ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420179015
AA43-0058-19/9
ECLI:LV:ADAT:2019:0905.A420179015.19.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2019.gada 5.septembrī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Santa Liniņa,
tiesneses Sandra Gintere un Karina Krastiņa

rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „BALTIJAS BANKNOTE" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.februāra lēmuma Nr.22.8/L-7411 atcelšanu, sakarā ar SIA „BALTIJAS BANKNOTE" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 21.decembra spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) ģenerāldirektora 2015.gada 20.februāra lēmumu Nr.22.8/L-7411 kā galīgo administratīvo aktu pieteicējai SIA „BALTIJAS BANKNOTE" aprēķināts pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk – PVN) 9790,92 *euro*, ar to saistītā soda nauda 5518,99 *euro* un nokavējuma nauda 712,01 *euro*, kā arī par 37 431,56 *euro* samazināts no budžeta atmaksājamais PVN un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 22 458,94 *euro*.

Auditā secināts, ka pieteicēja nav saņēmusi preci (tipogrāfijas iekārtu) no SIA „PM Products" un nav saņēmusi pakalpojumus (iekārtu uzstādīšana, iekārtu remonts un noma) no SIA „mc power" un SIA „Stratko", tādējādi pieteicēja grāmatvedībā iegrāmatojusi faktiski nenotikušus darījumus ar SIA „PM Products", SIA „mc power" un SIA „Stratko". Dienesta rīcībā esošo pierādījumu kopums liecina, ka pieteicēja zināja, ka tā piedalās ar PVN izkrāpšanu saistītā darbībā.

[2] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 20.februāra lēmuma Nr.22.8/L-7411 (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) atcelšanu.

Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[2.1] Darījums ar SIA „PM Products" ir noticis, un kompozītu materiālu līmējamā mašīna *KOMET CT 700* ir piegādāta, uzstādīta un darbojas, par ko ir sastādīts zvērināta tiesu izpildītāja akts, kā arī varēja pārliecināties dienesta darbinieki. Zvērināts notārs ir apliecinājis notariālā akta formā arī dokumentus, kas noslēgti starp pieteicēju un SIA „PM Products", kā arī pakalpojuma līgumu Nr.00055 starp SIA „PM Products" un SIA „Cargo Plus" (par preces ievešanu, uzglabāšanu, izsniegšanu un uzskaiti).

SIA „Eksperts AE" 2014.gada 6.maijā ir veicis iekārtas tehnisko parametru pārbaudi, sastādot atzinumu par iekārtas atbilstību tehniskajai specifikācijai un pirkuma līgumam.

Nepamatoti ir dienesta secinājumi par iekārtas transportēšanu, pamatojoties uz pieteicējai piederošā autotransporta kravnesību. Lielākas kravas pārvietošana par atļauto ir ceļu satiksmes noteikumu pārkāpums, bet nepierāda to, ka šādas kravas pārvietošana ar pieteicējas autotransportu nebija iespējama.

[2.2] Darījumi ar SIA „mc power" ir notikuši, hologrammu pozicionējamā mašīna *DIMUKEN Hologram Encoder DC-8614-H4* tika uzmontēta un atradās nomā.

Pieteicējas amatpersona /pers. A/ ir skaidri norādījis, ka līgums tika slēgts ar pazīstamu cilvēku par viņam zināmas iekārtas nomu. Viņš kā profesionālis ar iekārtas montāžu saprata iekārtas līmeņošanu, kalibrēšanu, regulēšanu un testēšanu, kas, salīdzinājumā ar daudz sarežģītākām iekārtām, neaizņēma daudz laika.

Iekārta bija nepieciešama un tika izmantota kompānijas *First Trading & Contracting Group* pasūtījuma (Kuveitas vīzu) drukāšanai.

Autotransporta neesamība SIA „mc power" īpašumā nav publiski pieejama informācija, turklāt pati par sevi neko neliecina, jo nav aizliegts izmantot nomā vai patapinājumā esošus transportlīdzekļus preču pārvadāšanai.

[2.3] Darījums ar SIA „Stratko" ir noticis, un iekārtas *Van Den Berg Foil Wizard* remonts ir veikts.

Vērtējot pieteicējas amatpersonas sniegtos paskaidrojumus, pārsūdzētajā lēmumā netiek identificēts, kādas pretrunas ir konstatējamas un kas vēl viņam bija jāpaskaidro par nepieciešamo darbu veikšanu.

Dienests neizprot mūsdienu programmējamo iekārtu remontu, kas bieži tiek veikts attālināti. Šādos apstākļos ir tikai

loģiski, ka pieteicējas amatpersona nevarēja pateikt, kad SIA „Stratko" darbinieks vai arī tā piesaistītā persona novērsa kļūdu programmā.

[2.4] Prasība norādīt darbības veidus uzņēmumu reģistrācijas dokumentos jau sen ir atcelta, uzņēmumi ir tiesīgi nodarboties ar jebkuru darbības veidu, ja tas nav aizliegts ar likumu vai neprasa speciālas atļaujas vai licences.

[2.5] Pieteicēja veica visu nepieciešamo, lai identificētu darījuma partnerus. Publiski pieejamā informācija neradīja pamatu apšaubīt apstrīdēto darījuma partneru uzticamību. Pieteicējas rīcībā nav resursu, lai pārbaudītu to informāciju, kuru dienests ir izmantojis darījumu apstrīdēšanai un strīdus darījuma partneru tālāko darījuma partneru izvērtēšanai.

[2.6] Nerezidentiem, lai kļūtu par uzņēmuma amatpersonu, nav nepieciešama darba atļauja. Līdz ar to dienesta secinājumi, ka nerezidenti nevar būt uzņēmumu amatpersonas ir nepareizi. Kritiski vērtējami arī dienesta secinājumi par šo personu atrašanos Latvijā, minētās personas Šengenas zonas ārējo robežu varēja šķērsot arī citā Eiropas Savienības valstī.

[2.7] Pieteicēja nevar ietekmēt to, vai tās strīdus darījuma partneri normatīvajos aktos noteiktajā kārtībā dienestā ir reģistrējuši struktūrvienības. Turklāt SIA „PM Products" pamata darbības veids ir starpniecība, kam nav nepieciešamas īpašas telpas.

[2.8] Pieteicējas amatpersona, atšķirībā no dienesta darbiniekiem, ir tipogrāfijas iekārtu un ar to saistītā darba procesa profesionālis, tāpēc viņa zināšanas par iekārtām ļauj ar mazāku publiskās informācijas daudzumu konstatēt, vai iekārta un pakalpojums ir viņam noderīgs.

[2.9] Dienesta secinājumi par to, ka pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par dalību ar PVN krāpšanu saistītā darbībā, nav pamatoti.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 21.decembra spriedumu pieteicējas pieteikums par pārsūdzētā lēmuma atcelšanu noraidīts.

Spriedums pamatots ar turpmāk minēto.

[3.1] Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma (spēkā no 2013.gada 1.janvāra) 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 nodokļu maksātājiem saņemtajos nodokļu rēķinos norādītās nodokļa summas par iegādātajām precēm un pakalpojumiem.

Administratīvo tiesu judikatūrā jau ilgstoši ir nostiprināts, ka priekšnodokli var atskaitīt tikai par atbilstoši nodokļa rēķinam faktiski notikušu darījumu, kas atbilst visām minētajā normā norādītajām pazīmēm. 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. 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 PVN jomā (sk. *Senāta Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Senāts) 2013.gada 10.maija sprieduma lietā Nr.SKA-2/2013 10.punktu, arī Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Nr.C-563/11 Forvards V 35.punktu*). Attīstot tālāk praksi priekšnodokļa atskaitīšanas lietās, Senāts ir atzinis, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības ir liedzamas vienā no šādiem gadījumiem: 1) darījums faktiski nemaz nav noticis (preces 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 dienestam, bet tie jāatspēko pieteicējai (sk. *Senāta 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA-12/2013 12.punktu*).

[3.2] Pieteicēja 2013.gada augusta-oktobra PVN deklarācijās atskaitīja priekšnodokli 1869 latus par deklarētajiem darījumiem ar SIA „mc power". Darījuma starp pusēm apliecināšanai ir iesniegti turpmāk minētie dokumenti.

