NORAKSTS
Lieta Nr. A 420360512
A 1008-13/21

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

S P R I E D U M S

LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā, 2013.gada 31.janvārī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese I.Petrovska,

piedaloties atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajai pārstāvei *A.G.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu pēc sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/”* pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.janvāra lēmuma Nr.22.4.6/4013 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk –VID) Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu trešā auditu daļa, veica pieteicējas sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/”* pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN), iedzīvotāju ienākumu nodokļa (turpmāk - IIN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk - VSAOI) auditu par periodu no 2010.gada 1.oktobra līdz 2011.gada 31.martam.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu trešās auditu daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 28.oktobra sākotnējo lēmumu Nr.23.9/1122

pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN Ls 535 303,01, soda nauda Ls 267 651,52 un nokavējuma nauda Ls 46 525,39, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 1706,25 un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls 853,13, kā arī aprēķināta soda nauda Ls 389,73 no nesamaksātās nodokļa summas par Igaunijas uzņēmumam veikto avansu.

Pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdēja VID ģenerāldirektorei, kura ar 2012.gada 17.janvāra lēmumu Nr.22.4.6/4013 (turpmāk – Lēmums) nolēma sākotnējo lēmumu atstāt negrozītu.

[2] Nepiekrītot Lēmumam, pieteicēja vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā, lūdzot to atcelt.

Pieteikumā norādīts, ka VID nepamatoti apšaubījis pieteicējas darījumu ar sabiedrību ar ierobežotu atbildību (turpmāk – SIA) *„/Nosaukums 2/”* un Spānijas uzņēmumu *„/Nosaukums 3/”* faktisko norisi. VID nebija tiesīgs šo secinājumu pamatot ar citas personas, proti, SIA *„/Nosaukums 2/”* darījumu partnera SIA *„/Nosaukums 4/”* amatpersonas paskaidrojumiem.

Pieteicēja norāda, ka VID nedrīkst celt iebildumus privāto tiesību darbības laikā par darījumiem, kuros tas nav darījuma dalībnieks. VID kompetencē nav privātpersonu attiecību novērtēšana.

Pieteicēja norāda, ka ir reāli saņēmusi konkrētos pakalpojumus no SIA *„/Nosaukums 2/”*, nevis no trešajām personām - SIA *„/Nosaukums 5/”*, SIA *„/Nosaukums 6/”*, SIA *„/Nosaukums 4/”* un SIA *„/Nosaukums 7/”*.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2012.gada 8.martā saņemtajā rakstveida paskaidrojumā VID pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 10.panta pirmās daļas 1.punktu tikai VID reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, kā arī tādu ārvalstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē.

Tādējādi viens no nosacījumiem priekšnodokļa tiesību izmantošanas gadījumos ir preču un pakalpojumu reāla saņemšana tieši no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas. Šī nosacījuma esamības konstatēšana izriet ne tikai no citētās tiesību normas, bet arī no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 1.panta 9.punkta, kurš sniedz priekšnodokļa definīciju. Atbilstoši šai definīcijai priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta ar PVN apliekamajai personai izrakstītajā PVN rēķinā par

iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Tādējādi, piemērojot minētā likuma 1.panta 9.punktu un 10.panta pirmās daļas 1.punktu, kā arī izmantojot sistēmiskās tulkošanas metodi, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības balstās uz preču un pakalpojumu faktisku saņemšanu tieši no nodokļa rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas. Šāda argumenta pamatotību vairākkārtīgi savos spriedumos ir atzinis arī Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts).

VID veica pārbaudes pieteicējas lietas ietvaros, kā arī savāca informāciju, kas bija par pamatu administratīvā akta izdošanai. VID pārbaužu laikā iegūtie pierādījumi pilnībā apliecina faktu, ka pieteicēja nav saņēmusi preces no uzrādītā darījuma partnera, tādējādi secināms, ka pieteicēja nebija tiesīga samazināt budžetā maksājamo PVN summu.

Kā nodokļu lietās atzinis Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) (skat. 2004.gada 7.septembra spriedums lietā SKA-114, 2007.gada 12.aprīļa spriedums lietā SKA-125), ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu likumdevējs pievienotās vērtības nodokļa maksātājiem ir piešķīris zināmas priekšrocības, t.i., devis tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja pastāv visi šajā tiesību normā paredzētie priekšnoteikumi. Šā iemesla dēļ pirms šīs tiesības izmantošanas nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai darījuma partneris ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un vai pastāv citi priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai. Apstāklis, ka formāli ievērotas likuma prasības, vēl nav pietiekams, lai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli. Jābūt reāli notikušam darījumam ar PVN apliekamo personu, kas rada tiesības atskaitīt priekšnodokli. Rēķinam ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam.

[3.2] VID paskaidro, ka ir jānošķir privātās (civiltiesiskās) darījuma dalībnieku attiecības no publiskajām, proti, nodokļu maksātāja pienākumiem pret valsti. Tādējādi administratīvajā procesā tiesai un iestādei nav jāvērtē noslēgtie darījumi no privāttiesību viedokļa, tā kā šādu darījumu pamatā ir privātpersonu savstarpēja vienošanās un valsts nevar iejaukties to kontrolē no tāda aspekta, vai šie privāttiesiska darījuma dalībnieki savstarpēji ir apmierināti ar līguma noteikumu izpildi. Tomēr tajā brīdī, kad privātpersona šādu darījumu piedāvā VID kā pamatu publisku tiesību iegūšanai, iestādei ir tiesības un pienākums pārbaudīt, vai publisko tiesību jomā noteiktajā tiesiskajā regulējumā noteiktie nosacījumi ir izpildīti (skat. 2011.gada 8.jūnija Administratīvās apgabaltiesas spriedums lietā Nr.A42722708).

Senāts arī norādījis, ka VID tiesības apstrīdēt faktu, ka darījums ir noticis, nav saprotamas tādējādi, ka VID ir apstrīdējis darījumu civiltiesiskā aspektā. Ievērojot to, ka Civillikums regulē tiesiskās attiecības privāto tiesību jomā, minētās tiesību normas nav piemērojamas, nosakot attiecības, kas pastāv publisko tiesību jomā starp valsts pārvaldes iestādi un uzņēmējsabiedrību. VID secinājumi par darījumiem attiecas uz publisko tiesību, tas ir, nodokļu tiesību jomu. Nodokļu administrēšana ietilpst publisko tiesību

sfērā un līgumi, kas noslēgti privāto tiesību jomā, vien nevar kalpot par kritēriju attiecīga lēmuma pieņemšanai nodokļu sfērā. Tādēļ, Valsts ieņēmuma dienestam nav jāvēršas ar prasību tiesā, bet gan jāvērtē to, ņemot vērā attiecīgā nodokļa tiesisko regulējumu (skat. Senāta 2006.gada 11.aprīļa spriedums lietā SKA-121; Eiropas Kopienu tiesas 1998.gada 2.aprīļa sprieduma lietā C-296/95 31.punkts).

