Lietas Nr. A420484711
Lietas arhīva Nr. AA43-0446-15/7

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2015. gada 9. jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere,
tiesnesis M. Birzgalis un tiesnese R. Paegle,

piedaloties atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Business solutions group" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011. gada 22. februāra lēmuma Nr. 22.4.6/12191 atcelšanu, sakarā ar SIA „Business solutions group" un Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzībām par Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 6. novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvalde veica SIA „Business solutions group" (turpmāk – pieteicējs) datu atbilstības pārbaudi par 2007. gada novembri un 2009. gada septembri un konstatēja neatbilstības starp nodokļu maksātāja minēto periodu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk — PVN) deklarācijās norādīto un nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes direktores 2010. gada 15. decembra lēmumu Nr. 23.20.3/66921 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējam papildu nomaksai budžetā noteikts PVN Ls 1294,35, nokavējuma nauda Ls 683,87, kā arī samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa par Ls 52,87.

Ar VID 2011. gada 22. februāra lēmumu Nr. 22.4.6/12191 (turpmāk – Lēmums) atstāts negrozīts sākotnējais lēmums.

[2] Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicēja pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[2.1] Avansa rēķinu SIA /Nosaukums A/ ir izrakstījis, pirms /pers. D/ kļuva par SIA /Nosaukums A/ amatpersonu. Pirms noslēgt darījumu ar SIA /Nosaukums A/, pieteicējs pārliecinājās par to, ka SIA /Nosaukums A/ ir reģistrēts VID ar PVN apliekamo personu reģistrā.

[2.2] Pieteicējam nav pamata pārbaudīt, vai persona, kas parakstīja avansa rēķinu un pavadzīmi, ir darba tiesiskajās attiecībās ar pārdevēju.

[2.3] SIA /Nosaukums B/ izslēgts no VID ar PVN apliekamo personu saraksta tikai 2009. gada februārī, t.i., pusotru gadu pēc minētā darījuma. Turklāt ir apšaubāms Lēmumā norādītais, ka SIA /Nosaukums B/ amatpersona neapstiprināja darījumus ar pieteicēju, jo lēmumam nav pievienoti attiecīgie pierādījumi.

[3] Administratīvajā rajona tiesā saņemtajos atbildētāja rakstveida paskaidrojumos VID pieteikumu neatzīst un uzskata par nepamatotu, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem. Attiecībā uz to, ka darījumu partneris SIA /Nosaukums A/ izrakstījis avansa rēķinu par iegādāto preci pirms SIA /Nosaukums A/ amatpersona /pers. D/ (pilnvaru termiņš no 2009. gada 9. septembra) sācis pildīt sabiedrības amatpersonas pienākumus, proti, 2009. gada 7. septembrī, VID norāda, ka kā darījuma attaisnojuma dokuments ir norādīts SIA /Nosaukums A/ 2009. gada 10. septembra preču pavadzīme rēķins Nr. AFF452045. Šis rēķins noformēts laikā, kad saskaņā ar Komerclikuma 221. pantu /pers. D/ vadīja un pārstāvēja sabiedrību, īstenojot tās rīcībspēju, tādējādi /pers. D/ jābūt informētam par darījumu apstākļiem. Savukārt VID 2010. gada 27. maijā /pers. D/ sniedza paskaidrojumu, kurā norādīja, ka par SIA /Nosaukums A/ amatpersonu kļuva pēc trešo personu lūguma, nav informēts par SIA /Nosaukums A/ saimniecisko darbību, nav pilnvarojis trešo personu veikt darījumus, kā arī /pers. D/ nav zināms, kurš noformēja darījuma dokumentus un noslēdza līgumus ar darījuma partneriem.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 6. novembra spriedumu pieteikums daļēji apmierināts; atcelts no

izdošanas dienas Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam par 2009. gada septembri noteikta budžetā maksājamā summa Ls 70,73, samazināta no budžeta atmaksājamā summa Ls 52,87, aprēķināta nokavējuma nauda Ls 14,95; noraidīts pieteikums pārējā daļā. Spriedumā norādīti šādi motīvi.

[4.1] VID datu atbilstības pārbaudes laikā konstatējis, ka pieteicējam nebija tiesiska pamata atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 27. punktā noteikts, ka datu atbilstības pārbaude ir nodokļu administrācijas pārbaude, kuras laikā tiek kontrolēta nodokļu, nodokļu deklarācijas posteņu vai nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas pareizība un atbilstība normatīvajiem aktiem, izvērtējot nodokļu administrācijas rīcībā esošo informāciju, nodokļu maksātāja nodokļu un informatīvajās deklarācijās norādītos datus, ja šīs deklarācijas nodokļu administrācijai ir iesniegtas vai tās bija jāiesniedz. Datu atbilstības pārbaudi veic nodokļu administrācijas telpās, nepieprasot no nodokļu maksātāja saimnieciskās darbības attaisnojuma dokumentus.

Konkrētajā lietā VID ir konstatējis nevis nodokļu aprēķināšanas pareizību un atbilstību normatīvajiem aktiem, bet apšaubījis rēķinos norādītās informācijas atbilstību faktiski notikušajiem darījumiem. VID ir saņēmis gan pieteicēja, gan tā darījumu partneru amatpersonu paskaidrojumus, izvērtējis pieteicēja iesniegtos attaisnojuma dokumentus. Tādējādi tiesas ieskatā VID izvēlētā metode atbilst likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 16. punktā noteiktajai nodokļu revīzijai (auditam).

