Lietas arhīva Nr. A42-00782-17/21
ECLI:LV:ADRJRIT:2017:1019.A420286616.1.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 19.oktobrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese I.Petrovska,

piedaloties pieteicējas SIA „RR Trading" pilnvarotajam pārstāvim zvērinātam advokātam Andrim Mālenderam,
atbildētāja Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim Andrejam Liepiņam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pamatojoties uz SIA „RR Trading" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 1.augusta lēmuma Nr.30.2-22.13/5166 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2016.gada 29.marta līdz 21.jūnijam veica pieteicējai SIA „RR Trading" nodokļu auditu par 2015.gada augustu - decembri.

Pamatojoties uz audita rezultātiem, dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu trešās kontroles daļas vadītāja 2016.gada 21.jūnijā pieņēma sākotnējo lēmumu Nr.30.2-23.27/34690, ar kuru pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) par 12 473,66 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 3 742,10 *euro*, apstiprināta pārmaksātā PVN summa par 2015.gada oktobri 327,01 *euro* un par novembri 919,60 *euro*, un atteikts atmaksāt pārmaksāto PVN summu 12 473,66 *euro* apmērā.

Pieteicēja sākotnējo lēmumu apstrīdēja dienesta ģenerāldirektoram, kas ar 2016.gada 1.augusta lēmumu Nr.30.2-22.13/5166 nolēma atstāt negrozītu sākotnējo lēmumu, jo dienests neatzīst pieteicējas deklarēto iegādes darījumu ar SIA „GMM transports" faktisko esību.

[2] Nepiekrītot dienesta lēmumam, pieteicēja vērsās ar pieteikumu Administratīvajā rajona tiesā.

Pieteicēja norāda, ka normatīvie akti neparedz, ka preču piegādes dokumentā attiecībā uz transportlīdzekļu piegādi būtu norādāma informācija par transportlīdzekļu aprīkojumu, tehnisko stāvokli un citiem parlamentiem. Pieteicēja no SIA „GMM transports" iegādājās piecas automašīnas, kas tika piegādātas pieteicējas reģistrētajā struktūrvienībā /Nosaukums C/ Ādažos, Ādažu novadā. Lietotu automobiļu tirdzniecībā ir ierasta prakse, ka pārdevējs pašgaitā piegādā transportlīdzekli pircējam. SIA „GMM transports" nebija pamata pavadzīmēs kā preču izsniegšanas vietu norādīt Lielbritānijas adresi, jo SIA „GMM transports" šīs preces savā valdījumā saņēma /Nosaukums C/ Ādažos, kur starp pieteicēju un SIA „GMM transports" notika automašīnu faktiska izsniegšana un saņemšana. Līdz ar to pavadzīmēs pamatoti tika norādīts, ka „prece netiek transportēta".

Transportlīdzekļa pirkšanas – pārdošanas darījumā rakstiska pirkuma līguma esamība nav obligāts priekšnoteikums, lai šāds darījums tiktu atzīts par tiesisku. Savukārt saņemot preci pieteicēja nepievērsa uzmanību preču pavadzīmēs un pieņemšanas nodošanas aktos noradītajiem datumiem, jo būtiskāk bija saņemt preci, lai to izmantotu saimnieciskajā darbībā. Preču piegādes faktu apstiprina SIA „KMD Trans" autovadītāja /pers. B/ paskaidrojumi.

Dienests nepamatoti konstatējis pretrunas pieteicējas paskaidrojumos, jo pretēji lēmumā minētajam, ka pieteicēja ir uzzinājusi par sadarbības partneri SIA „GMM Transports" tikai 2015.gada oktobrī, kad tika noslēgts pirmais strīdus darījums, pieteicēja ir sadarbojusies ar minēto komercsabiedrību arī iepriekš, ko pierāda lietā esošais 2015.gada 29.maija finanšu līgums starp pieteicēju un SIA „Nordea Finance Latvia", kurā kā galvotāja tika norādīta SIA „GMM Transports". Pieteicēja pamatoti norādījusi uz 2015.gada oktobri kā sadarbības uzsākšanas brīdi ar SIA „GMM Transports", jo iepriekš minētā finanšu līguma noslēgšanas laikā sadarbības partnerei ir bijusi cita amatpersona nekā strīdus periodā. Pieteicējas un SIA „GMM transports" amatpersonas paskaidrojumi arī nav pretrunīgi.

Pieteicēja veica visas likumā noteiktās un iespējamās darbības sava darījumu partnera pārbaudei. Nekas neliecina, ka SIA „GMM transports" nodarbotos ar fiktīvu komercdarbību. Pieteicēja uzskata, ka konkrētajā lietā dienests lēmumā nav sniedzis tiešu un konkrētu pierādījumu izklāstu par to, ka darījumi pieteicējas un „GMM transports" starpā faktiski nebūtu notikuši, kā arī nav pamata atzīt, ka „GMM transports" būtu uzskatāms par fiktīvu uzņēmumu un/vai, ka pieteicēja pati ir iesaistījusies darījumos ar fiktīvu uzņēmumu, vai arī būtu bijusi par to informēta.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2016.gada 10.oktobrī saņemtajā rakstveida paskaidrojumā dienests pieteikumu neatzīst un lūdz to noraidīt, balstoties uz pārsūdzētajā lēmumā norādītajiem argumentiem.

