Lietas Nr. A420375414
Lietas arhīva Nr. AA43-0166-17/3

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017. gada 31. jūlijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:

tiesnese referente S. Gintere,

tiesneses I. Juhņeviča-Knoka un S. Liniņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „Fornex" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 27. augusta lēmuma Nr.22.8/L-21618 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2015. gada 9. novembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2013. gada 13. jūnija līdz 24. septembrim pieteicējai SIA „Fornex" veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) un dabas resursu nodokļa auditu par 2011. gada decembri – 2013. gada martu, kā arī uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par periodu no 2011. gada 24. novembra līdz 2011. gada 31. decembrim un 2012. gadu.

Audita rezultātā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Juridisko personu septītās audita daļas galvenā nodokļu inspektora 2013. gada 24. septembra lēmumu Nr.23.24/L-1055 pieteicējai papildus aprēķināts PVN 90 567,42 lati (128 865,83 *euro*), soda nauda 27 170,24 lati (38 659,77 *euro*), nokavējuma nauda 3698,22 lati (5262,09 *euro*), samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 1148,01 latiem (1633,47 *euro*) un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 344,40 lati (490,04 *euro*). Pamatojoties uz likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32. panta piekto un septīto daļu, soda nauda noteikta 50 procentu apmērā.

[2] Izskatot pieteicējas apstrīdēšanas iesniegumu, VID ar 2014. gada 27. augusta lēmumu Nr.22.8/L-21618 (turpmāk – Lēmums) sākotnējo lēmumu atstāja negrozītu. Lēmums cita starpā pamatots šādi.

[2.1] Pieteicēja 2013.gada janvārī, februārī un martā atskaitīja priekšnodokli saskaņā ar SIA „ES Deals" vārdā izrakstītajām pavadzīmēm par preču (atmiņas kartes, fotoaparāti, mobilie telefoni, datori, spēļu konsoles, planšetdatori) piegādi. Par to, ka darījumi faktiski nav notikuši, liecina VID noskaidrotie apstākļi.

[2.2] Pavadzīmēs kā preču pārvadātājs norādīta pieteicēja, tomēr kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta Kandavas iela 14B, Rīga, tāpēc nav saprotams, uz kurieni prece tika pārvietota, norādītā adrese nav ne pieteicējas juridiskā, ne struktūrvienības adrese.

[2.3] SIA „ES Deals" un tās darījumu partneru SIA „Gramets" un SIA „Fixeu" rīcībā nav transportlīdzekļu un

darbaspēka resursu, kas nepieciešami preču piegādei, komercsabiedrības 2012. gada pārskatā nav deklarējušas pamatlīdzekļus un apgrozāmos līdzekļus, pārskati par 2013. gadu nav iesniegti, tās izslēgtas no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

Apsekojot SIA „ES Deals" reģistrēto struktūrvienību Kandavas ielā 14B, Rīgā, netika konstatētas norādes par sabiedrības atrašanos šajā adresē, ir apstrīdama arī SIA „Gramets" saimnieciskās darbības veikšanas vieta šajā adresē. Savukārt SIA „Fixeu" saimnieciskās darbības veikšanas vieta vispār nav konstatējama. Tādējādi nav identificējamas preču uzglabāšanas un izsniegšanas vietas.

Ir apšaubāms arī tas, ka SIA „Gramets" un SIA „Fixeu" deklarētie darījumu partneri SIA „J.G.P.U.", SIA „Elifa", SIA „Dato.lv", SIA „Pandc" un SIA „Andtol" būtu veikuši reālu saimniecisko darbību - komercsabiedrības nav deklarējušas pamatlīdzekļus, to rīcībā nav darbaspēka un materiāltehnisko resursu darījumu nodrošināšanai, tās neatrodas juridiskajās adresēs. Komercsabiedrību amatpersonām noformēto darījumu laikā nebija uzturēšanās atļaujas un darba atļaujas Latvijas Republikā. Visas komercsabiedrības ir izslēgtas no VID ar PVN apliekamo personu reģistra.

VID rīcībā esošie pierādījumi liecina, ka SIA „ES Deals" nav bijusi preču piegādātāja, tā nevarēja saņemt preces no deklarētajiem darījumu partneriem, faktiski ir notikusi tikai dokumentu noformēšana.

[2.4] Par to, ka pieteicēja zināja par darījumu faktisko neesību, liecina apstāklis, ka SIA „ES Deals", tās darījumu partneri un pārējās darījumu ķēdē iesaistītās komercsabiedrības neveica saimniecisko darbību. Pieteicējas amatpersona nesniedza objektīvu un pārbaudāmu informāciju par darījumu faktiskajiem apstākļiem, no sniegtās informācijas nav konstatējams, kā tika gūta pārliecība par darījumu partneru spēju piegādāt preces, taču ir apšaubāms, ka kāds iesaistītos darījumos ar lielu vērtību, neiegūstot informāciju par darījuma partnera reputāciju, spēju veikt attiecīgos darījumus.

[2.5] Pieteicēja ir iesniegusi notariālos aktus, kuros apstiprināti SIA „ES Deals" darījumi ar pieteicēju, SIA „Gramets" darījumi ar SIA „ES Deals", SIA „MG Tems" darījumi ar SIA „Virginy", taču zvērināts notārs tikai ap liecina personu paraksta īstumu, nevis pārbauda dokumentā ietverto ziņu patiesumu. Tādējādi notariālie akti neapliecina, ka darījumi faktiski ir notikuši.

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

[3.1] Pieteicējas un SIA „ES Deals" darījumu faktisko esību apstiprina pavadzīmes, pieteicējas pilnvarotās personas /pers. A/ un amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumi, SIA „ES Deals" valdes locekļa /pers. C/ paskaidrojumi, avansa norēķini, transporta ceļazīmes, notariāli apliecinātie SIA „Gramets" valdes locekles /pers. D/ un SIA „MG Tems" valdes priekšsēdētāja paskaidrojumi u.c. lietā esošie dokumenti. Pārliecību par SIA „ES Deals" iespējām piegādāt preces deva pats preču piegādes fakts.

[3.2] Tā kā SIA „ES Deals" deklarētais darbības veids atbilst strīdus darījumu būtībai, tai ir reģistrēta struktūrvienība, tā strīdus periodā deklarēja trīs darba ņēmējus, tā varēja pieteicējai piegādāt preces pavadzīmēs norādītajos apjomos. VID audita laikā nav ieguvis pierādījumus tam, ka preces nav piegādātas un ka tās nepiegādāja SIA „ES Deals".

[3.3] Tas, kādu informāciju SIA „ES Deals" norādījusi PVN deklarācijā, uz pieteicēju nav attiecināms, jo pieteicējai nav pienākuma zināt un kontrolēt, ko darījuma partneris norāda PVN deklarāciju pielikumos. Tāpat uz pieteicēju nav attiecināmi VID secinājumi par darījumu partnera tālākajiem darījumu partneriem, ar kuriem pieteicējai nav nekāda sakara. Pats par sevi fakts, ka iepriekšējie SIA „ES Deals" darījumi ir atzīti par faktiski nenotikušiem, nevar automātiski izšķirt pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

[3.4] Pieteicēja izpildīja visas normatīvajos aktos noteiktās prasības, lai pārliecinātos par savu darījumu partneri un lai nodrošinātu savu tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu īstenošanu. Pieteicējas rīcībā nav informācijas par to, kur un kā SIA „ES Deals" ieguva tālāk pārdodamās preces, un neviens normatīvais akts pieteicējai neuzliek par pienākumu šādu informāciju iegūt, turklāt informācija par preces iegādes avotiem pēc būtības ir komercnoslēpums. Auditā netika konstatēta pieteicējas krāpnieciska vai ļaunprātīga darbība, kas būtu par pamatu liegt atskaitīt priekšnodokli, lietā iegūtā informācija par SIA „ES Deals", SIA „Gramets" un SIA „Fixeu", kā arī par darījumu ķēdē iesaistītajām SIA „J.G.P.U.", SIA „Elifa", SIA „Dato.lv", SIA „Andtol" un SIA „Pandc" varētu liecināt tikai par šo komercsabiedrību iespējamām krāpnieciskām vai nelikumīgām darbībām.

[4] Administratīvā rajona tiesa ar 2015. gada 9. novembra spriedumu pieteikumu apmierināja. Spriedums cita starpā motivēts šādi.