Tomēr tiesa neuzskatīja, ka tas, kā ir nosaukta VID pielietotā nodokļu aprēķināšanas pareizības pārbaudes metode, varētu ietekmēt VID pieņemtā Lēmuma tiesiskumu. Proti, VID izvēlētās pārbaudes metodes nav ierobežojušas pieteicēja tiesības sniegt paskaidrojumus un iesniegt pierādījumus, VID ir saņēmis pieteicēja darījumu partneru paskaidrojumus. Norādāms, ka gan datu atbilstības pārbaudes rezultātā, gan audita rezultātā VID ir tiesības noteikt par labu budžetam piedzenamo nodokļa summu (starpību starp maksātāja deklarēto un datu atbilstības izvērtēšanas rezultātā precizēto nodokļu summu) un aprēķināt nokavējuma naudu šā likuma 29. panta otrajā daļā noteiktajā apmērā par periodu no deklarētās nodokļa summas maksāšanas termiņa līdz šā lēmuma pieņemšanas dienai, tādējādi, nosakot tiesiskās sekas par nepamatoti atskaitīto priekšnodokli, VID nav pārkāpis savas kompetences robežas.

Līdz ar to tiesas ieskatā VID izmantotā pārbaudes metode nav ietekmējusi veiktās kontroles rezultātu tādā veidā, ka Lēmums ir atzīstams par prettiesisku, jo nav ievērota Lēmuma pieņemšanas procedūra.

[4.2] Tiesa atsaucās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktu, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 9. punktu.

No iepriekšminētā izriet, ka personai ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tad, ja ir ievēroti šādi nosacījumi: 1) abi darījuma dalībnieki ir reģistrēti VID kā PVN maksātāji; 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.

Izvērtējot šo nosacījumu iestāšanos, katrā konkrētajā gadījumā ir jāvērtē ne tikai attiecīgo dokumentu esība, bet arī apstākļi, kas liecina par darījuma faktu ar konkrēto personu, kas reģistrēta PVN maksātāju reģistrā. Tātad vērtējams ir ne tikai attiecīgo dokumentu noformējums, bet arī tajos ietvertās informācijas patiesums.

Savukārt Eiropas Savienības Tiesa ir atzinusi, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa *(sk. Eiropas Savienības tiesas 2006. gada 6. jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr. C-439/04 un 440/04 Axel Kittel 42. punktu)*. Uzņēmējiem, kas dara visu, ko no tiem saprātīgi varētu pieprasīt, lai nodrošinātu, ka to darījumi neveido daļu no shēmas, kurās ietilpst PVN vai kādas citas krāpšanas darījums, ir jāvar paļauties uz šo darījumu likumību, neriskējot zaudēt savas tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli *(turpat, 51. punkts)*.

Tāpat Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi, ka nodokļu rēķina saņēmējam nevar tikt atteiktas priekšnodoklī samaksātā PVN atskaitīšanas tiesības, pamatojoties uz to, ka, ņemot vērā šī rēķina izsniedzēja īstenoto krāpšanu vai pieļautās nelikumības, ar šo rēķinu saistītais darījums ir uzskatāms par tādu, kurš faktiski nav noticis, ja vien netiek pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot minētā nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā PVN jomā *(sk. Eiropas Savienības tiesas 2013. gada 28. februāra sprieduma lietā Nr. C-563/11 Forvards V 44. punktu)*.

Ievērojot iepriekš norādītās atziņas, tiesa atzina, ka nodokļu maksātājam nevar liegt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tajos gadījumos, kad nodokļu maksātājs no savas puses ir izdarījis visu saprātīgi nepieciešamo, lai tiesību normās norādītie priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi būtu iestājušies.

[4.3] No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējs PVN deklarācijās par 2007. gada novembri kā priekšnodokli atskaitīja Ls 1224 par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/ un par 2009. gada septembri Ls 123,22 par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums A/. Savukārt VID ir apšaubījis šo darījumu faktisko esību un secinājis, ka SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums A/ rekvizīti tika izmantoti faktiski nenotikušu darījumu noformēšanai.

Tādējādi lietā pastāv strīds par to, vai bija iestājušies likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā noteiktie priekšnoteikumi, lai pieteicējam būtu tiesības PVN deklarācijās par 2007. gada novembri un 2009. gada septembri kā priekšnodokli atskaitīt Ls 1224 par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/ un Ls 123,22 par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums A/.

[4.4] Saskaņā ar pieteicēja apgalvoto pieteicējs 2009. gada 10. septembrī par Ls 710 interneta veikalā SIA /Nosaukums A/ iegādājies videokameru „Sony HRR-XR 520E SIW 801". Kā pierādījumus šim faktam pieteicējs VID iesniedzis 2009. gada 7. septembra avansa rēķinu Nr. 09 – 3025 *(lietas 34. lapa)*, konta izrakstu *(lietas 35. lapa)*, 2009. gada 10. septembra pavadzīmi *(lietas 33. lapa)*. Tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis iesniedza preces garantijas talonu *(lietas 77. lapa)*. Uz 2009. gada 7. septembra avansa rēķina Nr. 09-3025 un 2009. gada 10. septembra pavadzīmes ir preces

izsniedzēja /pers. J/ paraksts.

