ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĒZEKNES TIESU NAMS

Lietas Nr.A420403512
Lietas arhīva Nr.A42-00041-15/42

S P R I E D U
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rēzeknē 2015.gada 23.janvārī

Administratīvā rajona tiesa šādā sastāvā:
tiesnesis Māris Šļakota,

piedaloties pieteicējas SIA "S.G. Avers" pārstāvēm /pers. M.G/ un /pers. D.N/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers.A.B/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA "S.G. Avers" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2012.gada 28.februāra lēmuma Nr.22.4.6/17171 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2011.gada 27.septembra līdz 2011.gada 30.jūnijam veica pieteicējas SIA „S.G. Avers" nodokļu auditu. Auditā pārbaudīts maksājamais pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) par laika periodu no 2010.gada 1.aprīļa līdz 2011.gada 30.jūnijam un uzņēmumu ienākuma nodoklis (turpmāk – UIN) par 2010.gadu.

Ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Latgales kontroles daļas galvenās nodokļu inspektores 2011.gada 24.novembra lēmumu Nr.23.5/1224 pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 9377,6 Ls, nokavējuma nauda 1837,2 Ls un soda nauda 2813,28 Ls, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 1896,78 Ls un saistībā ar to uzlikta soda nauda 569,03 Ls, kā arī samazināti 2005., 2006. un 2009.gada zaudējumi par 34198 Ls.

Konstatējot, ka ir izpildījušies likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītajā daļā minētie nosacījumi, soda nauda uzlikta 50 procentu apmērā no noteiktās soda naudas, t.i., 1691,16 Ls (50% no 3382,31 Ls (2813,28 Ls + 569,03 Ls)).

Pieteicēja minēto lēmumu apstrīdēja.

[2] Izskatot apstrīdēšanas iesniegumu, VID ģenerāldirektore ar 2012.gada 28.februāra lēmumu Nr.22.4.6/17171 (turpmāk –Lēmums) atstāja negrozītu 2011.gada 24.novembra lēmumu Nr.23.5/1224.

Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Pieteicēja 2010.gada aprīlī, maijā, jūlijā, augustā, oktobrī un 2011.gada janvārī PVN deklarācijās kā priekšnodokli atskaitījusi 11 274,38 Ls saskaņā ar SIA „Inerta A" vārdā noformētajām 2 pavadzīmēm par preču (diegu) iegādi Ls 19 652,34 vērtībā un saskaņā ar SIA „Satoris" vārdā noformētajām 4 pavadzīmēm par preču (āķi tīkla adīšanas mašīnai CBM 25 270 gb., lielie vārpsti KO-228 60 gb., šķeterēšanas mašīna KO-228, preses formas, tīkla adīšanas mašīnas atspoles 200 gb., neilona diegi 29 tex 650 kg, krāsainie neilona diegi 94-187 tex 2462 kg) iegādi Ls 33 578,64 vērtībā. Pavadzīmju apmaksa veikta ar pārskaitījumu.

VID konstatēja, ka pārbaudei uzrādītās SIA „Satoris" un SIA „Inerta" vārdā noformētās pavadzīmes nesniedz skaidru un saprotamu priekšstatu par tajās norādīto darījumu norisi, nav iespējams konstatēt pavadzīmēs norādīto preču izcelsmi. Nav notikusi preču kustība starp uzņēmumiem atbilstoši noformētajām pavadzīmēm, bet tikai noformēti dokumenti.

Līdz ar to VID secināja, ka minēto sabiedrību vārdā noformētās pavadzīmes saskaņā ar likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta nosacījumiem nav uzskatāmas par attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros un par nodokļa rēķiniem priekšnodokļa atskaitīšanai atbilstoši likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta nosacījumiem. Tādējādi ir ierobežojamas pieteicējas tiesības 2010.gada aprīlī, maijā, jūlijā, augustā, oktobrī un 2011.gada janvārī kā priekšnodokli atskaitīt minētajās pavadzīmēs norādītās summas.

Savus secinājumus par to, ka strīdus darījumi nav notikuši, VID izdarīja, novērtējot turpmāk minētos apstākļus.

[2.1.1] Pavadzīmēs norādītā preču pārvadāšanai izmantotā transportlīdzekļa Renault Master kravnesība saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas (turpmāk – CSDD) informāciju ir 1440 kg. 2010.gada 19.aprīlī, 14.maijā un 2011.gada 6.janvārī attiecīgajās pavadzīmēs norādītās preces fiziski nav iespējams pārvest, jo preces svars pārsniedza mašīnas kravnesību. Pieteicējas iesniegtā SIA „Tehauto Latgale" izziņa, kurā norādīts, ka transportlīdzekļa konstrukcija pieļauj pārslodzi, ir pretrunā ar CSDD datiem.