Dienests piekrīt pieteicējai, ka 2015.gada 29.maija finanšu līgums pierāda pieteicējas pazīšanos ar SIA „GMM Transports" vēl pirms 2015.gada oktobrī un novembrī noslēgtajiem strīdus darījumiem. Tomēr pieteicēja, izvirzot iepriekš minēto argumentu, neatzīst savus 2016.gada 13.maija paskaidrojumus, kuros tā paskaidroja, ka ar SIA „GMM Transports" iepazinās apmēram 2015.gada oktobrī. Līdz ar to dienests pamatoti ir konstatējis pretrunas pieteicējas paskaidrojumos. Minētās pretrunas, cita starpā, apstiprina pārsūdzētajā lēmumā konstatēto, ka pieteicējas amatpersona nodokļu audita laikā ir sniegusi vispārīgu un pretrunīgu informāciju, kas, vērtējot kopsakarā ar citiem lietas faktiskajiem apstākļiem, liecina par ieinteresētību mākslīgu darījumu noformēšanā, jo vairāki lietā konstatētie apstākļi liecina par darbībām, kas tikai imitē faktiski notikušus darījumus.

[4] Tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotais pārstāvis pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā minētajiem argumentiem.

Dienesta pilnvarotais pārstāvis tiesas sēdē pieteikumu neatzina, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā un rakstveida paskaidrojumos norādītajiem

argumentiem.

Tiesas sēdē tika nopratināti liecinieki /pers. D/ un /pers. B/.

Motīvu daļa

[5] Tiesa, noklausoties procesa dalībnieku tiesas sēdē sniegtos paskaidrojumus un izvērtējot tos kopsakarā ar lietas materiāliem, lietā esošajiem pierādījumiem un liecinieku liecībām, secina, ka pieteikums ir noraidāms turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[6] Tiesa konstatē, ka ar pārsūdzēto lēmumu dienests nav atzinis pieteicējas deklarētos darījumus ar SIA „GMM transports" 2015.gada oktobrī un novembrī. Dienesta ieskatā darījumi faktiski nav notikuši, bet ir noformēti tikai dokumenti, līdz ar to ir samazināta pieteicējas deklarētā no budžeta atmaksājamā PVN summa 12 473,66 *euro*.

Savukārt pieteicēja norāda, ka deklarētie darījumi ar SIA „GMM transports" ir faktiski notikuši un tādējādi pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli 12 473,66 *euro*.

Tādējādi, lietā ir strīds par to, vai dienests pamatoti ir apšaubījis pieteicējas deklarēto darījumu ar SIA „GMM transports" 2015.gada oktobrī un novembrī faktisko esību un līdz ar to, vai pamatoti ierobežojis pieteicējas tiesības uz deklarētās priekšnodokļa summas atmaksu.

[7] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Minētā panta ceturtā, piektā un sestā daļa noteic, ka reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi; priekšnodokli atskaita, norādot priekšnodokļa summu nodokļa deklarācijā un par šo vērtību samazinot valsts budžetā maksājamo nodokļa summu; nodokļa maksātājam, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu ir izsniedzis reģistrēts nodokļa maksātājs. Šo informāciju var saņemt Valsts ieņēmumu dienestā vai publiski pieejamā nodokļa maksātāju datubāzē internetā.

Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta noteikumiem grāmatvedības attaisnojuma dokumentam jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par darījuma apstākļiem.

Savukārt likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļa noteic, ka nodokļu administrācija nosaka nodokļa maksājuma apmēru, ņemot vērā nodokļu maksātāja atsevišķa darījuma vai darījumu kopuma ekonomisko saturu un būtību, nevis tikai juridisko formu.

Administratīvo tiesu judikatūrā jau ilgstoši ir nostiprināti priekšnoteikumi tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanai. Lai gan minētā judikatūra balstās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (vairs nav spēkā līdz ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma spēkā stāšanos) normu interpretāciju un piemērošanu, tomēr, ņemot vērā, ka tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu būtība nav mainījusies, minētās judikatūras atziņas ir piemērojamas arī turpmāk, tostarp arī šajā administratīvajā lietā.

Augstākā tiesa savās atziņās ir norādījusi, ka tiesības izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu preču iegādes un pakalpojumu saņemšanas gadījumos rodas, pastāvot šādiem priekšnoteikumiem: 1) persona reģistrēta dienestā kā ar PVN apliekamā persona; 2) tā saņēmusi preces vai pakalpojumus un likumā noteiktajā kārtībā noformētu PVN rēķinu; 3) PVN rēķins saņemts no citas ar PVN apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta dienestā; 4) saņemtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai, tas ir, tiek radīta jauna ar PVN apliekamā prece vai pakalpojums.

