Lietas Nr. A420133016
Lietas arhīva Nr. A42-00159-17/5

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2017.gada 20.janvārī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese Aija Pāvele,

piedaloties pieteicējas SIA /Nosaukums A/ pārstāvei /pers. A/ un /pers. B/,
atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvim /pers. C/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA /Nosaukums A/ pieteikuma par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2015.gada 20.novembra lēmuma Nr.22.7-1/452 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk arī – VID) Nodokļu kontroles pārvalde (turpmāk - NKP) no 2014.gada 24.novembra līdz 2015.gada 2.jūnijam veica SIA /Nosaukums A/ pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2013.gada janvāri – decembri un uzņēmumu ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2013.gadu.

VID NKP Lielo nodokļu maksātāju otrās audita daļas galvenā nodokļu inspektore 2015.gada 2.jūnijā pieņēma lēmumu Nr.23.14/L-520 (turpmāk – Sākotnējais lēmums) (ar 2015.gada 13.oktobra grozījumiem, lēmums Nr.23.14/L-41674), ar kuru SIA /Nosaukums A/ papildus nomaksai budžetā aprēķināja UIN 29 269,90 *euro*, soda naudu 4390,49 *euro*, un nokavējuma naudu 3102,61 *euro* apmērā, kā arī samazināja deklarētos 2013.gada zaudējumus 16 122,56 *euro* apmērā.

SIA /Nosaukums A/, nepiekrītot Sākotnējam lēmumam, to apstrīdēja VID ģenerāldirektorei.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2015.gada 20.novembra lēmumu Nr.22.7-1/452 (turpmāk – Lēmums) nolemts Sākotnējo lēmumu atstāt negrozītu. Lēmums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[2.1] Ja ir pieprasīta informācija ārvalstu nodokļu administrācijai, taču ir iespējams turpināt nodokļu auditu, lēmumu par nodokļu audita veikšanas nosacījumu maiņu pieņem, kad visas nepieciešamās darbības ir veiktas un nodokļu audita tālāka veikšana bez pieprasītās informācijas nav iespējama. Laika posms, kurā VID turpina nodokļu audita veikšanu pēc informācijas pieprasīšanas no ārvalstu nodokļu administrācijas, ir iekļaujams kopējā nodokļu audita veikšanas termiņā. Pārējo lēmuma par nodokļu audita rezultātiem pieņemšanai nepieciešamo informāciju iegūst pēc nodokļu audita atsākšanas.

SIA /Nosaukums A/ audita ietvaros VID pēdējais informācijas pieprasījums ārvalstu nodokļu administrācijai nosūtīts 2014.gada 29.decembrī un audita veikšana apturēta no 31.decembra, t.i., VID NKP 30.decembrī ir turpinājusi veikt lietas apstākļu noskaidrošanu. Pēdējā atbilde no ārvalstu nodokļu administrācijām saņemta 2015.gada 13.martā, līdz ar to VID NKP pamatoti noteica periodu, kuru neieskaita nodokļu audita termiņā – no 2014.gada 31.decembra līdz 2015.gada 13.martam.

[2.2] VID NKP ir pieprasījusi papildu informāciju SIA /Nosaukums A/ 2015.gada 15. un 18.maijā. SIA /Nosaukums A/ sniegusi atbildi uz minētajiem informācijas pieprasījumiem, turklāt 2015.gada 8., 15. un 20.maijā VID NKP pieprasījusi un saņēmusi informāciju no fiziskām personām par darījumiem ar SIA /Nosaukums A/.

Ņemot vērā minēto, komercsabiedrības arguments par audita veikšanas procesuālā termiņa neievērošanu konkrētajā lietā noraidāms kā nepamatots – audits veikts 118 dienas, tādējādi ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā un 3.[1]daļā noteikto audita veikšanas termiņu (120 dienas).

[2.3] SIA /Nosaukums A/ 2012.gada 12.septembra preču pirkšanas/pārdošanas līgumā Nr.12/09/2012 ar SIA /Nosaukums B/ norādītā informācija ir vispārīga – nav norādīta preču (metāllūžņu) izsniegšanas un piegādes vieta (minēts, ka preci jāpiegādā pircēja noliktavā vai teritorijā, nenorādot adresi), transportēšanas nosacījumi, kas – pircējs vai pārdevējs segs ar preču transportēšanu saistītos izdevumus, nodrošinās pārvadājumiem nepieciešamos (preces specifikai atbilstošus) transportlīdzekļus, preču iekraušanai un izkraušanai nepieciešamo tehniku un darbaspēku (minēts, ka transportēšanu veiks, pusēm vienojoties), kvalitātes prasības (t.sk. par radiācijas fona līmeņa pārsnieguma aizliegumu, ugunsbīstamu, sprādzienbīstamu priekšmetu, munīcijas, videi kaitīgu vielu nesaturēšanu) un to kontroles kārtību (t.sk. par radioaktīvā fona pārbaudi).

Normālas komercprakses ietvaros komersants paredz ne tikai konkrētu preču piegādi, bet arī preču iekraušanu - izkraušanu, transportēšanu un to izpildei nepieciešamo darba ņēmēju skaitu, preču piegādei nepieciešamo transportlīdzekļu parametrus (kravnesība, kravas ietilpība u.tml.), ar preču iekraušanu, izkraušanu, transportēšanu saistīto papildu izdevumu apjomu un kompensācijas kārtību, kas konkrētajā gadījumā nav konstatējams.

Darījuma izpilde normālas komercprakses ietvaros paredz atbilstošas un kvalitatīvas preces saņemšanu, un ikviens rūpīgs saimnieciskās darbības veicējs ir ieinteresēts saņemt atbilstošu preci, par kuru ir samaksājis un saimniecisko darījumu nodrošināšanai plāno tās tālāko realizāciju. Kvalitātes kontroles nedefinēšana un neesība neatbilst normālai komercpraksei.

Turklāt no līguma nosacījumiem izriet, ka par preču sortimentu, daudzumu, piegādes laiku puses katru reizi vienojas atsevišķi, pircējam izdarot pasūtījumu. SIA /Nosaukums A/ auditam neuzrādīja dokumentāru apliecinājumu šādu pasūtījumu esībai. Ja pasūtījums veikts mutiski, nav saprotams, kā tiek konstatēts, vai piegādātā prece un tās cena atbilst pasūtījumam, vai piegāde veikta noteiktajā termiņā.

[2.4] Pārbaudei iesniegtajās strīda pavadzīmēs nav uzrādīta informācija par metāllūžņu klasifikāciju (nav norādīti klasifikācijas kodi u.tml.), nav

norādīts, vai piegādāti šķiroti vai nešķiroti metāllūžņi, kā arī nav atsauces uz līgumu un minēts samaksas termiņš.

SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajās pavadzīmēs pamatā uzrādīti tikai melnie metāllūžņi, alumīnija, misiņa, svina, nerūsējošā tērauda lūžņi, tos neidentificējot, kā arī nenorādot informāciju par to, vai šie metāllūžņi tie iegādāti šķiroti vai nešķiroti.

[2.5] Norādītās atsauces uz pavadzīmēm – Nr.BTM 201060, Nr.BTM 201061, Nr.BTM 201062, Nr.BTM 201063, Nr.BTM 201064, Nr.BTM 201065, Nr.BTM 201066 nav attiecināmas uz auditējamajā periodā SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajām pavadzīmēm par preču piegādi SIA /Nosaukums A/, jo SIA /Nosaukums A/ auditējamajā periodā nav deklarējusi preču iegādi no SIA /Nosaukums B/ ar šādiem pavadzīmju numuriem.

[2.6] VID NKP 2015.gada 12.maija pieprasījumā par informācijas sniegšanu Nr.5 SIA /Nosaukums A/ lūgts iesniegt samaksu apliecinošus dokumentus, taču no lietas materiāliem nav konstatējams, ka komercsabiedrība būtu iesniegusi dokumentāru apliecinājumu SIA /Nosaukums A/ veiktajiem pārskaitījumiem SIA /Nosaukums B/ vai SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētajos lūgumos norādītajiem uzņēmumiem.

