NORAKSTS
Lieta Nr.A42635209
AA43-0273-11/4

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 22.februārī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja L.Slica,
tiesneses Dz.Amerika un L.Vīnkalna,

piedaloties atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei *I.M.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „G un S" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 17.oktobra lēmuma Nr.19/29306 atcelšanu, sakarā ar sabiedrības ar ierobežotu atbildību „G un S" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 5.februāra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļa no 2008.gada 17.marta līdz 2008.gada 12.jūnijam veica SIA „G un S" komplekso nodokļu auditu pievienotās vērtības nodoklim (turpmāk – PVN) un valsts sociālās apdrošināšanas obligātajām iemaksām (turpmāk – VSAOI) par laika periodu no 2005.gada 1.aprīļa līdz 2008.gada 1.janvārim un uzņēmumu ienākuma nodoklim (turpmāk – UIN) par 2005. un 2006.gadu.

VID Zemgales reģionālās iestādes Nodokļu kontroles pārvaldes Audita daļas priekšniece ar 2008.gada 12.jūnija lēmumu Nr.67 SIA „G un S" nomaksai budžetā noteica Ls 39 908,10, no tiem PVN Ls 11140,17, soda nauda Ls 5570,10, nokavējuma nauda Ls 2026,52, UIN Ls 12667,20, soda nauda Ls 6333,60 un nokavējuma nauda Ls 2170,51.

VID Zemgales reģionālās iestādes direktora vietas izpildītājs, izskatījis SIA „G un S" sūdzību, ar 2008.gada 13.augusta lēmumu Nr.01-10.02/108 atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu, bet samazināja PVN soda naudu par Ls 2906,90 un UIN soda naudu par Ls 4433,52.

VID ģenerāldirektors, izskatījis SIA „G un S" sūdzību, ar 2008.gada 17.oktobra lēmumu Nr.19/29306 (turpmāk – Lēmums) atstāja negrozītu apstrīdēto lēmumu.

[2] SIA „G un S" (turpmāk – pieteicēja) Administratīvajā rajona tiesā iesniedza pieteikumu par Lēmuma atcelšanu daļā par darījumu ar SIA

„Flaeron", par uzrēķināto PVN Ls 8460,00, PVN soda naudu Ls 4230, PVN kavējuma naudu Ls 2064,24, aprēķināto UIN starpību Ls 7050, UIN soda naudu Ls 3525,00, UIN kavējuma naudu Ls 1097,83. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Nodomu protokolā noteikto starpniecības pakalpojumu saturā ietilpa pircēja sameklēšana, pirkuma līguma sastādīšana, naudas saņemšanas par pārdoto īpašumu garantēšana, pircēja īpašumtiesību nostiprināšana zemesgrāmatā. Tikai pēc šo nosacījumu izpildes var pieņemt, ka īpašuma pārdošanas darījums ir pilnībā noticis.

Nodomu protokolā šie nosacījumi ietverti tā, ka tikai pēc īpašuma pirkuma maksas saņemšanas ar *U.D.* vai viņa norādīto komercsabiedrību tiek slēgts līgums un veikta samaksa par starpniecības pakalpojumiem. Līdz ar to hronoloģiski visi darījuma posmi viens otru neizslēdz.

[2.2] Saskaņā ar īpašuma pirkuma līgumu SIA „MERCO LINKS" drīkstēja reģistrēt savas īpašumtiesības uz īpašumu pirms visas pirkuma maksas samaksas. Savstarpējos darījumos var paredzēt jebkurus nosacījumus, un tikai pēc šo nosacījumu izpildes var uzskatīt, ka darījums ir noticis.

[2.3] No īpašuma pirkuma līguma noslēgšanas 2006.gada 27.jūlijā līdz pilnīgai pirkuma maksas samaksai 2006.gada 10.novembrī *U.D.*, pamatojoties uz Nodomu protokolu, un SIA „FLAERON", pamatojoties uz Cesijas līgumu, sniedza starpniecības pakalpojumus.

SIA „FLAERON" 2006.gada 30.oktobra pavadzīme-rēķins AAO Nr.748137 (turpmāk – Rēķins) nav pretrunā ar lietu hronoloģisko secību, jo galīgo norēķinu SIA „MERCO LINKS" veica 2006.gada 10.novembrī.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 5.februāra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[3.1] Lēmums ir pamatots ar likuma "Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu.

