ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420152315
AA43-0852-17/24
ECLI:LV:ADAT:2017:1130.A420152315.1.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 30.novembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente A.Reitupe,
tiesneses I.Amona un V.Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Pastala" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 30.decembra lēmuma Nr.22.7/L-39738 un 2015.gada 15.oktobra lēmuma Nr.22.8/L-42016 atcelšanu, sakarā ar SIA „Pastala" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 21.oktobra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Pieteicēja SIA „Pastala" veica priekšnodokļa atskaitījumus laika posmā no 2012.gada decembra līdz 2013.gada 31.decembrim 510 058,10 latu (725 747,29 *euro*) apmērā un laika posmā no 2014.gada janvāra līdz aprīlim 198 130,68 *euro* apmērā saskaņā ar SIA /Nosaukums A/ vārdā noformētajām pavadzīmēm par sadzīves tehnikas piegādi.

Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde no 2014.gada 15.janvāra līdz 14.aprīlim pieteicējai veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2012.gada aprīli-jūliju, 2012.gada oktobri–2013.gada decembri un uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2012.gadu, savukārt no 2014.gada 22.maija līdz 2015.gada 27.maijam (neieskaitot laika posmu no 2014.gada 1.augusta līdz 5.oktobrim, 2014.gada 8.–15.oktobrim, 2014.gada 17.oktobra–2015.gada 3.februārim, 2015.gada 5.februāra–1.martam, 2015.gada 3.marta–6.maijam, kā arī no 2015.gada 8. līdz 14.maijam) – pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2014.gada janvāri–aprīli.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu trešās audita daļas galvenā inspektora 2014.gada 14.aprīļa lēmumu Nr.23.9/L-353 (turpmāk – 2014.gada 14.aprīļa lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 214 891,96 *euro*, soda nauda 64 467,62 *euro*, nokavējuma nauda 20 072,51 *euro*, uzņēmumu ienākuma nodoklis 9486,29 *euro*, soda nauda 2845,89 *euro*, nokavējuma nauda 1195,27 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 510 855,32 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 153 256,59 *euro*. Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta piekto daļu, uzliktā soda nauda noteikta nomaksai budžetā 110 285,12 *euro* apmērā, t.i., pievienotās vērtības nodokļa soda nauda 108 862,17 *euro* un uzņēmumu ienākuma nodokļa soda nauda 1422,95 *euro* apmērā.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu trešās audita daļas vadītāja 2015.gada 27.maija lēmumu Nr.23.9/L-502 (turpmāk – 2015.gada 27.maija lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis 36 502,26 *euro*, soda nauda 21 901,34 *euro*, nokavējuma nauda 780,44 *euro*, kā arī samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 161 628,42 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 96 977,06 *euro*.

[2] Izvērtējot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumus, ar dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 30.decembra lēmumu Nr.22.7/L-39738 (turpmāk – pirmais pārsūdzētais lēmums) un 2015.gada 15.oktobra lēmumu Nr.22.8/L-42016 (turpmāk – otrais pārsūdzētais lēmums) 2014.gada 14.aprīļa lēmums un 2015.gada 27.maija lēmums atstāti negrozīti.

[2.1] Pirmais pārsūdzētais lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1.1] No pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma Nr.STG03.12 (turpmāk – 2012.gada 3.decembra pirkuma līgums) nav saprotams, par ko līgums noformēts – par preču piegādi (kā preču piegādātāji un avansa maksājumu par precēm saņēmēji ir norādīti Lietuvas uzņēmums *UAB ARTE DOMESTICA*, Polijas uzņēmums *AGD Market sp. zo.o.*, Čehijas uzņēmums *Mc TREE a.s.* u.c.) vai pakalpojumu sniegšanu, jo SIA /Nosaukums A/ nesaņēma pilnu samaksu par precēm, bet tikai atlikušo pirkuma maksas daļu. Līguma noteikums – ja pārdevējs nepilda savas saistības pret pircēju (pieteicēju), tad pircējs, lai nodrošinātu pārdevēja kredītsaistību izpildi, var nodot pārdevēja

pārstāvja (fiziskas personas) datus trešajām personām – neliecina, ka minētā līguma būtība ir SIA /Nosaukums A/ īpašumā esošas preces pārdošana. Līgumā ietvertā informācija arī neliecina par sabiedrības nodomu veikt darījumus normālas komercprakses ietvaros.

[2.1.2] No SIA /Nosaukums A/ vārdā noformētajām pavadzīmēm nav identificējams darījumu sākums un izsekojama to norise, jo pavadzīmēs nav norādīta preču iekraušanas vieta, kā preču izkraušanas vieta norādīta Ganību dambis 26, Rīgā, kā preču pārvadātāji – Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrēti uzņēmumi: *BG-Transport I Spedyja*, *UAB Deltus*, *UAB RFR*, *BG-Trans* u.c. un ārvalstīs reģistrēto transportlīdzekļu numura zīmes.

[2.1.3] Nav identificējams, kam un kā tiek iesniegti preču pasūtījumi, kur preces tiek saņemtas (nav identificējams reālais preču piegādātājs), kā arī, kas un kādā veidā nosaka avansa maksājumu apmērus. Tāpat pavadzīmēs nav atzīmes par avansa maksājumu veikšanu – ailē „summa apmaksai" norādīta visa darījuma vērtība. Pavadzīmēs norādīta nepatiesa informācija par pieteicējas saistību apmēriem, jo nav ņemti vērā iepriekš veiktie avansa maksājumi. SIA /Nosaukums A/ vārdā noformētās pavadzīmes nesniedz informāciju par preču piegādes darījuma sākumu – iekraušanas (izsniegšanas) vietu, kas norāda uz dokumentu noformēšanu par faktiski nenotikušiem darījumiem.

[2.1.4] Ievērojot, ka pieteicējas sadarbība ar SIA /Nosaukums A/ ir ilgstoša, abas sabiedrības atrodas vienās telpās un SIA /Nosaukums A/ ir tikai divi deklarētie darbinieki, apšaubāms, ka pieteicējas amatpersona, kura ir parakstījusi līgumu un pavadzīmes, neatceras deklarētā darījumu partnera pārstāvošo personu, kā tas izriet no pieteicējas amatpersonas Germana Gintera dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem.

[2.1.5] Pieteicējas pilnvarotās personas grāmatvedes /pers. A/ dienestam sniegtajos paskaidrojumos nav norādīta būtiska informācija par darījumu norisi – persona, kas veica preču pasūtījumus, kam tie tika iesniegti, kā arī nav sniegts objektīvs, dokumentāri pamatots skaidrojums par SIA /Nosaukums A/ piesaistīšanu preču piegāžu no Eiropas Savienības dalībvalstu piegādātājiem nodrošināšanai.

[2.1.6] Pieteicējas amatpersonas G.Gintera paskaidrojumi ir vispārīgi un nesatur pārbaudāmu informāciju par darījumu būtību un gaitu – kurš un kā veica preču pasūtījumu, kam tas tika iesniegts, kurš un kā noteica piegādātājiem veicamo avansa maksājumu apmērus, kā informāciju par veicamajiem avansa maksājumiem saņēma pieteicēja, kad un kā SIA /Nosaukums A/ tika informēta par pieteicējas veiktajiem avansa maksājumiem, vai tika izrakstīti avansa rēķini un kas tos izrakstīja.

Ņemot vērā, ka uzņēmums, kurš darbojas normālas komercprakses ietvaros, nav ieinteresēts izmaksu palielinājumā, apšaubāms, ka, pērkot preces no SIA /Nosaukums A/, to cena bija 5–7% zemāka, nekā saņemot tās tieši no piegādātājiem Eiropas Savienības dalībvalstīs.

[2.1.7] Pieteicējas amatpersonas G.Gintera 2014.gada 10.aprīļa paskaidrojumiem pievienotais dokuments bez nosaukuma par SIA /Nosaukums A/ ekskluzīvajām tiesībām norāda uz SIA /Nosaukums A/ un Čehijas uzņēmuma *Green cool s.r.o.* sadarbības formu un norēķinu kārtību, bet nav norādes, ka *Green cool s.r.o.* ir piegādājamo preču ražotājs vai ražotāja pārstāvis, kuram būtu piešķirtas ekskluzīvas tiesības produkcijas tirdzniecībai Latvijā un kurš tās varētu piešķirt SIA /Nosaukums A/. Atbilstoši lietā esošajiem SIA /Nosaukums A/ iesniegtajiem *Green cool s.r.o.* vārdā noformētajiem rēķiniem un pavadzīmēm minētā sabiedrība piegādāja SIA /Nosaukums A/ *Liebherr* ledusskapjus. Dokuments, kurā ražotājs *Liebherr* apstiprinātu SIA /Nosaukums A/ ekskluzīvās tiesības tās preču realizācijā, nav iesniegts, savukārt oficiālais *Liebherr* uzņēmuma pārstāvis Latvijā ir SIA „Alfis".

[2.1.8] Par SIA /Nosaukums A/ vārdā noformēto darījumu neatbilstību lietas faktiskajiem apstākļiem liecina arī pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā norādītais, ka SIA /Nosaukums A/ kompetencē bija nodrošināt preču pasūtīšanu, pārvietošanu un preču daudzuma pārbaudi pie izkraušanas. SIA /Nosaukums A/ saņēma samaksu par šiem pakalpojumiem, turklāt uzņēmumam tika pārskaitīti arī līdzekļi pievienotās vērtības nodokļa samaksai. Pieteicēja arī apstiprināja, ka sarunas ar preču piegādātājiem veica G.Ginters un /pers. A/. Tādējādi faktiskais preču pasūtītājs un saņēmējs no piegādātājiem Eiropas Savienības dalībvalstīs bija pieteicēja, kura piedalījās visos preču piegādes darījumu posmos – pasūtīja preci, organizēja preču transportēšanu, veica preču izkraušanu savā noliktavā, savukārt SIA /Nosaukums A/ piesaistīta dokumentu par neesošu darījumu noformēšanai (izmantota kā buferuzņēmums), lai pieteicēja gūtu fiskālas priekšrocības priekšnodokļa atskaitījumu veidā.

[2.1.9] SIA /Nosaukums A/ grāmatvedes /pers. B/ 2014.gada 31.marta paskaidrojumos dienests nekonstatēja norādes uz SIA /Nosaukums A/ avansa rēķinu noformēšanu un iesniegšanu pieteicējai vai norēķinu (parādu) savstarpēju salīdzināšanu, kas apstākļos, kad samaksa tiek veikta trešajām personām, ir nepieciešama. Aprakstītā norēķinu kārtība iespējama tikai, ja pieteicēja pati veic pasūtījumus, ir informēta par SIA /Nosaukums A/ vārdā noformētajās pavadzīmes norādīto preču iegādes vērtību un ir Eiropas Savienības piegādātāju preču faktiskā saņēmēja.

To, ka Latvijā SIA /Nosaukums A/ realizēja preces tikai pieteicējai, apstiprina tās 2012.gada decembra–2013.gada oktobra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas (tikai 2013.gada novembra un decembra pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās ir deklarēti atsevišķi darījumi ar citiem darījumu partneriem), kas neliecina par uzņēmuma darbību normālas komercprakses ietvaros.

[2.1.10] SIA /Nosaukums A/ valdes locekļa /pers. C/ 2014.gada 6.marta paskaidrojumos minētais neatbilst pieteicējas amatpersonas G.Gintera un pilnvarotās personas /pers. A/ paskaidrojumos minētajam, ka transportu no Polijas saņemtajai precei apmaksāja SIA /Nosaukums A/.

Savukārt 2014.gada 26.marta paskaidrojumos /pers. C/ norādītais, ka Ganību dambī 26, Rīgā, atrodas SIA /Nosaukums A/ noliktava aptuveni 30 m^2 platībā neatbilst pieteicējas apsekošanas laikā 2014.gada 27.februārī G.Gintera sniegtajai informācijai, ka tiek iznomāta telpa 20 m^2 platībā.

Tā kā /pers. C/ 2014.gada 6.marta paskaidrojumā norādīja, ka SIA /Nosaukums A/ juridiskā adrese tiek izmantota tikai pasta saņemšanai un uzņēmums nomā telpas Ganību dambī 26, Rīgā, ir apšaubāms, ka ikdienā kontaktēšanās ar pieteicēju notiek, izmantojot *Skype*.

Minētajos paskaidrojumos /pers. C/ nesniedz informāciju, kas un kā veica preču pārbaudi un to atbilstību pavaddokumentiem.

[2.1.11] SIA /Nosaukums A/ par preču iegādi no Eiropas Savienības dalībvalstīm iesniedza kravu starptautisko autopārvadājumu līgumus (turpmāk – CMR), rēķinus, t.sk. priekšapmaksas rēķinus, kuros kā preču saņēmēja norādīta SIA /Nosaukums A/, kā arī maksājumu uzdevumus, kuros norādīts, ka pieteicēja veic samaksu par piegādātāju rēķiniem SIA /Nosaukums A/ vārdā.

Izlases veidā izvērtējot pārbaudei iesniegtajos dokumentos norādīto, konstatējams, ka no tiem nav identificējami būtiski darījuma apstākļi – preču saņēmējs un piegādes vieta: 1) noformētajās CMR un rēķinos (*invoice*) par *AGD Market sp. zo.o.* preču piegādēm kā kravu saņēmēji norādīti divi uzņēmumi – SIA /Nosaukums A/ un SIA ,,DELIVERY" (dienesta rīcībā nav pietiekamas informācijas, lai identificētu šo uzņēmumu un nav informācijas par tā saistību ar strīdus darījumiem); 2) *Green cool s.r.o.* un *Mc TREE a.s.* preču pārvadāšanai noformētajās CMR nav identificēta piegādes vieta, norādot tikai Rīga, Latvija, savukārt rēķinā norādīta piegādes vieta /adrese A/, Ganību dambis 26, Rīgā. Tādējādi veidojās pretruna ar /pers. C/ paskaidrojumos norādīto, ka SIA /Nosaukums A/ juridiskā adrese tiek izmantota tikai pasta saņemšanai; 3) Lietuvas uzņēmuma *UAB MEDIASHOP* CMR kā preču piegādes vieta norādīta Neretas iela 21c-1-65, Rīgā (CMR Nr.AZ969428, Nr.AZ1680722, Nr.BL/4A0577439), Ganību dambis 26, Rīgā (CMR Nr.0152969), rēķinos nav identificējama preču saņemšanas vieta (norādīts Rīga, Latvija), bet noformētajos faktūrrēķinos Nr.2016419, Nr.20174779 norādīta preču piegādes vieta /adrese A/. Turklāt pieteicējas maksājumu uzdevumos norādītie rēķinu numuri neatbilst pārbaudei iesniegtajos rēķinos par attiecīgo preču piegādi norādītajiem. Piemēram, 2013.gada 14.augusta maksājumu uzdevumā Nr.555 norādīts, ka samaksa veikta par rēķinu Nr.131016 (pārbaudei netika iesniegts rēķins ar šādu numuru, bet gan rēķins Nr.131019, kurš norādīts arī pārbaudei iesniegtajā CMR Nr.GF0047272).