Lietā nav strīda, ka attiecībā uz pieteicēja darījuma partneri SIA /Nosaukums A/ ir iestājušies trīs no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1. panta 9. punkta nosacījumiem – uzņēmums ir reģistrēts VID kā PVN maksātājs; prece un rēķins saņemti no rēķinā norādītās personas; ir saņemts un apmaksāts nodokļu rēķins. Tomēr VID nav atzinis pieteicēja un SIA /Nosaukums A/ darījumu. VID norāda, ka SIA /Nosaukums A/ valdes loceklis /pers. D/ (pilnvaru termiņš no 2009. gada 9. septembra) VID 2010. gada 27. maijā sniedza paskaidrojumu, ka par SIA /Nosaukums A/ amatpersonu kļuva pēc trešo personu lūguma, nav informēts par SIA /Nosaukums A/ saimniecisko darbību, darījumiem, nav pilnvarojis trešo personu veikt darījumus, kā arī /pers. D/ nav zināms, kurš noformēja darījuma dokumentus un noslēdza līgumus ar darījuma partneriem; VID, ņemot vērā /pers. D/ sniegto paskaidrojumu un to, ka SIA /Nosaukums A/ nav iesniedzis ziņojumu par septembri, secina, ka tādējādi nav konstatējams, ka /pers. J/ bija SIA /Nosaukums A/ darba ņēmējs un bija tiesīgs izrakstīt SIA /Nosaukums A/ vārdā avansa rēķinu un pavadzīmi, kā arī izsniegt preci.

Tiesas ieskatā pie šādiem apstākļiem varēja rasties pamatotas šaubas par darījuma fiktīvo raksturu. Vienlaikus lietā ir iegūti pierādījumi, kas minētās šaubas atspēko.

Pirmkārt, kā pamatoti norāda pieteicējs, avansa rēķins izrakstīts 2009. gada 7. septembrī, t.i., pirms /pers. D/ kļuva par SIA /Nosaukums A/ amatpersonu. Tādējādi /pers. D/ brīdī, kad prece tika pasūtīta, nevarēja būt pat formāla saistība ar SIA /Nosaukums A/, no kā secināms, ka pasūtījumu ir pieņēmušas citas personas.

Otrkārt, SIA /Nosaukums A/ deklarētais pamatdarbības veids ir mazumtirdzniecība pa pastu vai interneta veikalos, kas tādējādi apliecina, ka uzņēmums patiešām nodarbojas ar preču tirdzniecību internetā.

Treškārt, lietā ir identificējama persona, kura minēto preci ir pārdevusi pieteicējam un kuras paraksts ir uz lietā iesniegtajiem dokumentiem – /pers. J/. Tiesas sēdē /pers. J/ tika nopratināts kā liecinieks. /pers. J/ liecināja, ka strādāja SIA /Nosaukums A/ par menedžeri, viņa pienākumos ietilpa pieņemt zvanus, komunicēt ar klientiem, pārdot preci interneta veikalā.

/pers. J/ apliecināja, ka arī pats personīgi nodeva preces klientiem, apstiprināja, ka uz 2009. gada 10. septembra pavadzīmes un 2009. gada 7. septembra avansa rēķina Nr. 09-3025 ir viņa paraksts, un norādīja, ka, ja ir paraksts, tātad prece tikusi pārdota *(lietas 97. lapa)*. Tādējādi ar liecinieka /pers. J/ liecībām apstiprinās preces – videokameras „Sony HRR-XR 520E SIW 801" pārdošanas fakts pieteicējam. /pers. J/ pirms liecību sniegšanas tiesā tika brīdināts par krimināltatbildību par nepatiesu liecību sniegšanu *(lietas 95. lapa)*, tādējādi tiesai nebija pamata apšaubīt viņa sniegto liecību saturu.

Tā kā lietā esošie pierādījumi - 2009. gada 7. septembra avansa rēķins Nr. 09-3025, konta izraksts, 2009. gada 10. septembra pavadzīme, preces garantijas talons un liecinieka liecības apstiprina videokameras „Sony HRR-XR 520E SIW 801" iegādes faktu, savukārt pieteicēja pārstāvis tiesa sēdē iesniedza vairākus dokumentus un DVD, kas apliecina, ka videokamera tika izmantota pieteicēja saimnieciskās darbības ietvaros (organizējot seminārus), kas Lēmumā nav vērtēts, tad tiesa secināja, ka VID Lēmums daļā, ar kuru pieteicējam liegtas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības Ls 123,22 par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums A/, nav pamatots. Līdz ar to pieteicējam nepamatoti par 2009. gada septembri noteikta budžetā maksājamā summa Ls 70,73, samazināta no budžeta atmaksājamā summa Ls 52,87, aprēķināta nokavējuma nauda Ls 14,95, un Lēmums šajā daļā ir atceļams.