Administratīvo tiesu praksē ir atzīts, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli ir nodokļu maksātāja priekšrocība. Ja persona vēlas izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu preču iegādes un pakalpojumu saņemšanas gadījumos, tai pašai jārūpējas, lai izpildītos likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā minētie priekšnoteikumi, proti: 1) persona reģistrēta VID kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi pakalpojumus vai preces un likumā noteiktajā kārtībā noformētu PVN rēķinu; 3) PVN rēķins saņemts no citas ar PVN apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID; 4) saņemtie pakalpojumi vai preces tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai; 5) nodokļa rēķinā norādītā PVN summa ir samaksāta (*sk. Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk - Senāts) 2008.gada 8.maija spriedumu lietā Nr.SKA-144*).

Tā kā priekšnodokļa atskaitīšana ir nodokļu maksātāja likumā noteiktās tiesības, lai persona tās varētu izmantot, obligāti vienlaicīgi jāpastāv visiem iepriekš minētajiem priekšnoteikumiem.

Nodokļu rēķina saņemšana ir viens no priekšnoteikumiem, lai persona iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Nodokļa rēķins ir dokuments, kas

atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta otrajai daļai apliecina pakalpojuma saņemšanas faktu, un ikvienam nodokļu rēķinam, tajā skaitā pavadzīmei – rēķinam, ir jāatbilst faktiski notikušam darījumam. Tādējādi formāli pavadzīme – rēķins ir uzskatāms par nodokļa rēķinu, un šāda dokumenta esamība ļauj pieņemt, ka darījums starp konkrētām personām faktiski ir noticis. Taču priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības pastāv tikai tad, ja darījums pēc tā ekonomiskā un juridiskā satura faktiski ir noticis.

[3.2] Lietā nav strīda par to, ka darījumā iesaistītās juridiskās personas darījuma veikšanas brīdī ir bijušas reģistrētas VID kā ar PVN apliekamās personas, darījumā izmantota VID atbilstoši izsniegta pavadzīme – rēķins, pieteicēja saskaņā ar pavadzīmi – rēķinu veikusi starpniecības pakalpojumu apmaksu.

Lietā pastāv strīds, vai pieteicēja faktiski ir saņēmusi no SIA „FLAERON" īpašuma pārdošanas darījuma starpniecības pakalpojumus, un līdz ar to, vai pieteicējai bija tiesības atskaitīt priekšnodokli Ls 8460.

[3.3] Lai pierādītu starpniecības pakalpojuma saņemšanas faktu, pieteicēja ir iesniegusi Rēķinu, 2006.gada 11.oktobra līgumu Nr.F1110/06-1 (turpmāk – Starpniecības līgums) un 2006.gada 30.oktobra pieņemšanas – nodošanas aktu. Tomēr normatīvajos aktos paredzēto dokumentu iesniegšana darījuma apliecināšanai automātiski nenozīmē, ka darījums ir noticis tieši tā, kā to atspoguļo iesniegtie dokumenti.

Ņemot vērā rēķina privāttiesisko raksturu, pieņēmums, ka šādam rēķinam kā darījumu apliecinošam dokumentam ir ekskluzīvs un pietiekams raksturs, lai apstiprinātu pakalpojuma sniegšanas faktu, neizslēdz iespēju citam administratīvā procesa dalībniekam, proti, VID, to apstrīdēt, iesniedzot attiecīgus pierādījumus, kas atspēko šajā dokumentā fiksēto par pakalpojuma vai preču saņemšanu tieši no rēķinā norādītās personas (*sk. Senāta 2007.gada 12.aprīļa spriedumu lietā Nr.SKA-125*).

Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 7.panta pirmo daļu grāmatvedības dokumentos nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentiem.

Ja tiek konstatēts, ka attaisnojuma dokuments satur būtisku 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. Senāta 2007.gada 4.aprīļa spriedumu lietā Nr.SKA -93*).

Līdz ar to tiesai ir jāpārbauda, vai konkrētajā gadījumā ir izpildīti visi priekšnoteikumi, lai pieteicējai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tostarp, vai pieteicēja īpašuma pārdošanas darījumā izmantoja SIA „FLAERON" sniegtos starpniecības pakalpojumus.

[3.4] SIA „FLAERON" starpniecības pakalpojuma būtība izpaudusies kā īpašuma pircēja – SIA „MERCO LINKS" atrašana, pirkuma līguma sastādīšana, naudas saņemšanas par pārdoto īpašumu garantēšana, pircēja īpašumtiesību nostiprināšana zemesgrāmatā. Pieteicēja norāda, ka tikai visu šo nosacījumu izpilde apliecina, ka īpašuma pirkuma darījums ir noslēdzies. Un

atbilstoši 2006.gada 15.jūlija nodomu protokolā (turpmāk – Nodomu protokols) nolīgtajam starpniecības līgums tiek slēgts un nodokļu rēķins tiek izrakstīts pēc tam, kad pieteicēja saņēmusi īpašuma pirkuma maksu. Pieteicēja norāda, ka privāttiesiskos darījumos partneri var paredzēt jebkurus nosacījumus.

