ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr. A420195118
Lietas arhīva Nr. AA43-1074-20/4
ECLI:LV:ADAT:2020:1222.A420195118.12.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2020.gada 22.decembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Roze Paegle,
tiesneses Irina Kaļiņina un Valda Zommere

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA "/Nosaukums A/" pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 23.marta lēmuma Nr.30.2-22.8/1358 atcelšanu, sakarā ar SIA "/Nosaukums A/" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.maija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) amatpersonas no 2016.gada 6.janvāra līdz 2017.gada 4.decembrim veica pieteicējai SIA "/Nosaukums A/" pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par taksācijas periodiem no 2014.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 30.jūnijam, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu (turpmāk – VSAOI) un iedzīvotāju ienākuma nodokļa (turpmāk – IIN) auditu par periodu no 2014.gada 1. janvāra līdz 2015.gada 31.jūlijam un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2014.gadu.

Audita veikšanas termiņā nav ieskaitīts periods no 2016.gada 24.marta līdz 2017.gada 31.augustam, bet ir ieskaitīti šādi periodi: 2016.gada 30. – 31.marts, 3. un 8. aprīlis, 15. un 28.jūnijs, kā arī 28.oktobris.

2017.gada 4.decembrī pieņemts lēmums Nr.30.2.-23.4/46511 par audita rezultātiem, ar kuru papildus aprēķināts PVN 3983,10 *euro* (nav budžetā iemaksājams), PVN 10 813,18 *euro*, soda nauda 3243,96 *euro* un nokavējuma nauda 1651,82 *euro*, kā arī par 10 835,52 *euro* samazināts no budžeta atmaksājamais PVN un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 3250,66 *euro*.

Lēmumu par audita rezultātiem pieteicēja apstrīdēja.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2018.gada 23.marta lēmumu Nr.30.2-22.8/1358 (turpmāk – Lēmums) lēmums par audita rezultātiem atstāts negrozīts.

Lēmuma pamatojumā ietverti šādi apsvērumi.

[2.1] Audita laikā VID iegūtais pierādījumu kopums liecina par to, ka pieteicēja zināja, ka piedalās krāpnieciskās darbībās nodokļu jomā.

[2.2] Pieteicēja ir deklarējusi darījumus ar SIA "/Nosaukums B/", taču pavadzīmes satur nepatiesu informāciju par preču izsniegšanas vietu, konstatēti būtiski trūkumi. Strīdus darījumu dokumenti neļauj identificēt būtiskus darījuma apstākļus. VID ir konstatējis neatbilstības ceļazīmē (maršruta neatbilstība, nav iesniegti degvielas iegādes dokumenti).

[2.3] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ nav detalizēti paskaidrojis darījumu apstākļus, taču no /pers. A/ paskaidrojuma jāsecina, ka viņam bija zināms, ka preces netika izsniegtas pavadzīmēs norādītajās adresēs, jo /pers. A/ apgalvo, ka pats braucis pēc precēm.

SIA "/Nosaukums B/" amatpersona nav sniegusi konkrētu un detalizētu informāciju par uzņēmuma saimniecisko darbību un strīdus darījumu norisi.

Pavadzīmēs, salīdzinot pieteicējas un SIA ",/Nosaukums B/" iesniegtos dokumentus, ietverta atšķirīga informācija.

[2.4] SIA "/Nosaukums B/" deklarētais komercdarbības veids ir datorprogrammēšana, kā arī plaša sortimenta preču vairumtirdzniecības starpnieku darbība. VID konstatēja, ka uzņēmuma rīcībā nebija materiāltehnisko un darbaspēka resursu strīdus darījumu veikšanai.

Par nepatiesas informācijas sniegšanu SIA "/Nosaukums B/" 2016.gada 4.aprīlī izslēgta no PVN maksātāju reģistra, bet 2017.gada 11.oktobrī uzņēmums beidza pastāvēt kā nodokļu maksātājs. Uzņēmuma īpašumā vai turējumā transportlīdzekļu nebija. Uzņēmuma 2014.gada pārskatā nav deklarēti gatavie ražojumi un preces pārdošanai, taču ir deklarēti pircēju un pasūtītāju parādi, kā arī ievērojami parādi piegādātājiem un darba uzņēmējiem.

2015.gada pārskatu un 2016.gada pārskatu SIA "/Nosaukums B/" neiesniedza. SIA "/Nosaukums B/" nav samaksājusi PVN.

[2.5] Pierādījumi liecina, ka SIA "/Nosaukums B/" nav piegādājusi pieteicējai strīdus preces (rezerves daļas). Pavadzīmes noformētas par faktiski neesošiem darījumiem.

VID izvērtēja arī SIA "/Nosaukums B/" tālākos darījumu partnerus, taču strīdus preču piegāde netika konstatēta, līdz ar to SIA "/Nosaukums B/" rīcībā nevarēja būt preces, ko piegādāt pieteicējai.

Pieteicēja un SIA "/Nosaukums B/" likuma "Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta "g" apakšpunkta izpratnē ir uzskatāmas par saistītām personām.

[2.6] Pieteicēja ir deklarējusi preču piegādi Lietuvas uzņēmumam UAB "/Nosaukums C/", taču pavadzīmēs nav norādīti Lietuvas uzņēmuma norēķinu rekvizīti. Pieteicēja nav ievērojusi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta 15.punkta prasības.

No iesniegtajiem dokumentiem nav saprotams, kā pieteicēja guva pārliecību, ka pircējs noteiktajā termiņā samaksās par piegādāto preci. Automašīnu rezerves daļu izsniegšanas un transportēšanas nosacījumi rakstiski nav atrunāti. Par četrām pavadzīmēm ir noformēti līgumi, taču pārējos gadījumos līgumu nav. Pārbaudē nav gūts priekšstats par to, kā notikusi vienošanās par strīdus darījumiem.

[2.7] Starptautiskās preču transporta pavadzīmes (turpmāk – CMR) nav noformētas atbilstoši Apvienoto Nāciju organizācijas 1956.gada 19.maija Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu. CMR nav norādīta preču izsniegšanas un saņemšanas vietas adrese, nav norādīts preču nosaukums un kravas pieņemšanas datums un laiks (izņemot vienu CMR), nav identificējamas personas, kuras uzņēmuma UAB "/Nosaukums C/" vārdā saņēma preces.

CMR kā pārvadātāja ir norādīta pieteicēja, taču pieteicējas rīcībā nebija transportlīdzekļu. Ceļazīmes par pārvadājumiem ir izrakstījis cits uzņēmums, proti, SIA "/Nosaukums D/", un ceļazīmēs ietvertā informācija nav salīdzināma ar citiem grāmatvedības dokumentiem. Maršruta lapās nav norādīti transportlīdzekļu odometra rādījumi.

[2.8] Saskaņā ar VID Transportlīdzekļu un konteineru automātiskās identificēšanas sistēmas datiem strīdus darījumu dokumentos uzrādītais pārvadājumu it kā veikušais transportlīdzeklis attiecīgajā periodā nav šķērsojis Latvijas – Lietuvas robežu. Veicot pārbaudi, VID neguva apstiprinājumu strīdus preču pārvadāšanai no Latvijas uz Lietuvu.

[2.9] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ nespēj sniegt konkrētu informāciju par strīdus darījumiem. No /pers. A/ paskaidrojuma izriet, ka CMR norādītā informācija par pārvadātāju nav patiesa. /pers. A/ minētā preču izkraušanas adrese nesakrīt ar ceļazīmēs norādīto.

Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija apliecina uzņēmuma UAB "/Nosaukums C/" formālu reģistrāciju, kuras mērķis bija noformēt dokumentus par faktiski neesošām preču piegādēm no Latvijas uz Lietuvu.

[2.10] Pieteicēja ir noformējusi dokumentus par faktiski nenotikušiem darījumiem, kā arī ir reģistrējusi šādus nepatiesu informāciju saturošus dokumentus grāmatvedībā.

Ņemot vērā minēto, pieteicēja ir iesaistījusies krāpnieciskās darbībās nodokļu jomā.

Konstatētie norēķini tikai pastiprina šaubas par strīdus darījumu faktisko esību, jo naudas plūsma nav izsekojama, bet pārskaitītās naudas summas neatbilst rēķinos norādītajām.

[2.11] VID ir pieprasījis informāciju no Vācijas, Polijas, Lietuvas, Igaunijas un Nīderlandes nodokļu administrācijām. Starpvalstu informācijas pieprasījums un tās rezultāts ne vienmēr ir saistāms ar nodokļu uzrēķinu auditējamai personai.

[3] Pieteicēja vērsās tiesā ar pieteikumu par Lēmuma atcelšanu, norādot pieteikumā šādus argumentus.

[3.1] Audits veikts 699 dienas, pārkāpjot likumā noteikto termiņu. Procesuālā termiņa pagarināšana nebija tiesiska un pamatota. VID nav izskaidrojis audita veikšanas neiespējamību laika periodā, kad tika gaidīta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām.

[3.2] VID ierobežo pieteicējas priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības par preču iegādes darījumiem ar SIA "/Nosaukums B/", vienlaikus neapstrīdot preču iegādi (saņemšanu).

[3.3] Lietā nav pierādījumu, ka pieteicēja zināja par krāpnieciskajām darbībām nodokļu jomā, pieteicējas ļaunprātīga rīcība nav konstatēta.

[3.4] Laikā, kad pieteicēja iegādājās preces no SIA "/Nosaukums B/", VID veica uzņēmumam tematisko pārbaudi un trūkumi netika konstatēti.

[3.5] No darījumu dokumentiem ir iespējams gūt priekšstatu par darījumu apstākļiem un norisi.

Dati par transportu tika ierakstīti tad, kad pieteicēja saņēma preces no SIA "/Nosaukums B/". Ieraksts veikts rokrakstā, un nevērības dēļ pieteicēja nav attiecīgo informāciju ierakstījusi pavadzīmēs.

[3.6] VID secinājums, ka pieteicēja nav veikusi preču piegādi UAB "/Nosaukums C/", nenozīmē, ka pieteicējai nebija tiesību piemērot PVN 0 % likmi preču piegādēm.

[3.7] Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija liecina, ka UAB "/Nosaukums C/" ir tiesiski reģistrēts uzņēmums, kurš ir veicis saimnieciski finansiālas aktivitātes Lietuvā.

[3.8] VID nav konstatējis, ka, noslēdzot strīdus darījumus, pieteicēja būtu rīkojusies atšķirīgi no savas ierastās komercprakses.

[4] Rakstveida paskaidrojumā VID pieteikumu neatzīst, bet uztur Lēmumā ietverto pamatojumu.

[5] Administratīvā rajona tiesa ar 2020.gada 11.maija spriedumu pieteikumu noraidīja, pamatojoties uz turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[5.1] Tiesa atsaucās uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, kā arī uz tiesu praksē

nostiprinātajām atziņām (*sk. Senāta 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu, 2014.gada 27.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-122/2014 6.punktu, 2016.gada 20.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA223/2016 8.punktu, 2019.gada 26.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-92/2019 8.punktu, 2019.gada 29.augusta sprieduma lietā Nr.SKA-140/2019 6.punktu un 2019.gada 15.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-0288-19 7.punktu*).

[5.2] Strīdus darījumus ar SIA "/Nosaukums B/" pieteicēja ir deklarējusi 2015.gada jūnija pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā.

Darījumu apliecināšanai pieteicēja ir uzrādījusi SIA "/Nosaukums B/" vārdā noformētu 2015.gada 25.jūnija pavadzīmi Nr.25.06-1 un 2015.gada 30.jūnija pavadzīmi Nr.30.06-2 par automašīnu rezerves daļu (24 dažādi Volvo lukturi, 16 Denso sprauslas, viens SEAT buferis) piegādi pieteicējai.

