ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lietas Nr.A420355315
AA43-0919-17/25
ECLI:LV:ADAT:2017:1017.A420355315.2.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 17.oktobrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente I.Juhņeviča-Knoka,
tiesneses K.Kalvāne un I.Meldere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „HS24" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 17.novembra lēmuma Nr.22.10-1/387 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 8.novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – Dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 29.jūnija līdz 25.septembrim veica SIA „HS24" (turpmāk – pieteicēja) pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2014.gada janvāri – 2015.gada aprīli un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2014.gadu.

Ar Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu otrās kontroles daļas galvenā nodokļu inspektora 2015.gada 25.septembra lēmumu Nr.23.26/L-906 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) pieteicējai papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN 4997,74 *euro*, soda nauda 1499,32 *euro* un nokavējuma nauda 364,84 *euro*, samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa par 1207,76 *euro* un noteikta soda nauda 362,33 *euro*, kā arī samazināti 2014.gada zaudējumi par 29 550 *euro*.

[2] Ar Dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 17.novembra lēmumu Nr.22.10-1/387 (turpmāk – Lēmums) Sākotnējais lēmums atstāts negrozīts.

Lēmumā norādīts, ka pieteicēja nepamatoti veikusi priekšnodokļa atskaitījumus par deklarēto darījumu ar SIA „SERAFIN" saskaņā ar SIA „SERAFIN" 2014.gada 25.decembra pavadzīmi Nr.SER 0014 par riepu iegādi. Lietā ir iegūti pierādījumi, ka SIA „SERAFIN" nav identificējama kā riepu faktiskā piegādātāja, jo nav identificējama riepu izsniegšanas vieta (riepu uzglabāšana nav iespējama pavadzīmē un paskaidrojumos norādītajās adresēs), preču izcelsme nav izsekojama (SIA „SERAFIN" deklarētais darījumu partneris SIA „BALTIC PALLET FACTORY" nav identificējams kā riepu piegādātājs), kā arī SIA „SERAFIN" grāmatvedības uzskaites reģistros norādītā informācija (fiktīvu samaksas dokumentu noformēšana) liecina par nepatiesu datu uzrādīšanu.

Apstākļu kopums liecina, ka pieteicējai bija zināms darījuma fiktīvais raksturs un tā apzināti iesaistījusies neesoša darījuma noformēšanā, lai iegūtu tiesības palielināt atskaitāmo priekšnodokli. Par to liecina amatpersonu paskaidrojumos konstatētās pretrunas (informācija par neidentificējamu preču izsniegšanas adresi), kas nevar rasties, ja amatpersonas sniedz patiesu informāciju par darījumu norisi, nevis cenšas pierādīt nepatiesu informāciju vai atspēkot Dienesta argumentus.

SIA „SERAFIN" vārdā noformētais rēķins likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē nav atzīstams par grāmatvedības attaisnojuma dokumentu ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros. Tādējādi pamatoti ir samazinātas 2014.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās izmaksas.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu, lūdzot atcelt Lēmumu. Pieteikums pamatots ar šādiem argumentiem.

[3.1] Pieteicēja piekrīt, ka amatpersonu paskaidrojumos un maršruta lapās norādītā informācija par preču izsniegšanas un saņemšanas adresēm formāli neatbilst pavaddokumentos norādītajām adresēm, bet tas neapliecina darījumu faktisko neesību.

Pieteicējas un SIA „SERAFIN" juridiskajās adresēs nav noliktavas un tur nevar glabāt riepas. Smagās automašīnas 2014.gada decembrī atradās Kaķasēkļa dambī 28a, Rīgā, uz kurieni tika aizvestas arī riepas. Pieteicēja nevar kā struktūrvienību deklarēt klienta adresi, ja tur stāv mašīnas, kas strādā.

Pieteicējai nav iespēju pārbaudīt, kādas telpas SIA „SERAFIN" /adrese/ īrēja. Pieteicēja maršruta lapā norādīja adresi, kur riepas saņēma. Ja pieteicēja zinātu, ka adreses ieraksts pavadzīmē liks apšaubīt darījumu, noteikti būtu lūgts darījuma partnerim pavadzīmi labot. Tā kā riepas faktiski tika saņemtas un aizvestas, tad dokumentu neprecīza noformēšana nevarētu būt pamats darījuma apšaubīšanai.

[3.2] Pieteicēja maksāja skaidrā naudā 7000 *euro*, jo tiesu izpildītāja bija bloķējusi visus pieteicējas kontus, tādējādi minētais neliecina par kādu ārkārtīgu rīcību vai apšaubāmu nolūku. Skaidras naudas darījumi ir atļauti, un darījums tika deklarēts savlaicīgi, pienācīgā veidā iesniedzot deklarācijas.

[3.3] Par SIA „SERAFIN" kontu izrakstiem par it kā 27. un 28.janvārī saņemtajiem maksājumiem, pieteicējai nekas nav zināms. Audita materiālos /pers. G/ ir rakstiski atzinis savu kļūdu, bet Lēmumā tas nav atspoguļots. Pieteicēja šādus maksājumus nav veikusi, un pieteicējas kontos tie neparādās. Pieteicējai negatīvu faktu nav iespējams pierādīt.

[3.4] Par SIA „SERAFIN" darījuma partneri SIA „BALTIC PALLET FACTORY" pieteicēja neko nevar paskaidrot, jo informācija tai nav pieejama.

[3.5] Pieteicējas, pieteicējas prokūristes /pers. H/, SIA „SERAFIN" un /pers. G/ paskaidrojumi pilnībā ļauj izsekot darījuma norisei.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2016.gada 8.novembra spriedumu apmierināja pieteicējas pieteikumu un atcēla Lēmumu. Spriedums motivēts šādi.

[4.1] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmajā daļā noteikts, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Atbilstoši Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) judikatūrai no minētajām tiesību normām izriet, ka priekšnodokli no budžetā maksājamās summas apliekamā persona var atskaitīt, pastāvot šādiem priekšnosacījumiem: 1) persona ir reģistrēta Dienestā kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi preci un atbilstošu nodokļu rēķinu vai samaksājusi nodokļa rēķinu par pakalpojumu; 3) prece vai pakalpojums saņemts no citas ar PVN apliekamās personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta Dienestā; 4) saņemtā prece vai pakalpojums tiek izmantots savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekamā prece vai pakalpojums.

Lai persona izmantotu likumā noteiktās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, obligāti jāpastāv visiem iepriekš minētajiem priekšnoteikumiem, tostarp attiecīgajam darījumam jābūt faktiski notikušam. No minētās tiesību normas arī izriet, ka priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai cita starpā ir tas, ka prece saņemta no citas ar PVN apliekamās personas un ka preci faktiski piegādājusi tieši preču pavadzīmē – rēķinā norādītā persona.

Vienlaikus no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras atziņām Augstākā tiesa ir secinājusi, ka, lai liegtu priekšnodokļa tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti tikai dokumenti); pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra spriedumu lietā Nr.SKA-12/2013*).

Līdz ar to tiesai ir jāpārbauda, vai konkrētajā gadījumā ir izpildīti visi priekšnoteikumi, lai pieteicējai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par apstrīdēto darījumu.

[4.2] Pieteicēja 2014.gada decembra PVN deklarācijā kā priekšnodokli atskaitījusi 6205,50 *euro* saskaņā ar SIA „SERAFIN" 2014.gada 25.decembra pavadzīmi Nr.SER 0014 par preču (riepas Continental HSL2 315/80R/22,5 – 30 gab. un Continental HTL2 385/65R/22,5 – 30 gab.) iegādi, darījuma vērtība 29 550 *euro*, PVN 6025,50 *euro*. Pavadzīmi no pieteicējas puses parakstījusi tās prokūriste /pers. H/, bet no SIA „SERAFIN" puses - valdes loceklis /pers. G/ (*lietas 50.lapa*).