Tiesa atzīst, ka darījumu partneri savstarpējos darījumos var vienoties par dažādiem nosacījumiem. Taču, ņemot vērā, ka grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, vairākās nodokļu tiesības regulējošās normās VID ir uzlikts pienākums veikt pārbaudes, lai pārliecinātos par darījumu īstumu. Gadījumā, ja darījums reāli nav noticis, VID papildus aprēķina nodokļus un uzliek soda naudu.

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 papildu pierādījumi. Privātpersonu pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs. Šādos gadījumos attiecībā uz faktiem, kas veicina labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai, nevis pārvaldei (*sk. Senāta 2007.gada 4.janvāra spriedumu lietā Nr.SKA-8*).

[3.5] Izvērtējot pieteicējas iesniegtos pierādījumus un īpašuma pircēja SIA „MERCO LINKS" valdes locekļa *J.R.* tiesas sēdē sniegto liecību kopumā un savstarpējā sakarībā, tiesa atzīst par nepierādītu SIA „FLAERON" pieteicējai sniegtā starpniecības darījuma faktisko norisi. Tiesas ieskatā šis darījums ir vērtējams kā fiktīvs, un pieteicējai nav tiesību par šo darījumu veikt priekšnodokļa atskaitījumus. Tiesas vērtējumā pieteicējas rīcība starpniecības darījumā nav loģiska ne no ekonomiskā, ne no juridiskā viedokļa šādu apsvērumu dēļ.

[3.5.1] Nodomu protokola 6.punkts noteic, ka starpniecības līgumā netiks stingri noteikts apmaksas termiņš, tādējādi izslēdzot soda procentu iekasēšanas iespēju.

Starpniecības līguma 2.2.apakšpunkts noteic, ka samaksa tiek veikta ar pārskaitījumu saskaņā ar rēķinu. Rēķinā norādīts apmaksas termiņš – 2006.gada 15.novembris. Savukārt Starpniecības līguma 4.punkts paredz pušu atbildību, tostarp arī par maksājumu kavējumu – līgumsodu 0,5 % apmērā no nokavētās summas par katru nokavēto dienu un par darbu pieņemšanas kavējumu – līgumsodu 0,5 % apmērā no Starpniecības līguma summas par katru nokavēto dienu.

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis apgalvoja, ka Nodomu protokols ir „jumta" līgums starpniecības darījumam, Nodomu protokola 6.punkts iekļauts ar nodomu, jo tas ir pieteicējas interesēs. Atbildētāja pārstāve tiesas sēdē norādīja, ka Starpniecības līgumā nav atsauces uz Nodomu protokolu.

Tiesas vērtējumā pieteicējas pārstāvja argumenti ir savstarpēji pretrunīgi. Pieņemot, ka Nodomu protokols ir starpniecības darījuma „jumta" līgums, kas noslēgts pieteicējas interesēs, tiesai nav izprotama pieteicējas rīcība, slēdzot

Starpniecības līgumu, kurā ietvertie pušu atbildības nosacījumi nesaskan ar Nodomu protokolā nolīgto un ir pretēji pieteicējas interesēm.

[3.5.2] Tiesas ieskatā arī apstāklis, ka Rēķins ir apmaksāts tā izrakstīšanas dienā – 2006.gada 30.oktobrī, kaut gan apmaksas termiņš ir 2006.gada 15.novembris, rada pamatu apšaubīt starpniecības darījuma reālo norisi.

Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvis apstiprināja, ka parasti rēķinus viņš cenšas apmaksāt pēdējā brīdī. Rēķins tika atvests uz pieteicējas biroju, pārskaitījumu tajā pašā dienā veica grāmatvede, saņemot pieteicējas pārstāvja akceptu.

Tiesa secina, ka konkrētajā darījumā pieteicējas pārstāvis ir atkāpies no saviem līdzšinējiem, ekonomiski izdevīgākajiem rēķinu apmaksas ieradumiem. Turklāt, tā kā pārskaitījumu veikšanai pieteicējas iekšienē noteikta zināma kārtība, Rēķina apmaksā tiesa novēro pieteicējas darījumiem neierastu steigu.