[3.3] Ņemot vērā, ka pieteicējas darījuma partnerim SIA *„/Nosaukums 2/"* attiecīgajā laika periodā bija tikai viens darba ņēmējs *A.K.*, kurš paskaidroja, ka reālie celtniecības darbu veicēji bija SIA *„/Nosaukums 5/"* un SIA *„/Nosaukums 6/"*, tad VID vērtēja arī pieteicējas darījuma partnera SIA *„/Nosaukums 2/"* tālākos darījumu partnerus, apakšuzņēmējus un to tālākos darījumu partnerus. VID konstatēja, ka šiem uzņēmumiem nebija materiālo un darbaspēka resursu deklarēto pakalpojumu sniegšanai, kā arī nebija reģistrētas struktūrvienības saimnieciskās darbības veikšanai.

Turklāt tiesu praksē atzīts, ja pamatoti ir apšaubīta tiešo darījumu partneru spēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces (skat. Senāta 2010.gada 5. jūlija sprieduma lietā SKA-343/2010 8.punktu).

[3.4] Pieteicēja paskaidrojusi, ka preces, kuras iegādātas no SIA *„/Nosaukums 2/"*, pieteicēja ir pārdevusi Spānijas uzņēmumam *„/Nosaukums 3/"* Savukārt 2011.gada 20.jūlijā VID ir saņēmis atbildi no Spānijas nodokļu administrācijas uz SCAC pieprasījumu par preču piegādi darījuma partnerim *„/Nosaukums 3/"*, kurā norādīts, ka uzņēmums *„/Nosaukums 3/"* nav sasniedzams juridiskajā adresē, šajā adresē ir reģistrētas citas firmas. Uzņēmumam *„/Nosaukums 3/"* šajā adresē nav telpu. Pēc Spānijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas uzņēmuma reģistrētais darbības veids ir santehniķu un atslēdznieku pakalpojumi. Kompānijai nepieder nekādas ēkas, pēc iesniegtā uzņēmuma ienākuma nodokļa pārskata uzņēmumam nav nekādu aktīvu. Atbilstoši Spānijas nodokļu administrācijai iesniegtajiem pārskatiem *„/Nosaukums 3/"* nav deklarējis preču iegādes no SIA *„/Nosaukums/"*.

Tādējādi VID secināja, ka dokumenti par preču nosūtīšanu Spānijas uzņēmumam *„/Nosaukums 3/"* satur nepatiesu informāciju un neapliecina preču piegādes faktisko esamību.

Ja ar lietā esošajiem pierādījumiem tiek konstatēts, ka konkrētais darījums nav noticis, tad šo darījumu it kā apliecinošo preču pavadzīmi - rēķinu (vai cita veida rēķinu) nevar uzskatīt par attaisnojuma dokumentu, uz kura pamata būtu pieļaujams izdarīt ierakstus grāmatvedības reģistros (skat. Senāta 2007.gada 4.aprīļa spriedumu lietā SKA-93).

[4] Uz tiesas sēdi pieteicējas pārstāvis nebija ieradies, par savas neierašanās iemesliem tiesu nav informējis.

Tiesas sēdē VID pilnvarotā pārstāve izteica viedokli, ka lietu var skatīt bez pieteicējas pārstāvja klātbūtnes, pieteikumu neatzina, pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumā norādītajiem argumentiem.

Tiesa, pārbaudījusi lietas materiālus, nekonstatē Administratīvā procesa likuma 268. un 269.pantā paredzētos pamatus lietas izskatīšanas atlikšanai, tādējādi, atbilstoši Administratīvā procesa likuma 214.panta pirmajai daļai, tiesa atzīst, ka lietu var skatīt bez pieteicējas pārstāvja klātbūtnes.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, noklausoties procesa dalībnieku tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus un izvērtējot tos kopsakarā ar lietas materiāliem un lietā esošajiem pierādījumiem, secina, ka pieteikums ir noraidāms turpmāk norādīto apsvērumu dēļ

[6] Tiesa konstatē turpmāk minētos lietas apstākļus.

[6.1] Pieteicēja periodā no 2010.gada oktobra līdz 2011.gada martam grāmatvedības uzskaitē ir atspoguļojusi darījumus ar SIA *„/Nosaukums 2/"* Ls 2 529 625,87 vērtībā un veikusi priekšnodokļa atskaitījumus Ls 537 009,26;

[6.2] minēto darījumu apliecināšanai auditam tika uzrādīti SIA *„/Nosaukums 2/"* vārdā izrakstītie 57 rēķini par būvniecības, montāžas, remonta darbiem, projektu izstrādi, teritorijas sakopšanu, mēbeļu montāžu un citiem pakalpojumiem un 3 pavadzīmes (2010.gada 20.decembra Nr.KRN 121001, 2010.gada 29.decembra Nr.KRN 121002, 2011.gada 5.janvāra Nr.KRN 01001) par elektropreču iegādi, pieņemšanas-nodošanas akti un darbu tāmes;

[6.3] Auditā konstatēts, ka pieteicēja laikā no 2010.gada 1.oktobra līdz 2011.gada 31.martam ar dažādiem pasūtītajiem noslēdza līgumus par būvdarbu veikšanu un citu pakalpojumu sniegšanu, apņemoties vairākos objektos Rīgā, Valmierā, Daugavpilī, Jūrmalā, Priekulē un Bauskas, Krāslavas un Kuldīgas novadā veikt remonta un rekonstrukcijas darbus, iekārtu uzstādīšanu, mēbeļu montāžu, teritorijas sakopšanu, elektromontāžu u.c.;

[6.4] Pieteicēja nolīgto darbu izpildei piesaistīja apakšuzņēmēju SIA *„/Nosaukums 2/"*. Tomēr, Auditam netika iesniegta neviena attiecīgās pašvaldības izsniegtā būvatļaujas kopija, kura apstiprinātu, ka attiecīgajos būvdarbu līgumos norādītās personas (pieteicēja un SIA *„/Nosaukums 2/"*) veica tiesiskas darbības būvniecības jomā;

[6.5] Pieteicējas valdes loceklis *N.K.* VID Nodokļu kontroles pārvaldei 2011.gada 13.oktobrī sniedza paskaidrojumu, kurā norādīts, ka pieteicējai kā apakšuzņēmumam būvatļaujas un akceptēti būvprojekti nebija nepieciešami, tie atradās pie

ģenerāluzņēmējiem. Tāpat nebija nepieciešamas būvdarbu dalībnieka civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas polises. Arī būvdarbu žurnāli atradās pie ģenerāluzņēmējiem. *N.K.* uzskata, ka lietā nav nozīmes apstāklim, ka pieteicējas apakšuzņēmējs SIA *„/Nosaukums 2/"* nav reģistrēts Būvkomersantu reģistrā, jo visi objekti bija nodoti bez jebkādām pretenzijām par izpildīto darbu kvalitāti. Pārbaudes materiālos norādīts, ka līgumos, kas noslēgti starp pieteicēju un tā būvdarbu pasūtītajiem, ir norādīts, ka pieteicēja veic būvdarbus ar saviem būvizstrādājumiem. Auditam netika uzrādīti to iegādes dokumenti.

Pieteicējas amatpersona *N.K.* paskaidroja, ka būvdarbiem nepieciešamos materiālus pieteicēja neiegādājās. Materiālus objektos piegādāja ģenerāluzņēmējs vai apakšuzņēmējs.

