties ar citu saimnieciskās darbības veidu, tādēļ šāds apstāklis objektīvi nenozīmē, ka uzņēmums nevarēja sniegt pieteicējai norādītos pakalpojumus;

- tas, ka uzņēmumam pašam nav reģistrēti transportlīdzekļi un treilers, nenozīmē, ka šis uzņēmums nevarēja izmantot pakalpojumu sniegšanai pieteicējai no citas personas nomātu vai patapinātu transportlīdzekli un treileri;

- apstāklis, ka kāda uzņēmuma izsniegtajos kases aparāta čekos un stingrās uzskaites kvītīs norādītā adrese nav šo uzņēmumu juridiskā adrese vai reģistrēta saimnieciskās darbības veikšanas (tirdzniecības) vieta, pats par sevi vēl nenozīmē, ka tajā adresē nav notikusi šī uzņēmuma saimnieciskā darbība. Uzņēmums var nomāt vai uz cita tiesiska pamata izmantot šajā adresē esošās telpas vai teritoriju. Valsts ieņēmumu dienests nav apsekojis kases aparātu čekos un stingrās uzskaites kvītīs norādītās adreses, nav guvis tajā esošo nekustamo īpašumu īpašnieku paskaidrojumus;

- apstāklis, ka uzņēmums nav iesniedzis gada pārskatu par 2013.gadu, nepierāda saimnieciskās darbības neesību. Gada pārskata neiesniegšanai vispār nav nekāda sakara ar saimnieciskās darbības veikšanu vai neveikšanu, jo uzņēmuma, kas nav apturējis savu saimniecisko darbību, ir pienākums iesniegt gada pārskatu arī tad, ja tam nav bijis apgrozījums;

- laika posmā, kad pieteicēja veica darījumus ar minētajiem darījumu partneriem, tie bija reģistrēti PVN reģistrā un tiem nebija apturēta saimnieciskā darbība. Pieteicējai nav zināms, kā šie uzņēmumi kārtoja grāmatvedību un kā sniedza informāciju Valsts ieņēmumu dienestam, un pieteicēja nav par to atbildīga. Tas, ka darījuma partneris tiek izslēgts no PVN reģistra sakarā ar saimnieciskās darbības apturēšanu vai citu iemeslu dēļ, neliecina, ka darījumi ar šo partneri nav notikuši vispār;

- attiecībā uz to, ka SIA "AA building", SIA "Jeso Grupa un SIA "SB pluss" skaidrās naudas darījumiem ar pieteicēju izmantoja Valsts ieņēmumu dienestā nereģistrētu kases iekārtu un nereģistrētas stingrās uzskaites kvītis, norādāms, ka tieši minētie darījumu partneri ir tie, kas izmantoja skaidras naudas saņemšanai par PVN darījumiem kases aparātu čekus, kas bija izdrukāti no Valsts ieņēmumu dienestā nereģistrētām iekārtām un nereģistrētas stingrās uzskaites kvītis. Tieši minētie darījumu partneri nekad nav nolieguši darījumus ar pieteicēju;

- no audita pārskata norādītajiem apstākļiem izriet, ka SIA "Bona", SIA "Parma", SIA "Anoka" un SIA "Doļļi" amatpersonas noliedz darījumus ar pieteicēju. Minēto uzņēmumu amatpersonas ir tieši tās, kuras izmantoja Valsts ieņēmumu dienestā nereģistrētas kases iekārtas un stingrās uzskaites kvītis. Tas vien, ka amatpersonas noliedz šos darījumus, jo, iespējams, pašas personas šos uzņēmumu vārdā ir saņēmušas skaidro naudu no pieteicējas, ir sagatavojušas un izsniegušas pieteicējai nereģistrētos kases iekārtas čekus un stingrās uzskaites kvītis un tagad vēlas izvairīties no atbildības par to;

- SIA "Bona" 2014.gada 27.maija vēstulē sniedza pretrunīgu informāciju nolūkā izvairīties no atbildības. To apliecina tas, ka vēstulē netiek norādīts, ka SIA "Bona" izbeidza saimniecisko darbību ar 2013.gada 31.maiju, taču Valsts ieņēmumu dienestā nav paziņots par saimnieciskās darbības apturēšanu un tajā pašā laikā auditā ir konstatēts, ka SIA "Bona" par 2013.gada augustu, septembri, oktobri, novembri, ir turpinājusi sniegt PVN deklarācijas un deklarēt vienu darba ņēmēju, parādot, ka saimnieciskā darbība notiek, tikai tiek deklarēta 0 vērtībā, nedeklarējot darījumus ar pieteicēju, neuzrādot par šiem darījumiem saņemto skaidro naudu grāmatvedībā un piesavinoties no tās nodokļos maksājamo summu.

[2.5] Pieteicēja uzskata, ka tieši SIA "Bona", SIA "Anoka", SIA "Juviss", SIA "Doļļi", SIA "Parma", SIA "Jeso Grupa", SIA "AA building" un SIA "SB pluss", pieteicējai nezinot, ir no valsts izkrāpušas PVN, paturot pieteicējas samaksāto skaidro naudu un nesamaksājot valstij par to saņemto PVN.

Tādējādi pieteicēja nevar tikt vainota par to, ka uzņēmumi rīkojušies prettiesiski ar saņemtajiem skaidras naudas līdzekļiem. Darījumu faktisko norisi var apliecināt pieteicējas darbinieki, kas bija iesaistīti šo darījumu veikšanā, preču un pakalpojumu pieņemšanā un reāli piedalījās tajos no pieteicējas puses.

Pieteicēja, atsaucoties uz Augstākās tiesas tiesu praksi, norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests nav ieguvis pietiekamus pierādījumus par to, ka darījumi nav notikuši.

[2.6] Pieteicēja norāda, ka Valsts ieņēmumu dienests nepamatoti konstatējis, ka starp pieteicēju un tās valdes locekli /pers. F/ ir nodibinātas

bezatlīdzības pilnvarojuma attiecības, no kurām ir jāmaksā obligātās iemaksas un IIN.

Pieteicēja uzskata, ka neviena tiesību norma neparedz uzņēmumam obligātu pienākumu maksāt valdes loceklim atlīdzību. No 2013.gada pārskata izriet, ka pieteicēja ir strādājusi ar 130 095 latu zaudējumiem, tātad, vērtējot no sabiedrības finansiālās stāvokļa viedokļa, /pers. F/ kā pieteicējas dalībniekam nebija arī finansiāla pamatojuma un pat iespējas noteikt sev kā valdes loceklim atlīdzību.

Valsts ieņēmumu dienests kļūdaini uzskata, ka /pers. F/, parakstot grāmatvedības attaisnojuma dokumentus, pats ir veicis preču un materiālu iegādi saimnieciskās darbības nodrošināšanai. No tiesību normām izriet, ka uz pieteicējas saņemtajām pavadzīmēm un avansa norēķinu dokumentiem parakstīties ir tiesības tikai valdes loceklim, turklāt tas ietilpst valdes locekļa pienākumos un pilnvarās. Uzņēmuma valdes locekļa pienākumos ietilpst arī avansa maksājumu saņemšana un izlietošana un darījumu attaisnojuma dokumentu parakstīšana. Līdz ar to /pers. F/ parakstītie avansa norēķina dokumenti un veiktie avansa norēķini, kā arī pavadzīmju parakstīšana, pretēji audita pārskatā norādītajam, ietilpst pieteicējas valdes locekļa pienākumos un pilnvarās un nerada darba tiesiskās attiecības.

[2.7] Valsts ieņēmumu dienesta secinājums, ka darījumiem ar SIA "Bona", SIA "Anoka", SIA "Juviss", SIA "Doļļi", SIA "Parma", SIA "Jeso Grupa", SIA "AA building" un SIA "SB pluss" izlietotā pieteicējas nauda esot uzskatāma par /pers. F/ un /pers. G/ papildu atlīdzību ir balstīts uz pieņēmumiem nevis pierādījumiem.

/pers. F/ un /pers. G/ visu avansa norēķiniem saņemto pieteicējas naudu ir izlietojis pieteicējas nepieciešamo preču un materiālu iegādei, ko apliecina pieteicējas grāmatvedībā ievietotie kases aparātu čeki.

[2.8] UIN, nokavējuma naudas un soda naudas uzrēķins izriet no iepriekš minētajiem Valsts ieņēmumu dienesta kļūdainiem secinājumiem, tādēļ arī tas uzskatāms par nepamatotu.

[3] Valsts ieņēmumu dienests rakstveida paskaidrojumos norāda, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms, balstoties uz Lēmumā norādīto pamatojumu.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis prasījumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

Iestādes pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, balstoties uz 13.oktobra lēmumā ietvertajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[5] Lietā ir strīds, vai pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA "Bona", SIA "Anoka", SIA "Doļļi", SIA "Parma", SIA "SB pluss", SIA "AA building", SIA "Jeso grupa" un SIA "Juviss", kā arī, vai pamatoti samazinātas pieteicējas 2013.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās pārdotās produkcijas (ražošanas) izmaksas par deklarēto strīdus darījumu vērtību, un vai pamatoti noteikts ar obligātajām iemaksām un IIN apliekamais objekts.