Tātad, lai rastos tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir nepieciešams, lai pastāvētu visi iepriekš minētie priekšnoteikumi, proti, ja kāds no tiem iztrūkst, tad attiecīgās tiesības ir liedzamas. Turklāt tiesu judikatūrā jau ilgstoši tiek atzīts, ka atbilstoši likuma jēgai priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm.

Tas nozīmē, ka, 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. *Tiesu prakses vispārinājums „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā", http://www.at.gov.lv/lv/info/summary/2009/*).

Savukārt, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, 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 (sk. *Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA- 12/2013 12.punktu*).

Tātad priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības jāatsaka, ja, ievērojot objektīvus elementus, ir konstatēts, ka šīs tiesības ir izvirzītas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā C-563/11 37.punktu*).

[8] No lietas materiāliem tiesa konstatē, ka pieteicēja 2015.gada oktobrī un novembrī priekšnodoklī deklarēja 12 473,66 *euro*, pamatojoties uz SIA „GMM transports" vārdā noformētajiem priekšapmaksas rēķiniem un pavadzīmēm (*lietas 1.sējuma 125.-131.lapa*).

Minētos dokumentus no pieteicējas puses atbilstoši parakstu atšifrējumiem parakstījis pieteicējas valdes loceklis /pers. F/, bet no SIA „GMM transports" puses valdes loceklis /pers. D/.

Lietā nav strīda, ka rakstveida līgumi par minēto darījumu veikšanu starp pieteicēju un SIA „GMM transports" nav noslēgti. Minēto savā 2016.gada 19.aprīļa paskaidrojumā dienestam norādījusi pieteicējas amatpersona (*lietas 1.sējuma 156.-157.lapa*).

[8.1] Kā apstiprinājumu darījumam ar SIA „GMM transports" pieteicēja iesniegusi: minētās sabiedrības vārdā noformētus priekšapmaksas rēķinus, pavadzīmes un pieņemšanas - nodošanas aktus par transportlīdzekļu BMW 520D, Mitsubishi Pajero, Volvo XC 90 (*2 gab.*) un Mercedes Benz E270 piegādi (*lietas 1.sējuma 120.-131.lapa*).

Novērtējot minētos dokumentus, tiesa konstatē, ka divos preču priekšapmaksas rēķinos (*lietas 1.sējuma 125.-126.lapa*) norādīta tikai vispārīga informācija par automašīnas marku, bet nav norādīta precīzāka, identificējama informācija par konkrētu transportlīdzekli. Savukārt vairākās pavadzīmēs (*lietas 1.sējuma 127.-131.lapa*) norādīta tikai vispārīga informācija par automašīnas marku modeli, norādot šasijas numuru, bet neietverot citu būtisku informāciju par tās parametriem, aprīkojumu, tehnisko stāvokli. Turklāt šāda informācija nav norādīta arī automašīnu pieņemšanas nodošanas aktos (*lietas 1.sējuma 120.-124.lapa*).

Vienlaikus tiesa konstatē, ka SIA „GMM transports" vārdā noformētajās pavadzīmēs norādīts ka „prece netiek transportēta", bet preču izsniegšanas un saņemšanas vieta uzrādīta vienā adresē – /Nosaukums C/, Ādažos, Ādažu novadā.

Savukārt preču – transportlīdzekļu pieņemšanas nodošanas aktos informācija par automašīnu izsniegšanas un saņemšanas vietu vispār nav norādīta.

Darījumu starp pusēm primāri apliecina tā attaisnojuma dokumenti, kas ļauj pieņemt, ka darījums ir noticis. Dienests saistībā ar darījumu noformētajiem dokumentiem ir konstatējis, ka no tiem nav identificējama preces izsniegšanas un saņemšanas vieta, kā arī piegādes process, atzīstot to par būtisku grāmatvedības dokumentu noformēšanas pārkāpumu.

Atbilstoši tiesu judikatūrai formāli trūkumi darījumu attaisnojuma dokumentos pats par sevi nav iemesls, lai personai liegtu tiesības atskaitīt priekšnodokli. Tomēr, atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas atzītajam, ja apstrīdēto rēķinu saņēmēja uzrādītajos dokumentos ir konstatēti pārkāpumi, tas ir jāņem vērā, veicot visaptverošu darījuma apstākļu novērtējumu (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 43.punktu*).

