NORAKSTS
Lieta Nr.A42687307
AA43-0884-11/4

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2011.gada 13.oktobrī

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

piedaloties pieteicējas SIA „RDN" pārstāvei *I.P.* un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) pārstāvim *R.V.*,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „RDN" (turpmāk – pieteicēja) pieteikumu par VID ģenerāldirektora v.i. 2007.gada 13.novembra lēmuma Nr.19/40029 atcelšanu sakarā ar VID apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 12.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] No 2007.gada 7.marta līdz 2007.gada 4.jūnijam nodokļu administrācija veica pieteicējai pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par laika periodu no 2004.gada 1.marta līdz 2005.gada 31.decembrim un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2004. un 2005.gadu, sastādīts audita pārskats Nr.23-2007-078.

2007.gada 4.jūnijā pieņemts lēmums Nr.13.2.-16.1./6438 par audita rezultātiem, ar kuru pieteicējai uzlikts pienākums papildus samaksāt budžetā nodokļu maksājumus Ls 29 478,09, tai skaitā PVN Ls 1166,94 un soda naudu Ls 1166,94, kā arī UIN Ls 15 976,65, soda naudu Ls 7988,32 un nokavējuma naudu Ls 3179,24 apmērā.

Izskatījis pieteicējas sūdzību, VID Vidzemes reģionālās iestādes (turpmāk – VRI) direktora v.i. ar 2007.gada 6.augusta lēmumu Nr.4.-8./9462 (ar 2007.gada 16.augusta labojumiem Nr.4.-12./9814) apstrīdēto lēmumu par audita rezultātiem atcēla daļā par papildus aprēķināto UIN Ls 1047,09, soda naudu Ls 526,54 un nokavējuma naudu Ls 164,97, bet atstāja negrozītu daļā par papildus aprēķināto PVN Ls 1166,94 un soda naudu Ls 1166,94, kā arī UIN Ls 14 929,56, soda naudu Ls 7461,78 un nokavējuma naudu Ls 3014,27.

VID ģenerāldirektora v.i., izskatījis pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, ar 2007.gada 13.novembra lēmumu Nr.19/40029 (turpmāk – Lēmums) apstrīdēto lēmumu atstāja negrozītu.

[2] 2007.gada 17.decembrī tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu, kurā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Pieteicēja saņēmusi kokmateriālus no SIA „SDS Meži Serviss" (kontaktpersona – *D.V.*), SIA „SDS Forest Team" (kontaktpersona – *I.P.*) un SIA „RM Serviss" (kontaktpersona – *R.G.*), kā arī dīzeļdegvielu saņēmusi no SIA „Next Oil" (kontaktpersona – *V.L.*). Saņemtos bērza finierkluču pieteicēja realizējusi un realizāciju iekļāvusi Peļņas vai zaudējumu aprēķinā, ko VID neapstrīd. No SIA „Next Oil" saņemto dīzeļdegvielu pieteicēja izmantojusi saimnieciskās darbības (ar PVN apliekamo darījumu) nodrošināšanai, proti, kravas automašīnām, kas pārvadā bērza finierkluču. VID neapstrīd, ka pieteicēja minētās preces ir saņēmusi un ir izmantojusi saimnieciskās darbības nodrošināšanai, bet tiek apšaubīts fakts, ka preces nopirktas no rēķinos norādītajām personām.

[2.2] Ja pieteicēja nebūtu nopirkusi kokmateriālus no rēķinos norādītajām personām, realizēto kokmateriālu apjoms būtu ievērojami mazāks. No pieteicējas grāmatvedības programmas izdrukāto preču piegāžu izrakstiem par 2004. un 2005.gadu redzams, ka visi iepirktie kokmateriāli ir realizēti. Ievērojot principu, ka nevar pārdot to, kas nav bijis, pieteicēja uzskata, ka bērza finierkluču iepirkšanas izmaksas var atskaitīt kā ar saimniecisko darbību saistītas izmaksas, nosakot ar UIN apliekamo ienākumu.

[2.3] VID rīcība ir pretrunā ar VID administratīvo praksi pārbaudāmajā laika periodā, ko apstiprina VID 2004.gada 27.janvāra vēstule Nr.15.102/1982 par nodokļu audita pārskata noformēšanas nepilnībām. Atbilstoši minētajā vēstulē norādītajam, ja audita laikā iegūtā informācija liecina, ka reāli prece ir bijusi un tā ir realizēta, tad darījuma rezultātā izrakstītajos nodokļu rēķinos norādītā PVN summa nav atskaitāma no budžetā maksājamās summas, jo nav pamata uzskatīt, ka prece saņemta no PVN apliekamās personas, taču nodokļu maksātājam ir tiesības iegādātās preces uzrādīt izmaksās.

[2.4] 2005.gada 29.jūlija vēstulē Nr.15.10.2/20616 VID mainījis savu nostāju, norādot, ka preču piegāde un preču realizācija ir divi dažādi darījumi, līdz ar to VID nav pamata izdevumus par precēm (pakalpojumiem) noteikt uz aprēķina pamata saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" $23.^{2}$panta otro daļu. Pieteicēja uzskata, ja VID ir konstatējis, ka preces faktiski ir saņemtas un realizētas, taču nav identificējams preču piegādātājs, tad izmaksas ir jānosaka uz aprēķina pamata atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantam vai $23.^{2}$panta otrajai daļai.

[2.5] Finanšu ministrija paudusi viedokli, ja, izvērtējot lietas faktiskos apstākļus un pārbaužu laikā gūtos dokumentus un pierādījumus, tiek konstatēts, ka konkrētais darījums ir noticis, bet tā attaisnojuma dokumenti nav atzīstami, tad tā vērtība nosakāma kā darījumam ar saistītu personu, jo faktiskie apstākļi norāda, ka ir notikusi vienošanās par preces piegādi.

[2.6] Pieteicēja bērza finierkluču saņēmusi no pavadzīmēs norādītajām personām un tos pārdevusi. Pieteicēja nezināja un nevarēja zināt par darījumu partneru prettiesiskajām darbībām un nav veikusi nekādas saskaņotas darbības nodokļu samazināšanas nolūkā.

[2.7] Ja VID rīcībā ir ziņas, ka kāds nodokļu maksātājs izvairās no nodokļu samaksas, VID ir pienākums uzsākt nodokļu auditu, kā arī piemērot citas normatīvajos aktos paredzētās sankcijas. VID VRI Madonas nodaļa 2005.gada 16.novembrī veikusi tematisko pārbaudi Nr.895 par savstarpējo darījumu salīdzināšanu ar SIA „Next Oil", pārkāpumi nav konstatēti. Pieteicēja uzskata, ka tādējādi VID jau ir pārliecinājies par darījumu ar SIA „Next Oil". Pieteicējai nav saprotams, kādēļ audita laikā nodokļu administrācija minēto darījumu apšaubīja. No SIA „Next Oil" pieteicēja iepirka degvielu vairumā un uzglabāja to degvielas cisternā. Degvielas izsniegšana no cisternas SIA „RDN" kravas automašīnām notika, pamatojoties uz „Degvielas limitkarti". Izlietotā degviela norakstīta, pamatojoties uz Kravas automobiļa ceļazīmēm.

[2.8] Darījumu dokumenti saturēja visus likumā „Par grāmatvedību" noteiktos rekvizītus. Darījumi uzrādīti grāmatvedības reģistros atbilstoši esošajiem attaisnojuma dokumentiem. Pieteicējai nebija pamata uzskatīt, ka izdevumi par precēm nav saistīti ar uzņēmuma saimniecisko darbību vai ka par degvielas iegādi samaksātais PVN nebūtu atskaitāms kā priekšnodoklis.

[2.9] Likuma „Par grāmatvedību" 2.pants noteic, ka grāmatvedībā ir uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi, kā arī katrs fakts vai notikums, kas rada pārmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī (saimnieciskie darījumi). Lēmumā nav skaidrots, kā pieteicējai bija jāiegrāmato darījumi, kurus VID apšauba. Tā kā preces ir nopirktas un par tām ir samaksāts, darījumi bija jāuzrāda Peļņas vai zaudējumu aprēķinā, kā arī jāiekļauj UIN deklarācijā.