[6] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta 1.apakšpunktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Kā atzinusi Augstākā tiesa, priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai cita starpā ir tas, ka prece (pakalpojums) saņemta no citas ar PVN apliekamās personas un ka preci (pakalpojumu) faktiski piegādājusi tieši preču pavadzīmē-rēķinā norādītā persona. Lai persona izmantotu likumā noteiktās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, obligāti jāpastāv visiem iepriekš minētajiem priekšnoteikumiem, tostarp attiecīgajam darījumam jābūt faktiski notikušam. Ja kaut viens no priekšnoteikumiem iztrūkst, personai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumu (*sk. Latvijas Republikas Augstākās tiesas tiesu prakses vispārinājuma "Administratīvo tiesu prakse likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju un piemērošanu"10.punkts*).

Nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk. turpat, 7.punkts*).

Turklāt saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta trešo daļu nodokļa maksātājam ir pienākums nodrošināt nodokļa rēķina izcelsmes autentiskumu (nodokļa rēķina izsniedzēja identitātes apliecinājumu), nemainīgu saturu un salasāmību no nodokļa rēķina izrakstīšanas brīža līdz glabāšanas termiņa beigām. Saskaņā ar minētā panta ceturto daļu veidu, kādā tiek nodrošināts nodokļa rēķina izcelsmes autentiskums (nodokļa rēķina izsniedzēja identitātes apliecinājums), nemainīgs saturs un salasāmība, nosaka pats nodokļa maksātājs, garantējot darījumu izsekojamību, saistot savā starpā nodokļa rēķinu un veikto darījumu.

Savukārt likuma "Par grāmatvedību" 2.panta pirmajā daļā noteikts, ka uzņēmuma pienākums ir kārtot grāmatvedību. Grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Šā panta otrajā daļā noteikts, ka grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Saskaņā ar likuma "Par grāmatvedību" 7.panta pirmo daļu grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

Tātad no iepriekš minētajām tiesību normām izriet, ka grāmatvedībā atspoguļojami tikai tie saimnieciskie darījumi, kas pamatoti ar attaisnojuma dokumentu, un šādiem darījumiem jābūt patiesiem, proti, tiem patiesi jāatspoguļo komersanta saimnieciskā darbība. Savukārt, ja tiek konstatēts, ka attaisnojuma dokuments satur būtiski nepatiesu informāciju par darījumu, cita starpā, ja ar pierādījumiem apstiprinās, ka darījums vispār nav noticis, tad atbilstoši likuma "Par grāmatvedību" 2. un 7.pantam šo dokumentu nav pamata uzskatīt par attaisnojuma dokumentu un šāds dokuments nevar kalpot par attaisnojumu ierakstiem grāmatvedības reģistros (*sk. Augstākās tiesas 2007.gada 4.aprīļa spriedumu Nr.SKA - 93/2007 14.punkts*).

[7] Pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus strīdus darījumiem ar darījumu partneriem uzrādījusi kases aparātu čekus un kvītis (*sk. lietas 1.sējuma 195.-241.lapa*).

Auditā tika konstatēts, ka darījumu partneru vārdā izsniegtajos čekos norādītie kases aparāti ar attiecīgajiem identifikācijas numuriem nav reģistrēti Valsts ieņēmumu dienestā, kā arī darījumu partneru amatpersonas savos paskaidrojumos iestādei noliegušas darījumu veikšanu ar pieteicēju vai ka nav izsnieguši uzrādītos kases aparātu čekus un kvītis.

Tiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ uzskata, ka pārsūdzētajā 13.oktobra lēmumā ietvertais pamatojums kopsakarā ar auditā konstatēto un tiesas sēdē papildus iegūtajiem pierādījumiem ir pietiekams un tiesisks, lai pamatoti liegtu pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar darījuma partneriem.

[8] Kā pamatu darījumiem ar SIA "Juviss" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "Juviss" kases aparāta ar identifikācijas Nr.H1AD753791 čekus un kvītis (*lietas 1.sējuma 200.-207.lapa*) par rezerves daļu, hidrosūkņa, tandēma gultņa, virzuļa, riepas iegādi un treilera pakalpojumu izmantošanu.

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "Juviss" norādīja, ka iegādājās rezerves daļas analogi kā no citiem uzņēmumiem – par pakalpojumu uzzinājuši no sludinājuma internetā, caur citu uzņēmumu paziņām, kas iedevuši tālruņa numuru; mežizstrādes meistars sazinājās ar treilera vadītāju un norādīja, uz kuru objektu jāpārved mežizstrādes tehnika; detaļas piegādāja pārdevējs līdz kādai noteiktai vietai vai līdz objektam mežā. Pats nav bijis ofisā, čeku saņēma meistars no darījuma partnera šofera. Konkrēti no kura pasūtīja rezerves daļas un kurš tās saņēma, pateikt nevar, kā arī nevar pateikt uz kuras tehnikas tā ir uzlikta. Nevar pateikt, kur atrodas uzņēmums, ir zināma tikai juridiskā adrese. Nav ticies ar uzņēmumu vadītājiem. No SIA "Juviss" iegādājās rezerves daļas un saņemti pakalpojumi (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

SIA "Juviss" valdes priekšsēdētāja /pers. O/ 2014.gada 15.maija paskaidrojumā norādījusi, ka no 2013.gada maija līdz novembrim uzņēmumam ar pieteicēju nebija nekādu darījumu skaidrā vai bezskaidrā naudā un uzrādīto čeku numerācija neatbilst uzņēmuma kases aparātam (*lietas 1.sējuma 175.lapa*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "Juviss" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.H1AD753791.

[9] Kā pamatu darījumiem ar SIA "Bona" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "Bona" kases aparāta ar identifikācijas Nr.H8FF753174 čekus un kvītis (*lietas 1.sējuma 224.-230.lapa*) par sūkņu, hidrodalītāja, hidrocilindru, hidrošļūteņu, tandēma gultņa iegādi.

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "Bona" norādīja, ka iegādājās rezerves daļas analogi kā no citiem uzņēmumiem – par pakalpojumu uzzinājuši no sludinājuma internetā, caur citu uzņēmumu paziņām, kas iedevuši tālruņa numuru; detaļas piegādāja pārdevējs līdz kādai noteiktai vietai vai līdz objektam mežā. Konkrēti no kura pasūtīja rezerves daļas un kurš tās saņēma, pateikt nevar, kā arī nevar pateikt uz kuras tehnikas tā ir uzlikta. Nevar pateikt, kur atrodas uzņēmums, ir zināma tikai juridiskā adrese. Nav ticies ar uzņēmumu vadītājiem (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

SIA "Bona" valdes locekle /pers. R/ 2014.gada 20.maija paskaidrojumā norādījusi, ka uzņēmums savu saimniecisko darbību izbeidzis ar 2013.gada 31.maiju; kases aparāts noņemts no uzskaites 2013.gada 26.maijā; nekādus darījumus ar pieteicēju uzņēmums neveica (*lietas 1.sējuma 162.lapa*).

Jau 2012.gada 6.augustā SIA "Bona" informēja Valsts ieņēmumu dienestu, ka visus darījumus ar kases sistēmas identifikācijas Nr.H8FF753174 uzskatīt par spēkā neesošiem (*lietas 1.sējuma 163.lapa*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "Bona" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.H8FF753174.

[10] Kā pamatu darījumiem ar SIA "Parma" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "Parma" kases aparāta ar identifikācijas

Nr.H1FL765094 čekus un kvītis (*lietas 1.sējuma 214.-220.lapa*) par rezerves daļu, riepas, degvielas sūkņa, šarnīru iegādi un treilera pakalpojumiem.

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "Parma" nenorādīja vispār nekādu informāciju par darījuma apstākļiem (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

SIA "Parma" valdes locekle /pers. S/ 2014.gada 29.maija paskaidrojumā norādījusi, ka uzņēmums darījumus ar pieteicēju neveica un nekad nav izmantojis kases sistēmu ar identifikācijas Nr.H1FL765094 (*lietas 1.sējuma 157.lapa*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "Parma" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.H1FL765094.

[11] Kā pamatu darījumiem ar SIA "Anoka" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "Anoka" kases aparāta ar identifikācijas Nr.HBA047365 čekus un kvītis (*lietas 1.sējuma 195.-199.lapa*) par riepu, gultņa, kāpurķēžu posmu iegādi un treilera un pameža tīrīšanas pakalpojumiem.