Starp pieteicēju un SIA „mc power" 2013.gada 8.jūlijā noformēts līgums (*lietas 1.sējuma 140.-142.lapa*), atbilstoši kuram SIA „mc power" kā iznomātājs nodod, bet pieteicēja kā nomnieks par nomas maksu pieņem lietošanā iznomātājam piederošo hologrammu pozicionējamo mašīnu *Dimuken Hologram Encoder DC-8614-H4* (1.1.punkts), kas ir lietošanas kārtībā (1.2.punkts). Līgumu saskaņā ar paraksta atšifrējumu no pieteicējas puses parakstījis valdes loceklis /pers. A/, savukārt no SIA „mc power" puses - valdes loceklis /pers. B/ (pilnvaru periods no 2013.gada 19.februāra līdz 2013.gada 20.decembrim).

Uz minētā līguma pamata SIA „mc power" vārdā noformēti šādi rēķini, par kuriem ir veikts priekšnodokļa atskaitījums:

1) 2013.gada 5.augusta rēķins Nr.MCP-R/13/8-39/1 (*lietas 1.sējuma 146.lapa*) 5445 latu apmērā par iekārtu montāžu ražotnē saskaņā ar tajā pašā datumā starp pusēm noformēto pieņemšanas-nodošanas aktu (*lietas 1.sējuma 143.lapa*);

2) 2013.gada 2.septembra rēķins Nr.MCP-R/13/9-51 (*lietas 1.sējuma 147.lapa*) par iekārtas nomu augustā 26 dienas;

3) 2013.gada 27.septembra rēķins Nr.MCP-R/13/9-55 (*lietas 1.sējuma 148.lapa*) par iekārtas nomu septembrī;

4) 2013.gada 31.oktobra rēķins Nr.MCP-R/13/10-57 (*lietas 1.sējuma 149.lapa*) par iekārtu nomu oktobrī.

2013.gada 1.novembī starp pusēm noformēts pieņemšanas-nodošanas akts (*lietas 1.sējuma 145.lapa*) par iekārtas nodošanu atpakaļ SIA „mc power" pieteicējas ražotnē.

[3.3] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ 2014.gada 7.maijā tematiskās pārbaudes laikā sniedza paskaidrojumu (*lietas 1.sējuma 175.lapa*), norādot, ka no SIA „mc power" tika īrēta iekārta *Dimuken*. Par darījuma norisi /pers. A/ paskaidroja, ka tika informēti pazīstamie uzņēmēji, ka pieteicējai ir nepieciešama hologrammu uzlikšanas iekārta. Tajā skaitā tika informēts arī /pers. B/, kuru /pers. A/ pazīstot daudzus gadus. Tika saņemti divi vai trīs piedāvājumi, un izdevīgākais no tiem bija SIA „mc power" piedāvājums. Tika noslēgts līgums, pēc tam parakstīts pieņemšanas-nodošanas akts. Iekārtas transportēšanu veica SIA „mc power". 2014.gada 10.jūnija dienestam sniegtajos paskaidrojumos audita sākuma sarunas

laikā (*lietas 1.sējuma 95.-99.lapa*) /pers. A/ papildus norādīja, ka SIA „mc power" iekārtas transportēšanu veica ar nelielu „busiņu".

/pers. A/ 2014.gada 12.augustā, atbildot uz dienesta jautājumiem, norādīja (*lietas 1.sējuma 126.-128.lapa*), ka iekārta *Dimuken* ir zināma un tā atbilst pieteicējas kvalitātes prasībām. Iekārtas apskate nebija nepieciešama, jo, ja tā nestrādātu, tad nekas netiktu maksāts, darījuma partneris tajā nav ieinteresēts. Kontaktējies ar /pers. B/. Iekārta bija iepakota kartonā un plēvē uz paletes, izmērs apmēram 1,5x2 metri. Iekārta atvesta un aizvesta datumā, kas minēts aktā. Iekārta tika atvesta un aizvesta ar kravas furgonu no SIA „mc power" puses. Iekārtu /pers. A/ izkrāvis un iekrāvis pats ar „dakšu" iekrāvēju. Svars varēja būt ap 1,5 tonnām. Atbildot uz jautājumu, kurš veica iekārtas uzstādīšanas, palaišanas un regulēšanas darbus un kurš no pieteicējas puses piedalījās iekārtas uzstādīšanas procesa laikā, /pers. A/ norādīja, ka iekārta ir brīvi stāvoša un tai nav nepieciešami papildu darbi, noliek uz zemes, iespraužot kontaktu un iekārta ir gatava darbam.

Ņemot vērā, ka minētā persona ir mirusi, tiesai neizdevās iegūt papildu paskaidrojumus par apstrīdēto darījumu faktisko norisi.

[3.4] Izvērtējot pieteicējas amatpersonas sniegtos paskaidrojumus kopsakarā ar noformētajiem darījumus apliecinošajiem dokumentiem, konstatējams, ka sniegtajos paskaidrojumos formāli ir apstiprināta sasvstarpējā sadarbība ar SIA „mc power" atbilstoši noformētajiem dokumentiem. Vienlaikus no tiem nav gūstams skaidrs un patiess priekšstats par darījuma noslēgšanas un norises faktiskajiem apstākļiem, kā arī izteiktajiem apgalvojumiem nav iesniegti attiecīgi pierādījumi.

Komersantam jāņem vērā, ka nodokļu tiesībās ir noteikta atšķirīga pierādīšanas nastas sadale. Proti, atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 38.pantam, ja nodokļu maksātājs nepiekrīt nodokļu administrācijas aprēķinātajam nodokļu maksājumu lielumam, pierādījumus par nodokļu maksājumu lielumu nodrošina nodokļu maksātājs. Arī administratīvo tiesu judikatūrā ir atzīts, ka privātpersonu pienākums nodrošināt nepieciešamos pierādījumus palielinās proporcionāli tam, cik ļoti lēmuma pieņemšanas process notiek pašas privātpersonas interesēs. Šādos gadījumos attiecībā uz faktiem, kas veicina labvēlīga lēmuma pieņemšanu, ir dabiski un atbilstoši pierādījumu nastu uzlikt privātpersonai, nevis pārvaldei (sk., piemēram, *Senāta 2006.gada 13.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA-231/2006 11.punktu, 2008.gada 16.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA-437/2008 12.punktu, 2010.gada 29.marta sprieduma lietā Nr.SKA-52/2010 11.punktu*). Tādējādi tieši personai, kura vēlas izmantot tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jāpierāda likumā noteikto priekšnoteikumu esība, proti, tai jāspēj pierādīt darījuma fakts.

Konkrētajā gadījumā, pieteicēja paskaidrojumos dienestam ir norādījusi, ka saistībā ar iekārtas nomu ir aptaujājusi sev pazīstamos uzņēmumus un no to iesniegtajiem piedāvājumiem izvēlējusies sev atbilstošāko. Tāpat pieteikumā ir norādīts uz apstākļiem, kuru dēļ pieteicējai bija nepieciešama iekārtas noma, proti, pieteicējas rīcībā esošās iekārtas darbības pārtraukšana. Vienlaikus pieteicēja minētajiem apgalvojumiem nav iesniegusi attiecīgus pierādījumus (piemēram, savstarpējo saraksti ar potenciālajiem darījuma partneriem, to iesniegtos piedāvājumus, dokumentus, kas apliecina pieteicējas rīcībā esošās iekārtas tehniskos bojājumus vai to novēršanu), kas liedz pārbaudīt darījuma patieso juridisko un ekonomisko būtību. Atbilstoši Administratīvā procesa likuma 161.panta pirmajai daļai paskaidrojumi atzīstami par pierādījumi, ja tos apstiprina citi lietā pārbaudīti un novērtēti pierādījumiem, kas konkrētajā gadījumā attiecībā uz iepriekš minētajiem apstākļiem nav konstatējams.