Saskaņā ar pieteicējas uzrādītajām darba laika uzskaites tabulām pieteicējas valdes loceklis un pārvadātājs /pers. A.G/ 2010.gada 14.maijā, 19.jūlijā, 9.augustā strādājis tikai 2 stundas, 28.oktobrī - 8 stundas, bet 29.oktobrī viņš bijis komandējumā. Minētajās darba stundās nav iespējams veikt

pieteicējas ceļazīmēs par attiecīgajiem datumiem norādītos attālumus, proti, 2 stundās 586 km 14.maijā, 8 stundās 1118 km (1100 km + 18 km) 28.oktobrī, kā arī fiziski nebija iespējams nodrošināt pavadzīmē norādīto preču pārvietošanu (iekraušana, izkraušana, braukšana) 2 stundās 19.jūlijā un 9.augustā, 8 stundās 28.oktobrī.

[2.1.2] Saskaņā ar internetā publicēto informāciju šķeterēšanas mašīnas KO-228-I cena ir 519,1 Ls, proti, tā 11 reizes pārsniedz pavadzīmē norādīto vērtību.

[2.1.3] Nav saprotams, kādā veidā preču piegādātāji spēja nodrošināt preču garantijas. Turklāt piegādātās preces ir ļoti specifiskas, savukārt publiski pieejamā informācija neliecina, ka SIA „Inerta A" un SIA „Satoris" būtu kādā veidā saistītas ar attiecīgo ražošanas/tirdzniecības nozari.

[2.1.4] SIA „Inerta A" amatpersona (no 2009.gada 8.oktobra līdz 2010.gada 23.novembrim) /pers. A.P/ nereaģēja uz VID aicinājumu un neieradās paskaidrojumu sniegšanai.

Savukārt SIA „Satoris" amatpersona (no 2010.gada 5.maija līdz 2011.gada 28.jūlijam) /pers. Ļ.B/, lai gan formāli apstiprināja, ka ir veicis darījumus ar pieteicēju, taču sniedza tikai vispārīgu informāciju par uzņēmuma saimniecisko darbību un konkrēto darījumu norisi. Norādīja, ka visu kārtoja /pers.V/ – paziņa, kurš piedāvāja kļūt par firmas vadītāju.

[2.1.5] SIA „Inerta A" deklarētais darbības veids ir elektronisko iekārtu un optisko ierīču remonts, bet SIA „Satoris" – nespecializētā vairumtirdzniecība, kas neatbilst darījumu dokumentos norādītajai preču tirdzniecībai.

SIA „Inerta" un SIA „Satoris" nebija nepieciešamā darbaspēka resursu, lai veiktu šo sabiedrību uzrādītā apgrozījuma izpildi, tai skaitā arī strīdus pavadzīmēs norādīto preču piegādi, kā arī sabiedrībām nebija reģistrētas struktūrvienības, kas liecina par telpu neesamību darbības nodrošināšanai. Sabiedrības nav iesniegušas VID 2010.gada pārskatus (SIA „Inerta A" arī 2009.gada pārskatu), kas liecina, ka uzņēmumi uzņēmējdarbību neveica, jo nav informācijas par materiāltehnisko bāzi un reālām iespējām veikt saimniecisko darbību. SIA „Inerta A" 2011.gada 11.aprīlī izslēgta no VID ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar PVN deklarāciju neiesniegšanu, savukārt SIA „Satoris" – 2011.gada 7.aprīlī sakarā ar dokumentu nesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei.

[2.1.6] Lai pārliecinātos par preču izcelsmi, VID vērtēja informāciju par SIA „Inerta A" un SIA „Satoris" deklarētajiem darījumu partneriem mēnešos, kuros noformētas pavadzīmes par darījumiem ar pieteicēju. Izvērtējuma rezultātā spēja veikt preču piegādes netika konstatēta.

[2.2] VID veica korekcijas PVN deklarācijās un saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 35.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otro daļu, 32.panta pirmo, otro un piekto daļu papildu nomaksai budžetā par 2010.gada aprīli, maiju, jūliju, augustu, oktobri, 2011.gada janvāri aprēķināja PVN Ls 9377,6, nokavējuma naudu Ls 1837,2 un soda naudu Ls 2813,28, par 2010.gada aprīli, maiju, augustu, oktobri un 2011.gada janvāri samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par Ls 1896,78 un saistībā ar to uzlika soda naudu Ls 569,03.