[4.3] Pieteicējas pārstāve, prokūriste /pers. H/ tiesas sēdē paskaidroja, ka pieteicēja ar kravu pārvadājumiem nodarbojas kopš 2006.gada. Ziemassvētku laiks starptautiskajos kravas pārvadājumos ir vienīgais, kad visas automašīnas sabrauc uz bāzi. Lielākā daļa pārvadājumu notiek ziemeļvalstīs ar specifiskām riepu prasībām, tādēļ autoparkam bija nepieciešams nekavējoties nomainīt riepas. Prokūristes vīrs, pieteicējas valdes loceklis, tika smagi piekauts, gaidīja operāciju, tādēļ viņai svētku laikā vajadzēja uzņemties visus pienākumus. Vīra iepriekš sarunātais riepu piegādātājs atteica piegādi noslodzes dēļ. Pieteicējai bija specifiskas riepu prasības un nosacījums par pēcapmaksu. Pieteicējas pārstāve, izmantojot uzņēmuma kontaktus, sazinājās ar /pers. G/, kurš bija gatavs svētku dienā uz pēcapmaksu pārdot attiecīgās specifikācijas riepas. 25.decembrī pieteicējas pārstāve četras reizes ar SIA „HS24" piederošo kravas mikroautobusu brauca pakaļ riepām uz ceļazīmē norādīto adresi /adrese A/, kas ir liela noliktavu teritorija. Riepas aizvedusi uz ceļa zīmē norādīto adresi /adrese B/, kas ir teritorija blakus Rīgas brīvostai, kur stāvēja pieteicējas mašīnas un šoferi tās nākamajās darba dienās uzmontēja (*lietas 125.-127.lapa*).

Līdzīgus darījuma apstākļus pieteicēja norādījusi paskaidrojumos audita laikā, apstrīdēšanas iesniegumā un pieteikumā tiesai (*lietas 28, 49.,53., 67.lapa*).

SIA „SERAFIN" bijušais valdes loceklis /pers. G/ 2015.gada 5.septembrī elektroniski sniegtajā paskaidrojumā par darījumiem ar SIA „HS24" apliecināja, ka bija sabiedrības amatpersona un 2014.gada decembrī pārdeva riepas SIA „HS24". Par darījuma norisi /pers. G/ paskaidro, ka viņam piezvanīja sieviete un interesējās par riepu iegādi. Pēc tam /pers. H/ noliktavā /adrese/, Rīgā tika izsniegtas riepas un rēķins. Pēc precēm atbrauca SIA „HS24" transportlīdzeklis. /pers. G/ veica riepu iekraušanu, transportēšana notika vairākās reizēs. Par riepu izcelsmi /pers. G/ paskaidroja, ka tās iegādātas no SIA „BALTIC PALLET FACTORY" (*lietas 54.lapa*).

Tiesa secināja, ka darījuma dalībnieki ir snieguši konkrētu un līdzīgu informāciju par darījuma apstākļiem. Pieteicējas pārstāves sniegtā informācija ir detalizēta, kā arī nav saskatāmas pretrunas vairākkārtējā darījuma skaidrojumā.

[4.4] Dienests ir norādījis uz trūkumiem pavadzīmē. Proti, strīdus pavadzīmē kā preču izsniegšanas vieta norādīta /adrese/ (SIA „SERAFIN" juridiskā adrese no 2014.gada 1.decembra līdz 2015.gada 3.februārim), kā preču saņemšanas vieta - /adrese/ (SIA „HS24" juridiskā adrese no 2013.gada 16.maija).

[4.4.1] Gan pieteicējas pārstāve, gan /pers. G/ ir paskaidrojis, ka riepas tika izsniegtas noliktavā /adrese/, jo SIA „SERAFIN" juridiskajā adresē atrodas tikai birojs, kur riepu uzglabāšana nav iespējama. Riepas iekrautas pieteicējas mikroautobusā un /pers. H/ vairākos reisos tās aizvedusi. Pieteicēja pārstāve paskaidroja, ka riepas nav iespējams glabāt pieteicējas juridiskajā adresē, kas deklarēta divistabu dzīvoklī, tāpēc riepas faktiski tika aizvestas uz Kaķasēkļa dambi 28a, Rīgā, kur šoferi tās uzmontējuši. Minētajā adresē ir ogļu laukuma teritorija, kurā pieteicēja veica pārvadājumus, sniedzot pakalpojumus klientam.

[4.4.2] Lietas materiālos ir pieteicējas 2014.gada 25.decembrī izrakstīta pieteicējai piederošā transportlīdzekļa Peugeot Boxer ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ ceļazīme, kurā norādīts, ka minētais transportlīdzeklis konkrētajā periodā veicis četrus pārvadājumus maršrutos: /adrese/ - /adrese/ un /adrese/ - /adrese/. Tāpat lietā ir pieteicējas noformēts akts Nr.2014/12, no kura izriet, ka 2014.gada 28., 29., un 30.decembrī veikta visu no SIA „SERAFIN" iegādāto 60 riepu montāža pieteicējas iznomātajiem un īpašumā esošajiem transportlīdzekļiem (*lietas 51.lapa*).

[4.4.3] SIA „SERAFIN" 2015.gada 5.janvārī noslēgusi nomas līgumu Nr.172 ar SIA „Katlakalna centrs" par telpas /adrese/, korpusā 17, 5.stāvā 15,7 kvadrātmetru platībā iznomāšanu. Nomnieks apņemas izmantot objektu ofisa vajadzībām (*lietas 56.lapa*). No 2015.gada 4.februāra šajā adresē reģistrēta SIA „SERAFIN" juridiskā adrese.

[4.4.4] Pieteicējas pārstāve atzīst, ka pieļāvusi nevērību, /pers. G/ izsniegtajā pavadzīmē neprasot nomainīt preces saņemšanas vietu, kas neatbilda īstenībai, bet bija juridiskā adrese. Vienlaikus pieteicējai, veicot darījumu, nav bijis iespēju noskaidrot, vai SIA „SERAFIN" ir noslēgts nomas līgums /adrese/. Viņa pārbaudījusi SIA „SERAFIN" juridiskās adreses un amatpersonas atbilstību „Lursoft" datu bāzē.

[4.4.5] Izvērtējot minēto, tiesa secināja, ka strīdus pavadzīmē minētā preču saņemšanas un izsniegšanas vieta atspoguļo uzņēmumu juridiskās adreses, taču neatbilst faktiskajiem piegādes apstākļiem. Vienlaikus tiesa norādīja, ka minētie trūkumi nav iemesls uzskatīt, ka darījums nav noticis. Pieteicējas transportlīdzekļa Peugeot Boxer ceļazīme, kurā ir redzams faktiskais maršruts, nobraukums un izbraucienu skaits, liecina par to, kur reāli riepas tika saņemtas un piegādātas. Riepu piegādi šajā maršrutā apstiprina arī pieteicējas un SIA „SERAFIN" pārstāvju paskaidrojumi.

Lietā nav strīda, ka pieteicēja darbojas kravu pārvadājumu jomā kopš 2006.gada un kopējais apgrozījums ir tās neto apgrozījums, kas ir gandrīz 400 tūkstoši *euro*, taču uzņēmuma juridiskā adrese ir reģistrēta dzīvoklī, jo darbības specifika ir tāda, ka uzņēmuma pamatlīdzekļi faktiski atrodas dažādās pasaules valstīs, veicot pārvadājumus. Tādējādi pieteicējas saņemtajās pavadzīmēs arī par smagajām automašīnām vai to rezerves daļām praksē tiek norādīta pieteicējas juridiskā adrese, jo citas tai nav.

[4.5] Lietā ir pretrunīga informācija par darījumu apmaksu.

[4.5.1] Gan pieteicēja, gan SIA „SERAFIN" ir deklarējusi skaidras naudas darījumu strīdus pavadzīmes apmaksai 7000 *euro* apmērā (*lietas 71.lapa*). Skaidras naudas nodošanu apliecina arī SIA „SERAFIN" 2015.gada 18.februāra kases ieņēmumu orderis un kases konta apgrozījums (*lietas 64.lapa*). Pieteicējas pārstāve paskaidroja, ka maksājusi skaidrā naudā, jo tajā laikā tiesu izpildītāja bija bloķējusi visus pieteicējas kontus un nebija citas iespējas.

[4.5.2] Dienests konstatējis, ka SIA „SERAFIN" nav veikusi darbības, lai nodrošinātu parāda iekasēšanu, kas nav pieļaujams reālas komercdarbības ietvaros.