Tāpat pieteicējas amatpersonas sniegtajos paskaidrojumos ir konstatējamas pretrunas. Pirmkārt, pretrunas konstatējamas attiecībā uz transportlīdzekli, ar kuru tika pārvadāta iekārta. Proti, vienā no paskaidrojumiem /pers. A/ norāda, ka iekārtas transportēšana tikai veikta ar nelielu „busiņu", savukārt vēlākā paskaidrojumā norādīts, ka iekārta atvesta un aizvesta ar kravas furgonu. Minētie apzīmējumi parasti tiek lietoti attiecībā uz dažāda izmēra transportlīdzekļiem, tādējādi, tiesas ieskatā, vērtējami kā pretrunīgi. Arī no starp pusēm noformētajiem dokumentiem nav iespējams izsecināt, ar kādu transportlīdzekli iekārta tika atvesta, tādējādi liedzot izsekot iekārtas iepriekšējai atrašanās vietai un pārbaudīt tās transportēšanas apstākļus. Otrkārt, pretrunas konstatējamas attiecībā uz iekārtas uzstādīšanai veicamajiem pasākumiem. No starp pusēm noformētā līguma izriet, ka iekārta ir lietošanas kārtībā, ko apstiprināja arī /pers. A/, norādot, ka tās uzstādīšanai nav nepieciešami papildu darbi. Vienlaikus par iekārtas montāžu ir izrakstīts atsevišķs rēķins, līdz ar to nav saprotams, kādi papildu montāžas darbi tika veikti. Pieteikumā norādīts, ka ar iekārtas montāžu ir saprotama iekārtas līmeņošana, kalibrēšana, regulēšana un testēšana. Neapšaubot šādu darbu nepieciešamību, tiesai attiecīgi nav saprotams, kāpēc /pers. A/ to nenorādīja dienestam sniegtajos paskaidrojumos, turklāt, atbildot uz dienesta skaidri uzdotu jautājumu, nenorādīja konkrētu personu, kura šos darbus veica. Turklāt pieteicējas amatpersona nav objektīvi izskaidrojusi, kāpēc iekārtas uzstādīšanu un montāžu nevarēja veikt pati pieteicēja, ņemot vērā pieteicējas norādi par šādu darbu veikšanu citos gadījumos.

Tiesu judikatūrā ir atzīts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas lietās ir būtiski, vai persona spēj sniegt skaidru darījuma noslēgšanas un norises apstākļu raksturojumu, lai iestāde un tiesa varētu gūt par to priekšstatu un tādējādi pārbaudīt darījuma patieso ekonomisko būtību (sal. sk. *Senāta 2016.gada 20.oktobra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-223/2016 un 2016.gada 25.oktobra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-200/2016*). Ņemot vērā, ka no pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem nav gūstams skaidrs un patiess priekšstats par darījuma noslēgšanas un norises faktiskajiem apstākļiem, turklāt sniegtajos paskaidrojumos ir konstatējamas būtiskas pretrunas, tiesai ir pamats apšaubīt apstrīdēto darījumu faktisko esību.

[3.5] Ne dienestam, ne tiesai neizdevās iegūt SIA „mc power" amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumus par apstrīdētajiem darījumiem ar pieteicēju. Kā pamatoti norāda pieteicēja, tas pats par sevi nav pamats apstrīdēt pieteicējas deklarētos darījumus. Vienlaikus kopsakarā ar citiem šajā lietā konstatētajiem apstākļiem par minētās sabiedrības

saimniecisko darbību tas netieši apstiprina, ka šaubas par savstarpēji noslēgtā darījuma faktisko esību ir pamatotas.

Atbilstoši dienesta rīcībā esošajai informācijai SIA „mc power" kā saimnieciskās darbības veidu deklarēja citus informācijas tehnoloģiju un datoru pakalpojumus, datoru, to perifēro iekārtu un programmatūras vairumtirdzniecību, kas neatbilst pārbaudei uzrādītajos rēķinos norādītajam darījuma pamatojumam. SIA „mc power" nav iesniegusi 2013.gada pārskatu, tādējādi netieši apliecinot saimnieciskās darbības neveikšanu un materiāltehniskās bāzes neesību strīdus periodā. SIA „mc power" strīdus periodā deklarēti trīs darba ņēmēji (*lietas 1.pielikuma 102.-104.lapa*), viens no tiem /pers. B/, savukārt pārējiem diviem deklarēti ļoti mazi ienākumi un no to sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka darbu gaidījuši trīs mēnešus, taču SIA „mc power" saimniecisko darbību neuzsāka (*lietas 1.pielikuma 18. un 20.lapa*). Tādējādi SIA „mc power" rīcībā nebija darbaspēka resursu, lai pārvadātu un uzstādītu iekārtu, turklāt darbinieku formāla deklarēšana liecina par fiktīvu saimniecisko darbību. Tāpat nav konstatējama minētās sabiedrības saimnieciskās darbības veikšanas vieta, proti, sabiedrības juridiskās adreses Kuldīgas ielā 38A, Rīgā īpašnieks ir norādījis (*lietas 1.pielikuma 23.lapa*), ka ir devis atļauju juridiskās adreses reģistrēšanai, taču telpas reāli netika izmantotas. Sabiedrībai nav arī reģistrētas struktūrvienības, kurās varētu veikt saimniecisko darbību, tostarp uzglabāt nomā nodoto iekārtu. Sabiedrības īpašumā un turējumā transportlīdzekļi nav reģistrēti (*lietas 1.pielikuma 125.lapa*), tādējādi apšaubāms, ka tā varēja piegādāt iekārtu pašas spēkiem. Ar dienesta amatpersonas 2013.gada 28.novembra lēmumu (*lietas 2.sējuma 83.lapas otra puse*) sabiedrība izslēgta no dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra sakarā ar dokumentu nesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei. Izvairīšanās no nodokļu administrācijas pārbaudēm nav raksturīga normālai komercdarbības praksei.

Papildus tiesa ņem vērā, ka /pers. B/ bija informēts par nepieciešamību sniegt liecību šajā lietā (*lietas 2.sējuma 54.lapa un 122.lapa*). Apstākļos, kad tiek veikta godprātīga komercdarbība, personas izvairīšanās gan no nodokļu administrācijas, gan tiesas ir grūti izskaidrojama.

Lai arī minētie apstākļi katrs pats par sevi ir apstrīdami no nodokļu maksātāja puses, vienlaikus šo apstākļu kopums kopsakarā ar citiem lietā izdarītajiem secinājumiem rada pamatotas šaubas par pieteicējas deklarētā darījuma partnera - SIA „mc power" - reālas saimnieciskās darbības veikšanu un iespēju piegādāt strīdus iekārtu.

[3.6] Apstākļos, kad ir pamats apšaubīt tiešo darījumu partneru spēju sniegt pakalpojumus un piegādāt preces, ir jāņem vērā arī pierādījumi, kas attiecas uz tiešo darījumu partneru tālākiem darījumiem ar citiem sabiedrības partneriem tiktāl, ciktāl tas saistīts ar pieteicējai sniegtajiem pakalpojumiem vai piegādātajām precēm. Šādā gadījumā tālākie darījumi ļauj izsecināt, vai tiešie darījumu partneri varēja vai nevarēja sniegt attiecīgos pakalpojumus vai piegādāt preces (sk., piemēram, *Senāta 2010.gada 5.jūlija sprieduma lietā Nr.SKA-343/2013 8.punktu*). Līdz ar to dienests pamatoti pārbaudījis SIA „mc power" deklarēto darījumu partneru un to darījumu partneru spēju strīdus periodā nodrošināt pieteicēju ar iekārtu.

SIA „mc power" PVN deklarācijās par 2013.gada augustu-oktobri deklarēja darījumus ar vienu darījuma partneri - SIA „THE Entertainment" (*lietas 1.pielikuma 37.-43.lapa*). SIA „THE Entertainment" 2013.gada augustā, septembrī deklarēja darījumus ar SIA „Trucksale" (*lietas 1.pielikuma 44.-49.lapa*), vienlaikus deklarējot piegādes darījumus SIA „mc power", savukārt oktobrī ar SIA „ALS MAC" (*lietas 1.pielikuma 50.-52.lapa*), nedeklarējot piegādes darījumus SIA „mc power". Tālāk SIA „Trucksale" 2013.gada augustā ir deklarējusi iegādes darījumus no SIA „Kausiņš" (*lietas 1.pielikuma 53.-54.lapa*), kas PVN deklarāciju par augustu nav iesniegusi, savukārt SIA „ALS MAC" 2013.gada oktobrī (*lietas 1.pielikuma 56.- 57.lapa*) uzrāda pakalpojumu saņemšanu no SIA „EUGESTA un Partneri", kas darījumus ar minēto sabiedrību attiecīgajā periodā nedeklarē (*lietas 1.pielikuma 58.- 70.lapa*).