[4.5] Deklarācijas pielikumā „Pārskats par priekšnodokļa summām, kas iekļautas PVN deklarācijā" par 2007. gada novembri pieteicējs deklarējis darījumu – bukletu druka un izplatīšana – ar SIA /Nosaukums B/, kā attaisnojuma dokumentu uzrādot 2007. gada 14. novembra faktūrrēķinu Nr. M-071114/DK/1, darījuma vērtība bez PVN Ls 6800 *(lietas 37. lapa),* ko SIA /Nosaukums B/ vārdā parakstījusi amatpersona /pers. L/. Pieteicējs ir iesniedzis dokumentus, kas formāli apliecina, ka SIA /Nosaukums B/ ir nodrošinājis bukletu druku un izplatīšanu – faktūrrēķinu Nr. M-071114/DK/1, bankas kontu izrakstu *(lietas 36. lapa)*, pieņemšanas-nodošanas aktu *(lietas 38. lapa)*. Tomēr VID ir apšaubījis pieteicēja un SIA /Nosaukums B/ darījuma faktisko esību. VID ieskatā lietā konstatētais liecina par fiktīvu darījumu noformēšanu.

Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, kā arī VID konstatētos faktus par darījumu ar SIA /Nosaukums B/, tiesa secināja, ka VID pamatoti ir apšaubījis gan pašu bukletu drukas faktu, gan SIA /Nosaukums B/ saistību ar iespējamo bukletu druku, savukārt pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, kas atspēkotu VID izdarītos secinājumus.

[4.6] Saskaņā ar 2007. gada 14. novembra faktūrrēķinu Nr. M-071114/DK/1 SIA /Nosaukums B/ pieteicēja uzdevumā ir nodrošinājis 52 000 bukletu druku, kā arī sabiedrība saņēmusi no pieteicēja Ls 560 par viena bukletu komplekta izplatīšanu.

Lai gan, kā izriet no Lēmuma, pieteicējs sūdzībā VID norādījis, ka SIA /Nosaukums B/ pasūtīja apsveikuma atklātnes un kalendārus, tiesas sēdē pieteicēja pārstāvis paskaidroja, ka tie ir bijuši reklāmas bukleti, kas reklamējuši pieteicēja vadītos seminārus un tikuši izdalīti semināru dalībniekiem. Tādējādi kardināli atšķiras pieteicēja sniegtā informācija par pasūtīto preci.

Norādāms, ka pieteicēja pārstāvji nevarēja paskaidrot, kā minētie bukleti izskatījās, kādos semināros, kam tie tikuši izplatīti, kas bukletus izplatīja, kāpēc ir bijusi nepieciešamība pēc tik liela daudzuma bukletu. Tāpat, lai gan saskaņā ar faktūrrēķinu Nr. M-071114/DK/1 SIA /Nosaukums B/ saņēmis no pieteicēja Ls 560 par viena bukletu komplekta izplatīšanu, pieteicēja pārstāvis nevarēja paskaidrot, kāda ir bijusi SIA /Nosaukums B/ loma bukletu izplatīšanā.

[4.7] Faktūrrēķinu SIA /Nosaukums B/ vārdā parakstījusi amatpersona /pers. L/ (pilnvaru termiņš no 2006. gada 24. aprīļa līdz 2009. gada 28. janvārim). /pers. L/ VID Finanšu policijas pārvaldei kriminālprocesa Nr. Nr. ietvaros liecinājusi, ka uzņēmums nodarbojas ar rūpniecības preču un pakalpojumu starpniecību, starpniecības pakalpojumu sniegšanu. SIA /Nosaukums B/ ofiss atradās /pers. L/ dzīvesvietā Ludzas ielā, Rīgā. Vienlaikus /pers. L/ nevarēja paskaidrot, kurš uzņēmumā kārtoja grāmatvedību, norādīja, ka grāmatvedības dokumenti atradās viņas dzīvoklī, nespēja sniegt informāciju

par uzņēmuma pamatlīdzekļiem *(lietas 69. lapa)*. Tādējādi /pers. L/ ne tikai nespēj sniegt konkrētu un detalizētu informāciju par sava uzņēmuma darbību, bet viņas liecība pierāda, ka SIA /Nosaukums B/ nav nekādas saistības ar drukas pakalpojumiem. Minēto faktu pierāda arī VID rīcībā esošā informācija, ka SIA /Nosaukums B/ saimnieciskās darbības veids ir pārtikas produktu, dzērienu un tabakas nespecializētā vairumtirdzniecība.

Tā kā /pers. L/ pēc vairākkārtīgiem tiesas aicinājumiem uz tiesas sēdi neieradās, minētais fakts pamato tiesas secinājumus, ka SIA /Nosaukums B/ nav nekādas saistības ar drukas pakalpojumiem.

[4.8] Tiesas sēdē liecību par SIA /Nosaukums B/ darbību sniedza bijusī darbiniece /pers. O/. Lieciniece liecināja, ka SIA /Nosaukums B/ ofiss atradies /adrese/, 4-6 m^2 telpā. Uzņēmums nodarbojās ar reklāmas pasākumiem, taču, ar kāda veida reklāmu, neatceroties. Paskaidroja, ka firma bija starpnieks, pats uzņēmums nekādas darbības neveica. Viņa kā darbiniece ar klientiem nenodarbojās, tāpēc nevar nosaukt nevienu uzņēmumu, ar ko būtu sadarbojusies SIA /Nosaukums B/, klientu SIA „Business solutions group" neatceroties *(lietas 98. – 100. lapa)*.