Pieteicējas pārstāvja argumentam, ka šāda atkāpšanās no ierastās darījumu prakses ir izskaidrojama ar vēlmi izvairīties no liekām problēmām, tiesa nesaskata pamatojumu. Problēmas saistībā ar nesamaksāto Rēķinu pieteicējai varētu rasties tikai tad, kad būtu iestājies samaksas termiņš, bet samaksa nebūtu veikta. Savukārt arguments, ka pieteicējas pārstāvis nesaskatīja jēgu pārskaitījuma novilcināšanai, jo pieteicējas kontā bija naudas līdzekļi un starpniecības maksa tāpat būtu jāmaksā, apliecina vien to, ka konkrētais starpniecības darījums atšķīrās no pārējiem pieteicējas veiktajiem darījumiem. Tiesas ieskatā šī atšķirība ir faktā, ka darījums reāli nenotika.

[3.5.3] Pieteicējas argumentācija par to, kādi pienākumi ietilpa SIA „FLAERON" sniegtajos starpniecības pakalpojumos, neapstiprinās ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem un ir pretrunā pieteicējas pārstāvja tiesas sēdē paustajam.

Liecinieks *J.R.* tiesas sēdē liecināja, ka SIA „MERCO LINKS" ar starpnieku nebija nekādas saistības, viņš tikai piedāvāja īpašumu, ierodoties SIA „MERCO LINKS" birojā. Personīgi liecinieks ar *U.D.* nav runājis. Īpašuma pirkuma līgumu sagatavoja SIA „MERCO LINKS" un pēc īpašuma pirkuma darījuma noslēgšanas liecinieks *U.D.* vairs nav redzējis.

Tādējādi pieteicējas apgalvojumu, ka SIA „FLAERON" sastādīja īpašuma pirkuma līgumu un veica pircēja īpašumtiesību nostiprināšanu zemesgrāmatā, tiesa atzīst par nepatiesu. SIA „MERCO LINKS" īpašumtiesību reģistrācija zemesgrāmatā bez tās valdes locekļa *J.R.* izsniegta pilnvarojuma nebūtu iespējama, taču lietā nav iesniegti pierādījumi, kas apstiprinātu šāda pilnvarojuma eksistenci. Turklāt SIA „MERCO LINKS" valdes loceklis norāda, ka *U.D.* tikai piedāvāja īpašumu.

Tiesas ieskatā starpniecības pakalpojumos neietilpa arī garantijas par īpašuma pirkuma maksas saņemšanu.

Atbilstoši pieņemšanas – nodošanas aktam SIA „FLAERON" ir izpildījusi Starpniecības līgumā noteiktās starpniecības pakalpojuma saistības. Ņemot vērā pieņemšanas – nodošanas aktā ietverto pakalpojuma cenu un Rēķinu, tiesa secina, ka ar pieņemšanas – nodošanas aktu darījuma dalībnieki apstiprina, ka SIA „FLAERON" ir izpildījusi visas Starpniecības līgumā

noteiktās saistības. Turklāt citus pieņemšanas – nodošanas aktus, kas apstiprinātu vēl kādu neizpildīto saistību izpildi, pieteicēja nav iesniegusi.

Pieteicēja norāda, ka īpašuma pircējs pilnībā par īpašumu norēķinājās tikai 2006.gada 10.novembrī. Tātad ir jāsecina, ka pieņemšanas – nodošanas akta parakstīšanas brīdī un starpniecības pakalpojumu apmaksas dienā – 2006.gada 30.oktobrī SIA „FLAERON" nebija izpildījusi savu pienākumu garantēt īpašuma pirkuma maksas saņemšanu. Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, ka šādas garantijas būtu tikušas izsniegtas citādā veidā.

Savukārt, tiesas sēdē apgalvojot, ka visus dokumentus saistībā ar darījumu pieteicējas pārstāvis sastādījis pats, pieteicējas pārstāvis nonāk pretrunā ar paša norādīto.

Izvērtējot Rēķinā norādīto īpašuma pārdošanas pakalpojumu jēdzienu, tiesa atzīst, ka tas ir pārāk plašs un nenoteikts, lai varētu secināt, kādi konkrēti pakalpojumi tikuši sniegti. Tiesas ieskatā pieteicējas mērķis, iesniedzot pierādījumus, ir rast formālu apstiprinājumu Rēķinā norādītajam, taču neatklāj pakalpojuma saturu. Tā kā starpniecības pakalpojumu jēdziens pats par sevi ir nenoteikts, pieteicējai, pretendējot uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jāspēj nepārprotami pierādīt, kādi darbi šā pakalpojuma ietvaros veikti.