Pieteicējas pārstāve paskaidroja, ka atlikušo darījuma summu pieteicēja nesamaksāja, jo bijušas nesakritības darījuma deklarācijās un nācies sazināties ar /pers. G/, lai nodeklarētu darījumu. Turklāt riepas bijušas nekvalitatīvas un neatbilstošas izvirzītajām prasībām un specifikācijai. Riepas bijušas Continental HSL2 315/80R/22,5 un HTL2 385/65R/22,5 lēts pakaļdarinājums vai arī brāķētas vai norakstītas, jo drīz saplīsušas, tādēļ izmantotas tikai pārvadājumiem ostas teritorijā. Informējusi SIA „SERAFIN", ka neveiks pilnu darījuma apmaksu, bet, ja partneris to prasīs vai griezīsies tiesā, pieteicēja veiks riepu ekspertīzi un lūgs atcelt darījumu. Drīz pēc tam pieteicēja konstatēja, ka /pers. G/ vairs nav SIA „SERAFIN" amatpersona un ar viņu nevar sazināties. Uzņēmuma tagadējie īpašnieki nav pieprasījuši darījuma summas pilnu apmaksu. Pieteicējai joprojām glabājas abu specifikāciju riepas, lai jebkurā brīdī varētu pieprasīt ekspertīzi. Audita laikā ir aicinājusi auditorus tās apsekot, taču tas nav darīts.

[4.5.3] Tematiskās pārbaudes ietvaros SIA „SERAFIN" līdztekus kases ieņēmumu orderim uzrādījusi arī AS „Reģionālā investīciju banka" konta izdruku, saskaņā ar kuru no pieteicējas konta /konta numurs/ par pavadzīmi Nr.SER 0014 saņemti maksājumi 2015.gada 27.janvārī 8000 *euro* un 28.janvārī 2100 *euro* (*lietas 72.lapa*). Savukārt /pers. G/ 2015.gada 5.septembrī paskaidrojis, ka saņemti tikai 7000 *euro* skaidrā naudā.

No pieteicējas konta /konta numurs/ izdrukas, ko apliecinājusi AS „Swedbank" informācijas pieprasījumu sagatavošanas speciāliste, redzams, ka pieteicēja 2015.gada janvārī nav veikusi pārskaitījumus SIA „SERAFIN" (*lietas 75.-76.lapa*). Lietas dalībnieki nav izskaidrojuši šo nesakritību. Tiesas ieskatā minētais liecināja par iespējamu SIA „SERAFIN" dokumentu viltošanu, taču pieteicējas iesaiste tajā nav saskatāma.

[4.5.4] Tiesa konstatēja, ka samaksa skaidrā naudā ir veikta apmērā, kāds ir likumā atļauts skaidras naudas darījumiem, kā arī atzīst par pamatotu un loģisku pieteicējas skaidrojumu par strīdu un samaksas neveikšanu pilnā apmērā. Uzņēmēju savstarpējai norēķinu kārtībai nav tiešas ietekmes uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[4.6] No lietas materiāliem izriet, ka SIA „SERAFIN" riepas iegādājusies no SIA „BALTIC PALLET FACTORY"

saskaņā ar 2014.gada 25.decembrī noformēto pavadzīmi Nr.BP0013.

Dienests Lēmumā ir konstatējis SIA „BALTIC PALLET FACTORY" fiktīva uzņēmuma pazīmes, tādējādi nekonstatējot apstrīdētajā pavadzīmē norādīto riepu izcelsmi. Pieteicēja norādīja, ka tai nav un nebija pieejama informācija par SIA „BALTIC PALLET FACTORY" un tās darījumspēju.

SIA „SERAFIN" ir deklarējusi piegādes no SIA „BALTIC PALLET FACTORY", kā arī SIA „BALTIC PALLET FACTORY" ir deklarējusi piegādes SIA „SERAFIN" šajā periodā (*lietas 86.- 98.lapa*).

Augstākā tiesa norādījusi, ka normatīvie akti neuzliek pienākumu pieteicējai uzzināt, kādi darījuma partnerim bija iepriekšējie partneri un kādā veidā darījumu partneris nodrošinās līgumu saistību izpildi. Nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, t.i., ka darījums ar trešo personu nav daļa no pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas. Valsts var noteikt saprātīgus pasākumus, lai pārliecinātos, ka nodokļu maksātājs nesaskaras ar krāpšanu vai nepiedalās tajā. Latvijā šādi pasākumi aptver nodokļu maksātāja pienākumu pārliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgts no tiem. Likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznomā to, vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus utt. (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 7.maija sprieduma lietā Nr.SKA-14/2013 11.punktu*).

Rezumējot minēto, tiesa secināja, ka pavadzīmēs ir konstatējamas neatbilstības attiecībā uz preču izsniegšanas un saņemšanas vietu, kā arī neskaidrība par preces izcelsmi, taču lietā ir jāvērtē pieteicējas iesaiste un atbildība par šīm neatbilstībām.

[4.7] Pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (*sk. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben ar tajā sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem Tiesas nolēmumiem, kā arī 2013.gada 18.marta spriedumu lietā C-563/11*), tiesa secināja, ka, lai nodokļu maksātājam – šajā gadījumā pieteicējai liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās PVN summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā tiešajiem (un tālākajiem) sadarbības partneriem. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

Atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības Dienests nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījuma partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši Dienestam ir pienākums veikt nepieciešamās nodokļu maksātāju pārbaudes (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben 62.punktu*).

[4.8] Šajā gadījumā ir skaidri identificējamas darījumu noslēgušās personas, kas sadarbojās, un to skaidrojumi par piegādēm ir saskanīgi. Tiesa norādīja, ka darījums ir izsekojams, un saņemtās preces izmantotas pieteicējas saimnieciskajai darbībai.

Ņemot vērā minēto judikatūru un konkrētā darījuma apstākļus, veicot vienreizēju riepu pirkumu, tiesas ieskatā nebūtu samērīgi prasīt pieteicējai pārbaudīt, vai pārdevējam ir nomas līgums ar noliktavu, kur saņemtas riepas, kā arī to, kur šī prece ir iegūta. Apstāklis, ka pieteicēja pieļāvusi, ka pavadzīmē tiek norādītas uzņēmumu juridiskās adreses, nevis faktiskā piegādes vieta, nav pamats, lai liegtu pieteicējai atskaitīt priekšnodokli par darījumu. Preču kustība ir izsekojama no ceļazīmēm un darījuma pušu paskaidrojumiem.

[4.9] Pieteicējai tika veikts audits kopumā par 16 mēnešiem (par 2014.gadu līdz 2015.gada aprīlim), pārbaudot visus ar PVN apliekamos un neapliekamos darījumus, ieskaitot ārvalstu darījumus, kā rezultātā par faktiski nenotikušu tika atzīts viens darījums.

Tiesa nekonstatēja apstākļus, kas norādītu, ka pieteicēja būtu apzināti bijusi iesaistīta krāpnieciskos darījumos, kuru mērķis ir krāpšanās ar pievienotās vērtības nodokli, vai ka pieteicēja būtu tā, kas guvusi kādas fiskālas priekšrocības darījuma rezultātā. Tiesa arī nekonstatēja kādas norādes, kas pieteicējai liktu rasties aizdomām par nelikumību vai krāpšanās esību, lai tā rastos plašāks pienākums noskaidrot informāciju par citu tirgus dalībnieku, no kura tā ir iecerējusi pirkt preces, lai pārliecinātos par viņa uzticamību (*sal. sk. Augstākās tiesas rīcības sēdes 2014.gada 6.marta lēmumu lietā Nr.SKA-418*)

[4.10] Ņemot vērā minēto, tiesa atzina, ka Dienests pieteicējai nepamatoti liedzis atskaitīt PVN priekšnodokli par darījumu ar SIA „SERAFIN" un līdz ar to pieteicējai nepamatoti papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN, soda nauda un nokavējuma nauda, samazināta no budžeta atmaksājamā PVN summa un noteikta soda nauda, kā arī nepamatoti samazināti 2014.gada zaudējumi par darījuma vērtību.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 8.novembra spriedumu Dienests iesniedza apelācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Tiesa secinājumus ir izdarījusi, piešķirot ticamību pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem, nevērtējot tos kopsakarā ar lietā esošajiem dokumentārajiem pierādījumiem un Dienesta lēmumā norādīto, kā arī neņemot vērā, ka no pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem un iesniegtajiem pierādījumiem nevar gūt patiesu un pilnīgu priekšstatu par darījumu norisi, kā arī atsevišķi lietā esošie pierādījumi ir pretrunā ar pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem. Lietā konstatētie apstākļi norāda uz to, ka deklarētais darījums nav noticis ar rēķinos norādīto sabiedrību, tādējādi rēķinu nav pamats atzīt par attaisnojuma dokumentu, uz kura pamata var veikt ierakstu grāmatvedības reģistros un kuru var izmantot par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanai.