Izvērtējot /pers. O/ liecību saturu, secināms, ka viņas sniegtās liecības ir vispārīgas un pretrunā ar lietā esošo informāciju un /pers. L/ liecināto. Lieciniece nespēja sniegt informāciju ne par SIA /Nosaukums B/ darījumu partneriem, ne detalizēti paskaidrot, ar ko uzņēmums nodarbojās, kā darījumi notika, neapstiprināja SIA /Nosaukums B/ darījumus ar pieteicēju.

Līdz ar to arī liecinieces /pers. P/ liecības tiesas sēdē apstiprināja jau iepriekš norādīto, ka pieteicēja un SIA /Nosaukums B/ darījumi reāli nevarēja notikt.

[4.9] Nodokļu maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu. Tomēr konkrētajā lietā esošie pierādījumi to savstarpējā kopsakarā pierāda, ka darījumu partneru rekvizīti izmantoti fiktīvu darījumu noformēšanai, kas liecina par to, ka pieteicējs nav saņēmis pakalpojumus no konkrētā (nodokļu rēķinā) norādītā darījumu partnera un pieteicēja ieraksti grāmatvedībā veikti, izmantojot nepatiesu informāciju saturošus dokumentus.

Pamatojoties uz iepriekš secināto, ir pierādīts, ka SIA /Nosaukums B/ nav varējis sniegt 2007. gada 14. novembra faktūrrēķinā Nr. M-071114/DK/1 atspoguļoto darījumu – 52 000 bukletu druku, bukletu izplatīšanu. Tātad darījumi ar rēķinā norādīto darījumu partneri nav notikuši, un, pat ja uzņēmums ir pasūtījis zināma veida un skaita bukletus, tie pasūtīti citādā veidā vai no cita darījuma partnera (iespējams, ka pieteicējs tos saņēmis no tādas personas, kas nav PVN maksātājs). Tātad šajā gadījumā no lietas materiāliem tiesai nebija šaubu, ka tajā nav runas par darījumu ķēdi, kurā pieteicējs varētu būt nonācis citu partneru krāpšanās rezultātā. Pieteicējs nav bijis iesaistīts krāpnieciskā ķēdē, bet gan pats uzrādījis nenotikušus darījumus kā notikušus, acīmredzot tāpēc, lai radītu iespēju atskaitīt PVN, tātad iegūt finansiālu labumu.

Ņemot vērā minēto, secināms, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicēja tiesības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktu veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 1224 par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/ un papildus nomaksai budžetā aprēķināja PVN Ls 1294,35.

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

No pārsūdzētā Lēmuma secināms, ka pieteicējam par darījumu ar SIA /Nosaukums B/ aprēķināta nokavējuma nauda 0,05 % apmērā par katru nokavēto dienu (kopsummā Ls 668,92) no laikā nenomaksātā PVN pamatparāda (Ls 1224).

Pamatojoties uz minēto, tiesa nokavējuma naudas aprēķinu šajā daļā atzina par pamatotu.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 6. novembra spriedumu daļā, ar kuru noraidīts pieteicēja pieteikums, pieteicējs iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda šādus argumentus.

[5.1] Pieteicējs nodarbojās ar dažādu semināru organizēšanu, un kā uzņēmumam, kas nodarbojas ar apmācību, tam ir nepieciešama reklāma par topošajiem semināriem. Šādiem reklāmas materiāliem bija īslaicīgs derīguma termiņš, t.i., katrs reklāmas materiāls bija domāts attiecīgajam laika posmam. Reklāmas materiāli tika pasūtīti regulāri un diezgan lielās partijās, bija arī gadījums, kad tika pasūtīti 20 000 aplokšņu ar pieteicēja logotipu un rekvizītiem, bet, nomainoties adresei, aploksnes bija jāutilizē. Kad VID lūdza sniegt paskaidrojumus par darījumiem, kas bija pirms trīs gadiem , pieteicējam nebija iespējams iesniegt VID reklāmas produkcijas paraugus, jo to vienkārši jau nebija (netika uzglabāta tik ilgi informācija par semināriem). Pieteicējs VID sniedzis visu viņa rīcībā esošo informāciju par sadarbības partneri, kas tolaik nodrošināja pieteicēju ar reklāmas produkciju.

[5.2] Pieteicējam nav saprotams tiesas secinājums, ka pieteicējs uzrādīja nenotikušus darījumus kā notikušus, jo šāds secinājums nav pamatots ne ar vienu lietā esošo pierādījumu. Informāciju, ka pieteicējs diezgan bieži pasūtīja reklāmas produkciju un lielos apjomos, var apstiprināt arī pieteicēja grāmatvede /pers. U/, kuru pieteicējs lūdz izsaukt uz tiesu un nopratināt.

[5.3] Viss minētais liecina par to, ka pieteicējs reāli pasūtīja un izmantoja visu reklāmas produkciju, bet no savas puses nevar atbildēt par kontraģentu rīcību attiecībās ar trešajām personām un valsti.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2013. gada 6. novembra spriedumu daļā, ar kuru atcelts Lēmums, VID iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norāda šādus argumentus.