[2.10] Darījuma laikā pieteicējas darījuma partneri bija aktīvi PVN maksātāji, pavadzīmes izsniegtas VID. Līgumi ar piegādātājiem netika slēgti. 2004.un 2005.gadā pieteicēja uzpirka kokmateriālus, publicējot sludinājumus laikrakstos. Kokmateriālu piegādātāji kontaktējās ar pieteicējas amatpersonu *G.D.* Pieteicējas darbinieki – *V.K.*, *G.S.* un *G.D.* devās uz vietas mežā, novērtēja kokmateriālu kvalitāti un noteica attiecīgā sortimenta cenu. Visos darījumos, par kuriem veikts nodokļu uzrēķins, kokmateriālu saņemšanas vieta bija pie piegādātāja ceļa, pieteicēja pārvietoja kokmateriālus ar savu transportu uz savām krautuvēm, par ko noformētas stingrās uzskaites kokmateriālu pavadzīmes – rēķini.

[2.11] Pieteicējai nav iespēju pārbaudīt sadarbības partneru dokumentāciju un sniegto informāciju. Pieteicējai nav saprotams, kādēļ VID balstās vienīgi uz pieteicējas darījumu partneru amatpersonu sniegtajiem paskaidrojumiem. Pieteicēja nevar tikt vainota par citu personu veiktu prettiesisku rīcību. Kokmateriālu tirdzniecības starpniecības darījumos, kad pircējs (šajā gadījumā pieteicēja) kokmateriālus pārvadā ar savu transportu, starpniekam nav vajadzīga ievērojama materiāltehniskā bāze.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 12.jūlija spriedumu pieteicējas pieteikums apmierināts. Spriedums pamatots ar šādiem apsvērumiem.

[3.1] 2005.gada 26.jūlija preču pavadzīmē – rēķinā (turpmāk – PPR) naftas produktiem (degviela) Nr.205824 norādīts, ka preces nosūtītājs ir SIA „Next Oil", bet saņēmējs SIA „RDN". Ziņas par preci – dīzeļdegviela 15 000 litri. Preces cena Ls 6973,80 (tai skaitā PVN Ls 1 063,8).

VID SIA „Next Oil" darbībās nekādus pārkāpumus nav konstatējis. Lietas materiālos ir VID Rīgas nodokļu administrācijas Kurzemes rajona nodaļas 2010.gada 26.aprīļa sniegtā informācija par SIA „Next Oil", no kuras izriet, ka laika periodā no 2005.gada 1.janvāra līdz 2005.gada 31.decembrim SIA „Next Oil" darba attiecībās bija trīs darbinieki: *G.K.*, *A.K.* un *V.L.*. Tātad ir bijuši darbinieki, kas nodrošina uzņēmuma darbību. Pieteicēja izsniegusi saviem transportlīdzekļiem degvielu, kura tika iepirkta no SIA „Next Oil".

SIA „Next Oil" iekļāvusi 2005.gada Peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās Ls 6483 saskaņā ar SIA „Next Oil" 2005.gada 26.jūlija PPR sērija DH-IX Nr.205880 par dīzeļdegvielu (15 000 litri).

Lēmumā norādīts, ka degviela vesta ar transportlīdzekli SCANIA P124, valsts numurs */reģistrācijas numurs/*, piekabe ar valsts numuru */reģistrācijas numurs/*, kurš reģistrēts SIA „OVI". Minētā uzņēmuma galvenā grāmatvede *K.V.* paskaidrojusi, ka SIA „OVI" nav piegādājusi SIA „RDN" degvielu no SIA „Next Oil". Tomēr tiesa atzina, ka tas nenorāda, ka pieteicēja degvielu nav iegādājusies. SIA „Next Oil" varēja arī nesniegt patiesas ziņas transportlīdzekļa īpašniecei. Tiesa uzskatīja par svarīgāku apstākli paša darījuma esamības faktu.

Tiesas ieskatā lietas apstākļus neietekmē arī tas, ka 2005.gada 19.septembrī uzņēmums pasludināts par maksātnespējīgu un uzsākta bankrota procedūra, un ka audita laikā SIA „Next Oil" nav atradies ne juridiskajā adresē (Flotes ielā 3, Rīgā), ne struktūrvienības adresēs.

[3.2] SIA „RDN" 2004.gada jūlija – oktobra PVN deklarāciju pielikumos par kokmateriālu piegādēm un pakalpojumiem darījumos ar kokmateriāliem iekļāvusi kokmateriālu vērtību saskaņā ar SIA „SDS Meži Serviss" kokmateriālu transporta pavadzīmēm – rēķiniem (turpmāk – KTPR) par bērza finierklučiem kopumā Ls 47 255,68 un aprēķināto PVN Ls 8505,98, kā arī iekļāva 2004.gada Peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās Ls 47 256 (sk. audita pārskata tabulas Nr.16 un Nr.48).

VID neatzīst pieteicējas darījumus ar SIA „SDS Meži Serviss" par laika periodu no 2004.gada jūlija līdz oktobrim.

No publiskajā datu bāzē „Lursoft" pieejamajām ziņām izriet, ka laika posmā no 2004.gada 28.jūlija līdz 2004.gada 17.decembrim uzņēmuma valdes loceklis ar paraksta tiesībām bija *V.I.* (acīmredzami domāts – *V.T.*). Lietas materiālos ir *V.T.* sniegtie paskaidrojumi VID un liecības. 2005.gada 5.maijā *V.T.* apstiprinājis, ka ir pašrocīgi parakstījis preču pavadzīmes rēķinus: 2004.gada 28.jūlijs Nr.074262, 2004.gada 1.decembris Nr.392001, 2004.gada 3.decembris Nr.392002, 2004.gada 6.decembris Nr.392003, 2004.gada 10.decembris Nr.392004, 2004.gada 14.decembris Nr.392005. Tomēr par minēto darījumu būtību *V.T.* paskaidrot nevar. Visus darījumus ar kokmateriāliem veica bijusī SIA „SDS Meži Serviss" amatpersona *D.V.* Kad *V.T.* kļuva par uzņēmuma amatpersonu (no 2004.gada 28.jūlija līdz 2004.gada

17.decembrim), viņam personiski uzņēmuma dokumenti iedoti netika. Bet tie tika iedoti viņa paziņām *A.A.* un *V.V. V.T.* tikai parakstīja stingrās uzskaites preču pavadzīmes – rēķinus, atvēra kredītiestādēs norēķinu kontus. Parakstīja bankas čekus par skaidrās naudas izmaksām čeku uzrādītājiem. *V.T.* paskaidro, ka ir parakstījis apmēram 50 tukšas KTPR. Par saturu, kas tieši tajās tika aizpildīts, nezina. Kad uzņēmums tika pārreģistrēts Uzņēmumu reģistrā uz citas personas, *V.T.* rīcībā nebija uzņēmuma saimnieciskās darbības dokumenti. *V.T.* tikai parakstījās par pilnvaru nolikšanu. Visu, kas saistīts ar dokumentu nodošanu citai amatpersonai, kārtoja jau minētās paziņas. Turklāt, reģistrējot SIA „SDS Meži Serviss", *V.T.* nav pašrocīgi parakstījis uzņēmuma reģistrācijas dokumentus. *V.T.* bija ar paziņām pie notāra, kur apliecināja viņa parakstu. Par uzņēmuma saimniecisko darbību no 2004.gada 28.jūlija līdz 2004.gada 17.decembrim paskaidrot nevar, jo uzņēmumā bija reģistrēts citu cilvēku iegribas dēļ.

2005.gada 13.maijā *V.T.* sniedzis liecības krimināllietas Nr.11240019004 ietvaros. *V.T.* sniedz ziņas par pazīšanos ar *A.A.* un *V.V.* un apstākļiem, kādos kļuva par SIA „SDS Meži Serviss" */amats/*, un kā pildīja */amats/* pienākumus.

2005.gada 14.septembrī *V.T.* sniedzis paskaidrojumu VID, norādot, ka laika periodā no 2004.gada 28.jūlija līdz 2004.gada 16.decembrim saimniecisko darbību uzņēmumā nav veicis. Visus dokumentus, kuros ir atveidots *V.T.* paraksts, var uzskatīt par faktiski nenotikušiem. *V.T.* varēja izsniegt pilnvaru *D.V.* veikt saimniecisko darbību uzņēmuma vārdā. Par visiem darījumiem, kurus veicis *D.V.*, atbild viņš pats.