Tiesa piekrīt pieteicējai, ka rakstveida līguma nosacījuma nav obligāts darījuma priekšnoteikumus, tomēr, ņemot vērā, ka pārējie darījuma dokumenti ir nekonkrēti, nepilnīgi un vispārīgi, tiesa secina, ka tādējādi nav identificējamas konkrētās strīdus preces, kā arī nav iespējams noteikt precīzu to vērtību un atbilstību tirgus vērtībai. Turklāt nav konstatējams, kādā veidā un kurā vietā preces – transportlīdzekļi nodoti pieteicējas rīcībā. Tiesa atzīst, ka minētie trūkumi ir būtiski un liedz konstatēt darījumu faktisko esību, jo nav konstatējama ne konkrēta prece, tās specifikācija, preču piegādes nosacījumi un ar to saistītās izmaksas, ne arī piegādātā prece, tās atbilstība pasūtītāja prasībām, preču identifikācijas pazīmes, kā arī citas būtiskas darījuma detaļas.

[8.2] Pieteicējas amatpersona 2016.gada 15.aprīlī dienestam sniegusi paskaidrojumu, ka par SIA „GMM transports" uzzināja servisa apmeklējuma laikā, kontaktējies ar Renāru, par transportlīdzekļiem un to cenu vienojies pirms to iegādes, preci piegādāja uz pieteicējas struktūrvienību /Nosaukums C/, Ādažos, Ādažu novadā, transportēšanas pakalpojumu nodrošināja darījuma partneris, par preču kvalitāti un kvantitāti pārliecinājās no piegādātāja uzrādītajām preču bildēm un salīdzināja šasiju numurus (*lietas 1.sējuma 156. -157.lapa*).

Savukārt 2016.gada 13.maijā pieteicējas amatpersona dienestam sniedza paskaidrojumu, ka ar SIA „GMM transports" amatpersonu iepazinās 2015.gada oktobrī, par amatpersonas /pers. D/ identitāti pārliecinājās pēc uzradītās pases, tiesības veikt darījumus SIA „GMM transports" vārdā pārbaudīja Lursoft datubāzē, savukārt transportlīdzekļu virsbūves un izkomplektētās rezerves daļas uzskaitītas krājumos, drukas kļūdu šasiju numuros pamanīja tikai sniedzot paskaidrojumu dienestam (*lietas 1.sējuma 174.lapa*).

Savā pieteikumā tiesai pieteicēja norāda, ka SIA „GMM transports" pieteicējai bija zināms jau agrāk, jo 2015.gada maijā tika slēgts trīspusējs darījums, taču ar minētā uzņēmuma amatpersonu /pers. D/ iepazinās vēlāk – oktobra mēnesī, jo viņš par amatpersonu kļuva tikai 2015.gada 18.septembrī. Minēto skaidrojumu pieteicēja izklāstījusi arī audita lēmuma apstrīdēšanas iesniegumā dienesta ģenerāldirektoram.

Novērtējot pieteicējas amatpersonas sniegtos paskaidrojumus, tiesa secina, ka tie ir vispārīgi un nekonkrēti, pieteicēja nespēj detalizēti izskaidrot darījuma norisi, tostarp preču transportēšanu.

No pieteicējas amatpersonas sniegtajiem paskaidrojumiem nav saprotams, kurš no darījuma partneriem organizējis preču transportēšanu un kā notikusi samaksa par preču transportēšanu. Turklāt pieteicējas paskaidrojumi par preču transportēšanu ir pretrunā ar darījuma attaisnojuma dokumentos norādīto, ka preces netika transportētas. Savukārt darījuma esības un tā norises izvērtēšanai ir būtiska informācija par preču transportēšanai piesaistīto pārvadātāju un izmantotajiem transportlīdzekļiem.

Attiecībā uz pieteicējas amatpersonas norādīto, ka transportlīdzekļu virsbūves un izkomplektētās rezerves daļas uzskaitītas krājumos, tiesa no lietas materiāliem – krājumu inventarizācijas akta (*lietas 1.sējuma 178.-221.lapa*) un pdf izdrukām (*lietas 1.sējuma 222.-244.lapa*) secina, ka ir konstatējamas neatbilstības krājumu uzskaitē, piemēram, izdrukās nav konstatējamas no transportlīdzekļa Mercedes Benz E270, ar šasijas numuru /šasijas numurs/ iegūtās detaļas, bet krājumu inventarizācijas sarakstā uz 2016.gada 15.janvāri nav norādīti nomenklatūras kodi izdrukās norādīto preču identificēšanai un salīdzināšanai, kā arī citas neatbilstības.

Vienlaikus tiesa piekrīt dienesta secinājumam, ka pieteicējas iesniegtās izdrukas nav identificējamas ar grāmatvedības reģistriem, jo tajās nav norādīts saraksta nosaukums, izveidošanas datums, katras konkrētās detaļas uzskaites vērtība un cita identificējoša, salīdzināma un pārbaudāma informācija.