[2.7] /pers. A/ paskaidrojumā formāli apstiprināta darījumu esība, paskaidrojums nesatur darījumu norisi identificējošu informāciju – nav norādes, kā dibināti kontakti ar SIA /Nosaukums B/ amatpersonu, kā puses vienojās par darījumu veikšanu, kā noteikta preču cena, piegādājamais metāls, sortiments, piegādes termiņš, nav norādīts, kādā veidā lūžņi pieņemti (vaļēji, sapresēti, sašķiroti, nesašķiroti, gabarīta, negabarīta utt.), vai un kā veikta saņemto lūžņu pārbaude, kas novietoja lūžņus uz svariem, vai lūžņu pārvietošanai uz svariem tika izmantota tehnika un kāda tā bija, kam piederēja lūžņu pārvietošanā izmantotā tehnika. Turklāt /pers. A/ norāda, ka apmaksa par precēm veikta ar pārskaitījumu, savukārt norādes par to, ka SIA /Nosaukums A/ norēķini jāveic citiem uzņēmumiem saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētiem dokumentiem, paskaidrojumā nav konstatējamas.

[2.8] /pers. G/ sniegtajos paskaidrojumos nav sniegts objektīvi pamatots skaidrojums par darījumu norisi - nav identificēts, kāda veida metāllūžņi iepirkti un pārdoti, kas bija iniciators noliktavas /adrese/ kopīgai nomai, kā notika sortimenta, apjoma un cenas saskaņošana, piegādes termiņa noteikšana, kādā formā (rakstiski, mutiski) saņemti pasūtījumi no SIA /Nosaukums A/, kā noteikts saņemto metāllūžņu apjoms, ar kādu un kā rīcībā esošu tehniku veikta lūžņu izkraušana un nosvēršana, kā organizēta dokumentu noformēšana un parakstīšana. /pers. G/ paskaidrojumā norāda, ka citos gadījumos preču transportēšanu nodrošina preču pircēji, savukārt VID rīcībā esošā informācija liecina, ka citu piegādes partneru SIA /Nosaukums B/ nebija, kā vienīgais piegādes partneris deklarēts SIA /Nosaukums A/.

Nav saprotams, kāpēc SIA /Nosaukums A/, apmaksu jāveic SIA /Nosaukums B/ piegādātājiem, nevis uz SIA /Nosaukums B/ pavadzīmēs norādīto norēķinu kontu, kā to paredz noformētā līguma (2012.gada 12.septembra līgums Nr.12/09/2012) 3.1.punkts.

[2.9] Strīdus darījumos nav identificējama strīdus preču kustība, nav iespējams gūt apstiprinājumu SIA /Nosaukums A/ deklarētajam preču saņemšanas faktam no SIA /Nosaukums B/, līdz ar to nav īstenots priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums, saskaņā, ar kuru pakalpojumiem, precēm jābūt saņemtām, turklāt no konkrētās rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas.

[3] 2015.gada 21.decembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts SIA /Nosaukums A/ pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikums pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.1] Tas, ka darījumu partneriem noliktavas atradās vienā adresē, nevar būt par pamatu darījumu neatzīšanai. Tāpat darījumu neatzīšanai nevar būt par pamatu fakts, ka SIA /Nosaukums B/ nebija transportlīdzekļu, jo kā norāda SIA /Nosaukums B/ amatpersona, tad preces piegādāja preču pārdevēji ar savu transportu.

Kritiski vērtējams fakts, ka SIA /Nosaukums B/ amatpersona nepārzina uzņēmuma darbību, un tas izriet tikai no viena amatpersonas teikuma, ka citreiz preces transportēšanu nodrošināja pircējs. Nav saprotams, kā tas attiecas uz lietu, un rodas iespaids, ka iestādei nav objektīvu pierādījumu, uz ko balstīt savus secinājumus.

Nevar apšaubīt darījumu esamību, pamatojoties uz faktu, ka abas sabiedrības izmantoja kā grāmatvedības pakalpojumu sniedzēju vienu un to pašu uzņēmumu.

[3.2] Lietuvas, Igaunijas un Polijas nodokļu administrācijas nav sniegušas informāciju, ka darījumi nav notikuši, vien norādījušas uz sabiedrību, par kurām pieprasīta informācija fiktīvo raksturu. Turklāt, kā noprotams no Lēmumā norādītā, tad uzņēmums Polijā /Nosaukums C/ ir deklarējis darījumus ar SIA /Nosaukums B/. Polijas nodokļu administrācija pārbaudi veikusi 2015.gadā, bet darījumi notika 2013.gadā. Tātad minētā informācija nevar būt objektīva, t.i., ir pagājis vairāk kā gads pēc darījumu veikšanas.

[3.3] Tas, ka SIA /Nosaukums B/ darījumu dokumentos norādītā informācija par pārvadāšanā izmantotajiem transportlīdzekļiem, kā arī norādītās preču iekraušanas adreses neatbilst faktiskajai situācijai, attiecas uz SIA /Nosaukums B/ darījumiem ar preču piegādātājiem, nevis uz SIA /Nosaukums A/. Tāpat no Lēmuma nav konstatējams, ka VID NKP būtu konstatējusi neatbilstības starp SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ darījumos noformētajos rēķinos. Tātad darījumi noformēti atbilstoši normatīvo aktu prasībām.

[3.4] SIA /Nosaukums A/ nevar būt atbildīga par to, ka darījumu partneris rīkojas nelikumīgi vai tā noformētie dokumenti neatbilst normatīvajos aktos noteiktajam. Kā atzinusi Eiropas Savienības Tiesa 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā C-80/11 un C-142/11, tad atteikumu izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības VID nevar pamatot vienīgi ar nodokļu maksātāja darījumu partnera nelikumīgo vai fiktīvo darbību raksturu, jo tieši dienestam ir pienākums veikt nepieciešamās pārbaudes pie nodokļu maksātājiem. Arī Latvijas likumi neprasa nodokļu maksātājam pārliecināties, vai darījuma partneris izmanto to pašu grāmatvedības pakalpojumu sniedzēju, vai darījumu partnerim ir transportlīdzekļi, vai tam pieder preces, ko tas pārdod, vai darījumu partneris ir izpildījis savus nodokļa maksātāja pienākumus u.c.

Turklāt, nesaprotama ir norāde uz to, ka SIA /Nosaukums B/ 2014.gada februārī neatrodas ne juridiskajā adresē, ne struktūrvienībā. Nav saprotams, kā šis fakts ietekmē faktiski notikušos darījumus 2013.gada janvārī – septembrī.

[3.5] Konkrētajā lietā ar 2014.gada 29.decembra lēmumu Nr.23.14/L-39494 „Par SIA /Nosaukums A/ nodokļu audita veikšanas nosacījumu maiņu" nodokļu audita termiņā neieskaita laika posmu no 2014.gada 31.decembra līdz atbildes saņemšanai no ārvalstu nodokļu administrācijām.

No lēmuma secināms, ka atbilde no Lietuvas nodokļu administrācijas saņemta 24.februārī, no Igaunijas - 30.decembrī, bet no Polijas - 2015.gada 11.martā. Tātad audita veikšanu vajadzēja atsākt 2015.gada 12.maitā, nevis 14.martā, jo ar VID 2015.gada 26.marta lēmumu Nr.23.14/L-50199 noteikts audita veikšanas termiņā neieskaitīt laika posmu no 2014.gada 31.decembra līdz 2015.gada 13.martam.

Izvērtējot minēto, VID NKP ir pārkāpusi likumā noteiktos nosacījumus, proti, informācija ir pieprasīta ātrāk par 2014.gada 31.decembri, kas ir pretrunā likuma nosacījumiem, ka audita veikšanas termiņā neieskaita laika posmu no dienas, kad pieprasīta informācija no ārvalstīm. Audita veikšanas termiņā vajadzēja neieskaitīt laika posmu no 2014.gada 17.decembra līdz 2015.gada 11.martam.

Konkrētajā lietā ir notikusi audita termiņa pārsniegšana, kas ir par pamatu apstrīdētā lēmuma atcelšanai.

