Lietas arhīva Nr. A42-00356-19/6
ECLI:LV:ADRJRIT:2019:0228.A420197818.4.S

ADMINISTRATĪVĀ RAJONA TIESA
RĪGAS TIESU NAMS

SPRIEDUMS
LATVIJAS TAUTAS VĀRDĀ

Rīgā 2019.gada 28.februārī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese E.Apīne,

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Apvijas Plus" pieteikumā par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2018.gada 27.februāra lēmuma Nr.30.2-22.13/919 „Par SIA „Apvijas Plus" sūdzības izskatīšanas rezultātiem" atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Audita rezultātā Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID vai atbildētājs) Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu trešās audita daļas Rīgas nodaļas vadītāja 2017.gada 3.novembrī pieņēma lēmumu Nr.30.2-23.9/42889 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) (*lietas 1.sējuma 92.-110.lapa*), ar kuru pieteicējai SIA „Apvijas Plus" papildu nomaksai budžetā aprēķināja pievienotās vērtības nodokli (turpmāk – PVN) 17 917,36 EUR, soda naudu 5 375,21 EUR, nokavējuma naudu 3 015,01 EUR, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN par 1 534,51 EUR un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 460,35 EUR.

Ar VID ģenerāldirektores 2018.gada 27.februāra lēmumu Nr.30.2-22.13/919 „Par SIA „Apvijas Plus" sūdzības izskatīšanas rezultātiem" (turpmāk – Lēmums) (*lietas 1.sējuma 40.-63.lapa*) atstāts negrozīts Sākotnējais lēmums.

[2] Pieteikumā tiesai pieteicēja lūdz atcelt Lēmumu, jo tas ir nepamatots un ir pretrunā normatīvajiem aktiem, vispārējai loģikai un tiesu praksei.

Audita pārskatā nav dokumentāla, juridiska, faktoloģiska un ekonomiska pamatojuma par pieteicējas vārdā noformēto attaisnojuma dokumentu neatbilstību Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" prasībām.

Auditā piemērotā atbildība par citu juridisku personu nepienācīgi noformētiem dokumentiem ir pretrunā normatīvo aktu prasībām.

Pieteicējas pilnvarotā persona audita laikā sniedza izsmeļošus paskaidrojumus saistībā ar tikšanos ar SIA „Grint-15" amatpersonu /pers. E/, tās sasniedzamību, saistību izpildi, minētās personas robežšķērsošanas apstākļiem, kā arī par SIA „Amata" noformētiem rēķiniem.

VID nav vērtējis pēc satura un būtības pieteicējas veikto darījumu ekonomisko saturu un būtību. VID norāda, ka prece nav izmantota pieteicējas saimnieciskajā darbībā, tomēr nenorāda, kur citur pieteicēja varēja izmantot šo preci.

Iestādes norāde, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka tās darījumi ir iesaistīti krāpšanā PVN jomā, nesatur skaidrojumu vai analīzi, bet tikai norādi par iesaisti, kaut VID pienākums ir ne tikai minēt, bet pierādīt, ka auditējamā persona zināja par piedalīšanos PVN krāpšanas shēmā.

VID nepamatoti norāda, ka pieteicējas auditā pārbaudīts ne tikai darījumu dokumentālais noformējums, bet arī ekonomiskais pamatojums, jo patiesībā auditori neko nav pārbaudījuši un secinājuši, tikai to, ka notiek reāla saimnieciskā darbība, fiksējuši apjomus izejvielām, veikuši reālas pārbaudes uz vietas, par ko neviena pretenzija nav izskanējusi un akti nav sastādīti, kas tomēr nebija šķērslis nepamatotu secinājumu izdarīšanai darījumu sakarā.

Iestāde konstatēja, ka SIA „Amata", SIA „Grint-15", AS „Viada Baltija" un Polijas uzņēmuma „Krzysztof Fedorowicz" vārdā noformētie rēķini un EKA čeki satur nepatiesu un neizsekojamu informāciju par darījumiem, neatzīstot tos par grāmatvedības attaisnojuma dokumentiem, tomēr nekādus dokumentus par Polijas uzņēmumu „Krzysztof Fedorowicz" pieteicējas pārstāvim auditori uzrādīt nevarēja.

Parakstu identifikācijai VID neizmanto ne ekspertus, ne ekspertīzes, ne pašus parakstītājus, bet vienīgi salīdzina VID rīcībā esošos dokumentus, konstatējot, ka paraksti vizuāli atšķiras un secinot, ka dokumentus nav parakstījusi viena un tā pati persona.

Eiropas Kopienu Tiesa ir atzinusi, ka saimnieciskās darbības jēdziens Sestās direktīvas izpratnē nesastāv no vienas darbības, bet tā var sastāvēt no secīgu darbību kopuma. Arī sagatavošanās darbības ir jāuzskata par saimniecisko darbību Sestās direktīvas izpratnē, līdz ar to persona, kas veic sagatavošanās darbības, ir uzskatāma par nodokļa maksātāju šīs direktīvas 4.panta izpratnē, un tai ir tiesības uz nodokļa atskaitījumu. Šīs tiesības paliek pat tad, ja vēlāk rentabilitātes pētījuma rezultātā tiek nolemts nepāriet pie darbības fāzes un likvidēt attiecīgo sabiedrību tā, ka paredzētās saimnieciskās darbības turpinājumā netiek veikti ar nodokli apliekami darījumi. Attiecībā uz pilnīgu aktīvu nodošanu tiesa ir atzinusi, ka, ja nodokļa maksātājs vairs neveic darījumus pēc tam, kad ir izmantojis šim nolūkam sniegtos pakalpojumus, šo pakalpojumu izmaksas ir jāuzskata par viņa uzņēmuma neatņemamu saimnieciskās darbības daļu pirms nodošanas, un ka ir jāatzīst viņa tiesības uz nodokļa atskaitījumu.