No pavadzīmēm izriet, ka preces SIA /Nosaukums B/ izsniegusi tās juridiskajā adresē /adrese/, savukārt pieteicēja preces saņēmusi savā juridiskajā adresē /adrese/.

Lai gan no pavadzīmēm izriet, ka prece tikusi pārvietota, pavadzīmes nesatur viennozīmīgu informāciju par preču pārvadātāju. Pavadzīmes no SIA "/Nosaukums B/" puses parakstījis /pers. B/, bet no pieteicējas puses – /pers. A/.

[5.3] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ ir paskaidrojis, ka ar /pers. B/ iepazinušies aptuveni 2012.gadā, kad /pers. B/ pārstāvējis SIA "/Nosaukums E/". Pirms sadarbības uzsākšanas /pers. A/ esot pārbaudījis publiskajos reģistros esošo informāciju. Līgums netika slēgts, jo tas uzliktu papildu pienākumus un varētu saturēt arī soda sankcijas. Darījuma nosacījumi ir norādīti pavadzīmēs. Pieteicējai nepieciešamās preces SIA "/Nosaukums B/" rīcībā nebija, uzņēmums tās sameklēja. Preces pārvadājis /pers. A/ ar automašīnu Dodge Ram 1500 /numurs/, tās iekrāvuši /pers. A/ kopā ar /pers. B/.

/pers. A/ ir liecinājis, ka strīdus darījumu iniciatori bijuši abi ar /pers. B/. Ir divas maršruta lapas. Parasti pasūtītā prece nebija SIA "/Nosaukums B/" rīcībā pasūtīšanas brīdī.

No /pers. A/ paskaidrojumiem nav saprotams mērķis, kādēļ preces būtu vispirms jāved uz adresi /adrese/, lai pēc tam tās uzreiz pārvestu uz izsniegšanas vietu /adrese/.

Ir iesniegta tikai viena maršruta lapa par preču pārvadāšanu no adreses /adrese/, uz adresi /adrese/.

[5.4] SIA "/Nosaukums B/" amatpersona /pers. B/ ir paskaidrojis, ka uzņēmumā strādā viens pats, uzņēmums nodarbojas ar starpniecību un tirdzniecību. Preces īslaicīgi tiek uzglabātas uzņēmuma birojā vai arī uzreiz tiek piegādātas pasūtītājam. Par strīdus darījumu nosacījumiem vienojušies, satiekoties ar /pers. A/. Automašīnu rezerves daļas /pers. B/ izsniedzis /pers. A/, bijusi personīga vienošanās ar mājas īpašnieku par telpu izmantošanu. Preču pārvadāšanu veicis /pers. A/.

Atbilstoši /pers. B/ liecībai uzņēmuma pamatdarbības veids tika deklarēta programmēšana. Sadarbība ar pieteicēju bijusi abpusēja iniciatīva. Darījumu dokumentus esot noformējis pats, bet dažus līgumus noformējis /pers. A/. Līgums bija standarta, tika mainīta tikai specifikācija. Preces meklējis interneta portālos, caur paziņām, iepircis no Latvijas uzņēmumiem. /adrese/ bija uzņēmuma birojs un noliktava (jūras konteiners, kas aprīkots ar signalizāciju), kur tika glabātas preces. Preču piegādātāji bijuši divi vai trīs, to nosaukumus neatceras, taču visi darījumi ir deklarēti. Preces bija jaunas, tās bija iepakotas kartona kastēs. /pers. B/ apliecināja, ka ar /pers. C/ ir radinieki.

Tiesa konstatēja, ka /pers. B/ sniegtās liecības, piemēram, ka preces bijušas jaunas, iepakotas kartona kastēs, atšķiras no rakstveida paskaidrojumiem, kā arī nesaskan ar /pers. A/ norādīto, ka preces bijušas lietotas un ietītas plēvēs. /pers. B/ neatcerējās, konkrēti kādas preces piegādātas pieteicējai, kā arī nespēja nosaukt preču piegādātājus (no kuriem preces tika nopirktas), lai gan tie bijuši tikai divi vai trīs.

[5.5] Tiesa izvērtēja SIA "/Nosaukums B/" darbinieka /pers. D/ paskaidrojumu, ka strīdus periodā viņš esot bijis minētā uzņēmuma darba ņēmējs (direktora vietnieks un konsultants). Darbā pieņēmis /pers. B/, kurš bijis tiešais darba vadītājs. Uzņēmums nodarbojies ar elektropreču – televizoru un veļasmašīnu – tirdzniecību, bet neesot nodarbojies ar automašīnu rezerves daļu pārdošanu. /pers. D/ meklējis klientus, kam pārdot elektropreces. Darba vieta bijusi Rīgā, taču konkrētu adresi neatceras. Bija plānota alga 670 *euro* mēnesī, taču tā netika samaksāta, tāpēc /pers. D/ darbu pametis.

/pers. D/ ir liecinājis, ka pirms tiesas sēdes par lietas apstākļiem viņam pastāstījis /pers. C/, kurš bija kolēģis uzņēmumā, kurš nodarbojās ar elektropreču tirdzniecību un par kura sadarbību ar pieteicēju /pers. D/ izsaukts liecināt. Uzņēmuma nosaukumu /pers. D/ neatcerējās. Par pieteicēju un par SIA "/Nosaukums B/" neko nezina. /pers. C/ uzņēmumā strādājis par sagādnieku, ekspeditoru, bet viņš (/pers. D/) pieņemts darbā par menedžeri, kuram būtu jāpiesaista klienti. Faktiski uzņēmumā darbu nav veicis, algu nav saņēmis, tāpēc pēc diviem vai trīs mēnešiem darba attiecības uzteicis. VID sniegtajā paskaidrojumā esot norādījis uz iecerēto darbību, kas nav īstenojusies. Uzņēmuma vadītāja vārdu neatceras, bet /pers. B/ (viņa bērnības paziņa) arī tajā strādāja. Nekādus pakalpojumus pieteicējai nav sniedzis, nav strādājis ar automašīnu rezerves daļām. Darbam uzņēmumā uzrunājis /pers. C/, bet /pers. B/ solījis, ka būšot jauna, augoša firma. Saruna un līgumu parakstīšana notikusi kafejnīcā. Uzņēmums nodarbojies tikai ar elektropreču tirdzniecību. Par uzņēmuma biroju neko nezina, tajā neesot bijis.

Tiesa secināja, ka /pers. D/ paskaidrojumi un liecības strīdus darījumus neapliecina, tie ir pretrunā ar /pers. B/ sniegtajiem paskaidrojumiem.

[5.6] Atbilstoši zemesgrāmatas datiem nekustamā īpašuma /adrese/ īpašnieks no 2011.gada 9.aprīļa līdz 2015.gada 28.septembrim bija /pers. E/.

Lietā ir 2013.gada 7.martā noslēgts telpu nomas līgums, taču tajā ir kļūdaini norādīts iznomātāja uzvārds un personas kods, kā arī nav izprotams, kādēļ iznomātājs darbojies kāda direktora vārdā, pamatojoties uz statūtiem (/pers. E/ bija nekustamā īpašuma īpašnieks). Līgumu slēgusi SIA "/Nosaukums B/" (pārstāvējis uzņēmuma valdes priekšsēdētājs /pers. B/), lai gan līguma slēgšanas brīdī uzņēmums vēl nebija reģistrēts, bet /pers. B/ vēl nebija uzņēmuma amatpersona. Vēlāk

/pers. B/ tika reģistrēts kā uzņēmuma valdes loceklis (nevis valdes priekšsēdētājs). Turklāt līgumā nekorekti norādīta arī nekustamā īpašuma adrese, kā arī nav skaidri saprotams, kurā datumā līgums stājas spēkā. Līgums slēgts 2013.gada 7.martā, tāpēc nav saprotams, kādēļ kā līguma spēkā stāšanās mēnesis ir norādīts novembris, jo kopš 2013.gada 25.marta adrese /adrese/ bija reģistrēta Uzņēmumu reģistrā kā uzņēmuma juridiskā adrese. Līgumā nekas nav atrunāts par konteinera nomu, uz kuru paskaidrojumos ir norādījis /pers. B/.

Ņemot vērā minēto, tiesa piekrita VID sniegtajam līguma izvērtējumam.

[5.7] /pers. E/ nav atsaucies uz VID aicinājumu sniegt rakstveida paskaidrojumu par nekustamā īpašuma iznomāšanu un SIA "/Nosaukums B/" saimniecisko darbību īpašumā.

Fiziskās personas /pers. E/ maksātnespējas ietvaros viņam piederošais nekustamais īpašums /adrese/ pārdots izsolē.

Tiesa atsaucās uz Civilprocesa likuma 601.panta ceturtajā daļā noteikto un konstatēja, ka maksātnespējas procesa administrators /pers. F/ VID ir paskaidrojis, ka /pers. E/ viņu nebija informējis par to, ka īpašums ticis iznomāts (būtu noslēgts nomas vai cita veida līgums).

Nekustamā īpašuma ieguvēja pēc izsoles /pers. G/ ir paskaidrojusi VID, ka nav informēta par uzņēmumiem, kas būtu reģistrēti /adrese/. Īpašumā bijuši konteineri (jau nekustamā īpašuma izsoles laikā), cilvēki braukuši un teikuši, ka ir konteineru īpašnieki, taču īpašuma tiesību dokumentus neviens no viņiem nevarēja uzrādīt. Kaimiņi esot norādījuši, ka konteineri esot bezmantinieku manta. Tie ir kritiskā stāvoklī – veci, sarūsējuši un neizmantojami.

Dokumenti par konteineru īpašuma tiesībām nav bijuši arī Valsts policijas rīcībā, kur par konteineru zādzību 2017.gadā vērsušies /pers. E/ un /pers. H/.

Ņemot vērā konstatētos faktus, tiesa secināja, ka /pers. E/ nevarēja iznomāt konteinerus SIA "/Nosaukums B/" saimnieciskās darbības vajadzībām.

[5.8] Atsaucoties uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 17.punktu, tiesa norādīja ka tematiskās pārbaudes un audita saturs ir atšķirīgs. Tematiskā pārbaude, uz kuru norāda pieteicēja, ir veikta VID, nevis SIA "/Nosaukums B/" juridiskajā adresē. Tematiskās pārbaudes ietvaros nav pārbaudīta uzņēmuma saimnieciskās darbības veikšana juridiskajā adresē /adrese/.

Apstāklis, ka pie nekustamā īpašuma /adrese/ ir bijuši konteineri, neapliecina to, ka SIA "/Nosaukums B/" tos izmantoja savā saimnieciskajā darbībā (kā preču glabāšanas un izsniegšanas vietu).

Lietā iegūtā informācija neapliecina to, ka SIA "/Nosaukums B/" būtu faktiski veikusi saimniecisko darbību /adrese/, līdz ar to strīdus pavadzīmēs ir ietverta nepatiesa informācija par preču izsniegšanas vietu.

[5.9] Lietā nav iesniegti pierādījumi, kas apliecinātu preču pārvadāšanu no pavadzīmēs norādītās preču izsniegšanas adreses uz preču saņemšanas adresi.

/pers. A/ apgalvo, ka preces vedis ar automašīnu, taču atzīme par preču pārvadātāju VID sākotnēji iesniegtajās pavadzīmēs neparādās. Šāda atzīme rokrakstā (ar kļūdainu automašīnas nosaukumu) veikta vēlāk, audita laikā iesniegtajos pavadzīmju eksemplāros.

Pavadzīmes un maršruta lapas nonāk pretrunā ar /pers. A/ sniegtajiem paskaidrojumiem. /pers. A/ ir paskaidrojis, ka neesot vēlējies norakstīt transporta izdevumus par preču pārvadāšanu, tādēļ neesot norādījis attiecīgo maršrutu ceļazīmē, taču tiesa šo skaidrojumu apšaubīja, jo citos gadījumos ceļazīmēs ir norādīti preču pārvadāšanas maršruti.

