Lietas arhīva Nr. AA43-0317-19/17
ECLI:LV:ADAT:2019:0826.A420219917.11.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019.gada 26.augustā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja Ilze Amona,
tiesneses Kristīne Kalvāne un Valda Zommere,

piedaloties pieteicējas SIA „AURUM INVEST" pārstāvim /pers. A/ un pilnvarotajam pārstāvim /pers. B/, un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „AURUM INVEST" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 26.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.7/2399 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 25.jūlija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienests (turpmāk – dienests) pieteicējai SIA „AURUM INVEST" veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2015.gada marta līdz 2016.gada jūnijam. Audita rezultātā ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes amatpersonas 2017.gada 6.janvāra lēmumu Nr.30.2-23.15/677 pieteicējai nomaksai budžetā noteikts PVN 16 135,48 *euro*, nokavējuma nauda 1592,51 *euro* un soda nauda 9681,3 *euro*, par 89 002,67 *euro* samazināts no budžeta atmaksājamais PVN un saistībā ar to noteikta soda nauda 53 401,6 *euro*, kā arī atteikts atmaksāt 2016.gada martā – jūnijā deklarēto 25 495,89 *euro* PVN pārmaksu. Pieteicēja šo lēmumu apstrīdēja.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2017.gada 26.aprīļa lēmumu Nr.30.2-22.7/2399 apstrīdētais lēmums atstāts negrozīts. Šajā lēmumā konstatēts, ka pieteicējas 2015.gada augustā, 2015.gada oktobrī–2016.gada maijā deklarētie zelta lūžņu iegādes darījumi no SIA „Fimmel" (iepriekšējais nosaukums „Inter Gold Latvia", turpmāk – SIA „Fimmel") faktiski nav notikuši.

[2] Pieteicēja dienesta ģenerāldirektora 2017.gada 26.aprīļa lēmumu Nr.30.2-22.7/239 pārsūdzēja tiesā, pieteikumā norādot turpmāk minēto.

[2.1] Pieteicējai nebija pamata apšaubīt darījuma partnera darbību. Dienests pieteicējai veica PVN auditu par periodu no 2014.gada 1.janvāra līdz 30.novembrim un no 2015.gada 1.janvāra līdz 28.februārim, šajā laikā pieteicējai ar SIA „Fimmel" bija seši preču iegādes darījumi. Dienests šos darījumus neapšaubīja un pārkāpumus nekonstatēja. Tas pieteicējai radīja aizsargājumu tiesisko paļāvību.

[2.2] Dienests nepamatoti piemēroja likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^4$ pantu, atzīstot, ka pieteicēja pieļāva atkārtotu pārkāpumu. Ar Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 10.maija spriedumu lietā Nr.A420136916 dienesta 2015.gada 12.augusta lēmums Nr.23.15/L-800 ir atcelts.

[2.3] Pieteicēja 2015.gada 1.jūnija paskaidrojumā sniedza atbildes uz visiem dienesta jautājumiem. Dienests nepamatoti norāda, ka paskaidrojumā nav identificēts preces nodošanas process un tas nesatur detalizētu, objektīvi pamatotu paskaidrojumu par sadarbību ar SIA „Fimmel". Dienests necentās no pieteicējas iegūt papildu informāciju par darījumu apstākļiem.

[2.4] Pieteicēja sadarbību ar SIA „Fimmel" uzsāka 2013.gadā, kad tās pārstāvis /pers. D/ sazinājās ar pieteicēju, e-pastā nosūtot sadarbības piedāvājumu darījumiem ar investīciju zeltu. Kopš 2014.gada pieteicēja no SIA „Fimmel" iegādājas zelta lūžņus. Sadarbību apliecina e-pastu sarakstes izdruka.

[2.5] Tika parakstīts līgums, pārbaudīta preces viengabalainība, tā tika izņemta no iepakojuma, pārbaudīta preces kvalitāte, prece tika nosvērta ar pieteicējas svariem, tika noteikta galīgā preces vērtība, noformēts nodošanas un pieņemšanas akts, izrakstīta pavadzīme un samaksāts par preci. Papildus pieteicēja iesniedza arī katra darījuma laikā uzņemtu videoierakstu un darījuma ietvaros veikto darbību foto fiksāciju. Tas dod priekšstatu par strīdus darījumiem.

[2.6] Ar SIA „Fimmel" notika desmit darījumi, bet konkrētajā periodā pieteicēja kopā ir veikusi 55 darījumus saistībā ar zelta lūžņu iepirkšanu. Darījumi ar SIA „Fimmel" nav lielākie un būtiskākie pieteicējas darījumi. Darījumi ir saistīti ar pieteicējas saimniecisko darbību un atbilst konkrētās jomas specifikai. /pers. D/ 2016.gada 20.janvāra paskaidrojumā apstiprināja darījumus un izskaidroja to apstākļus, kā arī sniedza informāciju par SIA „Fimmel" saimniecisko

darbību.

[2.7] Dienests nepamatoti secināja, ka pretrunīgas informācijas par preču pieņemšanas un nodošanas procesu, un īpašuma tiesību pāreju ietveršana līgumos norāda uz to noformēšanas formālo raksturu. No videoierakstiem redzams, ka preču piegādes nenotiek vienā konkrētā laikā. Tas ir process, kura laikā notiek satikšanās ar sadarbības partneri, darījuma nosacījumu pārrunāšana, pārliecināšanās par preces kvalitāti, tostarp iepazīstoties ar VSIA „Latvijas Proves birojs" ***(turpmāk*** – Proves birojs) Testēšanas laboratorijas testēšanas pārskatu, līguma parakstīšana, preces faktiskā svara noteikšana un tā fiksēšana, preču pieņemšanas un nodošanas akta sagatavošana un parakstīšana.

[2.8] Dienesta iebildumi par īpašuma tiesību pāreju nav pamatoti. Dienests neizvērtēja visus darījumu dokumentus un pierādījumus, neņēma vērā Civillikuma 2034. un 2013.pantā noteikto. Dienests nepamatoti norāda, ka pieteicēja neievēroja samaksas termiņus.

[2.9] Dienests nepamatoti norāda, ka nav ievērots līgumā noteiktais attiecībā uz preces kvalitātes pārbaudi. Pieteicēja darījumos pārbaudīja preces svaru un kvalitāti. Pieteicējas darījumu partneris preci iesniedza kopā ar Proves biroja testēšanas pārskatu un kvīti, pieteicēja novērtēja piedāvāto preci un tikai tad izlēma, vai preci iegādāties. Pieteicējai nebija pamata apšaubīt Proves biroja dokumentos norādīto. Galvenais vērā ņemamais rādītājs ir zelta saturs. Proves biroja testēšanas pārskatos tiek norādīts svars, ko iegūst, nosverot preci līdz analīzes veikšanai. Veicot analīzi, prece svaru zaudē, pēc analīzēm svars mazliet atšķiras. Tāpēc pieteicēja vienmēr pārbauda preces svaru, veic fotofiksāciju un norāda preces faktisko svaru, lai aprēķinātu tīrā zelta saturu.

[2.10] Dienests neņēma vērā, ka pieteicēja no SIA „Fimmel" iegādājās zelta lūžņus, kas ir dažādu zeltlietu sakausējums un to izcelsme var būt dažāda. Zelta satura noteikšanai SIA „Fimmel" pieteicējai iesniedza Proves biroja testēšanas pārskatus, par kuriem pieteicējai nebija šaubu. Dienesta iebildumi par darbu atskaites kvītīs iztrūkstošo informāciju neattiecas uz pieteicēju un SIA „Fimmel", jo tie ir Proves biroja sagatavoti dokumenti. Dienesta norādītais, ka pieteicējai ir jāzina preces izcelsme, neatbilst normatīvajos aktos noteiktajam un judikatūrai. Dienests patvaļīgi un paplašināti izmanto savas pilnvaras, pārkāpj patvaļas aizlieguma un tiesiskuma principu. Jāņem vērā Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Senāts) 2010.gada 5.jūlija spriedumā Nr.SKA-343/210 norādītais.