Tā kā pārbaudē netika gūts apstiprinājums pieteicējas darījumu ar SIA „Inerta A" un SIA „Satoris" faktiskajai esamībai, tad attiecīgi secināts, ka minēto sabiedrību vārdā noformētās pavadzīmes likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta izpratnē nav atzīstamas par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros. Tāpēc VID, ņemot vērā Gada pārskatu likuma 4.panta trešajā daļā un 22.panta pirmajā daļā noteikto, samazināja sabiedrības 2010.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās pārdotās produkcijas ražošanas izmaksas par 20 432 Ls (noapaļoti 20 432,16 Ls), t.i., par darījumu (2 pavadzīmes) vērtību 19 652,34 Ls (darījumi ar SIA „Inerta A") un aprēķināto pamatlīdzekļu nolietojumu finanšu grāmatvedībā Ls 779,82 (pamatlīdzekļi uzradīti ka iegādāti no SIA „Satoris").

Pamatojoties uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu, VID Nodokļu kontroles pārvalde palielināja pieteicējas 2010.gada ar UIN apliekamo ienākumu par Ls 20 432, vienlaikus samazināja apliekamā ienākuma palielināšanas summu par 780 Ls (noapaļoti 779,82 Ls; aprēķinātais pamatlīdzekļu nolietojums finanšu grāmatvedībā, UIN deklarācijas 38.rinda) un apliekamā ienākuma samazināšanas summu par 5678 Ls – pamatlīdzekļu nolietojums atbilstoši likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 13.pantam (UIN deklarācijas 67.rinda; pamatlīdzekļu iegāde 14 195 Ls (9200 Ls + 4995 Ls); pamatlīdzekļu 4.kategorijas nolietojums ar divkāršo likmi 5678 Ls (14 195 Ls x (2 x 20%))), kā rezultātā noteica, ka 2010.gada apliekamais ienākums palielināms par 25 330 Ls un nosakāms 34 198 Ls apmērā.

Ņemot vērā iepriekšējo taksācijas periodu nodokļa deklarācijās norādītos nesegtos zaudējumus Ls 39 970, VID noteica pieteicējas nesegto zaudējumu summu, ko pārnes uz nākamajiem taksācijas periodiem, 5772 Ls (39 970 Ls - 34 198 Ls) apmērā.

[3] Pieteicēja vērsās Administratīvajā rajona tiesā ar pieteikumu, lūdzot atcelt Lēmumu. Pieteikumā norādīti šādi argumenti.

[3.1] Lai noteiktu, vai darījums ir faktiski noticis, jākonstatē, ka šī darījuma rezultātā ir iegūts kāds materiālais labums. Pieteicēja ir ieguvusi materiālās vērtības: āķus, vārpstas, diegus u.c., kādēļ nav tiesiska pamata apšaubīt darījumus. Turklāt, minētās materiālās vērtības ir izmantotas pieteicējas ražošanas procesa nodrošināšanai vai atrodas pieteicējas noliktavā.

[3.2] Apšaubot preču pārvadājumā izmantotā transportlīdzekļa celtspēju, VID nav vērtējis SIA „Tehauto Latgales" izziņu, kas pierāda, ka pieteicējas automašīna ir aprīkota ar aizmugurējo pneimatisko balstiekārtu un tādējādi automašīnas celtspēja palielināta trīs reizes.

[3.3] Ar divām stundām pilnīgi pietiek, lai nokļūtu no SIA „S.G. Avers" līdz SIA „Interta A", kur prece tika iekrauta un nogādāta SIA „S.G.Avers". Auditoru secinājumi ir patvaļīgi. Izkraušanas darbus veic jebkurš pieteicējas darbinieks. To pašu var teikt par preču piegādēm no SIA „Avers".

/pers. A.G/ 2011.gada 14.maija darba laika uzskaites tabulā ir labojums, kur sākotnējais ieraksts izlabots uz „2", proti, ka /pers. A.G/ strādājis divas stundas. Saskaņā ar uzņēmuma dokumentāciju /pers. A.G/ šajā dienā strādāja pilnu darba dienu, tai skaitā komandējumā. Pieteicēja nebija ieinteresēta veikt šādu lietas faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu labojumu, tādēļ pieļauj, ka labojums veikts audita laikā.