[4] 2016.gada 8.februārī Administratīvajā rajona tiesā saņemts VID paskaidrojums par pieteikumu. VID pieteikumu uzskata par nepamatotu un noraidāmu, pamatojoties uz Lēmumā norādītajiem apsvērumiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāve pieteikumu uzturēja, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem argumentiem.

Tiesas sēdē atbildētāja pārstāvis pieteikumu neatzina pamatojoties uz Lēmumā un rakstveida paskaidrojumos sniegtajiem argumentiem.

Tiesas sēdēs nopratināti liecinieki /pers. J/, /pers. K/, /pers. L/.

[5.1] 2016.gada 20.septembra tiesas sēdē liecinieks /pers. J/ tiesas sēdē liecināja, ka SIA /Nosaukums A/ ir viņa darba devēja. Uzņēmumā strādāja no 2012.gada vidus. 2012.gada septembrī strādāja SIA /Nosaukums B/ un pēc tam pārgāja uz SIA /Nosaukums A/. Abos uzņēmumos bija vienādi darba pienākumi – noliktavas pārzinis, metālu iekraušana un izkraušana no kravas mašīnām, metālu šķirošana dokumentu sastādīšana. No sākuma metālu lika SIA /Nosaukums B/ noliktavā, pēc tam tur, kur lika priekšnieks. Noliktavā nekādus dokumentus nenoformēja, tikai taisīja atskaites, kad metāls bija izkrauts. Metālu veda dažādas lielās kravas mašīnas, pats vadītājus nezina un ar viņiem nekontaktējās.

Strādāja pēc /pers. G/ norādījumiem, kad bija viņa firmā. Strādāja kopā ar /pers. M/. Pašlaik darba nav daudz, strādā tikai tad, kad viņu izsauc. /pers. N/ bija šoferis, viņam bija personīgā mašīna, kurā iekrāva materiālus, dzelzi. Pēc dokumentu noformēšanas viņš brauca prom. Nezina, kam tālāk tika pārdots metāls. Noliktavā lieli metāla uzkrājumi neveidojās.

[5.2] 2016.gada 16.novembra tiesas sēdē lieciniece /pers. K/ tiesas sēdē liecināja, ka viņas grāmatvedības uzņēmums apkalpo SIA /Nosaukums A/ no 2011.gada beigām, vai 2012.gada sākuma. Apkalpoja arī uzņēmumu SIA /Nosaukums B/. Sākumā lieciniece uzņēmums bija SIA /Nosaukums D/, bet pēc laika izdalīja pa specializācijām – SIA /Nosaukums E/ ir darba drošības jomā un SIA /Nosaukums F/ nodarbojas ar grāmatvedību. SIA /Nosaukums A/ un SIA /Nosaukums B/ apkalpoja tikai /pers. L/. Atskaites iesniedza /pers. K/, jo elektroniskais paraksts bija uz viņas vārda. /pers. O/ arī strādāja pie /pers. K/, viņa aizgāja no darba 2014.gadā.

Ar /pers. A/ pirmo reizi tikās noslēdzot līgumu 2011.gada beigās, vai 2012.gada sākumā un iepazīstināja viņu ar /pers. G/, jo zināja, ka /pers. A/ meklē telpas un /pers. G/ ir liela noliktava, no kuras pusi plāno izīrēt. Pati SIA /Nosaukums A/ regulāri neko negatavo, bet ik pa laikam pakontrolē, paskatās. VID tematiskajā pārbaudē 2014.gadā SIA /Nosaukums A/ pārkāpumi netika konstatēti.

[5.3] 2016.gada 16.novembraLieciniece/pers. R/ tiesas sēdē liecināja, ka ir SIA /Nosaukums A/ grāmatvede. /pers. G/ kļūdas pēc tika pieņemts darbā SIA /Nosaukums A/. Mēneša laikā viņš tika atbrīvots, alga par šo periodu netika izmaksāta. Darījumi ar Polijas uzņēmumu bija, bet precīzi neatceras, pati ar Polijas uzņēmumu nav komunicējusi. Nezina, kas sastādīja dokumentus šajos darījumos. SIA /Nosaukums A/ noliktavā nav bijusi. Apmēram pusotru, var būt, divus gadus bija grāmatvede arī SIA /Nosaukums B/. Par grāmatvedi uzņēmumā strādā apmēram piecus gadus. Bija periods, kad strādāja gan ar SIA /Nosaukums A/, gan ar SIA /Nosaukums B/. Kad SIA /Nosaukums B/ beidz savu darbību, viņai iedalīja SIA /Nosaukums A/. Nezina, kas veda SIA /Nosaukums B/ grāmatvedību pirms viņas.

SIA /Nosaukums B/ neapkalpo jau vairāk kā pus gadu. SIA /Nosaukums A/ sastādīja PVN deklarācijas. Dažiem uzņēmumiem deklarācijas nosūtīja no valdes locekļa vārda, ja bija dota tāda atļauja. /pers. A/ iedeva savu e-parakstu.

[5.4] Tiesa atzina, ka lietā pēc visu Administratīvā procesa likumā paredzēto piespiedu līdzekļu piemērošanas nav iespējams tiesas sēdē nopratināt liecinieku /pers. T/, savukārt /pers. G/ nopratināšana nav iespēja viņa smagas slimības dēļ.

Motīvu daļa

[6] Lietā ir strīds, vai pieteicējai pamatoti liegtas tiesības veikt PVN priekšnodokļa atskaitījumus par darījumiem ar SIA /Nosaukums B/ un vai VID pamatoti atzinis, ka pieteicējas deklarētie darījumi ar minēto sabiedrību faktiski nav notikuši.

[7] Priekšnodoklis, saskaņā ar likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" *(redakcija spēkā līdz 2012.gada 31.decembrim)* 1.panta 9.punkta „a" apakšpunktu, ir pievienotās vērtības nodokļa summa, kas norādīta apliekamajai personai izrakstītajā pievienotās vērtības nodokļa rēķinā par iegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem tās saimnieciskās darbības nodrošināšanai. Likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ka tikai Valsts ieņēmumu dienestā reģistrētai apliekamai personai ir tiesības nodokļa deklarācijā kā priekšnodokli no budžetā maksājamās nodokļa summas atskaitīt no citām apliekamajām personām saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un pakalpojumiem savu ar nodokli apliekamo darījumu nodrošināšanai.

Arī Pievienotās vērtības nodokļa likuma *(spēkā no 2013.gada 1.janvāra)* 92.panta pirmās daļas pirmais punkts ietver līdzīga satura normu, kas noteic, ka preces iegādātas un pakalpojumi saņemti ar nodokli apliekamu darījumu nodrošināšanai vai tādu citās valstīs veiktu darījumu nodrošināšanai, kuri būtu apliekami ar nodokli, ja tiktu veikti iekšzemē, priekšnodoklis ir no citiem reģistrētiem nodokļa maksātājiem saņemtajos nodokļa rēķinos norādītās nodokļa summas par precēm un saņemtajiem pakalpojumiem.

Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta pastāvīgajā judikatūrā atzīts, ka atbilstoši likuma jēgai, skatot likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punktu kopsakarā ar 1.panta 9.punktu un 8.pantu, priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm. Tas nozīmē, ka pirmkārt jākonstatē, vai darījums vispār faktiski noticis. Lai iegūtu tiesības atskaitīt priekšnodokli, nav pietiekami, ka darījumi noformēti atbilstoši likuma prasībām, jo darījumiem jābūt arī faktiski notikušiem gan pēc to ekonomiskā, gan juridiskā rakstura (būtības), bet nodokļu rēķinam jāatbilst faktiski notikušam darījumam (*sk. Augstākās tiesas prakses vispārinājumu „Administratīvo tiesu prakse likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" normu interpretāciju un piemērošanu". Pieejams: http://at.gov.lv/lv/info/summary/administrativajastiesibas/*).