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "Anoka" norādīja, ka iegādājās rezerves daļas un pakalpojumus analogi kā no citiem uzņēmumiem – par pakalpojumu uzzinājuši no sludinājuma internetā, caur citu uzņēmumu paziņām, kas iedevuši tālruņa numuru; mežizstrādes meistars sazinājās ar treilera vadītāju un norādīja, uz kuru objektu jāpārved mežizstrādes tehnika; detaļas piegādāja pārdevējs līdz kādai noteiktai vietai vai līdz objektam mežā. Pats nav bijis ofisā, čeku saņēma meistars no darījuma partnera šofera. Konkrēti no kura pasūtīja rezerves daļas un kurš tās saņēma, pateikt nevar, kā arī nevar pateikt uz kuras tehnikas tā ir uzlikta. Nevar pateikt, kur atrodas uzņēmums, ir zināma tikai juridiskā adrese. Nav ticies ar uzņēmumu vadītājiem. No SIA "Anoka" iegādājās rezerves daļas un saņemti pakalpojumi. Nevar pateikt uz kuru tehniku attiecas detaļas un kurā objektā sniegts pakalpojums. Personīgi informācija par uzņēmumu nav (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

SIA "Anoka" valdes locekle /pers. T/ 2014.gada 6.marta paskaidrojumā norādījusi, ka laika periodā no 2013.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim (saimniecisko darbību neveica; sabiedrības kopējā darījumā vērtība ir 0) ne ar vienu no 11 uzņēmumiem, tai skaitā pieteicēju, darījumus nav veikusi; sabiedrības darbības veids ir sieviešu un bērnu apģērbu un apavu tirdzniecība; preču realizācija notiek izbraukumu vietās (ielu tirdzniecība). Sabiedrības uzskaitē ir divi kases aparāti (*lietas 1.sējuma 158.-159.lapa*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "Anoka" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.HBA047365.

[12] Kā pamatu darījumiem ar SIA "Doļļi" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "Doļļi" kases aparāta ar identifikācijas Nr.H9AK310473 čekus un kvītis par rezerves daļu, rotora iegādi un treilera, pameža tīrīšanas un metināšanas pakalpojumiem (*lietas 1.sējuma 231.-235.lapa*).

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "Doļļi" norādīja, ka iegādājās rezerves daļas un pakalpojumus analogi kā no citiem uzņēmumiem – par pakalpojumu uzzinājuši no sludinājuma internetā, caur citu uzņēmumu paziņām, kas iedevuši tālruņa numuru; mežizstrādes meistars sazinājās ar treilera vadītāju un norādīja, uz kuru objektu jāpārved mežizstrādes tehnika; detaļas piegādāja pārdevējs līdz kādai noteiktai vietai vai līdz objektam mežā. Pats nav bijis ofisā, čeku saņēma meistars no darījuma partnera šofera. Konkrēti no kura pasūtīja rezerves daļas un kurš tās saņēma, pateikt nevar, kā arī nevar pateikt uz kuras tehnikas tā ir uzlikta. Nevar pateikt, kur atrodas uzņēmums, ir zināma tikai juridiskā adrese. Nav ticies ar uzņēmumu vadītājiem. No SIA "Doļļi" iegādājās rezerves daļas un saņēma pakalpojumus. Nevar pateikt uz kuru tehniku attiecas detaļas un kurā objektā sniegts pakalpojums. Nav informācijas par SIA "Doļļi" (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

SIA "Doļļi" amatpersona /pers. U/ 2014.gada 26.maija paskaidrojumā norādījusi, ka darījumus ar pieteicēju 2013.gadā nav veikusi; kases aparāts ar identifikācijas Nr.H9AK310473 uz SIA "Doļļi" vārda nav reģistrēts, kā arī stingrās uzskaites kvītis nav reģistrētas Valsts ieņēmumu dienestā. Sabiedrības darbības veids ir tekstilizstrādājumu, apģērbu un apavu mazumtirdzniecība Kauguru tirgū un izbraukumu tirdzniecība (*lietas 1.sējuma 153.lapa*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "Doļļi" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.H9AK310473.

[13] Kā pamatu darījumiem ar SIA "SB Pluss" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "SB Pluss" kases aparāta ar identifikācijas Nr.H9UB486315 čekus un kvītis par rezerves daļu, hidrocilindra, gultņa iegādi (*lietas 1.sējuma 210.-213.lapa*).

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "SB Pluss" norādīja, ka iegādājās rezerves daļas un pakalpojumus analogi kā no citiem uzņēmumiem – par pakalpojumu uzzinājuši no sludinājuma internetā, caur citu uzņēmumu paziņām, kas iedevuši tālruņa numuru; detaļas piegādāja pārdevējs līdz kādai noteiktai vietai vai līdz objektam mežā. Pats nav bijis ofisā, čeku saņēma meistars no darījuma partnera šofera. Konkrēti no kura pasūtīja rezerves daļas un kurš tās saņēma, pateikt nevar, kā arī nevar pateikt uz kuras tehnikas tā ir uzlikta. Nevar pateikt, kur atrodas uzņēmums, ir zināma tikai juridiskā adrese. Nav ticies ar uzņēmumu vadītājiem. Tā kā pagājis ilgs laiks, nevar pateikt uz kuru tehniku attiecas detaļas un kurā objektā sniegts pakalpojums. Nav informācijas par SIA "SB Pluss" (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

Pēc Uzņēmumu reģistra datiem darījumu ar pieteicējas veikšanas brīdī 2013.gada 17.jūnijā, 23.augustā un 20.septembrī (atbilstoši čekos norādītajiem datumiem) SIA "SB Pluss" nebija pārstāvības tiesības (valdes locekles /pers. Z/ tiesības pārstāvēt sabiedrību beidzās 2013.gada 8.februārī, bet /pers. A0/ tiesības beidzās 2013.gada 17.aprīlī).

SIA "SB Pluss" valdes locekle /pers. Z/, sniedzot paskaidrojumus Valsts ieņēmumu dienestam citos gadījumos, savos 2012.gada paskaidrojumos norādījusi, ka sabiedrība nodarbojas ar santehnikas preču mazumtirdzniecību un vairumtirdzniecību Sadovņikova ielā 9, Rīgā; skaidras naudas darījumu nav bijis, jo sabiedrība par nodokļa rēķiniem norēķinās tikai bezskaidrā naudā. Sabiedrības uzskaitē nav kases aparāts ar identifikācijas Nr.H9UB486315 (*lietas 1.sējuma 165.-169.lapa*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "SB Pluss" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.H9UB486315.

[14] Kā pamatu darījumiem ar SIA "Jeso grupa" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "Jeso grupa" kases aparāta ar identifikācijas Nr.H7CU819473 čekus un kvītis par treilera pakalpojumiem (*lietas 1.sējuma 236.-237.lapa*).

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "Jeso grupa" norādīja, ka tika veikts treilera pakalpojums; par pakalpojumu uzzinājuši no sludinājuma internetā, caur citu uzņēmumu paziņām, kas iedevuši tālruņa numuru. Mežizstrādes meistars sazinājās ar treilera vadītāju un norādīja, uz kuru objektu jāpārved mežizstrādes tehnika. Pēc pakalpojuma sniegšanas pieprasīja darījuma apliecinošu dokumentu. Par pakalpojuma cenu vienojās pirms brauciena, taču tā var mainīties atkarībā no ceļā pavadītā laika. Pat personīgi nav bijis ofisā, čeku saņēma meistars no darījuma partnera šofera. Par SIA "Jeso grupa" vairāk informācijas nav (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

Darījumu ar pieteicēju veikšanas brīdī 2013.gada 25. un 30.oktobrī (atbilstoši čekos norādītajam) SIA "Jeso grupa" amatpersona – valdes loceklis bija /pers. AB/ (līdz 01.07.2014.), juridiskā adrese Sniega iela 2 k-3 - 22, Rīga.

/pers. AB/ uz Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu sniegt informāciju (*lietas 2.sējuma 46.lapa*) nav atsaucies (sk. audita pārskata 24.lpp.).

Nekustamā īpašuma (dzīvokļa īpašuma) Sniega iela 2 k-3 - 22, Rīga, īpašniece līdz 2014.gada 30.aprīlim /pers. AC/ Valsts ieņēmumu dienestam paskaidrojusi, ka minētājā adresē, kas ir viņas pastāvīgā dzīvesvieta no 2011.gada 27.decembra, nevienam no minētajiem uzņēmumiem, tai skaitā SIA "Jeso grupa", nav devusi piekrišanu juridiskās adreses reģistrēšanai un tajā netiek veikta nekāda saimnieciskā darbība (*lietas 1.sējuma 189.lapa*).

Atbilstoši Ceļu satiksmes drošības direkcijas (CSDD) datiem SIA "Jeso grupa" nav reģistrēti transportlīdzekļi, tai skaitā, treilers (*tiesa pārbaudīja 07.12.2015.*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "Jeso grupa" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.H7CU819473.

[15] Kā pamatu darījumiem ar SIA "AA building" pieteicēja kā attaisnojuma dokumentus uzrādījusi SIA "AA building" kases aparāta ar identifikācijas Nr.H6VA640789 čekus un kvītis par riepu iegādi un treilera pakalpojumiem (*lietas 1.sējuma 221.-223.lapa*).