Tādējādi pārbaudei iesniegtie dokumenti nesniedz skaidru un patiesu informāciju par strīdus preču transportēšanu un piegādi.

[2.1.12] Atbilstoši Čehijas nodokļu administrācijas 2013.gada 20.augusta atbildē norādītajam par SIA /Nosaukums A/ darījumiem ar *Mc TREE a.s.* uzņēmumam nav zināma piegādes adrese, jo transportu nodrošināja pircējs (atbilst pieteicējas grāmatvedes paskaidrojumos norādītajam, ka transportu no Čehijas apmaksāja pieteicēja), preču transportēšanu veica dažādi uzņēmumi, tostarp Lietuvas uzņēmumi *UAB DELTUS*, *OGVITA*, preču pasūtījumus veica pieteicējas īpašnieks /pers. D/, samaksa veikta, pamatojoties uz priekšapmaksas rēķiniem. *Mc TREE a.s.* preces iepirka no *Liebherr export AG* un pārdeva SIA /Nosaukums A/. Tādējādi preču pasūtījumus veica pieteicējas īpašnieks /pers. D/, kas nebija ne amatpersona, ne darba ņēmējs, kā arī pārbaudei netika iesniegti pārstāvības varu apliecinoši dokumenti.

Ievērojot, ka pieteicēja avansa maksājumus par precēm veica pirms *Mc TREE a.s.* noformēja un iesniedza rēķinus SIA /Nosaukums A/ un Eiropas Savienības piegādātājiem avansā samaksātās summas nav norādītas SIA /Nosaukums A/ vārdā noformētajās preču pavadzīmes par preču piegādēm pieteicējai, (minētais liecina, ka SIA /Nosaukums A/, izrakstot pavadzīmes, nebija informēta par piegādātājiem avansā pārskaitītajām summām), Čehijas uzņēmums priekšapmaksas rēķinus izsniedza preču faktiskajai pasūtītājai – pieteicējai.

Polijas nodokļu administrācijas 2013.gada 1.oktobra atbildē nav norādīts Latvijas komersants, ar kuru *AGD Market sp. zo.o.* sadarbojās. Vienlaikus nav konstatējama *AGD Market sp. zo.o.* minēto preču pasūtījumu faktisko veicēju – G.Gintera un /pers. A/ – saistība ar SIA /Nosaukums A/. Turklāt atbildē apstiprinājās, ka visi norēķini ir veikti no pieteicējas norēķinu konta.

[2.1.13] Secināms, ka pieteicēja un SIA /Nosaukums A/ veikušas saskaņotas darbības, noformējot dokumentus par faktiski neveiktiem preču piegādes darījumiem ar mērķi pieteicējai gūt fiskālas priekšrocības priekšnodokļa atskaitījumu veidā.

[2.2] Otrais pārsūdzētais lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.2.1] Pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma saturs ir vispārīgs. Līgumā nav norādīta informācija cita starpā par preču piegādes apjomiem, preču saņemšanas un izsniegšanas adresēm, preču transportētāju. Sākotnēji līguma pielikumi un darījumu partneru apstiprināti preču pasūtījumi pārbaudei netika iesniegti. Dienesta nodokļu kontroles pārvalde 2015.gada 22.maijā saņēma G.Gintera paskaidrojumus, kam pievienoti dokumenti, t.sk. 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma pielikumu un dokumentu ar nosaukumu *ZAKAZ* kopijas, no kuriem nevar identificēt informāciju, tostarp par preču pasūtītāju, piegādātāju, pasūtījuma datumu un termiņu.

Dienests konstatēja, ka līgumā nav norādīts transporta pakalpojumu apjoms un konkrēts pakalpojumu sniedzējs, kā arī tas, kas un kādā veidā atbilstoši līguma 4.punktam nosaka avansa maksājumu apmērus, savukārt avansa rēķini nav iesniegti.

[2.2.2] Nav identificējams darījumu sākums un izsekojama to norise, jo pavadzīmēs nav norādīta preču iekraušanas vieta (no 2014.gada 16.janvāra līdz 14.februārim) vai tā norādīta vispārīgi (no 2014.gada 24.marta līdz 17.aprīlim), proti, Polija vai Bulgārija, kā preču izkraušanas vieta norādīta pieteicējas juridiskā adrese un SIA /Nosaukums A/ struktūrvienības „Noliktava 1" adrese Ganību dambī 26, Rīgā, kā preču pārvadātāji norādīti Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrēti ārvalstu uzņēmumi un ārvalstīs reģistrēto transportlīdzekļu numuru zīmes.

[2.2.3] Līgumā norādīts, ka SIA /Nosaukums A/ piegādā preces pieteicējas noliktavā Ganību dambī 26, Rīgā, transporta pakalpojumus apmaksā pircējs. No /pers. C/ 2014.gada 26.marta paskaidrojumiem izriet, ka transportu nodrošināja pieteicēja un SIA /Nosaukums A/. Savukārt /pers. A/ 2014.gada 30.jūnijā paskaidroja, ka preces tika saņemtas

Ganību dambī 26, Rīgā.

Tādējādi SIA /Nosaukums A/ nav organizējusi preču piegādi un nav piegādājusi preces pieteicējai, līdz ar to nav konstatējama tās saistība ar apstrīdēto darījumu norisi. SIA /Nosaukums A/ pārbaudei neiesniedza darījumu dokumentus ar pavadzīmēs uzrādītajiem preču pārvadātājiem un pievienotās vērtības nodokļa deklarācijās par 2014.gada janvāri–aprīli darījumus ar minētājiem darījumu partneriem nav deklarējusi.

[2.2.4] /pers. A/ 2014.gada 30.jūnija paskaidrojumos sniegtā informācija ir vispārīga, nekonkrēta un nesniedz skaidru un patiesu priekšstatu par strīdus darījumu veikšanas apstākļiem un apliecinājumu preču iegādei no SIA /Nosaukums A/. Ievērojot pieteicējas sadarbības ar SIA /Nosaukums A/ ilgstošo raksturu un apstākli, ka abi uzņēmumi atradās vienā adresē, pieteicēja nevarēja nezināt par SIA /Nosaukums A/ saimnieciskās darbības veidu un preču uzglabāšanu nomātajās telpās.

Ņemot vērā, ka pieteicēja apmaksu par piegādāto preci veica tieši preču piegādātājiem, nevis SIA /Nosaukums A/, pieteicējai bija jābūt informācijai par šiem piegādātājiem. Taču pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ amatpersonas paskaidrojumos nav norādījušas, ka minēto informāciju maksājumu veikšanai SIA /Nosaukums A/ būtu nodevusi pieteicējai. Tātad minētā informācija bija pieteicējas rīcībā, un pieteicēja veica preču pasūtīšanu.

No pieteicējas maksājumu uzdevumos norādītās informācijas nevar konstatēt, par ko tieši pieteicēja veica samaksu SIA /Nosaukums A/.

[2.2.5] Pieteicējai preces piegādāja Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētie uzņēmumi. Tie sniedza ziņas, ka tirdzniecības sakari tika uzturēti tieši ar pieteicēju, kā arī preces pasūtīja un apmaksāja pieteicējas pārstāvji.

[2.2.6] Izvērtējot /pers. C/ dienestam 2014.gada 6. un 26.martā sniegtos paskaidrojumus, dienests secināja, ka tie ir vispārīgi. Nav saprotams, kas nosūta uz viņa elektronisko pastu apliecinājumu par preču apmaksu un uz kāda dokumenta pamata tiek samazināts pieteicējas parāds SIA /Nosaukums A/ par precēm.

SIA /Nosaukums A/ grāmatvede /pers. B/ neiesniedza dokumentus, kas pamatotu, kas un kādā veidā nosaka avansa maksājumu apmērus, kā arī netika iesniegti SIA /Nosaukums A/ vārdā izrakstītie avansa rēķini. SIA /Nosaukums A/ vārdā noformētajās pavadzīmēs nav atzīmes par avansa maksājumu veikšanu – ailē „summa apmaksai" norādīta visa darījuma vērtība. Tādējādi pavadzīmēs norādīta nepatiesa informācija par pieteicējas saistību apmēriem, jo nav ņemti vērā iepriekš samaksātie avansa maksājumi.

[2.2.7] No Polijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka SIA /Nosaukums A/ preču piegādātājam pasūtīja un apmaksāja transportu. Maksājumi veikti no pieteicējas norēķinu konta. Elektroniskā pasta sarakstei pievienotajā dokumentā kā preču saņēmējs norādīta pieteicējas amatpersona. Polijas uzņēmuma darbinieku elektroniskā pasta sarakstē norādīts pieteicējas amatpersonas dēls, kas dažreiz viņu aizvieto. Cits preču piegādātājs preces piegādāja uz adresi Ganību dambī 26, Rīgā. Apmaksu veica SIA /Nosaukums A/. SIA /Nosaukums A/ pārstāvēja pieteicējas amatpersona un grāmatvede.

No Bulgārijas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka transportu pasūtīja un samaksu par preču transportēšanu veica SIA /Nosaukums A/. Maksājumi veikti no pieteicējas norēķinu konta. Bulgārijas uzņēmums ir atteicies sniegt informāciju par personām, kas veica pasūtījumus. Tāpat neiesniedza dokumentus, kas apstiprina pasūtījumus, kā arī nesniedza informāciju par elektronisko pastu, kas tika izmantots pasūtījumu veikšanai.

[2.2.8] Pieteicēja no 2014.gada maija nedeklarēja darījumus ar SIA /Nosaukums A/, savukārt deklarēti darījumi ar Polijas un Bulgārijas uzņēmumu.

[2.2.9] Pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, jo līgumi noformēti formāli, dokumentu noformēšanā konstatējami trūkumi un darījumi noformēti veidā, kas neļauj izsekot darījumu gaitai. Minēto pamato arī SIA /Nosaukums A/ atrašanās tajā pašā adresē un informācija par preču un naudas plūsmu, kā arī pieteicējas paskaidrojumi, kas nesniedz priekšstatu par darījumu gaitu un ir pretrunā ar faktiskajiem lietas apstākļiem.

[3] Nepiekrītot pārsūdzētajiem lēmumiem, pieteicēja vērsās administratīvajā tiesā.

Pieteikumi pamatoti ar šādiem argumentiem.

[3.1] CMR kā Bulgārijā un Polijā iegādāto preču saņēmēja ir norādīta SIA /Nosaukums A/ un kā preču piegādes vieta ir norādīta sabiedrības juridiskā adrese /adrese A/, Rīgā, vai arī Ganību dambis 26, Rīgā, jo SIA /Nosaukums A/ nomāja daļu no pieteicējas noliktavas telpām. Preču saņemšanu apstiprina SIA /Nosaukums A/ amatpersonas paraksti uz CMR. Preces atbilstoši līgumam izkrāva pieteicējas darbinieki. Līdz ar to nav izšķirošas nozīmes tam, kurš izdarīja pasūtījumus, jo starp SIA /Nosaukums A/ un pieteicēju pastāvēja vienošanās par piegādājamo preču apjomu. Starpniecības aģentam likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 1.panta 10.punkta izpratnē nav jākļūst par preču īpašnieku, bet viņa pienākumi ir tikai starpnieka darbs.

[3.2] Kaut gan SIA /Nosaukums A/ rēķinos nebija norādīta preču piegādes vieta, tā bija konstatējama no CMR. Pieteicēja apmaksāja preču piegādi saskaņā ar 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma 2.1.apakšpunktu, preču piegādi nodrošināja dažādi loģistikas uzņēmumi. Izrakstot rēķinu, SIA /Nosaukums A/ varēja nezināt, kurā adresē pieteicēja vēlēsies preces saņemt, jo arī pieteicēja ir starpniece. Tāpēc, lai iegūtu vispārēju priekšstatu par darījumu norisi, rēķini jāskatās kopā ar CMR. Preces bieži nogādātas no tirgotāja tieši transporta uzņēmumam eksportēšanai pieteicējas klientiem, nenogādājot preces uz pieteicējas noliktavu. Šādā veidā tika būtiski ekonomēts uz transporta izdevumiem.

Lai gan nodokļa rēķinā ir norādāma noteikta informācija, tas nenozīmē, ka šī informācija obligāti ietverama tieši nodokļa rēķina tekstā. Ir pieļaujams, ka nodokļa rēķinā tiek ietverta atsauce uz līgumu vai kādu citu dokumentu, kurā norādītas visas nepieciešamās ziņas.

[3.3] Darījumu faktisko esību apliecina 2012.gada 3.decembra pirkuma līgums un tā pielikumi, kuros atrunāts piegādājamās preces apjoms un samaksas kārtība, CMR, kā arī dokumenti, kas apliecina no sabiedrības iegādāto preču iegrāmatošanu un atsavināšanu trešajām personām.

Preču pavadzīmju un rēķinu noformēšanā pieļautās kļūdas pašas par sevi nevar būt par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošanai. Preču pavadzīmes un rēķini ļauj pieņemt, ka darījums ir faktiski noticis.

[3.4] Dienests nav norādījis, kāda tieši pieteicējas prettiesiskā vai krāpnieciskā rīcība ir pamats liegt izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[4] Dienests pirmās instances tiesai iesniegtajos paskaidrojumos pieteikumus uzskata par nepamatotiem un noraidāmiem, pamatojoties uz pārsūdzētajos lēmumos minētajiem argumentiem.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas tiesneša 2016.gada 20.janvāra lēmumu administratīvā lieta Nr.A420152315 un Nr.A420334215 apvienotas vienā tiesvedībā ar lietas Nr.A420152315.

[6] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 21.oktobra spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar šādiem argumentiem.

[6.1] Tiesa atsaucās uz likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim) 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu, Pievienotās vērtības nodokļa likuma (spēkā no 2013.gada 1.janvāra) 92.panta pirmās daļas 1.punktu un Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) judikatūru, norādot, ka dienestā reģistrētai ar pievienotās vērtības nodokli apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai. Vienlaikus administratīvo tiesu judikatūrā konsekventi atzīts, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem (sk., piem., *Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 7.punktu*).

Tādējādi, lai atzītu nodokļu maksātāja atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību. Vienlaikus, atsaucoties uz Eiropas Savienības Tiesas un Augstākās tiesas judikatūru, tiesa secināja, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumu no budžetā maksājamās summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneri. 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 fiskālās 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., piem., *Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 6.jūlija sprieduma apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un Nr.C-440/04 Axel Kittel 59.punktu*).

Ja pieteicēja pakalpojumu nav saņēmusi (darījums vispār nav noticis), būtu pamats runāt par pašas pieteicējas krāpniecisku darbību fiskālu priekšrocību gūšanai, pieprasot no valsts priekšnodokli par darījumu, kas nav noticis. Savukārt, ja pieteicējai faktiski ir sniegts attiecīgais pakalpojums, ir jābūt skaidrībai par to, vai, slēdzot attiecīgos darījumus, pieteicēja rīkojusies krāpnieciski fiskālu priekšrocību gūšanai, vai krāpnieciski ir rīkojies darījuma partneris, bet pieteicēja par to ir zinājusi (sk. *Augstākās tiesas 2014.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-122/2014 7.punktu*).