[2.11] Pārsūdzētajā lēmumā vērtēti SIA „Fimmel" un tās darījumu partneru darījumi, bet šis izvērtējums neattiecas uz pieteicēju. Pieteicējai nav jāatbild par citu uzņēmumu darbību un iespējamiem pārkāpumiem. Jāņem vērā Senāta 2013.gada 7.maija sprieduma Nr.SKA-14/2013 11.punktā norādītais.

[2.12] Dienests neņēma vērā Eiropas Savienības Tiesas atziņu, ka no objektīvo elementu kopuma ir jāizriet, ka attiecīgo darījumu galvenais mērķis ir fiskālu priekšrocību iegūšana. Dienests nav norādījis objektīvu elementu kopumu, kas ļautu secināt, ka pieteicēja un SIA „Fimmel" veica saskaņotas darbības ar mērķi gūt fiskālās priekšrocības.

[2.13] Dienests neņēma vērā, ka pieteicēja no „Fimmel" iegādātās preces izmantoja savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai – piegādāja tās ārvalsts uzņēmumam *NV TONY GOETZ*.

[3] Dienests paskaidrojumā pieteikumu neatzīst un papildus pārsūdzētajā lēmumā norādītajam paskaidro turpmāk minēto.

[3.1] Dienests iepriekš veica pieteicējai auditu par periodu no 2014.gada janvāra līdz 2015.gada februārim, bet nākamajā auditā tika pārbaudīti darījumi laikā no 2015.gada marta līdz 2016.gada jūnijam. Tātad auditējamie periodi nesakrīt. Līdz ar to pieteicēja nepamatoti apgalvo, ka dienests nav ievērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajā daļā noteikto. Dienests nav veicis atkārtotu nodokļu pārbaudi vai pārskatījis noteiktās nodokļu saistības apmēru.

[3.2] Pieteicēja nepamatoti norāda, ka pēc pirmā audita pieteicējai radās tiesiskā paļāvība attiecībā uz darījumiem ar SIA „Fimmel". 2015.gada 12.augusta lēmumā Nr.23.15/2-800 norādīts, ka dokumenti pārbaudīti izlases kārtībā. Šāda norāde nevar pieteicējai radīt paļāvību, ka dienests ir pārbaudījis un atzinis visus pieteicējas darījumus. Līdz ar to nav konstatējams skaidrs iestādes izteikums, uz kuru adresāts varētu paļauties.

[3.3] Jāņem vērā Senāta 2013.gada 11.novembra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-912/2013 4.3.apakšpunktā norādītais par darījumu partnera tālāko darījumu izvērtēšanu. SIA „Fimmel" deklarēja iegādes darījumus ar SIA „Skobby", SIA „Amarti" un darījumus, kuru vērtība ir zem 1430 *euro*. Analizējot SIA „Skobby" un SIA „Amarti" tālākos darījumu partnerus, konstatēts, ka SIA „Fimmel" preces nevarēja saņemt no šīm sabiedrībām, tādējādi nav konstatējama strīda preces legāla izcelsme, par kuru saskaņā ar līgumu nosacījumiem SIA „Fimmel" bija jāpārliecinās.

[4] Ar Administratīvās rajona tiesas 2018.gada 25.jūlija spriedumu pārsūdzētais lēmums atcelts. Spriedumā norādīts turpmāk minētais.

[4.1] Tiesa citēja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktā, panta ceturtajā, piektajā un sestajā daļā, likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantā noteikto, kā arī atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas 2005.gada 3.marta sprieduma lietā C-32/03 25.punktā, 2005.gada 26.maija sprieduma lietā C-465/03 33., 34.punktā, 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās C-439/04 un C-440/04 48.punktā, 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā C-563/11 27.punktā un 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā C-563/11 37.punktā norādīto.

Dienests neatzina pieteicējas 2015.gada augustā, oktobrī–2016.gada maijā deklarēto priekšnodokli 105 138,15 *euro* apmērā par deklarētajiem darījumiem ar SIA „Fimmel" par zelta lūžņu iegādi. Dienesta ieskatā pieteicēja nav saņēmusi preces – zelta lūžņus no deklarētā darījumu partnera –, tā vārdā ir tikai formāli noformēti dokumenti par faktiski neesošiem darījumiem, jo SIA „Fimmel" deklarētajiem darījumu partneriem SIA „Skobby" un SIA „Amarti" konstatējamas fiktīvu uzņēmumu pazīmes, to amatpersonas paskaidrojumus Igaunijas nodokļu administrācijai sniegušas, atrodoties apcietinājumā,

un SIA „Fimmel" budžetā iemaksājamais PVN ir neliels, salīdzinot ar tās deklarēto PVN kopsummu.

[4.2] Senāts ir atzinis, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas, noformēti ir tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu (*2013.gada 10.septembra sprieduma Nr.SKA-12/2013 (lieta Nr.A42676407) 12.punkts*).

Tā kā dienests norāda, ka pieteicējas darījumi ar SIA „Fimmel" faktiski nav notikuši, tiesa pārbaudīja, vai SIA „Fimmel" ir piegādājusi zelta lūžņus pieteicējai.

[4.3] Tiesa konstatēja, ka pieteicēja par katru no darījumiem ar SIA „Fimmel" ir slēgusi atsevišķus līgumus, kuros ietvertie nosacījumi, izņemot preces svaru un cenu, ir identiski. Tiesa citēja pieteicējas paskaidrojumu dienestam, SIA „Fimmel" valdes locekļa /pers. D/ paskaidrojumu dienestam, /pers. A/ paskaidroto tiesas sēdē un /pers. D/ liecību tiesā.

[4.4] Tiesa konstatēja, ka /pers. A/ un /pers. D/ paskaidrotais par darījumu norisi atbilst līgumu nosacījumiem. /pers. D/ elektroniski izsaka piedāvājumu, /pers. A/ apstiprina darījumu. Tipveida līgumā tiek ierakstītas ziņas par preces svaru un cenu. Preci hermētiski noslēgtā Proves biroja iepakojumā /pers. D/ nodod pieteicējai tās birojā, iepakojums tiek atvērts, prece nosvērta, tiek parakstīts pieņemšanas un nodošanas akts, SIA „Fimmel" izraksta pieteicējai rēķinu. Pieteicēja katra darījuma norisi ir fotografējusi un filmējusi.

Preces esību apstiprina pieteicējas paskaidrojumi, ko savukārt apstiprina attaisnojuma dokumenti par šo darījumu, pieteicējas veiktā fotofiksācija ar konkrētām norādēm uz laiku, kā arī liecinieks. Prece un tās pavaddokumenti ir atbilstoši fiksēti, kas izslēdz to, ka šis būtu klasificējams kā darījums, kurā noformēti tikai dokumenti. Turklāt fotoattēlos ir fiksēts arī laiks, kas sakrīt ar pieteicējas paskaidrojumos norādīto un atbilst darījuma noformēšanas laikam.