Pieteicējas amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā iestādē attiecībā uz darījumiem ar SIA "AA building" norādīja, ka treilera pakalpojums tika sniegts analogi ar citiem uzņēmumiem – par pakalpojumu uzzinājuši no sludinājuma internetā, caur citu uzņēmumu paziņām, kas iedevuši tālruņa numuru. Mežizstrādes meistars sazinājās ar treilera vadītāju un norādīja, uz kuru objektu jāpārved mežizstrādes tehnika. Pēc pakalpojuma sniegšanas pieprasīja darījuma apliecinošu dokumentu. Par pakalpojuma cenu vienojās pirms brauciena, taču tā var mainīties atkarībā no ceļā pavadītā laika. Pat personīgi nav bijis ofisā, čeku saņēma meistars no darījuma partnera šofera. Par riepu iegādi paskaidroja, ka tās kā parasti tika iegādātas lietotas; piegādātājs tiek atrasts caur internetu; detaļas piegādāja pārdevējs līdz kādai noteiktai vietai vai līdz objektam mežā. Konkrēti no kura pasūtīja rezerves daļas un kurš tās saņēma, pateikt nevar, kā arī nevar pateikt uz kuras tehnikas tā ir uzlikta (*lietas 1.sējuma 95.-96.lapa*).

Darījumu ar pieteicēju veikšanas brīdī 2013.gada 22.maijā, 3. un 11.jūnijā (atbilstoši čekos norādītajam) SIA "AA building" vienīgā amatpersona ar tiesībām pārstāvēt sabiedrību bija valdes priekšsēdētājs /pers. L/; sabiedrības juridiskā adrese līdz 10.07.2013. – "Jaunrumpji", Dreiliņi Stopiņu nov.

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas (avots: Pilsonības un migrācijas lietu pārvalde) /pers. L/ kā Krievijas pilsonim nav izsniegta darba atļauja, pastāvīgās uzturēšanās atļauja, termiņuzturēšanās atļauja un nav noformēta vīza ieceļošanai Latvijas Republikā (*lietas 1.sējuma 182.lapa*). Tāpat pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas (avots: Valsts robežsardzes robežkontroles informācijas meklēšanas sistēma "eMUSTANGS") /pers. L/ laikā no 2013.gada 1.janvāra līdz 31.decembrim nav šķērsojis Latvijas Republikas robežu (*lietas 1.sējuma 184.lapa*).

Pēc Valsts ieņēmumu dienesta rīcībā esošās informācijas SIA "AA building" nav uzskaitē kases aparāts ar identifikācijas Nr.H6VA640789.

[16] Tiesas sēdē liecinieks /pers. AF/ liecināja, ka strādā SIA "Jaunsudrabs" par mežizstrādes meistaru un mehāniķi, viņa pienākumos ir pasūtīt rezerves daļas; pēc sludinājumiem tika apzvanīti pieci seši rezerves daļu piegādātāji, arī kolēģu ieteiktie; interesēja tas piegādātājs, kurš varēja piegādāt ātrāk, vai kuram bija uz vietas prece, nākamais bija cena. Uz jautājumu, kā pārliecinājās, ka piegādātājs spēs piegādāt rezerves daļas speciālai mežizstrādes tehnikai, liecinieks atbildēja, ka tas tika pārrunāts ar kolēģiem no citām firmām; ļoti daudzu rezerves daļu firmu slava aiziet no mutes mutē. Pieteicējai sadarbība neizvēršas ilgstoši un tai nav pastāvīgu piegādātāju. Sazinoties pa telefonu, tika noskaidrota pieejamā prece un cena un noskaidrots, kur preci var saņemt. Daudzi piedāvāja norēķināties skaidrā naudā, pretī dodot čeku. Tad liecinieks piezvanīja valdes loceklim, ka preces iegādei ir vajadzīga nauda. Notika tikšanās ar valdes locekli, liecinieks saņēma naudu un nopirka preci. Liecinieks sazvanījās ar piegādātāju, kas atveda preci. Pierīgā bieži tikšanās notika pie Bauskas apļa, veikala K-Rauta stāvlaukumā vai degvielas uzpildes stacijā Neste; Berģos, veikala Depo stāvlaukumā. Piegādātājs atveda preci; prece tika apskatīta un konstatēts, vai atbilst visiem nosacījumiem. Tad tika samaksāta nauda, pretī saņemot čeku. Čeks jau bija izdrukāts un kvītis aizpildītas. Attiecībā uz treileru pakalpojumu sniegšanu liecinieks norādīja, ka tika apzvanīti daudzi. Pa telefonu sazinoties, tika iedots maršruts, kāds viņam ir jābrauc. Tika noskaidrots, no kurienes viņš izbrauc, kur viņam jāpaņem tehnika un uz kurieni tā jāaizved. Galapunktā tika

sagaidīts. Norēķins tika veikts, kad tehnika tika nogādāta galapunktā. Dokumenti jau bija sagatavoti iepriekš un iedoti šoferim. Pie preces saņemšanas personu apliecinošus dokumentus neprasīja, tika pārbaudīta tikai preces atbilstība. Uz jautājumu, kā tika pārbaudīts darījuma partneris, liecinieks atbildēja, ka tika noskaidrots darījuma firmas nosaukums un juridiskā adrese (to pārbaudīja grāmatvedībā vai valdes loceklis).

[17] Pieteicējas darbinieka /pers. G/ 2014.gada 18.jūnija paskaidrojumā iestādei norādīts, ka sīkāku informāciju par darījumiem ar SIA "SB pluss" un SIA "Juviss" nevar sniegt, jo ir pagājis ilgs laiks. Parasti visi darījumi notiek tādējādi, ka nauda tiek pārskaitīta viņam uz norēķinu kontu vai meistaram un tiek izlietota darba vajadzībām (*lietas 1.sējuma 117.lapa*).

[18] Tiesas vērtējumā nav pamatots pieteicējas viedoklis, ka pietiekams pierādījums darījumu esībai ir pieteicējas iesniegtie kases aparātu čeki un kvītis (čeku un kvīšu uzskaitījums veikts audita pārskata 1.pielikumā). Pārbaudot lietas materiālos esošo kases aparātu čeku un kvīšu kopijas, tiesa konstatē, ka iestāde pamatoti ir norādījusi, ka šie dokumenti nevar tikt izmantoti kā attaisnojuma dokumenti likuma "Par grāmatvedību" 7.panta pirmās daļas izpratnē. Proti, pieteicējas grāmatvedības reģistros iegrāmatotie dokumenti (čeki un kvītis) ne tikai satur nepatiesu informāciju par darījumu esību, bet arī attaisnojuma dokumentā iztrūkst par saimnieciskā darījuma veikšanu un attaisnojuma dokumentā sniegtās informācijas pareizību atbildīgo personu paraksts.

Savukārt Ministru kabineta 2007.gada 2.maija noteikumu Nr.282 "Nodokļu un citu maksājumu reģistrēšanas elektronisko ierīču un iekārtu lietošanas kārtība" (turpmāk – Noteikumi Nr.282) 56.punkts noteic, ja kases čekā vai šo noteikumu 70.3.apakšpunktā un 71.punktā minētajā kārtībā izsniegtajā dokumentā nav norādīti visi likumā "Par grāmatvedību" un likumā "Par pievienotās vērtības nodokli" noteiktie rekvizīti, lietotājs pēc darījuma partnera pieprasījuma izsniedz saskaņā ar minētajiem likumiem noformētu attaisnojuma dokumentu, kurā papildus citiem attiecīgajos likumos noteiktajiem rekvizītiem norāda kases čeka datumu un numuru, vai izdara papildu ierakstu kases čekā, norādot nepieciešamos rekvizītus un ierakstu veikušās personas uzvārdu un ierakstu apliecinot ar parakstu un spiedogu, kurā norādīts lietotāja nosaukums, nodokļu maksātāja reģistrācijas kods un juridiskā adrese.

Tātad pieteicēja nevarēja nezināt to, ka nodokļu rēķinos nav ietverti vairāki rekvizīti, kurus normatīvie tiesību akti nosaka kā obligātus. Turklāt, konstatējot kādu rekvizītu trūkumu kases aparātu čekos/kvītīs, pieteicējai, izmantojot publiski pieejamo informāciju par Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētajiem kases aparātiem, bija iespēja pārliecināties par darījumu partneru rīcībā esošajiem kases aparātiem.

Pieteicējas iesniegtajos kases aparātu čekos un kvītīs vispār nav norādīti ne pieteicējas, ne tās darījumu partneru atbildīgo personu identificējoši dati (uzvārds). Tādējādi var konstatēt, ka šie dokumenti nevar tikt atzīti par attaisnojuma dokumentiem, kas apstiprinātu faktu, ka pieteicēja kā saimnieciskās darbības veicēja ir apmaksājusi kases aparātu čekos un izrakstītajās kvītīs norādītās summas.