[4.1] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktu, ja preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tie tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem. Minētā panta ceturtā, piektā un sestā daļa noteic, ka reģistrētam nodokļa maksātājam ir tiesības priekšnodokli atskaitīt no valsts budžetā maksājamās nodokļa summas, ja šajā likumā nav noteikts citādi. Priekšnodokli atskaita, norādot priekšnodokļa summu nodokļa deklarācijā un par šo vērtību samazinot valsts budžetā maksājamo nodokļa summu. Reģistrētam nodokļa maksātājam, veicot priekšnodokļa atskaitījumus, ir pienākums pārliecināties, vai nodokļa rēķinu izsniedzis reģistrēts nodokļa maksātājs. Šo informāciju var saņemt VID vai publiski pieejamā nodokļa maksātāju datubāzē internetā. Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. panta noteikumiem grāmatvedības attaisnojuma dokumentam jāatbilst faktiski notikušam darījumam un jāsniedz patiesa, salīdzināma, savlaicīga, nozīmīga, saprotama un pilnīga informācija par darījuma apstākļiem.

Lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu (*Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta (turpmāk – Augstākā tiesa) 2013. gada 10. septembra sprieduma Nr.SKA-12/2013 12. punkts*).

[4.2] Tiesa izvērtēja starp pieteicēju un SIA „ES Deals" 2012. gada 7. septembrī noslēgto līgumu par preču pārdošanu, pieteicējas amatpersonas /pers. B/ 2013. gada 20. jūnija apliecinājumu, pieteicējas pārstāvja /pers. A/ 2013. gada 8. jūlija paskaidrojumu un konstatēja, ka preču pavadzīmēs ir norādīti visi nepieciešamie rekvizīti, arī preču izsniegšanas vieta – Kandavas iela 14 B, Rīgā.

[4.3] Tiesa izvērtēja Rīgas apgabaltiesas zvērinātas notāres Kristīnes Višinskas 2013. gadā taisītu aktu Nr.7036 (*lietas 2. sējuma 17.-20. lapa*) un 2014. gada 16. aprīlī taisītu aktu Nr.3956 (*lietas 3. sējuma 39.-42. lapa*), kuros tiek apliecināts, ka laika posmā no 2012. gada 7. septembra līdz 2013. gada 2. septembrim SIA „ES Deals" ir pārdevusi un pieteicēja nopirkusi un Kandavas ielā 14 B, Rīgā pieņēmusi preci, kas norādīta pavadzīmēs, preci transportējot ar pieteicējai piederošo transporta līdzekli. Tiesa, atsaucoties uz Notariāta likuma 75., 81., 82. un 83. pantu, noraidīja VID argumentu, ka notariālajam aktam nav piešķirama ticamība. Turklāt papildus procesuālajām darbībām, kas minētas, taisot notariālo aktu Nr. 7036, zvērināta notāre saskaņā ar Notariāta likuma 139.^{5} pantu ir brīdinājusi /pers. C/ un /pers. B/ par krimināltatbildību par apzināti nepatiesu iesniegumu, paziņojumu (deklarāciju) un liecību sniegšanu notāram.

Līdz ar to tiesa secināja, ka pieteicēja ar SIA „ES Deals" ir sadarbojusies no 2012. gada 7. septembra līdz 2013. gada 2. septembrim. To, ka darījumi ir veikti arī pēc auditējamā perioda, apliecina Rīgas apgabaltiesas zvērinātas tiesu izpildītājas Nataļjas Bekasovas 2013. gada 26. jūnijā sastādītais akts, ka adresē Kandavas ielā 14 B, Rīgā, SIA „ES Deals" piegādā pieteicējai mobilos telefonus (*lietas 1. sējuma 127. lapa*). Tiesa arī konstatēja, ka Lēmumā nav norādīts, kāpēc ir apšaubītas pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli 2013. gada janvārī, februārī un martā, ja tās nav apšaubītas par darījumiem, kas notikuši 2012. gada septembrī-decembrī.

[4.4] Analizējot SIA „ES Deals" struktūrvienības Kandavas ielā 14 B, Rīgā apsekošanas laikā konstatēto (*lietas 2. sējuma 170.-171., 141.-155. lapa*), 2013. gada 1. februārī starp SIA „Gammaplasts" un SIA „ES Deals" noslēgto vienošanos pie nomas līguma, ar kuru SIA „Gammaplasts" atļauj SIA „ES Deals" noliktavas telpas, kas atrodas teritorijā Kandavas ielā 14 B, Rīgā, iznomāt trešajai personai (*lietas 2. sējuma 154. lapa*), SIA „Gammaplasts" pārstāvja /pers. E/ 2013. gada 19. septembra paskaidrojumu VID (*lietas 2. sējuma 140. lapa*) un liecību (*lietas 3. sējuma 89., 90. lapa*), kā arī SIA „Gammaplasts" komercdirektora /pers. F/ liecību (*lietas 3. sējuma 124.-126. lapa*), tiesa atzina, ka SIA „Gammaplasts" apliecināja, ka ir iznomājusi noliktavu telpas SIA „ES Deals" un jau 2012. gada 7. septembrī SIA „ES Deals" varēja piegādāt preces pieteicējai.

[4.5] Tiesa noraidīja VID argumentu, ka SIA „ES Deals" nevarēja saņemt preces no saviem deklarētajiem darījumu partneriem SIA „Gramets" un SIA „Fixeu", un to tālākajiem darījumu partneriem SIA „J.G.P.U.", SIA „Elifa", SIA „Dato.lv", SIA „Andtoļ" un SIA „Pandc", un ka pieteicēja zināja, ka piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, jo faktu, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos krāpnieciskos darījumos, nevar pierādīt ar citu uzņēmumu prettiesiskām darbībām. Tiesa arī atsaucās uz Eiropas Savienības Tiesas 2012. gada 21. jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un Nr.C-142/11 *Mahageben un David* un norādīja, ka par to, ka persona zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka iesaistās krāpnieciskās darbībās, var liecināt pašas personas iesaistīšanās tādās manipulācijās kā nepatiesas deklarācijas vai nelikumīgu rēķinu sagatavošana. Lēmumā tas nav konstatēts.

[4.6] Tiesa konstatēja, ka darījumi starp SIA „ES Deals" un pieteicēju ir notikuši no 2012. gada 7. septembra līdz 2013. gada 2. septembrim, pieteicēja no SIA „ES Deals" saņemto preci izmanto saimnieciskās darbības ietvaros ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai, SIA „ES Deals" darījumu norises laikā ir reģistrēta VID ar PVN apliekamo personu reģistrā. Lietā nav konstatēts, ka pieteicēja pati būtu iesaistījusies darījumos ar fiktīvajiem uzņēmumiem vai ka pieteicēja ir

bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvajiem uzņēmumiem. Līdz ar to tiesa atzina, ka ir izpildījušies Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punkta nosacījumi un nav pamata liegt pieteicējai tiesības atskaitīt priekšnodokli.

[5] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu VID iesniedza apelācijas sūdzību, norādot turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Tiesa ir izvērtējusi katru netiešo pierādījumu atsevišķi, rezultātā piešķirot nozīmi tikai pieteicējas amatpersonu sniegtajiem paskaidrojumiem un darījumu dokumentu formālam noformējumam, tādējādi nonākot pie kļūdainiem secinājumiem.

[5.2] Tiesa nav vērtējusi apstākli, ka pieteicējas 2012. gada 7. septembra līgums ar SIA „ES Deals" pēc savas būtības ir tāds pats, kā SIA „ES Deals" 2012. gada 27. novembra līgums ar SIA „Garmets". /pers. D/ 2013. gada 4. septembra paskaidrojumā norādīja, ka līgumus par preču pārdošanu sagatavoja SIA „Garmets". Tā kā līgums ar pieteicēju ir sastādīts ātrāk, nekā līgums ar SIA „Garmets", ir vērojama pretruna, proti, apšaubāms ir /pers. D/ paskaidrojumā norādītais, ka līgumu sastādīja SIA „Garmets". Apstāklis, ka šie līgumi pēc savas būtības ir vienādi, nozīmē to, ka minētos līgumus visticamāk ir sastādījusi viena un tā pati persona, kas netieši norāda uz formālu dokumentu noformēšanu.