Tiesa atzina, ka lietā jānoskaidro, vai pieteicēja vispār ir saņēmusi SIA /Nosaukums A/ rēķinos norādītās preces, vai šīs preces ir saņemtas tieši no minētās sabiedrības. Ja tiek konstatēts, ka pieteicēja strīdus preces un pakalpojumus ir saņēmusi, bet nav tos saņēmusi tieši no minētās sabiedrības, tad nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka patiesā preču piegādātāja nav bijusi SIA /Nosaukums A/ jeb citiem vārdiem, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

[6.2] Pārbaudot lietas materiālus, tiesa konstatēja turpmāk minēto.

[6.2.1] 2012.gada 3.decembrī starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ noslēgts pirkuma līgums, ar kuru SIA /Nosaukums A/ pēc pieteicējas pieprasījuma pārdod preču zīmes *SHARP*, *Schlosser*, *AEG*, *Elektrolux*, *Zanussi* un citu marku sadzīves un elektrotehniku. Līgumu no pieteicējas puses parakstīja tās amatpersona G.Ginters, bet no SIA /Nosaukums A/ puses – tās amatpersona /pers. C/. Atbilstoši līguma noteikumiem preces tiek pārdotas saskaņā ar pieteicējas apstiprināto preču sarakstu. SIA /Nosaukums A/ preci piegādā pieteicējas noliktavā Ganību dambī 6, Rīgā, vai citā norādītā vietā. Preces pieteicējas noliktavā izkrauj SIA /Nosaukums A/ personāls uz SIA /Nosaukums A/ rēķina. Samaksu par preci pieteicēja veic šādi: 1) divu dienu laikā no kārtējā pasūtījuma apstiprināšanas brīža pieteicēja samaksā avansu ar pārskaitījumu uz piegādātāju kontiem – *UAB ARTE DOMESTICA*, *UAB MEDIASHOP*, *AGD Market sp. zo.o.* un *Mc TREE a.s.*; 2) ja SIA /Nosaukums A/ piegādā preci līgumā noteiktajos termiņos, pieteicēja samaksā atlikušo daļu viena mēneša laikā atbilstoši preču pavadzīmes noteikumiem.

Pieteicēja un SIA /Nosaukums A/ pie minētā līguma parakstīja šādas papildu vienošanās un pielikumus: 1) 2012.gada 7.decembrī – vienošanos par izmaiņām, kas paredzēja, ka piegādāto preci izkrauj pieteicējas darbinieki uz sava rēķina. Vienošanos no pieteicējas puses parakstīja G.Ginters, bet no SIA /Nosaukums A/ puses – /pers. C/; 2) 2012.gada 7.decembrī – pielikumu Nr.1 ar analoģisku saturu kā iepriekš minētā vienošanās; 3) 2013.gada 4.jūlijā – pielikumu Nr.2, kurā puses vienojas, ka papildus līgumā noteiktajam avansa maksājums tiks veikts arī uz *Green cool s.r.o.* maksājuma kontu; 4) 2013.gada 27.jūnijā, 1., 15., 9.jūlijā, 1., 7., 12., 16., 29.augustā, 5., 20., 27.septembrī, 10., 16., 25.oktobrī, 15.,

19., 27.novembrī, 4. un 5.decembrī – pielikumus (bez numura), kuri paredz piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *Green cool s.r.o.* kontu; 5) 2013.gada 3., 7., 14., 17., 24.janvārī, 1., 8., 18.februārī, 1., 8., 22., 25.martā, 4., 11., 18., 30.aprīlī, 10., 15., 30.maijā, 6., 17.jūnijā, 1., 11., 18., 26.jūlijā, 1., 15., 21., 23.augustā, 9., 11., 23.septembrī, 1., 15., 18., 25.oktobrī, 11., 22., 27.novembrī, 9., 12.,16.decembrī – pielikumus (bez numura), kuri paredz piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *AGD Market sp. zo.o.* kontu; 6) 2013.gada 8.novembrī – pielikumu (bez numura), kas paredz piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *Expo 2000 Trade ltd*. kontu; 7) 2013.gada 15.novembrī – pielikumu Nr.4, kurā vienojās, ka avansa maksājums tiks veikts arī uz *Expo 2000 Trade ltd.* maksājuma kontu; 8) 2014.gada 6.janvārī – pielikumus (bez numura), paredzot piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *Expo 2000 Trade ltd.* kontu; 9) 2013.gada 15.novembrī – pielikumu Nr.3, kurā vienojās, ka papildus līgumā noteiktajam avansa maksājums tiks veikts arī uz Polijas uzņēmuma *Set trade sp. zo.o.* maksājuma kontu; 10) 2014.gada 18.martā – pielikumus (bez numura), paredzot piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *Set trade sp. zo.o.* kontu; 11) 2013.gada 2., 25.aprīlī, 15., 22.maijā, 3.jūnijā, 8.jūlijā – pielikumus (bez numura), paredzot piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *UAB MEDIASHOP* kontu; 12) 2013.gada 4.janvārī, 1., 4., 11., 18.februārī, 4.martā, 11.aprīlī, 13., 20., 31.maijā, 12.jūnijā – pielikumus (bez numura), paredzot piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *Mc TREE a.s.* kontu; 13) 2013.gada 3., 16., 29.janvārī, 8.februārī – pielikumus (bez numura), paredzot piegādājamo preču sortimentu atbilstoši preču sarakstam un norēķināšanās kārtību, proti, nauda tiek pārskaitīta uz *UAB ARTE DOMESTICA* kontu. Lietas materiālos ir arī trīspusējs līgums, kas noslēgts starp pieteicēju, SIA /Nosaukums A/ un *AGD Market sp. zo.o.* par to, ka par SIA /Nosaukums A/ pieteicējai piegādāto preci pieteicēja maksā *AGD Market sp. zo.o.*

Lietas materiālos atrodas SIA /Nosaukums A/ pieteicējas vārdā izrakstītas pavadzīmes par dažādas elektrotehnikas piegādi. Pavadzīmes no SIA /Nosaukums A/ puses parakstīja tās amatpersona /pers. C/, bet no pieteicējas puses – pieteicējas amatpersona G.Ginters, pilnvarotā persona /pers. A/ un grāmatvede /pers. E/. Pavadzīmēs kā preču izkraušanas vieta ir norādīts Ganību dambis 26, Rīgā.

Tiesa konstatēja, ka pieteicēja ir veikusi naudas pārskaitījumus *UAB ARTE DOMESTICA*, *UAB MEDIASHOP*, *AGD Market sp. zo.o.*, *Mc TREE a.s.*, *Green cool s.r.o.*, *Expo 2000 Trade ltd.*, SIA /Nosaukums A/, *Set trade sp zo.o.*

[6.2.2] No 2014.gada 17.marta pieteicējas grāmatvedes /pers. A/ dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem tiesa konstatēja, ka SIA /Nosaukums A/ pēc iepriekšēja preču pasūtījuma atbilstoši pavadzīmēm veic preču piegādi pieteicējai. Prece tika nodota un pieņemta Ganību dambī 26, Rīgā, kur atrodas SIA /Nosaukums A/ struktūrvienība un pieteicējas noliktava. Preci nodod SIA /Nosaukums A/ valdes loceklis /pers. C/, kā arī SIA /Nosaukums A/ īrējamās struktūrvienības telpās noformē un paraksta pavadzīmes. Prece tiek piegādāta ar Polijas (paskaidrojumos aiz minētā vārda atstāta daudzpunkte) transporta kompānijas automašīnu. Preces piegādes transporta izdevumus sedz SIA /Nosaukums A/.

2014.gada 19.marta paskaidrojumos dienestam /pers. A/ norādīja, ka prece tiek iepirkta no SIA /Nosaukums A/, kura neatkarīgi no preču iepirkuma daudzuma un summas piedāvā pieteicējai par pieņemamām summām iegādāties preci. Savukārt 2014.gada 30.jūnijā /pers. A/ paskaidroja, ka pieteicēja SIA /Nosaukums A/ atrada, pateicoties personīgiem kontaktiem. Preču pasūtīšanu telefoniski veica G.Ginters un viņa pati. Preces tika saņemtas Ganību dambī 26, Rīgā, kur arī pieteicēja ir pārliecinājusies par to kvalitāti. Preces izkraušanu nodrošināja pieteicējas darbinieki. Tālāk prece uzglabāta jau minētajā adresē, kur noliktavas telpas nomāja pieteicēja.

Tiesas sēdē /pers. A/ liecināja, ka ar preces pasūtīšanu nodarbojās sabiedrības vadība, proti, G.Ginters. Prece tika pasūtīta tieši no SIA /Nosaukums A/ piegādātājiem. Pieteicēja daļu naudas maksāja tieši SIA /Nosaukums A/ piegādātājiem, bet daļu no darījuma summas – SIA /Nosaukums A/. SIA /Nosaukums A/ maksātajā summā tika iekļauts pievienotās vērtības nodoklis. SIA /Nosaukums A/ pieteicējai pateica, cik liela summa ir jāpārskaita SIA /Nosaukums A/ preču piegādātājam. Lieciniece norādīja, ka, viņasprāt, /pers. D/ nav bijusi pilnvara parakstīt pieteicējas vārdā dokumentus.

2014.gada 10.aprīlī pieteicējas amatpersona G.Ginters sniedza paskaidrojumus dienestam, norādot, ka, pieņemot lēmumu par sadarbību ar SIA /Nosaukums A/, tika ņemta vērā sabiedrības iespēja piegādāt pieteicēju interesējošās preces lielos apjomos un laikā, kā arī cena. SIA /Nosaukums A/ bija piešķirtas ekskluzīvas tiesības produkcijas tirdzniecībai Latvijas teritorijā un apjoma atlaide, kā rezultātā, pērkot preci no SIA /Nosaukums A/, cena bija vidēji par 5–7% mazāka, nekā pasūtot tieši no Eiropas piegādātājiem. Preču piegāde notiek uz SIA /Nosaukums A/ struktūrvienību Ganību dambī 26, Rīgā, kur arī notiek preču pieņemšana – nodošana, pēc preču nodošanas preces tiek izkrautas pieteicējas noliktavā. G.Ginters norādīja, ka starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ nav slēgti 2012.gada 3.decembra pirkuma līgumā paredzētie pielikumi un pasūtījumu apstiprinājumi, jo, uzsākot sadarbību ar SIA /Nosaukums A/, secināts, ka preču klāsts un pasūtījumu apjoms ir liels un savstarpējā uzticība ir pietiekama. 2015.gada 22.maija paskaidrojumos dienestam G.Ginters norādīja, ka elektropreču vairumtirgotāji spēja piedāvāt izdevīgas preču cenas tikai tādēļ, ka preces tiek tirgotas jau nokomplektētā formā. Proti, vairumtirgotājs pats nokomplektē kravu, kas var sastāvēt no dažādām precēm, un interneta vidē, uzrādot kravas saturu, piedāvā attiecīgo kravu iegādāties interesentiem. Līdz ar to katrā piedāvātajā preču kravā preču sortiments var atšķirties, ņemot vērā, ka preču cenas ir konkurētspējīgas, līdz ar to interesentiem ir operatīvi jāreaģē uz piedāvājumu un īsā laika posmā jāizvērtē piedāvātās kravas saturs, operatīvi jāpieņem lēmums, un jāpasūta elektropreču krava. Ņemot vērā minēto biznesa niansi un, lai nelietderīgi netērētu laiku savstarpējai komunikācijai, tika panākta vienošanās, ka preces SIA /Nosaukums A/ vārdā pasūtīs pieteicējas darbinieki. Līdz ar to 2012.gada 3.decembrī

SIA /Nosaukums A/ pilnvaroja /pers. D/, G.Ginteru un /pers. A/ pārstāvēt SIA /Nosaukums A/ intereses un pasūtīt preces SIA /Nosaukums A/ vārdā. Kā rezultātā atsevišķos gadījumos preču pasūtīšanu arī veica minētās personas.

Tiesas sēdē G.Ginters paskaidroja, ka, lai pieteicēja varētu kontrolēt preču piegādi un tā notiktu ātrāk, nauda tika pārskaitīta tieši piegādātājiem, kas preci piegādāja SIA /Nosaukums A/. G.Ginters norādīja, ka, neskatoties uz to, ka viņš zinājis, kas ir patiesais preču piegādātājs, nevarējis pa tiešo, bez SIA /Nosaukums A/ iesaistīšanas, pasūtīt preci, jo SIA /Nosaukums A/ līdz 2014.gadam bija līgums, ka piegādātāji tikai tai var pārdot preci Latvijā. Par preci pieteicēja esot maksājusi SIA /Nosaukums A/ piegādātājiem, bet peļņa un pievienotās vērtības nodoklis maksāts SIA /Nosaukums A/. G.Ginters tiesai paskaidroja, ka Latvijā pieteicējai esot bijuši noslēgti garantijas remonta līgumi, tomēr konkrēti pateikt, kas Latvijā nodrošināja preču garantijas remontu, G.Ginters nevarēja. Vienlaicīgi G.Ginters tiesai nevarēja paskaidrot, kā pieteicēja rīkojās, ja izrādījās, ka piegādātā prece ir brāķis, proti, norādīja gan to, ka tā tika atdota kādam uzņēmumam, bet kādam, to nevarēja paskaidrot, gan ka brāķēto preci neatdeva atpakaļ piegādātājiem un visus zaudējumus pieteicēja uzņēmās pati. G.Ginters norādīja, ka esot mēģinājis vienoties par preču piegādi tieši no ārvalstu piegādātājiem, tomēr tie esot viņam atteikuši. Pierādījumus tiesai G.Ginters nevarēja uzrādīt.