Ja objektīvi ir konstatējams, ka darījums faktiski nav noticis, bet ir vienīgi veiktas formālas darbības darījuma uzrādīšanai (piemēram, noformēti dokumenti), priekšnodokli nevar atskaitīt, un rēķina vai citu dokumentu noformēšana atskaitīšanu nepamato *(sk., piem., Augstākās tiesas 2012.gada 10.aprīļa sprieduma lietā Nr.SKA-69 9.punktu).*

Vienlaikus atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas judikatūrai (*sk. 2012.gada 6.decembra sprieduma lietā Nr.C-285/11 „Bonik" 45.punktu un 2013.gada 31.janvāra sprieduma lietā Nr.C-643/11 „LVK –56" 64.punktu*) secināms, ka, lai nodokļu maksātājam liegtu tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus no budžetā maksājamās nodokļa summas, nav pietiekami konstatēt tikai darījumu faktisko neesību starp nodokļu maksātāju un tā sadarbības partneriem. Ja nodokļu administrācija no nodokļu rēķina izsniedzēja īstenotās krāpšanas vai pieļautajām nelikumībām secina, ka darījums, par kuru ir izrakstīts rēķins un kurš ir minēts, lai pamatotu pievienotās vērtības nodokļa priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, faktiski *nav noticis*, nodokļu administrācijai, lai varētu atteikt priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jāpierāda, ņemot vērā objektīvus pierādījumus un nepieprasot nodokļu rēķina saņēmējam veikt pārbaudi, kura tam nav jāveic, ka šis saņēmējs zināja vai viņam bija jāzina, ka minētais darījums ir iesaistīts krāpšanā pievienotās vērtības nodokļa jomā.

Tātad nodokļu administrācija nevar apstāties pie konstatējuma, ka darījuma partneris faktiski darījumu nevarēja veikt. Arī tiesa savā argumentācijā nevar ar to aprobežoties.

Eiropas Savienības Tiesa apstiprinājusi, ka nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli neietekmē apstāklis, vai pievienotās vērtības nodoklis par agrākajiem vai vēlākajiem darījumiem ir vai nav samaksāts valsts budžetā. Šādas tiesības var tikt liegtas vienīgi tad, ja ir pierādīts, ņemot vērā objektīvus pierādījumus, ka atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir bijusi krāpnieciska vai ļaunprātīga. Atsaukšanās uz priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām ir krāpnieciska vai ļaunprātīga, ja nodokļu maksātājs zināja vai viņam bija jāzina, ka

izdarīdams pirkumu, tas piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā. Savukārt nodokļu maksātājs, kurš nezināja vai nevarēja zināt, ka attiecīgo darījumu piegādātājs bija iecerējis kā krāpšanu vai ka cits darījums, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms vai pēc nodokļa maksātāja veiktā darījuma, ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu. Šāda sodīšana pārsniegtu to pasākumu kopumu, kas nepieciešams valsts budžeta interešu aizsardzībai (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajā lietā Nr.C-80/11 un C-142/11 „Mahageben" 39. – 50.punktu*).

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

Tādējādi, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, nav pietiekami konstatēt, ka darījums nav noticis ar konkrēto darījuma partneri. 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.

Attīstot tiesu praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Augstākā tiesa ir atzinusi, ka, lai liegtu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem:

1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces (pakalpojumi) reāli nav piegādātas vispār, noformēti ir 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 tos jāatspēko pieteicējam (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 10 -12.punktu*).

[8] SIA /Nosaukums A/ 2013.gada janvārī – martā un maijā – septembrī atskaitījusi priekšnodokli Ls 31 178,63 (44 363,19 *euro*) saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ izrakstītajiem rēķiniem:

Darījumu apliecināšanai pieteicēja pārbaudei iesniegusi turpmāk minētos dokumentus.

[8.1] Starp pieteicēju un SIA /Nosaukums B/ 2012.gada 12.septembrī noslēgto līgumu Nr.12/09/2012 par krāsainā un melnā metāla lūžņu pirkšanu/pārdošanu *(lietas 1.sējuma 80.lapa).*

Līguma 2.1.punkts noteic, ka pirms preču piegādes tiek mutiski vai rakstiski saskaņots preču sortiments un cena. Līguma 3.1.punkts noteic, ka samaksu atbilstoši pavadzīmē norādītajam pircējs desmit kalendāro dienu laikā (no dienas, kad piegādātas preces) veic ar pārskaitījumu uz pārdevēja vārdā noformētajos preču pavaddokumentos norādīto norēķinu kontu. Līguma 4.1.punkts noteic, ka piegādājamās preces daudzumu un piegādes laiku puses saskaņo pirms katras preču piegādes. Līguma 4.2.punkts noteic, ka preces tiek piegādātas uz pircēja noliktavu/teritoriju, preču transportēšanu veic, pusēm vienojoties.

[8.2] SIA /Nosaukums B/ vārdā noformētas pavadzīmes *(lietas 1.sējuma 81.-89.lapa)*. Pavadzīmes no SIA /Nosaukums B/ puses parakstījis /pers. G/, bet no pieteicējas puses /pers. A/. Pavadzīmes izrakstītas par dažādu metāllūžņu (alumīnija, svina, nerūsējošā tērauda, melnā metāla, misiņa) pārdošanu pieteicējai, kur daudzums norādīts tonnās. Kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta /adrese/.

VID konstatējis, ka pavadzīmēs norēķinu rekvizītos norādīts SIA /Nosaukums B/ konts Polijas bankā Kredyt Bank S.A., kas nav reģistrēts VID, izņemot 2013.gada 8.janvāra pavadzīmi Nr.BTM 201360, kurā norādīts konts AS /Nosaukums K/.

[8.3] 2015.gada 15.maijā pieteicējas pilnvarotā pārstāve sniedza VID paskaidrojumu *(lietas 1.sējuma 101.lapa)*, kurā norādīja, ka /pers. G/ piedāvāja pārdot krāsainos un melnos metāllūžņus un atkritumus pieteicējai. Līgumu sagatavoja SIA /Nosaukums B/, ko no pieteicējas puses parakstīja /pers. A/, bet no SIA /Nosaukums B/ puses /pers. G/. Līgumu parakstīja /adrese/. Šajā adresē abi uzņēmumi iznomāja noliktavas no SIA /Nosaukums L/. Vienošanos noslēdza tiekoties. Saņemtās preces tika nosvērtas SIA /Nosaukums A/ noliktavā. Preču pavadzīmes – rēķini noformēti un nodoti pēc preču nosvēršanas (minētos dokumentus noformēja /pers. G/). Preču pieņemšanas – nodošanas brīdī SIA /Nosaukums B/ pārstāvēja /pers. G/, bet SIA /Nosaukums A/ – /pers. A/ un /pers. J/ (darba ņēmējs). Preču pavadzīmes – rēķinus parakstīja preču pieņemšanas – nodošanas brīdī. Preču transportēšana nebija nepieciešama, jo abu uzņēmumu noliktavas atradās vienā teritorijā. Saņemtās preces (metāllūžņus) SIA /Nosaukums A/ uzglabāja noliktavā /adrese/, apmaksu par precēm veica ar pārskaitījumu, priekšapmaksa netika veikta. Uz 2015.gada 15.maiju pieteicējai nav parādsaistību.

[8.4] 2014.gada 31.martā /pers. G/ sniedzis VID paskaidrojumu *(lietas 2.sējuma 29.,30.,87.,88.lapa)*, kurā norāda, ka SIA /Nosaukums B/ iegādājās metāllūžņus, saimniecisko darbību veica noliktavā /adrese/. Lai samazinātu nomas maksu, SIA /Nosaukums B/ vienojās ar SIA /Nosaukums A/ un iznomāja pusi minētās noliktavas pieteicējai. 2013.gadā uzņēmums iegādājās preces no Polijas uzņēmumiem „/pers. A0/" un /Nosaukums C/ Sp.z.o.o., pārdeva SIA /Nosaukums A/. Izdevumu optimizācijas nolūkā /pers. G/ nolēma samazināt darbaspēka izmaksas (atteicās no darbinieku algošanas), iegādāties metālu un pārdot to SIA /Nosaukums A/, metāla tālāku pārdošanu organizē SIA /Nosaukums A/. Bankas kontu Polijas bankā Kredit Bank S.A. /pers. G/ atvēra pēc piegādātāju līguma, lai varētu nodrošināt ātrākus naudas pārskaitījumus un samazinātu izdevumus saistībā ar valūtas konvertāciju. Apmaksu saskaņā ar līgumu SIA /Nosaukums A/ veica SIA /Nosaukums B/ piegādātājiem („/pers. A0/", /Nosaukums C/ Sp.z.o.o., SIA /Nosaukums L/, SIA /Nosaukums M/, SIA /Nosaukums N/, SIA „/pers. AA/". SIA /Nosaukums A/ nav pilnībā norēķinājusies ar SIA /Nosaukums B/.