N.K. apgalvoja, ka celtniecības darbi faktiski bija veikti, sabiedrība nodrošināja uzraudzību par tiem, proti, būvdarbu vadītājs objektos bija *V.K.*, izpildāmo darbu kvalitāti objektos kontrolēja *R.S.* (lietas 34. - 39.lapa);

[6.6] Auditā konstatēts, ka *V.K.* ir izsniegts Latvijas Būvinženieru savienības Būvniecības speciālista sertifikāts ēku būvdarbu vadīšanas un būvuzraudzības jomā.

[6.7] 2011.gada 12.oktobrī *V.K.* iesniedza VID paskaidrojumu, norādot, ka viņš strādāja *„/Nosaukums/"* no 2011.gada 1.oktobra par inženieri-celtnieku. Darbs saistīts ar tehnisko dokumentāciju, līdz ar to viņš strādāja mājās. *V.K.* norādīja, ka viņš nepārzina celtniecības objektus, nav tos ne pieņēmis, ne nodevis, tāpēc arī nezina, cik un kādi cilvēki strādāja objektos (lietas 43.- 44.lapa ar tulkojumu lietas 126.-129.lapa);

[6.8] pieteicēja *R.S.* 2011.gada 25.augustā pieņēmusi darbā par projektu vadītāju. Pēc VID rīcībā esošās informācijas *R.S.* nav izsniegts Latvijas Būvinženieru savienības Būvniecības speciālista sertifikāts.

[6.9] 2011.gada 13.oktobrī *R.S.* sniedza VID NKP paskaidrojumus, kuros norādīja, ka laikā no 2010.gada 1.oktobra līdz 2011.gada 31.martam viņš oficiāli strādāja SIA *„/Nosaukums 8/"*. Viņš mutiski vienojās ar *N.K.* par sadarbību, proti, ka nepieciešamības gadījumos parakstīsies uz pieteicējas projektiem. Atalgojumu par izdarītiem darbiem *R.S.* saņēma no SIA *„/Nosaukums 8/"* (lietas 52.- 55. lapa);

[6.10] VID konstatējis, ka daļu no maksājumiem par būvdarbiem pieteicēja ir veikusi no pieteicējas VID nedeklarētā bankas konta Igaunijā,

[6.11] 2011.gada 18.augustā SIA *„/Nosaukums 2/"* valdes loceklis *A.K.* sniedza VID paskaidrojumu par darījumiem ar pieteicēju, kurā norādīja, ka SIA *„/Nosaukums 2/"* reālais darbības veids bija celtniecības darbu uzraudzība, kā arī starpniecības pakalpojumu sniegšana vairumtirdzniecībā. Galvenais darījumu partneris bija pieteicēja, kurš bija celtniecības darbu pasūtītājs. Pati SIA *„/Nosaukums 2/"* celtniecības darbus neveica. Tāmes veicamajiem darbiem sastādīja pieteicēja. Reālie celtniecības darbu veicēji bija SIA *„/Nosaukums 5/"* un SIA *„/Nosaukums 6/"*. *A.K.* nezina, vai šīs sabiedrības ir reģistrētas Būvkomersantu reģistrā. Tāpat viņš nezina, vai sabiedrības pašas

veikušas tām uzticētos darbus vai piesaistīja citus apakšuzņēmējus. *A.K.* uzskata, ka viņam nav tiesības interesēties par citu uzņēmumu darbību. *A.K.* norāda, ka no SIA *„/Nosaukums 5/"* saņemti remonta, celtniecības u.c. pakalpojumi, *A.K.* kontaktējās ar personu vārdā Jānis, līgumus nosūtīja pa pastu uz uzņēmuma juridisko adresi (lietas 50.-51.lapa ar tulkojumu lietas 130.-136.lapa);

[6.12] SIA *„/Nosaukums 5/"* Būvkomersantu reģistrā nav reģistrēta. Sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN pārbaudei 2011.gada 31.janvārī sabiedrība izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra, deklarētais pamatdarbības veids ir mazumtirdzniecība pa pastu vai interneta veikalos, kas neatbilst noformētajiem darījumiem. SIA *„/Nosaukums 5/"* 2010.gada oktobrī, novembrī un decembrī bija reģistrēts viens darba ņēmējs, valdes loceklis *R.B.* (Armēnijas iedzīvotājs). 2011.gada 21.jūnijā VID saņēma informāciju no Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes, ka *R.B.* laikā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2011.gada 31.janvārim nav izsniegta uzturēšanās atļauja Latvijā, kā arī ieceļošanas vīzas un darba atļaujas, SIA *„/Nosaukums 5/"* nav pieprasījusi darba atļauju personai - *R.B.*

[6.13] SIA *„/Nosaukums 6/"* Būvkomersantu reģistrā nav reģistrēta. Sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN pārbaudei 2011.gada 10.maijā minētā sabiedrība izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra. SIA *„/Nosaukums 6/"* deklarētais darbības veids ir pārējā mazumtirdzniecība ārpus veikaliem, stendiem un tirgiem. SIA *„/Nosaukums 6/"* no 2011.gada janvāra līdz manam bija nodarbināts viens darba ņēmējs *A.A.* (Kazahstānas iedzīvotājs), 2011.gada 16.augustā VID saņēma informāciju no Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes, ka *A.A.* laika periodā no 2010.gada 1.septembra līdz 2011.gada 31.martam nav izsniegta ieceļošanas vīza un uzturēšanas atļauja, kā arī darba atļauja personai - *A.A.* netika pieprasīta;

[6.14] SIA *„/Nosaukums 7/"* Būvkomersantu reģistrā nav reģistrēta. SIA *„/Nosaukums 7/"* ir veikts nodokļu audits, tai skaitā par darījumiem ar SIA *„/Nosaukums 5/"* laikā no 2010.gada oktobra līdz 2011.gada janvārim, kurā tika apšaubīti SIA *„/Nosaukums 7/"* un SIA *„/Nosaukums 5/"* darījumi. Minētajā auditā VID secināja, ka SIA *„/Nosaukums 7/"* nav piegādājusi preces vai pakalpojumus SIA *„/Nosaukums 5/"*, līdz ar to SIA *„/Nosaukums 2/"* nevarēja tos saņemt no SIA *„/Nosaukums 5/"*.

[6.15] SIA *„/Nosaukums 4/"* nav reģistrēta Būvkomersantu reģistrā. Sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN pārbaudei 2011.gada 13.aprīlī sabiedrība izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra. Saskaņā ar VID rīcība esošo informāciju SIA *„/Nosaukums 4/"* 2010.gada oktobrī nodarbināti 2 darba ņēmēji, bet novembrī un decembrī bija nodarbināts viens darba ņēmējs - valdes loceklis.