2014.gada 6.martā SIA /Nosaukums A/ amatpersona /pers. C/ sniedza paskaidrojumus dienestam, norādot, ka sabiedrība nodarbojas ar sadzīves tehnikas un elektrotehnikas preču vairumtirdzniecību. Preces pārsvarā tiek piegādātas no Eiropas Savienības dalībvalstīs reģistrētiem nodokļu maksātājiem. Vispārīgi preces glabājas sabiedrības struktūrvienības noliktavā Vairogu ielā 35, Rīgā, bet pieteicējai preces tika piegādātas uz pieteicējas noliktavu Ganību dambī 26, Rīgā, kur preču nodošana un pieņemšana tiek noformēta ar preču pavadzīmi-rēķinu, kuru paraksta abu pušu pārstāvji preču nodošanas brīdī pieteicējas noliktavā. Norēķini tiek veikti ar pārskaitījumu. Pieteicēja visus avansa maksājumus par precēm un to transportēšanu veic tieši piegādātājiem. Preču pirkšanas, pārdošanas un transportēšanas organizēšanu veic SIA /Nosaukums A/ valdes loceklis. Savukārt 2014.gada 26.martā sniegtajos paskaidrojumos /pers. C/ norādīja, ka viņš SIA /Nosaukums A/ iegādājies no personas vārdā /pers. F/. Esot izsniedzis pilnvaru /pers. B/. Sabiedrība nodibināta, lai nodarbotos ar sadzīves tehnikas un elektrotehnikas pirkšanu un pārdošanu. Ganību ielā 26, Rīgā, atrodoties noliktava apmēram 30 m^2 platībā, bet Vagonu ielā 35, Rīgā, – apmēram 18 m^2 platībā. Sabiedrībā tiek nodarbināti divi darbinieki – viņš pats un grāmatvede /pers. B/. Reģistrētu transportlīdzekļu sabiedrībai nav. Grāmatvedību kārto /pers. B/, bet grāmatvedības dokumenti sabiedrības reģistrētajā adresē netiek glabāti. Preci /pers. C/ pasūtot *Skype* un tā tiek vesta uz Ganību dambi 26, Rīgā. Preci minētajā adresē saņem pats /pers. C/, bet to izkrauj pieteicējas darbinieks un novieto pieteicējas noliktavā. Par preci parakstās pats /pers. C/. Ar pieteicēju viņš kontaktējas, izmantojot *Skype*, kur arī tiek nosūtīts pieteikums par nepieciešamajām precēm, kuras viņš pasūta no Polijas, Čehijas, Bulgārijas un Lietuvas. Transportu nodrošina pieteicēja un piegādātāji. Pieteicēja par preci norēķinās tieši ar piegādātājiem, bet SIA /Nosaukums A/ norēķinu kontā tiek ieskaitīts starpniecības procents. Pieteicēja ir atbildīga par norēķināšanos ar piegādātāju.

SIA /Nosaukums A/ pilnvarotā persona /pers. B/ 2014.gada 31.marta paskaidrojumos dienestam, atbildot uz jautājumu, kāpēc sabiedrībai nav ierīkotas noliktavas uzskaites kartītes un kādā veidā sabiedrība izseko preču kustībai noliktavā, norādīja, ka preces tiek saņemtas un uzreiz pārdotas (visa krava), tādējādi preču krājumu nav. Pieteicēja maksā avansā par pasūtītajām precēm preču piegādātājiem, saņemot preci. SIA /Nosaukums A/ izraksta pieteicējai preču pavadzīmi un starpību, kas rodas starp SIA /Nosaukums A/ saņemto preču summu un izrakstīto pavadzīmi, pieteicēja ieskaita SIA /Nosaukums A/ kontā. Latvijā preces tiek realizētas tikai pieteicējai.

Tiesas sēdē /pers. B/ liecināja, ka viņa, būdama SIA /Nosaukums A/ grāmatvede, veikusi tikai grāmatvedības dokumentu iegrāmatošanu, nav veikusi SIA /Nosaukums A/ vārdā pārskaitījumus preču piegādātājiem. Lieciniece nevarēja atcerēties, vai viņai apstrādei nodotajos grāmatvedības dokumentos par SIA /Nosaukums A/ piegādātajām precēm bija kādas īpatnības. /pers. B/ kā SIA /Nosaukums A/ grāmatvede atcerējās pieteicēju kā sabiedrības darījumu partneri, bet to, ka SIA /Nosaukums A/ esot bijuši citi sadarbības partneri, lieciniece neatcerējās. /pers. B/ arī liecināja, ka SIA /Nosaukums A/ vienīgie darbinieki esot bijuši viņa un sabiedrības amatpersona /pers. C/. /pers. B/ esot sagatavojusi un iesniegusi SIA /Nosaukums A/ vārdā deklarācijas dienestam, sabiedrības mēneša apgrozījums esot bijis 300 000 *euro*, peļņa neesot bijusi. Valstij maksājamais pievienotās vērtības nodoklis esot bijis mazs.

Tiesas sēdē /pers. E/ norādīja, ka viņai esot bijusi pilnvara parakstīt pieteicējas vārdā dokumentus saistībā ar SIA /Nosaukums A/. Lieciniece norādīja, ka SIA /Nosaukums A/ piegādāto preci izkrāva pieteicējas darbinieki /pers. G/ un /pers. H/.

Tiesa nopratināja /pers. D/ (pieteicējas amatpersonas G.Gintera dēlu), kurš liecināja, ka bijis pieteicējas īpašnieks. Nav bijis nodarbināts pie pieteicējas un saimniecisko darbību nav veicis, tostarp nav parakstījis nekādus dokumentus. /pers. D/ liecināja, ka nezina SIA /Nosaukums A/. Nav veicis preču pasūtīšanu, nav sastādījis un nosūtījis sarakstus ar pasūtāmo preci, kā arī nav parakstījis pavadzīmes. Viņš nebija informēts, ka viņam esot bijusi izsniegta pilnvara no SIA /Nosaukums A/ puses veikt preču pasūtīšanu.

Tiesa nopratināja /pers. F/, kurš liecināja, ka aptuveni divus mēnešus bijis SIA /Nosaukums A/ amatpersona. Sabiedrību uz sava vārda reģistrējis, jo vēlējies nodarboties ar graudu tirdzniecību, bet nekas neesot izdevies, tāpēc parakstījis kaut kādus dokumentus, lai likvidētu sabiedrību. Liecinieks tiesai nevarēja precīzi izskaidrot, kādā veidā notika sākotnējā sabiedrības reģistrēšana uz viņa vārda un vēlāk tās likvidācija. Liecinieks tiesai norādīja, ka nepazīst /pers. C/, G.Ginteru, /pers. D/ un /pers. A/.

[6.2.3] No 2014.gada 27.februāra apsekošanas akta izriet, ka Ganību dambī 26, Rīgā, atrodas pieteicējas nomātas telpas (piecas), no kurām viena ir noliktavas telpa, kurā atrodas dažādas elektropreces. Pie nomātajām telpām neatrodas izkārtne, kas liecinātu par pieteicējas atrašanos tajās. Apsekošanā konstatēts, ka pieteicēja norādījusi, ka SIA /Nosaukums

A/ no tās nomā telpu 20 m^2 apmērā. Pieteicēja no SIA /Nosaukums A/ nopērk preces, kas netiek izkrautas šajā telpā, bet preces tiek uzreiz iekrautas pieteicējas noliktavā. Grāmatvedībā tiek saņemta pavadzīme no SIA /Nosaukums A/ pārstāvja, kurs vārdu G.Ginters neatceras.

2014.gada 27.februāra SIA /Nosaukums A/ Ganību ielā 26, Rīgā, apsekošanas laikā nav konstatēts saimnieciskās darbības veids, kā arī adresē nav sastaptas sabiedrības amatpersonas un citi darbinieki. Nav konstatēts, ka sabiedrībai konkrētajā adresē atrodas pamatlīdzekļi.

Starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ parakstīts līgums par telpu nomu Nr.03.12-N, atbilstoši kuram pieteicēja nomā 20 m^2 lielu noliktavas telpu Ganību dambī 26, Rīgā. Līgums izbeigts 2014.gada 1.maijā.

[6.2.4] 2012.gada 3.decembrī pieteicējas darījumu partneres SIA /Nosaukums A/ amatpersona /pers. C/ izsniedza pilnvaras pieteicējas amatpersonai G.Ginteram, /pers. D/ un pieteicējas grāmatvedei /pers. A/, pilnvarojot tos veikt SIA /Nosaukums A/ vārdā un uzdevumā 2012.gada 3.decembra pirkuma līgumā un tā pielikumos noteikto preču pasūtīšanu un noformēt visus ar preču pasūtīšanu un piegādi saistītos dokumentus, kā arī sakarā ar minēto SIA /Nosaukums A/ vietā parakstīties un kārtot citas formalitātes, arī tās, kas nav tieši norādītas šajā pilnvarojumā, bet saistītas ar dotā pilnvarojuma izpildi.

[6.2.5] Tiesa konstatēja, ka citu Eiropas Savienības dalībvalstu nodokļu administrācijas ir sniegušas paskaidrojumus par pieteicējai piegādātajām precēm. Tā Čehijas Republikas nodokļu administrācija par uzņēmumu *Mc TREE a.s.* norādījusi, ka faktūrrēķinos uzrādīts preču daudzums par kopsummu 329 009,19 *euro*, bet grāmatvedībā piegādāto preču summa deklarēta 416 13 Čehijas kronas (15 406,32 *euro*). Uzņēmumam *Mc TREE a.s.* nav zināma adrese, uz kuru preces tika piegādātas, jo transportēšanu nodrošināja klients. Faktūrrēķini 329 009,19 *euro* apmērā tika samaksāti ar bankas pārskaitījumu. Pasūtījumu veicis /pers. D/. Atbilstoši grāmatvedības dokumentiem preces piegādātas SIA /Nosaukums A/.

Savukārt Polijas nodokļu administrācija par uzņēmumu *AGD Market sp. zo.o.* norādīja, ka preces tika piegādātas, tostarp uz Ganību dambi 26, Rīgā. Sabiedrība bija saņēmusi maksājumus no pieteicējas, kas pilnībā sedza Latvijas līgumpartnera saistības attiecībā uz iegūtajām precēm. Komerciāla rakstura sarunas *AGD Market sp. zo.o.* veica ar G.Ginteru un /pers. A/. Minētās personas pasūtījumus veica caur interneta veikala platformu. Polijas nodokļu maksātājs deklarēja un uzskaitīja darījumus kā IC preču piegādes ar 0% pievienotās vērtības nodokļa likmi.

[6.3] Vērtējot iepriekš konstatēto kopsakarā ar audita pārskatā norādīto, tiesa secināja turpmāk minēto.

Atsaucoties uz Latvijas Republikas Civillikuma (turpmāk – Civillikums) 1470.pantu, tiesa norādīja, ka viena no būtiskākajām līguma sastāvdaļām ir priekšmets jeb konkrētajā gadījumā – prece, ko pieteicēja pērk un priekšmeta cena.

No 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma tiesa konstatēja, ka SIA /Nosaukums A/ kā pārdevējs pārdod pieteicējai dažādu preču zīmju sadzīves tehniku un elektrotehniku, atbilstoši līguma pielikumos noteiktām pasūtītajām precēm. Lietas materiālos atrodas piegādājamo preču saraksti, tomēr tie tiesas ieskatā nav atzīstami par ticamiem, jo nav saprotams, kas tie ir par preču sarakstiem, kas tos sagatavojis un kurā brīdī tie ir sagatavoti, proti, sākotnēji konkrētās lietas materiālos atradās vien lietas 2.sējuma 76.lapā pieejamais saraksts, kura ticamību tiesa apšaubīja, savukārt pārējie saraksti tika iesniegti vien pēc tiesas pieņemtā lēmuma par pagaidu aizsardzību, kurā bija norādīts uz sarakstu neesību.

To, ka puses nav vienojušās par piegādājamo preci, apstiprina tiesas sēdē sniegtās liecības un paskaidrojumi, no kuriem izriet, ka pieteicēja pati tieši, apejot līguma partneri SIA /Nosaukums A/, veikusi preču pasūtījumus ārvalstu sabiedrībām.

Tiesa secināja, ka pieteicēja ar SIA /Nosaukums A/ nav vienojusies par piegādājamo preču cenu, lietas materiālos ir tikai starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ parakstīti pielikumi bez numuriem pie 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma, no kuriem izriet pušu vienošanās par konkrētas summas (avansa maksājuma) pārskaitīšanu ārvalstu piegādātājiem, tomēr nav saprotams, kādos apstākļos pielikumi ir parakstīti, jo sākotnēji konkrētās lietas materiālos atradās vien lietas 2.sējuma 75.lapā pieejamais pielikums, savukārt pārējie pielikumi tika iesniegti vien pēc tiesas pieņemtā lēmuma par pagaidu aizsardzību, kurā bija norādīts uz to neesību. Turklāt sākotnēji pieteicējas pārstāvis G.Ginters norādīja, ka nav slēgti līgumā minētie pielikumi.

Tādējādi tiesa atzina, ka pieteicēja ar SIA /Nosaukums A/ nebija vienojusies par būtiskajām līguma sastāvdaļām, tādēļ atzīstams, ka līgumā paredzētais darījums nav iespējams.

Tiesas ieskatā nav saprotams, kādā veidā puses noteica SIA /Nosaukums A/ maksājamo naudas summas apmēru un kādā – avansa maksājumus, kas bija jāveic uz trešo personu (*UAB ARTE DOMESTICA*, *UAB MEDIASHOP*, *AGD Market sp. zo.o.*, *Mc TREE a.s.*, *Green cool s.r.o.*, *Set trade sp. zo.o.* un *Expo 2000 Trade ltd.*) kontiem. Tiesa apšaubīja pielikumu patiesumu un līdz ar to tajos paredzēto avansa maksājumu faktu, jo, pārbaudot pavadzīmes, konstatēja, ka saskaņā ar pavadzīmēm nauda par saņemtajām precēm pilnā apmērā ir pārskaitāma uz SIA /Nosaukums A/ bankas kontu, un lietā esošie pielikumi tika iesniegti vien pēc tiesas norādītā argumenta, skatot konkrētajā lietā pagaidu aizsardzības jautājumu. Līdz ar to tiesa atzina, ka konkrētie pielikumi ar norādītajām ārvalstu sabiedrībām minētajām summām ir parādījušies laikā, kad konkrētā lieta ir ierosināta tiesā.

Uz tiesai vēlāk iesniegto preču sarakstu neatbilstību īstenībai norāda G.Gintera sākotnēji apgalvotais, kādēļ starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ nav parakstīti pasūtamo preču saraksti, kā to noteica 2012.gada 3.decembra pirkuma līgums, taču vēlāk tie tomēr tika iesniegti.

Savukārt, vērtējot pieteicējas pārstāvja G.Gintera norādīto, proti, ka jau pašā sākumā, uzsākot sadarbību ar SIA /Nosaukums A/, ir bijusi savstarpēja uzticība, tiesa atzina, ka, vai nu pieteicējai bija vienalga, ko un par kādu cenu tai piegādā SIA /Nosaukums A/, kas savukārt ir mazticami no saprātīgas saimnieciskās darbības vešanas principiem, vai tika īstenota dokumentu un naudas resursu aprite, neīstenojot faktisku preču piegādi.

Pārbaudot lietas materiālos esošās pavadzīmes, no tajās iekļautās informācijas būtu jāsecina, ka preces piegādājusi SIA /Nosaukums A/. Tomēr, vērtējot paskaidrojumos norādīto par to, ka transportu preču piegādei nodrošināja trešās personas un pati pieteicēja, kā arī kravu izkrāvuši paši pieteicējas darbinieki, kopsakarā ar apstākli, ka pieteicēja par precēm veikusi maksājumus trešajām personām, tiesas ieskatā preces pieteicējai pārdeva nevis SIA /Nosaukums A/, bet gan trešās personas.