Saskaņā ar *Lursoft* norādīto informāciju SIA „THE Entertainment" deklarētais darbības veids ir citu izklaides un atpūtas darbība, SIA „Trucksale" - automobiļu un citu vieglo transportlīdzekļu pārdošana, SIA „ALS MAC" - vispārēja ēku tīrīšana, SIA „Kausiņš" - dzīvojamo un nedzīvojamo ēku būvniecība, SIA „EUGESTA un Partneri" - pārtikas produktu, dzērienu un tabakas nespecializēta vairumtirdzniecība, kas neatbilst strīdus darījumu būtībai. Turklāt, ņemot vērā, ka SIA „EUGESTA un Partneri" nedeklarē darījumus ar SIA „ALS MAC", apšaubāms, ka tās varēja būt iesaistītas darījuma ķēdē.

Arī pārējo sabiedrību iesaiste ir apšaubāma, jo atbilstoši dienesta rīcībā esošajai informācijai SIA „THE Entertainment" 2013.gada 22.novembrī, SIA „Trucksale" 2013.gada 30.septembrī, SIA „ALS MAC" 2013.gada 15.novembrī un SIA „Kausiņš" 2013.gada 30.augustā izslēgta no dienesta ar PVN apliekamo personu reģistra. Izslēgšana no minētā reģistra saistīta ar nodokļu maksātāju pārkāpumiem, kas attiecīgi norāda uz iespējamu minēto sabiedrību negodprātību saimnieciskās darbības veikšanā.

Saskaņā ar dienesta rīcībā esošo informāciju SIA „THE Entertainment", SIA „Trucksale" un SIA „ALS MAC" rīcībā attiecīgajā periodā nebija darbaspēku resursu un reģistrētu transportlīdzekļu (*lietas 1.pielikuma 125.lapa*), līdz ar to apšaubāms, ka minētās sabiedrības varēja nodrošināt iekārtas transportēšanu un uzstādīšanu.

Ņemot vērā minēto, dienests, izvērtējot noformēto darījumu ekonomisko saturu un būtību, pamatoti secināja, ka, pastāvot šādiem apstākļiem, nav iespējams gūt skaidru un patiesu priekšstatu par faktisko darījumu norisi un iekārtas izcelsmi, it īpaši, ņemot vērā, ka atbilstoši pieteicējas raksturojumam iekārta ir specifiska.

[3.7] Apkopojot minēto, dienests pamatoti apstrīdējis pieteicējas deklarētos darījumus ar SIA „mc power", jo tās rīcībā nav konstatējama strīdus iekārta, tās izcelsme nav nosakāma arī pēc visu darījuma ķēdē iesaistīto uzņēmumu pārbaudes, kā arī pieteicēja nav iesniegusi attiecīgus pierādījumus, kas apliecinātu pieteicējas raksturoto iekārtas nomas nepieciešamību un meklēšanas procesu. Tāpat no pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem nav gūstams skaidrs un patiess priekšstats par darījuma noslēgšanas un norises faktiskajiem apstākļiem, turklāt sniegtajos paskaidrojumos ir konstatējamas būtiskas pretrunas. Iepriekš minētais to savstarpējā kopsakarā liecina par to, ka darījums starp pusēm faktiski

nav noticis un par to ir noformēti vienīgi dokumenti. Attiecīgi pieteicēja, noformējot dokumentus par faktiski nenotikušu darījumu, nevarēja nezināt, ka iesaistās krāpšanā PVN jomā.

[3.8] Pieteicēja 2013.gada decembrī (*lietas 1.sējuma 210.-211.lapa*) atskaitīja priekšnodokli 325,50 latus saskaņā ar SIA „Stratko" vārdā noformēto 2013.gada 1.decembra rēķinu Nr.STR/R-028 (*lietas 1.sējuma 151.lapa*), darījuma pamatojums - 50 % priekšapmaksa saskaņā ar līgumu par iekārtas remontu.

Darījuma apliecināšanai papildus rēķinam iesniegts starp pieteicēju un SIA „Stratko" 2013.gada 2.novembrī noformētais līgums (*lietas 1.sējuma 150.lapa*). Saskaņā ar līguma noteikumiem pieteicēja kā pasūtītājs, bet SIA „Stratko" kā izpildītājs apņemas veikt iekārtas *Van Den Berg Foil Wizard* remonta darbus, lai atjaunotu iekārtas darbību ar maksimāli ātrumu 12 000 pozicionētu termo spiedumu stundā (1.1.punkts). Visi elektronikas pārprogrammēšanas darbi tiek veikti ražotnē „*Britania*" Daugmales pagastā, Ķekavas novadā (1.2.punkts). Visu darbu pabeigšanas termiņš ir 2014.gada 10.janvāris (3.1.punkts). Līgumu no pieteicējas puses parakstījis valdes loceklis /pers. A/, savukārt no SIA „Stratko" puses - valdes loceklis un vēlāk likvidators /pers. C/ (valdes locekļa pilnvaru periods no 2013.gada 13.augusta līdz 2014.gada 7.janvārim).

2014.gada 2.janvārī starp pusēm noformēts pieņemšanas-nodošanas akts (*lietas 1.sējuma 152.lapa*). Tajā norādīts, ka puses abas kopā pārbauda iekārtas pabeigtos remonta darbus, konstatējot, ka nepieciešamais rezultāts ir sasniegts un iekārta strādā ar 12 000 pozicionētiem spiedumiem stundā. Visi darbi veikti atbilstoši noslēgtā līguma prasībām, līgums izpildīts pilnībā.

[3.9] Izvērtējot darījuma apliecināšanai iesniegtos dokumentus, tiesa konstatē, ka tie formāli apliecina sasvstarpēji noformēto darījumu, vienlaikus no tiem, kā pamatoti konstatējis dienests, nav gūstams skaidrs priekšstats par faktiski veiktajiem darbiem un attiecīgi par tiem noteikto samaksu. Proti, dokumentos vispārīgi identificēts pakalpojuma priekšmets, taču nav identificēti konkrēti darbi, tam nepieciešamais laiks un nepieciešamie resursi, tādējādi nesniedzot skaidru priekšstatu par pakalpojuma priekšmetu un vērtības noteikšanu.

Tāpat tiesa nekonstatē, ka pieteicēja audita laikā būtu iesniegusi SIA „Stratko" vārdā izrakstītu rēķinu par atlikušās pakalpojuma summas samaksu pēc pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas. Arī pieteicējas PVN deklarācijā par 2014.gada janvāri (*lietas 1.sējuma 212.-213.lapa*) tas nav uzrādīts, tādējādi radot pamatu apšaubīt noformētā darījuma īstumu.

[3.10] Konkrētajā lietā saistībā ar apstrīdētajiem darījumiem pieteicējas amatpersona /pers. A/ 2014.gada 12.augustā, atbildot uz dienesta jautājumiem, norādīja (*lietas 1.sējuma 126.-128.lapa*), ka pēc sarunas ar darījuma partneri bija pārliecināts, ka sabiedrība varēs veikt nepieciešamos darbus, ja nē, tad nebūs jāmaksā. Pieteicēja un SIA „Stratko" vienojās par darbiem un pieteicējas ražotnē tika sastādīts līguma projekts, kas pēc tam tika parakstīts un pilnībā izpildīts. SIA „Stratko" pārstāvēja Popovs. Iekārtas programmēšanas darbi tika veikti ar attālinātās pieslēgšanās metodi, un /pers. A/ nevar pateikt, kuros datumos tas notika. Darbi tika pabeigti, un panākts vēlamais rezultāts, par ko attiecīgi sastādīts akts. Pieteicēja nepiedalījās remonta veikšanā.

Izvērtējot pieteicējas amatpersonas sniegtos paskaidrojumus, tiesa piekrīt dienestam, ka no tiem nav gūstams skaidrs un saprotams priekšstats par darījuma noslēgšanas un norises faktiskajiem apstākļiem. Maz ticams, ka pietiekami nozīmīgas iekārtas remontu pieteicēja uzticētu vienīgi pārrunu rezultātā. No paskaidrotā neizriet, kā pieteicēja pārliecinājās par SIA „Stratko" un tās darbinieku, kas veiks attiecīgos darbus, kvalifikāciju un pieredzi līdzīgu darbu veikšanā, kas, ņemot vērā pieteicējas darbību un tajā izmantoto iekārtu specifiku, neatbilst normālai komercpraksei.