[6.16] 2011.gada 1.septembrī SIA *„/Nosaukums 4/"* amatpersona *A.Ķ.* sniedza VID paskaidrojumu, norādot, ka viņš nekad nav bijis SIA *„/Nosaukums 4/"* amatpersona, un nekad par tādu uzņēmumu nav dzirdējis. Nezina, ar ko SIA *„/Nosaukums 4/"*

nodarbojas, cik tur darbinieku, nekādus dokumentus nav nekad parakstījis (lietas 45.-49.lapa);

[6.17] par Spānijas uzņēmumu *„/Nosaukums 3/"* 2011.gada 20.jūlijā VID ir saņēmis atbildi no Spānijas nodokļu administrācijas uz SCAC pieprasījumu par preču piegādi darījuma partnerim *„/Nosaukums 3/"*, kurā norādīts, ka uzņēmums *„/Nosaukums 3/"* nav sasniedzams juridiskajā adresē, šajā adresē ir reģistrētas citas firmas. Uzņēmumam *„/Nosaukums 3/"* šajā adresē nav telpu. Pēc Spānijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas uzņēmuma reģistrētais darbības veids ir santehniķu un atslēdznieku pakalpojumi. Kompānijai nepieder nekādas ēkas, pēc iesniegtā uzņēmuma ienākuma nodokļa pārskata uzņēmumam nav nekādu aktīvu. Atbilstoši Spānijas nodokļu administrācijai iesniegtajiem pārskatiem *„/Nosaukums 3/"* nav deklarējis preču iegādes no SIA *„/Nosaukums/"* (lietas 56.-61.lapa);

[6.18] 2011.gada 28.oktobrī sastādīts Audita pārskats Nr.23.9-1197, kurā papildu nomaksai budžetā pieteicējai noteikts PVN, soda naudas un soda naudas, kopsummā Ls 852 429,03 (lietas 70.-99.lapa);

[6.19] ar sākotnējo lēmumu pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteikts PVN Ls 535 303,01, soda nauda Ls 267 651,52 un nokavējuma nauda Ls 46 525,39, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par Ls 1706,25 un saistībā ar to aprēķināta soda nauda Ls 853,13, kā arī aprēķināta soda nauda Ls 389,73 no nesamaksātās nodokļa summas par Igaunijas uzņēmumam veikto avansu (lietas 109.-11.lapa);

[6.20] savā apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja nepiekrīt papildus aprēķinātajiem maksājumiem, norādot, ka VID nav tiesīgs ņemt vērā un vērtēt citu uzņēmumu, kas nav pieteicējas tiešie darījumu partneri, amatpersonu sniegtos paskaidrojumus vai par tiem iegūto informāciju;

[6.21] ar Lēmumu sākotnējais lēmums atstāts negrozīts (lietas 11.-29.lapa).

[7] Lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti apšaubījis pieteicējas darījumus ar SIA *„/Nosaukums 2/"* un Spānijas uzņēmumu *„/Nosaukums 3/"* Līdz ar to lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā noteica PVN Ls 535 303,01, soda naudu Ls 267 651,52 un nokavējuma naudu Ls 46 525,39, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 1706,25 un saistībā ar to aprēķināja soda nauda Ls 853,13, kā arī aprēķināja soda nauda Ls 389,73 no nesamaksātās nodokļa summas par Igaunijas uzņēmumam veikto avansu.

[8] Likuma „Par grāmatvedību" 2.pants noteic, ka grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī. Grāmatvedība ir jākārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli un tā saimnieciskajiem darījumiem noteiktā laika posmā, kā arī varētu

konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Atbilstoši minēta likuma 7.pantam grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu.

No minētajām tiesību normām secināms, ka grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par katra konkrēta darījuma apstākļiem.

[9] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu priekšnodoklis ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts paredz, ka Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai ar PVN apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Senāts vairākos spriedumos (piem., Senāta 2006.gada 17.janvāra spriedums lietā SKA-9, 2006.gada 10.februāra spriedums lietā SKA-86, 2008.gada 15.maija spriedums lietā SKA-121/2008, 2008.gada 8.maija spriedums lietā SKA-144/2008) ir atzinis, ka atbilstoši šīm normām tiesības izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu preču iegādes un pakalpojumu saņemšanas gadījumos rodas, pastāvot šādiem priekšnoteikumiem:

1) abi darījuma dalībnieki reģistrēti VID kā ar PVN apliekamās personas,

2) prece un rēķins saņemti no rēķinā norādītās personas,

3) prece vai pakalpojums ir sniegts ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai;

4) ir saņemts un apmaksāts nodokļu rēķins.

Kā nodokļu lietās atzinis Senāts (sk., piem., 2007.gada 12.aprīļa spriedums lietā SKA-125/2007), ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu likumdevējs PVN maksātājiem ir piešķīris zināmas priekšrocības, t.i., devis tiesības atskaitīt priekšnodokli, ja pastāv visi šajā tiesību normā paredzētie priekšnoteikumi. Šā iemesla dēļ pirms šīs tiesības izmantošanas nodokļu maksātājam ir pienākums pārliecināties, vai darījuma partneris ir pievienotās vērtības nodokļa maksātājs un vai pastāv citi priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai.

No minētā secināms, ka persona priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību var izmantot tikai tad, ja ir konstatējami visi minētajās tiesību normās noteiktie priekšnoteikumi, tajā

skaitā, ja ir izrakstīts atbilstošs nodokļa rēķins un prece (pakalpojums) saņemta no šajā rēķinā norādītās personas, tas ir, no citas ar PVN apliekamās personas.

Iztrūkstot kaut vienam no šiem priekšnoteikumiem, nodokļu maksātājam nav tiesības atskaitīt priekšnodokli.

Tādējādi, lai veiktu priekšnodokļa atskaitīšanu, atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumiem, nepietiek tikai ar nodokļa rēķinu izrakstīšanas un samaksas konstatēšanas faktu, bet ir nepieciešams konstatēt arī to, vai preces un pakalpojumi faktiski saņemti no rēķinā uzrādītā nodokļu maksātāja, jo tiesības izmantot priekšnodokļa atskaitījumus ir tikai tad, ja preces un pakalpojumi faktiski saņemti un izmantoti savā saimnieciskajā darbībā, radot jaunu ar PVN apliekamu vērtību.

[10] Senāts atzinis, ja pamatoti ir apšaubīta tiešo darījumu partneru spēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces (skat. Senāta 2010.gada 5. jūlija sprieduma lietā SKA-343/2010 8.punktu).

Ņemot vērā, ka pieteicējas darījuma partnerim SIA *„/Nosaukums 2/"* attiecīgajā laika periodā bija tikai viens darba ņēmējs *A.K.*, kurš VID paskaidroja, ka reālie celtniecības darbu veicēji bija SIA *„/Nosaukums 5/"* un SIA *„/Nosaukums 6/"*, tad tiesa atzīst, ka VID pamatoti vērtēja arī pieteicējas darījuma partnera SIA *„/Nosaukums 2/"* tālākos darījumu partnerus, apakšuzņēmējus un to tālākos darījumu partnerus.

[11] No lietas materiāliem izriet, ka VID pieteicējas audita ietvaros ir pārbaudījis gan pieteicējas darījumu partneri – SIA *„/Nosaukums 2/"*, gan arī SIA *„/Nosaukums 2/"* norādītos apakšuzņēmējus, kas it kā nolīgti pieteicējas līgumu izpildei.

Izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, tiesa secina, ka nav iespējams konstatēt pieteicējas un SIA *„/Nosaukums 2/"* darījumu faktisko esamību. Minēto secinājumu tiesa izdarījusi pamatojoties uz turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[11.1] No lietas materiāliem izriet, ka SIA *„/Nosaukums 2/"* deklarētais pamatdarbības veids ir mazumtirdzniecība nespecializētajos veikalos.

