Lietas Nr. A420305215
Lietas arhīva Nr. AA43-0612-17/18

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 22.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente A.Šteinberga,
tiesneses S.Kanenberga un D.Makarova

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz sabiedrības ar ierobežotu atbildību „LAS-RT" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 7.augusta lēmuma Nr.22.8/L-35131 atcelšanu, sakarā ar pieteicējas apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 14.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde veica pieteicējas SIA „LAS-RT" pievienotās vērtības nodokļa auditu par 2013.gada janvāri - 2014.gada septembri, uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2013.gadu, kā arī valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa auditu par 2013.gada janvāri - decembri.

Ar dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu piektās audita daļas 2015.gada 24.februāra lēmumu Nr.23.22/L-182 pieteicējai samazināts no budžeta atmaksājamais pievienotās vērtības nodoklis par 10 437 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 3131,10 *euro*. Vienlaikus ar minēto lēmumu par 1263,51 *euro* palielināti komercsabiedrības 2013.gada zaudējumi, kas pārnesami uz nākamajiem taksācijas periodiem.

[2] Nepiekrītot sākotnējam lēmumam, pieteicēja to apstrīdēja daļā par pieteicējai samazināto no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli 10 437 *euro* un saistībā ar to aprēķināto soda naudu 3131,10 *euro*.

Ar dienesta ģenerāldirektores 2015.gada 7.augusta lēmumu Nr.22.8/L-35131 (turpmāk arī – lēmums) sākotnējais lēmums tā pārsūdzētajā daļā tika atstāts negrozīts.

Dienests atzina, ka preces - iekārtas *Hot Air Levelling System HAL TEC 2000* – piegāde ķēdē SIA /Nosaukums A/ – SIA /Nosaukums B/ – SIA „/Nosaukums VA/" – SIA /Nosaukums C/ – SIA „LAS-RT" faktiski nenotika un pieteicēja zināja, ka ir iesaistīta formālā dokumentu noformēšanā un ir rīkojusies ar nolūku samazināt maksājamo pievienotās vērtības nodokli.

[3] 2015.gada 28.septembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem argumentiem.

[3.1] Dienests, pieprasot no pieteicējas uzrādīt transporta pavaddokumentu CMR un pieņemšanas-nodošanas aktu, nav ņēmis vērā, ka līgums nenoteic pienākumu nodot iekārtu ar pieņemšanas-nodošanas aktu, kā arī neparedz obligātu nosacījumu par preču piegādi noformēt CMR.

Saskaņā ar Ženēvas 1956.gada 19.maija Konvenciju par kravu starptautisko autopārvadājumu līgumu (CMR) transporta pavaddokuments CMR tiek izrakstīts, veicot starptautiskus kravas pārvadājumus. Konkrētajā gadījumā iekārtas piegāde notika Latvijas teritorijā.

Īpašumtiesību nodošanas faktu uz iekārtu apliecina pavadzīme-rēķins, ko SIA /Nosaukums C/ sastādīja un piegādāja kopā ar iekārtu. Tā atbilst normatīvo aktu prasībām, tajā norādīti visi Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.pantā noteiktie rekvizīti, un tā ir uzskatāma par pievienotās vērtības nodokļa rēķinu.

[3.2] Attiecībā uz lēmumā norādīto, ka līgums starp pieteicēju un SIA /Nosaukums C/ bija noformēts formāli, jo tas nesatur tādus būtiskus nosacījumus kā pārvadātāju, pārvadājumā izmantoto transportlīdzekli un preces identifikācijas datus, pieteicēja norāda, ka pieteicēja un SIA /Nosaukums C/ ir vienojušās par līguma būtiskajām sastāvdaļām – līguma priekšmetu (iekārtas piegāde) un tā cenu.

Saskaņā ar minētā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.pantu informācija par preču iepakojumu, svaru, izgatavošanas gadu, rūpnīcas numuru u.c. nav obligāti jānorāda.

Nosacījumi par pārvadātāju un izmantojamo transportlīdzekli iekārtas pārvadāšanā ir blakus noteikumi, kuriem salīdzinājumā ar darījuma būtiskajām sastāvdaļām ir daudz mazāka nozīme. Atsevišķu blakus noteikumu neiekļaušana rakstveida līgumā nav atzīstama par pietiekamu pamatu, lai iznīcinātu visa darījuma tiesisko spēku.

Neviens tiesību akts neuzliek par pienākumu preci transportēt tieši piegādātājam. Apstāklis, ka preču transportu pasūtīja un transporta izmaksas sedza pieteicēja, nepierāda to, ka darījums nav faktiski noticis.

Iekārta tika piegādāta, par ko dienests patstāvīgi pārliecinājās 2014.gada 15.oktobrī, veicot pieteicējas telpu apsekošanu.

Nav pamata apgalvot, ka pavadzīmē-rēķinā norādītā prece nav identificējama. Iekārtas apraksts ir specifisks un pietiekošs: *„Hot Air Levelling System"* ir iekārtas veids (bezsvina lodēšanas iekārta, kas darbojas uz karsta gaisa krāsns lodēšanas metodes pamata), *HAL TEC* 2000" - nosaukums, kurš norāda arī uz iekārtas karstā gaisa emisijas apjomu - 2000 m^3/h.

Turklāt no SIA /Nosaukums C/ iegādātā iekārta ir vienīgā pieteicējas rīcībā esošā šāda veida iekārta, tādēļ nav iespējama situācija, ka dienests vai jebkura cita persona nespētu to identificēt. Dienesta amatpersonas arī apsekoja pieteicējas telpas un viegli identificēja

iekārtu starp citiem telpās esošajiem pamatlīdzekļiem un krājumiem.

[3.3] Saņemot iekārtu, pieteicēja pārbaudīja to, t.sk. pārbaudīja iekārtas tehnisko dokumentāciju. Iekārtu uzstādīja un tās pirmreizējo palaišanu nodrošināja SIA /Nosaukums C/ darbinieki.

[3.4] Saskaņā ar 2014.gada 20.jūnija līgumu pieteicējas īpašuma tiesības uz iekārtu pāriet pēc pilnas apmaksas. Audita laikā norēķini bija veikti daļēji, līdz ar to iekārta nebija pieteicējas īpašumā. Taču pieteicējas saistības pret SIA /Nosaukums C/ neliedz atskaitīt priekšnodokli.

Audita laikā sabiedrības parāds SIA /Nosaukums C/ bija 1203 *euro* jeb 2 % no darījuma kopējās summas. Šobrīd pieteicēja ir norēķinājusies ar SIA /Nosaukums C/ pilnā apmērā, tātad saskaņā ar Civillikumu uzskatāma par iekārtas īpašnieci.

[3.4] Iekārta tika transportēta no Brīvības gatves 214, Rīgā, uz Kurzemes prospektu 3-2, Rīgā. Transportēšanu nodrošināja SIA „/pers. G/" pēc pieteicējas pasūtījuma.

Saskaņā ar Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumiem Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" transporta pavaddokumentā nav jānorāda informācija par transportēšanas veidu un tās veicēju.

Atbilstoši Autopārvadājumu likuma 9.panta otrajai daļai pavadzīmē jānorāda pārvadātāju, taču nav pienākuma norādīt transportlīdzekļa numuru. Tādēļ lēmumā norādītajam, ka pavadzīmē nav norādīts transportlīdzekļa numurs, nav būtiskas nozīmes. Transportlīdzekļa numura nenorādīšana pati par sevi nepierāda to, ka darījums nav noticis.

Pavadzīmē-rēķinā kā preces transportētāja ir norādīta pieteicēja, kas atbilst faktiskajiem apstākļiem, jo sabiedrība ir pasūtījusi transportēšanas pakalpojumu un to apmaksājusi. Tāpat līgumā nav norādīts, ka preces transportēšanu veic SIA /Nosaukums C/.

Pieteicēja atzīst, ka SIA /Nosaukums C/ pavadzīmē-rēķinā kļūdaini norādīta preces izsniegšanas vieta - SIA /Nosaukums C/ juridiskā adrese /adrese A/. Taču minētā kļūda ir vērtējama kā maznozīmīga, jo faktiskā preces izsniegšanas adrese ir izsecināma no citiem lietas materiāliem.

[3.5] Auditā nav pierādīts, ka pieteicēja iekārtu ir saņēmusi no citas sabiedrības, nevis no SIA /Nosaukums C/, kā arī nav gūti pierādījumi sabiedrības ļaunprātībai.

[3.6] Pieteicēja pirms darījuma veikšanas pārliecinājās, ka SIA /Nosaukums C/ ir reģistrēta komercreģistrā un pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Sabiedrībai nav iespēju kontrolēt citu komercsabiedrību darbību, konstatēt preces izcelsmi, tiešā un tālāko preču piegādātāju darbinieku, transportlīdzekļu u.c. resursu esību.

[3.7] Pieteicēja nezināja un nevarēja zināt, kas ir SIA /Nosaukums C/ piegādātājs. SIA /Nosaukums C/ nav ieinteresēta atklāt informāciju par savu piegādātāju, tāpēc pieteicējai nav iespēju noskaidrot preces izcelsmi.

Nezinot, kas ir SIA /Nosaukums C/ piegādātājs, pieteicēja nevarēja ietekmēt to, vai šis piegādātājs pareizi noformē iekārtas transporta pavaddokumentus vai citādi pilda savus nodokļa maksātāja pienākumus.

[3.8] SIA /Nosaukums C/ ir tikai starpnieks. Iegādāties preci tikai pēc tam, kad ir atrasts pircējs, ir normāla komercprakse. Pretējā gadījumā starpnieks uzņemtos nesamērīgu finanšu risku gadījumā, ja tam neizdotos atrast precei pircēju. Tāpēc nav pamatots lēmumā norādītais, ka šāda komercprakse pierāda to, ka darījums nav noticis.

[4] Dienests rakstveida paskaidrojumos par pieteikumu norāda, ka pieteikumu neatzīst, pamatojoties uz lēmumā norādīto, kā arī turpmāk atreferētajiem argumentiem.

[4.1] Pieteicējas grāmatvedībā ietvertā pavadzīme-rēķins par preču piegādi, ko ir veikusi SIA /Nosaukums C/, neatbilst likuma „Par grāmatvedību" 7.panta 10.punktam, Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumu Nr.585 „Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizēšanu" 35.^{11} 2.punktam un Autopārvadājumu likuma 9.panta trešajai daļai, jo tajā nav ietverta skaidra informācija par darījuma būtību jeb piegādājamo preci, kā arī norādīta nepatiesa informācija par preces izsniegšanas adresi un preces pārvadātāju.

Pieteicējas skaidrojums par to, ka pavadzīmē-rēķinā pieteicēja pamatoti tika norādīta kā pārvadātāja, jo tā esot pasūtījusi un apmaksājusi transportu, neatbilst Autopārvadājumu likuma 9.panta trešajā daļā norādītajai prasībai norādīt pārvadātāju, jo iepriekš uzskaitīto normu mērķis ir sniegt ziņas tieši par darījuma norises faktiskajiem apstākļiem.

[4.2] Pieteicējas pieteikumā ietvertajām norādēm par līguma spēkā esamību arī bez vienošanās par darījuma blakus noteikumiem nav nozīmes, izskatot šo strīdu. Tam, vai darījums civiltiesiski ir uzskatāms par spēkā esošu, nav nozīmes, izskatot jautājumu par darījuma faktisku esamību administratīvā procesa ietvaros.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 14.jūnija spriedumu pieteikums tika noraidīts. Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Tiesa citēja Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, ceturto, piekto un sesto daļu, likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7.pantu, kā arī judikatūras atziņas saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām.

[5.2] Tiesa noskaidroja lietas faktiskos apstākļus un atreferēja liecinieku sniegto liecību saturu.