Tāpat paskaidrojumos norādītais un pieteikumā atkārtoti uzsvērtais par darbu veikšanu attālināti nesaskan ar starp pusēm noslēgtā līguma 1.2.punktu, atbilstoši kuram visi elektronikas pārprogrammēšanas darbi tiek veikti pieteicējas ražotnē. Savukārt, ja darbi tika veikti attālināti, tad maz ticams, ka pieteicēja nebūtu informēta par darbu veikšanas laiku, jo attālinātu darbu veikšanai nepieciešami vismaz elementāri priekšnoteikumi, lai iekārta būtu pievienota elektrībai, internetam un attiecīgajā brīdī netiktu izmantota, ko iepriekš tomēr nepieciešams saskaņot. Tāpat maz ticams, ka pieteicēja ļautu attālināti piekļūt iekārtai neidentificētai personai.

[3.11] Līdzīgi kā attiecībā uz iepriekšējo darījuma partneri ne dienestam, ne tiesai neizdevās iegūt SIA „Stratko" amatpersonas /pers. C/ paskaidrojumus par apstrīdētajiem darījumiem ar pieteicēju.

Tiesa konstatē, ka SIA „Stratko" reģistrēta komercreģistrā 2013.gada 13.augustā, savukārt izslēgta no PVN maksātāju reģistra un likvidēta 2014.gada 16.aprīlī, tādējādi tās darbības termiņš ir bijis salīdzinoši īss (aptuveni deviņi mēneši). Atbilstoši *Lursoft* pieejamai informācijai SIA „Stratko" deklarētais darbības veids bija dažādu preču, tostarp datoru un elektronisko ierīču, vairumtirdzniecība, kas neatbilst strīdus darījuma būtībai. Sabiedrības juridiskā adrese no 2013.gada 13.augusta ir reģistrēta Kuldīgas ielā 38A, Rīgā, kur juridisko adresi formāli ir reģistrējuši arī pārējie divi pieteicējas strīdus darījumu partneri. Minētā īpašuma īpašnieks ir norādījis (*lietas 1.pielikuma 23.lapa*), ka ir devis atļauju juridiskās adreses reģistrēšanai, taču telpas reāli netika izmantotas. Sabiedrība strīdus periodā ir deklarējusi (*lietas 1.pielikuma 105.lapa*) divus darba ņēmējus - sabiedrības amatpersonu /pers. C/ un /pers. D/, kura 2017.gada 6.marta tiesas sēdē liecināja (sk. *tiesas sēdes protokolu lietas 2.sējuma 102.-103.lapa*), ka ar sabiedrību noslēdza līgumu, taču faktiski tajā nestrādāja, naudu nav saņēmusi. Tādējādi /pers. D/ nevarēja veikt iekārtas remontu. Savukārt, ņemot vērā, ka /pers. C/ neatsaucas uz dienesta un tiesas uzaicinājumiem, tiesa nevar pārliecināties par /pers. C/ spēju veikt šādus darbus, arī pieteicēja, kā jau norādīts iepriekš, nav pārliecinājusies par to.

[3.12] Apkopojot minēto, secināms, ka apstrīdētais darījums starp pieteicēju un SIA „Stratko" faktiski pēc tā ekonomiskās būtības nav noticis, par ko liecina pieteicējas amatpersonas vispārīgie paskaidrojumi, nespējot pamatot konkrētā darījuma partnera izvēli un paskaidrot faktisko darījuma norises apstākļus, kas, ņemot vērā iekārtas nozīmību, nav

ticami, kā arī apstrīdētā darījuma partnera saimnieciskās darbības raksturojums, kas neliecina par reālu saimniecisko darbību un spēju sniegt attiecīgos pakalpojumus. Tā kā darījuma apliecinošie dokumenti noformēti par starp pusēm faktiski nenotikušu darījumu, tad pieteicēja par to nevarēja nezināt. Pieteicēja apzināti ir uzrādījusi ar SIA „Stratko" nenotikušus darījumus, acīmredzot, lai gūtu fiskālas priekšrocības.

Šādā gadījumā nav runa par darījuma ķēdi, kurā pieteicēja būtu nonākusi citu personu krāpšanas rezultātā, līdz ar to SIA „Stratko" deklarētā darījuma partnera (SIA „ES Holding") un to tālāko darījuma partneru (SIA „Ali Mambras" un SIA „Mikkolas") izvērtējumam nav nozīme. Vienlaikus pārsūdzētajā lēmumā veiktais izvērtējums papildus netieši apliecina, ka SIA „Stratko" nevarēja nodrošināt strīdus pakalpojumu sniegšanu.

[3.13] Pieteicēja 2014.gada janvārī (*lietas 1.sējuma 212.-213.lapa*) atskaitīja priekšnodokli 44 100 *euro* saskaņā ar SIA „PM Products" vārdā noformēto 2014.gada 31.janvāra pavadzīmi Nr.PMP-015 (*lietas 1.sējuma 158.lapa*) par kompozītu materiālu līmējamās mašīnas *KOMET CT 700* (Modernizācijas 2012.g.) iegādi (darījuma kopējā vērtība bez PVN 210 000 *euro*). Pavadzīmē kā preces izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta Margrietas iela 7, Rīga, rokrakstā norādīts - „auto HK-77" (pieteicējas īpašumā reģistrēts transportlīdzeklis), apmaksas termiņš līdz 2014.gada 1.aprīlim.

Darījuma apliecināšanai papildus pavadzīmei ir iesniegts starp pieteicēju un SIA „PM Products" 2014.gada 20.janvārī noformētais līgums Nr.200114 (*lietas 1.sējuma 155.-156.lapa*), kuru saskaņā ar paraksta atšifrējumu no pieteicējas puses parakstījis valdes loceklis /pers. A/, no SIA „PM Products" puses - valdes loceklis un pēc tam likvidators /pers. C/ (valdes locekļa pilnvaru periods no 2014.gada 9.janvāra līdz 2015.gada 16.jūnijam). Atbilstoši līguma noteikumiem pieteicēja kā pircējs pērk un SIA „PM Products" kā pārdevējs pārdod kompozītu materiālu līmējamo mašīnu *KOMET CT 700* (1.1.punkts). Iekārta tiek piegādāta līdz 2014.gada 1.februārim. Iekārta tiek nodota pircējam pēc pārdevēja adreses - Rīga, Margrietas iela 7 (2.1.1.punkts). Līguma summa ir 254 100 *euro*, ko veido iekārtas cena un PVN (4.1.punkts). Pircējs samaksā pārdevējam kopējo summu pēc iekārtas palaišanas un pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšanas 30 dienu laikā (4.2.punkts). Par maksājuma termiņa neievērošanu pircējs maksā līgumsodu 0,2 % no nenomaksātās summas par katru nokavēto dienu (6.1.punkts).

2014.gada 14.martā starp pusēm noformēts pielikums pie līguma - iekārtas palaišanas un pieņemšanas-nodošanas akts (*lietas 1.sējuma 157.lapa*), kurā norādīts, ka kompozītu materiālu līmējamā mašīna *KOMET CT 700* ir uzstādīta, palaista un pilnībā nodota pircējam, kurš ir pilnībā apmierināts ar šo iekārtu un viņam nav un neradīsies nekādas pretenzijas pret pārdevēju.

Papildus pieteicēja ir iesniegusi zvērināta tiesu izpildītāja 2014.gada 14.martā sastādītu aktu Nr.00227 (*lietas 1.sējuma 166.-174.lapa*) par fakta fiksēšanu, kura mērķis ir pierādījumu nodrošināšana dienestam. Aktā, piedaloties pieteicējas amatpersonai /pers. A/ un SIA „PM Products" valdes loceklim /pers. C/, fiksēta iekārtas esība ražotnē, tās palaišana un iekārtas palaišanas un pieņemšanas-nodošanas akta parakstīšana. Pieteicēja iesniegusi arī zvērināta notāra 2014.gada 7.maija aktu (*lietas 1.pielikuma 153.-154.lapa*), kurā /pers. A/ un /pers. C/ apliecina sasvstarpēji noformētos darījumus.