Pieteicēja izdarīja visu nepieciešamo līgumsaistību izpildē, tomēr pieteicēja nevar atbildēt par citu juridisko personu nolaidību, viltību un ievešanu maldībā, kuras mērķis ir slēpt vai mainīt preces patieso izcelsmi.

VID nav ievērojis Administratīvā procesa likuma 67.panta otrās daļas 7.punktu, jo no administratīvā akta nav saprotams, pamatojoties uz kāda likuma normām pieteicējai tiek papildus noteikti maksājumi budžetā.

Vērtējot jautājumu par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu, VID lietā jāvērtē tikai tie fakti un apstākļi, kas attiecas tieši uz pieteicējas

darījumiem ar tās darījumu partneriem, nevis jāanalizē pieteicējas partneru veiktie darījumi ar to darījumu partneriem.

Atsaucoties uz Eiropas Kopienu Tiesas praksi, pieteicēja norāda, ka konkrētajā gadījumā pieteicēja savas saimnieciskās darbības ietvaros ir saņēmusi preci, tā ir realizēta, ir pilnībā apmaksāta, pārdota un ir saņemta samaksa par preci. Tā ir deklarēta, veikti visi nodokļu maksājumi pilnā apjomā. Minētās darbības liecina par pieteicējas mērķi veikt komercdarbību un gūt peļņu. Minētais norāda uz tiešu saikni starp samaksāto PVN un pieteicējas saimniecisko darbību un nevar atzīt, ka tūlītēja saikne nepastāv tikai tādēļ, ka pieteicēja auditējamajā periodā sadarbojusies ar citiem partneriem, bet tie ar apakšuzņēmējiem.

Augstākā tiesa ir atzinusi, ka VID nevar vispārīgi prasīt no saņēmēja pārbaudīt, ka preču vai pakalpojuma pārdevējam ir attiecīgās preces vai darbaspēks un vai viņš tās spēj piegādāt, vai pārdevējs pilda savus PVN deklarēšanas un maksāšanas pienākumus, vai augšupējo darījumu līmenī nav nelikumību vai krāpšanas, un vai pircējam šajā ziņā ir dokumenti.

Audita pārskatā norādītais par darījumiem ar citiem sadarbības partneriem nav vērtējams kā pieteicējas grāmatvedības uzskaites reģistru neatbilstība faktiskajiem darījumiem. Auditā nav pierādījumu par faktiem un apstākļiem, ka darījumi nav veikti, vai to, ka darījumu partneri nevarēja sniegt pakalpojumu.

VID secinājumi balstās nevis uz pierādījumiem, bet tikai uz pieņēmumiem, jo izteiktas nepamatotas šaubas un pieņēmumi, kā arī tiek veikta auditā saņemtās informācijas vienpusēja un pieteicējai negatīva interpretēšana, bet faktu par pieļautajiem pārkāpumiem nav.

No Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa administrācija nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt resursu vai fiktīvā rakstura dēļ. Nodokļu maksātājam ir tiesības paļauties uz darījuma likumību, ka darījums ar trešo personu nav daļa no pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanas. Valsts var noteikt saprātīgus pasākumus, lai pārliecinātos, ka nodokļu maksātājs nesaskaras ar krāpšanu vai nepiedalās tajā. Latvijā šādi pasākumi aptver nodokļu maksātāja pienākumu pārliecināties, vai darījuma partneris ir reģistrēts attiecīgajos valsts reģistros un nav izslēgts no tiem, kā arī to, vai preču pavaddokumentu formas izsniedzis Valsts ieņēmumu dienests. Likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris patiešām atrodas juridiskajā adresē, vai darījuma partnerim pieder preces, ko tas pārdod, vai tas izmanto paša transportu apliekamo darījumu veikšanai vai iznomā to, vai darījuma partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus.

Pieteicēja nepiekrīt Lēmumam un tā nostājai par pieteicējas darījuma partneriem, jo uzskatīja tos par godprātīgiem. Visās VID datu bāzēs šīs sabiedrības bija aktīvi nodokļu maksātāji, un pieteicēja par darījuma partneriem nekad nav saņēmusi negatīvu informāciju.

[3] 2018.gada 6.jūnijā Administratīvajā rajona tiesā saņemts atbildētāja paskaidrojums (*lietas 1.sējuma 67.-68.lapa*), kurā, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem argumentiem, pieteikums tiek uzskatīts par nepamatotu un noraidāmu.

Atbildētājs paskaidro, ka, lai arī PVN sistēmas pamatā ir neitralitātes princips, tomēr nodokļa atskaitīšanas tiesības nav absolūtas un beznosacījuma. Tās nevar tikt īstenotas, iesniedzot jebkuru rēķinu, kuru izsniedzis kāds cits nodokļu maksātājs. PVN sistēma nav tīri formāla, tā prasa, lai deklarētie darījumi starp dokumentos norādītajām personām faktiski būtu notikuši.