[5.2.1] Pieteicējas darbinieks /pers. I/ liecināja, ka SIA „LAS-RT" nodarbojas ar akustisko sistēmu un to komponentu (korpusi, dinamika, filtri, spoles u.c.) ražošanu. Ar /pers. J/, iekārtas piegādātāju, iepazinās 2012.gadā izstādē /Nosaukums E/. Šajā izstādē bija dažādas tehnoloģijas, instrumenti, iekārtas, viss, kas nepieciešams ražošanai. 2014.gadā uzņēmums plānoja palielināt ražošanas apjomu, tāpēc 2013.gadā bija aktuāli iegādāties dažas iekārtu vienības. Šajā izstādē pieteicējas pārstāvji skatījās, ko var nopirkt. Viņus interesēja kokapstrādes iekārtas akustikas korpusu izgatavošanai. Pie viena no stendiem iepazinās ar /pers. J/. Iepazīstoties viņa neminēja sevi kā kādas firmas pārstāvi, firma parādījās pavasarī, kad pieteicēja sāka kārtot darījumu. Viņa teica, ka nodarbojas ar specializētu iekārtu meklēšanu klientiem un var sameklēt un uzstādīt nestandarta iekārtas klientam. No sākuma uzņēmuma pārstāvjiem bija nepieciešams kokapstrādes darbgalds, bet /pers. J/ neko sameklēt nevarēja. 2014.gadā pieteicējai bija nepieciešama iekārta plato filtra alvošanai. Pieteicējas iekārta bija veca, turklāt nomāta, tā nenodrošināja procesu. Pieteicējas pārstāvji vērsās pie /pers. J/, jo paši minēto iekārtu nekur neatrada, internetā bija tikai jaunas un ļoti dārgas. Lietotas neatrada, jo šīs iekārtas maz kur izmanto. Latvijā tāda iekārta ir tikai pieteicējai, varbūt Baltijā kādam ir. Pavasara beigās /pers. J/ paziņoja, ka ir atradusi šādu lietotu iekārtu labā stāvokli. Viņa atveda dokumentāciju, pieteicējas darbinieki pārbaudīja, pieteicējai iekārta derēja. Tālāk pieteicēja noslēdza līgumu, samaksāja priekšapmaksu, atveda iekārtu, iedarbināja to, sāka strādāt, nekādu problēmu nebija. Mašīna arī tagad ir labā stāvoklī un strādā.

Transportu vajadzēja nodrošināt SIA /Nosaukums C/, atvest uz Kurzemes prospektu 3, Rīgā, bet viņiem kaut kas nesanāca, jo bija kaut kāda problēma ar mašīnu. Viņiem bija mašīna tikai līdz VEF teritorijai Brīvības ielā, tad vajadzēja vai nu dažas dienas gaidīt, vai pašiem pārkraut un paņemt tajā pašā dienā. Pieteicēja vērsās pie /pers. K/ (viņa firma ir blakus), viņš iekārtu pārveda tajā pašā dienā. Pieteicēja negribēja atstāt iekārtu bez uzraudzības, tāpēc paņēma to tajā pašā dienā.

Transporta kompānija SIA „/pers. G/" veica iekārtas iekraušanu ar iekrāvēju. Iekārta izskatās kā skapis, viegli iekraut ar iekrāvēju. Iekārtas svars ap 500-600 kg. No pieteicējas puses iekārtu uzņēmumā saņēma /pers. I/. Iekārta tika izkrauta, pēc dažām dienām atbrauca /pers. J/, un pieteicēja iekārtu iedarbināja. Iekārtu ekspluatējot, nav nepieciešamas īpašas speciālas zināšanas. Iekārtu noregulēja pati pieteicēja, konkrēti, tās tehnologs.

SIA „/pers. G/" sākotnēji izrakstīja kļūdainu rēķinu. SIA „/pers. G/" strādā blakus AS /Nosaukums F/ un kļūdaini izrakstīja rēķinu minētajam uzņēmumam.

Visa dokumentācija bija piegādāta līdz līguma parakstīšanai. Dokumentāciju saņēma pie līguma parakstīšanas, kad /pers. J/ pateica, ka ir atradusi iekārtu. Viņa atveda parādīt dokumentus, lai pieteicēja pārliecinātos, vai šī iekārta der tās ražošanas procesam.

Līdzīgas jaunas, nelietotas iekārtas cena ir apmēram no 80 līdz 150 tūkstošiem *euro*. Iegādātā iekārta bija mazlietota, labā stāvoklī, tāpēc /pers. I/ uzskata, ka par iekārtu samaksātā cena bija adekvāta. SIA /Nosaukums C/ neatklāja, kas ir iekārtas piegādātājs. Līgumu sastādīja SIA /Nosaukums C/. Pieteicēja neizrakstīja SIA /Nosaukums C/ rēķinu par transporta pakalpojumiem, tā ir grāmatvedības kļūda.

SIA /Nosaukums C/ veica pirmo iekārtas izmēģinājuma palaišanu. /pers. J/ iekārtu uzstādīja un iedarbināja (ieslēgšana, režīma uzstādīšana, programmas izvēle (programmēšana un palaišana)). Mehāniska palaišana ļoti vienkārša - pieslēdz elektrību, gaisu, ventilāciju.

Avansu pieteicēja samaksāja līdz preces saņemšanai, pēc visu detaļu saskaņošanas, pēc tam, kad saņēma tehnisko specifikāciju, kad pārliecinājās, ka viņiem iekārta der, un parakstīja līgumu.

Preci saņēma 28.jūlijā, pirmā iemaksa bija jūnijā. Pirmajā avansā maksāja 4500 *euro,* nevis līguma 2.1.1.punktā norādīto avansa maksājumu 12 027,40 *euro,* jo pieteicējai bija finansiālas problēmas. Sazvanījās un vienojās ar /pers. J/ par mazāku avansa maksājumu. Līgumsoda samaksa netika prasīta.

Par to, ka iekārta ir labā stāvoklī, noskaidroja no /pers. J/, viņa teica, ka redzēja, bet pēc tam, kad iekārtu saņēma, pārliecinājās paši.

Uz tiesas jautājumu, vai pieteicēja finansiāli 2014.gada vasarā varēja atļauties iegādāties iekārtu par minēto cenu, /pers. I/ atbildēja, ka viņiem tolaik bija diezgan lieli pasūtījumi no Čehijas un Itālijas. 2014.gads finansiālajā ziņā bija smags, pieteicēja pat mēģināja sākt tiesiskās aizsardzības procesu. 2015.gadā kļuva vieglāk, varēja noregulēt savas lietas ar kreditoriem.

[5.2.2] Liecinieks/pers. L/ (pieteicējas bijusī amatpersona) liecināja, ka līguma iniciators bija SIA „LAS-RT". Jautājums par bezsvina lodēšanu ražošanai bija aktuāls jau ilgi, jo Eiropas Savienības prasības ir, ka ražošanai jābūt uz alvas bāzes bez svina. 2013.gadā Krievijas Federācijā Austrumu tirgū notika defolts, tāpēc samazinājās akustisko sistēmu pārdošana un vajadzēja palielināt noietu Rietumu virzienā. Bija perspektīvas prognozes akustisko sistēmu ražošanai, firma „RČF" Itālijā, „Turbosound" bija, Bulgārijas uzņēmums „Hi Fi Direct", no Zviedrijas atbrauca kompānija, ar to tika parakstīts nodomu protokols. Lai nodrošinātu šo pasūtījumu izpildi, radās jautājums par šīs iekārtas iegādi. Sākumā pieteicēja sāka meklēt iespēju iegādāties jaunu iekārtu. Jauna iekārta maksāja ļoti dārgi, aptuveni 130 000 *euro*. Visi mēģinājumi atrast kreditēšanu, respektīvi, sarunas ar bankām nedeva pozitīvu efektu. Bankas pieteicējai atteica, tāpēc radās ideja meklēt lietotu darbagaldu, kas maksātu lētāk. Pieteicēja iekārtu meklēja internetā, nosūtīja ziņu pa visiem kontaktiem, kuri viņiem bija. Uz vienu no pieteicējas pieprasījumiem piedāvājumu sniedza firma, liecinieks neatceras, kā saucās šī firma, bet menedžere bija /pers. J/, respektīvi, tas bija viņas piedāvājums.

/pers. J/ atsūtīja savu pirmo piedāvājumu uz pieteicējas lūgumu, kurš tika izplatīts internetā. Pēc tam pavasarī viņa atveda tehnisko dokumentāciju. Pieteicējas speciālisti pētīja šo tehnisko dokumentāciju un nonāca pie slēdziena, ka pieteicēju apmierina šī iekārta. Ar /pers. J/ iepazinās izstādē, lieciniekam bija viņas vizītkarte. Tas, šķiet, bija 2014.gada decembrī izstādē „Hi Fi Industrie" Ķīpsalā. Izstāde bija saistīta ar darbgaldiem, ar kokapstrādi un tā tālāk, un liecinieks piegāja pie viena paviljona, notika saruna, un /pers. J/ pateica, ka ir iespējamas lietotu kokapstrādes darbagaldu piegādes no Eiropas. Kokapstrāde pieteicēju tolaik neinteresēja, bet pēc tam, kad radās nepieciešamība pēc bezsvina lodēšanas, pieteicēja aizsūtīja pieprasījumu. Izstādi apmeklēja liecinieks, tehnologs, ražošanas menedžeris un /pers. I/.

Ja atmiņa liecinieku neviļ, otra darījuma puse sastādīja līgumu, bet pieteicēja to pētīja. Transportēšana notika uz SIA /Nosaukums C/ rēķina. SIA /Nosaukums C/ veda šo iekārtu un veda vēl citu iekārtu kādam, un radās kaut kādas problēmas, tāpēc, lai piegādātu iekārtu pieteicējai, bija nepieciešams pieteicējas transports. Iekārtas izcelsme nav zināma, acīmredzot tas bija komercnoslēpums. Minēto iekārtu piegādāja, un pieteicējas mehāniķi to pieslēdza elektrībai. Pēc tam atbrauca /pers. J/, tātad viņas klātbūtnē vēlreiz pārbaudīja iekārtas darbaspējas, tā veica savas funkcijas pilnībā. Šajā iekārtā nebija nekā sarežģīta. Vajadzēja to pieslēgt elektrībai un atbilstīgi instrukcijai iedarbināt.

Pieteicējai nebija īpašas izvēles attiecībā uz minētās iekārtas iegādi, jo citi priekšlikumi tai vienkārši nebija pieejami. Kad iekārta jau bija piegādāta, bija redzams, ka iekārta ir darbaspējīga. Pieteicēja samaksāja priekšapmaksu. Pirmo priekšapmaksu veica, šķiet, 5000 *euro* apmērā. Uz tiesas jautājumu par to, vai pieteicējai neradās šaubas par to, cik ilgi šī iekārta strādās, liecinieks atbildēja, ka šī ir tādas klases iekārta un funkcionāli nes tādu slodzi, ka tā ilgi pilda savas ražošanas funkcijas. Otrkārt, tā nav sarežģīta ekspluatācijā, un detaļas un mezgli nav dārgi. Tāpēc apzināti pieņēma lēmumu attiecībā uz šo iekārtu.

Līgumu apsprieda visi, un liecinieks atceras, ka to atdeva saskaņošanai, un visi pieteicējas ražošanas un finanšu menedžeri to vizēja. Pētīja to un apsprieda.

Pirmais 2014.gada pusgads pieteicējai bija labs un perspektīvs, bija atlikumā pasūtījumi no 2013.gada, kurus pieteicēja pabeidza pildīt. Un bija lieli pasūtījumi no Itālijas un no Anglijas. Vasarā firmai bija lejupslīdes periods, bet pirmais pusgads vienmēr bija labs. Rudenī parasti sākās ražošanas pieaugums. Pieteicējas produkcijas pircēji ir Rietumu tirgū, nav Austrumu tirgus, kur vienmēr bija 100 procentu priekšapmaksa. Rietumu tirgus pircēji norēķinās par preci jau pēc preces saņemšanas fakta. Tāpēc, neraugoties uz to, ka tie ir Rietumu pircēji, apmaksa kavējās, bet pieteicējai vajadzēja ieguldīt visai ievērojamus līdzekļus materiālu iepirkumiem. Un pēc notikušās krīzes situācija bija tāda, ka visi izejvielu piegādātāji prasīja 100 procentu priekšapmaksu.

Iekārtu dabā pirms tās iegādes neapskatīja, pieteicējai bija priekšstats par šo iekārtu, un pēc tam galīgajā variantā pieteicējai bija fotogrāfijas un iekārtas tehniskā dokumentācija. Tāda bieza grāmatiņa, kurā viss bija aprakstīts. Tur, šķiet, bija vācu un angļu valoda. Tas bija pavasaris, kad pieteicēja izpētīja tehnisko dokumentāciju. Pēc tam pieņēma lēmumu par līguma slēgšanu un parakstīja to jūlija sākumā vai jūnija beigās. Praktiski pagāja mēnesis, lai izstrādātu līgumu. Jūnijā parakstīja un, šķiet, jūlija beigās vai vidū bija piegāde.

Pieteicēja pārbaudīja SIA /Nosaukums C/, liecinieks personīgi paskatījās, iegāja Lursoft datu bāzē un konstatēja, ka firma ir reģistrēta un viss ir it kā kārtībā.