[4.5] Vērtējot dienesta argumentu par preču piegādes neiespējamību, tiesa atsaucās uz Proves biroja dienestam sniegto informāciju un sarakstiem par visu to zelta izstrādājumu nodošanu testēšanai, ko veica SIA „Skobby" un SIA „Amarti". Tā kā Proves birojs pārbauda juridisko personu pārstāvjus, tiesai neradās šaubas, ka zelta lūžņus Proves birojā iesniedza SIA „Skobby" un SIA „Amarti". Proves birojs dienestu arī informēja par strīda preču testēšanu, ka analīžu veikšanai preces iesniedza SIA „Skobby" amatpersona /pers. E/ un SIA „Amarti" amatpersona /pers. F/, bet saņēma /pers. D/, atsevišķos gadījumos /pers. F/.

Tiesa konstatēja, ka SIA „Fimmel" pieteicējai piegādāja preces ar Proves biroja izsniegtu dokumentu. No desmit noformētajām kvītīm tiesa secināja, ka SIA „Fimmel" piegādāja pieteicējai preces, kuras Proves birojā atbilstoši kvīts numuriem testēšanai nodeva SIA „Skobby" un SIA „Amarti".

[4.6] Attiecībā uz dienesta argumentu, ka ir par maz laika, lai pieteicēja un SIA „Fimmel" paspētu veikt darījumus atbilstoši amatpersonu paskaidrojumos norādītajam, tiesa izvērtēja lietā esošos dokumentos norādītajā laika periodā norādīto un secināja, ka darījumus dokumentos norādītajā laikā bija iespējams noslēgt.

[4.7] Izvērtējot dienesta argumentu par zelta izstrādājumu svara atšķirībām, kas fiksētas Proves biroja izsniegtajos dokumentos, pieteicējas un SIA „Fimmel" parakstītajos pieņemšanas un nodošanas aktos, tiesa konstatēja, ka tās iekļaujas Proves biroja norādītajās robežās.

[4.8] Izvērtējot dienesta apsvērumus par pieteicējas veikto aviobiļešu iegādi un lietā esošos pierādījumus, tiesai neradās šaubas, ka aviobiļetes pirktas tieši saistībā ar konkrētajiem darījumiem.

[4.9] Attiecībā uz dienesta iebildi, ka SIA „Fimmel" uzrāda deklarācijās pietiekami ievērojamas iegādes un piegādes darījumu vērtības, bet budžetā iemaksājamais PVN ir neliels, tiesa, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, norādīja, ka jautājums par to, vai PVN, kas maksājams par agrākiem vai vēlākiem pārdošanas darījumiem saistībā ar konkrētajām precēm, tika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto PVN.

[4.10] Vērtējot dienesta argumentu par SIA „Fimmel" darījumu partneru SIA „Skobby" un SIA „Amarti" un to tālāko darījumu partneru negodprātīgu rīcību attiecībā uz zelta lūžņu piegādi, tiesa atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru un secināja, ka lietā nav pierādījumu, ka pieteicēja zināja, no kā SIA „Fimmel" ir iegādājusies preci. Lietā nav arī pierādījumu, ka SIA „Fimmel" būtu saistīta ar kādām SIA „Skobby" un SIA „Amarti" negodprātīgām darbībām.

[4.11] Tiesa atzina, ka SIA „Fimmel" pieteicējai ir piegādājusi strīdus preces, bet dienests bez tiesiska pamata liedza atskaitīt priekšnodokli un pārsūdzētais lēmums ir atceļams.

[5] Dienests par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību, kurā norādīts turpmāk minētais.

[5.1] Tiesa pierādījumus neizvērtēja kopsakarā. Tiesa neanalizēja pretrunīgo informāciju par preču pieņemšanas un nodošanas procesu, īpašuma tiesību pārejas ietveršanu līgumos, kā arī nepievērsa uzmanību, ka pavadzīmēs Nr.IGL1308-54, Nr.IGL1510-60 un Nr.IGL1510-62 norādīti divi atšķirīgi piegādes laiki. Tā kā preces izsniegšanas un saņemšanas vieta atrodas vienā adresē, tas liecina par formālu dokumentu noformēšanu.

Uz dokumentu formālu noformēšanu norāda /pers. D/ pretrunīgā informācija par dokumentu noformēšanas laiku. Viņš liecināja, ka, ierodoties ar preci pie pieteicējas, viņa rīcībā nebija pavadzīmes, bija pieņemšanas un nodošanas akts. Savukārt dienestam viņš paskaidroja, ka pieņemšanas un nodošanas aktā tiek fiksētas svara atšķirības, tāpēc dokumenti tiek izdrukāti darījuma procesa noslēgumā. /pers. D/ liecība par pieņemšans un nodošanas akta sagatavošanas laiku ir pretrunā /pers. A/ paskaidrotajam tiesā, ka līgums un pieņemšanas un nodošanas akts tiek parakstīts pēc preces svēršanas.

[5.2] Pretrunīgi ir arī /pers. D/ un /pers. A/ paskaidrojumi par sadarbības uzsākšanu. Pieteicēja 2015.gada 1.jūnijā paskaidroja, ka ar SIA „Fimmel" pārstāvošo /pers. D/ sazinājās e-pastā, pēc tam satikās. Savukārt SIA „Fimmel"

2016.gada 20.janvāra paskaidrojumā norādīja, ka pieteicēja atsūtīja savu pieprasījumu par preces iegādi. Tiesas sēdē /pers. D/ nesniedza atbildes uz jautājumiem par sadarbības uzsākšanu ar pieteicēju. Šādu pretrunu paskaidrojumos nebūtu, ja ilgstoši būtu noticis liels darījumu skaits. Tiesa šīs pretrunas nevērtēja, aprobežojoties ar secinājumu, ka abas darījuma puses ticami un saprotami izskaidrojušas darījuma norisi.

[5.3] Tas, ka zelta lietņi ir nodoti pārbaudei Proves birojā, neapstiprina darījumu norisi. Proves birojs nekontrolē komersantu privāttiesiskos darījumus un neapstiprina to norisi.

[5.4] Tiesa neņēma vērā, ka /pers. A/ un /pers. D/ ir saistītas personas likuma „Par nodokļiem un nodevām" l.panta 18.punkta g) apakšpunkta izpratnē. Par to liecina viņu paskaidrotais par ilgstošo sadarbību un pazīšanos. Minētais atvieglo dokumentu noformēšanu par faktiski neesošiem darījumiem, paskaidrojumu un liecību saskaņošanu.

[5.5] Tiesa norādīja, ka foto un video materiāli apstiprina preces esību.Taču lietā nav strīda par preces esību, bet gan par pieteicējas informētību par tās iesaisti fiktīvā darījumā. Foto un video materiāli nenorāda uz preču izcelsmi un neļauj identificēt vai izskaidrot strīdus preču ieguves apstākļus.

[5.6] Pieteicēja audita un tiesvedības laikā paskaidroja, ka /pers. A/ ir ilgstoša pieredze dārgmetālu un juvelierizstrādājumu jomā. Pieteicēja norādīja, ka SIA „Fimmel" bija aktīva tirgus dalībniece un /pers. D/ ir kompetents dārgmetālu jomā, viņam ir daudzgadīga pieredze un darījumu sakari šajā jomā, SIA „Fimmel" bija uzticams darījumu partneris.

Tajā pašā laikā pieteicēja nav uzticējusies ne Proves biroja veiktajām darbībām, ne SIA „Fimmel", jo vienmēr saņemto preci pārbaudīja, atverot iepakojumu un pārsverot, svēršanas brīdī fotografējot un filmējot. Minēto nevar izskaidrot ar piesardzību. Pieteicēja zināja par strīdus darījuma fiktīvo raksturu, tāpēc veica darījuma foto un video fiksāciju ar nolūku fiktīvus darījumus padarīt par ticamiem. Ja darījumi būtu veikti, tas nebūtu nepieciešams, un pieteicējas darījuma partneris neiegādātos tik specifisku preci no partneriem, kuriem nav pieredzes šajā nozarē.