Tāpat tiesas vērtējumā arī tad, ja kases čeku/kvīšu noformējums atbilstu tiesību normu prasībām, šie dokumenti jāvērtē kopsakarībā ar citiem iepriekš lietā minētajiem pierādījumiem, proti, jākonstatē, vai darījumi starp pieteicēju un tās darījumu partneriem vispār ir notikuši, proti, vai pieteicēja ir saņēmusi preces un pakalpojumus tieši no attaisnojuma dokumentos norādītajiem darījumu partneriem.

[19] No audita pārskata un 13.oktobra lēmuma nav pietiekami skaidri secināms, vai Valsts ieņēmumu dienests pamatā balstījies uz apstākļiem, ka darījumi vispār nav veikti (nav notikusi preču pirkšana un pakalpojumu saņemšana), vai pieteicēja faktiski nav saņēmusi preces un pakalpojumus no dokumentos norādītajiem darījumu partneriem. Proti, audita pārskatā vienlaicīgi tiek konstatēts, ka "darījumi nav notikuši" un ka "pakalpojums/prece nav saņemta no dokumentā norādītā darījuma partnera". Turpat Valsts ieņēmuma dienests, vērtējot /pers. F/ un /pers. G/ izmaksātos naudas līdzekļus, secinājis, ka iegādes darījumi nav veikti (pirkumi nav veikti), līdz ar to minētājām personām izmaksātie (izsniegtie) naudas līdzekļi uzskatāmi par šo personu atlīdzību (darba ienākumiem). Turklāt arī pārsūdzētajā lēmumā vispārīgi tiek apšaubīta tikai faktiskā preču/pakalpojumu saņemšana no konkrētajiem darījumu partneriem, balstoties uz apstrīdēto darījumu simulatīvo raksturu, pieteicējai zinot, ka tā, *izdarot pirkumu*, piedalās ar PVN izkrāpšanu saistītās darbībās.

Tātad, ņemot vērā, ka nav īstas pārliecības, vai strīdus darījumi kā tādi ir vai nav notikuši, tiesai jāpārbauda, vai pieteicēja faktiski ir saņēmusi attiecīgās preces un pakalpojumus, un secīgi vai strīdus darījumi ir notikuši ar konkrētajiem darījumu partneriem.

[20] Ja pieteicēja attiecīgo (..) pakalpojumu faktiski nav saņēmusi, būtu pamats runāt par pašas pieteicējas krāpniecisku darbību fiskālu priekšrocību gūšanai, pieprasot no valsts priekšnodokļa atmaksu par darījumu, kas nav noticis un par kuru nodoklis nav samaksāts valsts budžetā. Savukārt, ja pieteicējai faktiski ir sniegts attiecīgais (..) pakalpojums, ir jābūt skaidrībai par to, vai, slēdzot attiecīgos darījumus, pieteicēja rīkojusies krāpnieciski fiskālu priekšrocību gūšanai, vai krāpnieciski rīkojies darījuma partneris, bet pieteicēja par to ir zinājusi (vai bija jāzina) (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-122/2014 7.punktu*).

Tātad primārais apstāklis, par kuru ir jābūt skaidrībai, vai pieteicējai ir piegādātas preces un vai tā ir saņēmusi attiecīgos pakalpojumus. Lai izdarītu par to secinājumu, nav pietiekami balstīties vienīgi uz pakalpojumu (preču) izrakstīto nodokļu rēķinu (šajā gadījumā – čekiem/kvītīm). Tiesai ir jāpārbauda arī citi pierādījumi, tostarp uz kuriem norādījusi pieteicēja, un kas, iespējams, var apliecināt preču piegādi (pakalpojuma saņemšanu) pieteicējai.

Tiesa ņem vērā, ka pieteicējai veikta kompleksā nodokļu pārbaude par 2013.gadu, tātad iestādei pastāvēja iespējas izvērtēt pieteicējas darījumu apjomus tās pamatdarbības (mežizstrādes) jomā, kā arī to, ka pieteicējas citi darījumi netika apšaubīti. Proti, kā izriet arī no pieteikumā un pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē norādītā, pieteicēja auditējamā periodā ir veikusi tādus darījumus mežizstrādes jomā, kuros bija nepieciešams izmantot pieteicējas

īpašumā (valdījumā) esošos transportlīdzekļus, kuru remontam, iespējams, bija nepieciešamas rezerves daļas un metināšanas pakalpojumi, kā arī transportēšanas (treilera) pakalpojuma izmantošana. Minētais apstiprinās ar lietas materiāliem pievienotajiem pierādījumiem (*lietas 3.sējuma 103.-279.lapa*), no kuriem secināms, ka uz pieteicējas vārda ir reģistrētas attiecīgas transportlīdzekļu vienības, kas izmantojamas mežizstrādes darbos, kā arī pieteicēja bija noslēgusi līgumus par mežizstrādes darbu veikšanu dažādos objektos. Lietas izskatīšanas gaitā arī pieteicējas darbinieks (liecinieks) sniedza ziņas, ka nepieciešamās rezerves daļas mežizstrādes tehnikas remontam iegādājies viņš, kā arī norādīja uz nepieciešamību pēc treileru pakalpojuma izmantošanas, pārvadājot mežizstrādes tehniku.

No audita un pārsūdzētā lēmuma neizriet, ka par attiecīgiem darījumiem (mežizstrādes darbiem) tikuši noformēti fiktīvi dokumenti, vai ka pieteicēja nav pildījusi noslēgtos līgumus mežizstrādes jomā. Tas, tiesas ieskatā, nozīmē, ka preču (transportlīdzekļu rezerves daļas) piegādes un transportēšanas pakalpojumu saņemšana bija iespējama (paredzama).

Tomēr turpmāk norādīto apsvērumu dēļ atzīstams, ka iepriekš konstatētais nav pamats secinājumam, ka strīdus darījumi ir notikuši ar konkrētajiem darījumu partneriem (čekos/kvītīs norādītajiem uzņēmumiem), par ko pieteicēja zināja.

[21] Kā norādījusi Augstākā tiesa, faktūrrēķini vai preču pavadzīmes-rēķini ir uzskatāmi par nodokļa rēķiniem un par pakalpojuma sniegšanu vai preču piegādi apliecinošiem dokumentiem likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta izpratnē un šādu dokumentu esība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts vai preces ir piegādātas. Tomēr šāds pieņēmums neizslēdz iespēju administratīvā procesa dalībniekam to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas apliecina pretējo. Ja VID, pildot savu kontroles funkciju, ir iesniedzis pierādījumus, kas rada pamatotas šaubas par preču pavadzīmē-rēķinā norādīto ziņu patiesumu, tad pieteicējam savukārt ir interese iesniegt pierādījumus, kas atspēko VID norādītos faktus. Proti, ja nodokļu maksātājs uzskata, ka VID ir nepamatoti apšaubījis kādu darījumu vai dokumentu, atbilstoši likuma "Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam, nodokļu maksātājam ir jāiesniedz papildus pierādījumi par to, ka rēķinā norādītā persona tiešām sniegusi pakalpojumu vai piegādājusi preces. Nodokļu maksātājam ir jābūt spējīgam atspēkot argumentus, kas apdraud tā tiesības pretendēt uz priekšnodokļa atskaitīšanu ar Administratīvā procesa likumā paredzētiem pierādīšanas līdzekļiem. Nodokļu maksātāja pienākums iesniegt pierādījumus savu tiesību pierādīšanai nozīmē, ka gadījumā, ja no VID savāktajiem pierādījumiem secināms, ka darījums nav faktiski noticis ar pieteicējas grāmatvedības dokumentos norādīto personu, tad pieteicējai jāspēj iesniegt pietiekami pārliecinoši ***pierādījumi tieši par darījuma faktisko norisi*** (*sk. Tiesu prakses vispārinājuma „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā" 28. - 31.punkts*).

Tas apstāklis, ka Valsts ieņēmumu dienests bija iniciators pieteicējas nodokļu pārbaudei un ieguvis pierādījumus nodokļu aprēķinam, neatbrīvo nodokļa maksātāju no likuma "Par nodokļiem un nodevām" 38.pantā noteiktā pierādīšanas pienākuma.