2010.gada 28.oktobrī pēc preču iegādes un nogādāšanas /pers. A.G/ devās komandējumā uz Poliju.

[3.4] Saskaņā ar pieteikumam pievienoto komercpiedāvājumu, adīšanas mašīnas KO-228 cena ir 15000 *euro*.

[3.5] Pieteicējai nav jāveic savu darījumu partneru pārbaude, ja tie izpilda uzņemtās saistības. Tas ir VID pienākums.

[4] Tiesai iesniegtajā rakstveida paskaidrojumā VID neatzina pieteikumu un atsaucās uz Lēmuma argumentiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāves uzturēja pieteikumu, pamatojoties uz tajā norādītajiem argumentiem.

[6] VID pārstāvis neatzina pieteikumu, sniedzot paskaidrojumus, kas atbilst Lēmuma motīviem.

Motīvu daļa

[7] Izvērtējot lietas dalībnieku argumentus un lietas materiālus, tiesa secina, ka pieteikums ir nepamatots un noraidāms.

[8] Lietā ir strīds par to, vai VID pamatoti liedzis pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem darījumiem ar SIA „Inerta A" un SIA "Satoris" atbilstoši minēto sabiedrību vārdā izrakstītajām pavadzīmēm, kā arī, vai pamatoti nav atzinis pieteicējas tiesības uz saimnieciskās darbības izdevumiem attiecināt minētajās pavadzīmēs norādīto darījumu vērtību.

[9] Saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*šeit un turpmāk redakcijā, kas bija spēkā apstrīdēto darījumu veikšanas laikā*) 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu priekšnodoklis ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Viens no likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktajiem priekšnoteikumiem, lai rastos tiesības izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu preču iegādes un pakalpojumu saņemšanas gadījumos, ir preču vai pakalpojumu un likumā noteiktā kārtībā noformēta PVN rēķina saņemšana no citas ar PVN apliekamas personas.

Judikatūrā ir atzīts, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta spriedumus lietās Nr.SKA-114/2004; SKA-303/2005; SKA-14/2006; SKA-70/2007; SKA-41/2008*). Pirmkārt jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta spriedumus lietās Nr.SKA-9/2006; SKA-154/2007; SKA-269/2008*).

No minētajām tiesību normām izriet, ka viens no priekšnoteikumiem priekšnodokļa atskaitīšanai ir tas, ka prece vai pakalpojums faktiski saņemts no citas ar PVN apliekamās personas un ka preci faktiski piegādājusi vai pakalpojumu faktiski sniegusi tieši preču nodokļu rēķinā norādītā persona. Ja darījums faktiski nav noticis (tostarp nav noticis tieši ar nodokļa rēķinā norādīto ar PVN apliekamo personu), tad nepastāv visi likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktā noteiktie priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikumi un priekšnodokli līdz ar to nevar atskaitīt.

Vienlaikus, 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 31.janvāra spriedumu lietā Nr.C-643/11 un 2013.gada 18.marta rīkojumu lietā C-563/11*), secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneriem. Ir nepieciešams konstatēt arī to, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Nodokļa maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel 59.punktu*).

Pamatojoties uz minētajām atziņām, arī Augstākā tiesa nolēmumos norādījusi, ka iestāde nevar liegt atskaitīt priekšnodokli, aprobežojoties vienīgi ar darījuma neesības konstatējumu. Ja iestāde konstatē, ka darījums faktiski nav noticis, tai ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu*).

Saskaņā ar Augstākās tiesas atziņām, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem:

1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, 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.

Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz VID, bet tos jāatspēko pieteicējai (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu*).

[10] Izvērtējot lietā esošos pierādījumus, cita starp arī pierādījumus, kuri tiesai iesniegti no kriminālprocesa Nr.15830024912 materiāliem un kuriem tiesa noteikusi ierobežotas pieejamības statusu, kādēļ tos arī detalizēti neatreferē spriedumā, tiesa konstatē, ka pieteicējas darījumi ar SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" ir viens no posmiem tādu darījumu ķēdē, kuri veikti, ļaunprātīgi izmantojot PVN sistēmu fiskālu priekšrocību gūšanai. Uz to norāda turpmāk norādīto apstākļu kopums.