Administratīvā apgabaltiesa lietā Nr.A420136916, kurā tika apstrīdēti pieteicējas darījumi ar SIA „Gold Silver Trade", secināja, ka pieteicēja ir uzņēmusi fotoattēlus, lai padarītu fiktīvu darījumu par ticamu.

Pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā norādīja pretrunīgu skaidrojumu par to, ko apliecina video un foto materiāli. Pieteicēja norādīja, ka video materiāli neapliecina preču piegādi konkrētā laikā. Vienlaikus pieteicēja norādīja, ka dokumenti, fotoattēli un videoieraksti apliecina preču piegādi. Tas papildus norāda uz pieteicējas rīcību, veicot foto un video fiksāciju ar nolūku fiktīvus darījumus padarīt par ticamiem.

[5.7] Tiesa neapšaubīja, ka zelta stieņus pārbaudei Proves birojā nodeva SIA „Skobby" un SIA „Amarti". Taču apstāklis, ka Proves birojs juridisko personu pārstāvjus identificē, neapliecina īpašumtiesības uz testēšanai iesniegtajiem zelta lūžņiem. Tiesa neņēma vērā, ka faktiski SIA „Fimmel" piedāvāja preci un vienojās ar pieteicēju par preces cenu, pirms tā strīdus preci bija ieguvusi īpašumā no saviem piegādātājiem. No Proves biroja noformētajos dokumentos sniegtās informācijas izriet, ka SIA „Skobby", SIA „Amarti" un SIA „Fimmel" darbībām, iesniedzot zelta lietņus Proves birojā, bija formāls raksturs, jo nav konstatējama SIA „Skobby" un SIA „Amarti" līdzdalība preces un testēšanas rezultātu saņemšanā. Pavadzīmes formāli tika noformētas pēc tam, kad pircējs faktiski jau bija saņēmis preci.

[5.8] Tiesa nepievērsa uzmanību dienesta iegūtajai informācijai par SIA „Fimmel" deklarēto darījumu partneru spēju nodrošināt strīdus darījumus, informācijai par to deklarētajiem darbības veidiem un tam, ka šīs sabiedrības Proves birojā reģistrējušas siamnieciskās darbības veikšanas vietas darbiem ar dārgmetāliem neilgi pirms strīda darījumiem, bet reģistrētajās saimnieciskās darbības veikšanas vietās neatradās un saimniecisko darbību neveica. Tas liecina par saimnieciskās darbības vietas darbībām ar dārgmetāliem formālu reģistrēšanu. Par šo komercsabiedrību reālas saimnieciskās darbības neveikšanu liecina arī to PVN deklarācijās norādītais par to darījumu partneriem. Jāņem vērā arī SIA „Fimmel" amatpersonas /pers. E/ 2016.gada 23.augusta paskaidrojumā norādītais vispārīgais darījumu apliecinājums, kura atbilstību patiesajiem lietas apstākļiem ļauj apstrīdēt dienesta rīcībā esošā informācija par strīda darījumos iesaistītajiem uzņēmumiem. /pers. E/ pretēji /pers. D/ norādītajam par sadarbības uzsākšanu nenorādīja, ka sadarbība ar SIA „Fimmel" ir uzsākta pēc konkrēta piedāvājuma saņemšanas e-pastā. Viņš norādīja, ka darījuma partnerus atrada ar paziņu starpniecību un sludinājumos, savukārt darījumam ar SIA „Fimmel" iniciators bija /pers. E/, kas viņiem zvanīja un tikās ar viņiem. Būtiskas pretrunas par darījumu norisi ir konstatējamas arī jautājumā par dokumentu noformēšanas un parakstīšanas vietām. Kā nejaušu sakritību nevar vērtēt to, ka grāmatvedības uzņēmums, kas kārtoja SIA „Skobby" grāmatvedību, atradās vienā ēkā ar pieteicēju un SIA „Fimmel".

/pers. E/ paskaidrojumā nav norādīts, kā viņš saņēma informāciju par ekspertīzes rezultātiem. /pers. D/ tiesā norādīja, ka Proves birojs kādu laiku iepriekš SIA „Fimmel" uz e-pastu aizsūta testēšanas pārskatu analīzes, jo ar pārdevēju jau iepriekš noslēgta vienošanās par aptuveno apmēru. /pers. D/ liecība par testēšanas pārskatu saņemšanu ir vērtējama kritiski. /pers. D/ liecība bija nekonsekventa, sākotnēji norādot, ka testēšanas pārskatu analīzes viņš saņēma tieši no Proves biroja, bet vēlāk norādot, ka bieži vien ir arī tā, ka analīzes sūta nevis SIA „Fimmel", bet pircējam. Savukārt, atbildot uz dienesta jautājumu, viņš norādīja, ka saņem no Proves biroja pēc iepriekšējas vienošanās, atzīmējot, ka tās tiek nosūtītas pircējam, vai arī tās ir saņēmis piegādātājs un pārsūtījis /pers. D/.

No /pers. F/ paskaidrojumā norādītā nav identificējams, kur un kad viņš no piegādātājiem saņēma preci, kad un kā saņēma informāciju par ekspertīzes rezultātiem, kur un kad SIA „Amarti" vārdā noformēti piegādes dokumenti. Atbilstoši paskaidrotajam darījums notika vienā dienā, taču tas neatbilst testēšanas pārskatos norādītajam.

[5.9] Nav skaidrs, kāpēc SIA „Amarti" izdeva pilnvaru SIA „Fimmel", jo atbilstoši /pers. F/ paskaidrotajam viņš piedalījās lūžņu saņemšanā Proves birojā. Proves birojs tiesai paskaidroja, ka tas neierobežo personas ar noteiktām procedūrām, kādā iesniedzamas pilnvaras dārgmetālu izstrādājumu saņemšanai. Savukārt /pers. D/norādīja, ka ar Proves

biroju tika slēgts līgums, lai viņš varētu saņemt iegādāto materiālu, bija jāraksta pilnvara par testēšanas pārskatiem. Dienests nekonstatēja, ka pilnvarās būtu norādīti preci identificējoši dati, līdz ar to /pers. D/ ir sniedzis faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu informāciju. Arī no SIA ,,Skobby" amatpersonas paskaidrojuma izriet, ka /pers. E/ ir piedalījies zelta izņemšanā no Proves biroja, jo viņš paskaidroja, ka prece tika saņemta iepakota. Neatbilstības par pilnvaras saņemšanu no darījuma partneriem ir konstatējamas arī /pers. D/ liecībā, jo viņš norādīja, ka pilnvara tiek saņemta, kad ir konceptuāli vienojušies par pirkumu. Tātad tas notika pēc testēšanas rezultātu saņemšanas. Taču pilnvara gadījumā ar SIA „Amarti" ir saņemta jau nākamajā dienā pēc līguma noslēgšanas 2015.gada 7.oktobrī, bet 2016.gada 25.maija pilnvara izsniegta dienu pirms preces iesniegšanas Proves birojā.

[5.10] Kritiski ir vērtējama /pers. D/ liecība, ka tika pārbaudīti darījumu partneri. Līgums starp SIA „Fimmel" un SIA „Amarti" noslēgts 2015.gada 6.oktobrī, SIA „Amarti" Proves birojā saimnieciskās darbības vietu reģistrēja 2015.gada 7.oktobrī, SIA „Fimmel" darījumi ar SIA „Amarti" notika 2015.gada 22.oktobrī, bet bankā 2015.gada 6.oktobra līgums tika iesniegts 2015.gada 26.oktobrī.