[5.3] Tiesa nav apšaubījusi notariāli apliecināto liecību ticamību, tomēr nav ņēmusi vērā, ka minētie apliecinājumi ir sniegti pēc pieteicējas pieprasījuma, un nav zināms, kā tie tapuši. Apstāklis, ka personas nav sniegušas liecības klātienē un ne VID, ne tiesai nav izdevies uzklausīt klātienē pieteicējas darījumu partneru amatpersonas, liek šo liecību saturu uztvert kritiski. Pie šādiem apstākļiem tiesai bija jāizdara viss iespējamais, lai noskaidrotu objektīvo patiesību, un, ja nav iespējams iegūt tiešā darījuma partnera liecības, tai bija jāmēģina iegūt tālāko darījumu partneru amatpersonu liecības, tomēr tā neizmantoja iespēju piemērot piespiedu atvešanu /pers. D/. Tādējādi tiesa nav izmantojusi visus tās rīcībā esošos līdzekļus, lai panāktu objektīvu lietas apstākļu noskaidrošanu. Kritiski vērtējams, ka pieteicējai bija iespējams pierunāt SIA „ES Deals" amatpersonu sniegt notariāli apstiprinātu liecību, jo liecību neizdevās iegūt tiesvedības laikā.

[5.4] Tiesa nav vērtējusi, ka no pieteicējas amatpersonas sniegtajiem paskaidrojumiem nav konstatējams, kā tika gūta pārliecība par deklarētā darījumu partnera spējām piegādāt preces. Apšaubāms, ka nodokļu maksātājs uzsāktu darījumus, kuru vērtība ir pietiekami liela, ar citu nodokļu maksātāju, neiegūstot informāciju par tā reputāciju un spēju sniegt pakalpojumu un piegādāt preces.

[5.5] Pieteicēja nav iesniegusi pierādījumus, kas apliecina faktisko pārvadājumu veikšanu. VID ieskatā dokumentu formāla noformēšana nevar būt par pamatu secinājumam, ka preču piegāde tik tiešām ir veikta. Pušu paskaidrojumi, kuri ietver ziņas par faktiem, uz kuriem pamatoti viņu prasījumi vai iebildumi, atzīstami par pierādījumiem, ja to apstiprina citi pārbaudīti un novērtēti pierādījumi. VID ieskatā vien pieteicējas paskaidrojumos sniegtā informācija vai atbildes uz uzdotajiem jautājumiem, nevar kalpot par pierādījumiem un būt par pamatu prasījuma apmierināšanai.

[5.6] Tiesai neradās šaubas par apstākli, ka SIA „ES Deals" bija varējusi piegādāt preces jau 2012. gada 7. septembrī, jo SIA „Gammaplasts" komercdirektors /pers. F/, liecinot tiesā, apgalvoja, ka SIA „ES Deals" esot saņēmusi atslēgas apmēram nedēļu ātrāk, nekā parakstīts 2012. gada 12. septembra līgums par noliktavas iznomāšanu. Tiesa nav ņēmusi vērā apstākli, ka iemesls, kāpēc SIA „ES Deals" saņēma atslēgas ātrāk, nekā tika parakstīts līgums, bija, ka noliktavas telpas nebija lietošanas kārtībā. Ievērojot minēto, apšaubāms, ka jau 2012. gada 10. septembrī bija notikusi pirmā preču piegāde.

[5.7] VID ieskatā lietā konstatētie apstākļi liedz noteikt preču izcelsmi un, tā kā SIA „ES Deals" bijusi tikai starpniece darījumos, savukārt lietā iegūtie pierādījumi neapstiprina, ka SIA „ES Deals" būtu strīdus preces saņēmusi no tālākajām darījumu ķēdē iesaistītajām sabiedrībām, VID pamatoti apstrīdēja pieteicējas darījumus. Turklāt, tā kā lietas izskatīšanas gaitā netika iegūti papildus pierādījumi, kas ļautu izsekot faktiskajai darījumu norisei, tiesa nepamatoti atzina, ka pieteicēja preces ir saņēmusi un pamatoti atskaitījusi priekšnodokli par darījumiem ar SIA „ES Deals".

[5.8] VID uzskata, ka lietā ir pierādījumi, kas ļauj saprātīgi secināt, ka darījumi starp pieteicēju un tās darījumu partneri faktiski nav notikuši.

[6] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304. panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa administratīvo lietu izskatīja rakstveida procesā.

Tiesas sēdē, kas noteikta procesuālo darbību veikšanai, apgabaltiesa nopratināja liecinieku /pers. G/.

Motīvu daļa

[7] Pārbaudījusi lietas materiālus, apgabaltiesa atzīst, ka VID apelācijas sūdzība ir pamatota, bet pieteicējas pieteikums ir noraidāms.

[8] Lietā ir strīds par to, vai pieteicējai ir tiesības atskaitīt priekšnodokli par deklarētajiem preču iegādes darījumiem no SIA „ES Deals" 2013. gada janvārī, februārī un martā.

[9] Atbilstoši Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1. punktam, 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.

Tiesības izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības rodas, pastāvot šādiem apstākļiem: persona reģistrēta VID kā ar PVN apliekamā persona, tā saņēmusi preces vai pakalpojumus un likumā noteiktajā kārtībā noformētu PVN rēķinu, rēķins saņemts no citas ar PVN apliekamas personas, kas atbilstošā kārtībā reģistrēta VID, saņemtās preces vai pakalpojumi tiek izmantoti savu ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Atbilstoši nodokļu neitralitātes principam priekšnodokli var atskaitīt tad, ja ir izpildītas normās izvirzītās pamatprasības (*Augstākās tiesas 2010. gada 2. jūnija sprieduma Nr.SKA-211/2010 (A42386305) 9. punkts*), tostarp ir saņemts PVN rēķins. Tādējādi PVN rēķins ļauj prezumēt, ka darījums ir noticis.

Vienlaikus stabilā administratīvo tiesu praksē, ievērojot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" (*zaudēja spēku 2013. gada 1. janvārī*) un Pievienotās vērtības likuma normās, kā arī likuma „Par grāmatvedību" 2. un 7. pantā noteikto, atzīts, ka priekšnodokli var atskaitīt, pamatojoties uz nodokļa rēķinu, kas noformēts par faktiski notikušu darījumu jeb darījumu, kas ir noticis gan pēc ekonomiskā, gan juridiskā rakstura, un noticis tā, kā tas atspoguļots nodokļa rēķinā (*Augstākās tiesas 2013. gada 7. maija sprieduma Nr.SKA-14/2013 (A42559408) 8. punkts, 2014. gada 27. jūnija sprieduma Nr.SKA-122/2014 (A420682010) 6. punkts, 2017. gada 31. maija sprieduma Nr.SKA-211/2017 (A420472712) 15. punkts*).

Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa, tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumus, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*Eiropas Savienības Tiesas 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-255/02 81. punkts*).

Atbilstoši likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 2. panta 1. punktam un 18. panta pirmās daļas 2. un 10. punktam VID uzdevums un pienākums ir kontrolēt nodokļu aprēķināšanas un maksāšanas pareizību, veikt nodokļu revīzijas (auditus). Līdz ar to, ja VID, savas kompetences ietvaros veicot papildu apstākļu noskaidrošanu, konstatē apstākļus, kas norāda, ka darījums nav noticis tā, kā tas ir noformēts PVN rēķinā, tam ir pamats liegt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu.

[10] Lietā nav strīda par to, ka pieteicēja un SIA „ES Deals" darījumu veikšanas brīdī bija ar PVN apliekamas personas, pieteicēja no SIA „ES Deals" saņēma PVN rēķinus par piegādātām precēm, kuras pieteicēja izmantoja savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja preces ir iegādājusies tieši no SIA „ES Deals".

Pirmās instances tiesa secināja, ka darījumi starp pieteicēju un SIA „ES Deals" ir notikuši tā, kā tas ir atspoguļots SIA „ES Deals" vārdā izrakstītajos un pieteicējas iegrāmatotajos darījuma dokumentos, tāpēc tiesa atzina pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par šiem darījumiem. Secinājums galvenokārt balstīts uz to, ka darījumu esību apliecinājušas sabiedrību amatpersonas un apliecinājumi ir noformēti notariāla akta formā. Apgabaltiesa šādai pieejai darījumu faktiskās esības novērtēšanā nevar piekrist.

Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 247. panta otro daļu tiesa spriedumu pamato ar apstākļiem, kuri nodibināti ar pierādījumiem lietā vai kurus saskaņā ar šā likuma 153. pantu nav nepieciešams pierādīt. Atbilstoši likuma 154. panta pirmajai un otrajai daļai tiesa novērtē pierādījumus pēc savas iekšējās pārliecības, kas pamatojas uz vispusīgi, pilnīgi un

objektīvi pārbaudītiem pierādījumiem, kā arī vadoties no tiesiskās apziņas, kas balstīta uz loģikas likumiem, zinātnes atziņām un taisnības principiem. Nekādiem pierādījumiem nav iepriekš noteikta spēka, kas saistītu tiesu.