Tiesa konstatēja pretrunas par to, kā notikusi preču pasūtīšana, proti, /pers. A/ sākotnēji dienestam apgalvoja, ka preces pasūtīja viņa un G.Ginters, tomēr tiesā liecināja, ka viņa nav preces pasūtījusi. Kā izriet no lietā esošā Čehijas nodokļu administrācijas ziņojuma, tad preču pasūtītājs no Čehijas uzņēmuma *Mc TREE a.s.* bija pieteicējas pārstāvja G.Gintera dēls /pers. D/, kurš savukārt tiesā liecināja, ka viņš nav bijis iesaistīts nekādos darījumos saistībā ar pieteicēju vai SIA /Nosaukums A/. Tāpat kā pretrunīgus tiesa novērtēja /pers. C/ paskaidrojumus, ka tieši viņš ir veicis pasūtījumus ārvalstu sabiedrībām, un G.Gintera paskaidrojumus, ka, lai viss notiktu pēc iespējas raitāk, pasūtījumus ārvalstu kompānijām ir veicis viņš pats.

Nav saprotams, kādēļ SIA /Nosaukums A/ izsniedza pilnvaru cita starpā /pers. D/, ja konkrētā persona, kā to viņš liecināja tiesas sēdē, nav bijis pieteicējas darbinieks un nav veicis darbus (atskaitot dažus tulkošanas darbus) pieteicējas interesēs.

Par apšaubāmu tiesa atzina arī pieteicējas norādīto, ka preces pieteicēja tieši no ārvalstu piegādātājiem nevarēja iegādāties, jo tikai SIA /Nosaukums A/ bija ekskluzīvas tiesības preces tirgot Latvijā. Minētais ir apšaubāms, jo preces piegādāja daudzas ārvalstu sabiedrības, tādēļ nav ticams, ka SIA /Nosaukums A/ ar tām visām bija vienojusies par ekskluzīvu preču izplatīšanu. Nav arī ticams, ka pieteicēja vērsās pie šīm sabiedrībām, mēģinot panākt preču piegādi tieši. Pieteicēja to nav pamatojusi ar pierādījumiem. Pretēji tam no G.Gintera norādītā izriet, ka SIA /Nosaukums A/ pakalpojumus izmantoja, jo, ja prece tiktu pirkta tieši no ārvalstu piegādātājiem, tad tās cena būtu par 5–7% dārgāka. Turklāt, kā izriet no lietas materiālos esošās uzņēmuma *Green cool s.r.o.* vēstules, visa sadarbība notiek ar SIA /Nosaukums A/ bez jebkāda īpaša pamata.

Tiesa neatzina par ticamu, ka SIA /Nosaukums A/ bija ekskluzīvas tirdzniecības tiesības, jo, kā izriet no sabiedrības pārstāvju sniegtā paskaidrojuma, tad SIA /Nosaukums A/ preces piegādāja vienīgi pieteicējai. Ja sabiedrība slēgtu ekskluzīvu preču izplatīšanas līgumu ar ārvalstu sabiedrībām, tad viņai kā rūpīgam komersantam būtu jāmeklē plašs un izdevīgs noieta tirgus Latvijā, nevis jāpaļaujas tikai uz to, ka pieteicēja nezināmu laika periodu iepirks preces no SIA /Nosaukums A/, turklāt, slēdzot šādu vienošanos, sabiedrība nevarēja zināt, ka tā vienosies ar pieteicēju par sadarbību.

Uz to, ka notikuši fiktīvi darījumi tiesas ieskatā norāda arī apstāklis, ka G.Ginters nevarēja paskaidrot, kādā veidā iegādātajām precēm tika nodrošināts garantijas remonts, jo, kā izriet no lietas materiāliem, iegādātais preču daudzums ir bijis liels, un maz ticams, ka starp šāda daudzuma precēm nav bijis neviens ražošanas brāķis. Nav ticams, ka pieteicēja visus zaudējumus, kas radušies, atdodot brāķētās preces, ir uzņēmusies pati. Šāda „labdarība" vispārpieņemtā komercpraksē, vēl jo vairāk, ja tiek iegādāts un vēlāk izplatīts liels daudzums preču, nav ticama.

Tiesa konstatēja pretrunas /pers. C/ un G.Gintera paskaidrojumos par to, kurš organizēja transportu preču piegādei, proti, /pers. C/ norādīja, ka viņš ir bijis tas, kas organizējis preču transportu, savukārt G.Ginters – ka, lai visu varētu kontrolēt, preču piegādes transportu ir organizējis viņš. Pretrunas konstatējamas paskaidrojumos un liecībās par to, kādā veidā tika pasūtītas preces ārvalstu sabiedrībām. Proti, /pers. C/ norādīja, ka preces ir pasūtījis viņš, izmantojot *Skype*, G.Ginters apgalvoja, ka preces pasūtīja viņš, izmantojot ārvalstu sabiedrības pasūtīšanas platformu internetā (tomēr nenorādīja, kurai no daudzajām ārvalstu sabiedrībām šāda platforma pastāvēja), savukārt /pers. A/ norādīja, ka preces ir pasūtītas telefoniski.

To, ka SIA /Nosaukums A/ bija izveidota, lai pieteicējai nodrošinātu buferuzņēmuma pakalpojumus, tiesas ieskatā apliecina ne tikai apstāklis, ka pieteicēja bija sabiedrības vienīgā kliente, kurai sniegti preču pārdošanas pakalpojumi, bet arī apstāklis, ka SIA /Nosaukums A/ grāmatvedes /pers. B/ pakalpojumus /pers. C/ izmantoja tikai līdz 2014.gadam, kad, kā norādīja pieteicējas pārstāvis, pieteicēja ir beigusi sadarbību ar SIA /Nosaukums A/, jo no minētā datuma viņi varēja preces pasūtīt no ārvalstu piegādātājiem tieši (SIA /Nosaukums A/ beidzās ekskluzīvais izplatīšanas līgums).

Tiesa piešķīra nozīmi /pers. B/ liecībām, ka SIA /Nosaukums A/, kuras apgrozījums bija 30 000 *euro* mēnesī, nebija nekāda peļņa, līdz ar to nav saprotams sabiedrības mērķis, iesaistoties darījumos ar pieteicēju.

Tiesa atzina, ka pārējiem pieteicējas tiesai iesniegtajiem dokumentiem, tostarp CMR, kuri, iesniegti, lai pierādītu, ka pieteicēja saņēmusi preci no SIA „/Nosaukums A/, nav būtiskas nozīmes, jo arī tad, ja faktiski preci pieteicēja no ārvalstu sabiedrībām saņēma, atbilstoši tiesas iepriekš secinātajam pieteicēja apzināti ir iegrāmatojusi nepatiesus darījumus ar SIA /Nosaukums A/, tādējādi apzināti iesaistījusi SIA /Nosaukums A/ preču piegādes darījuma ķēdē.

Tiesa secināja, ka pieteicējai preces nav piegādājusi SIA /Nosaukums A/. Visi lietā esošie apstākļi norāda uz to, ka SIA /Nosaukums A/ darījumā ar pieteicēju ir iesaistīta kā buferuzņēmums, kura uzdevums bija nodrošināt dokumentu noformēšanu, lai pieteicēja varētu gūt fiskālas priekšrocības priekšnodokļa atskaitīšanā. Tātad SIA /Nosaukums A/ ir deklarēta kā nevajadzīga starpniece, un tādēļ pieteicēja zināja, ka tā iesaistās krāpnieciskā darījumā. Dienesta apstrīdētie darījumi nav izsekojami, un pieteicēja grāmatvedības dokumentos ir iekļāvusi nepatiesu informāciju par darījumiem

Tādējādi dienests pieteicējai pamatoti aprēķināja papildus budžetā maksājamo pievienotās vērtības nodokli, kā arī samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli.

[6.4] Tiesa atsaucās uz likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 4.panta pirmo daļu, norādot, ka, tā kā pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tiek iesaistīta nelikumīgā maksājamā pievienotās vērtības nodokļa samazināšanā saistībā ar konkrētajiem darījumiem, tad pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka grāmatvedības reģistros tiek ierakstīta nepatiesa

informācija par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas saistīta ar apstrīdamajiem darījumiem. Tādēļ dienests pamatoti aprēķināja budžetā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli.

Atsaucoties uz Gada pārskatu likuma 22.panta pirmo daļu, likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 22.panta otro daļu, 26.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 22.punktu, 32.panta pirmo daļu un 29.panta otro daļu, tiesa secināja, ka nokavējuma naudas noteikšanas pamatmērķis ir nodrošināt to, lai valsts budžets neciestu zaudējumus tāpēc, ka nodokļi netiek nomaksāti termiņā. Tādēļ nokavējuma nauda tiek aprēķināta procentos no nodokļa pamatparāda un turpina pieaugt ar katru nokavēto dienu. Tiesa atzina, ka nokavējuma nauda par papildus aprēķināto pievienotās vērtības nodokli noteikta tiesiski un pamatoti. Tāpat tiesa atzina par pareizu pieteicējai aprēķināto soda naudu.

[7] Pieteicēja par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 21.oktobra tiesas spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību. Apelācijas sūdzībā un papildu paskaidrojumos norādīti šādi apsvērumi.

[7.1] Pieteicēja nepiekrīt spriedumā atspoguļotajam lietas faktisko apstākļu novērtējumam un pirmās instances tiesas secinājumus uzskata par nepamatotiem, jo pierādījumi lietā ir vērtēti selektīvi, nevērtējot SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par auditējamajiem periodiem, CMR, dienesta veiktās pieteicējas tematiskās pārbaudes rezultātus.

[7.2] Ne Civillikums, ne Komerclikums neparedz pirkuma līgumam rakstveida formu. Tādēļ tas, ka tiesa apšaubīja pielikumu parakstīšanu, pats par sevi nevar ietekmēt līguma spēkā esību, jo pušu vienošanos par preču veidu, cenu un daudzumu pierāda pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ parakstītās pavadzīmes, savukārt piegādājamo preču saraksti nav uzskatāmi par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, jo nerada izmaiņas uzņēmuma mantas stāvoklī, tāpat arī uz minēto dokumentu pamata netiek reģistrēta preču piegāde vai pārvadāšana atbilstoši Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" III^1 sadaļai. Ievērojot, ka šādi dokumenti nav jāglabā grāmatvedībā reģistrēto darījumu pamatošanai, to neesība pretēji tiesas secinātajam nevar izraisīt tādas sekas kā pieteicējas iegrāmatojumu un auditējamajā periodā veikto nodokļu aprēķinu atzīšanu par nepamatotiem.

Tiesas sēdē nopratinot G.Ginteru un /pers. A/, minētajām personām netika uzdoti jautājumi par 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma dalībnieku domstarpībām par preču cenām, piegādājamo preču klāstu vai piegādājamo preču sarakstu noformēšanas apstākļiem. Tiesa varēja iegūt informāciju par preču sarakstiem, savukārt sprieduma pamatošana ar šaubām par lietā esošo dokumentu rašanās apstākļiem pārkāpj Administratīvā procesa likuma 107. un 247.pantu.

[7.3] Pirmās instances tiesa pārkāpa patvaļas aizlieguma principu, jo vadījās no subjektīviem apsvērumiem un priekšstatiem par to, kā komersantam būtu jārīkojas noteiktos apstākļos. Nav tiesību normu, kas aizliegtu pircējam veikt daļu maksājumu tieši SIA /Nosaukums A/ darījumu partneriem vai aizliegtu pircējam pasūtīt transporta pakalpojumus, vai nodrošināt preces izkraušanu. Spriedums šajā daļā nav pamatots ar specifiskām zināšanām par konkrēto preču tirgu vai uz ticamiem un pārbaudāmiem faktiem par Latvijas komersantu neierobežotām iespējām panākt līgumu noslēgšanu ar ārvalstu komersantiem. Pieteicējas darbinieku iesaistīšanās preču pasūtīšanā tieši apliecina darījumu faktisko norisi. No lietas materiāliem secināms, ka ik mēnesi piegādāts ievērojams preču apjoms. Ievērojot minēto un to, ka tieši pieteicējai bija informācija par to, kādas preces un kādā skaitā ir nepieciešamas, pieteicēja uzsāka kontrolēt preču pasūtīšanas procesu, lai paātrinātu piegādes procesu. Lai nodrošinātu ātrāku preces saņemšanu, tika noslēgts līguma pielikums Nr.2, paredzot, ka pieteicēja veiks avansa maksājumus par precēm ārvalstu uzņēmumiem. Savukārt maksājumu dokumentos ir piebilde, ka maksājums tiek veikts par SIA /Nosaukums A/. Minētais apliecina, ka par savu sadarbības partneri ārvalstu uzņēmumi atzina šo sabiedrību, savukārt pieteicēja veica maksājumus tās vārdā.

[7.4] Pieteicēja SIA /Nosaukums A/ saimnieciskās darbības aspektus ārpus savstarpējās sadarbības nezina, savukārt no sabiedrības pievienotās vērtības nodokļa pārskatiem un /pers. C/ paskaidrojumiem izriet, ka sabiedrībai bija arī citi darījumu partneri. Pieteicējai ārpus preču piegādes darījumiem nebija iespēja ietekmēt sabiedrības deklarējamos vai citus darījumus, kā arī nav konstatējams, ka pieteicējas amatpersonas vai darbinieki būtu iesaistīti SIA /Nosaukums A/ darbību plānošanā, organizēšanā, realizēšanā vai kontrolētu tās līdzekļu izlietojumu.

[7.5] SIA /Nosaukums A/ deklarēja darījumus ar ārvalstu darījumu partneriem un pieteicēju, savukārt no lietas materiāliem neizriet, ka dienests būtu veicis auditu sabiedrībā vai citus tiesiskus pasākumus, kuros par prettiesiskiem būtu atzīti tās darījumi.

Tiesa nav pamatojusi secinājumu, ka SIA /Nosaukums A/ iesaistīta darījumu ķēdē kā buferuzņēmums. Pirmkārt, jēdziens „buferuzņēmums" tiesību normās nav definēts. Otrkārt, tiesa neraksturoja, kā šāda darījumu ķēde izpaudās un kāda tajā bija pieteicējas loma un intereses.

[7.6] Neviena no spriedumā aprakstītajām darbībām, par kurām secināts, ka preces pieteicējai nav piegādājusi SIA /Nosaukums A/ (pasūtījumu noformēšana, transportēšanas organizēšana, avansa maksājumu veikšana, preces izkraušana), nerada pieteicējai tiesības rīkoties ar preci kā ar savu, respektīvi, pieteicējas un ārvalstu piegādātāju starpā nav piegādes tiesiskās attiecības. Minēto apliecina CMR, kas pierāda preces kustību un apstākļus, kā preces nonāca Latvijā, kuras bez ievērības ir atstājusi pirmās instances tiesa. No lietas materiāliem izriet, ka pavaddokumentos kā preces saņēmējs ir norādīts SIA /Nosaukums A/.