Saskaņā ar pavadzīmēm SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" pieteicējai piegādāja preces, kas ir ļoti specifiskas (diegi un aprīkojums tīklu ražotnei), savukārt minēto sabiedrību deklarētie un faktiskie darbības veidi nav šādu preču tirdzniecība. It īpaši jāņem vērā tas, ka atbilstoši pieteicējas pārstāvju versijai darījumi aizsākušies, SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" pārstāvjiem pašiem atrodot pieteicēju kā potenciālo preču pircēju. Proti, kā to paskaidroja /pers. A.G/ un /pers. M.G/, saistībā ar piegādēm no SIA "Inerta A" viņi kontaktējušies ar /pers.A/, savukārt saistībā ar piegādēm no SIA "Satoris" ar /pers.V./. Tiesai lietas izskatīšanas gaitā nav izdevies identificēt šīs personas un gūt pārliecību par to, vai un kāda tieši ir šo personu saistība ar SIA "Satoris" un SIA "Inerta A", kā arī to, vai šīs personas patiešām ir piedalījušās darījumu apspriešanā. Saskaņā ar lietā iesniegtajiem SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" darbinieku sarakstiem, minētās personas nebija šo sabiedrību darbinieki. Tiesas ieskatā nav ticama versija, ka divi savstarpēji nesaistīti, kā arī ar pieteicēju nesaistīti uzņēmumi parastas komercdarbības ietvaros diezgan īsā laika posmā neatkarīgi viens no otra ir piedāvājuši pieteicējai tik specifiskas preces, kā tas bijis izskatāmajā gadījumā, un ka tas būtu izskaidrojams tikai ar nejaušu sakritību.

Kriminālprocesa Nr.15830024912 ietvaros SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" amatpersonas /pers. A.P/ un /pers. Ļ.B/, kuras ir parakstījušas strīdus pavadzīmes, pilnīgi noliedza, ka ir veikuši saimniecisko darbību minētajos uzņēmumos, kā arī liecināja, ka neko nezin par darījumiem ar SIA "S.G. Avers". /pers. Ļ.B/ liecināja, ka par uzņēmuma amatpersonu kļuvis pēc /pers.V/ lūguma un ka /pers.V/devis viņam parakstīt dokumentus. Savukārt /pers.A.P/ liecināja, ka par SIA "Inerta A" amatpersonu kļuvis pēc /pers. V.M/ lūguma, kurš lieciniekam arī iedevis parakstīt pavadzīmes. Tiesai iesniegtajos kriminālprocesa Nr.15830024912 materiālos ir arī /pers. V.M/ liecības, atbilstoši kurām tieši viņš organizējis gan SIA "Satoris", gan SIA "Inerta A" darbību un ka minētie uzņēmumi bijuši fiktīvi, to vārdā slēgti fiktīvi darījumi ar mērķi izvairīties no nodokļu nomaksas. Tiesas sēdēs /pers. V.M/ mainīja liecības, norādot, ka SIA "Inerta A" viņš bijis vien darba ņēmējs (tirdzniecības pārstāvis) un ka saimniecisko darbību šajā uzņēmuma veicis /pers. A.P/ paziņa /pers.A/, savukārt /pers. Ļ.B/ liecinieks vien palīdzējis atrast un reģistrēt firmu (SIA "Satoris"), kā arī atrast darījumu partnerus, tostarp pieteicējas amatersonas, bet ka saimniecisko darbību SIA "Satoris" nodrošinājis /pers. Ļ.B/ draugs vai klasesbiedrs no Polijas. Tiesas vērtējumā no minētajiem paskaidrojumiem to kopsakarā var secināt, ka SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" darbība strīdus pavadzīmju izrakstīšanas laikā nebija saistīta ar komercdarbības veikšanu šī vārda ierastajā nozīmē, bet gan ar fiktīvu darījumu slēgšanu krāpnieciskos nolūkos.

Tāpat tiesa norāda, ka SIA „Inerta" un SIA „Satoris" nebija nepieciešamo darbaspēka resursu lai nodrošinātu šo sabiedrību finanšu pārskatos norādīto apgrozījumu, nebija saimnieciskās darbības nodrošināšanai paredzētu telpu, abas sabiedrības nav iesniegušas VID 2010.gada pārskatus, kā arī abas 2011.gada aprīlī izslēgtas no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

Visi minētie apstākļi nevar tikt skaidroti kā nejauša sakritība. Tātad, ir pamats konstatēt, ka, neskatoties uz pieteicējas darījumu ar SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" ārējo izpausmi, pēc to ekonomiskās būtības šie darījumi faktiski nav notikuši tieši ar rēķinos norādītajiem darījumu parneriem.