Tiesai ir jāizvērtē visi lietā esošie pierādījumi to kopsakarā, nepiešķirot kādam noteiktam pierādījumam izšķirošu nozīmi. Tā arī konkrētajā lietā pieteicējas darījumu ar SIA „ES Deals" būtība var tikt noskaidrota, izvērtējot visus pierādījumus par lietā nozīmīgajiem apstākļiem kopsakarā. Tas, ka darījumos iesaistīto sabiedrību amatpersonas ir apliecinājušas, ka darījumi ir notikuši, automātiski nenozīmē, ka visi apliecinājumos paustie apgalvojumi ir patiesi. Notariāta likums neparedz, ka zvērinātam notāram ir jāpārliecinās par apliecinājumā paustā atbilstību faktiskajiem apstākļiem. Arī tas, ka zvērinātam notāram ir jābrīdina notariālā akta dalībnieki par krimināltatbildību par apzināti nepatiesu iesniegumu, paziņojumu (deklarāciju) un liecību sniegšanu, pats par sevi nenodrošina apliecinājumā paustā atbilstību faktiskajiem apstākļiem, jo dzīvē gūtie novērojumi liecina, ka ir personas, kuras, pat būdamas brīdinātas par krimināltatbildību, var sniegt nepatiesus paskaidrojumus un liecības.

Ievērojot minēto, strīdus darījumu faktiskā esība un būtība pārbaudāma, novērtējot visus lietā esošos pierādījumus to kopsakarā.

[11] Pieteicēja un SIA „ES Deals" 2012. gada 7. septembrī noslēdza līgumu par preču pārdošanu (*lietas 2. sējuma 21.-22. lapa*). Atbilstoši līguma nosacījumiem SIA „ES Deals" apņēmās piegādāt pieteicējai mobilos telefonus, kuri tiek piegādāti, pamatojoties uz pavadzīmēm-rēķiniem (*līguma 1.1. un 1.2. punkts*). Preces daudzums un cena tiek saskaņota katru reizi pirms preču piegādāšanas, prece tiek nodota pārdevēja noliktavā Rīgā, Kandavas ielā 14B (*līguma 2.1. un 2.4. punkts*). Pircējs par precēm norēķinās 21 dienas laikā pēc preces saņemšanas, bet, ja samaksas termiņš netiek ievērots, pircējam jāmaksā līgumsods par katru kavēto dienu (*līguma 3.1. un 4.4. punkts*).

Lietas materiālos ir SIA „ES Deals" vārdā izrakstītas pavadzīmes, tostarp 2013. gada 3. janvāra, 8. janvāra, 10. janvāra, 21. janvāra, 28. janvāra, 4. februāra, 5. februāra, 8. februāra, 14. februāra, 25. februāra, 1. marta, 5. marta, 18. marta 21. marta un 26. marta pavadzīmes par atmiņas karšu, fotoaparātu, mobilo telefonu, spēļu konsoļu, planšetdatoru *Apple iPad* piegādi pieteicējai (*lietas 1. sējuma 92.-124. lapa*). Pavadzīmēs norādīts, ka samaksas termiņš ir 30 dienas, preču izsniegšanas un saņemšanas vieta ir Kandavas iela 14B, Rīga, preču transportētājs ir pieteicēja ar transportlīdzekli *VW Caddy*, reģistrācijas numurs /reģistrācijas numurs/, šoferis /pers. B/.

Secināms, ka pieteicēja un SIA „ES Deals" līgumā vienojās par mobilo telefonu piegādi, bet no lietā esošajām pavadzīmēm, kas izrakstītas arī pirms strīdus perioda (*lietas 2. sējuma 24.-68. lapa*), redzams, ka jau sākot no pirmās piegādes 2012. gada 10. septembrī līdz pat strīdus perioda beigām SIA „ES Deals" pieteicējai piegādāja dažādas elektronikas preces, ne tikai mobilos telefonus. Atšķirības ir arī līgumā un pavadzīmēs norādītajā samaksas termiņā par preču piegādi – attiecīgi 21 diena un 30 dienas.

[12] Par pieteicējas darījumiem ar SIA „ES Deals" konstatējams arī turpmākais.

[12.1] VID amatpersonām sniegti šādi pieteicējas paskaidrojumi.

2013. gada 20. jūnija apliecinājumā pieteicējas valdes priekšsēdētājs /pers. B/ norādīja, ka periodā no 2012. gada 7. septembra līdz 2013. gada 31. martam preces, kas uzrādītas SIA „ES Deals" preču pavadzīmēs, viņš personiski saņēma Rīgā, Kandavas ielā 14 B, tās pārvadājot ar pieteicējas transportlīdzekli *VW Caddy*, reģistrācijas numurs /reģistrācijas numurs/ (*lietas 2. sējuma 126. lapa*).

Nodokļu audita sākuma sarunas laikā pieteicējas pilnvarotā persona /pers. A/ paskaidroja, ka auditējamajā periodā pieteicēja nodarbojās ar mobilo telefonu, planšetdatoru, portatīvo datoru, fotoaparātu un spēļu konsoļu vairumtirdzniecību. Preču kvalitāte tika pārbaudīta to saņemšanas vietā. Piegādātāji paši atrada pieteicēju. Sākotnēji bija tikai viens darbinieks – /pers. B/, 2013. gada martā sabiedrībā bija jau pieci darbinieki (*lietas 1. sējuma 82.-85. lapa*).

2013. gada 8. jūlija paskaidrojumā /pers. A/ norādīja, ka preces no SIA „ES Deals" pieņemtas Kandavas ielā 14 B, Rīgā. Preces tika pārbaudītas pēc preču pavadzīmēm pēc skaita un iepakojuma vizuālās kvalitātes to pieņemšanas brīdī. Kad preču sastāvs tika fiksēts, parakstīta preču pavadzīme. Preci vienmēr pieņēma /pers. B/. Preces /pers. B/ ievadīja licencētā pieteicējas preču kustības programmā. Katram telefona modelim bija savs unikāls nosaukums, prece tika manuāli ievadīta programmā pēc izveidotajiem nosaukumiem preču kartītēs. Parādoties jaunai precei, tika izveidota jauna preces kartīte un izveidots nosaukums, lai preci varētu pieņemt. Prece uzglabāta Rīgā, Krasta ielā 68B. Prece klientiem tiek pārdota ar ražotāja garantiju (*lietas 2. sējuma 127. lapa*).

2013. gada 10. jūlija paskaidrojumā /pers. A/ norādīja, ka preces, ko nopirka no SIA „ES Deals", pārvadāja /pers. B/

ar transportlīdzekli *VW Caddy* (*lietas 2. sējuma 128. lapa*).

[12.2] Pirmās instances tiesas 2015. gada 30. aprīļa tiesas sēdē pieteicējas pilnvarotais pārstāvis paskaidroja, ka /pers. C/ piedāvāja pieteicējai iegādāties preces no SIA „ES Deals", pieteicēja tam piekrita, tika noslēgts līgums, kuru, pieļaujams, sastādīja SIA „ES Deals". Preces tika saņemtas noliktavā Kandavas ielā 14B un pieteicēja tās transportēja uz Krasta ielu 68.

[12.3] Pieteicējas pārstāvis pirmās instances tiesas 2015. gada 30. aprīļa tiesas sēdē vairākkārt norādīja, ka pieteicēja ir sniegusi izsmeļošus paskaidrojumus par darījumu ar SIA „ES Deals", tomēr, kā secināms no lietas materiāliem, šāds pieteicējas pārstāvja apgalvojums nav patiess.

Apgabaltiesa secina, ka paskaidrojumi ir vispārīgi un nesatur konkrētu un pārbaudāmu informāciju tieši par sadarbību ar SIA „ES Deals" – kā tika uzsākta sadarbība, kā starp sabiedrībām notika saziņa un vienošanās par to, konkrēti kādas preces katru reizi SIA „ES Deals" piegādās pieteicējai, un par kādu cenu. Tāpat nav sniegta informācija par to, kā pieteicēja pārliecinājās par SIA „ES Deals" spēju piegādāt kvalitatīvas preces. Tā kā pieteicēja preces iegādājās, lai tās realizētu tālāk, turklāt preču realizēšanai ir nepieciešama preces un garantijas dokumentācija, ir saprātīgi sagaidīt, ka pieteicēja veiktu darbības, lai pārliecinātos par darījuma partnera spēju attiecīgas kvalitātes preces piegādāt. Tāpat šāda rūpība ir sagaidāma, lai pieteicēja nodrošinātos, ka tiks izpildīti visi tiesību normās noteiktie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanai par konkrētajiem darījumiem. Nespēja sniegt skaidrus, konsekventus un pietiekami detalizētus paskaidrojumus par darījumu faktisko norisi, norāda uz darījumu mākslīgo raksturu un nodokļu maksātāja ļaunprātību.