Pārkāpjot Administratīvā procesa likuma 154.pantu, pirmās instances tiesa spriedumā minēja tikai vienu SCAC 2004 veidlapās norādīto aspektu, ka preces atsevišķos gadījumos pasūtījuši G.Ginters, /pers. A/ un /pers. D/, bet nevērtēja apstākli, ka visās lietas materiālos esošajās SCAC 2004 veidlapās kā ārvalstu uzņēmumu darījumu partneris (preču saņēmējs) tiek norādīta SIA /Nosaukums A/, kas apstiprina CMR norādīto informāciju un faktu, ka pieteicēja nav bijusi ārvalstu uzņēmumu darījumu partnere.

[7.7] Tiesa bez ievērības atstāja to, ka dienests veica pieteicējas darījumu ar SIA /Nosaukums A/ pārbaudi un atmaksāja pieteicējai pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli par 2013.gada janvāri, februāri, maiju, jūniju, jūliju, septembri. Tādējādi dienests veicis dokumentu pārbaudi, atzina tos par tiesiskiem un pamatotiem, bet audita laikā mainīja viedokli. Arī pieteicējas tematiskajā pārbaudē pārkāpumi nav konstatēti. Līdz ar to dienests pārkāpa tiesiskās paļāvības principu.

[7.8] Ievērojot, ka soda naudai piemīt sodošā funkcija, sankciju piemērošanai līdzīgi kriminālprocesa principiem jākonstatē nodokļu maksātāja vaina.

[7.9] Tematiskā pārbaude pieteicējai notika 2013.gadā un noslēdzās ar akta sastādīšanu 2013.gada 3.jūnijā. Pieteicējas darījumi, kas vērtēti pārsūdzētajos lēmumos, notikuši līdz 2015.gada 21.janvārim, tātad auditā vērtētās tiesiskās attiecības ir radušās pirms Augstākās tiesas 2015.gada 21.janvāra sprieduma lietā Nr.SKA-86/15, ar kuru judikatūra mainīta.

[7.10] Pieteicēja apšauba liecinieka /pers. C/ apgabaltiesas 2017.gada 23.augusta sēdē sniegtās liecības. /pers. C/ 2014.gada 26.martā dienestam sniegtajos paskaidrojumos izsmeļoši sniedza atbildes uz 12 dienesta jautājumiem. No paskaidrojumiem saprotams, ka tie rakstīti pašrocīgi un ir sniegta informācija par SIA /Nosaukums A/ darījumu partneriem, t.sk. pieteicēju, SIA „Intrekss" un SIA „Rihs", par kuriem neko neatcerējās, sniedzot liecības 2017.gada 23.augusta tiesas sēdē. Liecību apelācijas instances tiesā /pers. C/ sniedza piespiedu atvešanas rezultātā, iepriekš divas reizes neierodoties uz apgabaltiesas tiesas sēdēm, tādējādi minētā persona centās izvairīties no liecību sniegšanas šajā lietā.

/pers. C/ bija ieinteresēts noliegt darījumus ar pieteicēju un noklusēt precīzas ziņas, lai izvairītos no atbildības par darbību valdes locekļa statusā, kura paredzēta Komerclikumā. Par to liecina SIA /Nosaukums A/ kapitāla daļu pārdošana 2014.gada augustā Bulgārijas pilsonim, kas visticamāk bija fiktīva.

Nebija citu personu, kas SIA /Nosaukums A/ vārdā varētu noslēgt līgumu ar pieteicēju. Līgums tika parakstīts /pers. C/ klātbūtnē, apzinoties tā saturu un tiesiskās sekas.

[7.11] Ievērojot, ka /pers. C/ 2017.gada 23.augusta apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtās liecības ir pretrunā G.Gintera un /pers. A/ pirmās instances tiesā 2016.gada 27.janvārī sniegtajām liecībām, pieteicēja lūdza apelācijas instances tiesu noteikt lietā ekspertīzi, lai noskaidrotu, vai parakstu uz 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma izpildīja /pers. C/.

[8] Dienests apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz pārsūdzētajos lēmumos un paskaidrojumos minētajiem argumentiem. Papildus dienests norāda, ka pirmās instances tiesa pilnīgi un objektīvi novērtēja visus būtiskos lietas apstākļus un pierādījumus lietā, tiesas sēdes laikā uzklausīja gan administratīvā procesa dalībnieku paskaidrojumus, gan arī uzaicinātos lieciniekus, kā arī pareizi interpretēja materiālās un procesuālās tiesību normas, taisot pamatotu spriedumu. Apelācijas sūdzības pamatā ir pieteicējas neapmierinātība ar spriedumā veikto pierādījumu un lietas faktisko apstākļu novērtējumu, nevis to, ka pirmās instances tiesa būtu atstājusi kādu būtisku pierādījumu nevērtētu. Tematiskā pārbaude neierobežo nodokļu administrāciju veikt atkārtotu tematisko pārbaudi vai auditu. Tematiskās pārbaudes secinājumiem nav ietekmes uz nodokļa maksātāja tiesisko stāvokli, tas ir, to rezultātā netiek uzlikts tiesiski saistošs pienākums, kas ietekmē nodokļa saistības.

[9] Veicot atsevišķas procesuālās darbības, apgabaltiesas tiesas sēdē tika nopratināts liecinieks /pers. C/.

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

Motīvu daļa

[11] Apelācijas sūdzībā ir izteikts lūgums lietu izskatīt mutvārdu procesā. Pieteicēja norāda, ka vēlas tieši piedalīties pierādījumu pārbaudē.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu apelācijas instances tiesa, izvērtējot procesa dalībnieka motivētu lūgumu, var noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

Kā atzīts judikatūrā, lietas izskatīšana tiesas sēdē ir lietderīga gadījumos, kuros no lietā esošajiem dokumentiem nevar gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu. Šādos apstākļos personu uzklausīšana tiesas sēdē var sekmēt pareizu izskatāmā jautājuma izlemšanu. Savukārt, ja lietas materiāli ir pietiekami izskatāmā jautājuma izlemšanai, tad mutvārdu process parasti nav lietderīgs (sk., piem., *Augstākās tiesas 2014.gada 6.februāra sprieduma lietā Nr.SKA-34/2014 6.punktu*).

Apgabaltiesa, novērtējot lietā esošos materiālus, atzīst, ka konkrētās lietas objektīvai izskatīšanai apelācijas instances tiesā nav nepieciešams mutvārdu process, jo lietas izskatīšana mutvārdu procesā notika pirmās instances tiesā, kur lietas dalībnieki sniedza paskaidrojumus par lietas faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem, izteica apsvērumus par otra lietas dalībnieka argumentiem, uzdeva jautājumus un saņēma uz tiem atbildes, kā arī procesa dalībniekiem tika nodrošināta iespēja piedalīties liecinieku nopratināšanā, uzdodot tiem jautājumus. Savukārt savus apsvērumus par pirmās instances tiesas secinājumiem pieteicēja izteica apelācijas sūdzībā un tās papildinājumos.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējai ir bijusi pilnvērtīga iespēja piedalīties pierādījumu pārbaudē, tostarp apgabaltiesas tiesas sēdē, kas noteikta liecinieka /pers. C/ liecību uzklausīšanai, kā arī izteikt savus argumentus un apsvērumus lietas iztiesāšanas laikā, tostarp rakstveidā.

Ņemot vērā minēto, pieteicējas lūgums par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā tiek noraidīts, jo no lietā esošajiem materiāliem var gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu un lietu ir iespējams objektīvi izskatīt rakstveida procesā.

[12] Lietā izšķirams strīds par to, vai pieteicēja laika posmā no 2012.gada decembra līdz 2013.gada 31.decembrim un no 2014.gada janvāra līdz aprīlim bija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus, pamatojoties uz SIA /Nosaukums A/ vārdā noformētajām preču pavadzīmēm attiecīgi 510 058,10 latu (725 747,29 *euro*) un 198 130,68 *euro* apmērā par *SHARP*, *Schlosser*, *AEG*, *Elextrolux*, *Zanussi, BOSH, SIEMENS* u.c. zīmolu sadzīves tehnikas piegādi. Tāpat lietā noskaidrojams, vai pieteicēja 2012.gada decembrī pārdotās produkcijas ražošanas izmaksās bija tiesīga iekļaut minēto darījumu vērtību.

Pirmās instances tiesa atzina, ka pieteicējai šādu tiesību nebija, jo pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no SIA /Nosaukums A/ jeb no preču pavadzīmēs norādītā darījumu partnera, SIA /Nosaukums A/ darījumos iesaistīta mākslīgi (noformēta kā nevajadzīga starpniece), tādējādi pieteicēja zināja par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā fiskālu priekšrocību gūšanai.

Pārbaudot lietā esošos pierādījumus (tostarp pirmās instances tiesai sniegto liecinieku liecību atreferējumu tiesas sēžu protokolos), izvērtējot lietas dalībnieku sniegtos argumentus un apsvērumus, kā arī pārbaudot pirmās instances tiesas spriedumu, apgabaltiesai, tāpat kā pirmās instances tiesai, nerodas šaubas, ka izskatāmajā gadījumā strīdus darījumi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ faktiski nav notikuši, un šī sabiedrība izmantota kā mākslīgs starpnieks.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi konstatējusi lietas izspriešanai būtiskos faktiskos apstākļus, pareizi piemērojusi tiesību normas un pareizi izvērtējusi lietā iegūtos pierādījumus. Līdz ar to apgabaltiesa saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu pievienojas šā sprieduma 6.punktā atspoguļotajam pirmās instances tiesas sprieduma pamatojumam un atkārtoti to nenorāda.

Papildus, tostarp atbildot uz apelācijas sūdzībā pieteicējas izteiktajiem argumentiem, apgabaltiesa norāda šādus apsvērumus.

[13] Atbilstoši ierakstam Uzņēmumu reģistrā SIA /Nosaukums A/ vienīgā amatpersona darījumu noformēšanas laikā bija /pers. C/ (pilnvaru termiņš no 2012.gada 17.augusta līdz 2014.gada 14.augustam).

Apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtajās liecībās /pers. C/ (/pers. C/ liecību sk. *lietas 10.sējuma 110.-112.lapā*) liecināja, ka par amatpersonu kļuvis pēc trešās personas lūguma par atlīdzību, pats saimniecisko darbību uzņēmumā nav veicis un darījumus ar pieteicēju nav slēdzis. Pieļauj, ka ir parakstījis atsevišķus SIA /Nosaukums A/ vārdā sastādītos dokumentus. Par lieciniekam apgabaltiesas tiesas sēdē uzrādīto dokumentu saturu, piemēram, 2013.gada 1.augusta pielikumu pie 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma, 2012.gada 3.decembra SIA /Nosaukums A/ vārdā izrakstīto pilnvaru /pers. D/, G.Ginteram un /pers. A/, 2012.gada 3.decembrī starp SIA /Nosaukums A/ un pieteicēju noslēgto līgumu par telpu nomu Nr.03.12-N, 2014.gada 6.janvāra pielikumu pie 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma, 2014.gada 10.aprīļa pavadzīmi un SIA /Nosaukums A/ adresēto CMR (*lietas 3.sējuma 2.lapa, lietas 6.sējuma 120., 129., 156.lapa*), /pers. C/ neko liecināt nevarēja, norādot, ka nepārvalda latviešu valodu tādā līmenī, lai saprastu uzrādīto dokumentu saturu. Liecinieks noliedza, ka būtu sagatavojis dokumentus SIA /Nosaukums A/ vārdā, jo vispār neprot rīkoties ar datoru. Apstiprina, ka pēc trešās personas lūguma parakstījis dokumentus Uzņēmumu reģistrā. Pieteicējas amatpersonu G.Ginteru nepazīst. Par Polijas, Čehijas vai Lietuvas uzņēmumiem dzirdējis no trešās personas, pēc kuras lūguma kļuvis par amatpersonu. Neatceras, vai izsniedzis pilnvaru /pers. A/ vai /pers. B/.

Apgabaltiesa, izvērtējot /pers. C/ apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtās liecības, nekonstatē pamatu apšaubīt to ticamību un šīm liecībām piešķir augstāku ticamību iepretim paskaidrojumos dienestam (*lietas 1.sējuma 140., 144.lapa*) norādītajam. Piešķirot liecinieka liecībām ticamību, pirmkārt, apgabaltiesa ņem vērā, ka liecinieka apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtās liecības apstiprina arī liecinieka kriminālprocesa ietvaros liecinātais (*ierobežotas pieejamības informācija, lietas 10.sējuma 95.lapa*). Otrkārt, vērtējot liecinieka apgabaltiesas tiesas sēdē un kriminālprocesa ietvaros liecināto, apgabaltiesa nesaskata objektīvu iemeslu, kāpēc lai persona, kas pati ir nodarbojusies ar saimniecisko darbību, šo faktu slēptu un sniegtu apzināti nepatiesas liecības, norādot, ka par sabiedrības amatpersonu kļuvusi pēc trešās personas lūguma un nekādu saimniecisko darbību nav veikusi. Apgabaltiesa atzīst, ka liecinieka apgabaltiesas tiesas sēdē un kriminālprocesa ietvaros sniegtās liecības ir pietiekami konkrētas un skaidras, bez savstarpējām pretrunām. Nav atstājams bez ievērības fakts, ka /pers. C/ kriminālprocesa ietvaros ir pratināts vairākkārt, un, vērtējot visas liecības kopsakarā, savstarpējās pretrunas nav konstatējamas. Apgabaltiesa arī nekonstatē pretrunas ar citiem lietā ticami noskaidrotajiem faktiem un iegūtajiem pierādījumiem, bet tieši pretēji – tie apstiprina /pers. C/ liecības (papildus sk. *šā sprieduma 13.-21.punktu*). Ņemot vērā, ka /pers. C/ liecību ticamību apstiprina citi lietā iegūtie pierādījumi, apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka apgabaltiesas tiesas sēdē sniegto /pers. C/ liecību ticamību varēja ietekmēt lieciniekam piemērotie piespiedu līdzekļi, cita starpā piespiedu atvešana, turklāt, kā jau tas iepriekš konstatēts, apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtās /pers. C/ liecības nenonāk pretrunā ar kriminālprocesa ietvaros vairākkārt liecināto. Nav pamata apšaubīt /pers. C/ liecības arī tikai tādēļ, ka liecinieks neatcerējās neko par SIA /Nosaukums A/ deklarētajiem darījumu partneriem SIA „Intrekss" un SIA „Rihs", jo arī par SIA „Pastala" liecinieks nekādu būtisku informāciju nesniedza. Tāpat nav nozīmes pieteicējas apsvērumiem par to, ka /pers. C/ liecību saturu, noliedzot saimnieciskās darbības veikšanu uzņēmumā, varēja ietekmēt liecinieka vēlēšanās izvairīties no Komerclikumā paredzētās atbildības par darbību valdes locekļa statusā, jo liecinieks strīdus periodā bijis vienīgais SIA /Nosaukums A/ dalībnieks un amatpersona, tāpat par šādiem apstākļiem neliecina SIA /Nosaukums A/ kapitāla daļu atsavināšana.