[6.1] VID uzskata, ka tiesa nav pienācīgi izvērtējusi visus lietā esošos pierādījumus to savstarpējā kopsakarībā, kā to paredz Administratīvā 154. panta pirmā daļa. VID uzskata, ka tiesa ir izdarījusi nepamatotu secinājumu, ka videokameru pieteicējs ir iegādājies tieši no SIA /Nosaukums A/, kura vārdā ir izrakstīti darījumu apliecinošie dokumenti. Pieteicēja pārstāvis nav iesniedzis pierādījumus, kas apliecinātu viņa pieņēmumu, ka, iespējams, /pers. J/ ir bijis pilnvarots parakstīt dokumentus SIA /Nosaukums A/ vārdā, uz šāda pilnvarojuma esību nav norādījis arī pats /pers. J/, sniedzot liecības tiesā, tā kā /pers. J/ nav bijis norādīts kā SIA /Nosaukums A/ darba ņēmējs 2009. gada septembrī, no publiski pieejamās informācijas *Lursoft* nav konstatējamas /pers. J/ pārstāvības tiesības SIA /Nosaukums A/, VID uzskata, ka lietā nav iegūti pierādījumi, kas apstiprinātu pieteicēja darījumu faktu tieši ar SIA /Nosaukums A/.

[6.2] /pers. J/ no 2009. gada 23. jūlija ir SIA /Nosaukums C/ valdes priekšsēdētājs. Pieteicēja pārstāvis tiesā iesniedza *Lursoft* izziņu par SIA /Nosaukums C/ un izdruku no internetveikala *discover.lv* mājas lapas. No minētajiem dokumentiem redzams, ka SIA /Nosaukums C/ kontakttālruņi, kā arī faksa numurs ir identisks. Tiesa minētos apstākļus kopsakarā ar pieteicēja paskaidroto, ka videokamera ir iegādāta internetveikalā, kā arī to, ka neizprotamu apsvērumu dēļ uz preces garantijas talona ir arī SIA /Nosaukums C/ zīmogs, kaut gan atbilstoši darījuma apliecinošajiem dokumentiem preci ir pārdevis SIA /Nosaukums A/, vispār nav vērtējusi.

[6.3] Pieteicēja pārstāvja iesniegtais DVD nepamatoti ir vērtēts kā pierādījums lietā, kas it kā apliecina videokameras izmantošanu pieteicēja saimnieciskajā darbībā. VID ieskatā DVD saturs neapliecina faktu, ka tieši konkrētā videokamera ir izmantota semināru filmēšanā, tādējādi DVD nav vērtējams kā pierādījums lietā.

VID atsaucas uz Augstākās tiesas 2012. gada 10. aprīļa sprieduma lietā Nr. SKA-69 9. punktu.

VID norādītie, bet tiesas nevērtētie apstākļi ļauj pamatoti apšaubīt pieteicēja deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums A/, tie norāda arī uz to, ka pieteicējam bija zināms vai tam vajadzēja zināt, ka darījums pēc būtības nav noticis ar SIA /Nosaukums A/ un ka konkrētajā gadījumā ir notikusi tikai dokumentu noformēšana.

[6.4] VID uzskata, ka tiesa nav vispusīgi pārbaudījusi apstākļus, kam ir nozīme lietā, kā arī nav izvērtējusi pierādījumus to kopsakarā, kas novedis pie nepamatotu un nepareizu secinājumu izdarīšanas.

[7] Tiesas sēdē atbildētāja pārstāve uzturēja savu apelācijas sūdzību, neatzina pieteicēja apelācijas sūdzību. Uz tiesas sēdi 2015. gada 20. maijā neieradās pieteicēja pārstāvis, apgabaltiesa pieteicēja pārstāvja neierašanos atzina par neattaisnotu, kā arī, ņemot vērā, ka pieteicēja pārstāvis savus paskaidrojumus sniedzis tiesas sēdē 2015. gada 29. janvārī, atzina, ka lietu iespējams pabeigt skatīt bez pieteicēja pārstāvja klātbūtnes.

Tiesas sēdē kā lieciniece tika nopratināta /pers. U/.

Motīvu daļa

[8] Noklausījusies administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus tiesas sēdē, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus to kopsakarā, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicēja apelācijas sūdzība ir nepamatota, bet VID apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir noraidāms pilnībā.

[9] VID datu atbilstības pārbaudes laikā konstatējis, ka pieteicējam nebija tiesiska pamata atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/.

Pirmās instances tiesa, izvērtējot lietā esošos pierādījumus un VID konstatētos faktus attiecībā uz darījumu ar SIA /Nosaukums B/, secināja, ka VID pamatoti ir apšaubījis gan pašu bukletu drukas faktu, gan SIA /Nosaukums B/ saistību ar iespējamo bukletu druku, savukārt pieteicējs nav iesniedzis pierādījumus, kas atspēkotu VID izdarītos secinājumus. Ņemot vērā minēto, pirmās instances tiesa secināja, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicēja tiesības saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktu veikt priekšnodokļa atskaitījumus Ls 1224 par deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/ un papildus nomaksai budžetā aprēķināja PVN Ls 1294,35.

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

Iepazinusies ar pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumu šajā daļā un pieteicēja apelācijas sūdzības argumentiem, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas spriedums daļā par darījumu ar SIA /Nosaukums B/ ir tiesisks, tā pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams. Pirmās instances tiesa par šo darījumu ir noskaidrojusi visus lietā būtiskos apstākļus un pareizi tos juridiski novērtējusi, tāpēc atbilstoši iepriekš minētajai tiesību normai apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai šajā daļā, izvērstāku argumentāciju nesniedzot.