[5.10] Tiesa atsaucās uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļu un atzina par pamatotu VID rīcību, izvērtējot iestādes rīcībā esošo informāciju par SIA "/Nosaukums B/" un tās tālākajiem darījumu partneriem (tiem konstatētas fiktīvu uzņēmumu pazīmes) saistībā ar spēju veikt strīdus darījumus.

Atbilstoši VAS "Ceļu satiksmes drošības direkcija" datu bāzēs ietvertajai informācijai SIA "/Nosaukums B/" tālāko darījumu partneru rīcībā (īpašumā vai turējumā) transportlīdzekļi nav reģistrēti.

SIA "/Nosaukums F/" reģistrētā amatpersona /pers. J/, kurš bija uzņēmuma vienīgais darba ņēmējs, ir Baltkrievijas pilsonis, kurš devis piekrišanu būt par uzņēmuma amatpersonu, atrodoties Baltkrievijā, bet Latvijā nav ieceļojis.

Tāpat arī SIA "/Nosaukums G/" reģistrētā amatpersona /pers. I/ (*/pers. I/*), kurš 2015.gada jūnijā bija deklarēts kā uzņēmuma vienīgais darba ņēmējs, ir Baltkrievijas pilsonis, Latvijā /pers. I/ nav ieceļojis.

SIA "/Nosaukums H/" amatpersona /pers. K/ arī ir Baltkrievijas pilsonis, kurš 2015.gadā nav šķērsojis Latvijas Republikas robežu. Otrs uzņēmuma darba ņēmējs bija Vācijas pilsonis /pers. L/ (*/pers. L/*), kurš bija deklarēts kā darbinieks piecus mēnešus, taču nebija reģistrējies Pilsonības un migrācijas lietu pārvaldē un nebija saņēmis reģistrācijas apliecību, lai varētu uzturēties Latvijas Republikā ilgāk par trim mēnešiem.

Tiesa atzina, ka nav konstatējama neviena persona, kura būtu varējusi veikt darījumus uzņēmumu vārdā. Minētajiem uzņēmumiem arī nebija materiāli tehnisko resursu saimnieciskās darbības veikšanai. Juridiskajās adresēs uzņēmumu saimnieciskā darbība nav konstatēta.

VID ir pamatoti secinājis, ka SIA "/Nosaukums B/" rīcībā nebija strīdus preču, lai tās varētu piegādāt pieteicējai, par strīdus darījumiem ir noformēti tikai dokumenti.

[5.11] Tiesa secināja, ka lietā iegūtie pierādījumi apstiprina to, ka pieteicēja zināja, ka par strīdus darījumiem tiek noformēti tikai dokumenti, jo faktiski šādi darījumi nav notikuši.

SIA "/Nosaukums B/" rīcībā nebija strīdus preču, kā arī juridiskajā adresē uzņēmums saimniecisko darbību neveica, tajā arī nebija iespējama strīdus preču glabāšana. /pers. A/ apgalvo, ka pats braucis pēc strīdus precēm, līdz ar to pieteicēja zināja, ka strīdus preces netika izsniegtas pavadzīmēs norādītajā adresē. Tiesa ņēma vērā arī to, ka /pers. A/ un /pers. B/ bija personīgi pazīstami, un pieteicēja bija informēta, ka SIA "/Nosaukums B/" nav strīdus preču piegādātāja.

[5.12] Tiesa atsaucās uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu, Direktīvas 2006/112 138.panta

1.punktu un Eiropas Savienības Tiesas judikatūru (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2007.gada 27.septembra sprieduma lietā Nr.C-409/04 42.punktu, 2012.gada 6.septembra sprieduma lietā Nr.C-273/11 31.punktu un 2014.gada 9.oktobra sprieduma lietā Nr.C-492/13 24.punktu*). Ja apstiprinās, ka preces piegāde citam nodokļu maksātājam citā dalībvalstī nav notikusi, bet ir notikusi tikai formāla darījuma noformēšana ar mērķi ļaunprātīgi izmantot PVN sistēmu nepamatotu fiskālu priekšrocību iegūšanai, netiek nodrošināta pareiza PVN sistēmas darbība un PVN 0 % likmes piemērošana neatbilst tiesību normu nosacījumiem, tādēļ PVN 0 % likmes piemērošana ir liedzama.

No lietas materiāliem tiesa konstatēja, ka pieteicēja strīdus darījumus ar Lietuvas uzņēmumu UAB "/Nosaukums C/" iekļāvusi 2014.gada septembra, oktobra, novembra, decembra un 2015.gada janvāra, februāra, aprīļa un jūnija PVN deklarācijās kā darījumus, kuriem piemērojama PVN 0 % likme.

Strīdus darījumu apliecināšanai pieteicēja ir iesniegusi pavadzīmes, kas noformētas par eļļas, antifrīza un automašīnu rezerves daļu piegādi Lietuvas uzņēmumam UAB "/Nosaukums C/". Preču kopējā vērtība 113 866,17 *euro*. Iesniegti pārvadājumu dokumenti (CMR), trīs preču apmaksas līgumi un ceļazīmes.

Tiesa konstatēja, ka pavadzīmēs kā preču izsniegšanas adrese ir norādīta "/adrese/", nenorādot konkrētu adresi (pilsētu, valsti), bet kā preču saņemšanas adrese pavadzīmēs ir norādīta Lietuvas uzņēmuma juridiskā adrese "/adrese/". Pavadzīmēs ir atsauce uz automašīnu Dodge Ram /numurs/, norādītais nobraukums – 0, izņemot 2014.gada 1.decembra pavadzīmē, tajā ir norādīta automašīna Ford Transit /numurs/, nobraukums – 0, un 2014.gada 24.novembra pavadzīmē, neskatoties uz ailē ,,Automašīna" ierakstīto Dodge Ram /numurs/, norādīta papildu aile "Pārvadātājs" (tādas nav citās pavadzīmēs), kurā ir norādīts, ka pārvadātāja nav. Pavadzīmēs nav norādīti UAB "/Nosaukums C/" norēķinu rekvizīti. Atsevišķās pavadzīmēs norādīta atsauce uz preču piegādi Eiropas Savienībā atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK 138.panta 1.punktam, daļā pavadzīmju minētā atsauce ir norādīta kā neatrunāts pierakstījums rokrakstā, savukārt 2014.gada 22. un 24.novembra, kā arī 2015.gada 28.janvāra pavadzīmēs šādas atsauces nav.

Pavadzīmes no pieteicējas puses par preču izsniegšanu parakstījis /pers. M/, bet no UAB "/Nosaukums C/" puses par preču saņemšanu (daļā pavadzīmju) ir parakstījies /pers. C/. Savukārt 2014.gada 14.novembra, 2015.gada 28.janvāra un 14.aprīļa pavadzīmēs nav parakstu atšifrējuma.

Tiesa atzina, ka pavadzīmēs ietvertā informācija ir nepilnīga, daļa pavadzīmju neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta 15.punktā noteiktajām prasībām.

Atsaucoties uz Apvienoto Nāciju organizācijas 1956.gada 19.maija Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) 6.panta pirmo daļu, tiesa konstatēja, ka normā noteiktās prasības nav izpildītas. Tas liedz iespēju izsekot pārvadājumu norisi, nav iespējams identificēt personu, kura saņēmusi kravu (nav paraksta atšifrējuma), kā arī nav konkrēti norādīta ne kravas saņemšanas vieta, ne arī laiks.

Tiesa secināja, ka no iesniegtajiem pierādījumiem nav gūstams apstiprinājums kravas saņemšanai dokumentos uzrādītajā galamērķī.

Tiesa konstatēja pretrunas dokumentos par preču transportēšanas pakalpojumiem, kā arī neatbilstības /pers. A/ sniegtajos paskaidrojumos, tostarp, ka automašīna /TL marka/ ar valsts reģistrācijas numuru /numurs/ tika patapināta pieteicējas vajadzībām, taču tas neatbilst dokumentos norādītajam. Ceļazīmes, kurās ir norādīta preču piegāde un realizācija maršrutā Rīga – Kauņa – Rīga, noformētas cita uzņēmuma (SIA "/Nosaukums D/") vārdā, bet CMR kā piegādātāja ir norādīta pieteicēja. Daļā ceļazīmju nav norādīts transportlīdzekļa vadītājs. Atsevišķās ceļazīmēs norādītais maršruta datums nesakrīt ar pieteicējas pavadzīmēs un CMR norādītajiem datiem par iespējamo piegādes laiku, kā arī ar pieteicējas darba laika uzskaites tabelēs ietvertajiem datiem, lai gan CMR pieteicēja norādīta kā pārvadātāja un /pers. A/ kā transportlīdzekļa vadītājs.

Tiesa izvērtēja preču iespējamo transportēšanu ar automašīnu Ford Tranzit ar valsts reģistrācijas numuru /numurs/. Lai arī pieteicēja ir iesniegusi 2013.gada 27.decembra autotransporta patapinājuma līgumu Nr.12/13-01, saskaņā ar kuru Ford Tranzit īpašnieks nodod automašīnu patapinājumā pieteicējai, transportlīdzekļa īpašnieks /pers. N/ ir paskaidrojis, ka savu automašīnu bija nodevis lietošanā savam dēlam /pers. P/.

No patapinājuma līguma un /pers. N/ rakstveida paskaidrojuma tiesa konstatēja, ka /pers. N/ paraksts līgumā ievērojami atšķiras VID adresētajā vēstulē redzamā paraksta. Turklāt līgumā ir kļūdaini norādīts /pers. N/ vārds (Valerians, nevis Valerjans), kā arī ir neatrunāts /pers. N/ uzvārda labojums un ir kļūdaini norādīts automašīnas valsts reģistrācijas numurs (/numurs/, nevis /numurs/).

Tiesa atzina, ka konstatētie apstākļi dod pamatu šaubām par to, ka /pers. N/ automašīnu Ford Tranzit ar valsts reģistrācijas numuru /numurs/ būtu nodevis patapinājumā pieteicējai.

Lietā konstatētajos apstākļos nav nepieciešams detalizēti analizēt, kāpēc automašīna Dodge ar valsts reģistrācijas numuru /numurs/ strīdus darījumu veikšanas periodā nav fiksēta, šķērsojot Latvijas – Lietuvas robežu.

[5.13] Līgumi starp UAB "/Nosaukums C/" un pieteicēju noformēti par automašīnu rezerves daļu pārdošanu, kas notiek pēc UAB "/Nosaukums C/" pasūtījumiem. Līgumi noformēti tikai par četru konkrētu pavadzīmju apmaksu, turklāt atbilstoši līgumiem Lietuvas uzņēmums pārskaita pieteicējai vairāk naudas, nekā nepieciešams par konkrētajām pavadzīmēm, pārpalikumu atstājot avansā maksājumiem par turpmākajām pavadzīmēm, un līgumos nav norādīts veicamo pārskaitījumu termiņš. Līgumus parakstījuši /pers. A/ un /pers. C/. Tiesa arī konstatēja, ka 2014.gada 21.oktobra līgumā ir SIA "/Nosaukums D/" (nevis pieteicējas) zīmogs.

No lietā esošajām UAB "/Nosaukums C/" kontu izdrukām naudas plūsma starp minētajiem uzņēmumiem nav izsekojama, jo pārskaitītās summas neatbilst rēķinos norādītajām summām.