Rezumējot minēto, apgabaltiesai nav pamata apšaubīt /pers. C/ apgabaltiesas tiesas sēdē un kriminālprocesa ietvaros sniegto liecību ticamību. Savukārt /pers. C/dienestam sniegtos paskaidrojumus apgabaltiesa, pievienojoties pirmās instances tiesas viedoklim, vērtē kā nekonkrētus un vispārīgus, šie paskaidrojumi satur tikai atsauces uz darījumu dokumentos norādīto informāciju un no šo paskaidrojumu satura nav iespējams pārliecināties par darījumu faktisko norisi.

Apgabaltiesa uzskata, ka šo paskaidrojumu vispārīgais raksturs izskaidrojams tieši ar to, ka /pers. C/ pats saimniecisko darbību uzņēmumā neveica un darījumus ar pieteicēju neslēdza. Apgabaltiesa uzskata, ka izskatāmajā lietā /pers. C/ paskaidrojumu dienestam ticamību neietekmē tas, vai šie paskaidrojumi ir sastādīti pašrocīgi vai datorrakstā, jo šos paskaidrojumus neapstiprina citi lietā iegūtie pierādījumi. Šādos apstākļos apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējas apsvērumiem, apšaubot /pers. C/ tiesas sēdē sniegto liecību ticamību.

Saskaņā ar Civillikuma 1427.pantu pie tiesiska darījuma būtības pieder tā taisītāja gribas izteikums, bet divpusējā vai vairākpusējā darījumā vajadzīgs visu tā dalībnieku saskanīgs gribas izteikums. Kamēr griba vēl nav izteikta, tai nav nekāda tiesiska spēka. Darījums nevar notikt bez tā dalībnieka vai dalībnieku gribas vai pretēji gribai (sk. *Latvijas Republikas Civillikuma komentāri, Saistību tiesības. K.Torgāna vispārīgā zinātniskā redakcijā. Rīga: Mans īpašums, 2000, 37.lpp.*). Saskaņā ar Civillikuma 1431.pantu akta parakstīšana, vienalga, vai tas attiecas uz pašu parakstītāju vai trešo personu, uzskatāma par piekrišanu šim aktam, ja tā saturs parakstītājam bijis zināms un ja viņam tajā tiesiskā darījumā, uz kuru akts attiecas, ir personīga interese un ierunas tiesība.

Kā norādījusi Augstākā tiesa, ja vienīgais sabiedrības īpašnieks un pārstāvis noliedz, ka būtu veicis jebkādu reālu uzņēmējdarbību, ka ir slēdzis saimnieciskus darījumus vai pilnvarojis to darīt kādu citu, nav iespējams, ka šī sabiedrība veica tiesisku saimniecisko darbību savā vārdā (sk. *Tiesu prakses vispārinājuma „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" interpretācijā un piemērošanā" 23.punktu, http://www.at.gov.lv*). Proti, saskaņā ar Komerclikuma 221.panta pirmo daļu valde ir sabiedrības izpildinstitūcija, kura vada un pārstāv sabiedrību. Tādējādi gadījumā, kad komersants veic saimniecisko darbību, tas tiek veikts ar valdes starpniecību vai tās pārziņā, līdz ar to gadījumā, ja uzņēmums ir veicis saimniecisko darbību, uzņēmuma amatpersonām ir jābūt par to informētām.

Tādējādi par tiesiski noslēgtu darījumu var atzīt tikai tādu darījumu, kas ir noslēgts ar komercsabiedrības amatpersonas vai tās pilnvarotas personas noteikti izteiktu gribu. Līdz ar to, ja vienīgā uzņēmuma amatpersona ticami apgalvo, ka uzņēmumā ar saimniecisko darbību vispār nav nodarbojusies, tas ir objektīvs pamats apšaubīt, ka konkrētā juridiskā persona savas saimnieciskās darbības ietvaros ir veikusi kādus darījumus. Tā tas ir izskatāmajā lietā.

Ievērojot iepriekš minēto, apgabaltiesa nekonstatē SIA /Nosaukums A/ likumīgā pārstāvja gribu veikt darījumus ar pieteicēju vai pilnvarot kādu citu personu šo darījumu veikšanai. Minētais ir objektīvs pamats apšaubīt pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ darījumu faktisko esību.

[14] Pieteicēja apelācijas sūdzībā lūdz apgabaltiesu noteikt lietā ekspertīzi, lai noskaidrotu, vai parakstu uz 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma izpildīja /pers. C/, jo /pers. C/ apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtās liecības ir pretrunā ar G.Gintera pirmās instances tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem un /pers. A/ liecībām.

Kā jau apgabaltiesa iepriekš atzina, lietā nav objektīva pamata apšaubīt /pers. C/ apgabaltiesas tiesas sēdē sniegto liecību ticamību par saimnieciskās darbības neveikšanu SIA /Nosaukums A/ vārdā. Apgabaltiesas tiesas sēdē sniegtajās liecībās liecinieks nenoliedza, ka atsevišķus dokumentus ir parakstījis. Taču apgabaltiesa uzskata, ka izskatāmajā lietā šim apstāklim nav izšķirošas nozīmes, jo lietā iegūto pierādījumu kopums norāda uz to, ka /pers. C/ pats saimniecisko darbību SIA /Nosaukums A/ neveica, sadzīves tehniku no ārvalstu darījumu partneriem neiegādājās un darījumus ar pieteicēju neslēdza, līdz ar to atsevišķu dokumentu parakstīšana nav pietiekams pamats darījumu esības konstatēšanai. Tas, ka faktiskajiem apstākļiem neatbilstošus dokumentus parakstījušas komercsabiedrību amatpersonas, pats par sevi nepierāda darījumu esību (sk. *Augstākās tiesas 2016.gada 11.augusta rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-470/2016*). Priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai nav pietiekami, ja attiecīgā persona vienīgi formāli ir bijusi reģistrēta kā amatpersona un veikusi kādu dokumentu parakstīšanu. Izšķiroši ir tas, vai noformētais darījums tieši ar norādīto apliekamo personu ir noticis arī pēc tā ekonomiskā satura, t.i., vai ir izpildījušies pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas sistēmas nosacījumi (sk. *Augstākās tiesas 2016.gada 25.oktobra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-200/2016*). Tādēļ pieteicējas lūgums ir noraidāms.

[15] Apgabaltiesa, apšaubot strīdus darījumu faktisko esību, ņem vērā, ka ne no attaisnojuma dokumentiem, ne no pieteicējas paskaidrojumiem nav saprotams un identificējams konkrēts starpniecības pakalpojums (saimnieciskās darbības) par kuru SIA /Nosaukums A/ tika maksāta starpniecības maksa, jo, kā tas izriet no lietas materiāliem, pieteicēja pati veica preču pasūtījumus no Eiropas Savienības piegādātājiem, organizēja un apmaksāja piegādes, organizēja preču izkraušanu, kā arī pati norēķinājās ar Eiropas Savienības piegādātājiem. Šo faktu apelācijas sūdzībā nenoliedz arī pieteicēja, norādot, ka šādas darbības tiesību normas neaizliedz.

Nekonstatējot konkrētu starpniecības pakalpojumu, nav konstatējama SIA /Nosaukums A/ līdzdalība strīdus darījumu faktiskajā norisē. Minētais savukārt nozīmē, ka SIA /Nosaukums A/ nenodrošināja pieteicējai starpniecības pakalpojumus, bet tika izmantota tikai dokumentu noformēšanai, tātad fiktīva rakstura darījumam, kura mērķis ir gūt fiskāla rakstura priekšrocības nodokļu nomaksā.

[16] Apšaubot strīdus darījumu faktisko esību, apgabaltiesa ņem vērā arī to, ka pieteicēja nespēj sniegt loģisku, pārbaudāmu un pierādāmu SIA /Nosaukums A/ iesaistīšanas ekonomisko pamatojumu, jo pieteicējas norādītie apstākļi – dabas resursu nodokļa administrēšanas grūtības, SIA /Nosaukums A/ ekskluzīvās pārstāvības tiesības un izdevīgs cenu piedāvājums, neapstiprinās ar pierādījumiem.

Vērtējot pieteicējas paskaidrojumus par to, ka SIA /Nosaukums A/ bijušas ekskluzīvas pasaulē zināmu zīmolu preču realizācijas tiesības Latvijā, tā nodrošināja izdevīgas cenas, apgabaltiesa ticamību tiem nepiešķir, pievienojoties pirmās

instances tiesas pamatojumam. Papildus apgabaltiesa norāda, ka ekskluzīvu preču izplatīšanas tiesību prezumēšanai tieši SIA /Nosaukums A/ Latvijā trūkst loģiska un ekonomiskā izskaidrojuma. Nav ticams, ka pieteicēja kā informēts un pieredzējis tirgus dalībnieks būtu iesaistījusies darījumos ar uzņēmumu, nepārliecinoties par tā ekskluzīvajām tiesībām realizēt pasaulē zināmu zīmolu preces, jo īpaši ņemot vērā 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma 3.4.–3.6.apakšpunktā ietvertās SIA /Nosaukums A/ saistības par preču garantiju un to, ka pieteicēja pati veica preču pasūtījumus, respektīvi, tieši komunicēja ar preču piegādātājiem. Minētais apgabaltiesas ieskatā izskaidrojams vien ar to, ka SIA /Nosaukums A/ reālu saimniecisko darbību neveica un preces no Eiropas Savienības piegādātājiem neiegādājās un tās nepiegādāja pieteicējai, ko pilnībā apstiprina /pers. C/ apgabaltiesas tiesas sēdē un kriminālprocesa ietvaros sniegtās liecības. Pieteicēja, atsaucoties uz SIA /Nosaukums A/ ekskluzīvajām preču realizācijas tiesībām, atsaukusies tikai uz Čehijas uzņēmuma *Green cool s.r.o.* vēstuli (*lietas 5.sējuma 4.-5.lapa*), kurā norādīts, ka sadarbība ar SIA /Nosaukums A/ notiek bez jebkāda īpaša pamata. Arī šīs pretrunas pieteicēja nav izskaidrojusi. Tāpat apgabaltiesa apšauba, ka SIA /Nosaukums A/ varēja būt piešķirta apjoma atlaide, jo pieteicēja bijusi teju vai vienīgā šīs sabiedrības darījumu partnere.

Kā tas noskaidrots audita laikā, pieteicējai 2012.gada 1.aprīlī noslēgts sadarbības līgums ar AS „Latvijas Zaļais punkts" par izlietotā iepakojuma apsaimniekošanu, elektronisko iekārtu atkritumu apsaimniekošanu, videi kaitīgu preču atkritumu apsaimniekošanu un saņemts atbrīvojums no dabas resursu nodokļa samaksas. Tātad pieteicējai, iegādājoties preces no Eiropas Savienības, nemaz nebūtu jāadministrē dabas resursu nodoklis. Savukārt SIA /Nosaukums A/ šāda sadarbības līguma nav ne ar vienu apsaimniekošanas uzņēmumu.

Šādos apstākļos, kad pieteicēja nespēj pat izskaidrot SIA /Nosaukums A/ iesaistīšanas ekonomisko pamatojumu, apgabaltiesai nav pamata detalizēti vērtēt pieteicējas apelācijas sūdzībā minētos apsvērumus par konkrēta preču tirgus specifiku u.tml.

Vienlaikus apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa pamatoti nepiešķīra ticamību pieteicējas amatpersonas G.Gintera un pilnvarotās personas /pers. A/ dienestam sniegtajiem paskaidrojumiem, kā arī G.Gintera pirmās instances tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem un /pers. A/ liecībām par darījumu ar SIA /Nosaukums A/ faktisko esību, jo šos paskaidrojumus un liecības neapstiprina citi lietā iegūtie pierādījumi. Vērtējot minēto personu paskaidrojumu un liecību ticamību, nav atstājams bez ievērības pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumā norādītais, ka SIA /Nosaukums A/ kompetencē bija nodrošināt preču pasūtīšanu, pārvietošanu un preču daudzuma pārbaudi izkraušanas laikā. Šāda pieteicējas rīcība, sniedzot faktiskajiem apstākļiem neatbilstošu informāciju, arī liecina, ka pieteicēja ļoti labi zināja, kādos darījumos un ar kādu uzņēmumu tā iesaistās.

[17] Apelācijas sūdzībā pieteicēja iebilst pirmās instances tiesas izdarītajiem secinājumiem, nepiešķirot ticamību pieteicējas iesniegtajiem dokumentiem – pielikumam (bez numura) pie 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma par konkrētu preču iegādi saskaņā ar pievienoto preču sarakstu un par avansa maksājumu veikšanu Eiropas Savienības piegādātājiem, kas noslēgtas saskaņā ar līguma 1.2.apakšpunktu, kā arī pasūtāmo preču sarakstiem (*lietas 2.sējuma 125.-248.lapa, 3.sējuma 2.-224.lapa*). Pirmās instances tiesa apšaubīja pieteicējas iesniegto dokumentu ticamību, jo pieteicēja iepriekš minētos dokumentus iesniedza, atbildot uz dienesta un pirmās instances tiesas pārmetumu, ka darījumi nav izsekojami un ka starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ nepastāv vienošanās par preču apjomu un cenām.

Izvērtējot pieteicējas iebildumus, apgabaltiesa atzīst, ka tie nav pamatoti, jo pirmās instances tiesa nepiešķīra ticamību iepriekš minētajiem dokumentiem, vērtējot visus lietā noskaidrotos apstākļus un pierādījumus to kopsakarā, pamatoti secinot, ka pieteicēja ar SIA /Nosaukums A/ nebija vienojusies par būtiskajām līguma sastāvdaļām, un tādēļ līgumā paredzētais darījums nav iespējams. Papildus pirmās instances tiesas konstatētajam apgabaltiesa, vērtējot pieteicējas iesniegtos dokumentus, kuri it kā apstiprina vienošanos par preču veidu, cenu un daudzumu, norāda turpmāk minēto.

Kā tas izriet no nobeiguma sarunas protokola (*lietas 1.sējuma 116.-120.lapa*), dienests audita laikā konstatējis, ka atbilstoši 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma nosacījumiem SIA /Nosaukums A/ pārdod preces, kas tiek atrunātas līguma pielikumos (līguma 1.1.apakšpunkts), taču auditam šādi pielikumi netika nedz uzrādīti, nedz iesniegti. Tāpat minētajā protokolā dienests norādīja, ka saskaņā ar līguma 1.2.apakšpunktu pieteicēja pasūta preces pēc apstiprināta pasūtījuma atbilstoši pērkamo preču sarakstam, taču auditam netika uzrādīti un iesniegti apstiprinātie pasūtījumi.

Pieteicējas valdes loceklis G.Ginters, atbildot uz iepriekš minētajiem dienesta argumentiem, 2014.gada 10.aprīļa paskaidrojumos (*lietas 1.sējuma 137.lapa*) norāda, ka šādu pielikumu un apstiprinājumu nav, jo, uzsākot sadarbību ar SIA /Nosaukums A/, tika secināts, ka preču klāsts un pasūtījumu apjoms ir liels un uzticība ir pietiekama, lai apmierinātos ar mutisku vienošanos.