[8.3] SIA „GMM transports" amatpersona /pers. D/ 2016.gada 27.aprīlī dienestam paskaidrojis, ka uzņēmums nodarbojas ar auto kravu pārvadājumiem. Ar pieteicējas amatpersonu 2015.gada rudenī iepazinās telefoniski, /pers. F/ viņam zvanīja. Ar minēto personu arī kontaktējās par sadarbību, /pers. F/ interesēja automašīnu iegāde, pārsvarā dīzeļauto, kas jaunāki par 2000.gadu. Konkrēto automašīnu stāvokli un izskatu /pers. F/ redzēja fotogrāfijās, kuras /pers. D/ viņam parādīja. Tad abi vienojās par cenu un /pers. D/ automašīnas iegādājās interneta izsolēs Anglijā. Uz Latviju automašīnas veda ar autotreileri un nodotas /pers. F/ viņa dzīvesvietā Ādažos. Tika piegādātas četras automašīnas no Anglijas un viena no Latvijas, kuru iegādājās SIA „GMM transports" pirms /pers. D/ kļuva par amatpersonu. Automašīnu apskate tika veikta pie /pers. F/ Ādažos, piedalījās tikai /pers. F/ un /pers. D/. Automašīnu cena tika noteikta pēc foto apskates. Piegāde notika ar autopārvadātāju 2015.gada 26.novembrī, to veica SIA „KMD Trans". /pers. D/ tikās ar SIA „KMD Trans" viņu birojā un nodeva informāciju par to, kad un kur jāizkrauj automašīnas. Visus dokumentus sagatavoja un noformēja pats /pers. D/, parakstīti tie tika pie pieteicējas. CMR dokumentus sagatavoja SIA „KMD Trans". Priekšapmaksas rēķini bija kā rokasnauda par divām Volvo automašīnām (*lietas 1.sējuma 163.-165.lapa*).

Savu paskaidrojumu un darījuma apliecināšanai /pers. D/ dienestam iesniedzis CMR, kuros kā transportlīdzekļu Volvo XC 90 (*2 gab.),* Mitsubishi Pajero un BMW 520D pārvadātājs norādīta SIA „KMD Trans", pārvadājumos izmantotais transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, CMR noformēšanas datums norādīts attiecīgi 2015.gada 19., 20. un 23.novembris, bet preču saņemšanas datums 2015.gada 27.novembris. CMR kā preču izsniedzēji norādīti Lielbritānijas uzņēmums *ASM Auto Recycling Ltd*, preču izsniegšanas adrese *OXON, GB* un Lielbritānijas uzņēmums *Copart UK*, izsniegšanas adreses *Witburn, GB* un *Bristol, GB*, savukārt kā kravas izkraušanas adrese norādīta vispārīgi „Rīga, Latvija".

Tiesas sēdē (*lietas 2.sējuma 136.lapa*) /pers. D/ liecināja, ka bija SIA „GMM transports" amatpersona un ar pieteicēju bija darījumi ar automašīnām, proti, liecinieks kā SIA „GMM transports" amatpersona pārdeva pieteicējai četras automašīnas. Liecinieks norāda, ka viņam piezvanīja /pers. F/ no pieteicējas uzņēmuma, jo viņam kāds bija iedevis liecinieka telefona numuru, un piedāvāja atrast viņam izsolēs konkrētas automašīnas ar konkrētu aprīkojumu. Liecinieks piekrita un sāka meklēt piemērotas automašīnas, ko varētu pārdot /pers. F/. /pers. F/automašīnas vajadzēja priekš detaļām. Liecinieks tikās ar /pers. F/ pie /pers. F/ mājās un mutiski izrunāja kādas automašīnas ir nepieciešamas. Visas automašīnas bija bojātas, ar vizuāliem defektiem, taču braukšanas kārtībā. Liecinieks iegādājās automašīnas izsolēs un www.ss.lv atrada pārvadātāju firmu, kas automašīnas piegādāja no Lielbritānijas, /pers. F/ uz mājām Ādažos, kur viņam ir serviss. Vienošanās par konkrētām automašīnām notika ar fotogrāfiju palīdzību, kuras liecinieks izdrukāja no izsoļu mājaslapām. /pers. F/ sākumā samaksāja priekšapmaksu, vēlāk maksāja pa daļā, bet vēl palika parādā. Priekšapmaksa bija apmēram 34 000 *euro*, bet precīzi liecinieks neatceras. Priekšapmaksa tika veikta uz liecinieka uzņēmuma kontu. Liecinieks norāda, ka viņa uzņēmums nekad nav galvojis par pieteicējas saistībām. No Anglijas uz Latviju automašīnas veda pārvadātājs SIA „KMD Trans". Anglijā automašīnas tika iegādātas no juridiskām personām. Liecinieks nezina, vai viņa uzņēmums deklarēja šos darījumus. Liecinieks norāda, ka pieteicēja bija pirmais šāda veida darījumu partneris, bet vēlāk uzņēmumam radās grūtības un citu sadarbības partneru vairs nebija. Savā uzņēmumā liecinieks bija vienīgais darbinieks, grāmatvedību kārtoja iepriekšējā valdes locekļa ieteikta ārpakalpojumu firma, kuras nosaukumu liecinieks neatceras. Liecinieka uzņēmuma vienīgie sadarbības partneri bija pieteicēja un SIA „KMD Trans". Uzņēmuma apgrozījumu un peļņu neatceras. Uzņēmumu vadīja no