[5.11] SIA „Fimmel", SIA „Amarti" un SIA ,,Skobby" kā preču pārdevējiem normālai komercpraksei neraksturīgs ir apstāklis, ka atbilstoši līguma nosacījumiem pircējs iegūst īpašuma tiesības uz preci ar tās nodošanas brīdi, vai arī, parakstot preču pavadzīmi un pieņemšanas un nodošanas aktu. Samaksa tika veikta ar pēcapmaksu, taču līgumos nav ietverti detalizētāki noteikumi situācijā, ja samaksa vispār netiek veikta vai netiek veikta laicīgi.

[5.12] Nav saprotama arī SIA „Fimmel" rīcība, norādot, ka svara atšķirību fiksēšana ir ļoti svarīga, bet darījumos ar saviem deklarētajiem piegādātājiem svara atšķirības neņemot vērā.

[5.13] Izvērtējot noformēto darījumu komerciālo realitāti, jāņem vērā, ka SIA „Amarti" un SIA ,,Skobby" amatpersonas paskaidrojumus sniegušas, atrodoties apcietinājumā, turklāt SIA „Amarti" amatpersona ir apcietināta par ekonomiskiem noziegumiem.

[5.14] Tiesa neņēma vērā, ka nav gūts apstiprinājums strīda preču esībai SIA „BALTIC PRIM", SIA „PRIMA CONSULTING" un SIA „DĀVIS BŪVE" rīcībā un spējai to piegādāt SIA „Amarti" un SIA ,,Skobby". Tāpat nav konstatējama strīda preces legāla izcelsme, kuru saskaņā ar līguma nosacījumiem bija jāapliecina SIA „Fimmel".

[5.15] Ar dienesta amatpersonas 2017.gada 18.janvāra lēmumu par SIA „Fimmel" nodokļa audita rezultātiem strīdus periodā nav atzīti SIA „Fimmel" deklarētie darījumi ar SIA ,,Skobby" un SIA „Amarti". Šis lēmums nav apstrīdēts un ir stājies spēkā. Neilgi pēc 2016.gada 5.maija lēmuma par SIA „Fimmel" nodokļu audita veikšanu šī uzņēmuma amatpersonas /pers. D/ un /pers. G/ 2016.gada 6.jūlijā atstāja valdes amatus. Tas netieši norāda uz uzņēmuma faktiskās saimnieciskās darbības neveikšanu un abu amatpersonu izvairīšanos no atbildības.

[5.16] Vērtējot iespēju īsā laikā pēc preces saņemšanas no Proves biroja noformēt strīdus darījumus, tiesa neņēma vērā, ka saskaņā ar /pers. D/ liecināto pēc preces izņemšanas no Proves biroja tika noformēti arī darījuma dokumenti ar SIA ,,Skobby" un SIA „Amarti".

[5.17] Tiesa nepamatoti nekonstatēja darījumu ķēdi, kas vērsta uz nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšanu. Tieši pieteicēja konkrētajā gadījumā guva fiskālas priekšrocības iegūtā PVN priekšnodokļa veidā. Mākslīgi organizētas darījumu ķēdes pastāvēšanai nebūtu jēgas, ja tā nebūtu organizēta patiesā labuma guvēja interesēs, proti, pieteicējas interesēs.

[6] Paskaidrojumā par apelācijas sūdzību pieteicēja norāda turpmāk minēto.

[6.1] Dienests nepamatoti norāda uz pretrunām un neatbilstībām preču pieņemšanas un nodošanas procesā. Par preču pieņemšanas un nodošanas procesu lietā ir plašs pierādījumu klāsts, tostarp videoieraksts, kas ļauj konstatēt precīzu preces saņemšanas laiku. Dienests nav pamatojis, kādas pretrunas un neatbilstības konstatējamas preču pieņemšanas un nodošanas procesā.

[6.2] Dienests nepamatoti norāda uz pretrunām /pers. D/ paskaidrojumā, nevērtējot viņa sniegto skaidrojumu un pierādījumus kopsakarā. Ierodoties ar preci pie pieteicējas, /pers. D/ rīcībā bija Proves biroja izdots dokuments, nevis pieņemšanas un nodošanas akts. /pers. D/ neprecīzi nosauca Proves biroja izsniegto dokumentu, bet tas neliecina par pretrunām viņa skaidrojumā. Videoierakstā redzams, ka kopā ar preci tika atnests Proves biroja sagatavotais testēšanas pārskats, uz tā pamata tika fiksēts preces svars. Par to liecina ieraksts uz pārskata par preces svaru un pušu paraksti. Tas atbilst /pers. D/ liecībai, ka SIA ,,Fimmel" rēķins un pieņemšanas un nodošanas akts tika sagatavots pēc svara atšķirības fiksēšanas.

[6.3] Nav saprotams, kā dienesta norādītais par neatbilstībām pušu paskaidrojumos par darījumu uzsākšanu ietekmē darījumu esību. Pieteicēja ir saglabājusi elektronisko saraksti par sadarbības jautājumiem. Pieteicējas sardarbība ar SIA „Fimmel" uzsākta 2013.gadā, kad /pers. D/ pieteicējai elektroniski nosūtīja sadarbības piedāvājumu.

[6.4] Pieteicēja ar SIA „Fimmel" slēdza standarta līgumus, mainījās tikai ieraksti par cenas fiksēšanas datumu. Iepriekšējā pieteicējas auditā līdzīgi darījumi netika apšaubīti. Nav saprotams, kā līgumu saturs ietekmē darījumu deklarēšanu atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likumā noteiktajam.

[6.5] Pavadzīmēs Nr.IGL1508-54, IGL1510-60 un IGL1510-62 norādīti divi atšķirīgi piegādes laiki. Tā kā darījumi notiek noteiktā laika intervālā, šajās pavadzīmēs ir fiksēts laiks no preces pieņemšanas procedūras sākuma līdz beigām, kas kopumā ilgst aptuveni 30 minūtes. Likums neparedz norādīt nodokļu rēķinā darījuma ietvaros veikto atsevišķo darbību laiku. Ja arī piegādātājs atsevišķās pavadzīmēs norādījis divus darbību laikus, tas nav pamats darījumu apšaubīšanai.

[6.6] Fakts, ka preču saņemšanas un nodošanas vieta arodas vienā adresē, neliecina par dokumentu formālu

noformēšanu. Eiropas Savienības Tiesa vairākkārt ir uzsvērusi, ka ļaunprātības pamatošanai ir pieļaujami tikai objektīvi pierādījumi. No dienesta norādītā izriet, ka piegādātāja atrašanās vietas tuvums automātiski pierāda dokumentu formālu noformēšanu, jo citus pierādījumus dienests nav norādījis. Konkrētajā adresē ir reģistrēti 260 uzņēmumi, taču tas nenozīmē, ka šie uzņēmumi nedrīkst savā starpā slēgt darījumus. Uz pieņēmumiem balstīts arī dienesta secinājums, ka pieteicējas un SIA ,,Fimmel" pārstāvja ilgstošā pazīšanās pierāda personu saistību.

[6.7] Dienests norāda, ka Proves birojs nekontrolē komersantu privāttiesiskos darījumus un neapstiprina to norisi. Taču Proves biroja sniegtā informācija apstiprina faktus, kuriem ir nozīme lietā. Atbilstoši Proves biroja sniegtajai informācijai ir konstatējams, kura persona un kad preci nodeva Proves birojā, kad SIA ,,Fimmel" e-pastā nosūtīja pieteicējai preces piedāvājumu, kad pieteicēja un SIA ,,Fimmel" e-pastā vienojās par darījumu, kad prece tika saņemta Proves birojā. No foto un video materiāliem ir konstatējams, kad SIA ,,Fimmel" pārstāvis ieradās pie pieteicējas, kā notika preces pieņemšana un nodošana, kas ļauj identificēt konkrēto preci katrā darījumā, jo ir fiksēta gan prece, gan Proves birojā saņemtie preces pavaddokumenti.