Apgabaltiesa arī konstatē, ka pieteicēja nav iesniegusi vai uzrādījusi /pers. A/ minētās preču kustības programmas izdrukas un preču kartītes, lai gan šie dokumenti varētu apliecināt preču saņemšanu pieteicējas noliktavā un to realizēšanu tālāk.

[13] Saskaņā ar VID noskaidroto un lietā esošo informāciju SIA „ES Deals" deklarētais darbības veids bija elektronisko ierīču, telekomunikāciju iekārtu un to daļu vairumtirdzniecība un ceļu un maģistrāļu būvniecība. 2012. gada pārskatā SIA „ES Deals" neuzrādīja pamatlīdzekļus, kas nepieciešami saimnieciskās darbības veikšanai (*lietas 2. sējuma 190.-192. lapa*). Strīdus periodā sabiedrībai bija reģistrēti divi darbinieki – valdes loceklis /pers. C/ un /pers. G/ (*lietas 2. sējuma 187.-189. lapa*).

/pers. C/ 2013. gada 30. jūlija paskaidrojumā VID apstiprināja SIA „ES Deals" darījumus ar pieteicēju, norādot, ka preces tika nodotas saskaņā ar preču pavadzīmēm-rēķiniem un noslēgtā līguma noteikumiem. /pers. C/ paskaidroja, ka SIA „ES Deals" nodarbojas ar mobilo telefonu un elektropreču vairumtirdzniecību, tai ir noliktavas telpas Kandavas ielā 14B, Rīgā. Sabiedrībai nav pretenziju pret pieteicēju (*lietas 2. sējuma 139. lapa*).

Ne pirmās instances tiesai, ne apgabaltiesai, arī piemērojot Administratīvā procesa likumā paredzētos piespiedu līdzekļus, neizdevās iegūt /pers. C/ liecību. No Valsts sociālās apdrošināšanas aģentūras sniegtās informācijas (*lietas 3. sējuma 176.-179. lapa*) un /pers. C/ darba devēja sniegtās informācijas (*lietas 3. sējuma 193., 194. lapa*) ir redzams, ka vismaz apelācijas tiesvedības laikā /pers. C/ dzīvoja un strādāja Latvijā. Tādējādi viņš apzināti izvairījās no ierašanās apgabaltiesā liecību sniegšanai.

/pers. G/ apgabaltiesas 2016. gada 30. novembra tiesas sēdē liecināja, ka SIA „ES Deals" strādāja aptuveni pusgadu 2013. gadā. Ar /pers. C/ iepazinās ar paziņas starpniecību. /pers. C/ apgalvojis, ka SIA „ES Deals" nodarbojas ar sadzīves tehnikas un mobilo telefonu vairumtirdzniecību. Liecinieka darba pienākumos ietilpa sadzīves tehnikas piedāvājumu meklēšana internetā, pārdevējus galvenokārt meklēja Polijā, pats nekādus pasūtījumus neveica. Birojā kopā ar liecinieku dažas reizes mēnesī strādāja viņa tēvs /pers. H/, kurš pieņēma apmeklētājus. Birojs atradās Brīvības ielā 38, bija arī noliktava, kurā liecinieks nav bijis un kuras atrašanās vietu nezina (*lietas 3. sējuma 167. lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka /pers. C/ savā paskaidrojumā ir atkārtojis darījuma dokumentos norādīto informāciju, bet neko nav paskaidrojis par SIA „ES Deals" saimniecisko darbību kopumā un par darījumu ar pieteicēju norisi. No /pers. G/ liecības izriet, ka SIA „ES Deals" ir veikusi saimniecisko darbību, tomēr pamatā to organizējis tikai /pers. C/, saimnieciskā darbība veikta, neievērojot normatīvo aktu prasības (sabiedrība nav deklarējusi visus darbiniekus), un savā ziņā arī pretēji tam, kā saimniecisko darbību komersants parasti veiktu (sabiedrības gada pārskatos deklarē pamatlīdzekļus un apgrozāmos līdzekļus, darbinieki, it īpaši, ja to skaits ir neliels, ir informēti par saimniecisko darbību, struktūrvienībām).

Konstatējams, ka komercsabiedrībai bija reģistrēta struktūrvienība „Noliktava" Kandavas ielā 14B, Rīgā. Lietā ir iesniegts 2012. gada 12. septembra nomas līgums (*lietas 2. sējuma 141.-146. lapa*) un 2013. gada 1. februāra vienošanās pie nomas līguma (*lietas 2. sējuma 154. lapa*), kā arī rēķini (*lietas 2. sējuma 157.-167. lapa*).

SIA „Gammaplasts" valdes priekšsēdētājs /pers. E/ 2013. gada 19. septembra paskaidrojumā VID (*lietas 2. sējuma 140. lapa*) un liecībā pirmās instances tiesai (*lietas 3. sējuma 89.-90. lapa*) un SIA „Gammaplasts" darbinieks /pers. F/

liecībā pirmās instances tiesai (*lietas 3. sējuma 125.-126. lapa*) apstiprināja, ka noliktavas telpas bija iznomātas SIA „ES Deals". Paskaidrojumā /pers. E/ norādīja, ka SIA „ES Deals" no noliktavas pārdeva elektropreces un PET granulas, tomēr sniedzot paskaidrojumu 2013. gada 11. aprīlī, kad VID apsekoja noliktavu, un arī liecībā viņš norādīja tikai to, ka ir redzējis, ka uz noliktavu tiek piegādātas kaut kādas preces un vēlāk tās kaut kur vestas, savukārt /pers. F/ redzējis transportlīdzekļu kustību. Tādējādi, lai gan ir apstiprināts, ka SIA „ES Deals" bija iznomātas noliktavas telpas, kurās, iespējams, ir glabātas preces, lietā nav iegūti pierādījumi tam, ka tur tika glabātas tādas preces, kuras SIA „ES Deals" būtu varējusi piegādāt pieteicējai.

Tā kā lietā nav gūstams apstiprinājums tam, ka pašas SIA „ES Deals" rīcībā bija strīdus preces, VID pamatoti pārbaudīja, vai šādas preces SIA „ES Deals" būtu varējusi iegādāties no tās deklarētajiem darījuma partneriem.

[14] 2013. gada janvārī SIA „ES Deals" deklarēja preču iegādes un pakalpojumu saņemšanas darījumus no SIA „Gramets" un SIA „Fixeu", februārī un martā – no SIA „Gramets" (*lietas 2. sējuma 181.-186. lapa*).

Lietas materiālos ir SIA „Gramets" un SIA „ES Deals" 2012. gada 27. novembrī noslēgts līgums par preču pārdošanu (*lietas 1. sējuma 201.-202. lapa*). Saskaņā ar līgumu SIA „Gramets" apņēmās piegādāt SIA „ES Deals" preces, kuras tiek piegādātas, pamatojoties uz pavadzīmēm-rēķiniem (*līguma 1.1. un 1.2. punkts*). Preces daudzums, sortiments un cena tiek saskaņota katru reizi pirms preču piegādāšanas (*līguma 2.1. punkts*). Pircējs par precēm norēķinās 30 dienu laikā pēc preces saņemšanas, bet, ja samaksas termiņš netiek ievērots, pircējam jāmaksā līgumsods par katru kavēto dienu (*līguma 3.1. un 4.4. punkts*).

Lietas materiālos ir SIA „Gramets" vārdā izrakstītas 2012. gada 3. decembra, 4. decembra, 18. decembra, 2013. gada 2. janvāra, divas 3. janvāra, 14. janvāra, 21. janvāra, 25. janvāra, 1. februāra, 4. februāra, 11. februāra, 12. februāra, 18. februāra, divas 1. marta, 5. marta, 6. marta, 13. marta, 22. marta pavadzīmes tostarp par atmiņas karšu, fotoaparātu, mobilo telefonu, spēļu konsoļu, *Apple iPad*, datoru piegādi SIA „ES Deals" (*lietas 1. sējuma 203.-250. lapa, 2. sējuma 2.-14. lapa*). Pavadzīmēs norādīts, ka preču izsniegšanas un saņemšanas vieta ir Kandavas iela 14B, Rīga. Janvārī kā preču transportētājs norādīts SIA „MG Tems", februārī – SIA „Elifa", martā – SIA „Dato.lv".

Līgumā nav konkretizēts, kādas preces SIA „Gramets" ir jāpiegādā, savukārt pavadzīmēs ir norādīts preču pārvadātājs, lai gan preces izsniegšanas un saņemšanas vietas adrese sakrīt – Kandavas iela 14B, Rīga.