Par pieteicēja apelācijas sūdzības argumentiem apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[10] Pieteicēja norādītais, ka viņš nodarbojās ar dažādu semināru organizēšanu, un kā uzņēmumam, kas nodarbojas

ar apmācību, bija nepieciešama reklāma par topošajiem semināriem, nekādā veidā nepierāda pieteicēja darījumu ar SIA /Nosaukums B/.

Kā jau to norādīja pirmās instances tiesa, šajā lietā konstatējamas pretrunas pieteicēja pārstāvju paskaidrojumos. No Lēmuma izriet, un pieteicējs sūdzībā VID norādījis, ka SIA /Nosaukums B/ pasūtīja apsveikuma atklātnes un kalendārus, savukārt vēlākos paskaidrojumos pirmās instances tiesas sēdē un apelācijas sūdzībā pieteicēja pārstāvis norādījis, ka tie ir bijuši reklāmas bukleti, kas reklamējuši pieteicēja vadītos seminārus un tikuši izdalīti semināru dalībniekiem. Tādējādi nav skaidra priekšstata par pasūtīto preci, kas vien jau pats par sevi ir pamats apšaubīt darījumu.

Arī apgabaltiesas tiesas sēdē nopratinātā lieciniece pieteicēja grāmatvede /pers. U/ nespēja paskaidrot, kas tad īsti ir ticis pasūtīts. /pers. U/ liecināja, ka redzējusi reklāmu materiālu paraugus, bet nespēja aprakstīt, kādi tie bukleti izskatījušies, kā arī to, kas tos izplatījis. Lieciniece nespēja izskaidrot pretrunas, kāpēc pavadzīmē ir norādīts –„bukleti", bet līgums noslēgts par apsveikuma atklātņu un kalendāru izgatavošanu. Kaut arī pieteicēja pārstāvis ir norādījis, ka /pers. U/ varētu sniegt paskaidrojumus par šo darījumu, /pers. U/ nespēja liecināt par šā darījuma priekšmetu un izskaidrot darījuma ekonomisko būtību, kā arī sniegt sīkākus paskaidrojumus par darījuma apstākļiem.

Izvērtējot liecinieces liecību savstarpējā kopsakarībā ar VID iegūtajiem pierādījumiem, secināms, ka nav konstatējams darījuma priekšmets, kā arī pieteicēja pārstāvji nevar sniegt detalizētus paskaidrojumus par darījuma būtību un norisi, līdz ar to secināms, ka SIA /Nosaukums B/ nav piegādājis pieteicējam bukletus un tos izplatījis, bet pieteicējs uzrādījis nenotikušus darījumus, lai iegūtu fiskālas priekšrocības.

Ja ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, tad, lai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav nepieciešams pierādīt pieteicēja ļaunprātību, jo šajā gadījumā neizpildās likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10. panta pirmās daļas 1. punktā minētie nosacījumi, lai personai būtu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[11] Apgabaltiesa nepievienojas pirmās instances tiesas secinājumiem par pieteicēja darījumu ar SIA /Nosaukums A/, bet uzskata, ka arī šajā daļā pieteikums ir noraidāms un VID Lēmums atstājams negrozīts.

[11.1] Saskaņā ar pieteicēja apgalvoto pieteicējs 2009. gada 10. septembrī par Ls 710 interneta veikalā SIA /Nosaukums A/ iegādājies videokameru „Sony HRR-XR 520E SIW 801". Kā pierādījumus šim faktam pieteicējs VID iesniedzis 2009. gada 7. septembra avansa rēķinu Nr. 09 – 3025 *(lietas 34. lapa),* konta izrakstu *(lietas 35. lapa),* 2009. gada 10. septembra pavadzīmi *(lietas 33. lapa),* kā arī preces garantijas talonu *(lietas 77. lapa)*. Uz 2009. gada 7. septembra avansa rēķina Nr. 09-3025 un 2009. gada 10. septembra pavadzīmes ir preces izsniedzēja /pers. J/ paraksts.

[11.2] VID neatzīst pieteicēja un SIA /Nosaukums A/ darījumu, norādot, ka SIA /Nosaukums A/ valdes loceklis /pers. D/ (pilnvaru termiņš no 2009. gada 9. septembra) VID 2010. gada 27. maijā sniedzis paskaidrojumu, ka par SIA /Nosaukums A/ amatpersonu kļuva pēc trešo personu lūguma, nav informēts par SIA /Nosaukums A/ saimniecisko darbību, darījumiem, nav pilnvarojis trešo personu veikt darījumus, kā arī /pers. D/ nav zināms, kurš noformēja darījuma dokumentus un noslēdza līgumus ar darījuma partneriem. VID, ņemot vērā /pers. D/ sniegto paskaidrojumu un to, ka SIA /Nosaukums A/ nav iesniedzis ziņojumu par septembri, secinājis, ka nav konstatējams, ka /pers. J/ bija SIA /Nosaukums A/ darba ņēmējs un bija tiesīgs izrakstīt SIA /Nosaukums A/ vārdā avansa rēķinu un pavadzīmi, kā arī izsniegt preci.

[11.3] Apgabaltiesas ieskatā pie šādiem apstākļiem varēja rasties pamatotas šaubas par darījuma fiktīvo raksturu.