Ja nodokļa rēķinā nav precīzāk atspoguļota pakalpojumu būtība, tad šāds rēķins neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 7.pantā un likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestajā daļā paredzētajiem nodokļa rēķina noformēšanas noteikumiem. Proti, saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 7.panta pirmo daļu nodokļa rēķinā, cita starpā, ir jāietver saimnieciskā darījuma apraksts un pamatojums, bet atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 8.panta sestās daļas 3.punktam – pakalpojumu veids un apjoms (*sk. Senāta 2008.gada 10.maija spriedumu lietā Nr.SKA-136*).

Taču, tā kā izskatāmajā gadījumā nav iespējams gūt pārliecību par pakalpojumu būtību, šādi trūkumi Rēķinā nav uzskatāmi tikai par nebūtiskiem pārkāpumiem, kas neietekmē tiesības atskaitīt priekšnodokli, bet gan par tādiem, kas Rēķinu liedz uzskatīt par nodokļa rēķinu likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta izpratnē. Un tāpēc šajā gadījumā rodas pamats ierobežot tiesības atskaitīt priekšnodokli, jo nav ievērots viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā paredzētajiem priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumiem, proti, iztrūkst nodokļa rēķins.

Ņemot vērā konstatēto, ka Rēķins nav izmantojams priekšnodokļa atskaitīšanai, minētais ir patstāvīgs pamats pieteicējas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanai, jo liedz secināt, ka SIA „FLAERON" sniegtie starpniecības pakalpojumi izmantoti pieteicējas saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

[3.5.4] Atbilstoši Nodomu protokolam maksa par starpniecības pakalpojumu sniegšanu ir noteikta Ls 34810 pie nosacījuma, ja īpašums tiek pārdots par Ls 130000. Ja īpašuma pārdošanas cena pārsniedz Ls 130000, pārsniegtā summa pievienojama maksai par starpniecības pakalpojumiem. Īpašums pārdots par Ls 147500. Saskaņā ar Starpniecības līgumu Rēķinā starpniecības pakalpojuma cena noteikta Ls 55460.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma (turpmāk – APL) 153.panta pirmo daļu tiesa atzīst par vispārzināmu faktu, kas nav jāpierāda, to, ka līdz 2007.gada vidum Latvijas nekustamo īpašumu tirgus piedzīvoja strauju attīstību, kas raksturojās ar lielu darījumu skaitu. Attiecīgi nekustamo īpašumu tirgū darbojās ļoti daudz starpnieku, un konkurence to vidū bija augsta. Vidēji starpnieku pakalpojumu maksa tika noteikta 5 – 7 % robežās no darījuma summas.

Ņemot vērā iepriekš konstatēto, ka starpniecības pakalpojuma būtība varēja izpausties tikai kā īpašuma pircēja atrašana, un, izvērtējot starpniecības līgumā noteikto pakalpojuma cenu, kas atbilst 37,6 % no īpašuma vērtības, tiesa atzīst to par nesamērīgi augstu un neatbilstošu vispārējām tirgus tendencēm. Tiesas ieskatā šāda atlīdzība apliecina starpniecības fiktīvo raksturu.

[3.5.5] SIA „MERCO LINKS" valdes locekļa *J.R.* tiesas sēdē sniegtā liecība (*tiesas sēžu protokols, lietas 121.-122.lapa*) nerada tiesai pārliecību par to, ka īpašuma pirkuma darījumā ir bijis iesaistīts starpnieks.

J.R. liecināja, ka īpašumu 2006.gada vasaras sākumā piedāvāja persona vārdā *U.D.*, prezentējot sevi kā SIA „FLAERON" pārstāvi.

No Uzņēmumu reģistra datu bāzes (*www.lursoft.lv*) izriet, ka SIA „FLAERON" ir dibināta 2006.gada 4.septembrī, bet *U.D.* par tās kapitāla daļu īpašnieku un valdes locekli kļuvis tikai 2006.gada 2.oktobrī.

Tātad *J.R.* apgalvojums, ka *U.D.* īpašumu piedāvājis SIA „FLAERON" vārdā, nevar būt patiess pēc būtības, tā kā piedāvājuma izteikšanas brīdī SIA „FLAERON" neeksistēja.