[22] Valsts ieņēmumu dienests, izvērtējot tā rīcībā esošos pierādījumus to kopsakarā, nav guvis apstiprinājumu tam, ka pieteicēja no darījumu partneriem varēja iegādāties (saņemt) čekos/kvītīs norādītās preces un pakalpojumus. Proti, Valsts ieņēmumu dienests ne tikai konstatēja, ka pieteicējas deklarēto darījumu partneru izdotajos čekos uzrādītie kases aparāti un kvītis nav reģistrēti Valsts ieņēmumu dienestā, bet arī, ka darījumu partneru pārstāvju sniegtie paskaidrojumi iestādei apliecina to, ka strīdus periodā tiem nav bijuši ne skaidras, ne bezskaidras naudas darījumu ar pieteicēju, tie nav izsnieguši uzrādītos kases aparātu čekus un kvītis, kā arī tiem nav reģistrēti kases aparāti ar uzrādītajiem identifikācijas numuriem. Tāpat tika konstatēts, ka darījumu partneru deklarētie pamatdarbības veidi vispār neatbilst strīdus darījumu būtībai un saturam; tiem nav reģistrētu transportlīdzekļu, kas vatētu veikt čekos/kvītīs uzrādīto pakalpojumu sniegšanu. Tiesa arī atzīst par pamatotiem Valsts ieņēmumu dienesta secinājumus, ka, tā kā SIA "AA building" amatpersona, kas ir Krievijas Federācijas pilsonis, nav likumīgi šķērsojis Latvijas Republikas robežu, kā arī lietas materiāli nesatur informāciju par minētā uzņēmuma pilnvarotām personām, tad atzīstams, ka SIA "AA building" darījumu veikšanas laikā ar pieteicēju nav veikusi saimniecisko darbību. Tas pats secinājums attiecināms uz SIA "Jeso grupa", kuras amatpersona vispār neatsaucās uz Valsts ieņēmumu dienesta aicinājumu sniegt paskaidrojumus, kas liecina, ka minētais uzņēmums neveic aktīvu saimniecisko darbību.

[23] No pieteicējas amatpersonas /pers. F/ paskaidrojumiem secināms, ka darījumu partnerus (piegādātājus) pieteicēja meklējusi ar sludinājumu palīdzību internetā vai caur paziņām un par preču/pakalpojumu piegādi interesējusies tikai pa tālruni, netiekoties ar darījumu partneru pārstāvjiem (vadītājiem) un nezinot kur tie atrodas. Preces (parasti lietotas) tika piegādātās uz vietas objektā vai pēc tām aizbrauca meistars, kuram darījuma partnera šoferis izsniedza čeku. Pieteicējas amatpersona nezina konkrēti no kura pasūtīja rezerves daļas, kā arī nevar pateikt uz kuras tehnikas tā ir uzlikta.

Pieteicējas darbinieks /pers. AF/ savā liecībā norādīja, ka rezerves daļu piegādātāji tika atrasti pēc sludinājuma vai kolēģu ieteikuma; sazināšanās ar piegādātāju notika pa tālruni. Preču piegādi parasti notika kāda no Rīgas stāvlaukumiem pie veikala vai degvielas uzpildes stacijas, uz kurieni piegādātājs atveda preci, izdrukātu čeku un aizpildītu kvīti. Attiecībā uz treileru pakalpojumu dokumenti arī bija sagatavoti jau iepriekš un iedoti šoferim. Pie preču/pakalpojumu saņemšanas nekādi darījumu partneru atbildīgo personu apliecinoši dokumenti netika pārbaudīti.

Tiesa norāda, ka šajā lietā galvenā nozīme ir faktiem (faktiskajiem darījuma apstākļiem), kas raksturo pieteicējas sadarbības nodibināšanu un uzturēšanu ar strīdus darījumu partneriem. Proti, tiesa no pieteicējas atbildīgo personu paskaidrojumiem konstatē, ka pieteicēja nav iesniegusi objektīvi pārbaudāmus pierādījumus tieši par darījuma faktisko norisi ar minētajiem darījumu partneriem, vien izvirzījusi vispārīgus iebildumus par iestādes iegūtajiem pierādījumiem, tos neatspēkojot. Kā jau tiesa iepriekš norādīja, tieši pieteicējas pienākums ir iesniegt attiecīgus pierādījumus, kas apliecinātu pretējo: kā pieteicēja ir ieguvusi ziņas par darījumu partneru darbaspēka un materiāltehniskajiem resursiem vai, ka pieteicējas darījumu partneriem ir bijuši citi darījumi, kas varēja nodrošināt strīdus preču/pakalpojumu piegādi pieteicējai; kā pieteicēja ir sazinājusies ar darījumu partneri tā deklarētajā juridiskajā adresē un tās amatpersonu un pārliecinājusies (ieguvusi informāciju), kā tiek veikta saimnieciskā darbība (vai darījumu partnerim ir tirdzniecības vieta un attiecīgs preču sortiments).

Tāpat pieteicēja nav atspēkojusi savu deklarēto darījumu partneru, kuri noliedz darījumus ar pieteicēju, amatpersonu sniegtos paskaidrojumus.

Juridiska persona nevar darboties bez pārstāvja starpniecības. Par tiesiski noslēgtu darījumu var atzīt tādu darījumu, kas ir noslēgts ar konkrētā uzņēmuma amatpersonas vai tās pilnvarotas personas noteikti izteiktu gribu. Līdz ar to secināms, ja uzņēmuma vienīgā atbildīgā amatpersona noliedz jebkādu uzņēmējdarbības veikšanu vai saimniecisko darījumu slēgšanu, nav iespējams, ka šī sabiedrība veica saimniecisko darbību savā vārdā. Tieši pretēji, sabiedrības vārdā tika veikta nelikumīga faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu dokumentu noformēšana.

Savukārt pieteicējas rīcībā ir konstatējams, ka pieteicēja ir tā, kas pati nav ievērojusi pat formālās prasības, lai paļautos uz darījumu likumību un pārliecinātos par darījumu partneri. Ne pieteicējas amatpersona, ne darbinieks, kurš bija iesaistīts darījumos, nespēja sniegt pamatotus paskaidrojumus, kas ir darījumos iesaistītie darījumu partneri un kas tās par personām, kas pieteicējai piegādāja preces vai nodrošināja pakalpojumu sniegšanu. Pieteicējai nav ticamas informācijas, vai pieteicēja preces saņēmusi no darījumu partneriem, jo pieteicēja nespēj identificēt personas, kas izsniegušas preces (snieguši pakalpojumus) un parakstījušas dokumentus. Pieteicēja nesniedz loģisku izskaidrojumu tam, kāpēc nepieciešamās detaļas un pakalpojumus tā iegādājās no gadījuma uz gadījumu no dokumentos redzamajiem uzņēmumiem, sazinoties pa tālruni ar nepazīstamām personām, ja šāda rīcība neatbilst pieteicējas ekonomiskai vajadzībai – apstākļos, kad pieteicēja pastāvīgi veic plānotus darbus.

Nevar arī piekrist pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē norādītajam, ka nav nozīmes tam, kādos apstākļos darījumi notikuši un ar kādām personām pieteicēja kontaktējusies. No pieteicējas (tās atbildīgajām personām) paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja ir pārbaudījusi tikai to, vai konkrētais uzņēmums ir reģistrēts Uzņēmumu reģistrā un PVN maksātāju reģistrā. Tomēr iepriekš minētie apstākļi kopsakarā ar pieteicējas amatpersonas un darbinieka paskaidrojumiem norāda, ka pieteicēja pirms darījumu veikšanas nav pārliecinājusies, kas ir tās darījumu partneru pārstāvji un kas faktiski pieteicējai izsniedza preces un nodeva dokumentus. Šādos apstākļos pieteicējai nevarēja rasties pārliecība, ka tā darījumus kārtojusi tieši ar attaisnojuma dokumentos (čekos/kvītīs) norādīto uzņēmumu, jo pieteicējas pārstāvji pa tālruni sazinājušies ar neidentificējamu personu, kā arī nezinot, kas tai izsniedza preces un dokumentus.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, 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 C-255/02 Halifax 81.punktu)*. Ņemot vērā Eiropas Savienības Tiesas apsvērumus, apstākļu noskaidrošanā ir jātiecas uz pieteicējas iesaistīšanās vērtēšanu *(sk. Augstākās tiesas 2013.gada 1.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-428/2013 14.punktu)*.

Attiecīgs izvērtējums nav iespējams citādi, kā vien izvērtējot pieteicējas paskaidrojumus par darījuma faktiskajiem apstākļiem, cita starp, to ticamību kopsakarā ar citiem lietā esošiem pierādījumiem. Līdz ar to pieteicējas viedoklis, ka pieteicējai nav pienākuma sniegt ticamus paskaidrojumus par faktiskajiem darījuma norises apstākļiem un pierādījumus, kas tos apstiprina, savukārt nodokļu administrācijai nav tiesību apšaubīt pieteicējas iesniegtos pierādījumus, nav pamatots.

[24] Iepriekš konstatētais un lietā iegūtie pierādījumi pilnībā apstiprina to, ka pieteicēja zināja, ka tā savos grāmatvedības reģistros iegrāmato dokumentus, kas satur nepatiesu informāciju par darījumu faktisko norisi. Par to, ka pieteicējai zināja, kādos darījumos tā iesaistās, liecina pieteicējas pārstāvju paskaidrotais par to, kādā veidā tika izvēlēti konkrētie darījumu partneri, ka faktiski pieteicēja nav pievērsusi uzmanību tam, ar ko pieteicēja iesaistās darījumos un kas ir šo uzņēmumu pārstāvji, kas norāda uz nepietiekamu darījumu partneru identitātes pārbaudi. Ar šādu rīcību nav pietiekami, lai pieteicēja sevi pasargātu no tā, ka tā netiek iesaistīta ļaunprātīgos darījumos. Tiesa uzskata, ka nodokļu maksātājam, kas vēlas pretendēt uz fiskālām priekšrocībām (tiesībām atskaitīt priekšnodokli), ir tikai loģiski un adekvāti izrādīt interesi par darījuma partnera uzticamību, attiecīgā darījuma detaļām un apzināties iespējamos riskus.