Tiesa secināja, ka līgumi noformēti tikai naudas plūsmas nodrošināšanai, nevis reālu darījumu veikšanai, ņemot vērā

atsauces uz tikai atsevišķām pavadzīmēm, naudas iemaksas avansā par neidentificētiem nākotnes darījumiem, kā arī to, ka līgumos nav atrunāti maksājumu veikšanas termiņi, kā arī preču transportēšanas un piegādes nosacījumi.

[5.14] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ par darījumiem ar Lietuvas uzņēmumu UAB "/Nosaukums C/" ir paskaidrojis, ka UAB "/Nosaukums C/" sameklējusi pieteicēju un piedāvājusi sadarbību. /pers. C/ ieradies pie pieteicējas un iepazinies ar piedāvājumu. Automašīnu rezerves daļas /pers. C/ pasūtījis klātienē, kā arī ar elektroniskā pasta starpniecību un telefoniski. Preces piegādātas uz Lietuvas uzņēmuma juridisko adresi, preces izkrautas piecstāvu dzīvojamās ēkas dzīvokļa Nr.101 garāžā. Pārsvarā tikušas realizētas jaunas rezerves daļas ražotāja iepakojumā, dažreiz izpakotas. Realizējamās preces pieteicēja iegādājusies no saviem piegādātājiem attiecīgajā periodā. Realizētā prece ir apmaksāta ar pārskaitījumiem. Cita uzņēmuma zīmogs uzspiests aiz neuzmanības. /pers. A/ ir skaidrojis, ka atsevišķās CMR pieteicēja esot kļūdaini norādīta kā preču pārvadātāja (bija jābūt SIA "/Nosaukums D/". Preču izcelsmi ir sarežģīti noteikt, piegādātāju varot noteikt pēc pavadzīmē norādītajiem kodiem, katrai precei meklējot to atsevišķi.

Tiesa atzina, ka /pers. A/ paskaidrojumi nav konsekventi, tie ir ļoti vispārīgi, turklāt ir konstatējamas būtiskas nesakritības darījumu dokumentos, kuras /pers. A/ skaidro kā kļūdas. Lielākajā daļā pavadzīmju preču koda vietā ir norādīts "AAA", preču izcelsmi un strīdus darījumu norisi nav iespējams noskaidrot.

Tiesas sēdē /pers. A/ nav spējis sniegt konkrētas atbildes uz tiesas uzdotajiem jautājumiem par strīdus darījumu norisi un neatbilstībām darījumu dokumentos.

[5.15] Tiesa izvērtēja Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju un /pers. C/ liecību.

/pers. C/ par strīdus darījumu apstākļiem ir liecinājis, ka preces pieteicēja vedusi no Ozolciema ielas uz Šauļiem, kur UAB "/Nosaukums C/" biroja ēkas otrajā vai trešajā stāvā bijis ofiss ar noliktavu. Preces uznesis /pers. A/, bet viņš tās pieņēmis, preces tikušas uzglabātas ofisā, taču /pers. C/ nezināja, cik ilgi. Apmaksa veikta ar pārskaitījumu (gan ar priekšapmaksu, gan ar pēcapmaksu, kā kurā gadījumā). /pers. C/ nevarēja atbildēt, kuros dokumentos bija norādīti norēķinu rekvizīti. /pers. C/ ir apliecinājis, ka pazīst arī SIA "/Nosaukums B/" amatpersonu /pers. B/, kurš ir viņa radinieks.

Tiesa atzina, ka /pers. C/ strīdus darījumu apstākļu izklāstā ir konstatējamas būtiskas pretrunas ar darījumu dokumentos ietvertajām ziņām, kā arī ar /pers. A/ sniegto paskaidrojumu (tostarp par preču piegādes vietu, par to, ka tika slēgti līgumi par katru darījumu).

Tiesa konstatēja, ka vismaz daļu no samaksas /pers. C/ veicis, personīgi iemaksājot skaidru naudu pieteicējas kontā, nevis veicot pārskaitījumu no UAB "/Nosaukums C/" konta kā norādīts pavadzīmēs.

Tiesa neguva pārliecību, ka /pers. C/ būtu izpratne par uzņēmējdarbību un strīdus darījumiem, par kuriem ir noformēti dokumenti un kurus /pers. C/, iespējams, formāli parakstījis.

Atbilstoši Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtajai informācijai, Lietuvas uzņēmuma UAB "/Nosaukums C/" juridiskā adrese ir reģistrēta nekustamajā īpašumā, kas pieder /pers. O/, taču uzņēmums darbību juridiskajā adresē nav veicis, kā arī uzņēmumam nepieder nekustamais īpašums un transportlīdzekļi, nav arī struktūrvienību. Uzņēmuma grāmatvedības dokumenti nodokļu administrācijai nav iesniegti. 2015.gada 25.septembrī uzņēmums izslēgts no PVN maksātāju reģistra.

Tiesa atzina, ka lietā nav pierādīts fakts, ka pieteicējas amatpersona /pers. A/ būtu vedis preces uz Lietuvas uzņēmuma juridisko adresi, kur uzņēmums neveica saimniecisko darbību. Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija liecina par UAB "/Nosaukums C/" formālu reģistrāciju Lietuvā ar mērķi veidot dokumentu plūsmu par faktiski nenotikušām preču piegādēm no Latvijas uz Lietuvu.

[5.16] Rezumējot minēto, tiesa secināja, ka lietā konstatēto apstākļu kopums, kā arī par strīdus darījumiem noformētie dokumenti apliecina, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši.

No darījumu dokumentiem nevar viennozīmīgi identificēt preču izvešanu no Latvijas to realizēšanai Lietuvā, nav iespējams noskaidrot darījumu norisi un apstākļus. Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija neļauj identificēt Lietuvas uzņēmumu kā preču saņēmēju Viļņā, Lietuvā. Tiesa ņēma vērā arī to, ka strīdus darījumos it kā iesaistītās personas sniedz savstarpēji pretrunīgu informāciju par darījumu apstākļiem, kas turklāt nesakrīt ar darījumu dokumentos norādīto.

Tā kā dokumentus par strīdus darījumiem noformēja pieteicēja un pieteicējas amatpersona apgalvo, ka personīgi preces pārvadāja un piegādāja Lietuvas uzņēmumam, pieteicēja nevarēja nezināt, ka dokumenti noformēti par faktiski nenotikušiem darījumiem un ka darījumu dokumentos ietvertās ziņas nav patiesas.

[5.17] Tiesa atsaucās uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešo un $3.^1$ daļu, kā arī uz tiesu praksē nostiprinātajām atziņām (*sk. Senāta 2019.gada 29.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-29/2019 10., 11. un 12.punktu*).

Pārbaudot lietā esošos pierādījumus par audita veikšanas termiņa pagarināšanas nepieciešamību un VID norādīto pamatojumu, tiesa secināja, ka termiņa pagarinājums ir bijis objektīvi nepieciešams, un VID sniegtais pamatojums ir patiess. Lēmums par audita rezultātiem pieņemts 180 dienu laikā (90 dienu pamata termiņš + 60 dienu pagarinājums + 30 dienu pagarinājums). Lēmumus par audita termiņa pagarināšanu ir pieņēmis VID ģenerāldirektors.

Tiesa atzina, ka VID ir pieļāvis procesuālu pārkāpumu, nenorādot konkrētus apsvērumus, kādēļ nepieciešams pagarināt audita termiņu līdz maksimāli pieļaujamajam. Vienlaikus tiesa ņēma vērā, ka nepieciešamība iepazīties ar no ārvalstīm saņemto informāciju, var būt objektīvs pamats termiņa pagarināšanai, kā arī nodokļu pārbaudes apjoms bijis plašs (ne tikai PVN).

Tiesa secināja, ka audita termiņa pagarinājums ir objektīvi attaisnojams. VID pieļautais procesuālais pārkāpums ir pienācīga pamatojuma trūkums (apsvērumu nenorādīšana lēmumos), taču pēc būtības termiņa pagarināšanai ir bijis objektīvs pamats, tādēļ kopumā audita termiņa pagarināšana ir atzīstama par tiesisku.

Pēc vairāku darījumu padziļinātas izpētes un informācijas iegūšanas (tostarp no ārvalstu nodokļu administrācijām) daļa pieteicējas darījumu netika apstrīdēti. Savukārt prasība pierādīt katra pierādījuma iegūšanas nepieciešamību nesamērīgi apgrūtinātu nodokļu administrācijas darbu.

Pieprasot informāciju, nav iespējams prognozēt sagaidāmās informācijas saturu un nozīmi auditā.

Atsaucoties uz judikatūras atziņām (*sk. Senāta 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-102/2015 18.punktu*) un izvērtējot lietā konstatētos apstākļus, tiesa nesaskatīja pārkāpumu tajā, ka audita veikšana tika atsākta pirms atbildes no Polijas nodokļu administrācijas saņemšanas.

Pretējs pieņēmums, proti, ka VID nav tiesīgs rīkoties pirms pieprasītās informācijas saņemšanas, padarītu audita veikšanu un nodokļu saistību noteikšanu nepieļaujami atkarīgu vienīgi no ārvalstu kompetento iestāžu rīcības, kā arī neatbilstu nodokļu maksātāja interesei savlaicīgā audita noslēgšanā.

Vienlaikus tiesa atzina par nepamatotu pieteicējas argumentu, ka visā laika periodā, kamēr tika gaidīta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām, VID varēja turpināt audita veikšanu. Likums pieļauj attiecīgo laika periodu neieskaitīt audita termiņā.

Tiesa nekonstatēja kļūdas VID veiktajos aprēķinos, ne arī tādus materiālo vai procesuālo tiesību normu pārkāpumus, kas varētu būt par pamatu Lēmuma atcelšanai.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.maija spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, norādot pēc būtības tādus pašus argumentus kā pieteikumā un turpmāk minētos iebildumus.

[6.1] Audits bez nepieciešamības tika veikts pārmērīgi ilgstoši, tādēļ būtu jāveic padziļināta audita veikšanas termiņa pagarinājuma pamatotības pārbaude.

[6.2] Spriedumā ir selektīvi atlasīta VID norādītā sagrozītā informācija, neņemot vērā vairākus tiešus pierādījumus par preču iegādi, transportēšanu un izmantošanu saimnieciskajā darbībā.

[6.3] Iespējams, ka darījumu dokumentos ir neatbilstības, taču tās nav tik būtiskas, lai secinātu, ka strīdus darījumi faktiski nav notikuši.

[7] VID rakstveida paskaidrojumā apelācijas sūdzību neatzīst, bet piekrīt pirmās instances tiesas spriedumam.

Motīvu daļa

[8] Pieteicēja lūdza noteikt lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

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

Administratīvā apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējas lūgums nav pienācīgi motivēts, jo lietā nav iesniegti jauni pierādījumi, kurus būtu nepieciešams pārbaudīt tiesas sēdē, kā arī nav norādīts cits pamatojums, no kura būtu izsecināma objektīva nepieciešamība rīkot tiesas sēdi arī apelācijas instances tiesā.

Pieteicēja administratīvā procesa laikā iestādē, pirmās instances tiesas sēdē un arī apelācijas sūdzībā ir paudusi savus argumentus par lietas būtību. Pieteicējai tika nodrošinātas tiesības uz lietas izskatīšanu tiesas sēdē Administratīvajā rajona tiesā, un minētās tiesības pieteicēja ir īstenojusi. No lietas materiāliem nav konstatējams, ka pieteicējai būtu liegta vai ierobežota iespēja paust savus argumentus vai iesniegt pierādījumus.

Tas, ka pieteicēja nepiekrīt Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietvertajam lietas apstākļu un lietā esošo pierādījumu vērtējumam, vēl pats par sevi nevar būt par tiesisku pamatu tiesas sēdes rīkošanai arī apelācijas instances tiesā, ja nav konstatējama objektīva nepieciešamība izskatīt lietu mutvārdu procesā.