Tiesa konstatē, ka *U.D.* ir dzimis 1984.gadā, tātad darījuma laikā viņš bija 22 gadus vecs. *J.R.* ir dzimis 1971.gadā. *J.R.*, aprakstot *U.D.* ārieni, norādīja, ka *U.D.* ir nedaudz jaunāks par viņu pašu, apmēram 30 gadus vecs. Konstatējot šādu neatbilstību personas vecuma noteikšanā, tiesa apšauba, vai *J.R.* 2006.gada vasarā ir ticies ar *U.D.*

[3.5.6] Tiesa atzīst par pamatotu atbildētāja secinājumu, ka īpašuma pārdošanas darījumā vispār nebija nepieciešamības izmantot starpnieka pakalpojumus, tā kā pieteicēja un SIA "MERCO LINKS" ir darījumu partneres jau vismaz kopš 2005.gada.

Tiesa konstatē, ka 2005.gadā starp pieteicēju un SIA „MERCO LINKS" notikuši 25 darījumi (*lietas 111.lapa*), 2006.gadā no janvāra līdz maijam – trīs darījumi (*lietas 110.lapa*). Tātad ir uzskatāms, ka pieteicēja un SIA „MERCO LINKS" ir sen pazīstamas un pastāvīgas darījumu partneres. Minēto faktu nenoliedz ne pieteicējas pārstāvis, ne SIA „MERCO LINKS" valdes loceklis.

Arī fakts, ka īpašumtiesības uz īpašumu SIA „MERCO LINKS" reģistrētas zemesgrāmatā laikā, kad no īpašuma vērtības Ls 147500 apmaksāti Ls 7000, apstiprina to, ka pieteicējas un SIA „MERCO LINKS" darījumu attiecības balstītas uzticībā.

Līdz ar to tiesai ir pamats apšaubīt SIA „MERCO LINKS" valdes locekļa *J.R.* tiesas sēdē sniegtās liecības patiesumu.

[3.6] Ņemot vērā [3.5] secināto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti uzskatījis, ka nav izpildījies viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta

pirmās daļas 1.punkta nosacījumiem – darījums ar konkrēto rēķinos norādīto ar PVN apliekamo personu nav noticis, un pieteicēja nepamatoti ir izmantojusi tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Proti, nav apstiprinājusies pieteicējas un SIA „FLAERON" starpniecības darījuma faktiskā norise. Tādējādi VID pamatoti ir noteicis papildu nomaksai budžetā PVN Ls 8305,41 (samazinot par Ls 154,59 no budžeta atmaksājamo nodokļu summu, kas bija norādīta PVN deklarācijas priekšnodoklī).

Tiesa norāda, ka nodokļa rēķinos uzrādīto nodokļa summu nepamatota iekļaušana priekšnodokļa atskaitījumos rada budžetā maksājamās nodokļu summas samazinājumu. Savukārt tiesību normas, kas regulē soda sankciju noteikšanu par savlaicīgi nenomaksātiem nodokļiem vai nepamatoti no budžeta saņemtiem priekšnodokļa atskaitījumiem, ir imperatīvas un uzliek VID par pienākumu aprēķināt gan soda naudu, gan nokavējuma naudu.

Arī Senāts ir atzinis, ka nodokļu administrācijai ir pienākums izdot obligāto administratīvo aktu un uzlikt pienākumu iemaksāt budžetā arī soda naudu samazinātās nodokļa summas apmērā, ja nodokļa maksātājs ir samazinājis ar nodokli apliekamo objektu. Lēmums par soda naudas noteikšanu kā obligātais administratīvais akts ir atceļams tikai tādos gadījumos, ja tiesa konstatē, ka pārkāpuma būtība un raksturs ir tāds, ka maksimālais sods būtu acīmredzami nesamērīgs (*sk. Senāta 2006.gada 22.septembra spriedumu lietā Nr.SKA-245*).

[3.7] Saistībā ar VID aprēķināto soda naudu un nokavējuma naudu par PVN nodokļa maksājumiem tiesa konstatē turpmāk minēto.

[3.7.1] Pamatojoties uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 15.panta otro daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu, likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{3}panta trešo daļu, VID noteikto soda naudu Ls 4152,71 par PVN nodokļa maksājumiem tiesa atzīst par pamatotu.

Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta pirmo un otro daļu un ņemot vērā, ka pieteicēja lēmumā par audita rezultātiem budžetā papildus aprēķinātos maksājumus pilnā apmērā iemaksāja 30 dienu laikā un šāds pārkāpums triju gadu laikā izdarīts pirmo reizi, VID pamatoti samazināja soda naudu par Ls 2906,90.

[3.7.2] Konkrētajā gadījumā pieteicēja kā nodokļu maksātāja bija samazinājusi budžetā maksājamo PVN, tāpēc par laika periodu no 2006.gada 15.novembra līdz 2008.gada 17.martam (audita iesākšanas datums) pieteicējai saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu pamatoti aprēķināta nokavējuma naudu, kas par 488 dienām sastāda Ls 2026,52. Līdz ar to tiesa konstatē, ka nokavējuma nauda noteikta tiesiski.