Par to, ka pieteicēja zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, liecina neatbilstības pārbaudei iesniegtajos dokumentos (rēķinos kā preču izsniegšanas un kā preču saņemšanas vietas norādītas adreses, kurās nebija iespējama strīda preču izsniegšana un saņemšana, nav norādīta informācija par strīda preču pārvadāšanas apstākļiem), par strīda precēm nav veikta apmaksa un nav identificējama preču izcelsme, darījumos iesaistītās personas sniedz vispārīgu un pretrunīgu informāciju par darījumu norisi, kā arī lietā iegūtā un izvērtētā informācija par SIA „Amata" un SIA „Grint-15", kas norāda uz reālas saimnieciskās darbības neveikšanu.

[4] 2018.gada 21.novembrī uz tiesas pieprasījumu saņemta informācija (*lietas 2.sējuma 106.-107.lapa*) no pieteicējas par apstrīdēto darījumu faktiskajiem apstākļiem.

2019.gada 2.janvārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts atbildētāja viedoklis, kurā cita starpā iestāde informē, ka pieteicējas norādītie apstākļi neietekmē pārsūdzētā lēmuma tiesiskumu.

[5] Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 112.^{1} panta pirmajai un ceturtajai daļai lieta tiek skatīta rakstveida procesā.

Motīvu daļa

[6] Pieteicējai no 2017.gada 8.augusta līdz 2017.gada 3.novembrim VID veica pievienotās vērtības nodokļa auditu par periodu no 2016.gada janvāra līdz martam un no novembra līdz decembrim, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu, iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par periodu no 2016.gada jūlija līdz decembrim, pieņemot Sākotnējo lēmumu un veicot PVN korekcijas pieteicējas nodokļa maksājumos.

Pārbaudot audita veikšanas termiņus un procesuālo kārtību, kā arī amatpersonu kompetenci *(lietas 1.sējums, 71.-82.lapa)*, tiesa atzīst to par ievērotu. VID ir izvērtējis visus lietas apstākļus, ieguvis informāciju un kompetences robežās pieņēmis Lēmumu.

Ar VID Lēmumu netiek atzīti pieteicējas darījumi ar SIA „Amata", SIA „Grint-15", AS „Viada Baltija" un Polijas uzņēmumu „Krzysztof Fedorowicz". Pieteicēja Lēmumam nepiekrīt, to pārsūdzot, taču pieteikums pamatā balstīts tiesu judikatūras vērtējumā, detalizēti nesniedzot skaidrojumu par darījumiem un nenovēršot trūkumus attiecībā uz pierādījumu neesību, ko norādījis VID savā Lēmumā. Līdz ar to tiesa pārbaudīs VID Lēmuma tiesiskumu un izdarīto secinājumu pamatotību to pierādījumu kontekstā, kādi iesniegti līdz lietas izskatīšanas pabeigšanai un kas pamato atbildētāja pieņemto Lēmumu.

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

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta interpretācija Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta pastāvīgajā judikatūrā pauž nostāju, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm, tostarp, ne tikai abiem komersantiem ir jābūt reģistrētiem PVN reģistrā, ir jāsaņem prece vai pakalpojums, kā arī atbilstošs rēķins, bet arī saņemtā prece vai pakalpojums ir jāizmanto savu, ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai, proti, administratīvo tiesu pastāvīgajā judikatūrā konsekventi atzīts, ka atbilstoši norādītajām tiesību normām priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem. Tātad, lai atzītu nodokļu maksātāja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību. Ja darījuma faktiskā esība tiek konstatēta, bet vienlaikus tiek noskaidrots, ka darījums nav noticis ar rēķinā norādīto uzņēmumu, tad nepieciešams konstatēt, ka nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt, ka viņš ir iesaistīts ļaunprātīgos vai pat krāpnieciskos darījumos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Nodokļa

maksātājs, kurš zināja vai kuram bija jāzina, ka, slēdzot darījumu, tas piedalās ar krāpšanos ar pievienotās vērtības nodokli saistītā darbībā, ir krāpšanās dalībnieks, turklāt neatkarīgi no tā, vai viņš gūst labumu vai nē. Šādos gadījumos atskaitīšanas tiesību izmantošana ir atsakāma.

Kā liecina pieteikuma saturs, tad pieteicējai šāda tiesu prakse ir zināma, tostarp, arī Eiropas Savienības tiesas prakse, uz kuru tā atsaucas pieteikumā, taču, skaidrojot faktiskos apstākļus savā lietā, pieteicēja nekonstatē trūkumus veiktajos darījumos un grāmatvedības kārtošanā. Turpretī VID ir konstatējis, ka apstrīdētie darījumi neievēro Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta prasības, kas ir pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegumam, līdz ar ko tiesai veicama pārbaude pār Lēmuma tiesiskumu.

[8] Pieteicēja 2016.gada novembrī un decembrī atskaitīja priekšnodokli 12789 EUR par darījumiem ar SIA "Amata" par šķembu ar frakcijām piegādi, kā attaisnojuma dokumentu iesniedzot 15.11.2016. rēķinu AM 15-1/11/2016 *(lietas 1.sējums, 124.lapa)* un 12.12.2016. rēķinu AM 12-1/12/2016 *(lietas 1.sējums, 125.lapa),* ko no pieteicējas puses parakstījis /pers. K/, no SIA "Amata" puses /pers. L/ (valdes loceklis no 26.11.2015.-28.07.2017.)