No *V.T.* paskaidrojumiem izriet, ka, lai gan viņš nav brīvprātīgi un apzināti vadījis uzņēmumu, tomēr uzņēmuma sadarbības partneriem, tostarp pieteicējai, tas nebija zināms. No *V.T.* paskaidrojumiem un liecības izriet, ka uzņēmums reālu saimniecisko darbību ir veicis. Tādējādi pieteicēja varēja labticīgi paļauties, ka SIA „SDS Meži Serviss" veic godīgu komercdarbību.

SIA „SDS Meži Serviss" deklarējusi kokmateriālu piegādes SIA „RDN" par laika periodu no 2004.gada jūlija līdz oktobrim, kas atbilst pieteicējas deklarētajiem darījumiem. SIA „SDS Meži Serviss" minētajā laika periodā bija darbinieki, tostarp *V.T.* un *D.V.*, šāds apstāklis liecina par uzņēmuma spējām sniegt pakalpojumu.

No visiem pieteicējas darījumiem ar SIA „SDS Meži Serviss" laika periodā no 2003.gada 20.oktobra līdz 2004.gada 6.oktobrim VID neatzīst tikai tos darījumus, kad uzņēmumu pārstāvējis *V.T.* Tomēr uzņēmuma negodprātīgā komercdarbība, tai skaitā, piespiežot *V.T.* pildīt uzņēmuma valdes locekļa amatu, nevar radīt labticīgajam darījuma partnerim nelabvēlīgas sekas. Ja pieteicēja iegādājusies kokmateriālus un pārdevusi tos citiem uzņēmumiem, tad izpildās ar PVN atmaksu noteiktais mērķis, proti, ka PVN ir jāmaksā tikai vienreiz un to dara patērētājs.

Tiesa uzskatīja, ka lietas apstākļus neietekmē arī tas, ka SIA „SDS Meži Serviss" VID audita laikā nebija atrodams tā juridiskajā adresē (*/adrese/*) un struktūrvienību adresēs.

[3.3] SIA „RDN" 2005.gada septembra un oktobra PVN deklarāciju pielikumos par kokmateriālu piegādēm un pakalpojumiem darījumos ar kokmateriāliem iekļāva vērtību saskaņā ar SIA „SDS Forest Team" KTPR par bērzu finierklučiem kopsummā Ls 17 451,61 un aprēķināto PVN Ls 3141,29, kā arī iekļāva 2005.gada peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās Ls 17 452.

No publiskajā datu bāzē „Lursoft" pieejamajām ziņām izriet, ka no 2005.gada 8.augusta uzņēmuma valdes locekle ar paraksta tiesībām bija *J.F.*

Lietas materiālos ir SIA „SDS Forest Team" valdes locekles *J.F.* paskaidrojums. *J.F.* norāda, ka par uzņēmuma amatpersonu kļuvusi pēc trešās personas lūguma 2005.gada augustā. *J.F.* tajā laikā bijusi bezdarbniece un vēlējusies strādāt. 2005.gada novembrī atradusi apkopējas darbu tirdzniecības centrā. *J.F.* VID izņēmusi PPR un nodevusi citām personām, pretī saņemot par to atlīdzību. *J.F.* nav tikusies ar *I.P.* un viņu nepazīst. Par SIA „SDS Forest Team" grāmatvedības dokumentiem neko nezina. Nevienam nav devusi pilnvaru rīkoties SIA „SDS Forest Team" vārdā, nekādus dokumentus pati nav parakstījusi. Par SIA „RDN" dzird pirmo reizi.

No paskaidrojumiem izriet, kaut arī *J.F.* nav apzināti vadījusi uzņēmumu un veikusi godīgu komercpraksi, tomēr uzņēmuma sadarbības partneriem tas nebija zināms. Tādējādi pieteicēja varēja labticīgi paļauties, ka SIA „SDS Forest Team" veic komercdarbību godīgi.

No lietas materiāliem izriet, ka SIA „SDS Forest Team" deklarējusi kokmateriālu piegādes pieteicējai par laika periodu no 2004.gada septembra līdz oktobrim, kas atbilst pieteicējas deklarētajiem darījumiem.

[3.4] 2005.gada oktobra un novembra PVN deklarāciju pielikumos par kokmateriālu piegādēm un pakalpojumiem darījumos ar kokmateriāliem pieteicēja iekļāva kokmateriālu vērtību saskaņā ar SIA „RM Serviss" KTPR par bērza finierklučiem kopsummā Ls 28 338,46 un aprēķināto PVN Ls 5100,92, kā arī iekļāva 2005.gada Peļņas vai zaudējumu aprēķina izmaksās Ls 28 338 (sk. audita pārskata tabulas Nr.20 un Nr.54).

SIA „RM Serviss" veica meža izstrādi atšķirībā no pārējiem diviem uzņēmumiem, no kuriem kokmateriālu iegādes darījumus VID apstrīd.

No publiskajā datu bāzē „Lursoft" pieejamajām ziņām izriet, ka laika posmā no 2005.gada 15.jūnija līdz 2006.gada 21.aprīlim uzņēmuma valdes loceklis ar paraksta tiesībām bija *J.B.*

Lietas materiālos ir *J.B.* 2006.gada 13.aprīļa VID Finanšu policijas pārvaldei sniegtie paskaidrojumi, ka SIA „RM Serviss" nodarbojās ar starpniecības pakalpojumu sniegšanu un uzņēmumā bez *J.B.* bijis revidents un grāmatvedis, kuru vārdus, uzvārdus viņš neatceras. *J.B.* norādīja, ka saimniecisko darbību uzņēmumā nav veicis, nevar paskaidrot, kur tā notiek, kā arī neko nevar paskaidrot par bankas kontiem, naudas kustību uzņēmumā. Uzņēmuma saimniecisko darbību veicis *R.G.*, kurš nav uzņēmuma amatpersona, bet kārto ar grāmatvedību saistītus jautājumus.

No paskaidrojumiem tiesa secināja, ka, lai gan *J.B.* nav apzināti vadījis uzņēmumu un veicis godīgu komercpraksi, tomēr uzņēmuma sadarbības partneriem tas nebija zināms. Tādējādi pieteicēja varēja labticīgi paļauties, ka SIA „RM Serviss" veic komercdarbību godīgi.

Tiesa uzskatīja, ka lietas apstākļus neietekmē arī tas, ka SIA „RM Serviss" VID audita laikā nebija atrodams juridiskajā adresē (Līgatnes ielā 12-2, Cēsīs).

[3.5] No 2004.gada 1.janvāra līdz 2004.gada 31.decembrim pieteicēja piegādājusi kokmateriālus citiem uzņēmumiem kopumā 12 357,636 kubikmetrus par summu Ls 655 430,32, bet no 2005.gada 1.janvāra līdz 2005.gada 31.decembrim pieteicēja piegādājusi kokmateriālus kopumā 18 582,208 kubikmetrus par summu Ls 955 551,51. No tā izriet, ka SIA „RDN" ir iepirkusi kokmateriālus savas saimnieciskās darbības veikšanai ar nolūku pārdot kokmateriālu citiem uzņēmumiem.

Tiesa secināja, ka pieteicēja kokmateriālus ir saņēmusi no SIA „SDS Meži Serviss", SIA „SDS Forest Team" un SIA „RM Serviss", kā arī dīzeļdegvielu ir saņēmusi no SIA „Next Oil". Saņemtos kokmateriālus pieteicēja realizējusi un realizāciju iekļāvusi Peļņas vai zaudējumu aprēķinā. No SIA „Next Oil" saņemto dīzeļdegvielu pieteicēja izmantojusi saimnieciskās darbības (ar PVN apliekamo darījumu) nodrošināšanai. Kā izriet no publiskajā datu bāzē „Lursoft" pieejamajām ziņām, SIA „RDN" dibināta 1997.gadā un tās pamatdarbības veids ir koksnes un kokmateriālu vairumtirdzniecība. Pieteicējai ir daudzi sadarbības partneri, un daļa no tiem tiek sameklēta, ievietojot sludinājumus laikrakstos, kas ir atbilstoša prakse koksnes un kokmateriālu tirdzniecībā. Tiesa secināja, ka pieteicēja nezināja un nevarēja zināt par tās atsevišķu darījumu partneru prettiesiskajām darbībām. Līdz ar to tiesa atzina, ka pieteicējas labticība ir ietekmējusi tās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, jo konkrētajā situācijā pieteicēja ir veikusi visas nepieciešamās darbības godīgai komercpraksei.