[3.8] Attiecībā par pieteicējai aprēķināto UIN tiesa konstatē turpmāk minēto.

[3.8.1] Taksācijas gada apliekamā ienākuma aprēķināšanas kārtību noteic likums „Par uzņēmumu ienākuma nodokli", kura 4.panta pirmā daļa noteic, ka nodokļa maksātāja (..) apliekamais ienākums ir saskaņā ar Gada pārskatu likuma 11. un 12.pantu (..) sastādītā maksātāja gada pārskata peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītais peļņas vai zaudējumu apjoms pirms uzņēmumu

ienākuma nodokļa aprēķināšanas, kas ir attiecīgi palielināts vai samazināts par to izdevumu vai izdevumu daļas summu, kuri nav tieši saistīti ar maksātāja saimniecisko darbību, un par to zaudējumu summu, kurus radījusi maksātājam piederošo vai tā lietošanā esošo sociālās infrastruktūras objektu uzturēšana. Apliekamais ienākums tiek koriģēts (grozīts) saskaņā ar šo likumu. Šī likuma 3.panta pirmā daļa noteic, ka attiecībā uz rezidentiem ar nodokli apliekamais objekts ir taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs gūtais apliekamais ienākums. Nodoklis ir 15 procenti no šā apliekamā ienākuma.

Audita rezultātā saistībā ar pieteicējas darījumu ar SIA „FLAERON" tika konstatēts ar UIN apliekamais ienākums Ls 47 000. Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējai pamatoti noteikts papildus budžetā maksājamais UIN Ls 7050 apmērā.

[3.8.2] Pamatojoties uz likuma „Par uzņēmuma ienākuma nodokli" 26.panta pirmo daļu un likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta trešo daļu, soda nauda par UIN tiek noteikta 50 % apmērā no nedeklarētās summas. Līdz ar to tiesa atzīst, ka pieteicējai pamatoti ir noteikta soda nauda Ls 3525.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 33.^{3}panta pirmo un otro daļu VID pamatoti samazināja par 2005., 2006.gadu aprēķinātā UIN soda naudu par Ls 4433,52.

[3.8.3] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 22.panta otrā daļa noteic, ka saskaņā ar nodokļa deklarāciju aprēķināto nodokli, kas ir samazināts atbilstoši šā likuma III nodaļā minētajām un citos Latvijas Republikas likumos noteiktajām nodokļa atlaidēm un par taksācijas gada laikā izdarītajiem avansa maksājumiem, nodokļa maksātājs patstāvīgi pārskaita valsts budžetā 15 dienu laikā pēc gada pārskata un nodokļa deklarācijas iesniegšanas dienas.

Tā kā 2006.gada pārskatu pieteicēja iesniegusi 2007.gada 26.aprīlī (*lietas 66.lapa*), nokavējuma nauda ir aprēķināma par laika periodu no 2007.gada 12.maija līdz 2008.gada 17.martam (311 dienas) Ls 1096,28 apmērā.

[3.9] Tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks administratīvais akts un nav pamata tā atcelšanai.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 5.februāra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts, ka pieteicēja bija ar mieru objektu „*/Nosaukums/*" pārdot uz jebkuriem noteikumiem, jo ražošanas objekts, kurā nevarēja pārtraukt ražošanas procesu, katru mēnesi nesa zaudējumus.

Tiesas sēdē *J.R.* liecināja, ka *U.D.* vasaras sākumā SIA „MERCO LINKS" darbiniekam ir piedāvājis iegādāties kokapstrādes cehu, kas atrodas 60 – 70 km attālumā no Rīgas. *J.R.* liecināja, ka *U.D.* stādījās priekšā kā SIA „FLAERON" pārstāvis 2006.gada 11.oktobrī, kad lūdza no SIA „MERCO LINKS" apliecinājumu, kas bija nepieciešams iesniegšanai SIA „G un S", lai apliecinātu starpnieka pakalpojumu veikšanu pirkšanas – pārdošanas darījumā. *U.D.* vai vēlākais tiesību – saistību pārņēmējs SIA „FLAERON" ir veicis absolūti tiesisku darījumu, par ko saņēmis samaksu. Šajā gadījumā samaksas apmērs bija noteikts, SIA „G un S" un SIA „FLAERON" savstarpēji vienojoties.