[5.2.3] Liecinieks/pers. N/ *(/pers. G/)* liecināja, ka deviņus gadus viņa uzņēmums nomāja teritoriju /Nosaukums I/, tāpēc

/Nosaukums I/ pastāvīgi izmantoja viņa transportu uz savstarpējā izdevīguma pamatiem.

Iekārtas pārvadājumu 2014.gada vasarā atceras. Mašīna tika piekrauta VEF rūpnīcas bijusī teritorijā. Tur ir angāri. Tur iekrāva to metāla kasti, veda un /Nosaukums I/ teritorijā izkrāva. Ar /Nosaukums I/ lieciniekam bija vienošanās, ka liecinieks viņiem veic kaut kādas funkcijas pārvadājumu jomā, tika izstādīti rēķini, bet naudu /Nosaukums I/ lieciniekam nepārskaitīja, bet notika savstarpējs ieskaits par teritorijas nomu. Tāpat bija arī šoreiz - liecinieks izrakstīja rēķinu, un nauda tika savstarpēji ieskaitīta.

Rēķinu liecinieks izrakstīja uzreiz jūlijā, bet tas tika izrakstīts AS /Nosaukums I/. Tāpēc liecinieks uzskatīja, ka šī nauda jau ierēķināta savstarpējā ieskaitā. Ar AS /Nosaukums I/ galveno grāmatvedi liecinieks tikās reizi ceturksnī un tad kārtoja bilanci, un šī summa bija strīdīga, jo viņi neieskaitīja un teica, ka jāpārraksta rēķins uz firmu SIA „LAS-RT", un varbūt oktobrī liecinieks arī pārrakstīja rēķinu uz šo firmu.

VEF teritorijā iekārta stāvēja uz zemes. Tur cilvēki gaidīja. Ar iekrāvēju iekrāva un ar iekrāvēju izkrāva /Nosaukums I/.

[5.2.4] Tiesas sēdē liecinieks /pers. O/ liecināja, ka SIA „/Nosaukums VA/" nodarbojās ar celtniecības materiālu, tehnisko materiālu pārdošanu. /pers. O/ tur pāris mēnešus bija valdes loceklis. Komercdarbība nevedās, un viņš firmu pārdeva. Uz tiesas jautājumu, vai SIA „/Nosaukums VA/." nodarbojās tikai ar celtniecības materiālu tirdzniecību vai vēl ar ko citu, liecinieks atbildēja, ka nē, tirgoja santehnikas materiālus, visādus savienojumus, leņķus. Liecinieks pats darbojās šajā firmā. Uz tiesas jautājumu, vai liecinieks atceras darījumu, kura rezultātā iepirka un tālāk pārdeva bezsvina lodēšanas iekārtu, liecinieks atbildēja, ka, iespējams, ka bija. Tagad neatceras, tas bija 2014.gads. Varbūt bija. Jāskatās dokumenti.

Preces, kuras tālāk pārdeva, iepirka no Lietuvas, uzņēmumu nosaukumus neatceras. Preci iepirka arī Latvijā, arī vietējām firmām nosaukumus neatceras. Uzņēmumu SIA /Nosaukums B/ neatceras. SIA /Nosaukums C/ liecinieks atceras, bet neatceras, kādi darījumi bija ar SIA "Larsim". /pers. J/ pazīst, pēc liecinieka domām, viņa bija SIA /Nosaukums C/ valdes locekle. Neatceras būtisku SIA „V.A.A." darījumu 2014.gada vasarā. Visus darījumus SIA „V.A.A." slēdza liecinieks pats. Uzņēmējdarbība neveicās, tāpēc uzņēmums tika pārdots. Neatceras, kam pārdevis SIA „V.A.A.". Liecinieks apstiprina savu parakstu uz pavadzīmes *(lietas 1.sējuma 69., 70.lapa)*, bet darījumu saistībā ar minēto pavadzīmi neatceras. SIA „V.A.A." sava transporta nebija, neatceras, kas veica preču transportēšanu. Kā atrada bezsvina lodēšanas iekārtu, liecinieks neatceras, liecinieks neatceras, kā izskatās bezsvina lodēšanas iekārta, neatceras specifiskus ar to saistītus dokumentus. Neatceras, vai saņēma avansa maksājumus par iekārtu, neatceras, vai bija līgums par iekārtas pārdošanu, neatceras, kāds bija peļņas procents par iekārtas pārdošanu.

[5.2.5] /pers. J/ (SIA /Nosaukums C/ amatpersona darījuma brīdī) tiesas sēdē liecināja, ka vēl 2013.gadā ir vēlējusies uzsākt savu uzņēmējdarbību, staigājot pa izstādēm un iepazīstoties ar turpmākajiem sadarbības partneriem, bet savu uzņēmumu ir nodibinājusi 2014.gada martā. 2015.gada jūnijā lieciniece ir pārdevusi uzņēmumu. SIA /Nosaukums C/ nodarbojās ar preču uzpirkšanu un to pārdošanu, konkrētāk, ar lietotu iekārtu iepirkšanu un pārdošanu. Paralēli lieciniece strādāja Rīgas tehniskās universitātes (turpmāk - RTU) Būvniecības fakultātē, kur viņai bija piekļuve pie lietotām un nelietotām precēm. Ievērojot to, ka universitātes darbiniekiem pastāvīgi tika piedāvātas bezmaksas biļetes blakus esošo izstāžu apmeklējumam, lieciniece ir apmeklējusi visas izstādes, kur iepazinās ar turpmākajiem sadarbības partneriem. Lieciniece ir rūpīgi sekojusi Lietuvas kokapstrādes uzņēmēju stendiem, vienā no izstādēm (decembrī) tika nodibināts kontakts ar Latvijas uzņēmuma SIA „LAS-RT" pārstāvjiem /pers. R/ un Borisu. Pie stenda tika aizsākta saruna un SIA „LAS-RT" pārstāvji tika informēti, ka lieciniece ir nodibinājusi uzņēmumu un piedāvā iegādāties lietotas un nelietotas iekārtas, bet uz to brīdi viņi nebija ieinteresēti iegādāties lieciniecei pieejamās preces (ūdens sistēmas un ar ūdens attīrīšanu saistītās iekārtas).

Martā vai aprīlī /pers. R/ sazinājās ar liecinieci un izteica interesi par lodēšanas iekārtu. SIA „V.A.A." bija viens no lielākajiem liecinieces sadarbības partneriem, tāpēc, pamatojoties uz iepriekšējo sadarbību (ūdens attīrīšanas un santehnikas iekārtas), ir sazinājusies ar SIA „V.A.A." pārstāvi /pers. S/, jo Brokāns jau vairs nestrādāja šajā uzņēmumā. Pēc nedēļas vai divām SIA „V.A.A." informēja, ka viņiem ir tāda iekārta. Lieciniecei nav informācijas, kādā veidā SIA „V.A.A." ir ieguvusi iekārtas. Lieciniece pēc iekārtas apskates ir piegādājusi lodēšanas iekārtas specifikācijas dokumentus un fotogrāfijas pircējiem, bet nevar atcerēties iekārtas ražotājvalsti un gadu. Pamatojoties uz noslēgto līgumu ar SIA „LAS-RT", liecinieces pienākums bija piegādāt preci pircējam. Pēc iegādes iekārta tika piegādāta un glabāta pie pazīstamā Jaunolainē, kura nekustamais īpašums atrodas pie ceļa un ir viegli veikt iekārtas iekraušanu un izkraušanu, jo pieteicējai nebija teritorijas, kur varētu glabāt tik lielu iekārtu (2m*2m). Pēc priekšapmaksas daļējas saņemšanas nogādāja preci līdz VEF teritorijai, no kurienes to tālāk transportēja pircēju nodrošināts transportlīdzeklis, jo lieciniece nespēja nodrošināt preces piegādi līdz pircējas norādītajai adresei. Pavadzīmē ir norādīts, ka iekārtas piegāde notiek no SIA /Nosaukums C/ juridiskās adreses līdz SIA „LAS-RT" norādītajai adresei, bet lieciniece nespēj paskaidrot, kāpēc pavadzīmē nav nomainītas adreses. Kopumā SIA „LAS-RT", lai arī neievērojot līguma noteikumus, 6 mēnešu laikā (lai arī līgumā noteikts 2 mēneši) ir veikusi pilnu iekārtas apmaksu. Finansiālas grūtības ar samaksu ir bijušas jau sākotnēji, no līgumā minētajiem 20 procentiem, priekšapmaksa tika veikta tikai 10 procentu apmērā (apmēram 5000 *euro*), bet lieciniece nav par to uztraukusies, jo ir uzticējusies viņiem.

Pamatā uzņēmums nodarbojās ar celtniecības preču pārdošanu, piemēram ūdens iekārtu pārdošanu. No sākuma preces tika iepirktas no RTU un tad realizētas tālāk, bet, kad izveidojās sadarbības partneru datu bāze, prece tika pirkta arī no citām kompānijām, piemēram, lodēšanas iekārta, kas tika nopirkta no SIA „V.A.A.", ar kuru lieciniecei jau iepriekš bija noslēgti vairāki darījumi (lieciniece norāda, ka to var pārbaudīt dienesta iesniegtajos dokumentos). Pamatojoties uz iepriekš noslēgtajiem darījumiem, lieciniece ir sazinājusies ar SIA „V.A.A." pārstāvi /pers. S/, lai noskaidrotu, vai viņiem nav pieejama tāda iekārta, kur pēc divām nedēļām tika konstatēts, ka iekārta ir pieejama. Lieciniece informēja, ka sadarbības pirmsākumos ar SIA „V.A.A." saziņa ir notikusi ar Vladimiru, kuru vēlāk aizstāja /pers. S/, ar kuru pamatā arī tika noslēgti darījumi. Uz jautājumu, cik ilgs laiks bija nepieciešams, lai lieciniece noskaidrotu, ka SIA „V.A.A." pārdod bezsvina lodēšanas iekārtu, lieciniece atbildēja, ka mēnesis vai pāris mēnešu.

Lieciniece aizbrauca pie SIA „V.A.A." uz Dārziņu ielu un apskatījās iekārtu uz vietas. Pēc liecinieces rīcībā esošās informācijas, iekārta pie SIA „V.A.A." atradās pāris nedēļas. Lieciniece iepazinās ar iekārtas tehnisko dokumentāciju, uztaisīja bildes. Iekārtas tehnisko dokumentāciju un bildes lieciniece piegādāja uz SIA „LAS-RT" biroju Kurzemes prospektā. Pamatojoties uz bildēm un dokumentāciju, SIA „LAS-RT" pieņēma lēmumu iegādāties iekārtu, bet paši nebija aizbraukuši un apskatījuši to. Līgumu abi uzņēmumi sagatavoja kopā.

Uz atbildētājas pārstāves jautājumu, kāpēc iekārta tika pārvesta no SIA „V.A.A." teritorijas uz Jaunolaini, nevis uzreiz piegādāta pircējam, lieciniece atbildēja, ka SIA „V.A.A." bija kaut kādas problēmas ar tās glabāšanu un iekārtu nevarēja glabāt pie viņiem, tāpēc jūnijā lieciniecei nācās sazināties ar paziņu Jaunolainē, ar kuru vienojās, ka var nolikt iekārtu pie viņa un tā glabāsies zem jumta. Par iekārtas glabāšanu Jaunolainē norēķinājās skaidrā naudā un netika sastādīts atsevišķs dokuments par iekārtas glabāšanu un norēķinu kārtību. Iekārta Jaunolainē tika glabāta aptuveni mēnesi. Iekārtas pārvešanu uz Jaunolaini veica liecinieces paziņa, par tādu iekārtas

pārvešanu norēķinājās skaidrā naudā, un netika sastādīts atsevišķs dokuments par iekārtas glabāšanu un norēķinu kārtību.

Šoferis, ar kuru lieciniece vienojās par iekārtas pārvešanu, brauca uz VEF teritoriju pēc savas kravas un brauca reisā uz Igauniju. Lieciniece vienojās ar SIA „LAS-RT", ka viņa piegādās iekārtu līdz VEF, bet līdz gala mērķim iekārtu nogādās SIA „LAS-RT" transports, tas ir viens no iemesliem, kāpēc lieciniece nepieprasīja no viņiem apmaksu līgumā noteiktajos termiņos. Lieciniece ar šoferi aizbrauca līdz VEF, sagaidīja SIA „LAS-RT" transportu un darbinieku (lieciniece neatceras, kurš tieši darbinieks bija), kas pieņēma iekārtu. Iekārta liecinieces klātbūtnē tika uzreiz pārkrauta no vienas mašīnas otrā. Pārliecinājusies, ka iekārta ir pārkrauta un tā tika aizvesta, lieciniece devās prom. SIA „LAS-RT" pieņēma iekārtu un nākamreiz lieciniece jau redzēja iekārtu pie tās iedarbināšanas pēc pāris nedēļām, kad tā tika uzstādīta un sagatavota pirmreizējai iedarbināšanai. Iekārta tika palaista speciālistu klātbūtnē, lieciniece nepiedalījās pašā iedarbināšanas procesā, bet bija klāt. Iekārta ir pilnīgi automatizēta, nekas sarežģīts nav jādara - jāpieslēdz pie elektrības, jāpielaiž saspiestais gaiss, jāpievieno cinks un alva, un tas ir viss. Sistēmai tiek dots uzdevums, tā veic aprēķinus un izgatavo uzdoto mikroshēmu. Iekārta izgatavo mikroshēmas.