Taču, pārsūdzot pirmās instances tiesas lēmumu par pārsūdzētā lēmuma darbības apturēšanu, pieteicēja cita starpā iesniedza apgabaltiesai vienošanās starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ par konkrētu preču iegādi saskaņā ar pievienoto preču sarakstu un pasūtāmo preču sarakstus.

Kā jau iepriekš konstatēts, pieteicēja iepriekš minētos pierādījumus dienestam nav iesniegusi, savukārt, iesniedzot šos pierādījumus tiesvedības laikā apelācijas instancē, pieteicēja atsaukusies uz tehniska rakstura grūtībām (ka dokumentu apkopošanai vajadzīgs laiks, jo tie ir arhivēti). Apgabaltiesa šiem paskaidrojumiem nepiešķir ticamību, jo pieteicējas sagatavotie dokumenti ir uz 347 lapām, no kuriem lielākā daļa ir audita ietvaros iesniegtās SIA /Nosaukums A/ izrakstītās pavadzīmes un maksājumu uzdevumi. Pieteicēja no jauna ir iesniegusi tikai vienošanās pie līguma par konkrētu preču pasūtīšanu un preču sarakstus, līdz ar to dokumentu apjomu nevar vērtēt kā šķērsli. Tāpat apgabaltiesa nepiešķir ticamību pieteicējas norādītajam, ka minētie dokumenti bija arhivēti vai atradās tikai pie SIA /Nosaukums A/, jo gan vienošanām, gan arī preču sarakstiem kā šo vienošanos pielikumiem bija jābūt arī pieteicējas rīcībā, tā kā šie dokumenti ir līguma pielikumi

un tiem būtu jābūt sagatavotiem vismaz divos eksemplāros – katrai pusei pa vienam. Attiecībā par dokumentu arhivēšanu apgabaltiesa apšauba, ka dokumenti tiek arhivēti jau gadu vai pusotru pēc darījumu slēgšanas. Turklāt šāds arguments prasa papildus pierādījumu iesniegšanu (kur tie tikuši arhivēti, ar kādiem dokumentiem).

Apgabaltiesas iepriekš konstatētie apstākļi papildus pirmās instances tiesas konstatētajam liecina, ka pieteicējas iesniegtās vienošanās un preču saraksti, ar kurām it kā pieteicēja ir veikusi preču pasūtījumus SIA /Nosaukums A/ ir sagatavoti vēlāk, lai atspēkotu tiesas izvirzītās šaubas. Turklāt arī turpmākās tiesvedības gaitā pieteicēja šīs šaubas pat nav papūlējusies novērst, bet tieši pretēji – apelācijas sūdzībā atsaucas uz šādu dokumentu neesību un to, ka ne Civillikums, ne Komerclikums neparedz pirkuma līguma obligātu rakstveida formu. Apgabaltiesas ieskatā arī iepriekš aprakstītā pieteicējas rīcība liecina, ka pieteicēja ļoti labi zināja, kādos darījumos tā iesaistās.

Šādos apstākļos pieteicējas apsvērumi par to, ka vienošanos par preču veidu, cenu un daudzumu pierāda pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ parakstītās pavadzīmes un k a preču saraksti nav uzskatāmi par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, nav pamatoti, jo dokumentus iespējams noformēt arī par neesošu darījumu, kā tas konstatēts izskatāmajā lietā.

Savukārt attiecībā uz pieteicējas norādīto, ka pirmās instances tiesas šaubas par pielikumu parakstīšanu nevar ietekmēt līguma spēkā esību, apgabaltiesa norāda, ka, lai apšaubītu darījumu no nodokļu tiesību aspekta, nav jāpiemēro Civillikums, bet gan jāvērtē darījums, ņemot vērā attiecīgā nodokļa tiesisko regulējumu (sk. *Augstākās tiesas 2006.gada 11.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-121 9.punktu, 2012.gada 16.aprīļa rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-325/2012 8.punktu*). Izskatāmajā gadījumā darījums, vērtējot to no nodokļu likumu aspekta, nav noticis ar attaisnojuma dokumentos norādīto darījumu partneri.

[18] Tāpat šaubas par darījumu faktisko esību pastiprina SIA /Nosaukums A/ un pieteicējas noslēgtā 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma formālais saturs un tas, ka līguma izmaiņas un labojumi lietā tika iesniegti tikai pēc tam, kad dienests konstatēja pretrunas starp pirkuma līguma saturu, darījumu dokumentiem un paskaidrojumiem.

[19] Pieteicējas pārmetumi pirmās instances tiesai, ka G.Ginteram un /pers. A/ tiesas sēdē netika uzdoti jautājumi par 2012.gada 3.decembra pirkuma līguma dalībnieku domstarpībām par preču cenām, piegādājamo preču klāstu vai piegādājamo preču sarakstu noformēšanas apstākļiem, nav pamatoti. Tā kā tieši pašam nodokļu maksātājam vislabāk ir zināmi savu darījumu apstākļi, pašai pieteicējai, ja tā iepriekš minētās ziņas uzskatīja par būtiskām, tās bija jādara zināmas tiesai. Vienlaikus apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas minētie apstākļi nav uzskatāmi par lietā nozīmīgiem, jo, kā iepriekš konstatēts, pieteicējas darījumi ar SIA /Nosaukums A/ faktiski nav notikuši.

[20] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norāda, ka pirmās instances tiesa nevērtēja apstākli, ka visās lietas materiālos esošajās SCAC 2004 veidlapās kā ārvalstu uzņēmumu darījumu partneris (preču saņēmējs) tiek norādīta SIA /Nosaukums A/, un tas apstiprina CMR norādīto informāciju un faktu, ka pieteicēja nav bijusi ārvalstu uzņēmumu darījumu partnere.

Tā kā darījuma attaisnojuma dokumentus, tostarp CMR, var noformēt arī par faktiski nenotikušiem darījumiem, pieteicējas minētajiem apstākļiem nav izšķirošas nozīmes lietas iznākumā, un tie nevar neietekmēt apgabaltiesas secinājumu par pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ darījumu mākslīgo raksturu.

[21] Atbildot uz pieteicējas iebildumiem, ka pirmās instances tiesa nav vērtējusi SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas, norādāms, ka darījumu deklarēšanas fakts nedz apstiprina, nedz noliedz, ka darījumi ir bijuši patiesi. Tas tikai dara zināmu nodokļu administrācijai, ka darījumi ir noformēti (sk. *Augstākās tiesas 2016.gada 11.novembra spriedumu lietā Nr.SKA-650/2016*).

Šeit papildus jānorāda, ka, pārbaudot SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas strīdus periodā (*lietas 2.sējuma 34.-65.lapa, 9.sējuma 152.-206.lapa*), apgabaltiesa tāpat konstatē norādes uz darījumu mākslīgo raksturu, jo SIA /Nosaukums A/ deklarē vairāku desmitu tūkstošu latu vērtus darījumus, bet budžetā iemaksā (deklarē) niecīgas pievienotās vērtības nodokļa summas.

[22] 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 Nr.C-255/02 81.punktu*).

Ievērojot pirmās instances tiesas secināto, kā arī šā sprieduma 13.-21.punktā konstatēto, apgabaltiesai arī nav šaubu, ka lietā noskaidroto apstākļu kopums liecina par pieteicējas un SIA /Nosaukums A/ darījumu mākslīgo raksturu, jo izskatāmajā gadījumā nav konstatējama SIA /Nosaukums A/ līdzdalība strīdus darījumu faktiskajā norisē. Minētais savukārt nozīmē, ka SIA /Nosaukums A/ nenodrošināja pieteicējai starpniecības pakalpojumus, bet tika izmantota tikai dokumentu noformēšanai, tātad fiktīva rakstura darījumam, kura mērķis ir gūt fiskāla rakstura priekšrocības nodokļu nomaksā.

Ņemot vērā, ka strīdus darījumi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ vispār nav notikuši, ir pamats runāt par pašas pieteicējas krāpniecisku darbību fiskālu priekšrocību gūšanai, pieprasot no valsts priekšnodokli par darījumu, kas nav noticis (sal. *Augstākās tiesas 2014.gada 27.jūnija spriedums lietā Nr.SKA-122/14*). Tā kā labticīga darījuma dokumentu noformēšana par neesošu pakalpojumu ir grūti iedomājama, ir prezumējama pieteicējas apzināta rīcība, tādēļ detalizēta nodokļu maksātāja (pieteicējas) ļaunprātības pamatošana šādos gadījumos nav nepieciešama (sk. *Augstākās tiesas*

2015.gada 17.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-536/15).

[23] Attiecībā uz pieteicējas apelācijas sūdzībā ietvertajiem argumentiem par pierādījumu novērtēšanas trūkumiem, apgabaltiesa tādus nekonstatē. Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa lietā pārbaudījusi un izvērtējusi iesniegtos pierādījumus to kopsakarā.

[24] Apelācijas sūdzībā norādīts, ka dienests atmaksāja pieteicējai pārmaksāto pievienotās vērtības nodokli par 2013.gada janvāri, februāri, maiju, jūniju, jūliju, septembri, tādējādi, aprēķinot papildu maksājumus budžetā par to pašu periodu, dienests pārkāpa tiesiskās paļāvības principu.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta $2.^2$daļa paredz, ka panta otrajā daļā minētās pārbaudes veikšana neierobežo nodokļu administrācijas tiesības nodokļu revīzijas (audita) rezultātā precizēt pārmaksāto nodokļu summas, kuras nodokļu maksātājam ir atmaksātas vai novirzītas nokavēto vai kārtējo nodokļu maksājumu segšanai.

Kā atzinusi Augstākā tiesa, saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 28.panta $2.^2$daļu pārbaudes veikšana nerada tiesisko paļāvību uz pārbaudes rezultāta nemainīgo raksturu. Proti, atmaksātā vai saistību ieskaitam izmantotā nodokļa pārmaksa, kura nav pārbaudīta audita ietvaros, var tikt atkārtoti pārbaudīta nodokļu audita formā, tostarp nodokļu audita rezultātā nodokļu administrācija var arī konstatēt, ka pārmaksa ir mazāka vai tās vispār nav. Līdz ar to minētā tiesību norma pēc būtības noteic vienīgi to, ka cita veida pārbaude, lai konstatētu nodokļu pārmaksu, nav šķērslis vēlākai audita veikšanai par to pašu taksācijas periodu (sk. *Augstākās tiesas 2015.gada 25.jūnija spriedumu lietā Nr.SKA-350/15*).

Arī tas, ka atsevišķi darījumi ar tiem pašiem darījumu partneriem ir iepriekš atzīti, nenozīmē, ka arī jebkurš cits darījums tiks atzīts par notikušu. Šāda pieteicējas paļāvība nav tiesiski aizsargāta. Katrs darījums tiek vērtēts atsevišķi (sk. *Augstākās tiesas 2016.gada 31.maija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-343/2016*).

Tādējādi nav konstatējams tiesiskās paļāvības principa pārkāpums.

[25] Tā kā izskatāmajā gadījumā strīdus darījumi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums A/ vispār nav notikuši, secināms, ka pieteicēja pati ir iesaistījusies nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā, pieļaujot tiesību normu pārkāpumu, tātad soda nauda pieteicējai ir piemērota tiesiski un pamatoti. Ņemot vērā pieteicējas izdarītos pārkāpumus, nav konstatējams pamats soda naudas apmēra samazināšanai vai pieteicējas atbrīvošanai no soda naudas samaksas. Šajā sakarā arī norādāms, ja vien lietā nav konstatējami apstākļi, kas liecina par soda naudas nesamērīgumu, iestādei un tiesai nav īpaši jāpamato soda naudas apmērs, ja tas atbilst likumā skaidri noteiktajam. Samērīguma apsvērumi pārdomājami arī tad, ja likumdevējs pats izdarījis samērīguma apsvērumus un noteicis obligātu tiesisko seku iestāšanos, tomēr tas izdarāms netipiskos (un tādējādi ārkārtēji retos) gadījumos (sk. *Augstākās tiesas rīcības sēdes 2016.gada 14.marta lēmuma lietā Nr.SKA-92/16 8.punktu*).

[26] Par pieteicējas atsaukšanos uz tematisko pārbaudi, pieteicējas uzmanība vēršama uz Augstākās tiesas praksi. Proti, 2012.gada 28.decembra spriedumā lietā Nr.SKA-571/15 Augstākā tiesa atzina, ka gadījumā, ja tematiskās pārbaudes un audita objekti ir pilnīgi vienādi un ja tematiskajā pārbaudē pārkāpumi nav konstatēti, nodokļu maksātājs var paļauties, ka šis konstatējums vēlāk netiks pārskatīts (sk. *norādītā sprieduma 13.punktu*). Taču 2015.gada 21.janvāra kopsēdes spriedumā lietā Nr.SKA-86/15 Augstākā tiesa atkāpās no šīs atziņas, norādot, ka nav nozīmes, kāds bija tematisko pārbaužu objekts un vai tas sakrīt ar audita objektu. Veikta tematiskā pārbaude neierobežo nodokļu administrāciju veikt atkārtotu tematisko pārbaudi vai veikt auditu. Tematiskās pārbaudes secinājumiem nav ietekmes uz nodokļu maksātāja tiesisko stāvokli, t.i., to rezultātā netiek uzlikts tiesiski saistošs pienākums, kas ietekmē nodokļa saistības (sk. *minētā sprieduma 10.punktu*).

Tādējādi arī tādā gadījumā, ja dienests tematiskās pārbaudes laikā nebija izteicis iebildumus par pieteicējas darījumiem ar SIA /Nosaukums A/, tas nenozīmē, ka dienestam nebija tiesību apšaubīt minēto uzņēmumu savstarpējo darījumu faktisko esību, veicot nodokļu auditu un iegūstot attiecīgo pierādījumu kopumu. Apgabaltiesa izskatāmajā lietā nekonstatē pamatu atkāpties no Augstākā tiesas judikatūras.

Pastāvot šādiem apstākļiem, tiesiskās paļāvības principa pārkāpums nav konstatējams. Turklāt tiesiskās paļāvības aizsardzības princips neaizsargā privātpersonu pret tiesību normu interpretācijas maiņu (*sk. Augstākās tiesas 2015.gada 29.maija spriedumu lietā Nr.SKA-97/2015*).

[27] Rezumējot visu iepriekš norādīto, kā arī pievienojoties pirmās instances tiesas secinājumiem, apgabaltiesa pārsūdzētos lēmumus par nodokļu maksājumu uzrēķinu atzīst par tiesiskiem un pamatotiem.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

pilnībā noraidīt SIA „Pastala" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektora 2014.gada 30.decembra lēmuma Nr.22.7/L-39738 un 2015.gada 15.oktobra lēmuma Nr.22.8/L-42016 atcelšanu.

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

Tiesnese referente A.Reitupe

Tiesneses I.Amona

V.Zommere