[5] VID paskaidrojumā par iesniegto apelācijas sūdzību norāda, ka pieteicēja nav iesniegusi nevienu ticamu pierādījumu, kas apliecinātu, ka SIA „FLAERON" pieteicējai ir sniegusi starpniecības pakalpojumus.

Nekustamais īpašums uz jaunā īpašnieka vārda zemesgrāmatā tika reģistrēts 2006.gada 25.augustā, taču no pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem izriet, ka starpniecības pakalpojumus pieteicēja saņēma laika posmā no 2006.gada 11.oktobra līdz 2006.gada 30.oktobrim, t.i., laika periodā, kad nekustamais īpašums vairs nebija pieteicējas īpašumā. Nav saprotams, kāpēc pieteicējai bija nepieciešams maksāt vairākus desmitus tūkstošus latu par starpniecības pakalpojumu, ja galarezultātā darījums tika noslēgts ar pieteicējam tuvu un labi pazīstamu sadarbības partneri.

[6] Pieteicējas pārstāvis uz tiesas sēdi nebija ieradies, lūdzis atlikt lietas izskatīšanu. Administratīvā apgabaltiesa nekonstatēja APL 268. un 269.pantā minētos apstākļus un atzina, ka lietu ir iespējams izskatīt bez pieteicējas pārstāvja piedalīšanās.

Atbildētāja pārstāvis apelācijas sūdzību neatzina.

Motīvu daļa

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies procesa dalībnieka paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir nepamatota un pieteikums ir noraidāms.

[10] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz APL 307.panta ceturto daļu, atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 5.februāra spriedumā ietvertais pamatojums (sk. šā sprieduma [3] punktu) ir pareizs un pilnībā pietiekams. Līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa pievienojas sprieduma motivācijai.

Vienlaikus Administratīvā apgabaltiesa atzīst par pamatotu pieteicējas apelācijas sūdzībā norādīto argumentu par pirmās instances tiesas spriedumā pieļautajām neprecizitātēm, ka *J.R.* liecinājis, ka īpašumu 2006.gada vasaras sākumā piedāvāja persona vārdā Uģis, prezentējot sevi kā SIA „FLAERON" pārstāvi [3.5.5]. Pieteicēja norāda, ka *J.R.* liecināja, ka *U.D.* stādījās priekšā kā SIA „FLAERON" pārstāvis 2006.gada 11.oktobrī, kad lūdza no SIA „MERCO LINKS" apliecinājumu.

Administratīvā apgabaltiesa no pirmās instances tiesas sēdes protokola (*lietas 111. – 112.lapa*) secina, ka *J.R.* liecībā nav tieši norādīts, ka *U.D.* jau 2006.gada vasarā, ierodoties birojā, būtu stādījies priekšā kā SIA „FLAERON" pārstāvis. Taču no *J.R.* liecības izriet, ka *U.D.* lūdzis uzrakstīt apliecinājumu, kas adresēts pieteicējai, ka tieši viņš ir piedāvājis konkrēto objektu, šāds apliecinājums tika sniegts. Starpnieks stādījies priekšā kā SIA „FLAERON" pārstāvis.

Tā kā SIA „MERCO LINKS" tikai 2006.gada 10.oktobrī (*lietas 13.lapa*) izsniegusi apliecinājumu, ka SIA „FLAERON" ir piedāvājis pirkt īpašumu un līdz ar to SIA „FLAERON" ir sniegusi māklera pakalpojumu īpašuma

pārdevējam, tad secināms, ka pirmās instances tiesa ir kļūdaini norādījusi liecinieka liecībā minētos apstākļus. Minētais Administratīvās apgabaltiesas ieskatā nav ietekmējis sprieduma tiesiskumu un Lēmuma tiesiskuma vērtējumu pēc būtības, jo jebkurā gadījumā pareizs ir pirmās instances secinājums, ka SIA „MERCO LINKS" apliecinājums, ka *U.D.* īpašumu piedāvājis SIA „FLAERON" vārdā, nevar būt patiess pēc būtības, tā kā piedāvājuma izteikšanas brīdī SIA „FLAERON" neeksistēja.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307. un 309.pantu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA „G un S" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2008.gada 17.oktobra lēmuma Nr.19/29306 atcelšanu pārsūdzētajā daļā.

Spriedumu var pārsūdzēt Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamentā 30 dienu laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesas sēdes priekšsēdētāja	*(paraksts)*	L.Slica
Tiesneses	*(paraksts)*	Dz.Amerika
	(paraksts)	L.Vīnkalna

NORAKSTS PAREIZS
Rīgā, 22.02.2011.
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese L.Slica