Tiesai ir pamatotas šaubas, kāpēc pieteicējai, kas darbojas attiecīgajā (mežizstrādes) nozarē un kuras rīcībā ir specializēta mežizstrādes tehnika, būtu nepieciešams iesaistīties darījumos ar tādiem darījumu partneriem, par kuriem tai nav nekādas informācijas, un tā nav interesējusies sīkāk par šo darījumu partneru darbību un spēju piegādāt konkrētas preces. Apstāklis, ka pieteicēja nevēlējās iedziļināties un noskaidrot faktisko preču/pakalpojumu piegādātāju, nevar būt par pamatu, lai atzītu pieteicējas tiesības uz priekšnodokli, pamatojoties uz to, ka tai it kā nebija jābūt informētai par darījuma partneri. Ja pieteicēja būtu rūpīgi pārbaudījusi savus darījumu partnerus pirms darījumu slēgšanas, piemēram, būtu noskaidrojusi personas, kuras piedāvāja sadarbību konkrētā darījumu partnera vārdā, būtu tikusies ar darījumu partneru amatpersonām, būtu pārliecinājusies par sadarbības partneru spēju piegādāt preces/sniegt pakalpojumu, un nodokļu pārbaudes laikā būtu iesniegusi pierādījumus par minēto, varētu objektīvi uzskatīt, ka pieteicēja ir darījusi visu no sevis atkarīgo, lai nepieļautu krāpniecību un, ka šādā gadījumā tā tiešām nezināja un nevarēja zināt, ka noslēgusi darījumus ar fiktīviem uzņēmumiem.

Tā kā lietā konstatējami tādi apstākļi, kas liecina par to, ka pieteicējas un tās darījumu partneru starpā noformētie darījumi atzīstami par nenotikušiem, bet ir notikusi tikai šo uzņēmumu rekvizītu izmantošana dokumentu (čeku/kvīšu) noformēšanai, tad, kā jau tiesa iepriekš norādīja, tas neapstiprina darījumu faktisko esību, ja lietā esošie pierādījumi liecina par pretējo.

Līdz ar to Valsts ieņēmumu dienesta secinājums par to, ka pieteicējai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumus par strīdus darījumiem, ir pamatots.

[25] Saistībā ar strīdus darījumiem ar darījumu partneriem pieteicējai samazinātas 2013.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās izmaksas. Tā kā tiesa iepriekš atzina, ka darījumi starp pieteicēju un tās darījumu partneriem nav notikuši, tiesa atzīst, ka pieteicēja nebija tiesīga palielināt saimnieciskās darbības izdevumus, iekļaujot tajos šo uzņēmumu vārdā izrakstītajos rēķinos norādītās darījumu summas.

[26] Tiesa konstatē, ka Valsts ieņēmumu dienests, pamatojoties uz likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" un likuma "Par iedzīvotāju ienākuma

nodokli" normām, noteicis pieteicējai papildu maksājamās obligātās iemaksas un aprēķinājis IIN, atzīstot, ka pieteicēja kā darba devēja ir nodarbinājusi kā darba ņēmēju – sabiedrības valdes locekli (/pers. F/) un ka /pers. F/ un /pers. G/ avansa norēķinos izmaksātās summas, kas pamatotas ar darījumu partneru izdotajiem čekiem/kvītīm, uzskatāmas par atlīdzību (darba samaksu), kas apliekama ar IIN un obligātajām iemaksām.

[27] Attiecībā uz iestādes papildus aprēķināto IIN un obligātajām iemaksām M. Osim un /pers. G/ saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem par saņemtajām precēm un pakalpojumiem saskaņā ar čekiem un kvītīm, kurus /pers. F/ un /pers. G/ iekļāvuši avansa norēķinos (pamatojuši ar minētajiem darījuma dokumentiem), tiesa norāda uz turpmāk minētajiem argumentiem.

Kā izriet no lietas materiāliem, Valsts ieņēmumu dienests uzskata, ka tā kā kases aparātu čeki satur nepatiesu informāciju par faktisko darījumu esību (PVN jomā), tad nav pamata šos dokumentus (čekus, kvītis) izmantot, lai veiktu norēķinus ar avansa norēķinu personu. No minētā iestāde secinājusi, ka /pers. F/ un /pers. G/ izmaksātās avansa norēķinu naudas summas ir palikušas šo personu rīcībā un uzskatāmas par papildu atlīdzību, kas apliekama ar IIN un obligātajām iemaksām.

Savukārt tiesa norāda uz iepriekš konstatēto ([19]-[20]), ka Valsts ieņēmumu dienests pēc būtības nav pārbaudījis, vai pieteicēja bija faktiski saņēmusi strīdus preces un pakalpojumus. Tomēr tiesa atzina, ka attiecīgo preču un pakalpojumu saņemšana bija iespējama, tātad naudas līdzekļi tika novirzīti šo preču un pakalpojumu apmaksai, tikai strīdus darījumi nav notikuši ar pieteicējas norādītajiem darījumu partneriem. Līdz ar to nav pietiekami pierādījumi faktam, ka /pers. F/ un /pers. G/ izņemto naudu paturējuši sev, bet pieteicēja nav veikusi samaksu par precēm un pakalpojumiem. Līdz ar to konkrētās naudas summas nevar veidot ar IIN un obligātajām iemaksām apliekamo objektu – /pers. F/ un /pers. G/ atlīdzības sastāvdaļu.

[28] No lietas materiāliem konstatējams, ka saskaņā ar noslēgto līgumu, pieteicēja /pers. F/ personā, kurš ir pieteicējas vienīgais valdes loceklis, pilnvarojusi /pers. F/ veikt bezatlīdzības valdes locekļa pienākumus, tajā skaitā, pārzināt visas pieteicējas lietas, vadīt sabiedrību un pārstāvēt pieteicējas intereses (*lietas 1.sējuma 104.lapa*). Minētais pilnvarojums izriet no Komerclikuma 221.panta pirmajā daļā noteiktā, ka valde ir sabiedrības izpildinstitūcija, kura vada un pārstāv sabiedrību.

Valsts ieņēmumu dienests, ņemot vērā, ka /pers. F/ kā komercsabiedrības valdes loceklis ir parakstījis grāmatvedības attaisnojuma dokumentus, secināja, ka viņš veicis tādas darbības, kas neietilpst komercsabiedrības vadības un pārstāvības funkcijās, līdz ar to uzskatāms, ka par šiem pienākumiem ir slēdzams darba līgums un nosakāma atlīdzība.

Turpretī pieteicēja uzskata, ka tieši valdes locekļa kā sabiedrības vadītāja un pārstāvja pienākumos ir parakstīt grāmatvedības attaisnojuma dokumentus, kas nerada darba tiesiskās attiecības.

Lēmums šajā daļā pamatots ar likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1] pantu, atzīstot, ka pieteicēja kā darba devēja ir nodarbinājusi /pers. F/, nenoslēdzot darba līgumu un neaprēķinot darba samaksu. Lai atzītu, ka iestāde pamatoti šajā lietā piemērojusi likuma "Par valsts sociālo apdrošināšanu" 16.[1] pantu, ir jānoskaidro, vai pieteicējas kā darba devējas un /pers. F/ kā darbinieka starpā bija nodibinātas darba tiesiskās attiecības.

[29] Atbilstoši tiesu praksē nostiprinātajām atziņām darba tiesiskās attiecības ir tiesiskās attiecības starp darba devēju un darbinieku, kas dibinātas uz darba līguma pamata sakarā ar algota darba veikšanu, ja tā veikšanas laikā darbinieks ir personiski pakļauts darba devējam. Tomēr darba veikšana pati par sevi vien neliecina par darba tiesisko attiecību pastāvēšanu (*sal. sk., piemēram, Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-36/2011 6. un 9.punktu*).

Juridiskajā literatūrā ir norādīts, ka saskaņā ar Komerclikuma 221.panta pirmo daļu valde ir sabiedrības izpildinstitūcija, kura vada un pārstāv sabiedrību, tāpēc ir saprotams, ka sabiedrības valdes loceklim ir nepieciešams integrēties sabiedrībā un izmantot sabiedrības materiāltehnisko nodrošinājumu uzdevumu izpildē. Nav šaubu, ka valdes loceklim, vadot un pārstāvot sabiedrību, ir nepieciešams veikt darbu, jo viņš saskaņā ar likumu vada sabiedrības ikdienas darbu un pārstāv sabiedrību pret trešajām personām (*sk. A.Strupišs. Komerclikuma komentāri III. A.Strupiša juridiskais birojs, 2003, 27.lpp.*). Valdes priekšsēdētāja personā apvienojas gan komercsabiedrības kā juridiskas personas gribas veidošana (dalībnieku sapulces lēmumu un likuma vispārējo noteikumu ietvaros), gan arī šīs gribas īstenošana (*sal. sk., piemēram, Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2008.gada 26.novembra sprieduma lietā Nr.SKC-437/2008 11.punktu*).