[3.6] Balstoties uz minētajiem apsvērumiem, tiesa atzina, ka Lēmums nav pamatots un ir atceļams.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2010.gada 12.jūlija spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību, norādot šādus argumentus.

[4.1] Atsaucoties uz Augstākās tiesas Senāta Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) un Eiropas Kopienu tiesas judikatūru, VID norāda, ka pirmās instances tiesa taisījusi lietas faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu spriedumu, kā arī nav piemērojusi tiesību normas, kuras izskatāmajā gadījumā bija jāpiemēro. VID atsaucas uz likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu.

[4.2] Pieteicējas iegrāmatotais SIA „Next Oil" PPR sērija DH-IX Nr.205880 nepierāda darījuma fakta esamību starp pieteicēju un SIA „Next Oil". Tiesa nav analizējusi SIA „OVI" grāmatvedes sniegto paskaidrojumu un nav vērtējusi VID konstatētos apstākļus.

[4.3] Tiesa nepamatoti atzina pieteicējas darījumu faktisko norisi ar SIA „SDS Meži Serviss", SIA „SDS Forest Team", SIA „RM Serviss" un SIA „Next Oil". VID iegūtie pierādījumi attiecībā uz pieteicējas darījumiem ar minētajiem uzņēmumiem norāda uz saimnieciskās darbības fiktīvo raksturu. Apstākļos, kad uzņēmuma vienīgā amatpersona noliedz, ka būtu veikusi jebkādu saimniecisko darbību uzņēmuma vārdā un turklāt nav

pilnvarojusi citu personu to veikt, nav pamata atzīt, ka šāds uzņēmums būtu veicis saimniecisko darbību savā vārdā. VID uzskata, ka šādos apstākļos ir secināms tieši pretējais, proti, ka uzņēmuma vārdā ir veikta nelikumīga faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu darījuma dokumentu noformēšana. Tādējādi pat tad, ja pieteicēja ir saņēmusi rēķinos uzrādītās preces, nav pamata atzīt, ka tās saņemtas no rēķinos uzrādītajām personām.

[5] Paskaidrojumā par apelācijas sūdzību pieteicēja norādījusi tādus pašus apsvērumus kā pieteikumā (sk. šā sprieduma 2.punktu).

[6] VID pārstāvis tiesas sēdē apelācijas sūdzību uzturēja, balstoties uz Lēmumā ietverto pamatojumu un apelācijas sūdzībā minētajiem apsvērumiem.

[7] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve apelācijas sūdzību neatzina, atsaucoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[8] Pārbaudījusi lietas materiālus un noklausījusies procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[9] Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli” (šeit un turpmāk tiesību normas izteiktas tādā redakcijā, kas bija spēkā darījumu veikšanas laikā) 1.panta 9.punkta „a” apakšpunkts noteic, ka priekšnodoklis ir PVN summa, kas norādīta ar PVN apliekamajai personai izrakstītajā PVN rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai.

Atbilstoši minētā likuma 10.panta pirmās daļas 1.punktam 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.

Ievērojot citētajās tiesību normās noteikto, secināms, ka priekšnodoklis ir atskaitāms no budžetā maksājamās (samaksātās) PVN summas par tādiem darījumiem, kas nodrošina citus personas ar nodokli apliekamus darījumus. Tiesības atskaitīt priekšnodokli rodas tad, ja pastāv šādi priekšnosacījumi: 1) persona ir reģistrēta VID kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā ir saņēmusi preces vai pakalpojumus un atbilstošu PVN rēķinu; 3) preces vai pakalpojumi saņemti no citas ar PVN apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID; 4) saņemtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, proti, tiek radīta jauna ar PVN apliekama prece vai pakalpojums.

Ja iztrūkst kaut viens no minētajiem priekšnoteikumiem, tad personai nav tiesību atskaitīt priekšnodokli.

[10] Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka tiesības atskaitīt priekšnodokli veido PVN sistēmas neatņemamu daļu, ko principā nevar ierobežot (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-32/03 25.punktu*). Tomēr Eiropas Savienības Tiesa arī ir norādījusi, ka iepriekš veiktajiem darījumiem jābūt tieši un to veikšanas brīdī saistītiem ar nākotnes darījumiem, kas dod tiesības izdarīt atskaitījumu. Tādējādi tiesības atskaitīt PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātām precēm vai pakalpojumiem, paredz, ka to iegādes izdevumi veido daļu no tādu darījumu cenas, par kuriem nākotnē jāmaksā PVN, kas dod tiesības veikt atskaitījumu (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 26.maija sprieduma lietā C-465/03 35.punktu*)

Tā kā ar PVN apliekamais objekts ir pievienotā vērtība (izmaksas, kas palielina preces vai pakalpojuma iepriekšējo vērtību) un PVN maksā tikai galējais patērētājs, secināms, ka priekšnodokli drīkst atskaitīt tad, ja tas ir apliekama darījuma nodrošināšanai nepieciešamo izmaksu sastāvdaļa, savukārt attiecīgās izmaksas ir iekļaujamas preču vai pakalpojumu pārdošanas cenā.

Senāts ir atzinis, ka būtiskais kritērijs priekšnodokļa atskaitīšanai ir tieša un tūlītēja saikne starp saņemto pakalpojumu (iegādāto preci) un apliekamo darījumu jeb starp atskaitāmo priekšnodokli un samaksāto (samaksājamo) nodokli (*sk. Senāta 2011.gada 21.marta sprieduma lietā Nr. SKA-9/2011 8. un 9.punktu*).

[11] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja ir pamatoti atskaitījusi priekšnodokli par darījumu ar SIA „Next Oil" atbilstoši SIA „Next Oil" vārdā izrakstītajai 2005.gada 26.jūlija PPR DH-IX 205880, kuru parakstījis *A.K.* (*lietas 3.pielikuma 321.lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka atbilstoši Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra datiem laika periodā no 2004.gada 25.novembra līdz 2007.gada 31.janvārim SIA „Next Oil" bija tiesīgs pārstāvēt vienīgi valdes loceklis *V.L.*, kurš minēto PPR nav parakstījis. PPR nav pievienots, kā arī apgabaltiesai nav iesniegts dokuments, kas apstiprinātu *A.K.* tiesības noslēgt attiecīgo darījumu SIA „Next Oil" vārdā (*lietas 3.pielikuma 321.lapa*).

VID apšauba darījumu, jo pārbaudes rezultātā atklājās, ka PPR uzrādītās ziņas nav patiesas (*sk. audita pārskata 3.1.2.apakšpunktu, lietas 1.pielikuma 30. – 34.lapa*). Minētajā PPR ir norādīts, ka prece (dīzeļdegviela 15 000 litri) piegādāta ar transportlīdzekli Scania P124 ar valsts reģistrācijas numuru (turpmāk – v/n) */reģistrācijas numurs/* un piekabi ar v/n */reģistrācijas numurs/*, autovadītājs *K.K.*

Atbilstoši CSDD datiem, minētais transportlīdzeklis bija reģistrēts uz SIA „OVI" vārda.

Lietā ir SIA „OVI" grāmatvedes *K.V.* paskaidrojums, no kura izriet, ka SIA „OVI" nav veikusi PPR norādītās darbības, proti, nav piegādājusi

degvielu pieteicējai ar savu transportu. 2004.gada 29.decembrī minētais transportlīdzeklis pārdots SIA „Hansa Līzings". Savukārt PPR norādītais autovadītājs *K.K.* 2005.gada 26.jūlijā braucis pa citu maršrutu. Pēc SIA „OVI" grāmatvedības datiem darījumi ar SIA „Next Oil" pēdējo reizi veikti 2004.gada martā (*lietas 3.pielikuma 322.lapa*).