[11] Neskatoties uz iepriekš minēto secinājumu, lietā nav iegūti pietiekami pierādījumi tam, ka darījums faktiski nav noticis tajā nozīmē, ka preces reāli nav piegādātas. Auditā ir atzīts, ka pieteicējas faktiskais darbības veids ir mazumtirdzniecība, kā arī virvju, tīklu u.tml. ražošana. Ir ticams, ka VID apstrīdētajos rēķinos norādītās preces (diegi, āķi tīkla adīšanas mašīnai, šķeterēšanas mašīna, preses forma) patiešām pieteicējai bija nepieciešamas tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai un pieteicēja tās ir iegādājusies. Tāpat nav pamata apgalvot, ka minētajās piegādēs pieteicējas amatpersonas iesaistījušās pārrunās ar personām, kas nav uzdevušās par rēķinos norādīto SIA "Inerta A" un SIA "Satoris" amatpersonām vai pārstāvjiem, bet gan ar citiem piegādātājiem. Par to nav pietiekamu pierādījumu. Lai gan no lietā iesniegtajiem pierādījumiem izriet tas, ka pieteicējas darījuma partneri SIA "Inerta A" un SIA "Satoris" bija uzņēmumi, kas dibināti un darbojušies tādās darījumu ķēdēs, kuru mērķis bija ļaunprātīga PVN sistēmas izmantošana fiskālu priekšrocību gūšanai (sk. sprieduma [10] punktu) un uz šī pamata ir iespējams secināt, ka arī darījumi ar pieteicēju nav veikti parastas komercdarbības ietvaros un atbilstoši preču piegāžu ekonomiskajai būtībai, tomēr, ar to nepietiek, lai konkrētajā gadījumā kategoriski secinātu, ka minētā fiktīvā darbība darījumos ar pieteicēju veikta bez reālas preču kustības.

[12] VID ir norādījis uz vairākiem apstākļiem, kas varētu liecināt, ka pieteicēja pati ir iesaistījusies neīstu dokumentu noformēšanā vai arī ka dokumenti satur tādas acīmredzami nepatiesas ziņas, kas pašas par sevi liecina par īstenībai neatbilstošu dokumentu noformēšanu. Tiek apgalvots, ka nepatiesas ir nodokļu rēķinos norādītās ziņas par preču iekraušanu, izkraušanu un pārvadāšanu. Tiesas vērtējumā šī VID argumentu daļa neiztur kritiku.

VID apstrīd ziņas par pārvadātāju, norādot, ka pārvadājumos izmantotajam transportlīdzeklim Renault Master, valsts Nr./TL numurs/, bijusi nepietiekama kravnesība. Kā to norāda VID, saskaņā ar CSDD informāciju transportlīdzekļa Renault Master, valsts Nr./TL numurs/, kravnesība ir 1440 kg. Tiesa konstatē, ka lielākais no strīdus pavadzīmēm un maršruta lapām izrietošais kravas masas pārsniegums pieļauts 2010.gada 19.aprīļa pārvadājumā, kad vienā reizē bija vesta krava ne mazāk kā 2250,3 kg. Kā to novērtē tiesa, lai gan šāds kravas daudzums, iespējams, norāda uz pieļautu ceļu satiksmi regulējošo normu pārkāpumu, tomēr, pārsniegums nav tik liels, lai atzītu, ka pārvadājums faktiski nebija iespējams, ņemot vērā arī to, ka krava pārvadāta pilsētas apstākļos, proti, ar salīdzinoši labu ceļa segumu, kā arī pārvadājums veikts vien 12 km attālumā. Tāpat ir ņemams vērā pieteicējas paskaidrojums, ka minētais transportlīdzeklis ir aprīkots ar pneimatisko balstiekārtu. Ir zināms, ka transportlīdzekļos ir iespējams ievietot arī tāda svara kravu, kas pārsniedz ražotāja dokumentācijā norādītos pieļaujamos lielumus.

Tāpat VID norāda, ka nodokļu rēķinos norādītā informācija ir apstrīdama, jo tā ir pretrunā ar darba laika uzskaites tabulām. Arī minētais arguments nav pamatots. Saskaņā ar lietā iesniegtajām pavadzīmēm un ceļazīmēm, darījumos ar SIA „Inerta A" pārvadājumi veikti maršrutā /adrese/ – /adrese/ – /adrese/, t.i. 12 km. Darījumos ar SIA „Satoris" pārvadājumi veikti maršrutā /adrese/ – /adrese/ – /adrese/, t.i. 18 km. Savukārt /pers.A.G/darba laiks minēto pārvadājumu veikšanas dienās darba laika uzskaites tabulās uzrādīts ne mazāks kā 2 stundas. Tiesa vērtējumā nav pamata apšaubīt, ka divās stundās ir iespējams veikt minētos pārvadājumus, ņemot vērā arī pieteicējas pārstāvju paskaidrojumus, ka preces pārvadātas jau iepriekš iepakotas, kā arī preču iekraušanā un izkraušanā piesaistīti pieteicējas un citu uzņēmumu (noliktavu teritorijā) resursi.