[5.2] No pieteicējas paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja sniedz dažādu informāciju par strīdus preci (sākumā norādot,

ka riepas esot bijušas vecas un nodilušas, bet vēlāk paskaidrojot, ka riepas esot bijušas jaunas, taču pakaļdarinājums). Vienlaikus pieteicēja norādīja, ka joprojām glabā abu specifikāciju riepas, taču pēc tam norādīja, ka riepas esot uzmontētas atpakaļ uz pašizgāzējiem un tālāk realizētas uz Ēģipti, kā arī pieteicēja nezinot, kas tālāk ar riepām noticis.

[5.3] Tiesas spriedumā izdarītie secinājumi par preču saņemšanas vietu ir pretrunā ar audita laikā noskaidroto informāciju. /adrese/, apsaimniekotājs SIA „Katlakalna centrs" Dienestam sniedza informāciju, ka starp SIA „Katlakalna centrs" un SIA „SERAFIN" 2015.gada 5.janvārī ir noslēgts nomas līgums Nr.172, kurā norādīts, ka iznomātājs nodod un nomnieks pieņem lietošanā telpu Nr./adrese/, korpusā 17, 5.stāvā, 15,7 kvadrātmetru platībā ofisa vajadzībām, tātad pēc darījuma noslēgšanas ar pieteicēju. Turklāt pieteicējas prokūriste /pers. H/, sniedzot paskaidrojumus, raksturo pilnīgi citu telpu, pie kuras notikusi pārkraušana. Arī /pers. G/ norāda, ka prece nodota noliktavā. Lietā nav pierādījumu, uz kāda pamata SIA „SERAFIN" būtu varējusi veikt saimniecisko darbību /adrese/, 2014.gada 25.decembrī, kā arī nav pierādījumu, ka SIA „SERAFIN" rīcībā būtu bijušas noliktavu telpas vai garāžas telpas /adrese/, ko norāda gan pieteicēja, gan pieteicējas darījumu partnera amatpersonas savos paskaidrojumos.

Dienests nepiekrīt tiesas argumentam, ka pieteicējas transportlīdzekļa Peugeot Boxer ceļazīme, kurā ir redzams faktiskais maršruts, nobraukums un izbraucienu skaits, liecina par to, kur reāli riepas tika saņemtas un piegādātas. Dienests norādījis, ka saskaņā ar Ceļu satiksmes un drošības direkcijas datu bāzi automašīnai Peugeot Boxer ar valsts numurzīmi /reģistrācijas numurs/ strīdus darījumu laikā nav bijusi spēkā esoša tehniskā apskate (tehniskā apskate derīga līdz 2014.gada 8.decembrim), līdz ar to minētā automašīna nevarēja piedalīties ceļu satiksmē un ir apšaubāma tās izmantošana strīdus darījumos.

Pavadzīmēs norādītā preču saņemšanas un izsniegšanas vietas neatbilstība faktiskajai situācijai, kā arī Peugeot Boxer ceļazīmē ietvertā informācija liek apšaubīt darījuma patieso norisi. Minētais kopsakarā ar to, ka pieteicēja sākotnējā PVN deklarācijā neuzrādīja darījumu ar SIA „SERAFIN", netieši apstiprina, ka ir notikusi darījumu dokumentāra noformēšana, zinot par tā faktisko neesamību. Dokumentos norādītās informācijas neatbilstības liek apšaubīt darījumu patieso norisi un norāda, ka darījumu partneriem konkrētā informācija ir bijusi mazsvarīga.

[5.4] Dienests neuzskata par saprātīgu un loģiski sagaidāmu ekonomisko rīcību, ka pieteicēja veic samaksu par steidzami nepieciešamu preci 7000 *euro* un neizmanto to saimnieciskajā darbībā, kā arī nav konstatējamas nekādas pieteicējas darbības, kas būtu vērstas uz to, lai iegādātās nekvalitatīvās riepas tiktu samainītas pret citām vai tiktu atgriezta samaksātā nauda par preci. Rakstiska pretenzija arī netika sagatavota. Dienesta ieskatā 7000 *euro* apgrozāmo līdzekļu izmantošana nefunkcionālai precei apstākļos, kad pieteicējai bloķēts konts, nav loģiski sagaidāma ekonomiska rīcība. Arī tas, ka darījuma partneris SIA „SERAFIN" neveica darbības, lai nodrošinātu atlikušās samaksas 28 755,50 *euro* apmērā atgūšanu par piegādātājām precēm, netieši norāda, ka ir notikusi tikai dokumentu noformēšana, zinot par darījuma faktisko neesību.

[5.5] Dienestam nerodas šaubas par to, ka pieteicēja pārzina tirgu, kurā darbojas no 2006.gada, kā arī pieteicēja ir labi informēta par citiem tirgus dalībniekiem. Konkrētajā gadījumā ir konstatējamas norādes, kurām pieteicējai bija jārada objektīvas šaubas par darījuma partneri, proti, darījuma partnera neilga reģistrācija pirms darījuma slēgšanas, darbības virziena neatbilstība strīdus darījuma būtībai, preces saņemšana adresē, kas nav darījuma partnera juridiskā adreses vai struktūrvienība. Nodokļu maksātāja paļāvībai uz darījuma likumību ir jābūt saprātīgai. Tāpat darījuma partnerim ir fiktīva uzņēmuma pazīmes, /pers. G/ formāli apstiprina darījumus, bet no tiem nevar gūt priekšstatu par faktisko darījumu norisi un pakalpojumu izcelsmi.

[5.6] Tiesa, pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.panta nosacījumus, kā arī izspriežot lietu pretēji likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantā noteiktajam, nepamatoti atzinusi, ka attiecībā uz pieteicēju ir piemērojami Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumi.

[6] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa administratīvo lietu izskata rakstveida procesā.

Apgabaltiesa kā lieciniekus izsauca /pers. R/ un /pers. G/, taču minētie liecinieki uz tiesas aicinājumiem neatsaucās. Izsmeļot Administratīvā procesa likumā paredzētos piespiedu līdzekļus, minēto liecinieku liecības tiesai neizdevās iegūt.

Motīvu daļa

[7] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējusi procesa dalībnieku argumentus kopsakarā ar lietā esošajiem pierādījumiem, atzīst, ka Dienesta apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteikums ir noraidāms.

[8] Izvērtējot Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 8.novembra sprieduma motivāciju Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus saistībā ar pieteicējas darījumu ar SIA „SERAFIN" (*skat. šā sprieduma 4.1. – 4.2. un 4.7.punktu*) un pirmās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums attiecīgajā daļā ir pareizs un pietiekams. Tādējādi Administratīvā apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307. panta ceturto daļu pievienojas pirmās instances tiesas sprieduma motivācijai minētajā daļā un to neatkārto.

Taču, novērtējot lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa nepiekrīt pirmās instances tiesas sniegtajam izvērtējumam un secinājumam, ka Dienests pieteicējai nepamatoti liedzis atskaitīt PVN priekšnodokli par darījumu ar SIA „SERAFIN", kā arī nepamatoti UIN aprēķinā par 2014.gadu samazināja pieteicējas zaudējumus.

[9] Kā pareizi ir norādījusi pirmās instances tiesa, saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, lai nodokļu maksātājs iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami konstatēt tikai to, ka šīs preces un pakalpojumi ir nodokļu maksātāja rīcībā. Atbilstoši minētajai tiesību normai nepieciešams konstatēt arī to, ka šīs preces un pakalpojumi ir saņemti tieši no tās ar PVN apliekamās personas, kas ir norādīta nodokļa rēķinā.

Minētais konsekvenči ir atzīts arī administratīvo tiesu praksē, kur norādīts, ja lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu rezultātā pieteicējas un tās darījumu partnera starpā noformētais darījums atzīstams par nenotikušu, tad šo secinājumu nemaina arī tas, ka pieteicēja ir saņēmusi strīdus preces.