SIA *„/Nosaukums 2/"* amatpersona, kā arī vienīgais uzņēmuma darba ņēmējs laika periodā no 2010.gada oktobra līdz 2011.gada martam, *A.K.* savā 2011.gada 24.augusta paskaidrojumā VID norādījis vispārēju informāciju par uzņēmuma darbību būvniecības, celtniecības un starpniecības pakalpojumu sniegšanā, norādot, ka pats darbus nav veicis, taču ir atzinis savu piedalīšanos visos darījumos, kā arī atzina, ka ar pieteicēju

darījumi faktiski tika veikti, kā apakšuzņēmējus pieaicinot SIA *„/Nosaukums 5/”* un SIA *„/Nosaukums 6/”* (lietas 50.- 51.lapa ar tulkojumu lietas 130.-136.lapa).

[11.2] Lai konstatētu darījumu faktisko esamību, proti, lai noteiktu pakalpojumu faktisko sniedzēju, kā arī to iespējas sniegt norādītos pakalpojumus, VID vērtējis arī SIA *„/Nosaukums 2/”* deklarētos darījumu partnerus: SIA *„/Nosaukums 5/”*, SIA *„/Nosaukums 6/”*, kā arī šo uzņēmumu deklarētos darījumu partnerus. Proti:

- par SIA *„/Nosaukums 5/”* pārbaudē konstatēts, ka 2011.gada 31.janvārī uzņēmums izslēgts no ar PVN apliekamo personu reģistra, uzņēmumam nav darbaspēka resursu, lai veiktu jebkādus zemes vai remonta darbus, jo uzņēmumā laika periodā no 2010.gada oktobra līdz decembrim, proti, laikā kad deklarēti darījumi, nodarbināts viens darba ņēmējs, valdes loceklis *R.B.* (Armēnijas iedzīvotājs). VID saņēma informāciju no Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes, ka *R.B.* laikā no 2010.gada 1.jūnija līdz 2011.gada 31.janvārim nav izsniegta uzturēšanās atļauja Latvijā, kā arī ieceļošanas vīzas un darba atļaujas, SIA *„/Nosaukums 5/”* nav pieprasījusi darba atļauju *R.B.*

- arī SIA *„/Nosaukums 6/”* Būvkomersantu reģistrā nav reģistrēta. Sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN pārbaudei 2011,gada 10.maijā minēta sabiedrība izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra. SIA *„/Nosaukums 6/”* deklarētais darbības veids ir pārējā mazumtirdzniecība ārpus veikaliem, stendiem un tirgiem, kas neatbilst noformētajiem darījumiem. SIA *„/Nosaukums 6/”* no 2011.gada janvāra līdz manam bija nodarbināts viens darba ņēmējs *A.A.* (Kazahstānas iedzīvotājs), 2011.gada 16.augustā VID NKP saņēma informāciju no Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldes, ka *A.A.* laika periodā no 2010.gada 1.septembra līdz 2011.gada 31.martam nav izsniegta ieceļošanas vīza un uzturēšanas atļauja, darba atļauja *A.A.* netika pieprasīta.

Ņemot vēra to, ka Latvijas valsts robežšķērsošanas fakti abos gadījumos nav konstatēti un darba atļaujas minētajām personām nav saņemtas, tiesa atzīst, ka auditā pamatoti secināts, ka *R.B.* laikā no 2010.gada 1.jūlija līdz 2011.gada 31.janvārim un *A.A.* laikā no 2010.gada 1.septembra līdz 2011.gada 31.martam nav atradušies Latvijas teritorijā un nav veikuši saimniecisko darbību Latvijā. Līdz ar to VID pamatoti secināja, ka šo sabiedrību vārdā noformētie dokumenti satur nepatiesu informāciju, jo tos ir apstiprinājušas personas, kuras norādīto darījumu veikšanas brīdī neatradās Latvijā un nevarēja piedalīties darījumu veikšanā.

[11.3] Savukārt par SIA *„/Nosaukums 5/”* deklarētajiem darījumu partneriem SIA *„/Nosaukums 4/”* un SIA *„/Nosaukums 7/”*, pārbaudē konstatēts, ka SIA *„/Nosaukums 7/”* ir veikts nodokļu audits, tai skaitā par darījumiem ar SIA *„/Nosaukums 5/”* laikā no 2010.gada oktobra līdz 2011.gada janvārim, kurā tika apstrīdēti SIA *„/Nosaukums 7/”* un SIA *„/Nosaukums 5/”* darījumi.

VID secināja, ka SIA *„/Nosaukums 7/”* nav piegādājusi preces vai pakalpojumus SIA *„/Nosaukums 5/”*, līdz ar to SIA *„/Nosaukums 2/”* nevarēja tos saņemt no SIA

„/Nosaukums 5/”. Attiecīgi SIA *„/Nosaukums/”* nevarēja iegādāties tos no SIA *„/Nosaukums 2/”*.

No lietas materiāliem izriet, ka SIA *„/Nosaukums 4/”* nav reģistrēta Būvkomersantu reģistrā. Sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN pārbaudei 2011.gada 13.aprīlī sabiedrība izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra. Saskaņā ar VID rīcība esošo informāciju SIA *„/Nosaukums 4/”* 2010.gada oktobrī nodarbināti 2 darba ņēmēji, bet novembrī un decembrī bija nodarbināts viens darba ņēmējs - valdes loceklis. 2011.gada 1.septembrī SIA *„/Nosaukums 4/”* amatpersona sniedza VID paskaidrojumu, norādot, ka nekad nav bijis SIA *„/Nosaukums 4/”* amatpersona, un nekad par tādu uzņēmumu nav dzirdējis. Viņš nezina, ar ko SIA *„/Nosaukums 4/”* nodarbojas, cik tur darbinieku, nekādus dokumentus uzņēmuma vārdā nav nekad parakstījis.

Līdz ar to VID konstatēja, ka SIA *„/Nosaukums 4/”* nevarēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, tādējādi SIA *„/Nosaukums 5/”* nevarēja saņemt tos no PVN deklarācijās uzrādītā darījuma partnera SIA *„/Nosaukums 4/”*. Secīgi, SIA *„/Nosaukums 2/”* nevarēja saņemt pakalpojumus no PVN deklarācijas priekšnodoklī uzrādītā darījuma partnera SIA *„/Nosaukums 5/”* un tālāk tos realizēt SIA *„/Nosaukums/”*.

Izvērtējot SIA *„/Nosaukums 6/”* iespējas piesaistīt darījumu veikšanai apakšuzņēmējus, auditā konstatēts, ka SIA *„/Nosaukums 6/”* nav iesniegusi PVN deklarācijas par 2011.gada janvāri - martu. Minētais apliecina, ka SIA *„/Nosaukums 6/”* šajā laika periodā saimniecisko darbību nav veikusi. Turklāt 2011.gada janvārī - martā sabiedrībā bija nodarbināts viens darba ņēmējs *A.A.*, kas ir nerezidents un kurš nevarēja atrasties Latvijā,

[11.4] Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti secināja, ka SIA *„/Nosaukums 6/”* nevarēja sniegt pakalpojumus un piegādāt preces SIA *„/Nosaukums 2/”*, savukārt SIA *„/Nosaukums 2/”* nevarēja saņemt pakalpojumus no PVN deklarācijas priekšnodoklī uzrādītā darījuma partnera SIA *„/Nosaukums 6/”* un tālāk tos realizēt pieteicējai.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti secināja, ka pakalpojumi un preces no SIA *„/Nosaukums 2/”* faktiski netika saņemti, bet SIA *„/Nosaukums 2/”* vārdā izrakstītie rēķini satur nepatiesu informāciju un neapliecina darījumu faktisko esamību, līdz ar to likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta izpratnē tie nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros un par PVN nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuram ir atskaitāms priekšnodoklis.