Saskaņā ar VID noskaidroto un lietā esošo informāciju strīdus periodā sabiedrībā bija reģistrēti trīs darbinieki, to skaitā amatpersona /pers. D/ (*lietas 2. sējuma 223.-225. lapa*). 2012. gada pārskatā nav uzrādīti pamatlīdzekļi (*lietas 2. sējuma 226.-228. lapa*). SIA „Gramets" deklarēti preču un pakalpojumu iegādes darījumi no SIA „J.G.P.U." (janvārī), SIA „Elifa" (februārī) un SIA „Dato.lv" (martā), preces un pakalpojumi realizēti tikai SIA „ES Deals" (*lietas 2. sējuma 217.-222. lapa*).

/pers. D/ 2013. gada 23. jūlija vēstulē, atbildot uz SIA „ES Deals" pieprasījumu, norādīja, ka tika veikta preču piegāde atbilstoši līgumam. Preces SIA „Gramets" izkrāva Kandavas ielā 14B, Rīgā (*lietas 1. sējuma 157. lapa*). Vēstules pielikumā pievienots 2013. gada 23. jūlija apliecinājums, kas notariālo aktu un apliecinājumu reģistrā ierēģistrēts ar Nr.7032, kurā SIA „MG Tems" un SIA „Gramets" amatpersonas apliecina, ka laikā no 2012. gada 3. decembra līdz 2013. gada 25. janvārim SIA „MG Tems" piegādāja SIA „Gramets" preces uz SIA „Gramets" nomātajām telpām Kandavas ielā 14B, Rīgā (*lietas 1. sējuma 158.-159. lapa*). Vēstules pielikumā pievienoti arī SIA „Gramets" vārdā izrakstīti transporta pasūtījuma dokumenti un pavadzīmes pārvadājumiem pa Rīgu (*lietas 1. sējuma 160.-170. lapa*) un SIA „J.G.P.U." vārdā izrakstītas 2012. gada 3. decembra, 4. decembra, 2013. gada 2. janvāra, divas 3. janvāra, 14. janvāra 21. janvāra un 25. janvāra pavadzīmes par preču, tostarp mobilo telefonu, atmiņas karšu, datoru, fotoaparātu, spēļu konsoļu, piegādi SIA „Gramets" (*lietas 1. sējuma 171.-197. lapa*).

2013. gada 4. septembrī /pers. D/ VID paskaidroja, ka bija SIA „Gramets" valdes locekle. /pers. D/ pati organizēja saimniecisko darbību, komercsabiedrība nodarbojās ar starpniecību elektropreču un dažreiz būvmateriālu tirdzniecībā, no SIA „ES Deals" iznomāja noliktavas telpas Kandavas ielā 14B. Bijuši pieci darbinieki, kuru vārdus viņa neatceras. Ar paziņu starpniecību iepazinusies ar /pers. C/. Sākotnēji /pers. C/ /pers. D/ iepazīstinājis ar citu komercsabiedrību direktoriem vai arī pateicis tiem par SIA „Gramets". Galvenais preču piegādātājs bijis SIA „J.P.G.U" (*pareizais nosaukums SIA „J.G.P.U."*), sadarboties ar kuru ieteica /pers. C/ un ar kuru sazinājās elektroniski, bet kontaktpersonas neatceras. Vēl preces piegādājuši SIA „Elifa" un SIA „Dato.lv", kuru kontaktpersonas viņa neatceras. Galvenais preču pircējs bijis SIA „ES Deals". Piegādātāji un pircēji atrasti starp paziņām. Preču piegādi nodrošināja piegādātājs, arī preču transportēšanu pircējam nodrošināja pats pircējs, jo SIA „Gramets" nenodrošināja transporta pakalpojumus. Līgumus par preču iegādi sagatavoja darījumu partneris, bet līgumus par pārdošanu – SIA „Gramets" (*lietas 2. sējuma 135.-137. lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka /pers. D/ konkrētajā gadījumā vien formāli apstiprinājusi darījumus ar SIA „ES Deals", bet

nav vispusīgi, saprotami un loģiski izskaidrojusi darījumu norisi. Vēl jo vairāk – /pers. D/ norādīja, ka viņa organizēja saimniecisko darbību, tomēr par šī apgalvojuma patiesumu pamatotas šaubas rada vairāki apstākļi. Proti, viņa par komercsabiedrības saimniecisko darbību neko konkrēti nav paskaidrojusi, viņa nezina komercsabiedrībā nodarbināto personu skaitu un viņu vārdus, nezina darījumu partneru kontaktpersonas, lai gan, kā redzams no PVN deklarācijām, darījumu partneru bija nedaudz un ar tiem SIA „Gramets" sadarbojusies salīdzinoši neilgu laiku pirms paskaidrojumu sniegšanas. Būtisks ir arī apstāklis, ka strīdus periodā SIA „Gramets" preces piegādāja tikai SIA „ES Deals" un, kā secināms no /pers. D/ paskaidrojumiem, tieši šīs komercsabiedrības amatpersonai /pers. C/ ir bijusi nozīmīga loma SIA „Gramets" saimnieciskajā darbībā. Tas ir neraksturīgi komercdarbībai un varētu tikt izskaidrots ar ciešām personiskām saitēm, kas lietā nav konstatēts, vai ar kādu vienošanos amatpersonu starpā, piemēram, par ļaunprātīgu SIA „Gramets" rekvizītu izmantošanu fiskālu priekšrocību gūšanai. Tāpat redzams, ka /pers. D/ 2013. gada 4. septembra paskaidrojums par to, ka SIA „Gramets" ar preču transportēšanu nenodarbojās, ir pretrunā apliecinājumā norādītajam un apliecinājumam pievienotajiem dokumentiem, no kuriem izriet, ka SIA „Gramets" ir organizējusi iegādāto preču transportēšanu.

Ievērojot minēto, kā arī to, ka SIA „Gramets" 2012. gada pārskatā nav deklarējusi pamatlīdzekļus un /pers. D/ paskaidrojusi, ka SIA „Gramets" darbojusies tikai kā starpniece, ir pārbaudāms, vai tās tālāko darījuma partneru rīcībā varēja būt preces, kuras SIA „Gramets" būtu varējusi iegādāties un tālāk realizēt SIA „ES Deals".

[15] Kā jau norādīts, SIA „J.G.P.U.", SIA „Elifa" un SIA „Dato.lv" ir deklarēti kā SIA „Gramets" darījumu partneri 2013. gada janvārī - martā.

Konstatējams, ka /pers. D/ nav ne minējusi, ne arī iesniegusi dokumentus, kas apstiprinātu SIA „ES Deals" realizēto preču iegādi no SIA „Elifa" un SIA „Dato.lv".

Izvērtējot VID iegūto un lietas materiālos esošo informāciju, apgabaltiesa apšauba, ka šīs sabiedrības faktiski veica saimniecisko darbību. Proti, SIA „Elifa" deklarēti preču un pakalpojumu iegādes darījumi zem 1000 latiem, darījumi ar SIA „Kivala" un ārvalsts komersantu (*lietas 2. sējuma 205.-214. lapa*), kā darba ņēmēji reģistrēta amatpersona – ārvalsts pilsonis, kas nav šķērsojis valsts robežu, un neidentificējama persona, kurai nav bijusi darba samaksa (*lietas 2. sējuma 215.-216. lapa*). Komercsabiedrība juridiskajā adresē nav sasniedzama (*lietas 2. sējuma 132. lapa*), tā 2013. gada 17. septembrī izslēgta no ar PVN apliekamo personu reģistra. Savukārt atbilstoši VID konstatētajam SIA „Dato.lv" deklarētais darbības veids ir datoru, perifēro iekārtu un programmatūras mazumtirdzniecība specializētajos veikalos, tā nav iesniegusi 2012. gada pārskatu, juridiskajā adresē nav sasniedzama, neviena no komercsabiedrības amatpersonām nav šķērsojusi valsts robežu.

/pers. D/ 2013. gada 23. jūlija vēstulei pievienojusi dokumentus, no kuriem izriet, ka 2013. gada janvārī tā iegādājusies preces no SIA „J.G.P.U.". Tomēr jāņem vērā, ka dokumentos kā pārvadātājs norādīts SIA „MG Tems", bet SIA „Gramets" nav deklarējusi darījumus ar šādu sabiedrību. Turklāt arī par SIA „J.G.P.U." iegūtā informācija – deklarēti preču un pakalpojumu iegādes darījumi zem 1000 latiem un no ārvalstu komersanta (*lietas 2. sējuma 193.-201. lapa*), kā darba ņēmēji reģistrēti amatpersona – ārvalsts pilsonis, kas nav šķērsojis valsts robežu, un neidentificējama persona (*lietas 2. sējuma 202.-204. lapa*), deklarētais darbībās veids ir gaļas un mājputnu gaļas produktu ražošana, tā 2013. gada 8. martā izslēgta no ar PVN apliekamo personu reģistra, tās juridiskā adrese iekļautas riska adrešu sarakstā – rada pamatotas šaubas par to, ka sabiedrība faktiski ir veikusi saimniecisko darbību un būtu varējusi piegādāt elektropreces.