Starp pieteicēju un apstrīdētā darījuma partneri izrakstītais rēķins konkrētajā gadījumā nav vērtējams kā pietiekams pierādījums darījuma faktiskās esības apstiprināšanai. Ņemot vērā, ka grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī reāli nenotikušus darījumus vai darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu, un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, vairākās nodokļu tiesības regulējošās normās Dienestam ir uzlikts par pienākumu veikt pārbaudes, lai pārliecinātos par darījumu īstumu, un gadījumā, ja tā rīcībā ir pierādījumi par to, ka darījums reāli nav noticis, papildus aprēķināt nodokļus un uzlikt soda naudu. Līdz ar to likumdevējs ir devis tiesības Dienestam, pamatojoties uz pierādījumiem, apšaubīt nodokļu maksātāja norādītos darījumus pat tad, ja ar darījuma partneri ir noslēgts līgums, darījuma partneris ir PVN maksātājs, nodokļa rēķins ir izsniegts darījuma partnerim un par darījumu ir samaksāti nodokļi. Formālas darbības, piemēram, nodokļa rēķina izsniegšana un samaksa pati par sevi var neapliecināt reāli notikuša darījuma faktu. Arī rēķinu apmaksa pati par sevi nenozīmē, ka darījums starp konkrētajiem darījumu partneriem ir atzīstams par reāli notikušu. Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir vienīgi veiktas formālas darbības darījuma uzrādīšanai (piemēram, noformēti dokumenti), priekšnodoklis nevar tikt atskaitīts un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato (*sk. Augstākās tiesas 2007.gada 4.janvāra spriedumu Nr.SKA-8/2007 un 2012.gada 10.aprīļa sprieduma Nr.SKA-69/2012 9.punktu, Augstākās tiesas 2015.gada 5.oktobra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-746/15 7.punktu*).

Šaubu par darījuma īstumu gadījumā tā dalībniekiem, tostarp pieteicējai, ir jāspēj sniegt pilnīgu, loģisku un saprātīgu izskaidrojumu tam, kā pieteicēja, ņemot vērā parasto lietu kārtību un pieteicējas komercdarbības specifiku, izvēlējusies darījumu partnerus un kā noritējuši paši darījumi. Te iederas arī vērtējums par to, kāda rīcība, slēdzot darījumus, tostarp attiecībā uz darījuma partnera izvēli, konkrētos faktiskajos apstākļos būtu sagaidāma no pieteicējas kā rūpīga saimnieka, lai šādu darījumu varētu atzīt par ticamu, iespējamu un notikušu. Šo vērtējumu var ietekmēt darījuma raksturs, kvalitātes prasības, apjoms, unikalitāte, sarežģītība u.c. Konkrētās lietas faktiskajos apstākļos no pieteicējas būtu sagaidāma pietiekama rūpība darījuma partnera izvēlē. Un šādā aspektā no pieteicējas var prasīt, lai tā pārliecinās, ka darījums tik tiešām tiek slēgts ar to uzņēmumu, ar kuru ir parakstīti dokumenti. Minētais nenozīmē, ka pieteicējai tiek radīts nepamatots pienākums pārbaudīt savu darījumu partneri (*sal. sk. Augstākās tiesas 2016.gada 16.jūnija sprieduma Nr.SKA-70/2016 5.punktu, 2016.gada 28.decembra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-1458/2016 7.punktu un 2017.gada 3.janvāra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-308/2017 8.punktu*). Tātad, skaidrojot, vai nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, būtisks ir šā nodokļu maksātāja novērtējums un tā sniegtie paskaidrojumi par strīdus darījumu partneri un strīdus darījumiem. No pieteicējas sagaidāms, ka pieteicēja ar savas parastās saimnieciskās darbības skaidrojumu, darījumu priekšvēstures izklāstu, darījumu norises izklāstu un jebkādiem tai pieejamiem papildu pierādījumiem spēs novērst šaubas, kuras radušās sakarā ar darījumiem.

[10] Apgabaltiesa atzīst, ka izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav sniegusi ticamus paskaidrojumus par konkrētā darījuma partnera izvēli, vienošanās par darījuma būtiskajām sastāvdaļām noslēgšanu un preču piegādi, no kuriem, tos novērtējot kopsakarā ar lietā iegūtajiem pierādījumiem, būtu gūstams skaidrs un nepārprotams apstiprinājums, ka pieteicējas darījumi ar SIA „SERAFIN" faktiski ir notikuši.

[11] Darījuma apstiprināšanai lietā ir iesniegta SIA „SERAFIN" 2014.gada 25.decembra pavadzīme Nr.SER 0014 par riepu *Continental* HSL2 315/80R/22,5 un *Continental* HTL2 385/65R/22,5 iegādi.

Kā izriet no pieteicējas pārstāves, prokūristes /pers. H/, sniegtajiem paskaidrojumiem Dienestam, kā arī pirmās instances tiesas un apgabaltiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem prece nav izsniegta un saņemta pavadzīmē norādītajās adresēs, jo pavadzīmē ir norādītas darījumu partneru juridiskās adreses, bet pieteicēja riepas saņēma /adrese/. Tādējādi apgabaltiesa secina, ka pieteicēja atzīst, ka pavadzīmē norādītais neatbilst faktiski notikušajam darījumam un nesniedz patiesu informāciju par darījuma apstākļiem.

Ņemot vērā to, ka šajā lietā par preču pirkšanu ir sastādīta tikai pavadzīme, tad būtiska nozīme ir pavadzīmē norādītajai informācijai un pieteicēja to nevarēja nezināt. Pieteicēja veic savu saimniecisko darbību jau ilgstoši, kā arī pieteicējas 2015.gada 2.jūnija un 20.augusta rakstveida paskaidrojumos Dienestam ir norādīts, ka pieteicējas dalībnieks /pers. V/ un pieteicējas pārstāve /pers. H/ darbojas pārvadājumu jomā no 2006.gada. Tāpat no pieteikuma tiesai un sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka pieteicēja regulāri īsteno preču iegādes darījumus. Tātad pieteicējai un tās pārstāvei ir pieredze saimnieciskās darbības dokumentu noformēšanā, tādējādi minēto trūkumu preču pavadzīmē nevar izskaidrot ar pieteicējas pieredzes trūkumu grāmatvedības dokumentu noformēšanā.

[12] Pieteicējas amatpersona /pers. V/ un pieteicējas pārstāve /pers. H/ Dienestam ir skaidrojuši, ka pieteicējas pamatdarbības veids ir pārvadājumu veikšana. Pieteicējas pārstāve /pers. H/ 2015.gada 2.jūnija paskaidrojumos Dienestam

ir paskaidrojusi, ka gandrīz desmit gadu laikā, kurus viņa strādā ar transportu, viņai bija uzkrājies plašs kontaktu loks ar rezerves daļu piegādātājiem, servisiem un vairumbāzēm, regulāri tika saņemta informācija ar piedāvājumiem. Kad /pers. H/ meklēja riepu piegādātāju par vairumcenām un uz pēcapmaksu, viņa sazvanīja SIA „SERAFIN" /pers. G/. Arī pirmās instances tiesas 2016.gada 7.jūnija sēdē /pers. H/ to apstiprināja un skaidroja, ka konkrētā darījuma partnera kontaktus noteikti neieguva tādos portālos kā www.ss.lv vai „Zaļās lapas".

Apgabaltiesa uzskata, ka tādējādi pieteicēja bija pietiekami informēta konkrētā tirgus dalībniece un pieteicējai bija zināmi komersanti, kuri darbojas attiecīgajā nozarē un ir spējīgi pārdot pieteicējai nepieciešamās preces. Taču pieteicēja nav sniegusi loģisku un ticamu izskaidrojumu, kāpēc preces nav iegādājusies no regulārajiem sadarbības partneriem vai oficiālajiem izplatītājiem, it īpaši, ja pieteicēja norāda, ka tai bija nepieciešamas īpašas specifikācijas riepas.