SIA „V.A.A." tobrīd pārstāvēja Vladimirs, kura uzvārdu lieciniece neatceras, bet ar viņu lieciniecei bija maz darījumu, pamatā viņa strādāja tikai ar /pers. S/. Ar Vladimiru lieciniece iepazinās vienā no izstādēm, tā bija pirmā iepazīšanās ar SIA „V.A.A.". Lieciniece sazinājās ar /pers. V/ un jautāja, vai viņiem nav pieejama tāda iekārta. /pers. O/ nodarbojās ar lietotu iekārtu pārdošanu. Lieciniece neatceras, kā norēķinājās ar SIA „V.A.A." par iekārtu, vai bija priekšapmaksa vai pēcapmaksa. Visa summa par iekārtu tika samaksāta no uzņēmuma bankas norēķinu konta vienā maksājumā, aptuveni 10 000 *euro*. Minēto summu lieciniece ņēma no privātajiem līdzekļiem. Uzcenojuma procents bija 10%, lieciniecei bija diezgan maza peļņa.

Iekārtu bija nepieciešams glabāt, jo nebija saņemta priekšapmaksa, ko lieciniece vēlējās saņemt, pirms piegādāt to pircējiem.

[5.3] Tiesa atzina, ka lietā esošie pierādījumi to kopsakarā liecina, ka pieteicējas darījums par iekārtas iegādi ar SIA /Nosaukums C/ faktiski nav noticis un pieteicēja zināja, ka iekārtas piegādātājs nav SIA /Nosaukums C/. Nav konstatējama pieteicējas labticība, savukārt fiktīva darījuma noformēšana ir ļaunprātīga rīcība, tādējādi dienests pamatoti ir liedzis pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem ar SIA /Nosaukums C/.

Tiesa, izvērtējot pieteikumā minētos argumentus, uzskatīja, ka pieteicējas apstrīdētās dienesta lēmumā norādītās neprecizitātes un nesakritības darījuma norisē katra atsevišķi neliecina, ka darījums faktiski nav noticis, tomēr šajā lietā konstatēto pretrunu un neprecizitāšu kopums minētā darījuma norisē, darījuma dokumentos un liecinieku liecībās liecina par to, ka darījums par iekārtas iegādi starp pieteicēju un SIA /Nosaukums C/ faktiski nav noticis. Tiesai nav šaubu, ka iekārta pieteicējai ir piegādāta, taču tās piegādātāja nav bijusi SIA /Nosaukums C/.

[5.4] Tiesa secināja, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās nodokļu samazināšanas plānā, tādējādi dienests pamatoti saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu ierobežoja SIA „LAS-RT" tiesības atskaitīt priekšnodokli par tās darījumu 2014.gada jūlijā ar SIA /Nosaukums C/.

[5.5] Dienests tiesiski, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmo daļu, likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta otro un piekto daļu un 32.panta septīto daļu, pieteicējai samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu par 10 437 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 3131,1 *euro*.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, kas pamatota ar pieteikuma argumentiem. Papildus apelācijas sūdzībā norādīti šādi argumenti.

[6.1] Jaunākajā Eiropas Savienības Tiesas praksē (*piem., Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra spriedums lietā C? 277/14 „PPUH"*) nostiprinājusies atziņa, ka ja preces ir piegādātas un izmantotas pieteicējas saimnieciskajā darbībā, iespējas atteikt pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanu ir ierobežotas — jābūt tiešiem, nepārprotamiem pierādījumiem par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par piegādātāja veiktu nodokļa izkrāpšanu. Šāds princips saskan ar Eiropas Cilvēktiesību konvenciju, kas ar nodokļiem saistītas sankcijas (6.pants) uzskata par krimināltiesiska rakstura sankcijām. Ne dienests, ne tiesa neapstrīd, ka prece (iekārta) faktiski eksistēja un ka tā atradās pie pieteicējas un bija izmantota tās saimnieciskajā darbībā. Lietā nav pierādījumu, ka pieteicēja zināja par piegādātāja veikto pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, bet netieši pierādījumi nav pietiekoši. Spriedumā pieteicēja zināšana par piegādātāja veiktu nodokļa izkrāpšanu ir pamatota vien ar pieņēmumiem un nesakritībām liecībās. Tādēļ dienests un tiesa liedz pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu uz pamatiem, kas nav paredzēti likumā un tiesu praksē.

[6.2] Jāvērtē tikai pieteicējas darījumu ar piegādātāju - SIA /Nosaukums C/, nevis darījumus pirms vai pēc šī darījuma. Eiropas Savienības Tiesa secināja, ka nodokļu administrācija nevar atteikt nodokļu maksātājam tiesības atskaitīt priekšnodokli par preču piegādi tādēļ, ka, ņemot vērā krāpšanu vai nelikumības pirms vai pēc šīs piegādes, tā ir jāuzskata par faktiski nenotikušu (*Eiropas Savienības Tiesas spriedums lietā C-285/11 Bonik EOOD; 34. - 46.punkts*)

[6.3] Lai attaisnotu tiesību liegšanu uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jābūt nepārprotamiem pierādījumiem tam, ka pieteicēja bija tieši iesaistīta iespējamā krāpšanā un par to zināja (*sk., Eiropas Savienības tiesas 2006.gada 6.jūlija spriedumu apvienotajās lietās Nr.C-439/04 un 440/04 „Axel Kittel", 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 „Mahageben" lietā, Eiropas Cilvēktiesību tiesas spriedumu „Bulves" lietā, ka arī Augstākās tiesas spriedumus lietās Nr.SKA-14/2013, Nr.SKA-17/2013, Nr.SKA-84/2013*), dienests nevar ņemt vērā cita uzņēmēja, kas piedalās tajā pašā piegādes shēmā, nolūku un/vai iespējamo cita darījuma krāpniecisko raksturu, kas ietilpst šajā piegādes shēmā, par kuru pieteicējai nav bijis un nevarēja būt zināms un kas ticis veikts pirms vai pēc pieteicējas veiktā darījuma (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 12.janvāra spriedumu lietā „Optigen"*).

Proti, priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību ierobežošana nav pieļaujama, ja to pamato ar to, ka rēķina izsniedzējs SIA /Nosaukums C/ vai viens no viņa piegādātājiem ir veicis prettiesiskas darbības, objektīvi nepierādot, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina, ka darījums bija saistīts ar rēķina izsniedzēja SIA /Nosaukums C/ izdarītu krāpšanu. Kā minēts iepriekš, kāda cita tirgus dalībnieka piegādes augšupējā vai lejupējā ķēdē izdarītai krāpšanai nevar būt ietekmes uz pieteicējas tiesībām atskaitīt priekšnodokli.

Pretēji minētajam, dienesta lēmumā un tiesas spriedumā izdarītie secinājumi par darījumu būtību ir pamatoti pārsvarā uz citu uzņēmumu novērtējumu. Proti, dienests pēc būtības uzliek pieteicējai par pienākumu veikt izmeklēšanas darbības, kuras tai saskaņā ar Eiropas Savienības tiesas un Augstākās tiesas atziņām nemaz nebija jāveic, jo tas ir dienesta pienākums - veikt pārbaudes pie nodokļu maksātājiem.

[6.4] Pieteicēja nezināja un nevarēja zināt, kas ir SIA /Nosaukums C/ preču piegādātājs. Ja pieteicēja to zinātu, tad tā iekārtu iegādātos pa tiešo no piegādātāja, nevis no SIA /Nosaukums C/. Šī iemesla pēc SIA /Nosaukums C/ (kā jebkurš uzņēmējs) nav ieinteresēts atklāt informāciju par savu piegādātāju, un tāpēc pieteicējai kā pircējam nav iespēju noskaidrot preces izcelsmi, kā to lēmumā pieprasa dienests. Pieteicēja nevarēja ietekmēt to, vai šis piegādātājs pareizi noformē iekārtas transporta pavaddokumentus vai

citādi pilda savus nodokļa maksātāja pienākumus. Adresi, no kuras ir jāpaņem iekārta, pieteicējai norādīja SIA /Nosaukums C/ pārstāvji.

[6.5] Saskaņā ar līguma 3.1.1.punktu SIA /Nosaukums C/ apņēmās piegādāt iekārtu trīs darba nedēļu laikā pēc līguma parakstīšanas. Ņemot vērā paša dienesta iegūtos pierādījumus, tai skaitā SIA /Nosaukums C/ amatpersonas sniegtos paskaidrojumus par to, ka SIA /Nosaukums C/ ir tikai starpnieks, tad tā ir normāla komercprakse preci iegādāties tikai pēc tam, kad ir atrasts pircējs. Pretējā gadījumā starpnieks uzņemtos nesamērīgu finanšu risku gadījumā, ja tam neizdotos atrast precei pircēju. Tāpēc nav pamatots dienesta un tiesas apgalvojums, ka šāda komercprakse pierāda to, ka darījums nav noticis.

[6.6] Tiesai un iestādei jāpārbauda konkrēts darījums, kas noticis starp pieteicēju un tās darījuma partneri. Apstāklim, vai pieteicējas darījuma partneris attiecīgās preces ieguva no tā norādītajām personām, ir pakārtota nozīme (*sk., Augstākas tiesas 2011.gada 7.oktobra spriedumu lietā Nr.SKA-295/2011*).

Proti, priekšnodokļa atskaitījumu pamatotība vērtējama, iegūstot informāciju par konkrētā darījuma faktiskajiem apstākļiem. Tomēr konkrētajā gadījumā dienests un tiesa vien norāda uz to, ka darījumi nevarēja notikt, pamatojoties uz to, ka SIA /Nosaukums C/ un tā deklarētie piegādātāji nav pienācīgi un savlaicīgi pildījuši savus nodokļa maksātāja pienākumus.

Lai gan dienests ir tiesīgs pārbaudīt katru no darījuma ķēdēs posmiem, no darījuma faktiskās neesamības jānošķir gadījumi, kad persona preci patiešām saņēma no konkrētā darījuma partnera, bez mērķa ļaunprātīgi izmantot pievienotās vērtības nodokļa sistēmu finansiālu priekšrocību gūšanai, pat, ja attiecīgais darījumu partneris izpildi nodrošināja prettiesiski (*sk., 2008./2009.gada Augstākās tiesas tiesu prakses apkopojums „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretācijā un piemērošanā"*).

Dienests nedz audita laikā, nedz arī vēlāk nav guvis pierādījumus tam, ka pieteicēja iekārtu saņēma no citiem uzņēmumiem. Dienests nav guvis objektīvus pierādījumus arī pieteicējas ļaunprātībai. Tiesas secinājums, ka darījums ar SIA /Nosaukums C/ faktiski nav noticis, ir pretrunā judikatūrai.

[6.7] Atbilstoši Augstākās tiesas pastāvīgajai tiesu praksei Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts paredz nosacījumus priekšnodokļa atskaitīšanai, bet ne pienākumu veikt konkrētas pārbaudes par darījuma partneriem. Tādu pienākumu neparedz arī citi tiesību akti.

Dati par piegādātājiem, t.sk., to faktisko atrašanos juridiskajā adresē un cita informācija nodokļu maksātājiem nav publiski pieejami. Iegūt šādu informāciju no dienesta pieteicēja nevarēja. Tādēļ pieteicēja nevarēja zināt, kas ir SIA /Nosaukums C/ piegādātāji, kā arī – vai tiem ir reģistrēti transportlīdzekļi un ir darbinieki, vai arī iegūt citus datus, uz kuriem dienests atsaucas lēmumā.

Tādēļ nedrīkst pamatot pieteicējas atbildību par trešās personas (piegādātāja) nesamaksāto pievienotās vērtības nodokli ar to apstākli, ka SIA /Nosaukums C/ valdes locekle bija vienīgais darbinieks SIA /Nosaukums C/. Tāpat ir prettiesiski liegt pieteicējai tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu uz tā pamata, ka SIA /Nosaukums C/ valdes locekle /pers. J/ nav sniegusi detalizētu informāciju par darījumu.