[16] Arī par SIA „ES Deals" deklarēto darījumu partneri SIA „Fixeu" un tā darījumu partneri SIA „Pandc" ir iegūta informācija, kas ar lielu ticamības pakāpi ļauj pieņemt, ka šīs komercsabiedrības saimniecisko darbību nav veikušas, bet ir izmantoti tikai to rekvizīti. Tā SIA „Fixeu" preču un pakalpojumu iegādes darījumus un realizēšanas darījumus deklarējusi tikai 2013. gada janvārī – preces iegādātas no SIA „Pandc" un no ārvalsts komersantiem (*lietas 2. sējuma 244.-247. lapa*), kā darba ņēmēji reģistrētas divas personas, tostarp amatpersona (*lietas 2. sējuma 249.-250. lapa*). 2012. gada pārskatā komercsabiedrība nav uzrādījusi pamatlīdzekļus (*lietas 2. sējuma 251.-253. lapa*), bet 2013. gada 1. augustā tā izslēgta no ar PVN apliekamo personu reģistra. Komercsabiedrība juridiskajā adresē nav sasniedzama, jo SIA „Oma" piekrita, ka SIA „Fixeu" tai piederošajā īpašumā reģistrē juridisko adresi, bet telpu atslēgas tai netika iedotas (*lietas 2. sējuma 138. lapa*).

Savukārt SIA „Pandc" deklarēti preču un pakalpojumu iegādes darījumi zem 1000 latiem un 2013. gada martā no ārvalsts komersantiem (*lietas 2. sējuma 229.-240. lapa*), kā darba ņēmēji reģistrēti amatpersona – ārvalsts pilsonis, kas nav šķērsojis valsts robežu, un neidentificējama persona (*lietas 2. sējuma 241.-243. lapa*). Saskaņā ar īpašuma Eksporta ielā 2-3, Rīgā īpašnieces vēstuli īpašums SIA „Pandc" nebija iznomāts (*lietas 2. sējuma 131. lapa*).

[17] Lietā ir iesniegti vairāki notariāla akta formā nostiprināti personu apliecinājumi darījumu norisei.

[17.1] 2013. gada 23. jūlija apliecinājumā, kas notariālo aktu un apliecinājumu reģistrā iereģistrēts ar Nr.7036, /pers. B/ u n /pers. C/ apliecināja, ka starp pieteicēju un SIA „ES Deals" 2012. gada 7. septembrī noslēgts līgums par preču pārdošanu, saskaņā ar kuru SIA „ES Deals" apņēmās pārdot pieteicējai preces, kuru sortiments norādīts pavadzīmēs. No 2012. gada 7. septembra līdz 2013. gada 31. martam SIA „ES Deals" ir pārdevusi un pieteicēja nopirkusi preci, kas norādīta pavadzīmēs (uzskaitītas tostarp strīdus pavadzīmes). Pavadzīmēs norādītās preces pieteicēja pieņēma Kandavas ielā 14B, Rīgā, to transportēšanai izmantojot pieteicējai piederošo transporta līdzekli. Pieteicēja par precēm nav norēķinājusies, tās parādsaistības pret SIA „ES Deals" 2013. gada 31. martā ir 101 707,40 lati (*lietas 2. sējuma 17.-20. lapa*).

Apgabaltiesa norāda, ka, pirmkārt, šis ir tikai formāls darījumu esības apliecinājums, atkārtojot darījuma dokumentos ietverto informāciju. Otrkārt, no pušu noslēgtā līguma izriet, ka par samaksas termiņa neievērošanu pieteicējai ir jāmaksā līgumsods. Kā redzams no apliecinājuma, pieteicēja par precēm, kas iegādātas līdz 2013. gada 31. martam, nebija norēķinājusies. VID audita laikā nekonstatēja, ka SIA „ES Deals" būtu veikusi uz parāda piedziņu vērstas darbības (*lietas 1. sējuma 54. lapa*), un pieteicēja tam nav iebildusi. Šāda SIA „ES Deals" rīcība nav saimnieciski pamatota, jo komercdarbību veic nolūkā gūt peļņu un katra sabiedrība ir ieinteresēta saņemt un apgrozīt naudas līdzekļus. /pers. C/ 2013. gada 30. jūlija paskaidrojumā norādīja, ka SIA „ES Deals" pret pieteicēju nav pretenziju, kas, ņemot vērā to, ka pieteicēja par precēm nebija norēķinājusies, ir pretrunā apliecinājumā minētajam.

[17.2] 2013. gada 23. jūlija apliecinājumā, kas notariālo aktu un apliecinājumu reģistrā iereģistrēts ar Nr.7034, /pers. C/ un /pers. D/ apliecināja, ka 2012. gada 27. novembrī starp SIA „ES Deals" un SIA „Gramets" noslēgts līgums par preču pārdošanu, saskaņā ar kuru SIA „Gramets" apņēmās pārdot SIA „ES Deals" preces, kuru sortiments norādīts pavadzīmēs. No 2012. gada 27. novembra līdz 2013. gada 31. martam SIA „Gramets" ir pārdevusi un SIA „ES Deals" nopirkusi preci, kas norādīta pavadzīmēs (uzskaitītas pavadzīmes). Pavadzīmēs norādītās preces SIA „Gramets" piegādāja SIA „ES Deals" tās nomātajās telpās Kandavas ielā 14B, Rīgā. SIA „ES Deals" par precēm nav norēķinājusies (*lietas 1. sējuma 199.-200. lapa*).

[17.3] 2014. gada 16. aprīļa apliecinājumā, kas notariālo aktu un apliecinājumu reģistrā iereģistrēts ar Nr.3956, /pers. B/ un /pers. C/ atkārtoti apliecināja pieteicējas un SIA „ES Deals" sadarbību. Minētais apliecinājums no 2013. gada 23. jūlija apliecinājuma atšķiras ar to, ka tajā ir uzskaitīts vairāk pavadzīmju un ir norāde, ka pieteicēja ir norēķinājusies par precēm (*lietas 3. sējuma 39.-41. lapa*).

[18] Apgabaltiesa konstatē, ka /pers. D/ 2013. gada 23. jūlija vēstulei pievienotais 2013. gada 23. jūlija apliecinājums, kā arī šā sprieduma 17.1. un 17.2. punktā norādītie apliecinājumi taisīti vienā dienā pie zvērinātas notāres Kristīnes Višinskas un apliecinājumi saturiski ir ļoti līdzīgi, nomainītas tikai ziņas par komercsabiedrībām, līgumu un pavadzīmju numuri un datumi, darījumu summas. Apgabaltiesa apšauba, ka tā varētu būt sakritība. Visos apliecinājumos ir sniegts apstiprinājums darījumu esībai, atkārtojot darījuma dokumentos norādīto, bet nav sniegts sīkāks paskaidrojums par darījumu norisi. Apgabaltiesas ieskatā konkrētie apliecinājumi nevis apstiprina to, ka darījumi ir notikuši, bet gluži pretēji – rada pamatotas šaubas par apliecinājumos minēto darījumu faktisko esību.

Apkopojot minēto, apgabaltiesa atzīst, ka ne SIA „ES Deals", ne tās tālāko darījuma partneru rīcībā nebija preču, kuras deklarētas kā piegādātas pieteicējai. Tas nozīmē, ka SIA „ES Deals" vārdā izrakstītie PVN rēķini satur nepatiesu informāciju.

[19] Tomēr, kā jau norādījusi pirmās instances tiesa, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces reāli nav piegādātas vispār, noformēti tikai dokumenti); 2) pieteicēja pati iesaistījusies darījumā ar fiktīvo uzņēmumu, līdz ar to nodokļu sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā; 3) pieteicēja ir bijusi informēta, ka tiek iesaistīta darījumā ar fiktīvo uzņēmumu. Pierādījumus par to, ka ar lielu ticamību pastāv kāds no minētajiem apstākļiem, jāiesniedz VID, bet tie jāatspēko pieteicējam.