Apgabaltiesa ņem vērā, ka, sniedzot paskaidrojumus Dienestam, pieteicēja vispār nav norādījusi, ka pieteicēja apsvēra un veica kādas darbības, lai riepas iegādātos no regulārajiem sadarbības partneriem vai oficiālajiem izplatītājiem. Savukārt tiesas sēdē sniegtajos paskaidrojumos par to, kāpēc iegāde netika veikta no regulāriem sadarbības partnerim, ir konstatējamas pretrunas. Sniedzot paskaidrojumus pirmās instances tiesas 2016.gada 7.jūnija sēdē, pieteicējas pārstāve skaidroja, ka pieteicējas amatpersona /pers. V/ visu par preču iegādi bija sarunājis, bet sarunātais riepu piegādātājs atteica piegādi, jo visiem vajadzēja riepas, un pieteicējai bija specifiskas riepu prasības un nosacījums par pēcapmaksu. Savukārt apgabaltiesas sēdē pieteicējas pārstāve paskaidroja, ka viņa piezvanīja vairākiem uzņēmumiem, bet tikai SIA „SERAFIN" piedāvāja pārdot riepas ar pēcapmaksu. Riepas bija jāmaina pēdējā brīdī, jo firmas kasē nebija naudas līdzekļu. Ja pieteicēja būtu laikus saņēmusi samaksu par pakalpojumiem, tad riepas būtu pirkuši pie parastajiem darījumu partneriem. No pieteicējas pārstāves sniegtajiem paskaidrojumiem neizriet, ka pieteicēja iepriekš bija vienojusies ar zināmu sadarbības partneri par preču piegādi, bet tā tika atteikta. Minētās pretrunas paskaidrojumos, kā arī tas, ka pieteicēja nemin konkrētu regulāro darījumu partneri, ļauj apšaubīt, ka pieteicēja par riepu iegādi ir vērsusies pie regulārajiem darījumu partneriem vai oficiālajiem izplatītājiem, kas būtu loģiska rīcība.

No publiski pieejamās informācijas ir konstatējams, ka SIA „SERAFIN" bija reģistrēta komercreģistrā no 2014.gada 15.septembra, tās deklarētais darbības veids bija citur neklasificēti individuālie pakalpojumi, un /pers. G/ bija SIA „SERAFIN" amatpersona tikai no 2014.gada 1.decembra. Līdz ar to apgabaltiesa nepiešķir ticamību /pers. H/ paskaidrojumiem, ka SIA „SERAFIN" vai /pers. G/ kā preču piegādātāja kontaktinformācija bija jau iepriekš pieteicējas rīcībā. Arī /pers. G/ sniegtie paskaidrojumi Dienestam neapstiprina iepriekšēju darbību šajā jomā, kontaktinformācijas izplatīšanu, reklāmu, vai kādu citu sadarbību ar pieteicēju vai tās pārstāvi.

Saprātīgi būtu sagaidīt, ka pieteicēja pirms preču iegādes veiktu darbības, lai gūtu pārliecību par sava tiešā sadarbības partnera uzticamību, lai novērstu ekonomiskos un saimnieciskās darbības riskus, un neiesaistīties darījumos, kuru mērķis ir nepamatota nodokļu samazināšana. No parastas komercprakses viedokļa nav izskaidrojama pieteicējas rīcība, slēdzot darījumus ar komersantu, kas ne tikai līdz šim nav bijis iesaistīts konkrētu preču piegādē pieteicējai, bet kuram nav nekādas vērā ņemamas pieredzes automašīnu riepu tirdzniecības darījumos. Lai gan no riepu kvalitātes lielā mērā ir atkarīga tālāka pieteicējas saimnieciskā darbība, pieteicējas un pieteicējas pārstāves sniegtie paskaidrojumi norāda, ka pieteicēja pat ar minimālu rūpību nav mēģinājusi pārliecināties par preču izcelsmi un to, vai darījumu partneris var piegādāt atbilstošas kvalitātes preces.

No pieteicējas un tās pārstāves /pers. H/ paskaidrojumiem Dienestam izriet, ka SIA „SERAFIN" tika izvēlēts tāpēc, ka SIA „SERAFIN" varēja piedāvāt preču piegādi svētku dienā 2014.gada 25.decembrī, kad citi preču pārdevēji nestrādāja, kā arī ar pēcapmaksu.

No pieteicējas sniegtajiem paskaidrojumiem apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējai jau iepriekš bija zināms laiks, kad automašīnas atradīsies Latvijā, un ka automašīnām būs jāveic riepu maiņa. Tādējādi pieteicēja, ņemot vērā lielo pieredzi pārvadājumu jomā, jau savlaicīgi varēja plānot gan riepu iegādi, gan uzstādīšanu. Taču, sniedzot paskaidrojumus Dienestam, pieteicēja nav sniegusi ticamu izskaidrojumu, kāpēc tas netika darīts un ar ko pamatota šāda steidzama riepu iegāde. Turklāt apgabaltiesa nepiešķir ticamību pieteicējas paskaidrojumam, ka riepu iegāde bija jāveic tieši 25.decembrī, jo pat atbilstoši pieteicējas sastādītajam aktam iegādātās riepas automašīnām tika uzliktas tikai 2014.gada 28.-30.decembrī. Izvērtējot paskaidrojumus kopsakarā, apgabaltiesa nekonstatē arī saistību starp šādu riepu iegādes steigu un pieteicējas amatpersonas darbnespēju no 2014.gada 23.decembra. No paskaidrojumiem nav rodams arī loģisks izskaidrojums, kā komerciāli saprātīgā veidā pēcapmaksa par precēm atsver preču kvalitātes neatbilstības risku.

[13] Pieteicēja uzskata, ka strīdus darījumu faktisko esību pierāda darījumu partnera amatpersonas apliecinājums, ka konkrētais darījums ir noticis.

Izvērtējot SIA „SERAFIN" amatpersonas /pers. G/ paskaidrojumus, apgabaltiesa atzīst, ka tie nepierāda strīdus darījumu faktisko esību. Formāla noformēto darījumu apliecināšana bez būtiska, objektīvi pamatota to norises apstākļu skaidrojuma nav pietiekama darījumu fakta atzīšanai. Tieši pretēji, nespēja sniegt ticamu informāciju par noformēto darījumu norisi liecina par dokumentu noformēšanu par neesošiem darījumiem.

Apgabaltiesa nepiešķir ticamību /pers. G/ sniegtajiem paskaidrojumiem, jo tie ir savstarpēji pretrunīgi. /pers. G/ 2015.gada 29.aprīlī, sniedzot paskaidrojumus Dienestā, ir varējis tikai vispārīgi apstiprināt, ka pieteicēja ir bijusi tās darījumu partnere, taču nav varējis paskaidrot neko konkrētu par pieteicējai pārdotajām precēm, darījuma noslēgšanas un īstenošanas apstākļiem, lai gan no darījuma ar pieteicēju īstenošanas līdz paskaidrojumu sniegšanai bija pagājuši tikai četri mēneši, bet no pieteicējas un SIA „SERAFIN" akta par savstarpējo norēķinu salīdzināšanu parakstīšanas (*lietas 68.lapa*) bija pagājis nepilns mēnesis. Turklāt SIA „SERAFIN" nebija daudz darījumu partneru un ar pieteicēju ir noformēts tikai

viens darījums, bet /pers. G/ pieteicēju ir norādījis kā vienu no galvenajiem preču pircējiem. Tāpat /pers. G/ paskaidrojumos vispārīgi ir norādījis, ka preces tika izsniegtas Artilērijas ielā, Rīgā, jo Katlakalna ielā atradās tikai birojs. Tas savukārt ir pretrunā pieteicējas paskaidrojumiem par preču izsniegšanas un saņemšanas vietu. /pers. G/ nespēja Dienestam sniegt konkrētas un izvērstas atbildes ne par uzņēmuma komercdarbību, ne par konkrēto darījumu norāda, ka konkrētais darījums faktiski nav noticis.

Savukārt 2015.gada 4.septembrī /pers. G/ Dienestam ir sniedzis rakstveida paskaidrojumu, kurā ir apstiprinājis darījumu ar pieteicēju un ir sniedzis nedaudz izvērstāku informāciju par darījuma noslēgšanas un īstenošanas apstākļiem, cita starp norādot, ka preces tika izsniegtas pieteicējai /adrese/ kur tās tika arī uzglabātas līdz realizācijai. Apgabaltiesa atzīst, ka šiem paskaidrojumiem nav piešķirama ticamība, jo tie ir pretrunā pirmajiem paskaidrojumiem, tie ir sniegti ilgāku laiku pēc darījuma noslēgšanas un īstenošanas, kad /pers. G/ vairs nebija SIA „SERAFIN" amatpersona, un nav loģiska izskaidrojuma, kāpēc šādu informāciju par darījuma noslēgšanas un īstenošanas apstākļiem /pers. G/ nesniedza Dienestam iepriekš.