Izvērtējot minēto informāciju, apgabaltiesa atzīst, ka VID ir pamatoti secinājis, ka SIA „Next Oil" vārdā izrakstītā 2005.gada 26.jūlija PPR DH-IX 205880 satur nepatiesas ziņas, jo tas neatspoguļo darījuma faktiskos apstākļus un līdz ar to nodokļu administrācijai nerodas iespēja izsekot konkrētā darījuma norisi.

Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa šajā sakarā ir izdarījusi nepamatotus secinājumus, ka VID konstatētajiem apstākļiem nav nozīmes un ka darījumu apšaubīt nav pamata. Lai izdarītu šādus secinājumus, nepieciešams pārbaudīt pieteicējas iesniegtus pierādījumus, piemēram, par to, ka PPR iekļauta nepareiza informācija kļūdas dēļ. Turklāt ir nepieciešams konstatēt darījuma patiesos apstākļus, balstoties uz tiesiskiem darījuma attaisnojuma dokumentiem. Tas nozīmē, ka pieteicējai bija jāiesniedz pierādījumi par minētā darījuma norisi, tostarp norādot precīzu informāciju par personām, kuras nodrošinājušas darījuma norisi un arī bijušas tiesīgas noslēgt šādu darījumu. Izskatāmajā gadījumā šādi pierādījumi nav iesniegti ne iestādei, ne tiesai, kā arī pieteicēja nav norādījusi, ka attiecīgus pierādījumus ir iespējams iegūt. Līdz ar to arī apgabaltiesai nerodas iespēja konstatēt darījuma faktiskos apstākļus.

[12] Apgabaltiesa atzīst, ka VID pamatoti atsaucas uz likuma „Par grāmatvedību" normām.

Minētā likuma (redakcijā, kas bija spēkā darījuma veikšanas brīdī) 2.panta pirmā un otrā daļa citastarp noteica, ka grāmatvedībā uzskatāmi atspoguļojami visi uzņēmuma saimnieciskie darījumi. Grāmatvedību kārto tā, lai grāmatvedības jautājumos kvalificēta trešā persona varētu gūt patiesu un skaidru priekšstatu par uzņēmuma finansiālo stāvokli bilances datumā, tā darbības rezultātiem, naudas plūsmu noteiktā laikposmā, kā arī konstatēt katra saimnieciskā darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīgai, saprotamai un pilnīgai.

Likuma „Par grāmatvedību" 7.panta pirmajā daļā noteikts, ka grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, kuri nav pamatoti ar attaisnojuma dokumentu (..).

Tā paša panta piektā un sestā daļa paredz, ka ierakstiem grāmatvedības reģistros jābūt savlaicīgi izdarītiem, pilnīgiem, precīziem un sistemātiski sakārtotiem. Nav pieļaujami ieraksti, kuru saturs vai mērītāji atšķiras no attaisnojuma dokumenta. Ja ieraksti grāmatvedības reģistros un dokumentos tiek laboti, jābūt redzamam to sākotnējam saturam un katram labojumam jābūt atrunātam un apstiprinātam ar parakstu. Nedrīkst izdarīt labojumus tādā veidā, ka nav saprotams, kad un kāpēc tie izdarīti.

Saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 15.panta pirmajā daļā noteikto noteikumus par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju izdod Ministru kabinets. Ministru kabinets nosaka obligāti piemērojamos Latvijas grāmatvedības standartus un subjektu loku, kuriem šie standarti jāpiemēro.

Pamatojoties uz citētajā tiesību normā ietverto deleģējumu, izdoti Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumi Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" (turpmāk – Noteikumi Nr.585), kuru 1.punktā ir noteikts, ka noteikumi nosaka (..) grāmatvedības kārtošanas un organizācijas pamatprasības.

Atbilstoši Noteikumu Nr.585 2.punktam visus uzņēmuma saimnieciskos darījumus apliecina ar dokumentiem par uzņēmuma saimnieciskā darījuma esamību (turpmāk — attaisnojuma dokuments), novērtē naudas izteiksmē un, ievērojot hronoloģiju, sistemātiskā kārtībā iegrāmato uzņēmuma grāmatvedības reģistros.

Savukārt 7.un 8.punktā noteikts, ka uzņēmuma vadītājs, ievērojot attaisnojuma dokumentiem normatīvajos aktos noteiktās prasības, patstāvīgi izvēlas šo dokumentu formu un sagatavošanas veidu, izņemot gadījumus, ja attiecīga attaisnojuma dokumenta noformēšanu vai saturu reglamentē konkrēts normatīvais akts. Dokumentus, kas atbilst attaisnojuma dokumentiem noteiktajām prasībām, izmanto ierakstiem grāmatvedības reģistros (..).

No citētajām tiesību normām nepārprotami izriet, ka darījumu ir iespējams apstiprināt vienīgi ar tiesiskiem attaisnojuma dokumentiem, proti, ar tādiem dokumentiem, kuros ir precīzi atspoguļota konkrētā darījuma norise. Šādu prasību likumdevējs ir noteicis tādēļ, lai VID kā iestāde, kas īsteno valsts fiskālo politiku un nodrošina normatīvajos aktos noteikto nodokļu maksājumu iekasēšanu, spētu objektīvi pārbaudīt nodokļu maksātāja uzrādīto datu pareizību. Savukārt, lai pārbaudītu nodokļu maksātāja uzrādīto datu pareizību, VID ir jābūt iespējai, balstoties uz nodokļu maksātāja grāmatvedības dokumentiem, pārbaudīt uzrādītos darījumus, izsekot darījumu norisi un savstarpēji tos salīdzināt.

[13] Tiesai nav iesniegts neviens pierādījums tam, ka SIA „OVI" galvenā grāmatvede būtu bijusi tieši vai netieši ieinteresēta sniegt VID nepatiesas ziņas vai nebūtu uzrādījusi nodokļu administrācijas amatpersonām SIA „OVI" grāmatvedības dokumentus, kas attiecas uz darījumiem ar SIA „Next Oil". Līdz ar to apgabaltiesai nav pamata apšaubīt SIA „OVI" galvenās grāmatvedes sniegto paskaidrojumu un tādēļ tam ir piešķirama ticamība.

Apgabaltiesa atzīst, ka izskatāmajā gadījumā no pieteicējas uzrādītā 2005.gada 26.jūlija PPR DH-IX 205880 darījuma norise nav izsekojama. Turklāt minētais PPR satur nepatiesu informāciju, jo PPR norādītā prece nevarēja tikt piegādāta ar PPR norādīto transportlīdzekli un transportlīdzekli nav vadījusi PPR norādītā persona *K.K.* Bez tam, kā izriet no SIA „OVI" galvenās grāmatvedes paskaidrojuma, 2005.gada 26.jūlijā SIA „OVI" nav saņēmusi PPR uzrādīto preci (dīzeļdegvielu 15 000 litrus) pārvadāšanai no SIA „Next Oil" (sk. šā sprieduma 11.punktu).

Tādējādi minētais PPR pats par sevi nepierāda to, ka PPR norādīto preci pieteicēja būtu saņēmusi no SIA „Next Oil", jo SIA „OVI" nemaz nav saņēmusi šādu preci no SIA „Next Oil", lai to nogādātu pieteicējai. Vēl jo vairāk nav konstatējams, ka PPR norādīto darījumu būtu noslēgusi persona, kurai tobrīd bija tiesības veikt darījumus SIA „Next Oil" vārdā. Apgabaltiesai nav iesniegti pierādījumi tam, ka persona, kas bija tiesīga veikt darījumus SIA „Next Oil" vārdā, būtu izsniegusi PPR norādīto preci citam pārvadātājam un tas būtu preci nogādājis pieteicējai. Līdz ar to nerodas iespēja identificēt personu, no kuras pieteicēja attiecīgo preci iegādājusies, kā arī personu, kura preci piegādājusi, ja šāda veida darījums vispār ir noticis. Apgabaltiesa uzskata, ka minētais PPR neatspoguļo ne faktisko darījuma norisi, ne darījumā iesaistītās personas, no PPR ietvertās informācijas nav iespējams konstatēt darījuma sākumu un izsekot tā norisei. Tādējādi PPR norādīto informāciju nav pamata atzīt par patiesu un salīdzināmu, un šāds PPR nav atzīstams par tiesisku attaisnojuma dokumentu likuma „Par grāmatvedību" izpratnē, uz kura pamata drīkst veikt ierakstu uzņēmuma grāmatvedības reģistros.