Var piekrist pieteicējam, ka avansa rēķins izrakstīts 2009. gada 7. septembrī, t.i., pirms /pers. D/ kļuva par SIA /Nosaukums A/ amatpersonu. Tādējādi /pers. D/ brīdī, kad prece tika pasūtīta, nevarēja būt saistība ar SIA /Nosaukums A/. Lietā ir identificējama persona, kura minēto preci ir pārdevusi pieteicējam un kuras paraksts ir uz lietā iesniegtajiem dokumentiem – /pers. J/. Pirmās instances tiesas sēdē /pers. J/ tika nopratināts kā liecinieks un apstiprināja, ka uz 2009. gada 10. septembra pavadzīmes un 2009. gada 7. septembra avansa rēķina Nr. 09-3025 ir viņa paraksts, un norādīja, ka, ja ir paraksts, tātad prece tikusi pārdota *(lietas 97. lapa)*.

Tomēr minētais vēl neapliecina, ka videokameru pieteicējs ir iegādājies tieši no SIA /Nosaukums A/, kura vārdā ir izrakstīti darījumu apliecinošie dokumenti. Pieteicēja pārstāvis nav iesniedzis pierādījumus, kas apliecinātu viņa pieņēmumu, ka, iespējams, /pers. J/ ir bijis pilnvarots parakstīt dokumentus SIA /Nosaukums A/ vārdā, uz šāda pilnvarojuma esību nav norādījis arī pats /pers. J/, sniedzot liecības tiesā. Tā kā /pers. J/ nav bijis norādīts kā SIA /Nosaukums A/ darba ņēmējs 2009. gada septembrī, no publiski pieejamās informācijas *Lursoft* datu bāzē nav konstatējamas /pers. J/ pārstāvības tiesības SIA /Nosaukums A/, tādējādi secināms, ka viņam nebija tiesību parakstīt dokumentus SIA /Nosaukums A/ vārdā.

[11.4] No lietas materiāliem konstatējams, ka /pers. J/ no 2009. gada 23. jūlija ir SIA /Nosaukums C/ valdes priekšsēdētājs, ko /pers. J/ apstiprināja, būdams nopratināts kā liecinieks pirmās instances tiesas sēdē.

Pieteicēja pārstāvis tiesā iesniedzis *Lursoft* izziņu par SIA /Nosaukums C/ un izdruku no internetveikala *discover.lv* mājas lapas. No minētajiem dokumentiem redzams, ka SIA /Nosaukums C/ kontakttālruņi (67204262, 67204264, 28816377), kā arī faksa numurs (67843012) ir identisks. Internetveikala mājas lapas sadaļā „kontakti" nodaļā „juridiska informācija" ir ietverts arī SIA /Nosaukums C/ nosaukums, kā arī minētās sabiedrības juridiskā adrese, PVN maksātāja numurs un bankas rekvizīti.

Vērtējot iepriekš minēto kopsakarā ar pieteicēja norādīto, ka video kamera ir iegādāta internetveikalā, ka uz preces garantijas talona ir arī SIA /Nosaukums C/ zīmogs, rodas pamats apšaubīt pieteicēja deklarēto darījumu ar SIA /Nosaukums A/, jo /pers. J/ bija tiesīgs pārstāvēt SIA /Nosaukums C/, nevis SIA /Nosaukums A/.

Apgabaltiesas ieskatā pieteicējs no savas puses nav izdarījis visu saprātīgi nepieciešamo, lai tiesību normās norādītie priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi būtu iestājušies.

[11.5] Apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējs zināja par to, ka iesaistās darījumā ar komersantu, kurš nav

norādīts nodokļu rēķinā.

Darījuma apstākļi norāda uz to, ka pieteicējam bija zināms vai tam vajadzēja zināt, ka darījums pēc būtības nav noticis ar SIA /Nosaukums A/ un ka konkrētajā gadījumā ir notikusi tikai dokumentu noformēšana, jo interneta veikala mājas lapā parādās informācija par SIA /Nosaukums C/, kuru tiesīgs ir pārstāvēt /pers. J/, kurš izskatāmajā gadījumā ir preces izsniedzējs.

Pieteicējam bija jāapzinās, ka, noformējot darījumu ar citu personu, ne ar faktisko preces piegādātāju, tas nepamatoti iegūst tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Turklāt šajā gadījumā nav runas par darījumu ķēdi, kurā pieteicējs varētu būt nonācis citu partneru krāpšanās rezultātā. Darījumu slēdzis (dokumentus noformējis) tieši pats pieteicējs. Pieteicējs nav bijis iesaistīts krāpnieciskā ķēdē, bet gan pats uzrādījis nenotikušu darījumu kā notikušu, acīmredzot tāpēc, lai radītu iespēju atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, tātad iegūt finansiālu labumu.

[11.6] Tā kā konstatējams, ka darījums nav noticis ar PVN rēķinā norādīto personu, nav nozīmes tam apstāklim, vai ir pierādīta videokameras izmantošana pieteicēja saimnieciskajā darbībā.

[12] Ņemot vērā iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka VID ir pamatoti liedzis pieteicējam atskaitīt priekšnodokli par darījumu ar SIA /Nosaukums A/, tāpēc pieteikums arī šajā daļā ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt SIA „Business solutions group" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2011. gada 22. februāra lēmuma Nr. 22.4.6/12191 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja V. Zommere

Tiesnesis M. Birzgalis

Tiesnese R. Paegle