Līdz ar to saskaņā ar likuma „Par pievienotas vērtības nodokli” 10.panta pirmo daļu VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA *„/Nosaukums 2/”* Ls 537 009,26 un veica attiecīgas korekcijas pieteicējas 2010.gada oktobra - 2011.gada marta PVN deklarācijās, samazinot par minēto summu tajās uzrādīto priekšnodokli kopā par Ls 537 009,26, proti, par 2010.gada

4.ceturksni par Ls 390 208,85, par 2011.gada janvāri par Ls 47 070,82, par februāri par Ls 23 169,81 un par martu par Ls 76 559,78 .

[12] Izvērtējot pieteicējas iesniegtos darījumus apliecinošos dokumentus kopsakarā ar lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka pieteicējas valdes loceklis *N.K.* paskaidrojumos par darījumiem ar SIA *„/Nosaukums 2/”* sniedz nekonkrētu, pretrunīgu un citiem lietā konstatētiem apstākļiem neatbilstošu informāciju, kas neļauj izsekot darījumu gaitai un konstatēt pakalpojumu faktisko izpildītāju.

Līgumos, kas noslēgti starp pieteicēju un tā būvdarbu pasūtītajiem, ir norādīts, ka pieteicēja veic būvdarbus ar saviem būvizstrādājumiem, taču auditam šādi dokumenti nebija uzrādīti.

Pieteicēja norāda, ka būvdarbiem nepieciešamos materiālus neiegādājās, tos piegādāja ģenerāluzņēmējs vai apakšuzņēmējs. Būvdarbu vadītājs objektos bija *V.K.* un izpildāmo darbu kvalitāti objektos kontrolēja *R.S.*

No *V.K.* 2011.gada 12.oktobrī VID sniegtā paskaidrojuma izriet, ka viņš no 2011.gada 1.oktobra strādā pie pieteicējas par inženieri- celtnieku. Darbs saistās ar tehnisko dokumentāciju, līdz ar to viņš strādāja mājās. *V.K.* nezina objektus, kas saistīti ar celtniecību, nav tos ne pieņēmis, ne arī nodevis, nezina, cik un kādi cilvēki strādāja objektos (lietas 43.- 44.lapa ar tulkojumu lietas 126.-129.lapa).

Savukārt *R.S.* savā paskaidrojumā norāda, ka pieņemts darbā pie pieteicējas 2011.gada 25.augustā par projektu vadītāju. Taču pēc VID rīcība esošās informācijas *R.S.* nav izsniegts Latvijas Būvinženieru savienības Būvniecības speciālista sertifikāts.

Savā 2011.gada 13.oktobrī VID sniegtajā paskaidrojumā *R.S.* norāda, ka laikā no 2010.gada 1.oktobra līdz 2011.gada 31.martam viņš oficiāli strādāja SIA *„/Nosaukums 8/”*. Viņš mutiski vienojās ar *N.K.* par sadarbību, nepieciešamības gadījumos parakstoties uz pieteicējas projektiem. Atalgojumu par izpildītajiem darbiem *R.S.* saņēma no SIA *„/Nosaukums 8/”*.

Tādējādi tiesa secina, ka pieteicējas amatpersonas *N.K.* paskaidrojumi par būvdarbu faktisko izpildi, vadību un kontroli, neatbilst patiesībai un neapliecina darbu faktisko norisi. Tiesa atzīst par pamatotu VID secinājumu, ka no lietā iegūtās informācijas izriet, ka SIA *„/Nosaukums 2/”* faktiski nepiegādāja preces un nesniedza pakalpojumus pieteicējai, bet starp šiem uzņēmumiem notikusi tikai dokumentu noformēšana, nevis reāli darījumi. Turklāt pieteicējas amatpersona *N.K.* nevarēja nezināt par šiem apstākļiem.

[13] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja preces, kas uzrādītas kā saņemtas no SIA *„/Nosaukums 2/”* Ls 179 609,02 vērtībā (PVN Ls 31 392,51) uzrādījusi kā pārdotas Spānijas uzņēmumam *„/Nosaukums 3/”* par EUR 221 545,7 jeb Ls 155 703,2.

Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” 28.panta pirmā daļa noteic, ka apliekamas personas preču piegādēm Eiropas Savienības teritorijā piemēro nodokļa 0

procentu likmi, ja: i) preču pavaddokumentos (to skaitā rēķinā) norādītais preču saņēmējs ir citas dalībvalsts apliekamā persona ar derīgu reģistrācijas numuru šīs dalībvalsts ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galapunktu citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātajā rīcībā esošie preču transporta dokumenti.

Darījuma apliecināšanai auditam tika uzrādīta 2011.gada 11.marta pavadzīme KRNP00103 un starptautiskā transporta pavadzīme (CMR) LV-050111, kurā kā preču iekraušanas vieta norādīta */adrese/*.

Pēc VID rīcībā esošās informācijas */adrese/*, pieteicējai nav un nav bijusi reģistrēta struktūrvienība saimnieciskās darbības veikšanai, turklāt pieteicēja nav iesniegusi dokumentus, kas apliecinātu preču uzglabāšanu šajā adresē.

Pieteicējas amatpersona *N.K.* paskaidro, ka preces līdz realizācijai tika uzglabātas noliktavā */adrese/*, martā tās tika pārdotas Spānijas darījuma partnerim. Preču transportēšanu veica Spānijas uzņēmums ar savu transportu. *N.K.* nevar nosaukt Spānijas uzņēmuma pārstāvi.

Izvērtējot iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka lietā nav iespējams konstatēt minēto preču faktiskās uzglabāšanas un iekraušanas vietu, līdz ar to nav iespējams izsekot darījuma faktiskai gaitai, turklāt, kā jau iepriekš tiesa atzina, lietā netika gūti pierādījumi, ka pieteicēja faktiski būtu iegādājusies preces no SIA *„/Nosaukums 2/”*.

Savukārt, kā izriet no 2011.gada 20.jūlijā VID saņemtās atbildes no Spānijas nodokļu administrācijas uz SCAC pieprasījumu par preču piegādi *„/Nosaukums 3/”*, tad uzņēmums *„/Nosaukums 3/”* nav sasniedzams juridiskajā adresē, šajā adresē ir reģistrētas citas firmas. *„/Nosaukums 3/”* šajā adresē nav telpu. Pēc Spānijas nodokļu administrācijas informācijas uzņēmuma reģistrētais darbības veids ir santehniķu un atslēdznieku pakalpojumi. Kompānijai nepieder nekādas ēkas, pēc iesniegtā uzņēmuma ienākuma nodokļa pārskata uzņēmumam nav nekādu aktīvu. Pēc Spānijas nodokļu administrācijā iesniegtajiem pārskatiem, *„/Nosaukums 3/”* nav deklarējis preču iegādes no pieteicējas.