Kā paskaidroja pieteicēja, tad līgumi par darījumiem nav noformēti. Minēto apstākļu kontekstā VID norādījis, ka tas liedz noskaidrot, ko puses gribēja iegādāties, par ko vienojās, kā zināja, kurp sūtīt preces un tamlīdzīgi. Jānorāda, ka viens šāds arguments nebūtu pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai, taču gan VID Lēmumā, gan arī tiesa lietas izskatīšanā pārbauda un vērtē visus pierādījumus kopsakarā.

Vērtējot iesniegtos dokumentus, pamatoti ir VID iebildumi, ka rēķinos nav norādīta preces izsniegšanas un saņemšanas vietas, kas liecina par Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" 35.^{11} punkta prasību neizpildi. Rēķinā ir norādītas tikai komersantu juridiskās adreses, bet pārvadātāji kā tādi vispār nav norādīti.

Minētajam ir pamatoti sekojusi VID rīcība, apsekojot komersantu juridiskās adreses, proti, 2017.gada 23.februārī *(lietas 2.sējums, 6.-14.lapa)* un 2017.gada 8.augustā *(lietas 2.sējums, 15.-16.lapa)* veiktā apsekošana attiecībā uz SIA "Amata" konstatēja vienstāvu koka ēkas esību, kura tika kritiski novērtēta kā iespējamā saimnieciskās darbības veikšanas vieta, kā arī uzņēmuma personas netika sastaptas.

Pieteicējas norādītās adreses apsekošana veikta 2017.gada 8.augustā *(lietas 1.sējums, 218.lapa)* un 2017.gada 11.janvārī *(lietas 1.sējums, 217.lapa)*, saņemot paskaidrojumu no nekustamā īpašuma īpašnieces SIA "RussoBalt V.Z." pārstāvja, ka pieteicēja īpašumā nomā divas telpas (kabinetus).

Tiesas ieskatā minētie pierādījumi ir pamats kritiski vērtēt iespēju, ka šajās adresēs ir izsniegtas vai saņemtas tādas preces kā šķembas kravas (7500t un 1400t), jo abas adreses ir pilsētas teritorijā, kā arī juridiskās adreses neliecina par iespēju, ka tur šādas kravas atrastos vai varētu atrasties.

2017.gada 6.septembra paskaidrojumā pieteicējas pārstāvis /pers. K/ paskaidroja, ka 2016.gada janvārī – martā pieteicēja nodarbojās ar "spectehnikas" iznomāšanu būvniecības objektiem, un saskaņā ar pilnvaru dokumentus parakstīja viņš. SIA "Amata" piedāvājums atrasts portālā www.ss.lv. Sazvanoties konstatēts, ka piegādes noteikumi apmierina, un pieteicēja nopirka šķembas ar piegādi uz karjeru Ķeguma novadā, Birzgales pagastā, "Akmensdzirnavās". Transportēšanu nodrošināja SIA "Amata", vedot to ar pašizgāzējiem. /pers. K/ kontrolēja piegādi un parakstīja pavadzīmes. Norēķini par precēm nav veikti, to darīs pēc preču realizācijas. Teritorija, kur glabājas nopirktās šķembas, netika apsargāta, bija tikai mutiska vienošanās ar /pers. M/ *(lietas 1.sējums, 131.lapa)*.

Tātad pieteicēja skaidro, ka nopirkusi šķembas no sludinājumos atrasta komersanta, kurš uz sava rēķina veicis arī preču piegādi uz teritoriju (karjeru, kas arī ir šādas preces ieguves vieta) un par minēto neprasa samaksu (no rēķinu izrakstīšanas līdz paskaidrojumu sniegšanai pagājis turpat gads), kas kopumā un, vadoties no racionāliem un ekonomiski pamatotiem saimnieciskās darbības apsvērumiem, nav ticami. VID pareizi vērtē /pers. K/ paskaidrojumu, secinot, ka tas, ka SIA "Amata" nodeva pieteicējai preci, nesaņemot samaksu, veica pārvadāšanu uz sava rēķina, liecina, ka darījumiem trūkst ekonomiska pamatojuma un tie veikti pretēji normālai komercpraksei.

2017.gada 14.februārī tematiskās pārbaudes ietvaros *(lietas 1.sējums, 133.-150.lapa)* /pers. N/ paskaidroja, ka šķembas iegādājušies no SIA "Amata" 2016.gada nogalē, tās nogādātas karjerā un ar SIA "Rīteru Dolomīts" notiek sarunas par karjera iegādi *(lietas 1.sējums, 151.lapa).* Līdzīga satura /pers. N/ paskaidrojums saņemts arī 2017.gada 2.martā *(lietas 1.sējums, 152.lapa),* taču /pers. K/ norādītā persona /pers. M/ 2017.gada 24.martā paskaidroja, ka karjera vienīgais īpašnieks ir SIA "Rīteru Dolomīts" un nekādas pieteicējai piederošas šķembas tur neatrodas. Mutiska saruna ir bijusi, taču darbi nenotika *(lietas 2.sējums, 21.lapa)*.

Minētais liecina par to, ka pieteicējas paskaidrojums par šķembu esību un darījumu ir vērtējams kritiski, lielāku ticamību piešķirot /pers. M/ paskaidrojumam, kura saistība ar pieteicēju atbilstoši dokumentiem nav konstatējama, tostarp, nekonstatējot arī šīs personas interesi sniegt nepatiesas ziņas.