[6.8] Dienests nepamatoti uzskata, ka nav konstatējama preces legāla izcelsme un par to jāatbild pieteicējai. Pieteicēja no SIA ,,Fimmel" iegādājās zelta lūžņus, kas ir dažādu zeltlietu sakausējums un to izcelsme var būt ļoti dažāda. Zelta satura noteikšanai SIA ,,Fimmel" pieteicējai iesniedza Proves biroja izsniegtus testēšanas pārskatus, par kuriem pieteicējai neradās šaubas.

[6.9] Dienests nav pamatojis, kāds sakars precīza preces svara noteikšanai ar uzticēšanos. Pieteicēja nav apšaubījusi saņemtās preces atbilstību un nav veikusi atkārtotu testēšanu. Tātad dienests faktus interpretē sev vēlamā veidā.

Dienests nepamatoti uzskata, ka fotoattēli uzņemti, lai padarītu darījumu par ticamu. Videoierakstu veikšana un fotografēšana ir ierasta pieteicējas darba prakse. Pieteicēja ir fiksējusi katru darījumu, ne tikai strīdus darījumus.

[6.10] Pieteicēja nevar atbildēt par SIA ,,Fimmel" darījumiem ar tās darījumu partneriem, tai nav jāatbild par citu personu rīcību.

[6.11] Dienests atsaucas uz nepierādītiem faktiem, norādot, ka SIA ,,Amarti" un SIA ,,Skobby" dokumentus ar SIA ,,Fimmel" noformēja pēc tam, kad SIA ,,Fimmel" saņēma preci. Dienests nenoskaidroja, kā notika dokumentu aprite. Darījuma dokumenti varēja tikt sagatavoti pirms preces saņemšanas Proves birojā, jo Proves biroja testēšanas pārskati personu rīcībā bija pirms preces saņemšanas.

[6.12] Saskaņā ar Ministru kabineta 2002.gada 20.augusta noteikumu Nr.367 „Kārtība, kādā reģistrējamas saimnieciskās darbības vietas darbam ar dārgmetāliem, dārgakmeņiem un to izstrādājumiem, to obligātās provēšanas un marķēšanas kārtība un neprovētu dārgmetālu, dārgakmeņu un to izstrādājumu uzglabāšanas kārtība" 16.punktu Proves birojs saimnieciskās darbības vietu reģistrē piecu darbdienu laikā. SIA „Amarti" darbības vieta Proves birojā tika reģistrēta dienu pirms SIA „Amarti" noslēdza līgumu ar SIA „Fimmel", tātad SIA „Amarti" pirms darījuma bija Proves birojā iesniegusi iesniegumu par darbības vietas reģistrēšanu. Turklāt bankai neradās šaubas par SIA „Amarti".

[6.13] Preci testēšanai iesniedza SIA ,,Amarti" un SIA ,,Skobby" pārstāvji, tātad minēto uzņēmumu rīcībā prece bija. Dienests norāda, ka pilnvarās nav norādīti preci identificējoši dati, bet dienests nevar atspēkot to, ka tieši SIA ,,Amarti" un SIA ,,Skobby" testēšanai iesniegtā prece nonāca SIA ,,Fimmel" un secīgi pieteicējas rīcībā. Dienesta norādītie fakti attiecībā uz SIA „Amarti" un SIA „Skobby" nav pieļaujami pieteicējas un SIA „Fimmel" darījumu apšaubīšanai. Dienests nav norādījis uz konkrētiem pierādījumiem par pieteicējas saistību ar SIA „Fimmel" darījumu partneriem.

[7] Tiesas sēdē dienesta pārstāvis uzturēja apelācijas sūdzību un lūdza pieteikumu noraidīt. Pieteicējas pārstāvji apelācijas sūdzību netazina un lūdza pieteikumu noraidīt.

Motīvu daļa

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

[9] Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesas sprieduma daļā (*sk. šā sprieduma 4.1.–4.3.punktu*) ir pareizi konstatētas piemērojamās tiesību normas, strīdus jautājums, pamatoti ietvertas atsauces uz izskatāmajā lietā būtiskām judikatūras atziņām, kā arī pareizi konstatēti lietā esošie pierādījumi. Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas lietas apstākļu konstatējumam un sprieduma motivācijai minētajā daļā un Administratīvā procesa likuma 251.panta piektajā daļā norādītos apsvērumus atkārtoti nenorāda. Taču apgabaltiesa turpmāk norādīto apsvērumu dēļ nepiekrīt pirmās instances tiesas secinātajam, ka pieteikums ir pamatots.

[10] Dienests pārsūdzētajā lēmumā strīdus darījumus citstarp ir apšaubījis tāpēc, ka preces nebija iespējams piegādāt, ņemot vērā dokumentos norādīto preču saņemšanas un nodošanas laiku, kā arī tāpēc, ka dokumentos konstatējamas nelielas preču svara atšķirības. Dienests arī norāda, ka pieteicēja aviobiļetes strīda preču piegādei Beļģijas uzņēmumam ir iegādājusies pirms strīda preču iegādes. Pieteicēja par šiem argumentiem ir sniegusi savu skaidrojumu, ko kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem detalizēti izvērtēja pirmās instances tiesa. Administratīvā apgabaltiesa secina, ka minēto apstākļu izvērtējumam un tiesas secinātajam par pieteikuma pamatotību būtu iespējams piekrist tikai tādā gadījumā, ja izskatāmajā lietā nebūtu konstatēti vēl arī citi apstākļi, kuru dēļ strīdus darījumi tomēr ir apšaubāmi. Turklāt jāņem vērā, ka dienests nav apšaubījis to, ka konkrētās preces pieteicējas rīcībā vispār bija nonākušas, bet gan ir apšaubījis to, ka

pieteicēja šīs preces strīdus darījumu rezultātā ir saņēmusi tieši no SIA ***„Fimmel”.***

Dienests ir noskaidrojis, ka preces, ko pieteicēja saskaņā ar strīdus pavadzīmēm iegādājās no /pers. D/ pārstāvētās SIA ***„Fimmel”***, minētā sabiedrība 2015.gada augustā ir iegādājusies no ***SIA „Skobby”, bet 2015.gada oktobrī – 2016.gada maijā no SIA „Amarti”. Šo sabiedrību amatpersonas /pers. E/ un /pers. F/ paskaidrojumos Igaunijas nodokļu administrācijai ir apstiprinājušas darījumus ar*** SIA ***„Fimmel”, šīs personas ir arī Proves birojā nodevušas pārbaudei strīdus preces. Vairumā gadījumu strīdus preces Proves birojā nesaņēma minētās personas, bet gan*** SIA ***„Fimmel” amatpersona /pers. D/.***