Tā kā lietā nav gūts apstiprinājums, ka pieteicējas rīcībā būtu preces, kā arī pieteicēja nevarēja apliecināt šo preču uzglabāšanas, iekraušanas un transportēšanas faktu, savukārt Spānijas nodokļu administrācijas sniegtā informācija liecina, ka *„/Nosaukums 3/”* nav deklarētas preču iegādes no pieteicējas, tad tiesa atzīst, ka VID pamatoti secināja, ka dokumenti par preču nosūtīšanu Spānijas uzņēmumam *„/Nosaukums 3/”* satur nepatiesu informāciju un neapliecina preču piegādes faktisko esamību.

Tādējādi saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību” 2.pantu pavadzīme KRNP 00103 nav atzīstama par grāmatvedības attaisnojuma dokumentu ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros un nav atzīstama par PVN nodokļa rēķinu, kas apliecina preču

piegādi uz ES dalībvalsti atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 28.pantam. Līdz ar to minētais darījums nav apliekams ar PVN 0% likmi.

Ievērojot minēto, VID pamatoti veica korekcijas pieteicējas 2011.gada marta PVN deklarācijā, par Ls 155 703,2 samazinot ar PVN 0% likmi apliekamo darījumu un kopējo darījumu vērtību.

[14] No Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C-255/02 izriet, ka lietas dalībnieki nevar pamatoties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā (sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā Nr.C-255/02 par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tiesvedībā *Halifaoc plc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Investments Ltd. pret Commissioners of Customs & Excise,* 68.punkts). Tiesa šajā lietā ir norādījusi, ka tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saglabājas tikai tad, ja nepastāv krāpnieciska vai ļaunprātīga rīcība. Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā iestājas pret nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt priekšnodokli, ja darījumi, kas piešķir šādas tiesības, ir uzskatāmi par ļaunprātīgu rīcību. Kopienas tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i., darījumus, kas netiek veikti parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi baudītu Kopienas tiesību sniegtās priekšrocības (69.punkts). Šis ļaunprātīgās rīcības aizlieguma princips ir piemērojams arī PVN jomā (70.punkts).

Ja nodokļu administrācija konstatē, ka atskaitīšanas tiesības ir izlietotas, krāpjoties, tai ir tiesības ar atpakaļejošu spēku pieprasīt atskaitīto summu atmaksāšanu (sk. 1985.gada 14.februāra spriedumu lietā C-268/83 *Rompelman, Recueil,* 655.Ipp., 24.punkts; 1996.gada 29.februāra spriedumu lietā C-l 10/94 *INZO, Recueil,* 1-857.Ipp,, 24.punkts), un valsts tiesai ir jāaizliedz izmantot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas, krāpjoties (sk. 2005.gada 3.marta spriedumu lietā C-32/03 *FMH,* 34.punkts).

Tāpat arī nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar PVN izkrāpšanu saistītā darbībā, saskaņā ar Sestās direktīvas mērķiem ir jāuzskata par šīs krāpšanās dalībnieku neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu no preču tālākpārdošanas vai ne.

Senāta 2008.gada 21.februāra spriedumā SKA-41/2008 norādīts, ka VID gadījumā, ja ir ziņas par tādu darījumu faktisku neiespējamību, kuri ir vērsti uz kāda priekšnodokļa atskaitīšanai būtiska darījuma nodrošināšanu, ir jāpārbauda katrs no darījumu ķēdes posmiem, un secinājumus par nodrošināmā darījuma faktisku neesamību var izdarīt tikai tiktāl, ciktāl ziņas par citu darījumu to patiešām izslēdz. No darījuma faktiskās neesamības jānošķir gadījumi, kad persona pakalpojumus patiešām saņēmusi no konkrētā darījuma partnera bez mērķa ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības nodokļa

sistēmu finansiālu priekšrocību gūšanai, pat ja attiecīgais darījumu partneris pakalpojumu izpildi nodrošinājis prettiesiski.

Senāts savā praksē (piem. Senāta 2007.gada 14.maija spriedums SKA-171/2007 un Senāta 2007.gada 14.jūnija spriedums SKA-249/2007) atzinis, ka līdzīgi, kā vērtējot darījuma norisi, jānoskaidro, vai darījums faktiski notika, tāpat arī par darījuma izmantošanu ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai ir jākonstatē faktiska šā apstākļa esamība vai neesamība.

Ja kādas ekonomiskās aktivitātes ir notikušas (ja vispār reāli notikušas) nevis ar mērķi nodrošināt savus ar nodokli apliekamos darījumus, bet tikai ar mērķi panākt priekšnodokļa atskaitīšanu vai pievienotās vērtības nodokļa atmaksāšanu, šādas tiesības atbilstoši likumam „Par pievienotās vērtības nodokli" pieteicējai nepienākas [sal: ģenerāladvokāta Poiares Maduro 2005.gada 7.aprīļa secinājumu Eiropas Kopienu tiesas lietā C-255/02 86.punkts] (skat. Senāta 2006.gada 1.jūnija spriedumu SKA-209).

Ņemot vērā, ka lietā ir konstatējami apstākļi, kas ļauj apstrīdēt SIA *„/Nosaukums 2/"* darījumus ar tās apakšuzņēmējiem, līdz ar ko secināms, ka visi darījumu ķēdēs iesaistītie uzņēmumi nav veikuši reālu uzņēmējdarbību, tiesa secina, ka ir konstatējama pieteicējas ļaunprātīga darbība ar mērķi panākt priekšnodokļa atskaitīšanu vai PVN atmaksāšanu.

Tiesa atzīst, ka VID pamatoti apšaubījis pieteicējas darījumus ar SIA *„/Nosaukums 2/"*, nosakot, ka ieraksti pieteicējas grāmatvedības reģistros ir veikti, izmantojot nepatiesu informāciju saturošus rēķinus, kas likuma „Par grāmatvedību" izpratnē nav atzīstami par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, kā arī nav atzīstami par nodokļa rēķiniem, atbilstoši kuriem ir tiesības atskaitīt priekšnodokli saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Tādējādi tiesa atzīst, ka VID pamatoti saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus par deklarētajiem darījumiem ar SIA *„/Nosaukums 2/"* Ls 537 009,26 apmērā.

[15] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmā daļa noteic, ka apliekamās personas atbildību par nodokļa pareizu un savlaicīgu nesamaksāšanu nosaka saskaņā ar Latvijas Republikas likumdošanas akliem.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{3}panta pirmā daļa (redakcijā, kas spēkā līdz 2011.gada 8.novembrim) nosaka, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likuma prasības, nepamatoti palielinājis no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru (no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums), nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (audita) rezultātā samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru, ka arī aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja iekasē soda naudu, kas

nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Saskaņā ar minētā likuma 32.^{3}panta trešo daļu (redakcijā, kas spēkā līdz 2011.gada 8.novembrim), ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmajā daļā (redakcijā, kas spēkā līdz 2011.gada 8.novembrim) noteikts, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā Iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu audita rezultātā aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto nodokļa summu, nokavējuma naudu un soda naudu, kas nosakāma saskaņā ar šo likumu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Atbilstoši minētā likuma 32.panta trešajai daļai (redakcijā, kas spēkā līdz 2011.gada 8.novembrim), ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk kā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Saskaņā ar šī likuma ,,Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri,

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti par papildu nomaksai budžetā aprēķināto PVN Ls 535 303,01 aprēķināja soda naudu Ls 267 651,52 un nokavējuma naudu Ls 46 525,39, kā arī par samazināto no budžeta atmaksājamos PVN par Ls 1706,25 aprēķināja soda naudu Ls 853,13.