2017.gada 19.septembrī VID apsekošanas laikā SIA "Amata" struktūrvienības "Karjers" apsekošanā Ķeguma novadā, Birzgales pagastā, "Akmensdzirnavās" tika konstatēta šķembu esība teritorijā *(lietas 1.sējums, 126., 129.lapa),* un 2017.gada 21.septembrī /pers. M/ sniedza vēl vienu paskaidrojumu *(lietas 2.sējums, 23.lapa),* detalizētāk norādot sarunas ar pieteicēju apstākļus, bet norādīja, ka nevar apstiprināt, ka teritorijā ir pieteicējas šķembas.

Arī šis apstākļu vērtējums, kā tiesa jau vērsa uzmanību, neapstiprina, ka karjera teritorijā esošās šķembas ir pieteicējai piederošas, turklāt darījuma ar SIA "Amata" priekšmets.

Darījumu norisi neapstiprina arī pieteicējas amatpersonas /pers. N/ 2017.gada 6.septembra paskaidrojumi, jo no tiem izriet, ka saimniecisko darbību pamatā uzņēmās /pers. K/, un /pers. N/ neveica darījumus ar SIA "Amata" *(lietas 1.sējums, 132.lapa)*. Minētais liecina, ka amatpersona nav informēta par darījumu saturu un norisi, nepārzina darījumu apstākļus un nesniedz ziņas, kas ļautu darījumu izsekot. Turklāt /pers. K/, kurš gan strādājis kā pieteicējas direktors laika posmā no 2013.gada augusta līdz 2016.gada aprīlim, dokumentus ir parakstījis 2016.gada janvārī, martā, novembrī un decembrī, tostarp, ārpus direktora pienākumu veikšanas termiņa, kas norāda, ka faktiski uzņēmumu pārstāvēja /pers. K/, kamēr saskaņā ar dokumentiem tā bija /pers. N/. Līdz ar to, ja /pers. K/ ir bijis konkrētā darījuma ietvaros pieteicējas pārstāvis, tad tieši viņam būtu jāpārzina darījuma apstākļi. Savukārt, ja persona par šiem darījumu apstākļiem nespēj sniegt konkrētas ziņas, tad šie darījumi no VID puses pamatoti vērtēti kritiski.

[9] Vērtējot SIA "Amata" darbību, VID pamatoti ir norādījis, ka SIA "Amata" nav iesniegusi gada pārskatu par 2015., 2016.gadu, no kā izriet secinājums, ka informācijas apstiprināšana par šī uzņēmuma darbību un sadarbību ar pieteicēju nav iespējama. Saimniecisko darbību neapstiprināja arī tās valdes loceklis /pers. L/, uz VID uzaicinājumu *(lietas 2.sējums, 17.lapa)* neatsaucoties. Tiesa nolēma minēto personu nesaukt liecinieka statusā, jo lietā esošo pierādījumu kopums tās vērtējumā ir pietiekams VID izdarīto secinājumu pamatošanai, un arī tajā gadījumā, ja /pers. L/ liecībā apstiprinātu darījumu esību, minētais nevarētu novērst trūkumus pieteicējas un SIA "Amata" noformētajos dokumentos, kam piešķirama augsta ticamība, jo tie noformēti attiecīgajā periodā un pirms pārbaudes veikšanas, kad personas nav zinājušas par iespējamām sekām. Tāpat, kā tiesa jau norādīja, 2017.gada 23.februāra un 8.augusta apsekošanās saimnieciskā darbība SIA "Amata" norādītajās adresēs netika konstatēta, bet 2017.gada 8.martā SIA "Amata" izslēgta no PVN maksātāju reģistra *(lietas 2.sējums, 3.-5.lapa)*.

Tā kā tas noticis neilgi pēc darījumu noformēšanas ar pieteicēju, tad jo kritiskāk ir vērtējama iespējamība, ka tieši ar pieteicēju darījumu attiecības

patiesi notika, tika noformēti dokumenti, veikti darījumi, persona uzņēmusies arī pārvadāšanas pienākumu, nav uzstājusi uz naudas apmaksas saņemšanu.

Pārbaudāmajā periodā nav iesniegti darba ņēmēju ziņojumi, kas norāda, ka minētajam uzņēmumam nebija darbaspēku resursu. Tāpat nav ziņu par materiāltehniskajiem resursiem, transportlīdzekļiem *(lietas 2.sējums, 64.lapa)* utml., kas arī liecina, ka SIA "Amata" patstāvīgi nebija iespējas darījumu organizēt un piegādi veikt.

PVN deklarācijas par 2016.gada pirmo pusgadu iesniegtas bez skaitliskām vērtībām *(lietas 2.sējums, 84.lapa)*, bet par otro pusgadu deklarēts tikai darījums ar Polijas uzņēmumu "Piokur" Sp.z.o.o. (2016.gada 15.decembrī) *(lietas 2.sējums, 85.lapa)*. Minētais savukārt liecina, ka nav pierādījumu par to, ka darījumu ar pieteicēju nodrošināšanai ir izmantoti kādi resursi, jo tie dokumentāli nav atspoguļoti un ar pierādījumiem nav apstiprināti.