Apgabaltiesa secina, ka minētie apstākļi ir pietiekams pamats apšaubīt pieteicējas uzrādīto darījumu, kuram kā attaisnojuma dokuments norādīts 2005.gada 26.jūlija PPR DH-IX 205880. Apgabaltiesas ieskatā PPR konstatētā nepatiesā informācija nevar tikt traktēta kā pārrakstīšanās kļūda, kas pēc būtības nemaina PPR uzrādītā darījuma saturu un norisi.

[14] Apgabaltiesa uzskata, ka VID pamatoti atsaucas uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantu, kas noteic, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs.

No minētās tiesību normas neizriet VID pienākums sagādāt pierādījumus nodokļu maksātāja izvirzītajiem apgalvojumiem. Tieši pretēji, citētā tiesību norma noteic pienākumu nodokļu maksātājam pierādīt savu apgalvojumu patiesumu, nodrošinot objektīvi pārbaudāmus pierādījumus.

Izskatāmajā gadījumā pieteicēja iebilst, ka ir saņēmusi degvielu 2005.gada 26.jūlija PPR DH-IX 205880 norādītajā apjomā, taču nav iesniegusi nevienu pierādījumu tam, ka darījums faktiski būtu noticis starp PPR minētajām personām un atbilstoši PPR norādītajam. Nav nozīmes pieteicējas apgalvojumiem, ka degviela vispārīgi varēja tikt saņemta, jo šāds apgalvojums ir jāpierāda ar tiesiski noformētiem darījuma dokumentiem, kas šajā gadījumā ne iestādei, ne tiesai nav iesniegti. Nodokļu jomu reglamentējošie normatīvie akti neparedz iespēju iestādei vai tiesai atzīt kādu darījumu uz pieņēmumu pamata, balstoties vienīgi uz nodokļu maksātāja sniegto paskaidrojumu. Tādējādi apstākļi, ka PPR norādītā prece vispārīgi varēja būt SIA „Next Oil" rīcībā (kas šajā lietā nav pierādīts) un ka pieteicēja vispārīgi varēja šādu preci iegādāties, neaizstāj likumā noteikto attaisnojuma dokumentu. Tāpat normatīvie akti neparedz iespēju ne iestādei, ne tiesai uzskatīt par tiesību normām atbilstošu tādu attaisnojuma dokumentu, kas satur

nepatiesas ziņas. Šādā situācijā likuma „Par grāmatvedību" normas paredz iespēju izlabot kļūdainu attaisnojuma dokumentu (sk. šā sprieduma 12.punktu) atbilstoši faktiski notikušajam darījumam, kas šajā gadījumā nav izdarīts. Normatīvie akti liedz iegrāmatot uzņēmuma grāmatvedības reģistros tādus attaisnojuma dokumentus, kas satur nepatiesas ziņas.

[15] Attiecībā par pieteicējas iebildumu, ka SIA „RDN" nav zinājusi par prettiesiskām darbībām, ko veica darījumu partneri, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

Likuma „Par grāmatvedību" normas neparedz izņēmumus attiecībā par attaisnojuma dokumentam izvirzītajām prasībām. Tādējādi nav nozīmes iemesliem, kuru dēļ konkrētajā gadījumā darījuma attaisnojuma dokuments atzīstams par neatbilstošu likuma prasībām. Ikvienā gadījumā, kad attaisnojuma dokuments satur nepatiesas ziņas, grāmatvedības reģistros nedrīkst izdarīt ierakstus, balstoties uz šādu attaisnojuma dokumentu, ja vien nav veikti labojumi saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 7.pantā noteikto. Tādējādi arī tad, ja attaisnojuma dokuments neatbilst likuma prasībām citas personas prettiesisku darbību dēļ, šāds apstāklis nerada tiesības veikt ierakstus uzņēmuma grāmatvedības reģistros, pamatojoties uz attaisnojuma dokumentu, kas neatbilst faktiski notikušam darījumam un satur nepatiesas ziņas.

Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka VID argumenti šajā sakarā ir pareizi.

Papildus izvērtējot pieteicējas argumentus par konkrētā darījuma norisi, apgabaltiesa secina, ka pieteicējai kā PPR norādītās preces saņēmējai bija iespēja pārliecināties gan par to, vai PPR ir parakstījusi persona, kurai ir tiesības rīkoties SIA „Next Oil" vārdā, gan arī par to, vai PPR norādītā prece tiek piegādāta ar PPR norādīto transportlīdzekli un atbilstošiem kravas pavaddokumentiem. Savukārt gadījumā, ja pieteicēja uzskata, ka darījums ir veikts citas personas prettiesisku darbību rezultātā, tad pieteicēja ir tiesīga vērsties ar iesniegumu tiesībsargājošās iestādēs, kā arī celt prasību par nodarīto zaudējumu piedziņu vispārējās jurisdikcijas tiesā Civilprocesa likumā noteiktajā kārtībā.

VID un administratīvās tiesas kompetencē ietilpst izvērtēt to, vai nodokļu maksātājs ir pareizi veicis nodokļu aprēķinu un vai budžetā ir samaksāti nodokļu maksājumi pilnā apmērā un savlaicīgi. Tomēr minētā pārbaude neaptver visus iespējamos strīdus starp nodokļu maksātājiem, kas izcēlušies, veicot konkrētus darījumus.

[16] Apkopojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka izskatāmajā gadījumā nav izpildīts viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktajiem priekšnosacījumiem, proti, nav gūstams apstiprinājums tam, ka 2005.gada 26.jūlija PPR DH-IX 205880 uzrādītās preces pieteicēja būtu saņēmusi tieši no SIA „Next Oil".

Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta otro daļu gadījumā, ja nodokļa deklarācijā ir samazināta aprēķinātā budžetā maksājamā nodokļa summa vai palielināta no budžeta atmaksājamā nodokļa summa vai uz nākamo taksācijas periodu attiecināmā nodokļa summa,

nodokļu administrācija aprēķina un par labu budžetam no nodokļu maksātāja piedzen samazināto (palielināto) nodokļa summu un soda naudu tās apmērā.

Tā kā pieteicējai nebija tiesību 2005.gada jūlijā PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitīt Ls 1166,94 par minēto darījumu, VID ir pamatoti aprēķinājis PVN par 2005.gada jūliju Ls 1166,94 un soda naudu tādā pašā apmērā.

[17] Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 1.panta pirmā daļa citastarp noteic, ka likumā lietotie termini atbilst likumos „Par nodokļiem un nodevām", „Par grāmatvedību", Gada pārskatu likumā lietotajiem terminiem, ja šajā likumā nav noteikts citādi.

Atbilstoši likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem" 4.panta otrajai un trešajai daļai gada pārskatu sastāda atbilstoši likumam „Par grāmatvedību", šim likumam un citiem normatīvajiem aktiem (..). Gada pārskatam ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par uzņēmuma līdzekļiem, saistībām, tā finansiālo stāvokli, peļņu vai zaudējumiem un naudas plūsmu.

Tā paša likuma 25.panta pirmās daļas 8.punkts nosaka, ka gada pārskata posteņi jānovērtē atbilstoši grāmatvedības principiem, tostarp uzņēmuma saimnieciskie darījumi jāiegrāmato un jāatspoguļo gada pārskatā, ņemot vērā to ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 3.panta pirmo daļu attiecībā uz rezidentiem ar nodokli apliekamais objekts ir taksācijas periodā Latvijā un ārvalstīs gūtais apliekamais ienākums. Nodoklis ir 15 procenti no šā apliekamā ienākuma.

Tādējādi, piemērojot likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" normas, jāievēro arī normatīvie akti, kas reglamentē grāmatvedības kārtošanu uzņēmumā, kā arī nodokļu jomu regulējošās vispārīgās tiesību normas.