Par to, ka pieteicēja bija informēta par darījumu noformēšanu ļaunprātīgai PVN sistēmas izmantošanai, liecina gan šā sprieduma 18. punktā secinātais, gan citi apstākļi, kas liecina par darījumu ķēdē iesaistīto sabiedrību amatpersonu sadarbību. Proti, SIA „J.G.P.U." vārdā izrakstītās pavadzīmes SIA „Gramets" pēc noformējuma ir identiskas SIA „ES Deals" vārdā izrakstītajām pavadzīmēm pieteicējai, kas liek domāt, ka pavadzīmes ir sagatavojusi viena un tā pati persona. Arī SIA „Gramets" vārdā izrakstītās pavadzīmes SIA „ES Deals" pēc noformējuma (rekvizīti un preču uzskaitījums) ir līdzīgas minētajām pavadzīmēm. SIA „Gramets" un SIA „ES Deals" noslēgtais līgums pēc noformējuma un saturiski ir ļoti

līdzīgs SIA „ES Deals" un pieteicējas noslēgtajam līgumam. Saskaņā ar /pers. D/ 2013. gada 4. septembra paskaidrojumu darījumos par preču pārdošanu līgumus sastādīja SIA „Gramets". Preces visos darījumu ķēdes posmos esot saņemtas un nodotas vienā un tajā pašā noliktavā Kandavas ielā 14B, Rīgā. Par SIA „Gramets" un SIA „ES Deals" saistību, kā jau norādīts iepriekš, liecina /pers. D/ norādītais par būtisku /pers. C/ dalību SIA „Gramets" saimnieciskās darbības organizēšanā.

Pieteicēja pareizi norādījusi, ka tiesību akti pieteicējai neuzliek pienākumu pārliecināties par darījuma partnera materiāltehnisko nodrošinājumu vai citiem apstākļiem, kas saistīti ar saimniecisko darbību, kā arī tālākiem darījumu partneriem. Vienlaikus, kā jau norādīts, pašai personai, kas izmanto priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāpievērš saprātīga rūpība, lai būtu pārliecība, ka ir izpildīti visi likumā noteiktie priekšnoteikumi priekšnodokļa atskaitīšanai, tostarp priekšnoteikums, ka preces piegādā tieši tā persona, kuras vārdā izrakstīts nodokļa rēķins.

Šaubu par darījuma īstumu gadījumā tā dalībniekiem, tostarp pieteicējai, ir jāspēj sniegt pilnīgu, loģisku un saprātīgu izskaidrojumu tam, kā pieteicēja, ņemot vērā parasto lietu kārtību un pieteicējas komercdarbības specifiku, izvēlējusies darījumu partnerus un kā noritējuši paši darījumi. Te iederas arī vērtējums par to, kāda rīcība, slēdzot darījumus, tostarp attiecībā uz darījuma partnera izvēli, konkrētos faktiskajos apstākļos būtu sagaidāma no pieteicējas kā rūpīga saimnieka, lai šādu darījumu varētu atzīt par ticamu, iespējamu un notikušu. Šo vērtējumu var ietekmēt darījuma raksturs, kvalitātes prasības, apjoms, unikalitāte, sarežģītība u.c. Konkrētās lietas faktiskajos apstākļos no pieteicējas būtu sagaidāma pietiekama rūpība darījuma partnera izvēlē. Un šādā aspektā no pieteicējas var prasīt, lai tā pārliecinās, ka darījums tik tiešām tiek slēgts ar to uzņēmumu, ar kuru ir parakstīti dokumenti. Minētais nenozīmē, ka pieteicējai tiek radīts nepamatots pienākums pārbaudīt savu darījumu partneri (*Augstākās tiesas 2016. gada 16. jūnija sprieduma Nr.SKA-70/2016 5. punkts, 2016. gada 28. decembra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-1458/2016 7. punkts un 2017. gada 3. janvāra rīcības sēdes lēmuma Nr.SKA-308/2017 8. punkts*).

Tātad, skaidrojot, vai nodokļu maksātājam ir tiesības uz priekšnodokļa atskaitījumiem, būtisks ir šā nodokļu maksātāja novērtējums un tā sniegtie paskaidrojumi par strīdus darījumu partneri un strīdus darījumiem. No pieteicējas sagaidāms, ka pieteicēja ar savas parastās saimnieciskās darbības skaidrojumu, darījumu priekšvēstures izklāstu, darījumu norises izklāstu un jebkādiem tai pieejamiem papildu pierādījumiem spēs novērst šaubas, kuras radušās sakarā ar darījumiem.

Apgabaltiesa atzīst, ka izskatāmajā gadījumā pieteicēja nav sniegusi ticamus paskaidrojumus par konkrētā darījuma partnera izvēli, vienošanās par darījumu būtiskajām sastāvdaļām noslēgšanu un preču piegādi, no kuriem, tos novērtējot kopsakarā ar lietā iegūtajiem pierādījumiem, būtu gūstams skaidrs un nepārprotams apstiprinājums, ka VID apstrīdētie pieteicējas darījumi faktiski ir notikuši.

[20] Lietas materiālos ir zvērināta tiesu izpildītāja 2013. gada 26. jūnijā sastādīts akts par to, ka adresē Kandavas ielā 14 B, Rīgā, SIA „ES Deals" piegādā pieteicējai mobilos telefonus (*lietas 1. sējuma 127. lapa*). Šāds akts nepierāda preču piegādi strīdus periodā.

Apstāklis, ka VID 2012. gada 8. novembrī veica pieteicējas tematisko pārbaudi un nekonstatēja pārkāpumus, nenozīmē, ka vēlākā periodā VID nebūtu tiesīgs apstrīdēt pieteicējas noslēgtos darījumus. Atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1. panta 17. punktu tematiskā pārbaude ir nodokļu administrācijas pārbaude, kad tiek kontrolēta atsevišķu normatīvo aktu ievērošana, pārbaudīti atsevišķi grāmatvedības dokumenti, salīdzinot tos ar darījuma dalībnieku grāmatvedības informāciju, kā arī tiek veiktas citas pārbaudes, kuru rezultātā netiek noteikti papildu nodokļu maksājumi budžetā. Taču tieši audits ir tas pārbaudes veids, kurā saskaņā ar minētā likuma 1. panta 16. punktu tiek veikta nodevu un citu valsts noteikto maksājumu aprēķināšanas, maksāšanas un ieskaitīšanas budžetā pareizības kontrole, tas ir, padziļināta pārbaude par deklarētajiem darījumiem pēc to būtības.

Arī fakts, ka nodokļu administrācija citus pieteicējas darījumus ar konkrēto komercsabiedrību citā laika periodā ir atzinusi kā notikušus (iespējams, kļūdaini, pierādījumu trūkuma dēļ), nenozīmē, ka apstākļos, kad darījumu neesībai konkrētā periodā ir iegūti pietiekami pieradījumi, VID nebūtu jāizpilda likumā noteiktais nodokļu administrācijas pienākums pārbaudīt un aprēķināt nodokļu maksājumus budžetā.

Vienlaikus apgabaltiesa norāda, ka atbilstoši Augstākās tiesas atzītajam nodokļa izkrāpšanu visai reti var konstatēt no tiešiem pierādījumiem. Administratīvajā procesā visbiežāk tie būs netiešie pierādījumi, kas norāda, ka nodokļu maksātājs rīkojies darījuma organizēšanā komerciāli neraksturīgā vai nesaprātīgā veidā, pretrunīgi nodokļu maksātāja skaidrojumi par darījuma norisi utt. (*Augstākās tiesas 2015. gada 7. decembra sprieduma Nr.SKA-953/15 7. punkts*). Tiesību normas nenoteic, ka personas tiesības atskaitīt priekšnodokli var tikt ierobežotas vienīgi uz tiešu pierādījumu pamata (*Augstākās tiesas 2015. gada 30. septembra sprieduma Nr.SKA-16/15 8. punkts*).

[21] Ņemot vērā konstatētos faktiskos un tiesiskos apstākļus, apgabaltiesa atzīst, ka VID veiktais papildu PVN un nokavējuma naudas aprēķins ir tiesisks un pamatots. Kļūdas nodokļu aprēķinā apgabaltiesa nekonstatē, arī pieteicēja uz to nav norādījusi. Pieteicējai papildu noteiktās soda naudas ir tiesību normām atbilstošas un samērīgas ar pieteicējas pārkāpumiem nodokļu jomā. Līdz ar to pieteikums kā nepamatots ir noraidāms pilnībā.

Pirmās instances tiesas spriedums nav pareizs.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „Fornex" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2014. gada 27. augusta lēmuma Nr.22.8/L-21618 atcelšanu.

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

Tiesnese referente S. Gintere

Tiesneses I. Juhņeviča-Knoka

S. Liniņa