2015.gada 30.aprīļa paskaidrojumā *(lietas 2.sējuma 25.-28.,83.-86. lapa)* /pers. G/ norāda, ka SIA /Nosaukums B/ 2013.gadā pārdeva SIA /Nosaukums A/ krāsaino un melno metālu atkritumus. SIA /Nosaukums A/ kā darījuma partneri sameklēja ar SIA /Nosaukums D/ grāmatvedes /pers. K/ palīdzību. Par darījumiem ar SIA /Nosaukums A/ bija noslēgts līgums, to sagatavoja grāmatvede. SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums A/ īrē noliktavu /adrese/ no SIA /Nosaukums L/. Darījumos ar SIA /Nosaukums A/ transports netika izmantots, jo uzņēmumu noliktava atradās vienā teritorijā. Citos gadījumos transportu nodrošināja pircējs. SIA /Nosaukums B/ piegādātāji 2013.gadā bija kompānija „/pers. A0/", kontaktpersona /pers. T/ un /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. kontaktpersona /pers. AB/. Preci noliktavā piegādāja preces pārdevēji, viņi noslēdza līgumus ar transporta uzņēmumiem. SIA /Nosaukums A/ apmaksu veikusi pilnā apmērā.

[8.5] VID Lēmumā konstatējis, ka SIA /Nosaukums B/ nav reģistrētu transportlīdzekļu, strīdus darījumu noformēšanas periodā, kā vienīgais darbinieks reģistrēts /pers. G/ (no 2009.gada 2.marta līdz 2013.gada 10.janvārim). Taču tai pat laikā konstatēts, ka saskaņā ar iesniegtajiem ziņojumiem par darba ņēmējiem SIA /Nosaukums B/ no 2009.gada 2.marta līdz 2013.gada 10.janvārim reģistrēts darbinieks /pers. J/, no 2010.gada 2.augusta līdz 2013.gada 10.janvārim reģistrēts darbinieks /pers. AC/ un no 2011.gada 18.jūlija līdz 2013.gada 10.janvārim /pers. N/, līdz ar to nav saprotama norāde par /pers. G/ kā vienīgo SIA /Nosaukums B/.

VID auditā konstatējis, ka iepriekš minētie darbinieki bijuši reģistrēti arī kā pieteicējas darba ņēmēji, proti, /pers. J/ no 2012.gada 21.septembra, bet /pers. AC/ un /pers. N/ no 2012.gada 21.augusta.

VID auditā konstatējis, ka /pers. G/ no 2012.gada 21.augusta līdz 6.novembrim bija reģistrēts kā SIA /Nosaukums A/ darba ņēmējs.

Tiesas sēdē /pers. A/ paskaidroja, ka /pers. G/ SIA /Nosaukums A/ darbā bija pieņemts kļūdas pēc, jo viņa bija devusi grāmatvedei rīkojumu

pieņemt darbā no SIA /Nosaukums B/ visus darbiniekus (2013.gada janvārī) un tādējādi grāmatvede reģistrējusi kā SIA /Nosaukums A/ darba ņēmēju arī /pers. G/.

Novērtējot minēto paskaidrojumu kopsakarā ar lietā konstatētajiem faktiem, tiesa atzīst, ka /pers. A/ paskaidrojums ir apšaubāms, jo, /pers. A/ runā par 2013.gada janvāri, kaut VID konstatējis, ka /pers. G/ SIA /Nosaukums A/ kā darba ņēmējs reģistrēts 2012.gada augustā, turklāt, ja darbinieki no SIA /Nosaukums B/ tika pieņemti darbā SIA /Nosaukums A/ pieteicējas pārstāves paskaidrojumā minētajā kārtībā, tad nav izskaidrojams, kāpēc minētās personas kā pieteicējas darbinieki reģistrētas dažādos datumos – /pers. G/, /pers. AC/ un /pers. N/ 2012.gada 21.augustā, bet /pers. J/ 2013.gada 21.septembrī.

Tiesas sēdē nopratināta kā lieciniece /pers. L/ liecināja, ka bija SIA /Nosaukums A/ grāmatvede. /pers. G/ kļūdas pēc tika pieņemts darbā SIA /Nosaukums A/. Mēneša laikā viņš tika atbrīvots, alga par šo periodu netika izmaksāta.

Minētais ir pretrunā ar lietā konstatētajiem faktiem, jo /pers. G/ ir bijis deklarēts kā pieteicējas darbinieks vairāk kā divus mēnešus, turklāt tas ir bijis vēl pirms strīdus darījumu noslēgšanas.

[8.6] Vērtējot lietā esošos darījuma dokumentus VID ir konstatējis, ka pavadzīmēs nav norādīta informācija par metāllūžņu klasifikāciju (nav norādīti klasifikācijas kodi), nav norādīts vai piegādāti šķiroti, vai nešķiroti metāllūžņi, kā arī nav atsauces uz līgumu un nav minēts samaksas termiņš. Tāpat VID konstatējis, ka par vienu un to pašu preci pavadzīmēs tiek norādīta dažāda cena.

Tiesas ieskatā, minētie argumenti nenorāda uz faktiski neesošiem darījumiem. Kā paskaidroja pieteicējas pārstāve, metāllūžņu cena ir svārstīga un atkarīga no cenām biržā, līdz ar to cena par vienu un to pašu metāla veidu ir atšķirīga. Tas, ka dokumentos nav norādīti metāllūžņu klasifikācijas kodi, pats par sevi nenorāda uz to, ka darījums nav noticis.

[8.7] VID auditā konstatējis, ka SIA /Nosaukums B/ noformējis līgumus veikt norēķinus par precēm ar SIA /Nosaukums L/, SIA /Nosaukums D/, SIA „VARIANT – COSMETICS", SIA /Nosaukums N/, Polijā reģistrētiem uzņēmumiem „/pers. A0/" un /Nosaukums C/ Sp.z.o.o., norādot pavadzīmju numurus, kas nav attiecināmi uz auditējamā periodā SIA /Nosaukums B/ noformētajām pavadzīmēm.

2015.gada 12.maijā VID pieprasīja pieteicējai iesniegt dokumentus, kas apliecina iepriekš minētās samaksas veikšanu, bet pieteicēja tādus dokumentus neiesniedza.

Izvērtējot minēto VID argumentu, tiesa konstatē vēl arī citas neatbilstības pieteicējas darījuma dokumentos.

Piemēram, ar SIA /Nosaukums B/ noslēgtajā līgumā par preču pirkšanu 3.1.punktkā noteikts, ka samaksa par preci jāveic 10 dienu laikā no preces piegādāšanas dienas, savukārt atsevišķās pavadzīmēs *(lietas 1.sējuma 87.-89.lapa)* samaksas termiņš noteikts mēnesis. SIA /Nosaukums B/ līgumos par maksājumu veikšanu ir norādīti kļūdaini pavadzīmju numuri, kādēļ VID atzinis, ka līgumos norādītās pavadzīmes nav identificējamas ar strīdus darījumiem. Pat pieņemot, ka visos līgumos SIA /Nosaukums B/ ir kļūdījies, norādot pavadzīmju numurus, nav saprotams, kāpēc līgumi par samaksas veikšanu SIA /Nosaukums B/ darījumu partneriem ir noformēti vairāk kā 2 mēnešus pēc konkrētās pavadzīmes apmaksas termiņa, respektīvi, līgums veikt maksājumus izteikts vairākus mēnešus pēc tam, kad saskaņā ar noslēgto līgumu pavadzīmēs norādītajai samaksai jau bija jābūt veiktai.