Kā pareizi Lēmumā ir konstatējis Dienests, darījuma veikšanas brīdī 2014.gada 25.decembrī /adrese/ neatradās ne SIA „SERAFIN" birojs, ne struktūrvienība, kā arī SIA „SERAFIN" nebija iznomāta telpa vai noliktava, kurā būtu iespējama riepu uzglabāšana. /pers. G/ 2015.gada 4.septembra paskaidrojumos norādīto par riepu uzglabāšanu un izsniegšanu minētajā adresē neapstiprina neviens cits pierādījums lietā.

Turklāt tiesa nepiešķir ticamību paskaidrojumam par riepu uzglabāšanu minētajā adresē, jo atbilstoši SIA „BALTIC PALLET FACTORY" noformētajai pavadzīmei SIA „SERAFIN" riepas iegādājās un tās SIA „SERAFIN" tika piegādātas tajā pašā dienā, kad tās SIA „SERAFIN" pārdeva tālāk pieteicējai.

[14] Apgabaltiesa atzīst, ka informācija par tālākajiem darījumu ķēdes posmiem cita starpā var tikt ņemta vērā, skaidrojot, vai bija reāli iespējams pieteicējas un tās tiešā darījumu partnera noformētais darījums. To, ka notikusi tikai dokumentu noformēšana, apliecina arī Dienesta konstatētie fakti par SIA „SERAFIN" darījuma partneri SIA „BALTIC PALLET FACTORY". SIA „BALTIC PALLET FACTORY" raksturojums – darbības veidu neatbilstība strīdus darījumiem, saimnieciskās darbības neveikšana norādītajā adresē, materiāltehniskā nodrošinājuma neesība, gada pārskatu neiesniegšana – norāda, ka šī sabiedrība faktiski saimniecisko darbību nav veikusi. Līdz ar to šī komercsabiedrība nevarēja piegādāt strīdus preces SIA „SERAFIN", lai SIA „SERAFIN" tās tālāk pārdotu pieteicējai.

[15] Pieteicēja ir norādījusi, ka preču saņemšanu /adrese/ un aizvešanu uz Kaķasēkļa dambi 28a, Rīgā, pierāda pieteicējas noformētā maršruta ceļazīme un akts par riepu uzlikšanu (*lietas 51.lapa*).

Kā pareizi ir konstatējis Dienests, minētajā maršruta ceļazīmē ir norādīts transportlīdzekļa *Peugeot Boxer* (/reģistrācijas numurs/) maršruts 2014.gada 25.decembrī /adrese/ - /adrese/, /adrese/ - /adrese/, kas neatbilst pavadzīmē norādītajai preču saņemšanas vietai. Apgabaltiesa pieļauj, ka transportlīdzeklis ir veicis braucienus maršruta ceļazīmē norādītajā maršrutā, taču konkrētā ceļazīme neapstiprina pieteicējas paskaidrojumus, ka šajā maršrutā ir pārvadātas riepas, kas iegādātas no SIA „SERAFIN", jo šāda informācija maršruta ceļazīmē nav ietverta.

Bez ievērības nav atstājams fakts, ka maršruta ceļazīmē fiksēts, ka, 2014.gada 25.decembrī uzsākot braucienu, transportlīdzekļa nobraukums bija 313822 km. Atbilstoši Ceļu satiksmes drošības direkcijas informatīvās sistēmas datiem (publiski pieejami https://e.csdd.lv) minētajam transportlīdzeklim 2014.gada 10.decembrī ir veikta tehniskā apskate un ir fiksēts nobraukums (odometra rādītājs) 313838 km, kas ir lielāks nekā ceļazīmē norādītais. Līdz ar to ir pamatoti apšaubāms maršruta ceļazīmē fiksētās informācijas patiesums.

Pieteicējas pārstāve ir Dienestam paskaidrojusi, ka riepas tika aizvestas uz Kaķasēkļa dambi 28a, Rīgā un tur tika uzmontētas smagajām automašīnām. Pirmās instances tiesas 2016.gada 7.jūnija sēdē /pers. H/ skaidroja, ka /adrese/ ir teritorija blakus Rīgas brīvostai, kur stāvēja pieteicējas automašīnas. Pieteicējas šoferi riepas paņēma un nākamajās darba dienās uzmontēja. Apgabaltiesas 2017.gada 12.septembra sēdē pieteicējas pārstāve /pers. H/ paskaidroja, ka riepas tika aizvestas uz /adrese/, kas ir Rīgas brīvostas teritorija, kur tobrīd atradās automašīnas. Riepas tika aizvestas, šoferi tās saņēma, un tajā pašā dienā tās uzmontēja. Riepu uzmontēšanai bija nepieciešams tikai šoferis un riteņu atslēga. Pēc atbildētāja pārstāvja norādes, ka montēšanai nepieciešams augstspiediena kompresors, balansēšanas iekārtas u.tml., pieteicējas pārstāve paskaidroja, ka brīvostas teritorijā ir pieejama visa tehnika. /pers. H/ riepas ir atvedusi un atstājusi šoferiem un neatceras, kā viņi tās uzmontēja. Rēķins par montāžu tika piestādīts reizi mēnesī. Brīvostas teritorijā bija tikai stāvvieta, un pieteicēja neko citu automašīnām tur nenomāja. Rēķini par riepu montāžu tika piestādīti no montāžas uzņēmuma, kas turpat atradās, bet kuras nosaukumu neatceras.

Apgabaltiesa nepiešķir ticamību minētajiem pieteicējas pārstāves paskaidrojumiem. Pirmkārt, tie ir savstarpēji pretrunīgi par to, kas, kad un kur veica riepu montāžu. Otrkārt, ņemot vērā, ka pieteicēja iegādājās riepas bez diskiem, apgabaltiesa piekrīt Dienestam, ka ir apšaubāms, ka šoferi bez attiecīgām palīgierīcēm varēja veikt riepu montāžu. Savukārt pieteicējas pārstāves vēlākie paskaidrojumi par tehnikas pieejamību un montāžas uzņēmumu ir vispārīgi un pretrunā sākotnējiem paskaidrojumiem.

Minētais kopsakarā ar pārējām nesakritībām noformētajā pavadzīmē un pieteicējas un tās darījuma partnera paskaidrojumos rada apgabaltiesai pamatotas aizdomas, ka iesniegtā ceļazīme un akts ir noformēti audita laikā, lai radītu patiesībai neatbilstošu iespaidu, ka šādi braucieni un riepu montāža ir veikta.

[16] Lietā nav strīda, ka pieteicēja par precēm nav veikusi samaksu pilnā apmērā. Atbilstoši pieteicējas

paskaidrojumiem un kases ieņēmumu orderim (*lietas 50.*lapa) pieteicēja 2015.gada 18.februārī ir samaksājusi 7000 *euro* skaidrā naudā. Lietā ir iesniegts arī 2015.gada 31.marta akts par pieteicējas un SIA „SERAFIN" savstarpējo norēķinu salīdzināšanu.

Pirmās instances tiesas 2016.gada 7.jūnija sēdē /pers. H/ paskaidroja, ka atlikušo darījuma summu nesamaksāja, jo SIA „SERAFIN" nebija atbilstoši nodeklarējis darījumu, /pers. H/ nācās sazināties ar /pers. G/ un lūgt nodeklarēt darījumu, kļūda tika izlabota un deklarācijas sakrita. Otrkārt, riepas bija nekvalitatīvas un neatbilda izvirzītajām prasībām. Tas bija lēts pakaļdarinājums, jo pirmajām mašīnām, kurām tās tika uzmontētas, tās drīz saplīsa. /pers. H/ ir teikusi, ka neveiks pilnu apmaksu, jo prece neatbilst prasībām. Ja SIA „SERAFIN" cels prasību, tad arī pieteicēja veiks ekspertīzi, lūgs atcelt darījumu un SIA „SERAFIN" būs jāatgriež jau saņemtā summa. Drīz pēc tam /pers. H/ ir konstatējusi, ka /pers. G/ vairs nav SIA „SERAFIN" amatpersona un vairs nevar ar viņu sazināties. SIA „SERAFIN" nav pieprasījis pilnu apmaksu. Pretenzijas netika noformētas rakstiski, jo /pers. H/ nevarēja sazvanīt /pers. G/. Riepas tika uzmontētas vietējiem pamatlīdzekļiem, kas brauca ostā, bezceļu teritorijā un tās tika vienkārši noplēstas.