Augstākā tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka valdes loceklim ir pienākums vadīt sabiedrību, rūpēties par tās grāmatvedības kārtošanu. Vienlaikus likumi neaizliedz pašam valdes loceklim uzņemties kārtot grāmatvedību – ar vai bez samaksas noteikšanas par to. Grāmatveža pienākumu izpilde vienlaikus ar valdes locekļa pienākumu pildīšanu pati par sevi nenodibina atsevišķas darba tiesiskās attiecības: ir nepieciešams konstatēt darba tiesisko attiecību pastāvēšanai noteicošos elementus (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 11.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA- 832/2013 11.punktu*).

Darba tiesisko attiecību pastāvēšanas noteicošs elements ir darbinieka pakļautība darba devējam. Valdes loceklis būtībā ir sabiedrības dalībnieku uzticības persona, kuram uzticēta svešas mantas, proti, sabiedrības kā atsevišķa tiesību subjekta mantas, pārvaldīšana. Valdes locekļiem ir pienākums būt lojāliem gan pret sabiedrību kā patstāvīgu tiesību subjektu, gan arī pret visu tās dalībnieku ekonomiskajām interesēm. Valdes loceklis ir kapitālsabiedrības vadītājs un likumiskais pārstāvis, un tam tāpat kā jebkuram pārstāvim (pilnvarniekam) jādarbojas pirmām kārtām sava atvietojamā (respektīvi – sabiedrības) interesēs (*sk. A.Strupišs. Komerclikuma komentāri III. A.Strupiša juridiskais birojs, 2003, 143., 144., 145.lpp.*).

Ievērojot minēto, secināms, ka komercsabiedrības kā tiesību subjekta un tās dalībnieku attiecības ar valdes locekli ir raksturojamas kā pārstāvības (pilnvarojuma) attiecības, kas balstās uzticībā un lojalitātē, nevis pakļautībā darba tiesību izpratnē. Tāpēc, lai arī valdes loceklis, vadot uzņēmumu, tā vārdā veic darbu, viņš tomēr nav atzīstams par darbinieku Darba likuma 3.panta izpratnē, un darba līguma slēgšana ar valdes locekli nav obligāta. Darba

līgums, kas noslēgts Darba likuma 44.panta trešās daļas kārtībā ar kapitālsabiedrības izpildinstitūciju locekļiem, nav atzīstams par patstāvīgu pamatu darba tiesisko attiecību nodibināšanai vai izbeigšanai, – tas ir vienīgi tiesisks instruments, lai noteiktu izpildinstitūcijas locekļa tiesības un pienākumus viņa pilnvaru laikā (*sal. sk., piemēram, Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2014.gada 26.septembra sprieduma lietā Nr.SKC-2345/2014 7.2.3.apakšpunktu ar tajā ietvertajām atsaucēm uz Augstākās tiesas Civillietu departamenta 2010.gada 27.janvāra spriedumu lietā Nr.SKC-291/2010, 2010.gada 24.februāra spriedumu lietā Nr.SKC-363/2010, 2008.gada 26.novembra spriedumu lietā Nr. SKC-437/2008, 2007.gada 5.decembra spriedumu lietā Nr.SKC–805/2007 un 2005.gada 19.oktobra spriedumu lietā Nr.SKC-653/2005*).

Rezumējot, secināms, ka darba līguma vai kāda cita civiltiesiska līguma noslēgšana nosaka vienīgi uzņēmuma valdes locekļa tiesības un pienākumus, bet nenodibina kādas citas civiltiesiskas attiecības. Valdes loceklis ir komercsabiedrības pārstāvis jau uz likuma pamata (*ex lege*), tādēļ darba līguma vai pilnvarojuma līguma noslēgšana nenodibina papildus citas civiltiesiskās attiecības, iepretim pienākumam pārstāvēt un vadīt komercsabiedrību.

Augstākā tiesa ir atzinusi, ka valstij ir jākontrolē, vai personas nolūkā izvairīties no sociālo iemaksu veikšanas faktiski nodarbinātās darba tiesiskās attiecības neslēpj zem cita veida nodarbinātības attiecībām, kurām pastāvot sociālās iemaksas nav jāveic (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2011.gada 3.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-36/2011 7.punktu*).

[30] Tiesa, vērtējot šajā lietā esošos apstākļus, uzskata, ka šajā gadījumā lietā neatrodas pierādījumi tam, ka pilnvarojuma līgums būtu noslēgts nolūkā izvairīties no nodokļu samaksas.

Lietā nepastāv strīds, ka valdes loceklim /pers. F/ nebija noteikta atlīdzība un arī par dokumentu parakstīšanu viņš nesaņēma atlīdzību. Tāpat lietā nav strīda par to, ka pieteicēja veic saimniecisko darbību (veic mežizstrādes darbus) un tajā ir nodarbināti vairāki darbinieki, tostarp prokūrists, mežizstrādes meistars un mehāniķis /pers. AF/ un mežizstrādes tehnikas vadītājs /pers. G/.

No /pers. AF/ tiesas sēdē paskaidrota secināms, ka tieši viņš bija tas pieteicējas darbinieks, kurš veicis visas nepieciešamās darbības preču un pakalpojumu sagādē, bet valdes loceklis parakstījis tikai naudas dokumentus.

Ņemot vērā minēto, tiesa secina, ka būtībā /pers. F/ nebija uzņēmies veikt darba pienākumus, par kuru veikšanu būtu jāslēdz darba līgums. Izvērtējot pierādījumus lietā kopsakarā, tiesai nerodas šaubas, ka valdes loceklis savus pienākumus veica bez atlīdzības, un lietā nav konstatējams, ka viņš parakstīja norādītos dokumentus bez atlīdzības nolūkā izvairīties no obligāto iemaksu vai IIN maksājumu veikšanas. Turklāt nav konstatējams, ka /pers. F/ kā darbinieks varētu būt pakļauts noteiktai darba kārtībai un darba devēja norādījumiem, jo viņš ir vienīgais pieteicējas kapitāldaļu īpašnieks un vienīgā amatpersona, kura pati nosaka darba kārtību uzņēmumā. Tiesa nekonstatē, ka /pers. F/, uzdodot sev pārzināt visas pieteicējas lietas un pārstāvēt tās intereses visos ar šīm lietām saistītajos jautājumos, būtu ar pieteicēju vienojies par būtiskajiem darba līguma nosacījumiem, kas liecinātu par faktisku darba attiecību pastāvēšanu.

[31] Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka 13.oktobra lēmums daļā par papildus aprēķinātajām obligātajām iemaksām 27 032,18 *euro*, soda naudu 11 283,74 *euro* un nokavējumu naudu 2128,46 *euro* un IIN 15 739,39 *euro*, soda naudu 6868,68 *euro* un nokavējuma naudu 1380,48 *euro* saistībā ar /pers. F/ un /pers. G/ noteikto atlīdzības apmēru ir nepamatots un atceļams, bet pārējā daļā, ņemot vērā arī likuma "Par nodokļiem un nodevām" piemērotās tiesību normas, kas paredz atbildību par nodokļu likuma pārkāpumiem, – ar kuru papildus aprēķināts PVN 1202,97 *euro*, soda nauda 360,88 *euro* un nokavējuma nauda 102,66 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 7447,26 *euro* un saistībā ar to aprēķinātā soda nauda 2234,19 *euro*, kā arī palielināti 2013.gada zaudējumi par 54 403,50 *euro*, 13.oktobra lēmums atzīstams par pamatotu un tiesisku.

[32] Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmā daļa noteic, ja pieteikums pilnībā vai daļēji apmierināts tiesa piespriež no atbildētāja par labu pieteicējam viņa samaksāto valsts nodevu.

Ņemot vērā to, ka pieteikums daļēji apmierināts, no atbildētājas Latvijas Republikas par labu pieteicējai piespriežama valsts nodeva 28,46 *euro* apmērā.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, 253.panta pirmo daļu un 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

Apmierināt daļēji SIA "Jaunsudrabs" pieteikumu.

Atcelt Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 13.oktobra lēmumu Nr.22.9/L-28473 daļā, ar kuru papildus nomaksai budžetā aprēķinātas valsts obligātās sociālās apdrošināšanas iemaksas 27 032,18 *euro*, soda nauda 11 283,74 *euro* un nokavējuma nauda 2128,46 *euro*,

iedzīvotāju ienākuma nodoklis 15 739,39 *euro*, soda nauda 6868,68 *euro* un nokavējuma nauda 1380,48 *euro,* no tā pieņemšanas dienas. Pārējā daļā pieteikumu noraidīt.

Piespriest no atbildētājas Latvijas Republikas par labu SIA "Jaunsudrabs", reģ.Nr.45403019405 tās samaksāto valsts nodevu 28,46 *euro* apmērā.

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

Tiesnese S.Ozola