[18] Pārbaudot UIN maksāšanas pareizību par 2004.gadu, nodokļu administrācija atzinusi, ka SIA „SDS Meži Serviss" vārdā noformētie KTPR par 2004.gada jūlijā – oktobrī veiktiem darījumiem ar pieteicēju par kopējo summu Ls 47255,68 nevar tikt atzīti par attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" izpratnē, jo pieteicējas uzrādītie darījumi ar SIA „SDS Meži Serviss" pēc VID iegūtās informācijas faktiski nav notikuši (*sk. audita pārskata 3.1.1. un 3.3.1.apakšpunktu, lietas 1.pielikuma 22. – 29., 79. - 85.lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas uzrādīto darījumu (*lietas 1.pielikuma 26. – 27.lapa, 3.pielikuma 290. – 311.lapa*) laikā no 29.07.2004. līdz 06.10.2004. saskaņā ar Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra datiem SIA „SDS Meži Serviss" vienīgā amatpersona ar pārstāvības tiesībām bija *V.T.* (valdes loceklis no 28.07.2004. līdz 17.12.2004.).

Lietā ir *V.T.* sniegtie paskaidrojumi, ka laika periodā no 29.07.2004. līdz 06.10.2004 viņš SIA „SDS Meži Serviss" nav vadījis un saimniecisko darbību nav veicis. Grāmatvedības dokumenti viņa rīcībā nav bijuši. Uzņēmuma vārdā noslēgtos darījumus lūdz atzīt par faktiski nenotikušiem, par SIA „SDS Meži Serviss" vārdā veiktiem darījumiem neko paskaidrot

nevar. Pieļauj, ka piespiedu kārtā varējis izsniegt pilnvaru *D.V.* Darījumus ar kokmateriāliem SIA „SDS Meži Serviss" vārdā veica paziņas vārdā *A.A.* un *V.V.*, kā arī uzņēmuma bijusī amatpersona *D.V.* Ticis reģistrēts par SIA „SDS Meži Serviss" amatpersonu citu cilvēku iegribas dēļ, jo bijis viņiem parādā (*lietas 3.pielikuma 312. – 320.lapa, 4.pielikuma 11. – 13.lapa; sk. arī lietas 1.pielikuma 23. – 25.lapa*).

Tādējādi vienīgā amatpersona, kura minētajā laika periodā bija tiesīga pārstāvēt SIA „SDS Meži Serviss" un noslēgt darījumus uzņēmuma vārdā, apliecina, ka pieteicējas uzrādītie darījumi nav notikuši.

[19] Saskaņā ar Komerclikuma 221.panta pirmo daļu valde ir sabiedrības izpildinstitūcija, kura vada un pārstāv sabiedrību.

Likuma „Par sabiedrībām ar ierobežotu atbildību" 44.panta pirmajā daļā ir noteikts, ka sabiedrības darbību vada izpildinstitūcija.

Atbilstoši likumā „Par uzņēmumu gada pārskatiem" lietotiem terminiem vadība ir uzņēmuma pārvaldes institūcija, kas ir tiesīga pieņemt lēmumus attiecībā uz uzņēmuma darbību (..).

Ievērojot minēto, secināms, ka uzņēmējdarbību veic uzņēmums kā juridiska persona, taču juridiska persona nevar darboties bez pārstāvja starpniecības. Līdz ar to būtiski ir noskaidrot personu, kurai ir tiesības pārstāvēt uzņēmumu. Komercsabiedrība var veikt legālu saimniecisko darbību vienīgi ar tās pārstāvja palīdzību un atbilstoši pilnvarojumam. Nav iespējama uzņēmuma legāla saimnieciskā darbība, ja tās vienīgā amatpersona nekad nav iegādājusies uzņēmumu ar mērķi veikt saimniecisko darbību, uzņēmumu nav vadījusi un nav pilnvarojusi citas personas veikt darījumus uzņēmuma vārdā, kā arī nav zinājusi par uzņēmuma saimniecisko darbību un konkrētiem darījumiem.

Izskatāmajā gadījumā pieteicēja ir uzrādījusi darījumus apliecinošus dokumentus, tomēr lietā konstatētie apstākļi izslēdz iespēju, ka pieteicēja faktiski veica darījumus ar SIA „SDS Meži Serviss". Arī fakts, ka pieteicēja veica maksājumus uz minētā uzņēmuma norēķinu kontu, nepierāda to, ka maksājumi ir veikti par reāli notikušiem darījumiem. Šajā gadījumā vienīgā persona, kas bija tiesīga pārstāvēt SIA „SDS Meži Serviss" un noslēgt darījumus uzņēmuma vārdā, noliedz, ka būtu veicis jebkādu reālu uzņēmējdarbību un konkrētos saimnieciskus darījumus, tādēļ nav pamata atzīt, ka SIA „SDS Meži Serviss" veica legālu saimniecisko darbību savā vārdā. Tieši pretēji, no lietā konstatētajiem apstākļiem izriet, ka šajā gadījumā SIA „SDS Meži Serviss" vārdā tika veikta nelikumīga un faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu darījumu attaisnojuma dokumentu noformēšana. *V.T.* kā SIA „SDS Meži Serviss" vienīgā amatpersona uzņēmuma saimnieciskajā darbībā nav piedalījies. Turklāt ne iestādei, ne tiesai nav iesniegts pierādījums tam, ka *V.T.* būtu atbilstoši savai gribai (veikt saimniecisko darbību un noslēgt darījumus uzņēmuma vārdā) pilnvarojis kādu citu personu vai personas veikt uzņēmuma saimniecisko darbību.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka nodokļu administrācijai bija pietiekams pamats apšaubīt pieteicējas uzrādītos darījumus ar SIA „SDS Meži Serviss".

Apgabaltiesa izvērtēja ne tikai Lēmumā ietvertos VID argumentus, bet arī apsvērumus, kas norādīti audita pārskatā. Apgabaltiesa secina, ka no VID sniegtā pamatojuma nav izsecināms pieteicējas izvirzītais apgalvojums, ka VID atzīst darījumu faktisko esamību un apšauba vienīgi to, ka darījumi notikuši tieši ar SIA „SDS Meži Serviss". Apgabaltiesa konstatē, ka audita pārskatā ir norādīts pretējais, proti, ka pēc auditā konstatētās informācijas darījumi nav notikuši (*lietas 1.pielikuma 29.lapa*).

[20] Tiesiskas saimnieciskās darbības ietvaros ir atzīstami vienīgi tiesiski darījumi. Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 11.punktu darījums ir darbība *tiesisku* attiecību nodibināšanai, grozīšanai, turpināšanai vai izbeigšanai.

Lai atzītu, ka pieteicēja ir iegādājusies uzrādīto preci (kokmateriālus) (*lietas 1.pielikuma 26. – 27.lapa*) no citas personas tiesiska darījuma rezultātā un secīgi būtu iespējams darījumu atzīt par notikušu (tikai ar citu personu), ir nepieciešams pārbaudīt pieteicējas iesniegtos darījumu attaisnojuma dokumentus, kas atspoguļo darījumu faktisko norisi (sk. šā sprieduma 12. – 15.punktu). Izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav iesniegusi tiesiskus darījumus apliecinošus dokumentus, tādēļ apgabaltiesai nerodas iespēja tos pārbaudīt. Savukārt bez pierādījumu pārbaudes apgabaltiesai nav pamata atzīt, ka uzrādītajos KTPR minētās preces (*lietas 1.pielikuma 26. – 27.lapa*) pieteicēja iegādājusies no citas personas tiesiska darījuma rezultātā. Izskatāmajā gadījumā nav identificējama persona, kas preces būtu varējusi pārdot pieteicējai, veicot tiesisku darījumu.

Balstoties uz minētajiem apsvērumiem, apgabaltiesa atzīst, ka nodokļu administrācijai nav pamata uzskatīt par patiesu nodokļu maksātāja apgalvojumu, ka tiesisks darījums patiešām ir noticis, ja to neapstiprina normatīvajos aktos noteikts pierādījums (darījuma attaisnojuma dokuments). Līdz ar to VID ir pamatoti atzinis, ka izskatāmajā gadījumā pieteicēja veikusi ierakstus grāmatvedības reģistros bez attaisnojuma dokumentiem un līdz ar to ir nepamatoti palielinājusi saimnieciskās darbības izmaksas par darījumiem ar SIA „SDS Meži Serviss" par Ls 47 255,68.

[21] Apgabaltiesa atzīst, ka līdzīgi apstākļi ir konstatējami attiecībā par pieteicējas uzrādītajiem darījumiem 2005.gadā ar SIA „SDS Forest Team" un SIA „RM Serviss".