[3.14] Dienests 2014.gada 23.aprīlī veica pieteicējas ražotnes apsekošanu (sk. *apsekošanas aktu lietas 1.sējuma 129.-134.lapā*), kuras laikā tika uzrādīta iekārta akcīzes marku izgatavošanai. Aktā konstatēts, ka uz iekārtas nav redzams tās nosaukums, ražotājs, sērijas numurs, kas ļautu iekārtu identificēt ar dokumentos norādīto iekārtu. No fotogrāfijām redzams, ka uz atsevišķām daļām ir iespiests nosaukums *BOSCHERT*.

Pamatojoties uz minēto apsekošanas aktu, dienests pārsūdzētajā lēmumā konstatējis, ka ražotnē esošā iekārta nav identificējama ar SIA „PM Products" vārdā noformētajā 2014.gada 31.janvāra pavadzīmē Nr.PMP-015 norādīto kompozītu materiālu līmējamo mašīnu *KOMET CT 700*.

Tiesa norāda, ka minētie argumenti nav pietiekami, lai apstrīdētu pavadzīmē norādītās iekārtas esību pieteicējas rīcībā, it īpaši apstākļos, kad pieteicēja iekārtu ir uzrādījusi un dienests dabā to ir konstatējis. Turklāt apšaubāms, ka dienesta amatpersonām, kuras veica iekārtas apsekošanu, ir speciālas zināšanas specifisku iekārtu identificēšanā. Pieteicēja tiesā ir iesniegusi eksperta 2014.gada 7.maija atzinumu (*lietas 1.sējuma 135.-138.lapa*), kurā tehnisko parametru pārbaudes rezultātā secināts, ka iekārta atbilst 2014.gada 20.janvāra līgumam Nr.200114 un iekārtas specifikācijai.

Ņemot vērā minēto, dienesta secinājumi bez attiecīgiem pierādījumiem par iekārtas identificēšanu nav pamatoti. Vienlaikus iekārtas esība pieteicējas rīcībā automātiski nenozīmē, ka pieteicēja to iegādājusies tieši no nodokļa rēķinā norādītās personas - SIA „PM Products", jo grāmatvedības dokumentos ir iespējams iegrāmatot arī darījumus, kas ir notikuši ar citu, nevis dokumentos norādīto personu, un uz šo dokumentu pamata ir iespējams nepamatoti izmantot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Šī iemesla dēļ, vērtējot pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tālāk ir nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja iekārtu, par ko atskaitīts priekšnodoklis, patiešām ir saņēmusi no SIA „PM Products". Savukārt, konstatējot, ka pieteicēja strīdus preci nav saņēmusi no SIA „PM Products", nepieciešams noskaidrot, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tā iesaistās krāpnieciskos vai ļaunprātīgos darījumos nodokļu sistēmas izmantošanai.

[3.15] Pieteicējas amatpersona /pers. A/ 2014.gada 7.maijā tematiskās pārbaudes laikā sniedza paskaidrojumu (*lietas 1.sējuma 175.lapa*), norādot, ka no SIA „PM Products" tika nopirkta iekārta *KOMET CT 700*. Par darījuma norisi /pers. A/ paskaidroja, ka tika informēti pazīstamie uzņēmēji, ka pieteicējai ir nepieciešama kompozītu materiālu līmējamā iekārta. Tajā skaitā tika informēts arī Popovs, kuru /pers. A/ pazīstot daudzus gadus. Tika saņemts tikai viens piedāvājums no SIA „PM Products". Tika noslēgts līgums, iekārta saņemta, palaista un parakstīts pieņemšanas-nodošanas akts. Iekārta tika transportēta ar pieteicējas transportu.

/pers. A/ 2014.gada 12.augustā dienestam sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 126.lapa*), atbildot uz jautājumu, vai pirms darījuma noslēgšanas iekārta tika apskatīta, norādīja, ka redzējis iekārtas bildes. Tehniskie parametri atbilda

pieteicējas kvalitātes prasībām, nebija šaubas, ka darījuma partneris to nevarēs piegādāt. Ja iekārtu nevarētu kvalitatīvi palaist, tad darījuma partneris nesaņemtu samaksu. No SIA „PM Products" puses kontaktējies ar /pers. C/. Iekārta bija iepakota ar plēvi, nostiprināta uz paletes, izmērs divas vienības 2,2x3,5 metri un viena vienība 2,2x1 metrs, kopējais svars varēja būt apmēram četras tonnas. Iekraušana tika veikta ar „dakšu" iekrāvēju. Iekārta tika izvesta divos reisos - no noliktavas pavadzīmē norādītajā datumā, kā arī vienu dienu iepriekš. Atbildot uz jautājumu, vai ar pieteicējas transportlīdzekļa celtspēju un gabarītiem var transportēt iekārtu, norādīja, ka, ja jau iekārta tika atvesta, tad var. Iekārtu montēja un palaida pieteicēja, par ko pēc tam arī ir sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts, kurš kalpo par pamatojumu samaksas veikšanai.

SIA „PM Products" valdes loceklis /pers. C/ 2014.gada jūlijā elektroniski sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 182.lapa*) apliecināja sasvstarpējo sadarbību atbilstoši noformētajiem dokumentiem. Papildus norādīja, ka darījumā nebija iesaistīti starpnieki.

2014.gada 22.jūlija elektroniskās deklarēšanās sistēmā sniegtajā paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 112.lapa*) /pers. C/ norādīja, ka kompozītu materiālu līmējamā mašīna *KOMET CT 700* tika iegādāta no SIA „Tammber" ar nolūku to tālāk pārdot pieteicējai. Šajā darījumā SIA „PM Products" bija iesaistīts kā starpnieks. Pieteicējas vajadzība pēc šādas iekārtas SIA „PM Products" bija zināma vēl pagājušā gadā (2013.gadā). SIA „Tammber" viņam bija zināms iepriekš, jo sadarbojies ar šo uzņēmumu interneta pakalpojumu sniegšanas jomā. Minēto iekārtu SIA „Tammber" saskaņā ar līgumu piegādāja SIA „PM Products" pēc SIA „Tammber" adreses - Margrietas ielā 7, Rīgā, tādējādi preces pārvietošana notika noliktavas robežās, par ko ir attiecīga atzīme pavadzīmē. Līgumu, preču pavadzīmes rēķinu un iekārtas palaišanas un nodošanas-pieņemšanas aktu no SIA „PM Products" puses parakstīja viņš, savukārt no SIA „Tammber" puses - valdes loceklis /pers. E/. Iekārtas palaišanas un nodošanas-pieņemšanas akts tika parakstīts 2014.gada 14.martā, kad faktiski notika tās uzstādīšanas, palaišanas un regulēšanas darbi, kurus veica SIA „Tammber" uzaicināts speciālists.

Vienlaikus ar paskaidrojumu /pers. C/ iesniedza starp SIA „PM Products" un SIA „Tammber" 2014.gada 20.janvārī noformēto līgumu (*lietas 1.sējuma 114.- 115.lapa*) par iekārtas iegādi 203 883,50 *euro* vērtībā bez PVN, 2014.gada 31.janvāra pavadzīmi Nr.T-1114/7 (*lietas 1.sējuma 117.lapa*), 2014.gada 14.marta iekārtas palaišanas un pieņemšanas aktu (*lietas 1.sējuma 116.lapa*), kas vizuāli un saturiski ir līdzīgi ar pieteicēju noformētajiem dokumentiem, kā arī samaksas apliecinošus dokumentus (*lietas 1.sējuma 119.-124.lapa*).

/pers. C/ uz tiesu neieradās sniegt liecību par apstrīdētajiem darījumiem.