Atbilstoši judikatūras atziņām (*sk. Senāta 2017.gada 24.maija sprieduma lietā Nr.SKA-246/2017 9.punktu*), kā arī juridiskajā literatūrā paustajām atziņām tiesības uz taisnīgu tiesu ir vienas no būtiskākajām pamattiesībām, jo no to pienācīgas nodrošināšanas lielā mērā ir atkarīga pārējo tiesību aizsardzība un nodrošināšana. Ņemot vērā šo tiesību nozīmi demokrātiskā sabiedrībā, no tiesībām uz taisnīgu tiesu izrietošās garantijas nav pieļaujams interpretēt sašaurināti. Turklāt papildus valsts pozitīvajiem pienākumiem tiesību uz taisnīgu nodrošināšanā valstij ir arī pienākums atturēties no jebkādām darbībām, kas rada nepamatotus šķēršļus tiesību uz taisnīgu tiesu pilnvērtīgai izmantošanai (*sk. Latvijas Republikas Satversmes komentāri. VIII nodaļa. Cilvēka pamattiesības. Autoru kolektīvs prof. R.Baloža zinātniskā vadībā. – Rīga: Latvijas Vēstnesis, 2011, 124., 125.lapa*).

Tiesības uz taisnīgu tiesu veido vairāki savstarpēji saistīti elementi jeb garantijas un principi, kas katrs atsevišķi un visi kopā ir vērsti uz to, lai nodrošinātu pilnvērtīgu tiesību aizsardzības mehānismu – taisnīgas tiesas procesu. Tostarp tiesības uz taisnīgu tiesu ietver tiesības uz mutvārdu procesu vismaz vienā tiesas instancē, kas lietu izskata pēc būtības (*sk. Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1994.gada 23.februāra sprieduma lietā Fredin pret Zviedriju 21.punktu un 2002.gada 5.septembra lēmuma lietā Speil pret Austriju 2.punktu*).

Administratīvā procesa likums procesa dalībniekiem garantē tiesības uz lietas izskatīšanu mutvārdu procesā vismaz vienā tiesu instancē, un šo tiesību izmantošana ir atstāta procesa dalībnieka ziņā (*sk. Senāta 2016.gada 21.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-630/2016 10.-12.punktu un 2017.gada 24.maija sprieduma lietā Nr.SKA-246/2017 9.punktu*).

Rakstveida procesā lietas dalībniekiem būtībā tiek nodrošināts tāds pats tiesību apjoms kā mutvārdu procesā, tādēļ procesa veids nevar ietekmēt lietas dalībnieku procesuālās tiesības. Ja lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, lai izspriestu

lietu rakstveida procesā, kā arī procesa dalībniekiem ir bijusi iespēja sniegt savus paskaidrojumus par lietas apstākļiem un procesa dalībnieku atkārtota uzklausīšana nav nepieciešama, apgabaltiesa lietu var izskatīt rakstveida procesā neatkarīgi no procesa dalībnieku vēlmēm (*sk. Senāta 2016.gada 13.oktobra lēmuma lietā Nr.SKA-989/2016 6.punktu un 2014.gada 6.februāra sprieduma lietā Nr.SKA 0034-14 6.punktu*).

Izvērtējot lietas materiālus, apgabaltiesa atzīst, ka nav nepieciešams noteikt šīs lietas izskatīšanu mutvārdu procesā, jo no lietā esošajiem dokumentiem ir iespējams gūt pilnīgu priekšstatu par izskatāmo jautājumu. Lietā esošie pierādījumi ir pietiekami, kā arī procesa dalībnieki ir īstenojuši tiesības sniegt paskaidrojumus par lietas apstākļiem un iesniegt pierādījumus, tāpēc šīs lietas izskatīšana mutvārdu procesā nav lietderīga.

Pamatojoties uz minētajiem apsvērumiem, apgabaltiesa noraida pieteicējas lūgumu par lietas izskatīšanu mutvārdu procesā.

[9] Pārbaudījusi lietas materiālus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[10] Izvērtējusi pirmās instances tiesas spriedumā ietverto pamatojumu, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.maija spriedumā ietvertais pamatojums, ir pareizs un pilnībā pietiekams. Pirmās instances tiesa ir noskaidrojusi visus šajā lietā būtiskos apstākļus, kā arī ir korekti novērtējusi lietā esošos pierādījumus.

Ņemot vērā minēto un pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturto daļu, apgabaltiesa pievienojas Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.maija sprieduma motivācijai.

[11] Atbildot uz apelācijas sūdzībā ietvertajiem iebildumiem par Administratīvās rajona tiesas 2020.gada 11.maija spriedumu, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[12] Apgabaltiesa nevar piekrist pieteicējas viedoklim, ka audits bez nepieciešamības būtu veikts pārmērīgi ilgstoši.

Šos apstākļus jau ir pareizi izvērtējusi pirmās instances tiesa, un papildus apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

No lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka ar 2015.gada 30.novembra lēmumu noteikts no 2016.gada 6.janvāra veikt pieteicējai PVN auditu par periodu no 2014.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 30.jūnijam, IIN un VSAOI auditu par periodu no 2014.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 31.jūlijam un UIN par 2014.gadu (*lietas 1.sējuma 208.lapa*).

Ar 2016.gada 31.marta lēmumu pagarināts audita veikšanas termiņš par 60 dienām, jo 2016.gada 11.martā VID ir pieprasījis papildu informāciju no Nīderlandes un Igaunijas nodokļu administrācijām, bet 2016.gada 11. un 14.martā no Vācijas, Lietuvas un Polijas nodokļu administrācijām. Tāpat nolemts neieskaitīt audita termiņā laika posmu no 2016.gada 24.marta līdz pieprasītās informācijas saņemšanai (*lietas 1.sējuma 205.lapa*).

2017.gada 1.septembra lēmumā ir norādīts, ka nav saņemta atbilde no Polijas nodokļu administrācijas. Ņemot vērā likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajā daļā noteikto nodokļa apmēra precizēšanas un soda naudas aprēķināšanas ierobežojumu, nolemts atsākt pieteicējas auditu no 2017.gada 1.septembra un neieskaitīt pieteicējas audita termiņā laiku no 2016.gada 24.marta līdz 2017.gada 31.augustam, bet ieskaitīt audita veikšanas termiņā 2016.gada 30., 31.martu, 3., 8.aprīli, 15., 28.jūniju un 28.oktobri, kad iegūta pieteicējas nodokļu audita veikšanai nepieciešamā informācija (*lietas 1.sējuma 207.lapa*).

Ar 2017.gada 19.oktobra lēmumu audita veikšanas termiņš pagarināts par 30 dienām, jo nepieciešams iegūt papildu informāciju (*lietas 1.sējuma 206.lapa*).

Likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta $3.^1$ daļa noteic, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm.

Senāts, interpretējot tiesību normās noteikto, ir norādījis, ka likumdevēja mērķis bija dot laiku VID analizēt no ārvalsts nodokļu administrācijas saņemto informāciju un izvērtēt tās ietekmi uz audita secinājumiem. Tas savukārt nozīmē, ka VID augstākajai amatpersonai ir jānovērtē, vai un cik ilgs laiks ir nepieciešams, lai pabeigtu auditu, un objektīvais pamats šādam novērtējumam ir saņemtā informācija, tās apjoms un sarežģītība kontekstā ar citiem audita apstākļiem. Šādu izšķiršanos nevar izdarīt, formāli balstoties tikai uz apstākli, ka informācija ir pieprasīta. Savukārt tiesai jānovērtē ne tikai tas, vai VID vispār bija tiesības pagarināt audita termiņu apstākļos, kad tiek pieprasīta informācija par tādiem auditā novērtējamiem darījumiem, kuru pārbaudes rezultātā pārkāpumi netiek konstatēti, bet arī tas, vai apstākļos, kādi ir konstatēti lietā, VID ir pamatoti pagarinājis audita termiņu (*sk. Senāta 2019.gada 29.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-29/2019 11.-12.punktu*).

VID ir pieprasījis informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijām un ir pagarinājis audita termiņu par 60 dienām vēl pirms informācijas saņemšanas, tomēr tas nebija korekti, jo lēmums neietver konkrētu pamatojumu termiņa pagarināšanai. Tā kā 2016.gada 31.marta lēmums tika pieņemts pirms pieprasītās informācijas saņemšanas, VID nebija zināms, kad informācija tiks saņemta un cik ilgs laiks būs nepieciešams iegūtās informācijas izvērtēšanai.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesas ieskatā šajā lietā konstatētā VID pieeja audita veikšanas termiņa pagarināšanā nebija metodoloģiski korekta.

Līdz ar to Administratīvā rajona tiesa ir pareizi konstatējusi, ka VID pieļāva procesuālu pārkāpumu. Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesas spriedumā ir pareizi izvērtēta arī VID pieļautā procesuālā pārkāpuma ietekme uz šīs

lietas rezultātu.

[13] Administratīvā rajona tiesa ir iedziļinājusies lietas apstākļos, lai noskaidrotu audita veikšanas termiņa pagarināšanas nepieciešamību, proti, vai termiņa pagarinājums ir attaisnojams. Pirmās instances tiesas sniegtajam vērtējumam apgabaltiesa piekrīt.

Nav izšķirošas nozīmes pieteicējas iebildumiem par to, ka ārvalstu nodokļu administrācijām tika pieprasīta informācija ne tikai par pieteicēju, bet arī par citiem uzņēmumiem, to darījumiem, jo lietā ir noskaidrots, ka informācija tika pieprasīta par pieteicējas darījumu partneriem un to tālākajiem darījumu partneriem. Šāda informācija bija objektīvi nepieciešama audita veikšanai, lai pēc iespējas vispusīgāk noskaidrotu strīdus darījumu apstākļus un iegūtu arī citu lietā būtisku informāciju, tostarp par preču izcelsmi un iespējamajiem darījumu veicējiem (ne tikai par pieteicēju un tās tiešo darījumu partneri). Pirmās instances tiesa ir pamatoti norādījusi uz to, ka atsevišķos gadījumos no ārvalstu nodokļu administrācijas saņemtā informācija ir devusi skaidrību par darījumu norisi, darījumi ir apstiprinājušies, tādēļ tie netika apstrīdēti. Tātad, minētā VID rīcība, iegūstot pārbaudei nepieciešamo informāciju, ir bijusi arī pieteicējas interesēs.

Atbilstoši judikatūras atziņām audita laikā tieši nodokļu administrācijai ir kompetence novērtēt, kuri apstākļi un pierādījumi ir pārbaudāmi. Tiesas vērtējums par pārbaudes darbību lietderību, ja vien nepastāv acīmredzami neatbilstošas un ar pārbaudes objektu nesavienojamas darbības, būtu nepamatota iejaukšanās valsts pārvaldes kompetencē (*sk. Senāta 2016.gada 28.aprīļa lēmuma lietā Nr.SKA-881/2016 6.punktu*).

Pārbaudot lietā esošos pierādījumus, apgabaltiesa nekonstatē neatbilstošas un ar pārbaudes objektu nesavienojamas darbības no VID puses, tādēļ pieteicējas iebildumi ir vērtējami kritiski. Nav arī pierādījumu tam, ka no ārvalstu nodokļu administrācijām iegūtā informācija nebūtu izmantota pieteicējas auditā.

[14] Pieteicēja argumentē, ka bija jāpārbauda no ārvalstu nodokļu administrācijām saņemtās informācijas apjoms un jānoskaidro, cik ilgs laiks VID bija nepieciešams attiecīgās informācijas izvērtēšanai.