[6.8] Pieteicēja pirms darījuma veikšanas ar SIA /Nosaukums C/ pārliecinājās par to, ka šis uzņēmums ir reģistrēts komercreģistrā un pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā.

Apstāklis, ka audita veikšanas brīdi, t.i., 2015.gadā, SIA /Nosaukums C/ bija izslēgta no pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistra, nevar kalpot par pamatu pieteicējas tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu ierobežošanai. Pieteicējai nav nekādu iespēju kontrolēt, lai tā piegādātāji pienācīgi pilda savus nodokļa maksātāja pienākumus (*sk., Eiropas Cilvēktiesību Tiesa 2009.gada 22.janvāra spriedumu Nr.3991/03 Bulves AD v. Bulgaria lietā*).

[6.9] Atsevišķu blakus noteikumu neietērpšana rakstveida formā (t.i., neiekļaušana to rakstveida līgumā) nav atzīstama par pietiekamu pamatu, lai apšaubītu visa darījuma tiesisku spēku. Arī pieteicējas maksātspēja vai fakts, ka tā iegādājusies dārgu iekārtu, nevar ne apšaubīt darījumu, ne kalpot par faktu, kas apstiprinātu pieteicējas zināšanu par piegādātāja veiktu nodokļa izkrāpšanu.

[6.10] Uz šo brīdi pieteicēja ir veikusi pilnīgu samaksu par iekārtu, un tāpēc ir uzskatāma par īpašnieku arī saskaņā ar Civillikumu. Samaksa veikta pilnā apmērā, atskaitot izdevumus par preču piegādi, kā to paredz 2014.gada 20.jūnija līgums.

[7] Dienests par pieteicējas apelācijas sūdzību iesniedza paskaidrojumus, norādot, ka pieteicēja apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu turpmāk norādīto apsvērumu dēļ.

[7.1] Nav pamatots apelācijas sūdzības arguments, ka tiesa nav ņēmusi vērā Eiropas Savienības Tiesas praksi un nepamatoti ir vērtējusi tālākos SIA /Nosaukums C/ darījumu partnerus un to spēju piegādāt preci.

[7.2] Ja no darījumu partnera puses ir konstatējama tikai dokumentu formāla parakstīšana, darījumu partneriem ir fiktīva uzņēmuma pazīmes (nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu saimnieciskās darbības veikšanai) un no lietas materiāliem nevar konstatēt reālo preču kustību un izcelsmi, ir izsecināma pieteicējas ļaunprātība dokumentu noformēšanā.

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

Motīvu daļa

[9] Lietā izšķirams strīds par to, vai pieteicēja ir tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus, pamatojoties uz SIA /Nosaukums C/ vārdā izrakstītajiem rēķiniem par preces – bezsvina lodēšanas iekārtas „Hot AIR Levelling System HAL TEC" – piegādi.

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

No minētās tiesību normas, kā arī no Augstākās tiesas un Eiropas Savienības Tiesas nolēmumos paustajām atziņām izriet, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par faktiski notikušiem darījumiem *(sk., piemēram, Augstākās tiesas 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 7.punktu).*

Tātad, lai atzītu nodokļu maksātāja priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, primāri nepieciešams konstatēt darījuma faktisko esību. Vienlaikus, pamatojoties uz Eiropas Savienības Tiesas judikatūru *(sk. 2012.gada 21.jūnija spriedumu apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 Mahageben ar tajā sniegtajām atsaucēm uz iepriekšējiem Tiesas nolēmumiem, kā arī 2013.gada 31.janvāra spriedumu lietā Nr.C-643/11 un 2013.gada 18.marta rīkojumu lietā C-563/11),* secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības

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

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

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

Ņemot vērā norādīto, vispirms ir jānoskaidro, vai pieteicēja vispār ir saņēmusi SIA /Nosaukums C/ rēķinos norādīto preci. Konstatējot, ka pieteicēja strīdus preci ir saņēmusi, nepieciešams noskaidrot, vai šī prece ir saņemta tieši no SIA /Nosaukums C/. Ja tiks konstatēts, ka pieteicēja strīdus preci vispār ir saņēmusi, bet nav to saņēmusi tieši no SIA /Nosaukums C/, nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka patiesais preces piegādātājs nav bijusi SIA /Nosaukums C/ jeb, citiem vārdiem sakot, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā.

[11] Vērtējot minētos apstākļus, Administratīvā apgabal tiesa no dienesta argumentācijas konstatē, ka dienests nav apšaubījis SIA /Nosaukums C/ vārdā izrakstītajos rēķinos norādītās preces – bezsvina lodēšanas iekārtas „Hot AIR Levelling System HAL TEC" – esību pieteicējas rīcībā. Tātad par šo apstākli lietā strīda nav.

Vienlaikus dienests ir apšaubījis, ka pieteicēja iekārtu ir saņēmusi tieši no SIA /Nosaukums C/. Vērtējot šo jautājumu, Administratīvā apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

[12] No lietas materiāliem redzams, ka pieteicēja 2014.gada jūlijā kā priekšnodokli ir atskaitījusi 10 437 *euro*, pamatojoties uz SIA /Nosaukums C/ 2014.gada 28.jūlija rēķinu Nr.L28/07-01 par iekārtas piegādi. Preču pavadzīmi – rēķinu no pieteicējas puses ir parakstījis /pers. I/ (pieteicējas darba ņēmējs), savukārt no SIA /Nosaukums C/ puses – /pers. J/ (SIA /Nosaukums C/ valdes locekle strīdus darījuma brīdī).

[13] SIA /Nosaukums C/ valdes locekle /pers. J/ dienestam ir iesniegusi rakstveida paskaidrojumu (bez datuma), ka SIA /Nosaukums C/ veic starpnieka darījumus pēc principa sameklēt izdevīgāko cenu starp pieprasījumu un piedāvājumu. Pārsvarā tā ir būvniecības preču vairumtirdzniecība, un mēdz būt arī dārgu iekārtu piegāde pēc pasūtījuma. Prece tiek iepirkta vairumā un pārdota ar nelielu uzcenojumu. SIA /Nosaukums C/ ir divi lielākie pastāvīgie darījumu partneri. Ar SIA „V.A.A." pārstāvi Vladimiru [/pers. O/] iepazinās caur internetu, savukārt, mainoties SIA „V.A.A." vadībai, iepazinās ar /pers. S/. No SIA „V.A.A." iepērk preci un pārdod to galvenokārt SIA /Nosaukums N/, ar kuras pārstāvi Oļegu iepazinās Rīgas Tehniskajā universitātē. Uzņēmumam ir noliktava /adrese/. Uzņēmumam nav nepieciešams liels darbinieku skaits *(lietas 1.sējuma 76.lapa).*

/pers. J/ tika nopratināta arī pirmās instances tiesas sēdē, kur arī apstiprināja, ka saimniecisko darbību veica un iekārtu pieteicējai piegādāja. No liecinieces liecībām izriet, ka viņas saimnieciskā darbība izpaudās kā iekārtu iepirkšana un pārdošana. Ar pieteicējas pārstāvjiem /pers. R/ un Borisu [Livču] iepazinās 2013.gada decembrī izstādē un informēja viņus, ka liecinieces uzņēmums piedāvā iegādāties lietotas un nelietotas iekārtas, saistītas ar ūdens attīrīšanu. /pers. R/ ar liecinieci sazinājās 2014.gada martā vai aprīlī un izteica interesi par lodēšanas iekārtu. Lieciniece sazinājās ar SIA „V.A.A.", un viņiem šāda iekārta bija pārdošanā. Šajā jautājumā lieciniece sniedza pretrunīgas liecības, vienubrīd norādot, ka šāda iekārta SIA „V.A.A." rīcībā bija jau brīdī, kad lieciniece par to telefoniski interesējās, pēc tam norādot, ka iekārta bija pēc vienas vai divām nedēļām, bet uz dienesta jautājumu atbildot, ka iekārta SIA „V.A.A." rīcībā nonāca mēneša laikā. Ne šīs, ne citu iekārtu izcelsmi lieciniece nezina. Par SIA „V.A.A." zināja, jo ar to bija citi darījumi – no tās tika pirktas ūdens attīrīšanas, santehnikas iekārtas. Kad 2014.gada martā tika nodibināta SIA /Nosaukums C/, SIA „V.A.A." jau darbojās. Šīs sadarbības pirmsākumos lieciniece sazinājās ar Vladimiru [/pers. O/] (ar viņu lieciniece iepazinās vienā no izstādēm), pēc tam – ar /pers. S/. Lieciniece iekārtu apskatīja Dārziņu ielā. Iekārtas tehnisko dokumentāciju un fotogrāfijas lieciniece nogādāja pircējai, un uz to pamata pieteicēja pieņēma lēmumu iegādāties iekārtu.

Lieciniecei neizdevās nodrošināt iekārtas transportēšanu tā, kā bija plānots sākotnēji – viņa nodrošināja iekārtas transportēšanu no Jaunolaines uz VEF teritoriju [/adrese/], kur to paņēma pieteicēja. Proti, pēc iegādes iekārta apmēram divas nedēļas atradās Dārziņu ielā (noliktavā), pēc tam apmēram mēnesi (no jūnija sākuma) tika glabāta pie paziņas Jaunolainē (lieciniece norādīja, ka tā ir privātmāja, adreses nav), jo lieciniece vēlējās iekārtu pieteicējai piegādāt tikai pēc priekšapmaksas saņemšanas. Pie SIA „V.A.A." iekārtu glabāt nevarēja, jo „bija kaut kādas problēmas", savukārt SIA /Nosaukums C/ nebija teritorijas, kur varētu glabāt tik lielu (2 m augstu un 2 m platu) iekārtu. Iekārtas pārvešanu uz Jaunolaini veica liecinieces paziņa, par ko norēķinājās skaidrā naudā. Arī par iekārtas glabāšanu Jaunolainē lieciniece norēķinājās skaidrā naudā. Pēc priekšapmaksas daļējas saņemšanas nogādāja preci līdz VEF teritorijai [/adrese/], no kurienes to tālāk transportēja pieteicējas nodrošināts transportlīdzeklis, jo lieciniece nespēja nodrošināt preces piegādi līdz pircējas norādītajai adresei. Proti, šoferis (mašīna ar pacēlāju), ar kuru lieciniece vienojās par iekārtas pārvešanu, brauca uz VEF teritoriju pēc savas kravas, ko tālāk veda uz Igauniju. Dokumentu par šīs preces transportēšanu nebija, lieciniece to apmaksāja skaidrā naudā. Lieciniece vienojās ar SIA „LAS-RT", ka viņa piegādās iekārtu līdz VEF teritorijai, bet līdz gala mērķim iekārtu nogādās SIA „LAS-RT" transports, tas ir viens no iemesliem, kāpēc lieciniece nepieprasīja no viņiem apmaksu līgumā noteiktajos termiņos. Lieciniece ar šoferi aizbrauca līdz VEF teritorijai, sagaidīja SIA „LAS-RT" transportu un darbinieku, kas pieņēma iekārtu. Iekārta liecinieces klātbūtnē tika uzreiz pārkrauta no vienas mašīnas otrā. Nākamreiz lieciniece iekārtu redzēja pie tās iedarbināšanas pēc pāris nedēļām. Iekārta ir ar datoru vadāma, tā tika palaista speciālistu klātbūtnē, lieciniece tikai bija klāt. Iekārtas darbības princips – tā ir lodēšanas

iekārta, kas, izmantojot izejvielas (svinu, alvu), ražo mikroshēmas.

Kopumā pieteicēja, lai arī neievērojot līguma noteikumus, ir veikusi pilnu iekārtas apmaksu. Finansiālu grūtību dēļ no līgumā minētajiem 20 %, priekšapmaksa tika veikta tikai 10 % apmērā, arī pēc piegādes paredzētā summa 30 % apmērā netika samaksāta (tika maksāta pa mazām daļām), visa summa tika samaksāta nevis 2 mēnešu, bet 6 mēnešu laikā. Lieciniece paskaidroja, ka pieteicējai uzticējās, soda naudu nepiemēroja, jo „šie cilvēki bija simpātiski" un maksāja, cik varēja, lieciniecei radās iespaids, ka tā ir nopietna firma, kas tiešām strādā.