[16] Vienlaikus no lietas materiāliem izriet, ka pieteicēja 2011.gada 1.martā no darījuma partnera *,,/Nosaukums 9/"* OU saņēma avansa rēķinu INVOICE Nr.11127 par preču iegādi EUR 25 206,32 jeb Ls 17 715,1 vērtībā. Šo rēķinu pieteicēja apmaksāja 2011.gada 4.martā, taču 2011.gada marta PVN deklarācijā minēto darījumu un attiecīgi aprēķināto PVN 22%, kas konkrētajā gadījumā ir Ls 3897,32, nav uzrādījusi.

Likuma ,,Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta 2.^{1}daļa noteic, ka par apliekamiem darījumiem Eiropas Savienības teritorijā uzskatāmi ari darījumi, kas minēti šā likuma 18.pantā.

Minētā likuma 18.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka apliekamie darījumi Eiropas Savienības teritorijā ir: saimnieciskās darbības ietvaros veiktie šā likuma 2.panta otrajā daļā minētie darījumi un preču ievade Eiropas Savienības teritorijā.

Atbilstoši šī likuma 8.panta 1.[1]daļai preču iegāde Eiropas Savienības teritorijā ir notikusi, ja preces saņemtas. Preču iegādi Eiropas Savienības teritorijā uzskata par notikušu, ja samaksa (atlīdzība) par preci veikta avansā.

Savukārt likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 30.panta pirmā daļa nosaka, ja apliekamā persona saņem preces no citas dalībvalsts apliekamās personas, tad tā aprēķina un maksā valsts budžetā nodokli, piemērojot šim darījumam atbilstošo nodokļa likmi, saskaņā ar šā likuma 5.panta pirmo vai trešo daļu.

Likuma 35.panta piektā daļa nosaka, ja apliekamā persona nav aprēķinājusi un nav maksājusi nodokli valsts budžetā saskaņā ar šā likuma 12.panta 1.[1]daļu, 30. un 31.pantu, tā maksā soda naudu 10 procentu apmērā no nesamaksātās nodokļa summas. Soda naudas samaksa neatbrīvo apliekamo personu no nodokļa iemaksāšanas valsts budžetā šajā likumā noteiktajā kārtībā

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti konstatēja, ka pieteicēja nav ievērojusi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 2.panta 2.[1]daļas, 18.panta pirmās daļas 1.punkta, 8.panta 1.[1]daļas, 30.panta pirmā daļas nosacījumus, līdz ar to saskaņā ar minētā likuma 35.panta piekto daļu pamatoti aprēķināja soda naudu 10% apmērā no nesamaksātās nodokļa summas, proti, Ls 389,73 (Ls 3897,32 x 10%).

[17] Pieteicēja savā pieteikumā norādījusi iebildumus par to, ka VID Lēmumu pamatojis nevis ar pieteicējas darījumu partnera amatpersonas sniegtajiem paskaidrojumiem, ka darījumi faktiski ir notikuši, bet gan ar citu uzņēmumu amatpersonu paskaidrojumiem, tādējādi dodot savu vērtējumu citu personu privāto saistību izpildei.

Likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 8.pants noteic, ka VID uzdevumi nodokļu (nodevu) administrēšanā ir noteikti likumā „Par nodokļiem un nodevām". Papildus tiem Valsts ieņēmumu dienests uzskaita un reģistrē nodokļu maksātājus un ar nodokļiem apliekamos objektus (1.punkts), piedzen Valsts ieņēmumu dienesta administrētos nodokļu un nodevu parādus, arī citu valsts noteikto obligāto maksājumu parādus, kuru iekasēšana saskaņā ar normatīvajiem aktiem piekrīt Valsts ieņēmumu dienestam (2.punkts), lai izpildītu šajā pantā noteiktos uzdevumus, seko jebkuru juridisko un fizisko personu saimnieciskajai un finansiālajai darbībai (8.punkts).

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 18.pantā noteikti nodokļu administrācijas pienākumi, proti, nodrošināt, lai šo likumu un citu nodokļu (nodevu) likumus ievēro gan nodokļu maksātāji, gan nodokļu administrācija (1.punkts); kontrolēt nodokļu (nodevu) aprēķināšanas un maksāšanas pareizību (2.punkts).

Arī Senāts savā 2010.gada 5.jūlija spriedumā SKA-343/2010 norādījis, ka ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sadarbības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar sniegtajiem pakalpojumiem vai iegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu

partneri varēja, vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces. Jāvērtē gan pierādījumi, kas attiecas uz darījumiem ar tiešo darījumu partneri, gan pierādījumi, kas attiecas uz tālākajiem darījumiem ar citiem partneriem. Turklāt šie pierādījumi ir jāvērtē savstarpējā kopsakarā.

Tādējādi, lai konstatētu pieteicējas tiesības izmantot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā paredzētās tiesības - samazināt budžetā maksājamo PVN par atskaitīto priekšnodokli, VID nepieciešams izvērtēt pieteicējas uzrādītos darījumus pilnā apmērā. Tādējādi VID bija tiesīgs vērtēt ne tikai SIA *„/Nosaukums 2/"* amatpersonas paskaidrojumu, bet arī informāciju par minētā uzņēmuma norādītajiem darījumu partneriem – apakšuzņēmējiem un to deklarētajiem darījumu partneriem, un šo uzņēmumu reālās iespējas veikt rēķinos norādītos darījumus.

Tādējādi tiesa atzīst par nepamatotu minēto pieteicējas argumentu, jo nodokļu administrācijas tiesības un pienākums kontrolēt nodokļu maksātāju deklarācijās norādīto darījumu tiesiskumu izriet no tiesību normām, un gadījumos, kad tiek apšaubīts darījums ar tiešo darījumu partneri, VID ir tiesīgs pārbaudīt arī šī darījumu partnera pieaicinātos darījuma partnerus u.tml.

[18] Apkopojot iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināja PVN Ls 535 303,01, soda naudu Ls 267 651,52 un nokavējuma naudu Ls 46 525,39, pamatoti samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 1706,25 un saistībā ar to aprēķināja soda naudu Ls 853,13, kā arī pamatoti aprēķināja soda naudu Ls 389,73 no nesamaksātās nodokļa summas par Igaunijas uzņēmumam veikto avansu.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt sabiedrības ar ierobežotu atbildību *„/Nosaukums/"* " pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2012.gada 17.janvāra lēmuma Nr.22.4.6/4013 atcelšanu.

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

Tiesnese (paraksts) I.Petrovska

NORAKSTS PAREIZS

Administratīvās rajona tiesas tiesnese I.Petrovska

Rīgā, 2013.gada 31.janvārī.