Apgabaltiesa minētajiem iebildumiem nevar piekrist, jo tiesai nav iespējas un arī nav konstatējama nepieciešamība noskaidrot šādus apstākļus līdz tādai konkretizācijas pakāpei, kā to vēlas pieteicēja. Tiesa pārbauda šos apstākļus tikai tiktāl, vai nav konstatējama acīmredzama un ļaunprātīga vilcināšanās no iestādes puses, un šajā gadījumā tas nav konstatējams.

Pieteicējai tika veikts apjomīgs audits, proti, PVN audits par taksācijas periodiem no 2014.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 30.jūnijam, IIN un VSAOI audits par periodu no 2014.gada 1.janvāra līdz 2015.gada 31.jūlijam, kā arī UIN par 2014.gadu. Jāņem vērā, ka tika veiktas vairākas pārbaudes darbības par dažādiem nodokļiem, to aprēķināšanas pareizību, tostarp grāmatvedības dokumentu vērtēšana, nepieciešamās informācijas un pierādījumu iegūšana, darījumu apstākļu noskaidrošana, paskaidrojumu uzklausīšana, kā arī citas darbības, kuras kompetentā iestāde atzina par nepieciešamu veikt, lai izpildītu normatīvajos aktos noteiktās VID funkcijas.

No lietas materiāliem ir redzams, ka audita ietvaros tika nosūtīti 15 informācijas pieprasījumi ārvalstu nodokļu administrācijām.

Ņemot vērā minēto, ir loģiski secināms, ka visu audita darbību veikšanai, tostarp pieprasītās informācijas saņemšanai, apstrādei un analīzei, VID objektīvi bija nepieciešams ilgāks laika periods, nekā tas būtu gadījumā, ja VID nesaskatītu nepieciešamību iegūt informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijām.

Apgabaltiesa uzskata, ka tiesvedības procesā nav iespējams pārvērtēt informācijas apstrādes ilguma lietderību un pamatotību līdz tādai konkretizācijas pakāpei, kā to vēlas pieteicēja, un tāds nav arī tiesas kontroles mērķis. Tiesas uzdevums ir noskaidrot tikai tos apstākļus, kam ir būtiska nozīme konkrētā strīda pareizā izšķiršanā.

Nevar piekrist pieteicējai, ka iegūtās informācijas apstrādes ilgumam būtu jābūt atkarīgam no tā, vai informācija tika izmantota pieteicējas pārkāpumu pamatošanai, vai, tieši pretēji, ka nodokļi ir aprēķināti un deklarēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām. Kā jau iepriekš tika norādīts, kompetentā iestāde pārbaudes ietvaros ir tiesīga izvērtēt, kāda informācija būtu nepieciešama un pieprasāma pārbaudes veikšanai, turklāt informācijas pieprasīšanas brīdī, VID nav zināms, kad tā tiks saņemta, kādā apjomā un kāds būs tās saturs. Savukārt informācijas apstrādei nepieciešamais laika ilgums ir atkarīgs no vairākiem aspektiem, tostarp, vai informācijai būs nepieciešama papildus apstrāde (piemēram, tulkošana), no informācijas apjoma un satura, tostarp, vai atklāsies kādi jauni apstākļi, kurus būs nepieciešams pārbaudīt, no izvērtējamā jautājuma sarežģītības un tamlīdzīgi.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa nevar piekrist pieteicējas viedoklim, ka nozīme būtu piešķirama tikai un vienīgi tam, kādus secinājumus VID ir izdarījis pēc iegūtās informācijas izvērtēšanas.

Šajā gadījumā nav saskatāmas acīmredzamas neatbilstības starp VID pieprasītās informācijas apjomu un laiku, kas tika noteikts informācijas izvērtēšanai.

[15] Apgabaltiesai nav izprotami pieteicējas paustie iebildumi par to, ka atsevišķas audita darbības VID veicis periodā, kas netika ieskaitīts audita veikšanas termiņā. Nav saprotama pieteicējas norāde, ka pārtraukuma periodā VID faktiski ir veicis auditu, un to apliecina tas, ka vairākas dienas VID ir ieskaitījis audita veikšanas termiņā. Dienas, kuras ir ieskaitītas audita veikšanas termiņā, nevar vienlaikus tikt uzskatītas par periodu, kurā audits netika veikts.

No lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka audita termiņā tika ieskaitītas dienas, kurās saņemta informācija no ārvalstu nodokļu administrācijām. Tā kā attiecīgās dienas ir ieskaitītas audita termiņā, nav pamata secinājumam, ka VID veica auditu pārtraukuma periodā.

Vienlaikus apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību uz tiesu praksē nostiprinātajām atziņām.

Jāņem vērā, ka likums tiešā tekstā noteic, ka laiks no informācijas pieprasīšanas ārvalstīm līdz atbildes saņemšanai nav ieskaitāms audita termiņā. Likums neizslēdz vienlaicīgu informācijas pieprasīšanu no ārvalstīm un audita veikšanu, un šāda nepieciešamība var pastāvēt lietas apstākļu objektīvas noskaidrošanas dēļ (*sk. Senāta 2015.gada 5.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-102/2015 18.punktu*).

Pieteicēja iebilst arī pret to, ka VID atsāka audita veikšanu, nesagaidot visas atbildes no ārvalstu nodokļu administrācijām. Pieteicējas ieskatā tādējādi VID ir apliecinājis, ka attiecīgā informācija nemaz nebija auditam nepieciešama.

No lietas materiāliem apgabaltiesa konstatē, ka uz 2016.gada 11.marta informācijas pieprasījumu no Polijas nodokļu administrācijas atbilde tika saņemta tikai 2018.gada 7.martā (*lietas 4.sējuma 158.lapa*).

Savukārt 2017.gada 1.septembra lēmumā VID ir sniedzis pamatojumu audita atsākšanai bez minētās informācijas, proti, VID ir atsaucies uz likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta pirmajā daļā noteikto nodokļa apmēra precizēšanas un soda naudas aprēķināšanas ierobežojumu (*lietas 1.sējuma 207.lapa*).

Ievērojot minēto, tas, ka audita veikšana tika atsākta, nesagaidot visu pieprasīto informāciju no ārvalstu nodokļu administrācijām, šajā lietā konstatētajos apstākļos nevar būt par pamatu, lai secinātu, ka pieprasītā informācija nebija svarīga audita veikšanai vai ka nebija nepieciešams par 60 dienām pagarināt audita veikšanas termiņu. Izskatāmajā gadījumā iestāde ir pamatojusi nepieciešamību atsākt auditu, lai gan vēl nebija saņemta Polijas nodokļu administrācijai pieprasītā informācija, un lietā konstatētais VID sniegtais pamatojums ir loģisks un saprotams.

Turklāt ir jāņem vērā, ka tas ir tikai viens informācijas pieprasījums, uz kuru VID ilgstoši nācās gaidīt atbildi, un kas nevar ietekmēt secinājumu, ka nav konstatējama acīmredzama neatbilstība starp analizējamās informācijas daudzumu un izvērtēšanas ilgumu, proti, vidēji 4 dienas vienam pieprasījumam. Ņemot vērā pārbaudes apjomu, apgabaltiesa nesaskata pamatu, lai šādu laika posmu atzītu par neadekvāti ilgu.

[16] Rezumējot minēto, apgabaltiesa nekonstatē lietā tādus apstākļus un pierādījumus, kuru dēļ būtu pamats atcelt Lēmumu būtiska procesuāla pārkāpuma dēļ.

[17] Pieteicēja apelācijas sūdzībā ir paudusi iebildumus par Administratīvās rajona tiesas spriedumā ietverto vērtējumu strīdus darījumiem ar SIA "/Nosaukums B/".

Apgabaltiesa nekonstatē kļūdas VID vai pirmās instances tiesas vērtējumā par minētajiem darījumiem, jo gan Lēmumā ietvertie secinājumi, gan arī Administratīvās rajona tiesas spriedumā sniegtais pamatojums atbilst lietā esošajiem pierādījumiem.

VID ir pareizi konstatējis, ka SIA "/Nosaukums B/" rīcībā nevarēja būt strīdus darījumu dokumentos uzrādītās preces, ko piegādāt pieteicējai (*lietas 1.sējuma 77.lapas otra puse*).

Ir strīds par to, vai pieteicēja preces ieguva tā, kā tas uzrādīts deklarācijās.

Nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt priekšnodokli tikai par faktiski notikušiem darījumiem, tāpēc, izskatot lietu pēc būtības, ir jānoskaidro, vai pieteicējas deklarētie darījumi ir faktiski notikuši darījumu dokumentos norādītajā veidā. Ja tie faktiski nav notikuši, vai pieteicēja par to zināja (tai bija jāzina) (*sk. sal. Senāta 2020.gada 27.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-640/2020 4.punktu*).

Eiropas Savienības Tiesa ir vērsusi uzmanību uz to, ka nodokļu administrācija nedrīkst noteikt nodokļa maksātājam pienākumu veikt sarežģītas un padziļinātas pārbaudes attiecībā uz tā piegādātāju, faktiski uzliekot tam pārbaudes darbības, kuras ir jāveic nodokļu administrācijai. Turpretī prasība, lai uzņēmējs veiktu visus pasākumus, ko no tā saprātīgi var prasīt, lai pārliecinātos, ka, veikdams darījumus, tas nepiedalās krāpšanā nodokļu jomā, nav pretrunā Savienības tiesībām (*sk., piemēram, Eiropas Savienības Tiesas 2017.gada 19.oktobra sprieduma lietā Nr.C-101/16 51.-52.punktu*).

Jāņem vērā, ka no konkrētas komercdarbības jomas profesionāļa var sagaidīt rūpību, izvēloties darījuma partnerus, nevis tāpēc, ka to prasa tiesību normas, bet gan tāpēc, ka tā ir saprātīga tāda komersanta rīcība, kurš patiešām grib gūt peļņu un mazināt komercdarbības riskus, arī nodokļu krāpšanas riskus. Tiesu praksē ir nostiprinātas atziņas, ka, ja vien darījumu raksturs un saimnieciskā realitāte to prasa un ja personai ir patiesa vēlme, lai tās darījums izdotos, tad pārliecības gūšana par darījuma partnera spēju sniegt pakalpojumu ir gluži dabiska (*sk. Senāta 2018.gada 26.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-89/2018 9.punktu un 2019.gada 20.decembra sprieduma lietā Nr.SKA-53/2019 10.punktu*). Prasīt no nodokļu maksātāja, lai tas veic papildu pārbaudes, var tad, ja konkrētajos apstākļos nodokļu maksātājam vajadzēja rasties objektīvām šaubām par savu darījumu partneri, ja bija pamatoti sagaidāms, ka nodokļu maksātājs noskaidros attiecīgo informāciju, lai šīs šaubas novērstu (*sk. Senāta 2019.gada 29.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-391/2019 2.punktu*).

Apgabaltiesa uzskata, ka šīs atziņas ir piemērojamas arī izskatāmajā lietā.

[18] No lietas materiāliem ir konstatējams, ka pieteicējas amatpersona skaidro, ka pieteicējas saimnieciskā darbība ir lietotu un jaunu rezerves daļu tirdzniecība, šajā nozarē strādā jau kopš 1997.gada, pēdējos 15 gadus pārstāv pieteicēju. Savu paziņu loku pieteicējas amatpersona raksturo kā ļoti plašu ne tikai Latvijā, bet arī Eiropā. Par strīdus darījumiem ar SIA "/Nosaukums B/" paskaidro, ka aptuveni 2012.gadā iepazinās ar /pers. B/, kad /pers. B/ pārstāvēja SIA "/Nosaukums E/". SIA "/Nosaukums B/" rīcībā nekad neesot bijušas pieteicējai nepieciešamās preces, SIA "/Nosaukums B/" esot meklējusi pieteicējai nepieciešamās preces, iepriekš sarunājot par cenu un noskaidrojot nepieciešamo kvalitāti. Pirms sadarbības uzsākšanas informāciju par SIA "/Nosaukums B/" pieteicējas amatpersona esot pārbaudījusi publiskajos

reģistros, uzņēmums atbilda visām prasībām, lai ar to sadarbotos (*lietas 2.sējuma 11., 13.lapa*).