Lieciniece neatcerējās, kā norēķinājās ar SIA „V.A.A." par iekārtu, vai bija priekšapmaksa vai pēcapmaksa. Visa summa par iekārtu tika samaksāta no uzņēmuma bankas norēķinu konta vienā maksājumā, aptuveni 10 000 *euro*. Minēto summu lieciniece ņēma no privātajiem līdzekļiem. Uzcenojuma procents bija 10%, lieciniecei bija diezgan maza peļņa. Neko vairāk lieciniece nevarēja paskaidrot, norādot, ka šajā jautājumā tiesai jāsazinās ar SIA „V.A.A.".

[14] Novērtējot /pers. J/ paskaidrojumus un liecības, apgabaltiesa piekrīt pieteicējai, ka /pers. J/ ir apstiprinājusi gan savu saistību ar SIA /Nosaukums C/, gan arī darījumus ar pieteicēju. Tomēr, neskatoties uz minēto, apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka tādējādi lietā nevar būt nekādu šaubu par to, ka pieteicēja strīdus preces ir saņēmusi tieši no SIA /Nosaukums C/. Šajā sakarā vispirms norādāms, ka tas vien, ka darījumu partneris ir apstiprinājis savu saimniecisko darbību un konkrēto darījumu, pats par sevi neizslēdz fiktīvi noformēta darījuma iespējamību *(sk. Augstākās tiesas 2016.gada 16.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-70/2016 5.punktu).* Tiesa vispārīgi var arī nepiekrist liecinieku liecībās atainotajai apstākļu norisei, ja liecībās minētie fakti neatbilst citiem faktiem, kuri apstiprināti ar pierādījumiem. Tāpat tiesa var arī neatzīt faktus, par kuriem sniegtas liecības, par pierādītiem. Šādā gadījumā ir jānorāda, kāpēc vienam pierādījumam tiek dota priekšroka salīdzinājumā ar citiem pierādījumiem *(sk. Augstākās tiesas 2016.gada 20.jūnija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-910/2016 7.punktu un 2016.gada 6.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-1256/2016 7.punktu).*

Līdz ar to, pretēji pieteicējas viedoklim, tas vien, ka pieteicējas darījumu partnera SIA /Nosaukums C/ amatpersona /pers. J/ ir apstiprinājusi gan šī uzņēmuma saimniecisko darbību, gan darījuma esību ar pieteicēju, automātiski nedod pamatu secinājumam, ka darījums starp pieteicēju un SIA /Nosaukums C/ patiešām ir noticis. Minētās personas paskaidrojumi un liecības ir vērtējami kopsakarā ar pārējiem lietā noskaidrotajiem apstākļiem un iegūtajiem pierādījumiem.

[15] Vērtējot /pers. J/ paskaidrojumus un liecības, apgabaltiesa atzīst, ka no tām izriet viennozīmīgs secinājums, ka SIA /Nosaukums C/ konkrētajā darījumā pildīja tikai starpnieka lomu, proti, SIA /Nosaukums C/ pēc pieteicējas pasūtījuma sameklēja uzņēmumu, kas pārdod šādu preci, pasūtīja tam šo preci un pārdeva pieteicējai. To /pers. J/ skaidri apliecināja gan dienestam, gan tiesai, tāpēc, lai noskaidrotu, vai SIA /Nosaukums C/ varēja pieteicējai piegādāt iekārtu, nepieciešams noskaidrot, vai SIA /Nosaukums C/ šo iekārtu varēja iegādāties no sava deklarētā preču piegādātāja.

Šāda pieeja darījumu novērtēšanā ir atzīta arī administratīvo tiesu praksē *(sk., piemēram, Augstākās tiesas 2017.gada 7.februāra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-22/2017 7.punktu).* Šajā sakarā pieteicēja apelācijas sūdzībā nepamatoti pauž viedokli, ka tiesai ir jāvērtē tikai pieteicējas darījumu ar piegādātāju.

[16] Dienests ir atzinis, ka nav iespējams konstatēt preču izcelsmi; izsekojot deklarēto darījumu ķēdi, sākotnējais noformētais darījumu partneris ir uzņēmums, kam reāla saimnieciskā darbība nav konstatēta.

Kā konstatējis dienests un kā tas izriet no lietā esošajām SIA /Nosaukums C/ pievienotās vērtības nodokļa deklarācijām, SIA /Nosaukums C/ preces iegādi ir deklarējusi no SIA „V.A.A.".

Vērtējot minētā uzņēmuma spēju veikt strīdus preces piegādi, dienests konstatēja, ka SIA „V.A.A." deklarētie darbības virzieni (kokmateriālu un būvmateriālu vairumtirdzniecības starpnieka darbība) neatbilst pieteicējas un SIA /Nosaukums C/ darījuma saturam. Īsi pēc darījumu noformēšanas ar SIA /Nosaukums C/, proti, 2014.gada 27.oktobrī, SIA „V.A.A." izslēgta no dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistra sakarā ar saimnieciskās darbības apturēšanu, bet uzņēmuma valdes loceklei /pers. S/ atņemtas tiesības ieņemt amatus uz vienu gadu. Uz dienesta aicinājumiem ierasties un iesniegt dokumentus pārbaudei uzņēmums neatsaucās.

SIA „V.A.A." 2014.gada jūlijā deklarēja preču iegādi no Lietuvas UAB /Nosaukums O/, bet minētais uzņēmums nav deklarējis preču piegādi SIA „V.A.A.". Savukārt 2014.gada maijā-jūlijā SIA „V.A.A." deklarējusi darījumus ar SIA /Nosaukums B/.

SIA /Nosaukums B/ deklarētais darbības virziens ir mākslas palīgdarbības. Darba devēju ziņojumi dienestam nav iesniegti. 2014.gada 17.jūlijā uzņēmums izslēgts no dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistra sakarā ar nodokļa deklarāciju neiesniegšanu. SIA /Nosaukums B/ 2014.gada jūlijā deklarēja preču iegādi no SIA /Nosaukums A/.

SIA /Nosaukums A/ deklarētais darbības virziens ir mākslas palīgdarbības, audio un video ierīču mazumtirdzniecība specializētajos veikalos. Darba devēju ziņojumi dienestam nav iesniegti. 2014.gada 20.oktobrī uzņēmums izslēgts no dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu pievienotās vērtības nodokļa aprēķinu pārbaudei. SIA /Nosaukums A/ iesniedza pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas par 2014.gada maiju-oktobri par kopējo darījumu vērtību 3 298 952,83 *euro*, bet priekšnodoklis netika deklarēts un pievienotās vērtības nodokļa parāds valsts budžetam par 2014.gada maiju-oktobri bija 692 780,23 *euro*.

[17] Apgabaltiesa konstatē, ka SIA „V.A.A." dibināta 2014.gada 1.aprīlī un reģistrēta dienesta ar pievienotās vērtības nodokli apliekamo personu reģistrā 2014.gada 26.aprīlī. Tās valdes loceklis līdz 2014.gada 18.jūnijam bija /pers. O/, bet pēc tam – /pers. S/.

/pers. O/ tika nopratināta pirmās instances tiesas sēdē (*sk. liecības atreferējumu šā sprieduma 5.2.4.punktā)*, kur arī apstiprināja, ka saimniecisko darbību veica un iekārtu SIA /Nosaukums C/ piegādāja.

Taču apgabaltiesa atzīst, ka viņa paskaidrojumi par SIA „V.A.A." saimniecisko darbību kopumā un konkrēto darījumu ir vispārīgi un nekonkrēti.

Jautāts, kādi darījumi notika ar SIA /Nosaukums C/, liecinieks atbildēja, ka neatceras. Jautāts, vai notika attiecīgās iekārtas iegādes un tālākas piegādes darījums ar SIA /Nosaukums C/ (lieciniekam tika uzrādīta attiecīgā pavadzīme), liecinieks atbildēja, ka „iespējams". Liecinieks neatcerējās, kā norisinājās attiecīgais darījums, kas veica preču transportēšanu (sava transportlīdzekļa uzņēmumam nebija), kā bezsvina lodēšanas iekārtu atrada un kā tā izskatās, kāda bija ar iekārtu saistītā dokumentācija, vai bija iekārtas iegādes līgums, vai saņēma avansa maksājumus, vai iekārtas pārdošanas rezultātā guva peļņu.

Apgabaltiesa secina, ka, lai arī /pers. O/ nenoliedz darījuma ar SIA /Nosaukums C/ esību, viņa liecību saturs ļauj apšaubīt, vai šāds

darījums vispār ir noticis. Apgabaltiesa neatzīst par ticamu, ka pie apstākļa, ka persona saimniecisko darbību veikusi tikai nepilnus divus mēnešus, pie tam attiecīgais darījums ir bijis specifisks (jo liecinieks apliecināja, ka pamatā darbojies ar santehnikas iekārtām), kas to izceļ citu ar SIA /Nosaukums C/ veikto darījumu virknē, liecinieks nevar atcerēties nekādas darījuma detaļas ne par uzņēmumu, no kā iekārta tika iegādāta, ne par tās iegādes un tālākas pārdošanas noteikumiem, ne par iekārtas izskatu un komplektāciju.

Ņemot vērā iepriekš norādīto apstākļu kopumu, apgabaltiesa nepiekrīt pieteicējai, ka no pirmās instances tiesā nopratināto liecinieku liecībām būtu gūstams apstiprinājums pieteicējas un SIA /Nosaukums C/ darījuma faktiskajai esībai.

Šajā sakarā apgabaltiesa papildus minētajam norāda arī to, ka uz tiesas sēdi pirmās instances tiesā liecinieces statusā tika izsaukta SIA „V.A.A." valdes locekle /pers. S/, kas parakstījusi preces rēķinu-pavadzīmi. Tomēr viņa uz tiesas sēdi neieradās pat pēc procesuālo piespiedu līdzekļu piemērošanas. Darījumu partneru amatpersonu neierašanās uz tiesas sēdi pats par sevi, protams, nav pamats, lai atzītu, ka darījumi faktiski nav notikuši, tomēr ir netiešs pierādījums vairāku pierādījumu saskanīgā virknē, kas norāda, ka darījumi faktiski ar rēķinā norādīto personu nav notikuši *(sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.marta rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-718/16 7.punktu)*. Tādējādi arī tas, ka darījumu partnera amatpersona konsekventi izvairās no kontakta ar tiesu iestādēm, ir ņemams vērā kopsakarā ar pārējiem iepriekš norādītajiem pierādījumiem, vērtējot darījumu faktisko esību. Gadījumā, ja persona tik tiešām ir reāli veikusi attiecīgos darījumus, nav atrodams loģisks un objektīvs izskaidrojums, kāpēc šai personai būtu jāizvairās no ierašanās uz tiesas sēdi attiecīgo darījumu apstiprināšanai.

[18] Nevar atstāt bez ievērības, ka arī SIA /Nosaukums C/ amatpersona /pers. J/ nevarēja sniegt ticamus paskaidrojumus par iekārtas iegādes apstākļiem no SIA „V.A.A.". Proti, viņa apliecināja, ka iekārta atradās SIA „V.A.A." noliktavā /adrese/, taču sniedza pretrunīgus paskaidrojumus par to, vai iekārta jau sākotnēji bija SIA „V.A.A." rīcībā, vai arī SIA /Nosaukums C/ uzdevumā tika meklēta, un cik ilgi – vienu vai divas nedēļas, vai mēnesi. No tā savukārt ir atkarīgs secinājums, ar kuru SIA „V.A.A." amatpersonu SIA /Nosaukums C/ sadarbojās – /pers. O/ vai /pers. S/. Ja pieņem par patiesu liecinieces liecību, ka iekārta nedēļu (SIA „V.A.A." teritorijā) un vēl mēnesi (Jaunolainē) atradās pirms priekšapmaksas saņemšanas (jo atbilstoši liecinieces liecinātajam iekārta uzreiz pēc iegādes netika piegādāta pieteicējai tieši ar mērķi vispirms sagaidīt priekšapmaksu), savukārt priekšapmaksa tika saņemta 2014.gada 16. un 17.jūlijā, tad jāsecina, ka SIA /Nosaukums C/ tobrīd varēja sadarboties tikai ar /pers. O/, kurš mēnesi pirms priekšapmaksas saņemšanas, proti, līdz 2014.gada 18.jūnijam, bija uzņēmuma vienīgā amatpersona. Tādā gadījumā nav izskaidrojams, kādēļ /pers. O/ neko nevar pastāstīt par konkrēto darījumu. Apgabaltiesas ieskatā, ja jau pieteicēja meklēja dārgu un specifisku iekārtu (kas, atbilstoši tās darbinieku sniegtajām liecībām Latvijā ir vienā eksemplārā, bet Baltijas valstīs - viena no nedaudzām), tad būtu sagaidāms, ka pieteicēja nodos SIA /Nosaukums C/ detalizētus nepieciešamās iekārtas raksturojošos datus, ko tā savukārt nodos SIA „V.A.A." pasūtījuma izpildei. Kā jau apgabaltiesa norādīja, šāda veida iekārtu tirdzniecība nebija ierasta prakse ne SIA /Nosaukums C/, ne SIA „V.A.A.", tādēļ maz ticams, ka gadījumā, ja /pers. O/ šādu iekārtu tiešām meklēja, tad viņš nevarētu atcerēties nekādas darījuma detaļas. Tāpat maz ticams, ka darījuma faktiskas esības gadījumā arī SIA /Nosaukums C/ amatpersona /pers. J/ nevarētu sniegt ticamas ziņas pat par iekārtas iegādes vērtību. Proti, lieciniece norādīja, ka iekārtu iegādājās par apmēram 10 000 *euro* un, iekārtu pārdodot, guva niecīgu peļņu 10 % apmērā. No tā būtu secināms, ka iekārta pieteicējai tika pārdota par apmēram 11 000 *euro*, taču darījuma dokumenti ar pieteicēju ir noformēti par daudzkārt lielāku summu - 60 137 *euro*.