Lietā ir minēto uzņēmumu amatpersonu sniegtie paskaidrojumi, no kuriem nepārprotami izriet, ka uzņēmumu SIA „SDS Forest Team" un SIA „RM Serviss" vārdā legāla saimnieciskā darbība nav veikta. Amatpersonas, kuras bija tiesīgas pārstāvēt minētos uzņēmumus darījumu veikšanas brīdī, apliecina, ka nekādus darījumus ar pieteicēju nav veikušas, kā arī nav pilnvarojušas citu personu veikt darījumus ar pieteicēju.

Lietā ir SIA „RM Serviss" vārdā izrakstīti KTPR (*lietas 3.pielikuma 280. – 285.lapa*), kuros norādīts, ka kokmateriālus izsniedzis *J.B.* (vienā KTPR norādīts „*J.B.*"). *J.B.* nodokļu administrācijai paskaidrojis, ka nav veicis darījumus un saimniecisko darbību SIA „RM Serviss" vārdā, par uzņēmuma darbību un darījumiem neko paskaidrot nevar, lai gan dokumentus parakstījis. Uzņēmuma darbību un vadību neoficiāli veicis *R.G.*, kurš gan nebija uzņēmuma amatpersona un arī rakstveida vienošanās ar viņu nebija noslēgta. Bijusi mutvārdu vienošanās (*lietas 3.pielikuma 286. – 287.lapa*).

SIA „SDS Forest Team" vārdā izrakstītajos KTPR norādīts, ka kokmateriālus izsniedzis *I.P.* (*lietas 3.pielikuma 323. – 327.lapa*), taču atbilstoši Uzņēmumu reģistra datiem SIA „SDS Forest Team" amatpersona ar pārstāvības tiesībām darījumu veikšanas brīdī bijusi *J.F.* Nodokļu administrācija ir uzdevusi *J.F.* virkni jautājumu par darījumiem ar pieteicēju, uz kuriem *J.F.* atbildēja, ka par SIA „SDS Forest Team" amatpersonu kļuvusi pēc trešās personas lūguma. *I.P.* nepazīst un nav ar viņu tikusies. Uzņēmuma grāmatvedības dokumentu *J.F.* rīcībā nekad nav bijis, nezina, kur tie atrodas. Nevienam cilvēkam neesot izdevusi pilnvaru rīkoties SIA „SDS Forest Team" vārdā. Par SIA „RDN" pirmo reizi dzird, nekādi darījumi nav veikti un darījumu dokumenti nav parakstīti (*lietas 3.pielikuma 328. – 330.lapa*).

Balstoties uz iepriekš norādītajiem apsvērumiem (sk. šā sprieduma 12. – 15., 17. – 20.punktu), apgabaltiesa atzīst, ka 2005.gadā pieteicēja ir nepamatoti palielinājusi saimnieciskās darbības izmaksas par darījumiem ar SIA „SDS Forest Team" par Ls 17 451,61 (*lietas 1.pielikuma 35. – 39.lapa*), par darījumiem ar SIA „RM Serviss" par Ls 28 338,46 (*lietas 1.pielikuma 45. – 50.lapa*), kā arī par darījumu ar SIA „Next Oil" par Ls 6483 (*lietas 1.pielikuma 30. – 34.lapa*).

[22] Pieteicēja iebilst, ka VID neatzītajos rēķinos uzrādītās preces ir bijušas pieteicējas rīcībā, jo tās vēlāk tika pārdotas.

Apgabaltiesa atzīst, ka minētajam argumentam nav nozīmes, jo izskatāmajā gadījumā apgabaltiesa konstatēja, ka rēķinos iekļautā nepatiesā informācija nav uzskatāma par kļūdu attaisnojuma dokumentu noformēšanā. Šajā gadījumā pieteicēja ir uzrādījusi tādus rēķinus, kas neatbilst likuma prasībām un tādēļ nevar tikt atzīti par attaisnojuma dokumentiem likuma „Par grāmatvedību" izpratnē. Secīgi, pieteicēja nav tiesīga veikt ierakstus grāmatvedības reģistros, ja tās rīcībā nav tiesiska attaisnojuma dokumenta.

Minētais apgabaltiesas secinājums atbilst judikatūras atziņām. Tas vien, ka netiek apšaubīts preces iegūšanas īpašumā fakts, nav pietiekami, lai tiktu atzītas konkrētas ražošanas izmaksas. Secinājums par to, ka ir atzīstamas ražošanas izmaksas, Senāta praksē ir izdarīts tikai attiecībā uz gadījumiem, ja *nav šaubu, ka darījums faktiski ir noticis*, bet ir pieļautas kļūdas attaisnojuma dokumentu noformēšanā (*sk. Senāta 2010.gada 1.jūlija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-416/2010*). Atbilstoši Senāta praksei, ziņām par preču piegādātāju ir būtiska nozīme, pārbaudot, vai nodokļu maksātājs ir pareizi aprēķinājis uzņēmumu ienākuma nodokli (*sk. Senāta 2009.gada 26.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-235/2009*). Tādēļ, lai izdevumus par preces iegādi

varētu iekļaut izmaksās, ir jābūt pierādījumiem, ka prece iegādāta no grāmatvedības dokumentos norādītās personas par dokumentos norādīto cenu (*sk. Senāta 2011.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-117/2011 9.punktu*)

Izskatāmajā gadījumā nav pamata atzīt, ka pieteicējas uzrādītie darījumi faktiski ir notikuši, tādējādi secināms, ka VID pamatoti neatzina pieteicējas uzrādītās izmaksas Peļņas vai zaudējumu aprēķinā par attiecīgajiem darījumiem.

[23] Pieteicēja atsaucas uz Finanšu ministrijas valsts sekretāres 2007.gada 28.maijā sniegto skaidrojumu (*lietas 2.pielikuma 74. – 75.lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka minētais skaidrojums pamatots ar tiesību normām, kas reglamentē nodokļu administrācijas tiesības, izvērtējot darījumus starp saistītām personām. Tā kā izskatāmajā lietā šādi faktiskie apstākļi nav konstatējami, tad apgabaltiesai nav pamata analizēt minētajā skaidrojumā ietvertās atziņas. Turklāt šāds skaidrojums tiesai nav saistošs.

[24] Atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmajai daļai par šā likuma pārkāpumiem, kā arī par likumos „Par grāmatvedību", „Par uzņēmumu gada pārskatiem" (..) noteiktās grāmatvedības uzskaites pārkāpumiem, ja to rezultātā samazināts apliekamais ienākums, tiek piemērota likumā „Par nodokļiem un nodevām" paredzētā atbildība.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo daļu gadījumā, ja nodokļu maksātājs, pārkāpdams nodokļu likumu prasības, samazinājis budžetā iemaksājamo nodokļu apmēru, nodokļu administrācija nodokļu revīzijas (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.

Minētā likuma 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda — no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu (..).

Savukārt 32.panta trešajā daļā noteikts, ka gadījumā, ja summa, kas nodokļu maksātājam jāiemaksā budžetā par periodu, par kuru tiek veikta nodokļu revīzija (audits), ir samazināta vairāk nekā par 15 procentiem no deklarējamās summas, soda nauda tiek noteikta 50 procentu apmērā no nedeklarētās budžetā iemaksājamās nodokļu summas.

Apgabaltiesa secina, ka VID ir ievērojis citētajās tiesību normās noteikto. Izvērtējot nodokļu administrācijas veiktos nodokļu maksājumu aprēķinus Lēmumā norādītajā apmērā, apgabaltiesa atzīst, ka tie ir pareizi. Līdz ar to Lēmums ir atzīstams par tiesisku, bet pieteikums ir noraidāms kā nepamatots.

[25] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa nav pareizi novērtējusi lietā konstatētos apstākļus, tādēļ tās spriedums nav pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt SIA „RDN" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora v.i. 2007.gada 13.novembra lēmuma Nr.19/40029 atcelšanu.

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

Tiesnese referente *(paraksts)* R.Paegle

Tiesneses *(paraksts)* Dz.Amerika

(paraksts) L.Vīnkalna

NORAKSTS PAREIZS:
Administratīvās apgabaltiesas tiesnese R.Paegle
Rīgā 2011.gada 13.oktobrī