2015.gada septembra, bet vēlāk izrādījās, ka uzņēmumam ir ļoti lieli parādi. Par amatpersonu un īpašnieku uzņēmumā liecinieks kļuva pēc iepriekšējā valdes locekļa lūguma. Uzņēmuma pamatkapitāls bija apmēram 70 000 *euro*, bet liecinieks nevar paskaidrot, kāda veida pamatkapitāls tas bija. Lieciniekam ir zemkopja izglītība, bet informāciju, kā vadīt uzņēmumu, kādi dokumenti nepieciešami un kā kārtot grāmatvedību, liecinieks pats meklēja internetā un mēģināja visu darīt pats.

Novērtējot liecinieka liecības, tiesa tās vērtē kritiski, jo /pers. D/ nespēja izskaidrot ar sava uzņēmuma darbību un grāmatvedības vešanu saistītus jautājumus, piemēram, sākotnēji norādīja, ka grāmatvedību kārtoja iepriekšējā valdes locekļa ieteikta ārpakalpojumu firma, taču vēlāk norādīja, ka visu informāciju par nepieciešamajiem dokumentiem un grāmatvedības vešanu meklēja internetā un darīja visu pats. Lai arī /pers. D/ tiesas sēdē vispārīgi apliecināja darījuma ar pieteicēju esamību, tomēr nespēja sniegt detalizētu skaidrojumu par darījuma norises apstākļiem, ņemot vērā, ka tas bija liecinieka un viņa uzņēmuma vienīgais darījums. Arī attiecībā uz saņemto priekšapmaksu par darījumu liecinieka sniegtais skaidrojums neatbilst lietas materiāliem, proti, neatbilst samaksātā priekšapmaksas summa ar liecinieka norādīto, kā arī neatbilst dokumentos norādītais liecinieka uzņēmuma bankas konta numurs ar to bankas konta numuru, kurā pieteicēja priekšapmaksu pārskaitījusi.

Liecinieks/pers. D/ tiesas sēdē liecināja, ka visas četras automašīnas piegādātas pieteicējai vienlaicīgi ar vienu autotreileri no Anglijas, tomēr nav saprotams kurā brīdī un kādā veidā tika piegādāta piektā automašīna, kuru pieteicējai pārdeva SIA „GMM transports".

Turklāt dienests ir konstatējis, ka SIA „GMM transports" nav apliecinājusi saimnieciskās darbības veikšanu, proti, nav iesniegusi 2015.gada pārskatu un uzņēmumam ir būtiski nodokļu parādi valsts budžetā.

[8.4] SIA „KMD Trans" darbinieks /pers. B/ 2016.gada 27.maijā dienestam sniedza paskaidrojumu, kurā norādīja, ka preces - četri transportlīdzekļi: Volvo XC 90 (*2 gab.*), Mitsubishi Pajero un BMW 520D, tika transportētas no Anglijas, tās nevarēja piedalīties ceļu satiksmē Latvijā. Tās bija sliktā tehniskā un vizuālā stāvoklī, un tika izkrautas Ādažos (*lietas 1.sējuma 167.-168.lapa*).

Tiesas sēdē /pers. B/ liecināja (*lietas 2.sējuma 143.lapa*), ka strādā par autovadītāju firmā, kas izpildīja pieteicējas pasūtījumu. Kā autovadītājs liecinieks brauca pa norādītajām adresēm un savāca automašīnas un piegādāja tās pasūtītājam. Arī pieteicējai piegādājis lietotas automašīnas no Lielbritānijas, no četrām dažādām adresēm, bet vienā piegādē. Tās bija sliktā stāvoklī, laikam priekš rezerves daļām. Liecinieks neatceras, kādas konkrēti automašīnās piegādāja. Tās nebija darba kārtībā, un liecinieks nezina, kā tās tika transportētas tālāk. Latvijā automašīnas veda uz Ādažiem, konkrētu adresi neatceras.

Novērtējot liecinieka liecības, tiesa atzīst, ka tās nesakrīt ar pieteicējas un SIA „GMM transports" amatpersonu paskaidrojumos pausto. Pirmkārt, liecinieks liecināja, ka automašīnas bija sliktā vizuālā un tehniskā stāvokli, tās nebija darba kārtībā, pretēji /pers. D/ liecinātajam, ka visas automašīnas bija bojātas, ar vizuāliem defektiem, bet braukšanas kārtībā. Otrkārt, liecinieks pārliecinoši norādīja, ka automašīnas tika piegādātas pieteicējai, nevis SIA „GMM transports". Lai arī lietā nav strīda, ka automašīnas tika iegādātas pieteicējai nepieciešamajām rezerves daļām, minētās pretrunas rada šaubas par darījuma faktiskajiem apstākļiem.