Tāpēc šo apstākļu kopsakarā pieteicējas paskaidrojumi nav apstiprināti ar citiem pierādījumiem. Turklāt sniegtā informācija ir arī pretrunīga, jo tiek skaidrots, ka preces atvestas ar lieliem pašizgāzējiem, taču vienlaikus pats pārstāvis ir parakstījis dokumentus, kuri nesatur nepieciešamos rekvizītus, tostarp, par preču piegādēm, proti, no vienas puses pārstāvis norāda uz pārvadājumu esību, bet vienlaikus pats paraksta dokumentus, kas nepieciešamos rekvizītus nesatur. Sekundāri, bet arī visu pierādījumu kopsakarā vērība pievēršama arī tam, ka uzņēmumam, ar ko pieteicēja stājusies darījumu attiecībās, ir cits darbības raksturs, nekā pieteicējai bija nepieciešams, taču pieteicēja tam nav pievērsusi uzmanību vai arī to pieteicēja ir ignorējusi.

Tādējādi VID pamatoti secināja, ka pieteicēja ir iesaistījusies mākslīgi organizētā darījumu noformēšanā un apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. Pieteicēja to zināja, par ko liecina nepilnības noformētajos dokumentos, samaksas neesība par precēm, kā arī tas, ka darījumiem nav nejaušības raksturs, tie ir bijuši vairāki. Arī tiesas vērtējumā, lai arī pieteicēja ir iekļāvusi grāmatvedībā rēķinus par darījumiem ar SIA "Amata", tiem ir formāls raksturs un darījumu faktiska esība nav pierādīta.

Starp pieteicēju un SIA "Amata" noformētie attaisnojuma dokumenti neievēro likuma "Par grāmatvedību" 2.un 7.panta prasības un nevar būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanai saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, un VID secinājumi un veiktās korekcijas ir pareizas.

[10] Pieteicēja 2016.gada janvārī un martā atskaitīja priekšnodokli 3861,93 EUR par darījumiem ar SIA "Grint-15" par rezerves daļu iegādi.

Kā paskaidroja pieteicēja, tad līgumi par darījumiem nav noformēti. Minēto apstākļu kontekstā VID norādījis, ka tas liedz noskaidrot, ko puses gribēja iegādāties, par ko vienojās, kā zināja, kurp sūtīt preces un tamlīdzīgi. Jānorāda, ka viens šāds arguments nebūtu pamats priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai, taču gan VID Lēmumā, gan arī tiesa lietas izskatīšanā pārbauda un vērtē visus pierādījumus kopsakarā. Tostarp arī attiecībā uz VID konstatētajām parakstu atšķirībām, pret ko iebilst pieteicēja, norādāms, ka kritiski vērtējams ir viss darījums kopsakarā, tostarp arī apšaubot ticamību tam, ka pieteicējas darījumu partnera pārstāvis ieradās Latvijā un veica šeit saimniecisko darbību tā, kā norādīts dokumentos. Savukārt paraksta atšķirība ir tikai nianse šo apstākļu kontekstā, kam nebūtu piešķirama nozīme, ja būtu citi pierādījumi un ticamība darījuma esībai. Taču šo citu pierādījumu nav.

Kā liecina rēķini *(lietas 1.sējums, 203.-216.lapa)*, tad tie noformēti identiski, tostarp, ar identiskiem trūkumiem, atšķiroties vien preču summām. 05.01.2016. rēķini 04, 05, 06, 07, 07.01.2016. rēķini 12, 13, 14, 15, 12.01.2016. rēķini 22, 23, 24, 01.03.2016. rēķini 31, 32, 33 visi ir izrakstīti par preci "rezerves daļas", mērvienība – "gab", daudzums "1".

VID pamatoti ir norādījis, ka rēķinos norādītā prece nav identificējama, jo "rezerves daļas" nav konkretizētas, nav zināms, kādas tās bijušas, vai tās attiecināmas uz pieteicējas saimniecisko darbību un tai izmantotas.

Vērtējot pieteicējas iesniegtos dokumentus, pamatoti ir VID iebildumi, ka rēķinos nav norādīta preces izsniegšanas un saņemšanas vietas, kas liecina par Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" $35.^{11}$ punkta prasību neizpildi.

Rēķinā ir norādītas tikai komersantu juridiskās adreses, bet pārvadātāji kā tādi vispār nav norādīti un nav identificējami.

VID veicot pārbaudi, SIA "Grint-15" adrese apsekota 2016.gada 5.februārī, konstatējot adresē deviņstāvu dzīvojamās mājas atrašanos, dzīvokļa esību otrajā kāpņu telpā, taču bez iespējas tam piekļūt, nekonstatējot ne saimniecisko darbību, ne pārstāvjus *(lietas 2.sējums, 26.lapa)*. Dzīvokļa īpašniece /pers. S/ paskaidrojumā norādījusi, ka piekritusi juridiskās adreses reģistrācijai un korespondences saņemšanai. Citas darbības īpašumā nav veiktas *(lietas 2.sējums, 28.lapa)*.

Tādējādi secināms, ka adrese, kas ir bijusi SIA "Grint-15" juridiskā adrese nav izmantota un to nebija tiesību izmantot citu darbību veikšanai, kā vien korespondences saņemšanai. Minētais liecina, ka izrakstītie rēķini nesatur ziņas par preces izsniegšanas vietu un tā nav zināma. Tā kā informācijas par citu adrešu esību VID rīcībā nav, uz tādām nav norādījusi arī pieteicēja, ir pamatots VID Lēmumā norādītais, ka nav iespējams izsekot darījuma norisei un darījums ar SIA "Grint-15" nav pārbaudāms.

Minētais ir pretrunā ar likuma "Par grāmatvedību" 1.pantu, kā arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta pirmo un ceturto daļu, un VID pareizi Lēmumā ir norādījis, ka ar to netiek sasniegtas un izpildītas Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta prasības.