Pirmās instances 2016.gada 18.oktobra sēdē /pers. H/ skaidroja, ka pirmajās darba dienās saplīsa vairākas riepas, tās tika nomontētas no pašizgāzējiem un stāvēja. /pers. H/ mēģināja sazināties ar /pers. G/, bet tad jau /pers. G/ vairs nestrādāja un teica, ka neko vairs nezin. Tad viņi vēl sazvanījās par nesakritībām dokumentos, viņš teica, ka visas izlabos. Riepas no sākuma vēl ilgi stāvēja, jo, ja viņš celtu pretenzijas, ka pieteicēja nemaksā, tad riepas dotu ekspertīzei. Riepas bija vecas un izdilušas. Saplīsa vairākas riepas. Autoparkā tajā laikā bija apmēram 11 mašīnas, pieteicēja strādāja ostā ar pašizgāzējiem, kur riepas plīsa katru dienu, jo tur ir tādi apstākļi.

Savukārt apgabaltiesas 2017.gada 12.septembra sēdē pieteicējas pārstāve skaidroja, ka neatceras, ka bija sastādīts salīdzināšanas akts. Aktu par savstarpējo salīdzināšanu pieprasīja /pers. H/, jo SIA „SERAFIN" nebija deklarējuši darījumu. Līdz salīdzināšanas aktam bija skaidrs, ka riepas ir nekvalitatīvas. Brīdī, kad maksāja 7000 *euro*, bija sabojājušās divas vai trīs riepas. 2015.gada 31.martā, sastādot aktu, /pers. H/ runāja ar /pers. G/, bet viņš bija vienaldzīgs šajos jautājumos. Vēlāk apgabaltiesas sēdē /pers. H/ skaidroja, ka pieteicējai nepieciešamības pēc salīdzināšanas akta nebija. Acīmredzot viņi (SIA „SERAFIN") pieprasīja šo salīdzināšanas aktu. Tā kā tas atbilda patiesībai, tad iebildumu nebija. /pers. H/ nav šo aktu rakstījusi, un neviens cits to uzņēmumā nevarēja sagatavot, jo tikai /pers. H/ nodarbojas ar dokumentāciju. Visas riepas nesaplīsa vienā dienā, bet ik pa laikam, līdz februārim domāja, ka tie ir tikai daži brāķi, kurus var saremontēt.

Apgabaltiesa nepiešķir ticamību pieteicējas pārstāves paskaidrojumiem par preču kvalitāti un apmaksu, jo tie ir nesakritīgi un neatbilst saprātīgas saimnieciskās darbības pamatprincipiem. Apgabaltiesa konstatē, ka ir pretrunīgi pieteicējas pārstāves paskaidrojumi par to, cik ātri un cik daudz riepas saplīsa. Atbilstoši pirmās instances tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem vairākas riepas saplīsa jau pirmajās darba dienās, bet apgabaltiesā pieteicējas pārstāve skaidroja, ka līdz 2015.gada februārim saplīsa tikai divas vai trīs riepas. Pat ja līdz 2015.gada februārim saplīsa tikai dažas riepas, nav loģiska izskaidrojuma, kāpēc pieteicēja par tām vēl maksāja 7000 *euro* skaidrā naudā, neprasot nekvalitatīvo preci apmainīt vai nesastādot nekādu rakstisku pretenziju dokumentu, kas būtu saprātīga rīcība šādos apstākļos. Pieteicēja to nav darījusi arī vēlāk. Tāpat nav loģiska izskaidrojuma, kāpēc 2015.gada 31.martā, kad pieteicējai jau ir pārliecība par preces neatbilstošu kvalitāti, pieteicēja pati sagatavo un paraksta savstarpējo salīdzināšanas aktu, no kura izriet, ka pieteicēja nav SIA „SERAFIN" samaksājusi 28755,5 *euro*, bez kādas atrunas par atteikšanos veikt samaksu sakarā ar preces neatbilstošu kvalitāti. Turklāt no 2015.gada 31.marta savstarpējo norēķinu salīdzināšanas akta teksta nepārprotami izriet, ka aktu ir sagatavojusi un SIA „SERAFIN" nosūtījusi pieteicēja, bet apgabaltiesas sēdē pieteicējas pārstāves nespēja sniegt skaidrojumu šāda akta nepieciešamībai un pat noliedza tā sagatavošanu.

/pers. H/ paskaidrojums, ka pretenzijas netika sastādītas rakstiski, jo viņa nevarēja sazvanīt /pers. G/, neiztur kritiku, jo kā redzams no noformētajiem dokumentiem, /pers. H/ gan 2015.gada 18.februārī ir varējusi /pers. G/ samaksāt skaidru naudu, gan 2015.gada 31.martā sazināties ar viņu un parakstīt salīdzināšanas aktu. Tāpat nav ticams /pers. H/ paskaidrojums, ka /pers. G/ nebija ieinteresēts jautājuma risināšanā, jo vairs nestrādāja SIA „SERAFIN". Atbilstoši ierakstiem Uzņēmumu reģistrā /pers. G/ bija SIA „SERAFIN" amatpersona līdz pat 2015.gada 3.augustam.

[17] Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka lietā noskaidroto apstākļu kopums liecina par to, ka pieteicējas deklarētais darījums ar SIA „SERAFIN" faktiski nav noticis, bet ir noformēti tikai strīdus darījuma attaisnojuma dokumenti, un pieteicēja nevarēja nezināt par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Apgabaltiesa neguva pārliecību par strīdus darījumu faktisko esību no personām, kuras darījumos (saskaņā ar dokumentos norādīto) bijušas iesaistītas.

Apgabaltiesas ieskatā ir iespējams, ka persona pieļauj neuzmanības kļūdas dokumentu noformēšanā, vai var nezināt par darījumu partnera iespējamām nelikumīgām darbībām. Taču apgabaltiesas ieskatā, izvērtējot konkrēto situāciju kopumā, lietā konstatētie apstākļi, un jo īpaši tas, ka vienīgais darījuma dokuments nesniedz patiesu informāciju par darījuma apstākļiem, pieteicējas sniegtajos paskaidrojumos ir daudzas būtiskas pretrunas un pieteicējas rīcība darījuma partnera izvēlē, kā arī darījuma īstenošanā neliecina par saprātīgu saimniecisko darbību, apliecina faktu, ka pieteicēja nevarēja nezināt (tai bija jāzina), ka darījuma dokumenti satur nepatiesu informāciju. Pretrunīgā informācija par darījuma norisi un neatbilstība noformētajiem dokumentiem apgabaltiesas ieskatā nav izskaidrojama savādāk, kā vien ar dokumentu noformēšanu par nenotikušiem darījumiem, par ko pieteicēja nevarēja nezināt.

[18] Pārbaudot Lēmumā pieteicējai noteikto nokavējuma un soda naudas apmēru saistībā ar pieteicējai aprēķināto PVN maksājumu, apgabaltiesa secina, ka nokavējuma naudas un soda naudas aprēķinu Dienests pamatojis ar atbilstošām likuma

„Par nodokļiem un nodevām" normām un aprēķina kļūdas nav konstatējamas. Tāpat apgabaltiesa arī nesaskata, ka konkrētajā gadījumā pastāvētu kādi īpaši apstākļi, kas liktu secināt, ka tiesību normās noteiktais soda naudas apmērs vērtējams kā nesamērīgs.

[19] Papildus minētajam Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējai ar pārsūdzēto lēmumu ir veiktas korekcijas 2014.gada peļņas un zaudējumu aprēķinā un UIN deklarācijā, samazinot pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas un zaudējumus. Pieteicēja pret to nav iebildusi ne pieteikumā, ne arī paskaidrojumos par apelācijas sūdzību. Ievērojot šo apstākli, kā arī nekonstatējot kļūdas Dienesta aprēķinos, Lēmums ir tiesisks un pamatots arī šajā daļā.

[20] Ievērojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „HS24" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 17.novembra lēmuma Nr.22.10-1/387 atcelšanu.

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

Tiesnese referente (*paraksts*) I.Juhņeviča-Knoka

Tiesneses (*paraksts*) K.Kalvāne

(*paraksts*) I.Meldere