Vienlaikus tiesa konstatē, ka saskaņā ar lietā esošajām no Polijas nodokļu administrācijas saņemtajām /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. konta izdrukām *(lietas 2.sējuma 31.-55., 89.-113.lapa*) 2013.gada 31.maijā, 3., 11.jūnijā, 16., 17.jūlijā, 2., 13.augustā, 2., 13.septembrī, 15., 17.oktobrī un 21.novembrī SIA /Nosaukums A/ veikusi /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. pārskaitījumus 85 400,15 *euro* apmērā. Maksājuma mērķī norādīts „par metāla izstrādājumiem", atsaucoties uz SIA /Nosaukums B/ līgumiem un /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. vārdā SIA /Nosaukums B/ noformētajiem faktūrrēķiniem.

Tiesa konstatē, ka saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ noformētajiem līgumiem Nr.15-13, Nr.18-18, Nr.20-7/13 SIA /Nosaukums A/ par precēm nauda bija jāpārskaita /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. Ls 52 208,53 (74 286,05 *euro*) apmērā.

Salīdzinot līgumos norādīto informāciju ar konta izdrukās norādīto, tiesa atzīst, ka pieteicēja kā maksājumu identificējošu informāciju maksājumos ir norādījusi citus SIA /Nosaukums B/ līgumu numurus, nekā ir iesniegti lietā, kā arī norādījusi atsauci uz /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. SIA /Nosaukums B/ faktūrrēķiniem, kas nevarēja būt pieteicējas rīcībā un uz tiem nebija atsauces arī SIA /Nosaukums B/ noformētajos līgumos. Minētais liecina par uzņēmumu savstarpēji saskaņotu rīcību dokumentu noformēšanā. Tāpat nav saprotams, kāpēc pieteicēja /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. ir pārskaitījusi lielāku naudas summu, nekā SIA /Nosaukums B/ ir norādījusi līgumos.

Vienlaikus tiesa konstatē, ka vairākos SIA /Nosaukums B/ noformētajos līgumos ir līgts veikt maksājumus citiem uzņēmumiem, saskaņā ar pieteicējai izrakstītajām vienām un tām pašām pavadzīmēm, kopumā, lūdzot pārskaitīt uzņēmumiem daudz lielāku summu, nekā tā ir norādīta attiecīgajās pavadzīmēs.

Piemēram, 2013.gada 15.februāra pavadzīmē Nr.BTM 201362 maksājamā summa norādīta Ls 19 714,13 un 2013.gada 19.marta pavadzīmē Nr.BTM 201363 – Ls 17 063,32 (kopā Ls 36 777,45). Uz minētajām pavadzīmēm ir atsauce vairākos līgumos *(lietas 1.sējuma 115.-122.lapa),* kur kopējā summa, ko līgt pārskaitīt SIA /Nosaukums B/ darījumu partneriem sastāda Ls 68 608,15, kas būtiski pārsniedz konkrētajās pavadzīmēs norādīto summu.

Minētais neliecina par faktiski notikušiem darījumiem un atbilstoši tiem veiktiem maksājumiem, proti, konstatētie fakti norāda uz to, ka darījuma dokumenti ir noformēti formāli.

[8.8] VID apšauba, ka /pers. G/ SIA /Nosaukums A/ atrada kā darījumu partneri ar SIA /Nosaukums D/ grāmatvedes /pers. K/ palīdzību, jo strīdus darījumi noformēti 2013.gada janvārī – martā un maijā – septembrī. Tiesai nav saprotams, kādā veidā VID nonāca pie šāda secinājuma. Tiesas sēdē /pers. A/ paskaidroja, ka darījumi ar SIA /Nosaukums B/ notika jau 2012.gada beigās. Turklāt saskaņā ar 2012.gada 25.septembra līgumu Nr.374 *(lietas 1.sējuma 162.-181.lapa)*, minētais uzņēmums kārto SIA /Nosaukums A/ grāmatvedību tāpat kā SIA /Nosaukums B/ grāmatvedību. Minētais, tiesas ieskatā, neliecina par to, ka /pers. K/ nevarēja ieteikt SIA /Nosaukums B/ un SIA /Nosaukums A/ savstarpēju sadarbību. Turklāt arī tiesas sēdē lieciniece /pers. K/ liecināja, ka ieteica /pers. A/ sadarbību ar SIA /Nosaukums B/ saistībā ar noliktavas nomu, jo viņai bija zināms, ka /pers. G/ meklēja kādu, kam iznomāt daļu noliktavas.

[9] Lai arī atsevišķi VID Lēmumā izdarītie secinājumi ir kļūdaini vai nav pietiekami pamatoti, tiesas ieskatā, lietā konstatētais norāda uz pieteicējas un SIA /Nosaukums B/ darījumu faktisku neesību – no lietas materiāliem nav saprotami būtiski darījuma apstākļi, tai skaitā samaksas kārtība, tāpēc ir pamats vērtēt SIA /Nosaukums B/ tālākos darījumu partnerus, proti, pārbaudīt vai SIA /Nosaukums B/ piegādātāji varēja piegādāt strīdus preces SIA /Nosaukums B/ vai SIA /Nosaukums A/.

[9.1] /pers. G/ paskaidrojumos norādījis, ka preces iegādājās no Polijas uzņēmumiem „/pers. A0/" un /Nosaukums C/ Sp.z.o.o.

Lietā atrodas no juridiskajām (fiziskajām) personām iepirkto melno un krāsaino metālu atgriezumu un lūžņu uzskaites žurnāla kopija *(lietas 1.sējuma 91.-96.lapa)*.

Minētajā žurnālā reģistrēta metāllūžņu iegāde 2013.gada janvārī – martā no „/pers. A0/" un maijā – septembrī no /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. un piegāde SIA /Nosaukums A/. Citi iegādes un piegādes darījumu partneri nav uzrādīti. Žurnālā saņemtie un izsniegtie metāllūžņi kvalificēti pa metālu veidiem – alumīnijs, varš, misiņš utt.

[9.2] Lietā ir starp „/pers. A0/" un SIA /Nosaukums O/ 2013.gada 2.janvārī noslēgts līgums Nr.A-01/01-13 *(lietas 2.sējuma 2., 3., 57.,*

58.lapa), kuru no SIA /Nosaukums B/ puses parakstījis /pers. G/, bet no „/pers. A0/" puses /pers. T/. Līgums noslēgts par preču (dažādu metālu saturošu izstrādājumu, iekārtu un to daļu, automašīnu un to daļu u.c.) pirkšanu, pārdošanu, apmaksa par precēm jāveic ar bankas pārskaitījumu 45 dienu laikā pēc preču piegādes, preču transportēšanas izdevumus apmaksā piegādātājs.

No līguma satura nav konstatējams, ka SIA /Nosaukums B/ iegādājās metāllūžņus.

Lietā ir „/pers. A0/" izrakstīti invoices *(lietas 2.sējuma 4.-11.lapa)*, kuros uzrādīti dažādi metāla izstrādājumi – alumīnija profili, nerūsējošā tērauda plāksnes, alumīnija stieples, deformētas tērauda stiegras u.c. Minētie izstrādājumi, tiesas ieskatā, nevar tikt kvalificēti kā metāllūžņi. Daudzums norādīts tonnās, savukārt sadaļā „nosūtītāja paraksts" norādīts „/pers. A0/" spiedogs un paraksts bez atšifrējuma. Invoices nav norādīts samaksas termiņš par precēm.

Lietā ir iesniegtas CMR *(lietas 2.sējuma 4.-11.lapa)*, kurās kā preču pārvadātājs norādīts Krievijā reģistrēts uzņēmums /pers. AF/, norādot konkrētus transportlīdzekļus un vadītājus. Kā preču izsniegšanas vieta CMR norādīta /adrese/, Lietuva, kā preču saņemšanas vieta Spilves 8, Rīga. Kā kravas nosūtītājs norādīta „/pers. A0/", kā saņēmējs SIA /Nosaukums B/. Uz CMR ir abu uzņēmumu spiedoga nospiedums un paraksts bez tā atšifrējuma.