Administratīvā apgabaltiesa /pers. E/ un /pers. F/ paskaidrojumus par darījumiem vērtē kritiski. Dienests 2016.gada 5.maijā nolēma sākt SIA „Fimmel” auditu, kura laikā tika pārbaudīti SIA „Fimmel” noformētie darījumi par strīdus preču iegādi no SIA „Skobby” un SIA „Amarti”. Šī audita laikā noskaidroti minēto sabiedrību tālākie darījumu partneri SIA „BALTIC PRIM”, SIA „PRIMA CONSULTING” un SIA „DĀVIS BŪVE”, kā arī šo sabiedrību darījumu partneri, bet netika gūts apstiprinājums strīda preču esībai minēto sabiedrību rīcībā un līdz ar to spējai tās piegādāt SIA „Amarti” un SIA „Skobby”. Analizējot informāciju par noformētajām darījumu ķēdēm, dienests 2017.gada 18.janvāra lēmumā Nr.30.2-23.15/2696 (*lietas 6.sējuma 17.–63.lapa*) secināja, ka SIA „Fimmel” darījumi ar SIA „Skobby” un SIA „Amarti” nav notikuši, un nav konstatējama darījumu dokumentos norādīto preču izcelsme. SIA „Fimmel” šo dienesta lēmumu neapstrīdēja un nepārsūdzēja. /pers. D/ un otra SIA „Fimmel” amatpersona /pers. G/ savu amatu SIA „Fimmel” atstāja 2016.gada 6.jūlijā, t.i., jau pirms minētā audita pabeigšanas. Turklāt no dienesta 2017.gada 18.janvāra lēmuma 3.lapā norādītā izriet, ka vēl pirms minētā audita arī iepriekšējā auditā, kas noslēdzās ar dienesta amatpersonas 2016.gada 5.aprīļa lēmumu Nr.30.2-23.15/19318, netika atzītas SIA „Fimmel” tiesības uz PVN priekšnodokļa atskaitīšanu par tās 2015.gada marta–maija darījumiem ar SIA „Skobby” un dienesta ģenerāldirektors šo lēmumu atstāja negrozītu.

Dienests pamatoti vērš uzmanību uz apstākli, ka līgums starp SIA „Fimmel” un SIA „Amarti” noslēgts 2015.gada 6.oktobrī, bet SIA „Amarti” Proves birojā saimnieciskās darbības vieta reģistrēta pēc tam – 2015.gada 7.oktobrī. Pieteicēja norāda, ka SIA „Amarti” dokumentus saimnieciskās darbības vietas reģistrācijai Proves birojā visticamāk bija iesniegusi jau pirms līguma noslēgšanas, jo Proves birojs šādus dokumentus izskata piecu dienu laikā. Taču neatkarīgi no pieteicējas norādītā ir konstatējams, ka /pers. D/ liecinātais par rūpīgu darījumu partneru pārbaudi nav ticams, jo /pers. D/ konkrētajā gadījumā ir noslēdzis darījumu ar uzņēmumu, kas savu saimniecisko darbību Proves birojā nebija reģistrējis.

/pers. D/ tiesā norādīja, ka Proves birojs kādu laiku iepriekš SIA „Fimmel” uz e-pastu nosūta testēšanas rezultātus, jo ar pārdevēju jau iepriekš ir noslēgta vienošanās par aptuveno pērkamās preces daudzumu. Apgabaltiesas ieskatā šī /pers. D/ liecība par testēšanas rezultātu saņemšanu ir vērtējama kritiski, jo no Proves biroja sniegtās informācijas (*lietas 5.sējuma 198.lapa*) izriet, ka testēšanas pārskats tikai vienā gadījumā ir sūtīts SIA „Skobby” un SIA „Fimmel”, visos pārējos gadījumos tas elektroniski tika sūtīts tikai SIA „Amarti”. Tātad analīžu rezultātus /pers. D/ varēja saņemt tikai no SIA „Amarti”, taču tādā gadījumā nav ticams /pers. D/ liecinātais, ka viņš neatceras, kura persona darījumos pārstāvēja SIA „Amarti”. Nav ticams, ka /pers. D/ astoņas reizes elektroniski sazinājās ar uzņēmuma pārstāvi, lai saņemtu analīžu rezultātus, vairāk kā pusgada laikā deviņas reizes vienojās ar viņu par vairākus desmitus tūkstošu *euro* vērtiem darījumiem, bet darījumu partneri pārstāvošo personu nespēj atcerēties.

Dienests pamatoti norāda arī uz /pers. D/ liecības neatbilstību lietas apstākļiem jautājumā par pilnvaras saņemšanu no darījuma partneriem. /pers. D/ liecināja, ka pilnvara tika saņemta, kad bija konceptuāli vienojušies par pirkumu. Tātad tas varēja notikt tikai pēc testēšanas rezultātu saņemšanas. Taču pirmā pilnvara gadījumā ar SIA „Amarti” ir saņemta jau nākamajā dienā pēc līguma noslēgšanas 2015.gada 7.oktobrī, bet 2016.gada 25.maija pilnvara izsniegta jau dienu pirms preces iesniegšanas Proves birojā.

Dienests noskaidroja, ka SIA „Skobby” un SIA „Amarti” savās reģistrētajās saimnieciskās darbības veikšanas vietās faktiski neatradās un tur savu saimniecisko darbību neveica. Tātad šo sabiedrību saimnieciskās darbības vietas darbībām ar dārgmetāliem bija reģistrētas tikai formāli. Ņemot vērā noslēgto darījumu vērtību un to, ka /pers. E/ saskaņā ar viņa paša paskaidroto nebija iepriekšējas pieredzes darbā ar dārgmetāliem, tiesas ieskatā nav ticams, ka SIA „Fimmel” kā darījumu partneri /pers. E/ būtu atradis ar paziņu starpniecību un sludinājumos, vai arī /pers. F/SIA „Fimmel” kā darījumu partneri būtu atradis internetā, kā tas norādīts viņu paskaidrojumos.

Nav saprotams, kāpēc SIA „Amarti” bija nepieciešams izdot pilnvaru SIA „Fimmel”, ja, kā paskaidrojumā norāda /pers. F/, viņš pēc preces uz Proves biroju gāja līdzi /pers. D/. Ja, kā paskaidro /pers. F/, viņš brauca uz /pers. D/ biroju, lai parakstītu nodošanas aktu, tad trijos gadījumos, kad darījumi ar pieteicēju tika noformēti mazāk kā stundas laikā pēc preces saņemšanas Proves birojā (2015.gada 23.oktobra darījums, 2015.gada 11.novembra darījums un 2015.gada 21.decembra darījums), tiesas ieskatā darījumu norise ir apšaubāma arī šā iemesla dēļ. Jo tādā gadījumā SIA „Fimmel” nepilnas stundas laikā bija jāpagūst ne tikai nogādāt preci no Proves biroja un savu biroju, tur noformēt preces iegādi, bet pēc tam vēl ar pieteicēju noformēt arī pārdošanas darījumu.

Bez ievērības nav atstājams arī SIA „Fimmel” auditā noskaidrotais, ka /pers. F/ un /pers. E/ paskaidrojumus sniedza, izciešot brīvības atņemšanas sodus, turklāt /pers. F/ 2016.gadā Igaunijā ir notiesāts par noziedzīgu nodarījumu – naudas atmazgāšanu grupā. Arī šie apstākļi rada šaubas par abu minēto personu paskaidroto par viņu veikto uzņēmējdarbību un darījumiem ar SIA „Fimmel”.

No /pers. D/ paskaidrotā izriet, ka preces svara atšķirību fiksēšana darījumos ar pieteicēju viņam bija svarīga, to attiecībā uz pieteicējas darījumiem apstiprināja arī /pers. A/. Tajā pašā laikā no /pers. D/ paskaidrotā nav konstatējams, ka darījumos ar SIA „Skobby” un SIA „Amarti” preces svara atšķirība tiktu ņemta vērā. Tādējādi, pretēji iesaistīto personu paskaidrojumos norādītajam, nav konstatējama SIA „Skobby” un SIA „Amarti” aktīva līdzdalība preces

un pārbaudes rezultātu saņemšanā. SIA ,,Skobby" un SIA „Amarti" darījumi ar SIA ***„Fimmel" tika noformēti gandrīz vienlaikus ar*** SIA ***„Fimmel" un pieteicējas darījumiem. Tādējādi dienests pamatoti norāda, ka*** SIA ,,Skobby", SIA „Amarti" darbībām, iesniedzot zelta lietņus pārbaudei Proves birojā, bija tikai formāls raksturs.