Pieteicēja apelācijas sūdzībā ir norādījusi, ka no lietā esošajām PVN deklarācijām izriet, ka SIA "/Nosaukums B/" bija uzņēmums ar ilgstošu pieredzi, tas bijis zināms nozarē strādājošajiem uzņēmumiem, un SIA "/Nosaukums B/" sadarbojās arī ar citiem pircējiem un piegādātājiem.

No minētā var secināt, ka pieteicējas amatpersona labi orientējas savā komercdarbības jomā, konkrētajā tirgū, kā arī labi pazīst SIA "/Nosaukums B/" pārstāvi /pers. B/, ar kuru iepazinušies, kad /pers. B/ vēl pārstāvēja citu uzņēmumu.

Apgabaltiesa konstatē, ka Komercreģistrā SIA "/Nosaukums B/" reģistrēta 2013.gada 25.martā, bet 2016.gada 1.augustā valdes loceklis atbrīvots, pamatojoties uz Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistra valsts notāra 2016.gada 1.augusta lēmumu Nr.6-12/145137.

No minētā nav izdarāms secinājums, ka SIA "/Nosaukums B/" būtu raksturojams kā uzņēmums ar ilgstošu pieredzi attiecīgajā komercdarbības sfērā. Lietā arī nav iesniegti pierādījumi, kas apliecinātu SIA "/Nosaukums B/" ievērojamu atpazīstamību attiecīgās komercdarbības nozares ietvaros. Tāpat arī pēc lietā iesniegtajām deklarācijām nav iespējams noteikt, vai uzņēmums ir atpazīstams attiecīgajā komercdarbības nozarē. Turklāt ar deklarācijām pieteicējai ir bijusi iespēja iepazīties tikai tiesvedības procesā, tātad ievērojamu laika periodu pēc tam, kad tā izlēma ar minēto uzņēmumu sadarboties.

Ņemot vērā minēto, kā loģisku izskaidrojumu pieteicējas sadarbībai ar SIA "/Nosaukums B/" apgabaltiesa var konstatēt apstākli, ka uzņēmumu amatpersonas bija labi pazīstamas kopš 2012.gada. Pieteicējas amatpersona ir apliecinājusi uzņēmuma ilgstošu pieredzi komercdarbībā attiecīgajā nozarē, kas savukārt nav konstatējams SIA "/Nosaukums B/". Šādos apstākļos nav rodams racionāls pamatojums, kādēļ pieteicējai būtu bijusi nepieciešamība sadarboties ar SIA "/Nosaukums B/", kuras rīcībā nebija pieteicējai nepieciešamās preces, bet kuras tai bija jāmeklē. Kādu apsvērumu dēļ pieteicēja ir uzskatījusi, ka uzņēmums ar ievērojami mazāku pieredzi attiecīgajā komercdarbības jomā (nekā pieteicējai), spēs uz izdevīgākiem nosacījumiem iegādāties pieteicējai nepieciešamās preces, kā arī pārbaudīt to kvalitāti, lai tās pēc tam pārdotu pieteicējai. Nav izprotams, kā jau iepriekš bija iespējams "sarunāt par cenu un kvalitāti", proti, vēl pirms pieteicējai nepieciešamās preces tika sameklētas.

Secināms, ka pieteicējas amatpersonas sniegtie paskaidrojumi par sadarbību ar SIA "/Nosaukums B/" tikai pastiprina šaubas par strīdus darījumu faktisko esību.

[19] Saskaņā ar tiesu praksē nostiprinātajām atziņām, lai izprastu darījuma būtību, nevar aprobežoties vienīgi ar viena darījuma ķēdes posma novērtējumu, bieži vien īstā darījuma nozīme atklājas, izpētot visus faktiskos darījuma norises apstākļus darījuma ķēdes ietvaros (*sk. Senāta 2020.gada 14.februāra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-92/2020 4.punktu un 2020.gada 19.oktobra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-743/2020 5.punktu*).

Ievērojot minētās atziņas, VID un pirmās instances tiesa pamatoti pievērsās ne tikai tiem apstākļiem, kas attiecas tieši uz pieteicējas un tās darījumu partnera darījumiem, bet arī uz citiem darījumiem, kas veido attiecīgo darījumu ķēdi. Darījumu ķēdes dalībniekus raksturojošā informācija ir jānoskaidro, lai pārbaudītu, vai ir patiesa darījumu dokumentos ietvertā informācija un grāmatvedībā iegrāmatotā informācija, kā arī, vai pieteicējas darījumu partnera rīcībā varēja būt preces, ko piegādāt pieteicējai. Tas nepieciešams, lai konstatētu strīdus darījumu faktisko esību, t.i., vai pieteicēja strīdus darījumus patiešām ir veikusi, vai tie ir veikti ar deklarēto uzņēmumu. Arī informācija par pieteicējas darījumu partneru tālākajiem sadarbības partneriem tika izvērtēta, lai noskaidrotu, to iespējamo iesaisti darījumu ķēdēs. Ir pamatoti konstatēts, ka tie nevarēja veikt attiecīgos darījumus, jo ir konstatēta virkne fiktīvu uzņēmumu pazīmju.

Saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 14.daļu ikviens darījums ir jāvērtē ne tikai pēc tā juridiskās formas, bet arī pēc ekonomiskās būtības.

Apstākļos, kad pieteicējas tiešais darījumu partneris norāda, ka strīdus darījumos ir pildījis tikai starpnieka funkcijas (kas savukārt nav konstatējams no darījumu dokumentiem), nav pieļaujams nevērtēt iegūtos pierādījumus par pieteicējas darījumu partneru tālākajiem sadarbības partneriem, jo tādā gadījumā nerastos iespēja izvērtēt strīdus darījumu faktisko norisi un ekonomisko būtību.

Tas, ka nevienā no apstrīdēto darījumu ķēdes posmiem nav konstatējama darījumu faktiskā esība, apliecina darījumos iesaistīto personu iepriekš izplānotu un saskaņotu rīcību, kuras mērķis ir nepamatotu fiskālo priekšrocību iegūšana, t.i., pretēji normatīvajos aktos reglamentētajai PVN sistēmas darbībai.

[20] Pieteicēja argumentē, ka tās iesniegtos pierādījumus pirmās instances tiesa ir vērtējusi kritiski tikai tādēļ, ka tika konstatētas atsevišķas neatbilstības.

Minētajiem pieteicējas iebildumiem apgabaltiesa nevar piekrist.

Atbilstoši tiesu praksē nostiprinātajām atziņām apstākļos, kad ir konstatējama virkne apstākļu un pierādījumu, kas liek apšaubīt strīdus darījumus starp pieteicēju un tās deklarētajiem darījumu partneriem, pierādījumiem tikai tāpēc vien, ka tie ir tieši pierādījumi, nav piešķirama priekšroka salīdzinājumā ar netiešiem pierādījumiem (*sk. Senāta 2020.gada 30.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-86/2020 12.punktu*).

Jāievēro, ka nodokļu izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netieši pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā (*sk. Senāta 2019.gada 30.jūlija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1084/2019 4.punktu*).

Vērtējot pieteicējas deklarētos darījumus ar SIA "/Nosaukums B/", ir konstatēts, ka preču pārvadājumus nav iespējams izsekot, turklāt iesniegtās pavadzīmes nesatur korektu informāciju par preču pārvadātāju. Pieteicējas amatpersona /pers. A/ konstatētās neatbilstības nav spējis izskaidrot, kā arī no viņa sniegtajiem skaidrojumiem nav saprotams, kādēļ preces

vispirms būtu jāved uz /adrese/, lai pēc tam tās uzreiz pārvestu uz izsniegšanas vietu /adrese/. Savukārt pieteicējas deklarētās darījumu partneres SIA "/Nosaukums B/" amatpersona /pers. B/ ir paskaidrojis, ka uzņēmumā strādā viens pats, uzņēmums nodarbojas ar starpniecību un tirdzniecību, preces meklējis interneta portālos, caur paziņām, iepircis no Latvijas uzņēmumiem, bet glabājis tās konteinerā, kas bijis aprīkots ar signalizāciju.

Ne /pers. A/, ne arī /pers. B/ sniegtie skaidrojumi par strīdus darījumu norisi nav apstiprinājušies ar citiem lietā iegūtajiem pierādījumiem. /pers. A/ un /pers. B/ paskaidrojumi ir savstarpēji pretrunīgi, ko nav iespējams loģiski izskaidrot gadījumā, ja darījumi faktiski būtu notikuši. Turklāt /pers. A/ un /pers. B/ sniegtie paskaidrojumi ir pretrunā ar SIA "/Nosaukums B/" darbinieka /pers. D/ paskaidrojumiem un liecību, jo /pers. D/ ir apliecinājis, ka strīdus darījumi nav notikuši, SIA "/Nosaukums B/" esot nodarbojusies tikai ar elektropreču tirdzniecību.

Savukārt no /pers. G/ paskaidrojuma izriet, ka konteineru (kuros saskaņā ar /pers. B/ paskaidrojumu it kā tika glabātas preces) īpašnieks nav zināms, turklāt konteineri ir kritiskā stāvoklī – veci, sarūsējuši un neizmantojami.

Dokumenti par konteineru īpašuma tiesībām nav bijuši arī Valsts policijas rīcībā, kur par konteineru zādzību 2017.gadā vērsušies /pers. E/ un /pers. H/.

Līdz ar to lietā ir noskaidrots, ka /pers. E/ nevarēja iznomāt konteinerus SIA "/Nosaukums B/" saimnieciskās darbības vajadzībām, un uzņēmums, pretēji /pers. B/ apgalvojumiem, tajos nevarēja uzglabāt preces. Turklāt lietā iegūtie pierādījumi neapliecina to, ka SIA "/Nosaukums B/" būtu faktiski veikusi saimniecisko darbību /adrese/, bet pavadzīmēs ir ietverta nepatiesa informācija par preču izsniegšanas vietu.

Pavadzīmēs un maršruta lapās ietvertā informācija ir pretrunā ar /pers. A/ sniegtajiem paskaidrojumiem.

SIA "/Nosaukums B/" un tās tālākajiem darījumu partneriem VID ir konstatējis fiktīvu uzņēmumu pazīmes, tādējādi lietā nav pierādīta uzņēmumu spēja veikt strīdus darījumus, kā arī nav konstatētas personas, kuras būtu varējušas veikt darījumus SIA "/Nosaukums B/" tālāko darījumu partneru vārdā, turklāt uzņēmumiem arī nebija materiāli tehnisko resursu saimnieciskās darbības veikšanai un juridiskajās adresēs uzņēmumu saimnieciskā darbība nav konstatēta.

Izvērtējot lietā konstatētos apstākļus, ir jāsecina, ka SIA "/Nosaukums B/" rīcībā nebija strīdus preču, lai tās piegādātu pieteicējai. Tādējādi par strīdus darījumiem ir noformēti tikai dokumenti, ietverot tajos nepatiesas ziņas, faktiski šādi darījumi nav notikuši, kā arī nav konstatējama persona, ar kuru šādi darījumi varēja notikt. Lietā konstatētajos apstākļos nav šaubu, ka pieteicēja zināja, ka deklarētie strīdus darījumi ar SIA "/Nosaukums B/" faktiski nav notikuši, jo SIA "/Nosaukums B/" nebija preču piegādātāja.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa nevar piekrist pieteicējas iebildumiem, ka izskatāmajā gadījumā būtu konstatētas vien atsevišķas neatbilstības. Pirmās instances tiesas spriedumā ir analizēta virkne apstākļu un neatbilstību, kas tika konstatētas saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem. Būtiski ir tas, ka pieteicēja joprojām nav spējusi atspēkot VID un pirmās instances tiesas konstatētās būtiskās pretrunas un neatbilstības, kuras nav iespējams ne loģiski izskaidrot, ne arī novērst. Apgabaltiesas ieskatā visu lietā konstatēto apstākļu nejauša sakritība nav iespējama, noformējot darījumu dokumentus, gan pieteicējas pārstāvis, gan arī SIA "/Nosaukums B/" pārstāvis zināja, ka šādi darījumi nav veikti un dokumentos tiek norādītas nepatiesas ziņas. Šāda rīcība ir vērtējama kā ļaunprātīga un pretēja PVN sistēmas darbībai.