2013.gada 25.novembrī no Polijas nodokļu administrācijas saņemta informācija par Polijas uzņēmumu „/pers. A0/" *(lietas 1.sējuma 141.-147.lapa)*. Tajā norādīts, ka minētais uzņēmums nesadarbojas ar nodokļu administrāciju, neiesniedz pieprasīto informāciju, nav sniedzis pārskatus par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem Eiropas Savienībā un no 2012.gada 31.decembra tas ir izslēgts no PVN maksātāju reģistra, turklāt uzņēmums neatrodas reģistrētajā saimnieciskās darbības veikšanas vietā.

Tiesa atzīst, ka minētā informācija liecina par to, ka uzņēmums neveic reālu saimniecisko darbību, līdz ar to uzņēmums faktiski nebija spējīgs piegādāt SIA /Nosaukums B/ rēķinos norādītās preces. Tāpat minētajos darījumu dokumentos nav identificējama prece, kas tālāk tika pārdota pieteicējai.

[9.3] Lietā ir starp /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums O/ 2013.gada 10.maijā noslēgts līgums Nr.1785/2013 *(lietas 2.sējuma 12.-14., 70.-72.lapa)*, kuru no SIA /Nosaukums B/ puses parakstījis /pers. G/, bet no /Nosaukums C/ puses /pers. AG/. Līgums noslēgts par preču (metāla konstrukciju) pirkšanu – pārdošanu, katrai pavadzīmei kā neatņemama sastāvdaļa pievienojama preču specifikācija, preču cena tiek noteikta katrā specifikācijā uzrādītajām precēm.

No līguma satura nav konstatējams, ka SIA /Nosaukums B/ iegādājās no minētā uzņēmuma metāllūžņus.

Lietā ir /Nosaukums C/ izrakstīti faktūrrēķini *(lietas 2.sējuma 15.-24.lapa)*, kuros uzrādītas dažāda veida metāla konstrukcijas – profili, sastatnes, caurules, dzelzs plāksnes, līdz ar to nav konstatējams, ka SIA /Nosaukums B/ tika piegādāti metāllūžņi.

Lietā ir iesniegtas CMR *(lietas 2.sējuma 15.-24.lapa)*, kurās kā preču pārvadātājs 2013.gada 23.maija CMR Nr.00345213 norādīts Krievijā reģistrēts uzņēmums „AB-AVTO", norādot konkrētu transportlīdzekli un vadītāju, pārējās CMR kā pārvadātājs norādīts Lietuvas uzņēmums UAB /Nosaukums R/, norādot konkrētus transportlīdzekļus, bet neidentificējot to vadītājus. Kā preču izsniegšanas vieta CMR norādīta Aida 12, 80010, Parnu, Estonia, kā preču saņemšanas vieta Spilves 8, Rīga. Tāpat CMR nav identificētas personas, kas preces nosūtīja un saņēma, jo ir norādīti tikai /Nosaukums C/ un SIA /Nosaukums B/ spiedogi un paraksti bez atšifrējuma.

VID noskaidrojis, ka adresē Aida 12, 80010, Parnu, Estonia, kurā norādīts, ka tajā atrodas tirdzniecības centrs un autostāvvieta. Tas ir pilsētas centra rajons, kurā neatrodas preču uzglabāšanas vietas, kā arī kravas automašīnas var iebraukt tikai ar īpašu atļauju. Tādējādi secināms, ka preču iekraušana minētajā adresē nevarēja notikt, kas liecina par faktiski neesošu darījumu dokumentālu noformēšanu.

[9.4] 2015.gada 24.februārī VID saņemta informācija no Lietuvas nodokļu administrācijas *(lietas 1.sējuma 155.,156.lapa)* par UAB /Nosaukums R/ piesaisti strīdus pārvadājumu veikšanā. Lietuvas nodokļu administrācija norāda, ka minētajam uzņēmumam nav bijuši darījumi ne ar SIA /Nosaukums O/ ne ar Polijas uzņēmumu /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. UAB /Nosaukums R/ nav sniegusi transporta pakalpojumus saskaņā ar 2013.gada 7.jūnija CMR Nr.00752816, 10.jūlija CMR Nr.00773204, 20.augusta CMR Nr.00955698, 13.septembra CMR Nr.00987436. Tāpat minētā sabiedrība nav izmantojusi CMR norādītos transportlīdzekļus ar reģistrācijas Nr.GB1450 un Nr.EH900. Minētajai sabiedrībai pieder transportlīdzeklis ar reģistrācijas Nr.GBJ450, kurš strīdus CMR uzrādītajos datumos veicis kravu pārvadājumus Vācijā reģistrētam uzņēmumam, kura prece, transporta pakalpojumu sniegšanas maršruts, preču iekraušanas un izkraušanas vieta, nav saistīta ar SIA /Nosaukums B/.

[9.5] 2015.gada 13.martā VID saņēmis Polijas nodokļu administrācijas sniegto informāciju *(lietas 1.sējuma 148.-153.lapa)*, kurā norādīts, ka uzņēmums /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. ilgu laiku nav sasniedzams juridiskajā adresē, uzņēmums deklarē pārmaksu, kas tiek pārcelta uz nākamiem taksācijas periodiem. Minētā uzņēmuma juridiskajā adresē atrodas virtuālais birojs. Uzņēmums ir deklarējis preču piegādi SIA /Nosaukums B/ 2013.gada 2. un 3.ceturksnī. Pievienotajā /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. bankas konta izrakstā nav konstatējami naudas pārskaitījumi no SIA /Nosaukums B/. Tajos ir redzams, ka 2013.gada 31.maijā, 3., 11.jūnijā, 16., 17.jūlijā, 2., 13.augustā, 2., 13.septembrī, 15., 17.oktobrī un 21.novembrī SIA /Nosaukums A/ veikusi /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. pārskaitījumus 85 400,15 *euro* apmērā. Maksājuma mērķī norādīts „par metāla izstrādājumiem", atsaucoties uz SIA /Nosaukums B/ līgumiem un /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. vārdā SIA /Nosaukums B/ noformētajiem faktūrrēķiniem.

Tiesa konstatē, ka saskaņā ar SIA /Nosaukums B/ noformētajos līgumos Nr.15-13, Nr.18-18, Nr.20-7/13 SIA /Nosaukums A/ par precēm nauda bija jāpārskaita /Nosaukums C/ Sp.z.o.o. Ls 52 208,53 (74 286,05 *euro*) apmērā.

Visi konstatētie apstākļi kopumā liecina par to, ka uzņēmumu rekvizīti ir tikuši izmantoti faktiski neesošu darījumu dokumentālā noformēšanā, jo nav identificējama ne konkrēta prece, ne pārvadājuma veicējs, ne samaksu pamatojoši dokumenti.

[10] Svarīgi ir ne tikai konstatēt, ka rēķins ir nepilnīgs, bet arī izvērtēt, vai konstatētā rēķina nepilnība ir tāda, kas liedz izdarīt secinājumus par konkrētā darījuma ekonomisko un komerciālo realitāti. Citiem vārdiem, svarīgi ir izvērtēt rēķinā konstatētā trūkuma raksturu un nozīmību, nevis tikai konstatēt tā esību (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 30.janvāra spriedumu lietā Nr.SKA-89/2014*).

Izskatāmajā lietā, VID minētās būtiskās nepilnības pieteicējas auditam iesniegto dokumentu noformējumā un grāmatvedības uzskaitē, tiesas ieskatā neļauj identificēt būtiskus darījumu apstākļus, tātad liedz gūt apstiprinājumu strīdus darījumu faktiskajai esībai, kas ir par pamatu to apstrīdēšanai.

Vērtējot konstatētās neatbilstības pieteicējas dokumentu noformēšanā kopsakarā ar sniegtajiem paskaidrojumiem, tiešā darījumu partnera paskaidrojumiem, kā arī ņemot vērā ārvalstu nodokļu administrāciju iegūto informāciju, konstatētais ļauj secināt, ka pieteicēja zināja, ka piedalās ar PVN krāpniecību saistītās darbībās. Minētais kopumā liecina par dokumentu formālu noformēšanu un to, ka dokumentos uzrādītajam darījumu partnerim nebija nodoms atbilstoši tiem veikt darījumus.