Apgabaltiesas ieskatā, nav ticami liecinieces paskaidrojumi par sadarbību ar SIA „V.A.A." vispār, jo viņa liecināja, ka brīdī, kad tika nodibināta SIA /Nosaukums C/ (atbilstoši Uzņēmumu reģistra datiem, tas notika 2014.gada 27.martā), SIA „V.A.A." jau darbojās. Taču apgabaltiesa konstatē, ka SIA „V.A.A." ir dibināta tikai 2014.gada 4.aprīlī, proti pēc SIA /Nosaukums C/. Nevar atstāt bez ievērības, ka pēc minēto uzņēmumu gandrīz vienlaicīgas dibināšanas SIA „V.A.A." bija arī vienīgais SIA /Nosaukums C/ preču piegādātājs, par ko liecina pievienotās vērtības nodokļa deklarācijas *(lietas 1.sējuma 134.-146., 199.-204.lapa)*. Savukārt SIA „V.A.A." visas preces saņēma tikai no SIA /Nosaukums B/, bet tā savukārt visas preces saņēma tikai no SIA /Nosaukums A/. Tātad ir konstatējama acīmredzama minēto uzņēmumu saistība, bez tam nav izskaidrojams, kādu iemeslu dēļ bija nepieciešama šādas starpnieku ķēdes dalība katrā darījumā.

[19] Ievērojot minēto apstākļu kopumu, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka, tā kā atbilstoši /pers. J/ sniegtajiem paskaidrojumiem un liecībām SIA /Nosaukums C/ darbojās tikai kā starpniece, tad apstākļos, kad SIA /Nosaukums C/ uzrādītais darījuma partneris neveica strīdus preces piegādi, nav pamata apgalvojumam, ka SIA /Nosaukums C/ rīcībā bija strīdus prece, ko piegādāt pieteicējai. Atzīstot, ka SIA /Nosaukums C/ rīcībā strīdus preces nebija, secīgi jāatzīst, ka strīdus preces pieteicēja nav saņēmusi no SIA /Nosaukums C/. Līdz ar to ir pamatots dienesta secinājums, ka darījums starp pieteicēju un SIA /Nosaukums C/ faktiski nav noticis.

Par to cita starpā liecina arī uz iepriekš minēto SIA /Nosaukums C/ darījumu partneres SIA „V.A.A." tālākajiem sadarbības partneriem SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums A/ attiecināmā informācija, no kuras izriet secinājums, ka arī šie uzņēmumi nevarēja piegādāt strīdus preci SIA „V.A.A.", lai tā šīs preces varētu piegādāt SIA „Larsim, kura savukārt, izpildot starpnieka funkcijas, šīs preces varētu piegādāt pieteicējai.

Minēto apstākļu kopums liecina, ka ir notikusi tikai darījumu ķēdes veidošana un dokumentu formāla sastādīšana, bet ne faktiska darījumu esība.

[20] Pie secinājuma par to, ka darījums starp pieteicēju un SIA /Nosaukums C/ nav noticis, apgabaltiesa nonāk arī tāpēc, ka no lietā noskaidroto apstākļu un iegūto pierādījumu kopuma nav iespējams konstatēt preču izcelsmi un izsekot darījumu norisei. To liedz ne vien iepriekš minētie apstākļi, bet arī pavadzīmēs pieļautie būtiskie trūkumi.

Proti, no darījuma dokumentos ietvertās informācijas izriet, ka 2014.gada 20.jūnijā tika noslēgta vienošanās (līguma parakstīšanas datums gan norādīts 2014.gada 20.jūlijs), ka SIA /Nosaukums C/ piegādās pieteicējai iekārtu 60 137 *euro* vērtībā, un līguma summa ietver arī preces piegādi līdz pieteicējas struktūrvienībai /adrese/. SIA /Nosaukums C/ apņēmās piegādāt iekārtu triju nedēļu laikā pēc avansa maksājuma saņemšanas (12 027 *euro*), kā arī nodrošināt pieteicēju ar preces tehnisko dokumentāciju un veikt iekārtas pirmreizējo palaišanu (informējot piegādātāju, kad konkrēti var notikt iekārtas palaišana un iepriekš sagatavojot iekārtas palaišanai nepieciešamos apstākļus – nodrošinot kompresora novietošanu, elektrības instalāciju un pieslēgumu saspiesta gaisa padeves līnijai atbilstoši iekārtas lietošanas instrukcijas noteikumiem). Pircējs uzņēmies materiālo atbildību par preci no tās pieņemšanas brīža, proti, no transporta dokumentu parakstīšanas *(lietas 1.sējuma 48.lapa)*.

Avansa rēķinu Nr.L25/06-01 SIA /Nosaukums C/ pieteicējai izrakstīja 2014.gada 25.jūnijā. Avansa maksājumu (nepilnā apmērā)

par iekārtu pieteicēja veica 2014.gada 16. un 17.jūlijā *(lietas 1.sējuma 147.-148.lapa)*.

2014.gada 28.jūlijā SIA /Nosaukums C/ izrakstīja pieteicējai piegādes pavadzīmi–rēķinu Nr.L28/07-01 par 60 137 *euro*, citastarp, norādot, ka preci transportē pieteicēja no /adrese/ (kas ir SIA /Nosaukums C/ juridiskā adrese), uz Kurzemes prospektu 3-2, Rīgā *(lietas 1.sējuma 51.lapa*).

No lietas materiāliem redzams, ka iekārtu SIA /Nosaukums C/ iegādājusies no SIA „V.A.A.", proti, 2014.gada 25.jūnijā SIA „V.A.A." (/pers. O/) izrakstīja SIA /Nosaukums C/ avansa rēķinu Nr.V01/10 par 11 846,99 *euro (lietas 1.sējuma 69.lapa),* savukārt 2014.gada 28.jūlijā SIA „V.A.A." (/pers. S/) izrakstīja SIA /Nosaukums C/ pavadzīmi-rēķinu Nr.V01/18 par iekārtas piegādi, norādot summu apmaksai 59 234,95 *euro (lietas 1.sējuma 70.lapa).* No minētā rēķina izriet, ka iekārtu SIA „V.A.A." izsniegusi /adrese/ (kas ir SIA „V.A.A." juridiskā adrese), bet SIA /Nosaukums C/ to saņēmusi /adrese/, preces transportēšanu nodrošina SIA „LAS-RT".

Pieteicēja ir dienestam iesniegusi arī transporta pakalpojuma pasūtījuma dokumentus *(lietas 1.sējuma 49.lapa),* no kuriem izriet, ka 2014.gada 21.jūlijā pieteicēja pati noformēja pasūtījumu, lai SIA „/pers. G/" 28.jūlijā iekārtu nogādātu no Brīvības gatves 214, Rīgā, līdz Kurzemes prospektam 3-2, Rīgā.

Lietā atrodas SIA „/pers. G/" 2014.gada 6.oktobra transporta pakalpojuma rēķins 90,75 *euro* vērtībā *(2014.gada 71.lapa)*, kurā kā pakalpojuma saņēmēja norādīta pieteicēja.

[21] Tātad, lai arī atbilstoši līguma nosacījumiem preču piegādi pieteicējai uz tās juridisko adresi /adrese B/, bija apņēmusies veikt preces piegādātāja SIA /Nosaukums C/, vēlāk sastādīti vairāki dokumenti, katrā no kuriem norādīta gan savstarpēji atšķirīga, gan no līguma noteikumiem atšķirīga piegādes norise: pirmkārt, no SIA „V.A.A." 2014.gada 28.jūlija rēķina izriet, ka iekārta SIA /Nosaukums C/ tiek izsniegta /adrese/, no kurienes pati pieteicēja to transportē uz Kurzemes prospektu 3-2, Rīgā; otrkārt, no SIA /Nosaukums C/ 2014.gada 28.jūlija rēķina izriet, ka preci transportē pieteicēja no Biķernieku ielas 6-16, Rīgā, uz Kurzemes prospektu 3-2, Rīgā; treškārt, no SIA „/pers. G/" pasūtījuma dokumentiem un rēķina izriet, ka pieteicējas uzdevumā iekārtu transportēja SIA „/pers. G/" no Brīvības gatves 214, Rīgā, līdz Kurzemes prospektam 3-2, Rīgā.

Izvērtējot pieteicējas pārstāvju paskaidrojumus, pieteicējas darbinieku /pers. I/ un bijušās amatpersonas /pers. R/ liecības, kā arī SIA /Nosaukums C/ amatpersonas /pers. J/ un SIA „/pers. G/" amatpersonas /pers. G/ liecības, apgabaltiesai nav pamata secināt, ka attiecīgās atšķirības ir uzskatāmas par vienkāršu neuzmanības kļūdu.

Ja pieteicēja pati transportēja preci no Brīvības gatves 214, Rīgā, kā to norāda minētās personas, tad nav rodams izskaidrojums, kādēļ ne SIA /Nosaukums C/, ne SIA „V.A.A." pavadzīmēs šī kļūda netika labota. No /pers. J/ liecībām izriet, ka viņa bija ieinteresēta iegrāmatot šādu faktiskajai darījumu norisei neatbilstošu pavadzīmi-rēķinu, jo transportēšana bija jānodrošina SIA /Nosaukums C/, bet pieteicēja neprasīja šo maksu atpakaļ un lieciniece arī neuzbāzās. Taču tas neizskaidro, kādēļ attiecīgu pavadzīmi-rēķinu akceptēja pieteicēja, ņemot vērā, ka tādējādi viņa apņēmās preces piegādi apmaksāt dubultā (proti, maksājot preces piegādātājai SIA /Nosaukums C/ (jo piegāde bija iekļauta preces cenā) un pārvadātājam SIA „/pers. G/").

Tāpat nav dokumentāri izsekojams tam, kā prece nonāca /adrese/. Liecinieces /pers. J/ paskaidrojumu, ka pēc iegādes no SIA „V.A.A." liecinieces paziņa iekārtu nogādāja uz Jaunolaini, kur tā tika glabāta liecinieces paziņas privātīpašumā, bet pēc tam liecinieces paziņa iekārtu nogādāja uz Brīvības gatvi 214, Rīgā, neapliecina citi lietā pārbaudīti pierādījumi. No /pers. J/ paskaidrojumiem izriet, ka šādi pierādījumi arī nevar tikt iesniegti, jo nekādi dokumenti netika noformēti, bet norēķināšanās par visām šīm darbībām notika skaidrā naudā.

Bez tam nevar atstāt bez ievērības apstākli, ka SIA „/pers. G/" transporta pakalpojuma rēķins izrakstīts tikai 2014.gada 6.oktobrī, proti, vairākus mēnešus pēc darījuma, kā arī to, ka tai pat dienā, kad atbilstoši pieteicējas darbinieku un /pers. J/ apgalvojumam pieteicēja preci saņēma /adrese/, proti, 2014.gada 28.jūlijā, SIA „V.A.A." šo preci izsniedza SIA /Nosaukums C/ /adrese/, no kurienes to tālāk transportēja pieteicēja. Lietā nav citu pierādījumu, kas apliecinātu liecinieces /pers. J/ apgalvojumu, ka iekārta viņas rīcībā nonāca jau agrāk un bija nepieciešams to uzglabāt citā teritorijā, kamēr tiks saņemta priekšapmaksa.