[21] Vērtējot pieteicējas deklarētos darījumus ar Lietuvas uzņēmumu UAB "/Nosaukums C/", ir konstatējams turpmāk minētais.

Lietā nav pierādīts fakts, ka strīdus preces patiešām būtu piegādātas Lietuvas uzņēmumam UAB "/Nosaukums C/", lai rastos tiesisks pamats piemērot PVN 0 % likmi.

Darījumu dokumentos ir konstatēti būtiski trūkumi (nevis tikai atsevišķas neatbilstības, kā apgalvo pieteicēja), jo no iesniegtajiem dokumentiem nerodas skaidrība par strīdus darījumu norisi. Pavadzīmēs ietvertā informācija ir nepilnīga, jo lielākā daļa pavadzīmju neatbilst Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta 15.punktā noteiktajām prasībām. Tāpat arī CMR nav noformētas korekti, jo tās neatbilst Apvienoto Nāciju organizācijas 1956.gada 19.maija Konvencijas par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) 6.panta pirmajā daļā noteiktajām prasībām, un nav iespējams izsekot pārvadājumu norisi, kā arī identificēt personu, kura būtu saņēmusi kravu (nav paraksta atšifrējuma). Tāpat arī nav korekti norādīta kravas saņemšanas vieta un laiks.

Papildus minētajam ir konstatētas arī pretrunas dokumentos par preču transportēšanas pakalpojumiem (tostarp arī ceļazīmēs norādīto) un neatbilstības ar pieteicējas amatpersonas /pers. A/ sniegtajiem paskaidrojumiem par strīdus darījumu norisi. Pieteicējas amatpersonas uzrādītie transportlīdzekļi darījumu dokumentos uzrādītajos datumos nav šķērsojuši Latvijas – Lietuvas robežu.

Kļūdas noformētajos darījumu dokumentos ir būtiskas, līdz ar to nav loģiska izskaidrojuma tam, kādēļ tās netika atklātas, piemēram, iegrāmatojot attiecīgos darījumu dokumentus.

Savukārt par strīdus darījumiem pārskaitītās summas neatbilst rēķinos norādītajām summām. Pieteicējas amatpersonas /pers. A/ paskaidrojumi par strīdus darījumu apstākļiem un norisi pilnībā nesakrīt ar Lietuvas uzņēmuma UAB "/Nosaukums C/" amatpersonas /pers. C/ sniegtajiem paskaidrojumiem, kas nav loģiski izskaidrojams, ja dokumentos uzrādītie darījumi būtu faktiski notikuši.

Tāpat ne VID, ne arī pirmās instances tiesai no iesniegtajiem darījumu dokumentiem un lietā iegūtās informācijas nav izdevies noskaidrot preču izcelsmi, un to nav spējusi norādīt arī pieteicējas amatpersona. Nav apstiprinājies /pers. A/ skaidrojums, ka piegādātāju būtu iespējams noteikt pēc pavadzīmē norādītajiem kodiem, meklējot katrai precei atsevišķi. Lielākajā daļā pavadzīmju preču koda vietā ir norādīts tikai apzīmējums "AAA", taču pēc šāda apzīmējuma nav iespējams noteikt preču izcelsmi.

/pers. A/ nav spējis sniegt konkrētas atbildes uz tiesas uzdotajiem jautājumiem par strīdus darījumu norisi un neatbilstībām darījumu dokumentos, tās nav izskaidrotas un atspēkotas arī apelācijas sūdzībā.

Tāpat arī Lietuvas uzņēmuma UAB "/Nosaukums C/" amatpersonas /pers. C/ sniegtajā strīdus darījumu apstākļu izklāstā ir konstatējamas būtiskas pretrunas ar darījumu dokumentos ietvertajām ziņām, kā arī ar /pers. A/ sniegto paskaidrojumu. /pers. A/ un /pers. C/ nav snieguši loģisku skaidrojumu par nesakritībām norēķinos, tostarp, kādēļ daļu no samaksas /pers. C/ veicis, personīgi iemaksājot skaidru naudu pieteicējas kontā, nevis veicot pārskaitījumu no UAB "/Nosaukums C/" konta kā norādīts pavadzīmēs, un kādēļ pārskaitītās summas nesakrīt ar summām, kas ir norādītas rēķinos.

Uzdodot jautājumus /pers. C/ par uzņēmuma darbību un strīdus darījumu norisi, pirmās instances tiesa neguva pārliecību par to, ka /pers. C/ būtu izpratne par uzņēmējdarbību un strīdus darījumiem. Savukārt Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija tikai pastiprina šaubas par strīdus darījumu faktisko esību, jo Lietuvas nodokļu administrācija nav konstatējusi uzņēmuma reālu saimniecisko darbību, arī uzņēmuma pārstāvji tā juridiskajā adresē nav bijuši sasniedzami.

Apgabaltiesas vērtējumā visu minēto apstākļu nejauša sakritība nav iespējama. Nav arī loģiska izskaidrojuma, kā šādos apstākļos būtu varējuši notikt strīdus darījumi. Līdz ar to apgabaltiesa piekrīt pirmās instances tiesas secinājumiem par to, ka pieteicēja nevarēja nezināt, ka strīdus darījumu dokumenti ir noformēti par faktiski nenotikušiem darījumiem un ka tajos ietvertās ziņas nav patiesas, jo dokumentus noformēja pieteicēja. Šāda pieteicējas rīcība ir vērtējam kā ļaunprātīga un pretēja PVN sistēmas darbībai.

[22] Pieteicēja argumentē, ka, lai atzītu, ka darījuma patiesais mērķis bija vienīgi fiskālu priekšrocību gūšana, vispirms būtu jāidentificē attiecīgās priekšrocības – kā tās izpaužas un kuras personas tās gūst.

Iekļaujot ar PVN apliekamus darījumus savā nodokļa deklarācijā, nodokļa maksātājs līdz ar to ir ieguvis priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Ja deklarācijā iekļauti darījumi, kuri faktiski nav notikuši, minētās tiesības izmantotas nepamatoti, nodokļa maksātājam gūstot fiskālas priekšrocības (*sal. sk. Senāta 2020.gada 30.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-58/2020 5.punktu*).

VID audita ietvaros konstatēja, ka pieteicēja strīdus darījumus ir deklarējusi ar mērķi samazināt nodokļu maksājumu valsts budžetā (*lietas 1.sējuma 77.lapas otra puse*).

Līdz ar to pieteicējas iebildumus apgabaltiesa noraida kā nepamatotus.

[23] Lai atzītu nodokļu maksātāja tiesības darījumam piemērot PVN 0 % likmi, nepieciešams konstatēt gan to, ka pārdevējs tiesības uz preci rīkoties kā īpašniekam ir nodevis citas dalībvalsts apliekamajai personai, gan arī to, ka konkrētā prece izvesta no vienas dalībvalsts teritorijas un ievesta citas dalībvalsts teritorijā. Judikatūrā uzsvērts, ka šo nosacījumu pierādīšana ir pārdevēja jeb tā nodokļu maksātāja ziņā, kurš darījumam piemēro PVN 0 % likmi. Turklāt no materiāltiesiskā viedokļa nodokļu sistēmas pareizai darbībai ir būtiski konstatēt preces piegādi pilnībā jeb to, ka konkrētā piegāde ir pabeigta attiecīgajā dalībvalstī, kur par to nodoklis vispārīgi ir jāmaksā šīs dalībvalsts nodokļu maksātājam. PVN 0 % likmes piemērošanai nepietiek konstatēt vienīgi formālo prasību izpildi, proti, preču saņēmēja reģistrācijas faktu citas dalībvalsts apliekamo personu reģistrā un preču transporta pavaddokumentu iesniegšanu, nevērtējot pēc būtības šajos dokumentos norādītos darījumus (*sk. Senāta 2020.gada 3.novembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-310/2020 4.punktu*).

Izskatāmajā gadījumā pieteicējai bija jāpierāda fakts, ka konkrētā prece tika izvesta no Latvijas Republikas teritorijas un ievesta Lietuvas Republikas teritorijā, kā arī, ka tiesības rīkoties ar preci kā īpašniekam tika nodotas strīdus darījumu dokumentos uzrādītajam Lietuvas uzņēmumam.

Izskatāmajā gadījumā šādi apstākļi nav pierādīti.

Eiropas Savienības Tiesa ir norādījusi uz mērķi, kam kalpo rēķinā norādāmās ziņas, proti, ļaut nodokļu administrācijai pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu un vajadzības gadījumā – tiesību uz PVN atskaitījumu esību (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2016.gada 15.septembra sprieduma lietā Nr.C-516/14 30.punktu*). Ja attaisnojuma dokumenti ir pretrunīgi un neļauj noskaidrot patiesos darījuma apstākļus, tie nevar kalpot tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu pamatošanai (*sk. Senāta 2016.gada 27.septembra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-224/2016 9.punktu*).

Pieteicējas iesniegtajos attaisnojuma dokumentos konstatētās būtiskās neatbilstības neļauj noskaidrot strīdus darījumu apstākļus un norisi, tādēļ tie nevar būt par pierādījumu tam, ka strīdus darījumi ir faktiski notikuši.

Apgabaltiesa vērš pieteicējas uzmanību uz to, ka likumā noteiktās prasības, kādām ir jāatbilst nodokļa rēķinam un grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, ir svarīgas, tās ir saistošas ikvienam nodokļa maksātājam. Ir saprotams, ka praksē var rasties situācijas, kad nav ievērota kāda nebūtiska formalitāte vai tiek pieļauta kāda gramatiskā kļūda, kas tomēr neliedz iespēju izsekot darījumu apstākļus un norisi, un tādā gadījumā nebūtu saprātīgi un taisnīgi liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Izskatāmajā gadījumā situācija ir atšķirīga, jo VID konstatētās nepilnības pieteicējas grāmatvedības dokumentos ir būtiskas, tās pilnībā liedz iespēju noskaidrot darījumu apstākļus un izsekot darījumu norisi.

[24] Ar Lēmumu pieteicējai cita starp ir noteikts arī pienākums samaksāt PVN soda naudu 3243,96 *euro* un arī saistībā ar samazināto no budžeta atmaksājamo PVN aprēķināto soda naudu 3250,66 *euro*.

Tā kā šajā gadījumā ir konstatējama pieteicējas ļaunprātīga rīcība, kas ir pretēja PVN sistēmas darbībai, apgabaltiesa VID aprēķināto soda naudu atzīst par samērīgu.

[25] Rezumējot visu iepriekš minēto, apgabaltiesa atzīst, ka nav tiesiska pamata Lēmuma atcelšanai, tādēļ pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

Noraidīt SIA "/Nosaukums A/" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2018.gada 23.marta lēmuma Nr.30.2-22.8/1358 atcelšanu.

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

Tiesnese referente R.Paegle

Tiesnese I.Kaļiņina

Tiesnese V.Zommere

Dokuments ir parakstīts elektroniski ar drošu elektronisko parakstu un satur laika zīmogu.