Pastāvot lietā konstatētajiem apstākļiem, tiesa atzīst, ka VID pamatoti uzskatīja pieteicējas deklarētos darījumus 2013.gada janvārī – martā un maijā – septembrī par faktiski nenotikušiem, samazinot pieteicējas aprēķināto PVN un priekšnodokli par Ls 31 178,63.

[11] Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments 2013.gada 12.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-21/2013 ir atzinis, ka „gan uzņēmumu ienākuma nodokļa, gan pievienotās vērtības nodokļa aprēķinā tiek ņemti vērā vieni un tie paši attaisnojuma dokumenti (darījumu apliecinošie rēķini), uz abiem vienādi attiecas likuma „Par grāmatvedību" normas, arī 2.pants par patiesas informācijas atspoguļošanu grāmatvedībā un 7.panta pirmā daļa par

ierakstu izdarīšanu grāmatvedības reģistros tikai saskaņā ar attaisnojuma dokumentiem. Abos gadījumos būtiska nozīme ir tam, vai persona darījuma rezultātā ir saņēmusi preces (pakalpojumus), ko tā izmantojusi savas saimnieciskās darbības nodrošināšanā. Nodokļu sistēmas sekmīgā funkcionēšanā un krāpniecības novēršanā nav pamata attiecībā uz katru nodokli par vieniem un tiem pašiem darījumiem piemērot atšķirīgus kritērijus, ja vien tam nav no nodokļa būtības izrietošs objektīvs pamats. Tādēļ nav pamata uz abiem minētajiem nodokļiem turpmāk veidot atšķirīgu skatījumu gadījumos, ja nodokļu administrācijas konstatētie apstākļi liek apšaubīt darījuma partnera faktisko spēju nodrošināt darījumu. Tādēļ arī uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu, nosakot saimnieciskās darbības izmaksās iekļaujamos izdevumus, ir attiecināma tāda pati pieeja, kāda attīstīta iepriekš aplūkotajā Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā. Proti, ja nodokļu administrācijai un pēc tam arī tiesai ir pamats apšaubīt, vai pieteicēja darījumu partneris varēja izpildīt konkrēto darījumu (respektīvi, ka darījums faktiski noticis tieši ar minēto darījumu partneri), ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātājs ir iesaistījies (vai arī apzinājies vai tam vajadzēja apzināties, ka tādējādi tas iesaistās) krāpšanā ar nodokļiem".

Ievērojot to, ka tiesa atzina, ka VID pamatoti pieteicējai samazināja aprēķināto PVN un priekšnodokli par faktiski nenotikušiem darījumiem ar SIA /Nosaukums B/, pamatoti arī samazinātas 2013.gada peļņas vai zaudējumu aprēķinā uzrādītās saimnieciskās darbības izmaksas par apstrīdēto darījumu ar SIA /Nosaukums B/ vērtību Ls 148 470 apmērā, palielinot 2013.gada apliekamo ienākumu par minēto summu, nosakot to LS 137 139 apmērā (pieteicēja deklarējusi zaudējumus Ls 1331 apmērā) un aprēķinot valsts budžetā maksājamo UIN Ls 20 517 (137 139 x 15%) (29 269,9 *euro*).

[12] Vērtējot pieteicējai aprēķinātās UIN soda naudas tiesiskumu, tiesa konstatē turpmāk minēto.

Likuma „Par uzņēmumu ienākuma nodokli" 26.panta pirmā daļa noteic, ka par šā likuma pārkāpumiem, kā arī par likumos „Par grāmatvedību", Gada pārskatu likumā (..) noteiktās grāmatvedības uzskaites pārkāpumiem, ja to rezultātā samazināts apliekamais ienākums, tiek piemērots likumā „Par nodokļiem un nodevām" un citos normatīvajos aktos, kas nosaka administratīvo un krimināl o atbildību, paredzētā atbildība.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta pirmā daļa noteic, ka par nodokļu revīzijā (auditā) konstatēto nodokļu pārkāpumu, kura rezultātā ir samazināts budžetā iemaksājamā nodokļa apmērs, nodokļu administrācija nodokļu maksātājam papildus aprēķina un par labu budžetam piedzen samazināto nodokli un nokavējuma naudu par periodu no konkrētā nodokļa maksāšanas termiņa līdz nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienai, uzliekot soda naudu.

Minētā panta piektajā daļā noteikts, 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.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta sestā daļa nosaka, ka soda naudu uzliek par katru pārbaudīto taksācijas periodu.

Pārbaudot pieteicējai veikto UIN soda naudas aprēķinu *(lietas 1.sējuma 68., 70.lapa)*, tiesa nekonstatē matemātikas aprēķina kļūdas, uz tādām nav norādījusi arī pieteicēja. Ievērojot minēto tiesa atzīst, ka pieteicējai pamatoti aprēķināta UIN soda nauda 8 780,97 *euro* apmērā.

VID, nosakot soda naudu piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu un noteicis UIN soda naudu 50% apmērā – 4 390,49 *euro.*

[13] Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 29.panta otrā daļa noteic, ka par nodokļu un nodevu maksājuma samaksas termiņa nokavējumu maksātājam tiek aprēķināta nokavējuma nauda - no laikā nenomaksātā pamatparāda 0,05 procenti par katru nokavēto dienu, ja konkrētā nodokļa likumā nav noteikti citi nokavējuma naudas apmēri.

Tiesa nekonstatē pieļautas matemātiska aprēķina kļūdas veicot pieteicējai UIN nokavējuma naudas aprēķinu *(lietas 1.sējuma 68., 71.lapa)*, uz tādām nenorāda arī pieteicēja.

Ievērojot šajā spriedumā konstatēto, tiesa secina, ka VID pamatoti pieteicējai aprēķināja UIN nokavējuma naudu 3102,61 *euro* apmērā.

[14] Attiecībā uz pieteikumā norādīto, ka VID ir pārkāpis audita veikšanas termiņu, tiesa konstatē turpmāk minēto.

Ar VID 2014.gada 20.oktobra lēmumu nolemts uzsākt pieteicējai nodokļa auditu no 2014.gada 24.novembra un pabeigt to 90 dienu laikā *(lietas 1.sējuma 43.lapa).*

2014.gada 29.decembrī VID pieņemts lēmums Nr.23.14/L-39494 *(lietas 1.sējuma 45.lapa)*, kurā nolemts sakarā ar informācijas pieprasīšanu no ārvalstu nodokļu administrācijām, neieskaitīt audita termiņā laiku no 2014.gada 31.decembra līdz informācijas saņemšanai.

Ar VID 2015.gada 26.marta lēmumu Nr.23.14/L-50199 *(lietas 1.sējuma 46.lapa)*, nolemts neieskaitīt audita termiņā laiku no 2014.gada 31.decembra līdz 2015.gada 13.martam, jo pēdējā informācija saņemta no ārvalstu nodokļu administrācijas 2015.gada 13.martā.

A r 2015.gada 20.aprīļa ģenerāldirektores lēmumu Nr.23.14/L-17828 audita termiņš pagarināts uz 30 dienām, tātad kopējais audita termiņš nevarēja pārsniegt 120 dienas (90+30).

Tādējādi audits tika veikts no 2014.gada 24.novembra – 30.decembrim un no 2015.gada 14.marta līdz 2.jūnijam, kad pieņemts Sākotnējais lēmums (kopā 118 dienas). Ievērojot minēto, tiesa nekonstatē audita termiņa pārsniegšanu.

[15] Ņemot vērā iepriekš konstatēto un secināto, tiesa Lēmumu atzīst par tiesisku un pamatotu, savukārt pieteikumu par noraidāmu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 246. – 251.pantu un 289. – 291.pantu, Administratīvā rajona tiesa

nosprieda

noraidīt SIA /Nosaukums A/ pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta ģenerāldirektores 2015.gada 20.novembra lēmuma Nr.22.7-1/452 atcelšanu.

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

Tiesnese A.Pāvele