Visbeidzot, nepamatots ir VID arguments, ka rēķinā norādīta šķeterēšanas mašīnas ??-228 cena (9200 Ls), kas ir nesamērīgi augsta. VID norāda, ka minētās mašīnas cena rēķinā 11 reizes pārsniedz cenu, kāda par līdzīgu iekārtu atrodama interneta resursos. Šādu iestādes apgalvojumu neapstiprina neviens lietā iesniegts pierādījums, cita starp, nav iesniegta cenu salīdzināšanā aplūkotās interneta vietnes izdruka vai tās adrese. Tādējādi tiesai nav iespēju pārliecināties par to, vai, izsakot minēto apgalvojumu, VID salīdzināja līdzvērtīgas iekārtas.

Tiesa secina, ka minētie iestādes argumenti nepierāda, ka pieteicējas amatpersonas pašas apzināti sastādījušas nepatiesus dokumentus.

[13] No lietā iesniegtajiem pierādījumiem neizriet, ka pieteicēja pati būtu sameklējusi SIA „Satoris" un SIA „Inerta A" kā darījumu partnerus, vēl jo vairāk, ka tos sameklējusi tieši ar mērķi noformēt fiktīvus dokumentus par darījumiem, kuri veikti tikai skata pēc. No lietā iesaistīto personu (pieteicējas amatpersonas, liecinieki) paskaidrojumiem šāda versija nav izskanējusi, to neapgalvo arī VID. Tādējādi nav pierādīts, ka pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvajiem uzņēmumiem.

[14] Vērtējot, vai pieteicēja ir zinājusi vai tai bija jāzin, ka tā tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvajiem uzņēmumiem, tiesa vispirms norāda, ka ar informētību nav jāsaprot zināšanas par visām nodokļu izkrāpšanas shēmas vai tieši ar pieteicēju saistītā šīs shēmas posma detaļām. Augstākās tiesas judikatūrā ir atzīts arī tas, ka priekšnodokļa atskaitīšanas ierobežojuma priekšnosacījums nav noziedzīga nodarījuma konstatēšana (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2014.gada 23.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-478-14 9.punktu*). Tiesas ieskatā ir jāvērtē, vai pieteicējai kā pietiekami rūpīgam saimnieciskās darbības veicējam vismaz bija jāzin, ka vienīgais saprātīgais izskaidrojums tiem apstākļiem, kādos notika darījumi, bija tāds, ka darījumi ir saistīti ar PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu. Konkrētajā gadījumā tiesa atzīst, ka pieteicēja šāda saistība bija jāzin, ko tiesa pamato ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

No lietas materiāliem izriet, ka pieteicējas amatpersonas pirms darījumu slēgšanas un darījumu gaitā kontaktējās ar lietā nenoskaidrotām personām, kuras uzdevās par SIA „Satoris" un SIA „Inerta A" darbiniekiem vai pārstāvjiem, bet patiesībā tādi nebija. Proti, SIA „Satoris" gadījumā, kā to apgalvo pieteicēja, tā bija persona vārdā /pers.V/, bet SIA „Inerta A" gadījumā tā bija persona vārdā /pers.A/. Tiesa atzīmē, ka pastāv zināmas šaubas par to, vai ziņas par minētajām personām ir patiesas un vai tās nav sniegtas tikai tādēļ, lai izvairītos no atbildības. Vienlaikus tiesa atzīst, ka tiesas rīcībā esošās ziņas par minētajām personām (/pers.V/ un /pers.A/) ir tik nekonkrētas, ka izdarīt kaut cik drošus secinājumus nav iespējams.