Vērā ņemams ir arī apstāklis, ka vienā ēkā atradās ne tikai pieteicējas un SIA „Fimmel" biroju telpas, bet arī grāmatvedības uzņēmums, kas kārtoja SIA ,,Skobby" grāmatvedību.

Dienests norāda, ka pieteicējas un SIA „Fimmel" darījumu pavadzīmēs Nr.IGL1508-54, Nr.IGL1510-60 un Nr.IGL1510-62 (*lietas 2.sējuma 27.,42. un 58.lapa*) ir norādīti atšķirīgi piegādes laiki. Tiesa konstatē, ka atšķirīgie piegādes laiki ir norādīti divās no minētajām pavadzīmēm – Nr.IGL1308-54 un Nr.IGL1510-62. Pieteicējas pārstāvis šo atšķirību skaidro kā vēlēšanos pavadzīmē norādīt visu kopējo laika posmu, kurā tika noformēts darījums. Taču tiesas ieskatā šāds skaidrojums nav ticams, jo pārējās pavadzīmēs preču piegādes laiks abās ailēs ir norādīts vienādi. Tiesas ieskatā nekonsekventais veids, kā noformētas pavadzīmes, arī rada šaubas par darījumu esību.

Dienests pamatoti norāda arī uz to, ka normālai komercpraksei neraksturīgs ir apstāklis, ka atbilstoši SIA „Fimmel", SIA „Amarti" un SIA ,,Skobby" līgumu nosacījumiem pircējs iegūst īpašuma tiesības uz preci ar tās nodošanas brīdi, vai arī dokumentu parakstīšanas brīdi, samaksa tiek veikta ar pēcapmaksu, bet līgumos nav ietverti detalizētāki noteikumi situācijā, ja samaksa netiek veikta vai netiek veikta laicīgi.

Ņemot vērā visus minētos apstākļus, Administratīvā apgabaltiesa secina, ka /pers. E/, /pers. F/, /pers. D/ un /pers. A/ paskaidrojumi par darījumiem nav patiesi, jo darījumi nav notikuši tā, kā tas norādīts darījumu dokumentos. Tiesai nerodas šaubas, ka konkrētajā gadījumā darījumi noformēti nolūkā gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā, jo noformēti savstarpēji secīgi darījumi starp vairākiem uzņēmumiem, taču šie darījumi faktiski nav notikuši, jo preces izcelsme nav zināma. Tā kā SIA „Fimmel" nevarēja strīdus preci saņemt no saviem darījumu partneriem, attiecīgi pieteicēja to nevarēja saņemt no SIA „Fimmel". Ņemot vērā minēto, pieteicējai nevarēja rasties pārliecība, ka, noformējot darījumus ar SIA ,,Fimmel", tā neiesaistās ļaunprātīgos darījumos. Apstāklis, ka iepriekšējā pieteicējas auditā līdzīgi darījumi netika apšaubīti, nenozīmē, ka pieteicējai tāpēc rastos aizsargājama tiesiskā paļāvība un nākamajā auditā dienests nedrīkstētu līdzīgus darījumus vērtēt rūpīgāk un secināt, ka tie nav notikuši.

[11] Par to, ka pieteicēja nevarēja nezināt par iesaistīšanos darījumu noformēšanā ar mērķi gūt nepamatotas fiskālas priekšrocības, liecina /pers. D/ un /pers. A/ paskaidrotais, ka viņi jau pirms konkrēto darījumu noformēšanas bija savstarpēji pazīstami un sadarbojās jau ilgāku laiku pirms strīdus darījumu noslēgšanas. No pieteicējas paskaidrotā izriet, ka /pers. A/ ar /pers. D/ sadarbību uzsāka 2013.gadā (*lietas 3.sējuma 17.lapa*), arī /pers. D/ tiesā apstiprināja, ka pirms strīdus darījumiem ir sadarbojies ar /pers. A/. Tiesas ieskatā uzņēmumu amatpersonu savstarpēja pazīšanās atvieglo dokumentu noformēšanu par faktiski neesošiem darījumiem, kā arī paskaidrojumu un liecību saskaņošanu.

Turklāt pieteicējas līgumos ar SIA ***„Fimmel" ietvertais 6.1.4.punkts paredz, ka preces izcelsme ir legāla. Tā kā ne*** SIA ***„Fimmel", ne pieteicējas audita laikā, ne arī tiesvedības laikā nav izdevies noskaidrot pieteicējas nopirktās preces izcelsmi, secināms, ka minētais punkts līgumos ietverts formāli un darījuma puses faktiski nemaz nav interesējusi faktiskā preces izcelsme.***

Tā kā /pers. A/ jau iepriekš kopš 2013.gada bija sadarbojies ar /pers. D/, pieteicēja nevarēja nezināt to, kādos darījumos tā iesaistās un to, ka tās iegādātās preces faktiski nav saņemtas no konkrētā dokumentos norādītā darījumu partnera, tādējādi pieteicēja iesaistījās tādu darījumu noformēšanā, kas rada nepamatotas priekšrocības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tā kā dokumenti par preču iegādi noformēti ar personu, kas preces pieteicējai faktiski nepārdeva, jo nebija tās nopirkusi no sava darījumu partnera, un pieteicējai tas bija jāzina, pieteicējai nebija tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu par šiem darījumiem.

[12] Dienests pieteicējai noteica soda naudu divkāršā apmērā, pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" $32.^4$ panta pirmo un otro daļu, jo konstatēja, ka pieteicēja pieļāva atkārtotu pārkāpumu. Pieteicēja norāda, ka ar Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 10.maija spriedumu lietā Nr.A420136916 iepriekšējais pieteicējai nelabvēlīgais dienesta lēmums ir atcelts, tāpēc dienests minēto tiesību normu piemēroja nepamatoti. Administratīvā apgabaltiesa no ierakstiem Tiesu informācijas sistēmā konstatē, ka šā sprieduma pieņemšanas brīdī pieteicējas norādītais tiesas spriedums nav stājies spēkā, jo tas tika pārsūdzēts, lietu izskatīja Administratīvā apgabaltiesa, kas ar 2018.gada 22.janvāra spriedumu pieteicējas pieteikumu noraidīja, arī šis spriedums ir pārsūdzēts. Līdz ar to Administratīvā apgabaltiesa secina, ka dienests pamatoti piemēroja iepriekš norādīto tiesību normu un soda nauda pieteicējai noteikta pareizi. Ņemot vērā lietā konstatēto apstākļu kopumu, kas liecina par pieteicējas apzinātu iesaistīšanos nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, apgabaltiesa nekonstatē uzliktās soda naudas nesamērību.

Apgabaltiesa secina, ka dienests saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.pantu papildus nomaksai budžetā pamatoti pieteicējai noteica arī nokavējuma naudu. Tiesa nekonstatē kļūdas ne noteikto maksājumu apmērā, ne aprēķinātajā kavējuma periodā. Uz tādām nav norādījusi arī pieteicēja.

Līdz ar to pieteikums ir noraidāms, bet pirmās instances tiesas spriedums kopumā nav pamatots.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

Noraidīt SIA „AURUM INVEST" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2017.gada 26.aprīļa lēmuma Nr.30.2-22.7/2399 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja I.Amona
Tiesneses K.Kalvāne
V.Zommere