[8.5] No lietas materiāliem (*lietas 2.sējuma 2.-9.lapa*) tiesa konstatē, ka pieteicēja ir veikusi priekšapmaksu SIA „GMM Transports" saskaņā ar izrakstītajiem priekšapmaksas rēķiniem Nr.19-15 un Nr.20-15 par kopējo summu 17 000 *eiro*, proti, uz SIA „GMM Transports" kontu LV57RIKO0002930124348 maksājums 2015.gada 21.oktobrī Nr.19-15 1000 *euro* apmērā, 2015.gada 27.oktobrī Nr.19-15 3000 *euro* apmērā, 2015.gada 4.novembrī Nr.20-15 8000 *euro* apmērā, 2015.gada 12.novembrī Nr.20-15 1500 *euro* apmērā, 2015.gada 27.novembrī Nr.20-15 3500 *euro* apmērā.

Tomēr, tiesa konstatē, ka SIA „GMM Transports" vārdā noformētajos 2015.gada 21.oktobra un 2.novembra priekšapmaksas rēķinos norādīts pavisam cits SIA „GMM Transports" norēķinu konts Nr.LV42RIKO0002013246377.

Liecinieks/pers. D/ tiesas sēdē liecināja, ka priekšapmaksu pieteicēja samaksājusi uz dokumentos norādīto SIA „GMM Transports" bankas kontu pilnā apmērā, turklāt tā bijusi 34 000 *euro*. Savukārt pieteicēja savā pieteikumā minēto nesakritību nav izskaidrojusi, arī pieteicējas pilnvarotais pārstāvis tiesa sēdē minēto nesakritību nevarēja izskaidrot.

Tādējādi nav saprotams, kāpēc pieteicēja veica norēķinus uz bankas kontu, kurš nav norādīts priekšapmaksas rēķinos.

Vienlaikus tiesa konstatē, ka 2015.gada 26.novembra pavadzīmē GMM 1019 par automašīnas Volvo XC90, 2005.g., šasijas Nr./šasijas numurs/, norādīta summa apmaksai 16 500 *euro*, ar samaksas termiņu līdz 2015.gada 26.decembrim, kā arī 2015.gada 30.novembra pavadzīmē GMM 1022 par automašīnu Volvo XC90, 2005.g., šasijas Nr./šasijas numurs/, norādīta summa apmaksai 17 500 *euro*, ar samaksas termiņu līdz 2015.gada 30.decembrim (*lietas 1.sējuma 125.-127. un 130.lapa*).

No minētajām pavadzīmēm nav redzams, ka par tajās norādīto preci būtu saņemta priekšapmaksa, kas kaut kādā daļā vai pilnībā tiek vai netiek ieskaitīta preces cenā, līdz ar to var secināt, ka pavadzīmēs ir norādīta cita prece, proti, ne tā, kas norādīta 2015.gada 21.oktobra vai 2.novembra priekšapmaksas rēķinos.

Minētie trūkumi norēķinu dokumentos, tiesas ieskatā, norāda uz darījumu simulatīvo raksturu, proti, papildus apliecina, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „GMM transports" faktiski nav notikuši.

[8.6] No liecinieku /pers. D/ un /pers. B/ liecībām secināms, ka visas četras automašīnas piegādātas pieteicējai vienlaicīgi ar vienu autotreileri no Anglijas uz pieteicējas adresi Ādažos. Arī pieteicēja savā pieteikumā un pieteicējas pilnvarotais pārstāvis tiesas sēdē norādīja, ka visas automašīnas piegādātas vienlaicīgi 2015.gada 26.novembrī.

Pārbaudot lietas materiālus, tiesa konstatē, ka pavadzīmēs un pieņemšanas - nodošanas aktos norādīts transportlīdzekļu Volvo XC 90, ar šasijas numuru /šasijas numurs/, Mitsubishi Pajero un BMW 52OD nodošanas un pieņemšanas datums 2015.gada 26.novembris, bet Volvo XC 90, ar šasijas numuru /šasijas numurs/, un Mercedes Benz E270, ar šasijas //šasijas numurs/, 30.novembris, savukārt CMR norādīts preču – četru automašīnu piegādes no Anglijas saņemšanas datums 2015.gada 27.novembris.

Ievērojot minēto, kā arī to, ka visas automašīnas piegādātas un izkrautas vienlaicīgi pieteicējas adresē, tiesa atzīst, ka nav iespējams konstatēt preču piegādes datumu.

Tiesa ņem vērā arī to, ka atbilstoši Ceļu satiksmes drošības direkcijas datubāzes informācijai transportlīdzeklis Mercedes Benz E270, ar šasijas //šasijas numurs/, no 2013.gada 30.augusta reģistrēts SIA „GMM transports" īpašumā, bet nepiedalās ceļu satiksmē, jo tam nav veikta tehniskā apskate un obligātā civiltiesiskā apdrošināšana.