Taču, pat ja pieņem par patiesu pieteicējas pārstāvju apgalvoto versiju, ka SIA „Satoris" un SIA „Inerta A" vārdā darbojās /pers.V/ un /pers.A/, tad, vērtējot šos paskaidrojumus kopsakarā ar pārējiem lietas apstākļiem, secināms, ka pieteicējas amatpersonām nevarēja palikt nezināms darījumu noformēšanas fiktīvais raksturs. Kā to apgalvo pieteicējas amatpersonas, darījumos ar SIA „Satoris" un SIA „Inerta" tās kontaktējušās ne vien ar minētajiem /pers.A/ un /pers.V/, gan arī šo sabiedrību reģistrētajiem valdes locekļiem /pers. Ļ.B/ un /pers. A.P/. Savukārt no /pers. Ļ.B/ un /pers. A.P/ liecībām izriet, ka minētajos kontaktos kaut cik rūpīga darījumu detaļu apspriešana nebija iespējama, jo valdes locekļi par sabiedrību saimniecisko darbību neko nav zinājušas. Ja pieņem, ka pieteicējas amatpersonas /pers. M.G/ un /pers. A.G/ patiešām bija satikušas /pers. Ļ.B/ un /pers. A.P/, tad pieteicējas amatpersonām bija jāsaprot, ka SIA „Satoris" un SIA „Inerta" valdes locekļi ir tikai nominālas amatpersonas. Vēl jo vairāk pieteicējas amatpersonām bija jārodas šaubām par darījumu īstumu tā iemesla dēļ, ka gan ar SIA „Satoris", gan ar SIA „Inerta" valdes locekļiem tās iepazinušās ar /pers. V.M/ starpniecību. Šāda notikumu gaita ir pretrunā iepriekš izteiktajam apgalvojumam, ka darījumi aizsākušies, jo pieteicējai savas preces SIA „Satoris" un SIA „Inerta A" vārdā piedāvāja pavisam citas personas – /pers.V/ un /pers.A/.

Novērtējot minētos apstākļus to kopsakarībā, tiesa nonāk pie secinājuma, ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tās darījumi ar SIA „Satoris" un SIA „Inerta A" ir saistīti ar PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu

[15] Augstākā tiesa ir norādījusi, ka gan UIN, gan PVN aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie

rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ nav pamata uz abiem minētajiem nodokļiem veidot atšķirīgu skatījumu gadījumos, ja nodokļu administrācijas konstatētie apstākļi liek apšaubīt darījuma partnera faktisko spēju nodrošināt darījumu. Tādēļ arī uz UIN aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, ja arī nodokļu administrācijai un pēc tam arī tiesai ir pamats apšaubīt, vai pieteicēja darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu (respektīvi, ka darījums faktiski noticis tieši ar minēto darījumu partneri), ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies (vai arī apzinājies vai tam vajadzēja apzināties, ka tādējādi tas iesaistās) krāpšanā ar nodokļiem. Tiesai, izvērtējot, vai nodokļu maksātājam bija tiesības uzrādīt darījumus saimnieciskās darbības izmaksās, būtu jāpārbauda, vai nodokļu maksātājs ir zinājis (vai tam būtu jāzina), ka darījums ietilpst krāpšanā ar nodokļiem (*sk. Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2013.gada 12.jūnijā sprieduma lietā Nr. SKA – 21/2013 19. un 21.punktu*).

Tā kā tiesa iepriekš ir konstatējusi, ka pieteicējas darījumi, kas noformēti ar SIA "Satoris" un SIA "Inerta A", pēc to ekonomiskās būtības nav notikuši tieši ar minētajām rēķinos norādītajām sabiedrībām un ka pieteicējai vajadzēja zināt, ka tās darījumi ar SIA „Satoris" un SIA „Inerta A" ir saistīti ar PVN sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu, tiesa secina arī to, ka VID pamatoti nav atzinis pieteicējas tiesības uz saimnieciskās darbības izdevumiem attiecināt SIA "Satoris" un SIA "Inerta A" vārdā izrakstītajās pavadzīmēs norādīto darījumu vērtību.

[16] Pieteicējai papildus nomaksai budžetā noteikta arī PVN soda nauda un nokavējuma nauda. Tiesa atzīst, ka aprēķinātās soda naudas apmērs ir samērīgs un atbilstošs pieteicēja izdarītajam pārkāpumam, tiesa nekonstatē apstākļus pieteicēja atbrīvošanai no soda naudas. Tāpat tiesa atzīst, ka arī nokavējuma naudas aprēķins ir veikts pareizi un atbilstoši tiesību normām.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251., 289.-291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda:

noraidīt pilnīgi SIA "S.G. Avers" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2012.gada 28.februāra lēmuma Nr.22.4.6/17171 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Administratīvajā apgabaltiesā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot apelācijas sūdzību Administratīvās rajona tiesas Rēzeknes tiesu namā.

Tiesnesis M.Šļakota