Apgabaltiesas ieskatā, /pers. J/ apgalvojums, ka viņa pēc priekšapmaksas saņemšanas nedēļas laikā nespēja noorganizēt iekārtas piegādi tieši pieteicējai (atbilstoši viņas apgalvojumam – no Jaunolaines līdz Rīgai, proti, apmēram 20 km), ir vairāk nekā dīvains, ņemot vērā, ka ievērojamā summa, par kādu noslēgts līgums, ietver arī piegādes izmaksas, kā arī, atbilstoši liecinieces paskaidrojumiem, viņa šos transportēšanas izdevumus vismaz daļēji arī sedza (maksājot kādam neidentificētam pārvadātājam skaidrā naudā). Bez tam, ja jau pieteicēja organizēja transportēšanu no Brīvības gatves 214, Rīgā, tad nav saprotami iemesli, kādēļ pieteicēja to nevarēja organizēt no Jaunolaines. Visu šo apstākļu kopums liek apšaubīt pieteicējas un SIA /Nosaukums C/ amatpersonas paskaidrojumus par to, kādēļ tika organizēts šāds piegādes mehānisms.

[22] Apkopojot visu iepriekš norādīto informāciju, tostarp par darījumu ķēdes dalībniekiem, Administratīvajai apgabaltiesai nerodas šaubas par strīdus darījumā iesaistīto uzņēmumu saskaņotu rīcību noformēt darījumus tā, lai pieteicēja gūtu nepamatotas fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā.

Par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā liecina arī pieteicējas paskaidrojumu vispārīgais raksturs un pretrunīgums. Piemēram, no pieteicējas darbinieku paskaidrojumiem izriet nepieciešamība uzņēmuma vajadzībām sakarā ar jaunu tirgu apgūšanu (aparatūras izgatavošanu atbilstoši Eiropas Savienības prasībām) iegādāties unikālu un dārgu iekārtu (atbilstoši viņu apgalvojumam – jauna iekārta maksā 80 000-150 000 *euro*, Latvijā pieteicējai tāda ir vienīgā, varbūt Baltijas valstīs vēl kādam tāda ir), bet šādas iekārtas izvēlē pieteicēja uzticējās jaundibinātam uzņēmumam SIA /Nosaukums C/, ar kur nekad iepriekš nebija sadarbojusies un kuras reģistrētais uzņēmējdarbības veids ir kokmateriālu un būvmateriālu vairumtirdzniecības starpnieku darbība. No pieteicējas darbinieku paskaidrojumiem izriet, ka viņi iekārtu novērtēja tikai pēc tehniskās specifikācijas, savukārt no /pers. J/ paskaidrojumiem izriet, ka viņa iekārtu darbībā pirmo reizi redzēja tikai pēc tam, kad to piegādāja pieteicējai. No minētā izriet, ka pieteicēja iekārtu iegādājās, pat nezinot, vai tā ir darba kārtībā un spēj pildīt savas funkcijas, pie tam jau ar preces pieņemšanas (proti, rēķina-pavadzīmes parakstīšanas) brīdi atbilstoši līguma 3.2.7.apakšpunktam uzņemoties materiālo atbildību. Ņemot vērā iekārtas izmaksas un nepieciešamību pieteicējas plānotajā darbā, apgabaltiesa nepiešķir ticamību šādam apstākļu izklāstam. Neapšaubot /pers. J/ tehniskās zināšanas kopumā (viņa norādīja, ka strādāja Rīgas Tehniskās universitātes Būvniecības fakultātē), tiesai, noklausoties viņas liecības, neradās pārliecība, ka pieteicēja viņu būtu informējusi par iekārtas specifiskajām īpašībām, kuras viņai būtu jāzina, iekārtu izvēloties – lieciniece varēja paskaidrot vien to, ka tā ir lodēšanas iekārta, kas vadāma ar datoru un kuras pamatuzdevums ir ražot mikroshēmas; ne iekārtas palaišanā, ne tālākā apkopē lieciniece nepiedalījās.

Tāpat jāņem vērā, ka pieteicēja nevarēja nezināt par attiecīgajām pretrunām pavadzīmju noformējumā, taču neko nav darījusi, lai

attiecīgās pretrunas novērstu.

[23] Pastāvot šādu apstākļu kopumam jeb konstatējot to, ka pieteicēja strīdus preci nav saņēmusi no SIA /Nosaukums C/, jo šī uzņēmuma rekvizīti tika izmantoti tikai formālai darījumu dokumentu noformēšanai, kā arī to, ka pieteicēja par to zināja un aktīvi darbojās fiktīvu darījumu noformēšanā un iegrāmatošanā savos grāmatvedības reģistros, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka dienests, pamatojoties uz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu, tiesiski un pamatoti samazināja pieteicējas priekšnodokli darījumos ar SIA /Nosaukums C/.

[24] Pie pretēja secinājuma apgabaltiesa nenonāk, izvērtējot arī Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra spriedumu lietā Nr.C-277/14, uz ko apelācijas sūdzībā kā uz jaunāko judikatūru atsaucas pieteicēja, norādot, ka šajā spriedumā tiesa atzina nodokļu maksātāja tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem tādā gadījumā, kad darījumu partneris nebija reģistrēts pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā. Līdz ar to, pieteicējas ieskatā, ja reiz Eiropas Savienības Tiesas vērtējumā nodokļu maksātājs ir tiesīgs atskaitīt priekšnodokli, pamatojoties uz rēķinu, kuru ir izsniegusi persona, kas nav reģistrēta pievienotās vērtības nodokļa maksātāju reģistrā, tad vēl jo vairāk šādas tiesības nodokļu maksātājam ir gadījumā, kad rēķinu izsniedz atbilstošā kārtā reģistrēts nodokļu maksātājs un kad ir saņemtas tā rēķinā norādītās preces.

Atsaucoties uz minētajā Eiropas Savienības Tiesas spriedumā paustajām atziņām, pieteicēja arī pauž viedokli, ka, ņemot vērā apstākli, ka dienests nav apšaubījis preces faktisku esību pieteicējas rīcībā, netieši pierādījumi tam, ka nodokļu maksātājs zināja par piegādāta veiktu pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, nav pietiekoši, savukārt konkrētajā lietā dienesta un tiesas secinājumi ir pamatoti tikai uz pieņēmumiem un nesakritībām liecībās, bet nepārprotami pierādījumi tam nav konstatēti.

Minētajā Eiropas Savienības Tiesas spriedumā norādīts: „Sestās direktīvas noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar ko nodokļa maksātājam tiek atteiktas tiesības atskaitīt pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par tam piegādātajām precēm, pamatojoties uz to, ka rēķinu ir izsniedzis saimnieciskās darbības subjekts, kas, ņemot vērā šajā tiesiskajā regulējumā paredzētos kritērijus, ir jāuzskata par neeksistējošu saimnieciskās darbības subjektu, un ka nav iespējams noskaidrot preču faktiskā piegādātāja identitāti, ja vien nav pierādīts, ka, ievērojot objektīvus elementus un neprasot rēķina saņēmējam veikt pārbaudes, kas nav tā pienākums, šis nodokļa maksātājs zināja vai viņam būtu vajadzējis zināt, ka minētā piegāde ir saistīta ar krāpšanu pievienotās vērtības nodokļa jomā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.” *(sk. Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra sprieduma lietā Nr.C-277/14 53.punktu).*

Tātad, no vienas puses, Eiropas Savienības Tiesa atzinusi, ka personas kā eksistējoša saimnieciskās darbības subjekta statusa esībai nav izšķirošas nozīmes (ievērojot pamatlietā piemēroto tiesisko regulēju). Taču, no otras puses, Eiropas Savienības Tiesa ir atgādinājusi, ka ir nepieciešams konstatēt to, ka priekšnodokļa atskaitījumus veicošais nodokļu maksātājs nezināja un viņam nevajadzēja zināt par iesaistīšanos krāpnieciskajos un ļaunprātīgajos darījumos. Arī citos minētā sprieduma punktos Eiropas Savienības Tiesa ir atsaukusies uz tās iepriekšējā tiesu praksē nostiprinātajām atziņām, kur ir uzsvērta nepieciešamība vērtēt to, vai nodokļu maksātājs zināja vai viņam vajadzēja zināt par iesaistīšanos ļaunprātīgajos vai krāpnieciskajos darījumos. Un tikai tad, ja tiek atzīts, ka priekšnodokļa atskaitījumus veicošais nodokļu maksātājs nezināja un viņam nevajadzēja zināt, ka tas tiek iesaistīts darījumos, kuri ir saistīti ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, nodokļu maksātājam nav liedzamas tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem. Turklāt apstāklim, vai nodokļu maksātājs, piedaloties šādā darījumā, ir vai nav guvis kādu labumu, nav izšķirošas nozīmes, vērtējot šā nodokļu maksātāja priekšnodokļa atskaitījuma tiesības (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra sprieduma lietā Nr.C-277/14 47.-52.punktu*).

Ievērojot minēto, apgabaltiesa neuzskata, ka Eiropas Savienības Tiesa 2015.gada 22.oktobra spriedumā lietā Nr.C-277/14 būtu atkāpusies no tās iepriekš nostiprinātajām atziņām, tieši pretēji, arī šajā spriedumā tiesa ir atgādinājusi, ka cīņa pret krāpšanu, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un iespējamu ļaunprātīgu rīcību ir Sestajā direktīvā atzīts un ar to veicināts mērķis. Tādēļ valsts tiesai ir jāatsaka atskaitīšanas tiesību piešķiršana, ja uz objektīvu pierādījumu pamata tiek atzīts, ka šīs tiesības tikušas izmantotas krāpnieciski vai ļaunprātīgi (*sk. norādītā sprieduma 47.punktu*). Tādējādi, tā kā apgabaltiesa iepriekš atzina, ka pieteicēja strīdus preces nav saņēmusi no SIA /Nosaukums C/ un pieteicējai par to vajadzēja zināt, tad apgabaltiesa neuzskata, ka pieteicējai nebūtu liedzamas priekšnodokļa atskaitījuma tiesības uz Eiropas Savienības Tiesas 2015.gada 22.oktobra sprieduma lietā Nr.C-277/14 pamata, kā to kļūdaini uzskata pieteicēja.

Pieteicējas uzmanība vēršama uz to, ka secinājumu par pieteicējas informētību par iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā ir pieļaujami pamatot ar netiešajiem pierādījumiem, kas konsekventi atzīts arī administratīvo tiesu judikatūrā *(sk., piemēram, Augstākās tiesas 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmuma lietā Nr.SKA-974/2016 .punktu).*

[25] Rezumējot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka dienests ir tiesiski un pamatoti liedzis pieteicējai atskaitīt priekšnodokli uz SIA /Nosaukums C/ vārdā izrakstīto rēķinu pamata, tādējādi tiesiski samazinot pieteicējai no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokli.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 146.panta pirmā daļa nosaka, ka atbildību par šī likuma pārkāpumiem nosaka šis likums un citi Latvijas Republikas normatīvie akti.

Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta otrajai daļai par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir palielināts no budžeta atmaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam samazina nepamatoti palielināto no budžeta atmaksājamā nodokļa apmēru un uzliek soda naudu.

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

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu, ja izdarītais nodokļu pārkāpums nav uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu un ja nodokļu maksātājs ir ievērojis deklarāciju iesniegšanas termiņus un kārtējo nodokļu samaksas termiņus, kā arī ir sadarbojies ar nodokļu administrāciju šā likuma $32.^2$panta izpratnē, nodokļu administrācija uzliek soda naudu 50 procentu apmērā no šā panta ceturtajā un piektajā daļā noteiktās soda naudas.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa uzskata, ka dienests tiesiski, pamatojoties uz minētajām tiesību normām, pieteicējai samazināja no budžeta atmaksājamo pievienotās vērtības nodokļa summu par 10 437 *euro* un saistībā ar to aprēķināja soda naudu 3131,10 *euro*.

Turklāt apgabaltiesa pieteicējai aprēķinātās soda naudas apmēru atzīst par samērīgu un atbilstošu izdarītajam pārkāpumam un nekonstatē apstākļus, kas ļautu soda naudas apmēru samazināt vai arī pieteicēju atbrīvot no tās samaksas.

[26] Pastāvot šādiem apstākļiem, pārsūdzētais lēmums ir atzīstams par tiesisku un pamatotu, bet pieteikums ir noraidāms.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu, 307. un 309.pantu, 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

noraidīt SIA „LAS-RT" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 7.augusta lēmuma Nr.22.8/L-35131 atcelšanu.

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

Tiesnese referente A.Šteinberga

Tiesneses S.Kanenberga

D.Makarova