Līdz ar to lietā nav iespējams noskaidrot, kādā veidā un kurā datumā minētais transportlīdzeklis ir piegādāts pieteicējai.

[9] No iepriekš [8] konstatēto apstākļu un pierādījumu kopuma tiesa secina, ka pieteicēja apzināti saņēma preces ne no attaisnojuma dokumentos norādītā darījumu partnera, proti, citu neidentificētu personu piegādātās preces noformēja kā saņemtas no pavadzīmēs norādītā darījumu partnera.

Tā kā darījumu esība starp pieteicēju un SIA „GMM transports" nav konstatējama, ir nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja bija informēta par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes.

Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (sk. *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C-255/02 Halifax 81.punktu*).

Tiesa uzskata, ka lietā noskaidroto apstākļu kopums nepārprotami liecina par pārbaudāmo darījumu mākslīgo raksturu.

Tiesa neapšauba pieteicējas tiesības ar darījumu partneriem vienoties mutvārdos vai konkludenti, tomēr ir jānošķir privātās (civiltiesiskās) darījuma dalībnieku attiecības no publiskajām, proti, pieteicējas pienākumiem pret valsti. Šajā gadījumā iestādei un tiesai nav jāvērtē noslēgtie darījumi no privāttiesību viedokļa, tā kā šādu darījumu pamatā ir privātpersonu savstarpēja vienošanās un valsts nevar iejaukties to kontrolē no tāda aspekta, vai šie privāttiesiska darījuma dalībnieki savstarpēji ir apmierināti ar līguma noteikumu izpildi. Tomēr, brīdī, kad privātpersona šādu darījumu piedāvā iestādei (valstij) kā pamatu publisku tiesību izmantošanai (tiesību atskaitīt priekšnodokli izmantošanai), iestādei ir tiesības (un pienākums) pārbaudīt, vai publisko tiesību jomā noteiktajā tiesiskajā regulējumā noteiktie nosacījumi ir izpildīti (sk. *Administratīvās apgabaltiesas 2011.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.A42722708 16.punktu*).

Ņemot vērā visu iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka pieteicēja nevarēja nezināt, proti, pieteicēja zināja, ka tā iesaistās darījumos, kuru mērķis ir nepamatota fiskālu priekšrocību gūšana.

[10] Nodokļa maksājumu soda naudas un nokavējuma naudas aprēķins pamatots ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otro, trešo un piekto daļu un 32.^{4}pantu.

Minētā likuma 32.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu.

Minētā panta trešā daļa noteic, ka soda naudu uzliek saskaņā ar šo pantu, 32.^{4} un 34.pantu, ja konkrēto nodokļu likumos nav paredzēts cits soda naudas apmērs.

Minētā panta piektā daļa noteic, ka par šā panta pirmajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja budžetā iemaksājamā nodokļa samazinājums pārsniedz 15 procentus no deklarējamās nodokļa summas, vai par šā panta otrajā daļā minēto nodokļu pārkāpumu, ja no budžeta atmaksājamā nodokļa palielinājums pārsniedz 15 procentus no deklarētās pārmaksātās nodokļa summas, soda naudu uzliek 30 procentu apmērā no nedeklarētā budžetā iemaksājamā nodokļa apmēra vai no nepamatoti palielinātā no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēra.

Ievērojot minētajās tiesību normās noteikto, kā arī tiesas iepriekš konstatēt, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti pieteicējai samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par 12 473,66 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 3742,10 *euro*.

Savukārt 32.^{4}panta pirmajā daļā noteikts, ka par atkārtoto nodokļu pārkāpumu šā likuma 32.panta ceturtajā un piektajā daļā minēto soda naudas apmēru divkāršo.

Tiesa konstatē, ka pieteicējai iepriekš veikts PVN audits par 2015.gada februāri – 2012.gada jūniju - jūliju. Dienesta Nodokļu kontroles pārvalde 2016.gada 25.janvārī pieņēmusi lēmumu, kurš ar Dienesta ģenerāldirektora 2016.gada 24.marta lēmumu Nr.30.2-22.8/2212 atstāts negrozīts.

Iepriekšējā auditā konstatēts, ka pieteicēja, neievēroja likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 92.panta pirmās daļas 1.punktu un likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.panta nosacījumus. Tādējādi tiesa atzīst, ka dienests pamatoti ir konstatējis, ka pieteicēja ir izdarījusi atkārtotu nodokļu pārkāpumu, un pamatoti divkāršojis aprēķinātās soda naudas apmēru.

Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka dienests pamatoti saskaņā ar minētajām tiesību normām pieteicējai noteica soda naudu divkāršā apmērā 7484,20 *euro*.

[11] Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst pārsūdzēto lēmumu par tiesisku un pamatotu, bet pieteicējas pieteikums līdz ar to ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt SIA „RR Trading" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 1.augusta lēmuma Nr.30.2-22.13/5166 atcelšanu.

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

Tiesnese I.Petrovska