SIA „Tammber" valdes loceklis strīdus periodā un pēc tam likvidators /pers. E/ (valdes locekļa pilnvaru periods no 2013.gada 14.oktobra līdz 2014.gada 25.aprīlim) neatsaucās uz dienesta aicinājumu sniegt paskaidrojumus. Savukārt tiesas sēdē 2016.gada 1.martā /pers. E/ liecināja (sk. *tiesas sēdes protokolu lietas 1.sējuma 244.-248.lapā*), ka SIA „Tammber" bija amatpersona „uz papīra", tika noformēti dokumenti, pēc tam viņu lūdza atvērt bankas kontu. Par amatpersonu kļuvis pēc trešās personas /pers. F/ lūguma (saskaņā ar tiesai pieejamiem reģistriem šāda persona nav identificējama). Pats saimniecisko darbību nav veicis. Pieteicēja, SIA „PM Products" un tās valdes loceklis /pers. C/, SIA „Cargo Plus" un tās amatpersona /pers. G/, kā arī SIA „Tammber" deklarētais darījuma partneris SIA „IZ Media" nav zināms. Adreses Kuldīgas iela 38a un Margrietas iela 7, Rīgā neko neizsaka.

[3.16] Izvērtējot noformētos dokumentus kopsakarā ar amatpersonu sniegtajiem paskaidrojumiem, tiesa konstatē turpmāko.

Pavadzīmē pēc būtības ir ietverta pretrunīga informācija, proti, no vienas puses atbilstoši līgumam un pavadzīmei iekārta tiek iegādāta bez pārvietošanas (kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta viena adrese), savukārt pavadzīmē ir norādīts transportlīdzekļa numurs, tādējādi norādot uz preces pārvadāšanu, bet vienlaikus nenorādot preces saņemšanas vietu. Atbilstoši likuma „Par grāmatvedību" 2.panta otrajai daļai grāmatvedības sniegtajai informācijai jābūt patiesai, salīdzināmai, savlaicīgai, nozīmīga, tādējādi pavadzīmē bija jānorāda darījuma faktiskajai norisei atbilstoša informācija.

Pavadzīmē rokrakstā kā preču pārvadāšanā izmantotais transportlīdzeklis norādīts pieteicējas īpašumā reģistrētā automašīna *Mercedes Benz Sprinter 316* ar valsts reģistrācijas numuru HK-77 (*lietas 1.pielikuma 122.lapa*). Tās pilna masa ir 3500 kg, pašmasa 1960 kg, tādējādi ar minēto automašīnu atļauts pārvadāt kravu, kuras svars nepārsniedz 1540 kg. /pers. A/ 2014.gada 12.augusta paskaidrojumā norādīja, ka iekārtas svars ir četras tonnas, šādu iekārtas svaru un izmērus vizuāli var nojaust no lietā esošajām fotogrāfijām (*lietas 1.sējuma 131.-137.lapa*). Ņemot vērā minēto, maz ticams, ka ar minēto transportlīdzekli varēja pārvadāt tāda smaguma iekārtu, arī tad, ja to pārvietoja divās daļās. Objektīvi ir iespējams, ka automašīna pārvadā lielāka svara kravu, nekā paredzēts, taču vairāk kā 400 kg pārsniegums katrā kravā ir vērā ņemams. Turklāt vērā ņemams, ka saistībā ar pārvadāšanas faktu ir sniegta pretrunīga informācija, proti, no apstrīdēšanas iesnieguma (*lietas 1.sējuma 52.-60.lapa*) izriet, ka pārvadājumā izmantota arī piekabe, taču tās izmantošana nav norādīta pavadzīmē, kā arī nav pieminēta /pers. A/ dienestam sniegtajos paskaidrojumos.

Lai gan pavadzīmē kā preču izsniegšanas un saņemšanas vieta norādīta viena adrese, tiesa nekonstatē, ka pieteicējai ir bijusi reģistrēta struktūrvienība un līdz ar to tiesības veikt saimniecisko darbību Margrietas iela 7, Rīgā. Normatīvajos aktos noteiktais pienākums reģistrēt struktūrvienību, kurā faktiski notiek darījumi, nav tikai formāls. Tas ir nepieciešams, lai kompetentās iestādes var pienācīgi pārbaudīt komersanta saimniecisko darbību (sal. sk. *Senāta 2016.gada 31.maija rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA-373/2016*). Tādējādi kopsakarā ar iepriekš konstatēto pieteicējai vajadzēja zināt, ka tā pavadzīmē ietver informāciju, kas liedz izsekot darījuma norisei.

Lietas materiālos atrodas starp SIA „PM Products" un SIA „Cargo Pluss" kā noliktavas turētāja 2014.gada 15.janvārī noslēgtais līgums par platības nodrošināšanu preces glabāšanai (*lietas 1.sējuma 161.lapa*) Margrietas ielā 7, Rīgā. SIA

„Cargo Pluss" dienestam sniegtajā informācijā (*lietas 1.sējuma 160.lapa*) apliecināja sasvstarpējo sadarbību, vienlaikus iesniedzot starp pusēm 2014.gada 15.janvārī noslēgto līgumu (*lietas 1.sējuma 161.lapa*), izrakstīto rēķinu SIA „PM Products" par kravas uzglabāšanu noliktavā no 2014.gada 15.janvāra līdz 2014.gada 31.martam (*lietas 1.sējuma 162.lapa*) un aktu par savstarpējo norēķinu salīdzināšanu (*lietas 1.sējuma 163.lapa*). Tiesā SIA „Cargo Pluss" iesniedza līguma pielikumā pievienoto cenu lapu (*lietas 2.sējuma 19.lapa*).

Minēto dokumentu kopums apliecina, ka SIA „PM Products" bija formālas tiesības uzglabāt iekārtu minētajā adresē, taču tas neapliecina, ka iekārta tur faktiski arī tika uzglabāta. No tiesas sēdē SIA „Cargo Pluss" valdes priekšsēdētāja /pers. G/ (sk. *tiesas sēdes protokolu lietas 1.sējuma 244.-248.lapā*) paskaidrotā izriet, ka viņš sadarbojas ar vairāk kā 100 klientiem, kas grib uzglabāt preci. Sadarbības partnerim noslēgtā līguma gadījumā ir tiesības uzglabāt preci noliktavā, taču ir arī bijuši tādi gadījumi, kad tas netiek darīts, proti, atsevišķās noliktavās preču uzskaite netiek vesta, arī transporta uzskaite noliktavas teritorijā nenotiek. Tādējādi liecinieka liecība ne apstiprina, ne noliedz iekārtas uzglabāšanu attiecīgajā adresē.

To, ka darījums faktiski nav noticis, tostarp minētajā adresē, apliecina SIA „PM Products" valdes locekļa /pers. C/ pretrunīgie paskaidrojumi, kas neapstiprinās ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem un nebūtu iespējams faktiski notikuša darījuma apstākļos.

/pers. C/ dienestam ir sniedzis divus sasvstarpēji pretrunīgus paskaidrojumus īsā laika periodā, vienā no tiem norādot, ka darījumā nebija iesaistīti starpnieki, savukārt otrā, ka iekārtu piegādāja SIA „Tammber". Šādas būtiskas nesakritības nav vērtējamas kā nejaušas.

SIA „PM Products" ir reģistrēta komercreģistrā 2014.gada 9.janvārī, līdz ar to nav saprotams /pers. C/ paskaidrotais, ka pieteicējas vajadzība pēc šādas iekārtas SIA „PM Products" bija zināma jau 2013.gadā. Tāpat, ņemot vērā sabiedrības reģistrēšanas datumu, nav saprotams, kā SIA „PM Products" varēja iepriekš sadarboties ar SIA „Tammber" interneta pakalpojumu sniegšanas jomā. Līgums starp SIA „PM Products" un SIA „Tammber" noformēts īsi pēc SIA „PM Products" reģistrēšanas, tas ir, 2014.gada 20.janvārī, līdz ar to šajā īsajā laika periodā cita veida sadarbība objektīvi nebija iespējama.