Arī attiecībā pret SIA "Grint-15", tāpat kā SIA "Amata" pieteicēja nav veikusi samaksu, kā arī rēķinos samaksas termiņi nav norādīti, kas liek kritiski vērtēt reālu saimnieciskās darbības interesi SIA "Grint-15" darbībās, jo nav izskaidrojams iemesls, kāpēc komersants veic daudzus un secīgus darījumus ar vienu darījumu partneri, nenorādot prasības par samaksu. Tas, ka pieteicējas pārstāvis savos paskaidrojumos raksta, ka /pers. E/ ieradies Latvijā, ka neatbrīvo viņu no parāda samaksas, ir tikai personas paskaidrojumi, kas nav apstiprināti ar citiem pierādījumiem, turklāt pretrunā ar VID iegūtajiem pierādījumiem.

Dokumentus parakstījis no pieteicējas puses /pers. K/, no SIA "Grint15" puses /pers. E/ (valdes loceklis no 28.05.2015.-14.04.2016.).

Pilsonības un Migrācijas lietu pārvaldes 2017.gada 25.septembra vēstulē norādīts, ka /pers. E/ nav pieprasījis uzturēšanas atļauju, nav izsniegtas vīzas *(lietas 2.sējums, 34.-38.lapa)*. Minētais pārkāpj ar Imigrācijas likuma 9.panta pirmo daļu, kas noteic, ka ārzemniekam darba attiecību nodibināšanai nepieciešama darba atļauja, un neievēro Ministru kabineta 2014.gada 28.janvāra noteikumu Nr.55 "Noteikumi par ārzemnieku nodarbināšanu" 2.4.punktu.

Tāpēc pieteicējas paskaidrojumam, ka persona ieradās Latvijā no Polijas ir sekundāra nozīme, tie ir vērtējami kritiski, kā arī minētais nav apstiprināts ar pierādījumiem. Vēl jo vairāk attiecībā uz samaksas pieprasījumu norādāms, ka SIA "Grint-15" ir likvidēta, līdz ar ko nav saprotams, kādas attiecības saista pārstāvjus, ja pēc uzņēmuma likvidācijas pieteicēja ir ieinteresēta maksāt likvidētam uzņēmumam saskaņā ar tā izrakstītiem rēķiniem.

Tas, ka SIA "Grint-15" reāla saimnieciskā darbība ir vērtējama kritiski, izriet arī no tā, ka 2016.gada 10.martā personai par nesadarbošanos ar VID pieņemts lēmums uz vienu gadu atņemt tiesības ieņemt amatus komercsabiedrībās. SIA "Grint15" nav iesniegusi gada pārskatu par 2015., 2016.gadu, no kā izriet secinājums, ka informācijas apstiprināšana par šī uzņēmuma darbību nav iespējama. 2016.gada 11.martā, kas ir tupat nekavējoties pēc dokumentu noformēšanas ar pieteicēju, SIA "Grint-15" izslēgta no PVN maksātāju reģistra *(lietas 2.sējums, 30.lapa),* bet 2016.gada 18.oktobrī – likvidēta. Pārbaudāmajā periodā netika iesniegti darba ņēmēju ziņojumi, kas norāda, ka minētajam uzņēmumam nebija darbaspēku resursu. Tāpat nav ziņu par materiāltehniskajiem resursiem, transportlīdzekļiem *(lietas 2.sējums, 67., 70.lapa)* utml., un arī PVN deklarāciju SIA "Grint-15"

iesniedza tikai par 2016.gada janvāri, bet arī bez skaitliskām vērtībām *(lietas 2.sējums, 94.lapa)*.

Minētais ne tikai liedz izsekot darījumu norisi, bet ir pamats apšaubīt to esību. Savukārt pieteicēja nevarēja neapzināties, ka savā grāmatvedībā iekļauj darījumus, kuru norise nav izsekojama, kā arī tai bija iespēja, pievēršot pienācīgu rūpību darījumu partnerim (pārbaudot publiskos reģistrus), šādās darījumu attiecībās neiesaistīties.

/pers. K/ 2017.gada 26.septembra paskaidrojumā norādīja, ka no SIA "Grint-15" iegādātās rezerves daļas izmantotas ekskavatoru remonta vajadzībām, ko pats personīgi veicis. Taču VID pilnībā pamatoti norāda, ka nav pierādījumu par rezerves daļu izmantošanu remontiem, kā vien /pers. K/ paskaidrojumi. Arī tiesa secina, ka pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apstiprinātu tās paskaidrojumus par rezerves daļu esību, veidu, izmantošanu utt., neskatoties uz to, ka pieteicēja aicināta to darīt *(lietas 2.sējums, 105.lapa)*. Tādējādi personas paskaidrojumi, ko turklāt sniegusi persona, kas ir ieinteresēta sev labvēlīga lēmuma pieņemšanā, vērtējami kritiski un nepierāda ne darījumu norisi, ne faktisku esību.

Tādējādi VID pamatoti secināja, ka pieteicēja ir iesaistījusies mākslīgi organizētā darījumu noformēšanā un apzinājās savas rīcības krāpniecisko raksturu. Pieteicēja to zināja, par ko liecina nepilnības noformētajos dokumentos, samaksas neesība par precēm, kā arī tas, ka darījumiem nav nejaušības raksturs, tie ir bijuši vairāki.

Noformētie attaisnojuma dokumenti neievēro likuma "Par grāmatvedību" 2.un 7.panta prasības un nevar būt pamats priekšnodokļa atskaitīšanai saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, un VID pamatoti ir liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[11] Pieteicēja 2016.gada 11.janvārī norādījusi darījumu ar Polijā reģistrētu uzņēmumu "Krzystof Fedorowich" par summu 12280,31 EUR, taču pieteicēja nav iesniegusi darījumu apstiprinošus dokumentus, tostarp, arī tādus attaisnojuma dokumentus, kā, piemēram, rēķinu.

Pieteicējai jau paziņojumā par audita veikšanu norādīts aicinājums iesniegt grāmatvedības reģistrus un attaisnojuma dokumentus *(lietas 1.sējums, 71., 72.lapa)*. Lai arī 2017.gada 26.septembrī pieteicēja deva solījumu iesniegt VID rēķinu par darījumu ar "Krzystof Fedorowich", tāds netika iesniegts

Tā kā pienākums kārtot grāmatvedību, kas aptver arī atbildību par reģistriem un attaisnojuma dokumentiem, ir pieteicējai saskaņā ar likuma "Par grāmatvedību" 2. un 10.pantu, kā arī likuma "Par nodokļiem un nodevām" 15.panta pirmās daļas 4., 5. un 11.punktu, un minēto pieteicēja nav izpildījusi, nav pamata piemērot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, jo nav pierādījumu par šāda darījuma esību, darījuma priekšmetu, summu, attiecināmību uz saimniecisko darbību un apstākļu, kas dotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem.

[12] Darījumu ar SIA "Viada Baltija" apliecināšanai pieteicēja iesniegusi kases čekus par kopējo darījumu vērtību 956,25 EUR par dīzeļdegvielas iegādi Daugavpils 1, Nometņu ielā 99d, Daugavpilī *(lietas 1.sējums, 220.-224.lapa)*.

Pieteicēja 2017.gada 26.septembra paskaidrojumā norādīja, ka degviela izmantota "spectehnikas" sildīšanai ziemā, lai bākā neveidotos kondensāts, tāpēc norakstīšanas akti netika sastādīti, bet 2017.gada 2.oktobrī pieteicēja paskaidroja, ka tehnika, kuru neiznomāja 2016.gada janvārī - martā, atradās /adrese/ *(lietas 1.sējums, 225.lapa)*.

Tātad saskaņā ar dokumentiem degvielas iegāde veikta Daugavpilī, bet "spectehnika" tikusi sildīta Rīgā. Šādas rīcības izskaidrojumu pieteicēja nav sniegusi, kā arī pierādījumus saviem paskaidrojumiem pieteicēja nav iesniegusi.

Minēto apstākļu vērtējumā, pamatoti ir VID apsvērumi par to, ka kritiski vērtējams tas, ka pieteicēja turpat katru dienu devusies uz Daugavpili iegādāties degvielu transportlīdzekļiem, kas atrodas Rīgā. Turklāt nav pierādījumu un ziņu ne par tehnikas vienībām, to atrašanos pieteicējas paskaidrojumā norādītajā adresē, ne par sildīšanas periodiem, ne tieši kurām tehnikas vienībām un cik degviela izlietota utt. Tāpēc pamatotas ir VID šaubas, ka nav izsekojama arī iegādātās preces attiecināmība uz pieteicējas saimniecisko darbību un izmantošanu ar PVN apliekamu darījumu nodrošināšanai.

Tādējādi noformētie attaisnojuma dokumenti neizpilda Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkta prasības, un VID pamatoti ir liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības.

[13] Tiesa visu pierādījumu vērtējumā VID secinājumus atzīst par pamatotiem un atbilstošiem pārbaudītajiem lietas apstākļiem. Pārbaudot VID norādīto pamatojumu un aprēķinus, tiesa tos atzīst par pareiziem un pamatotiem, jo saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmo un otro daļu nodokļu administrācijai ir tiesības noteikt pienākumu ne tikai veikt valsts budžetā samazināto nodokli, bet arī sodoša rakstura maksājumus, kas saskaņā ar "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta piekto daļu noteikti pareizi, tostarp, nepiemērojot "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septītās daļas nosacījumus.

Attiecībā uz pieteicēja papildus iesniegtajiem pierādījumiem, ko novērtēja arī VID, tad pamatoti ir VID argumenti, ka pārsūdzētā Lēmuma ietvaros apstākļi, kas skar darījumu par automašīnu Audi R8, nav apstrīdēti un nav pamata tos vērtēt. Savukārt pierādījumus, kas apstiprinātu kādu no pieteicēja paustajiem paskaidrojumiem un būtu pamats pretēju secinājumu izdarīšanai, nekā VID Lēmumā, pieteicēja nav iesniegusi.

Tādējādi nodokļu korekcijas par darījumiem ar SIA „Amata", SIA „Grint-15", AS „Viada Baltija" un Polijas uzņēmumu „Krzysztof Fedorowicz" ir pamatotas, Lēmums atzīstams par tiesisku, bet pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246.-251.pantu, 253.pantu, 289.-291.pantu, tiesa

nosprieda

noraidīt Sabiedrības ar ierobežotu atbildību „Apvijas Plus" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2018.gada 27.februāra lēmuma Nr.30.2-22.13/919 „Par SIA „Apvijas Plus" sūdzības izskatīšanas rezultātiem" atcelšanu.

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

Tiesnese E.Apīne