No /pers. C/ paskaidrotā izriet, ka viņš no SIA „Tammber" ir sadarbojies ar tās amatpersonu /pers. E/, vienlaikus /pers. E/ tiesai sniegtajā liecībā norādīja, ka ir bijis sabiedrības amatpersona tikai „uz papīra", saimniecisko darbību nav veicis, SIA „PM Products" un tās amatpersonu nezina, tādējādi neapstiprinot savstarpējo sadarbību. Lietā nav konstatējami apstākļi, kas būtu par iemelsu nepatiesas liecības sniegšanai, turklāt ir arī citi apstākļi, kas liecina par sabiedrības fiktīvo raksturu (sk. *juridiskās adreses apsekošanas aktu lietas 1.sējuma 177.lapā*), līdz ar to tiesa piešķir lielāku ticamību /pers. E/ sniegtajai liecībai iepretim /pers. C/ elektroniski sniegtajiem paskaidrojumiem, tostarp ņemot vērā, ka /pers. C/ ir izvairījies no ierašanās uz tiesu liecības sniegšanai. Tiesiska saimnieciskā darbība nav iespējama bez amatpersonas iesaistes, lietā nav arī ziņu, ka SIA „Tammber" vārdā būtu rīkojusies pilnvarotā persona, tādējādi minētais norāda, ka SIA „PM Products" nevarēja iegūt iekārtu no SIA „Tammber". Šādos apstākļos SIA „Tammber" deklarētā darījuma partnera - SIA „IZ Media" - izvērtējums ir lieks, vienlaikus pārsūdzētajā lēmumā norādītais papildus raksturo SIA „Tammber" saimnieciskās darbības fiktīvo raksturu.

Papildus minēto apliecina tas, ka atbilstoši noformētajiem dokumentiem iekārta pārvietota noliktavas ietvaros, vienlaikus SIA „Tammber" minētajā adresē nav reģistrēta struktūrvienība, kā arī SIA „Cargo Pluss" noliedz SIA „Tammber" tiesības uzglabāt preci Margrietas iela 7, Rīgā (*lietas 1.sējuma 164.lapa*).

Atbilstoši /pers. C/ paskaidrotajam iekārtas palaišanas un nodošanas- pieņemšanas akts tika parakstīts tajā pašā dienā, kad akts starp pieteicēju un SIA „PM Products", - 2014.gada 14.martā, kad faktiski notika tās uzstādīšanas, palaišanas un regulēšanas darbi, kurus veica SIA „Tammber" uzaicināts speciālists. Minētais savukārt ir pretrunā ar /pers. A/ paskaidroto, ka iekārtu montēja un palaida pati pieteicēja. Arī tiesu izpildītāja 2014.gada 14.martā sastādītajā aktā Nr.00227 (*lietas 1.sējuma 166.-174.lapa*) nav minētas, ka iekārtas palaišanā piedalījās vēl kāda persona.

Arī pieteicējas amatpersonas /pers. A/ sniegtie paskaidrojumi vispārīgi atbilst starp pieteicēju un SIA „PM Products" noformētajiem dokumentiem, vienlaikus nesniedzot objektīvu un ticamu informāciju par darījuma partnera izvēles un darījuma norises faktiskajiem apstākļiem. Maz ticams, ka pieteicēja slēgtu tāda apjoma darījumu ar tikko dibinātu komersantu, neskatoties uz amatpersonu savstarpējo pazīšanos. Neapšaubot /pers. A/ zināšanas un pieredzi, nav arī ticams, ka par iekārtas stāvokli viņš varēja pārliecināties vienīgi pēc fotogrāfijām.

[3.17] Apkopojot minēto, dienests pamatoti konstatējis, ka darījums starp pieteicēju un SIA „PM Products" faktiski nav noticis, par ko pieteicēja nevarēja nezināt. Par minēto liecina trūkumi noformētajos dokumentos, pušu amatpersonu vispārīgie un pretrunīgie paskaidrojumi, kā arī tas, ka nav izsekojama tik nozīmīgas un vērtīgas iekārtas izcelsme. Attiecīgi tiesai ir pamats secināt, ka pieteicēja iekārtu ir ieguvusi citādā veidā un darījumu ar SIA „PM Products" apliecināšanai ir noformēti vienīgi dokumenti, par ko pieteicēja nevarēja nezināt.

Savstarpējā darījuma apliecināšanai kā pierādījumi ir iesniegti notariālie akti. Vienlaikus, kā pamatoti norāda dienests, tie ir vērtējami kopsakarā ar citiem lietā esošajiem pierādījumiem par darījuma ekonomisko un juridisko būtību, kas konkrētajā gadījumā neapliecina darījuma faktisko norisi. Turklāt apstākļos, kad tiek slēgti godprātīgi darījumi, nav saskatāma objektīva nepieciešamība to fiksēt notariāla akta formā, jo darījumu primāri apliecina attaisnojuma dokumenti, kā arī faktiski notikuša darījuma gadījumā amatpersonām nesagādātu grūtības sniegt skaidru, precīzu un atbilstīgu informāciju par darījuma faktisko norisi.

Aizdomas par negodprātīgu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantošanu rada arī tas, ka visu trīs apstrīdēto darījuma partneru juridiskās adreses ir reģistrētas vienā adresē, kur faktiski saimnieciskā darbība netiek veikta. Turklāt /pers.

C/ bija amatpersona gan SIA „Stratko", gan SIA „PM Products". Dienests pamatoti norāda, ka minētie apstākļi nav vērtējami kā nejaušība, turklāt pieteicēja par to nevarēja nezināt.

[3.18] Apkopojot iepriekš konstatēto attiecībā uz apstrīdētajiem darījumiem, dienests pamatoti ar pārsūdzēto lēmumu strīdus darījumu partneru vārdā noformētās pavadzīmes nav atzinis par rēķiniem, atbilstoši kuriem saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu atskaitāms priekšnodoklis. Līdz ar to dienests pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības atskaitīt priekšnodokli par apstrīdētajiem darījumiem un aprēķināja ar minēto apstākli saistīto PVN, nokavējuma naudu un soda naudu. Par veiktajiem matemātiskajiem aprēķiniem pieteicēja pieteikumā iebildumus nav izteikusi. Ņemot vērā minēto, pārsūdzētais lēmums kopumā atzīstams par tiesisku, savukārt pieteicējas pieteikums par nepamatotu un līdz ar to noraidāmu.

Pieteicējas pieteikumā ietvertie iebildumi ir vērsti uz dienesta argumentu izolētu apstrīdēšanu. Tiesa norāda, ka katrs no minētajiem darījumu faktiskās neesības pierādījumiem atsevišķi var būt apstrīdams no nodokļu maksātāja viedokļa, bet, izvērtējot situāciju kopumā, gandrīz neiespējama ir visu šo apstākļu nejauša sakritība.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 21.decembra spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, lūdzot pieteikumu apmierināt.

Apelācijas sūdzība pamatota ar pieteikumā norādītajiem argumentiem, papildus norādot turpmāk minēto.

[4.1] Attiecībā uz darījumiem ar SIA „mc power" tiesa norāda tos pašus argumentus, ko dienests pārsūdzētajā lēmumā, tā arī nenorādot, kas vēl pieteicējas amatpersonai /pers. A/ bija jādara, slēdzot darījumu ar pazīstamu cilvēku par zināmas iekārtas nomu.

Tas, ka pieteicēja nav veikusi oficiālu saraksti papīra formā ar potenciālajiem sadarbības partneriem, it īpaši, savstarpēji pazīstamiem, nav pamats uzskatīt, ka darījumi nav notikuši, jo šāda oficiāla sarakste mūsdienās notiek reti.

Attiecībā par tiesas norādīto pretrunu paskaidrojumos par transportlīdzekli, ar kuru pārvadāta iekārta, pieteicēja norāda uz www.ss.lv sludinājumu portālu, kur transportlīdzekļi ar dažādu kravnesību ir atrodami zem sludinājuma „Dažādi busiņi piedāvājumā".

Nav saprotams tiesas pārmetums, kāpēc iekārtas uzstādīšanu un montāžu neesot veikusi pieteicēja.

Transportlīdzekļu neesība piegādātāja īpašumā neko nepierāda, jo ir vispārizplatīta prakse izmantot nomas transportu.

[4.2] Attiecībā uz darījumiem ar SIA „Stratko" pieteicējas amatpersona /pers. A/ bija visaugstākā līmeņa profesionālis tipogrāfiju biznesā, tādēļ viņam bija zināms, kurš ko ir spējīgs remontēt vai programmēt. Kā pilnīgi neprofesionāls ir vērtējams tiesas viedoklis, ka pieteicēja neļautu attālināti piekļūt iekārtai neidentificētai personai. Pieteicēja norāda, ka programatūras atjaunošana notiek ikdienā neskaitāmām iekārtām (datoriem, mobilajiem telefoniem utt.).

[4.3] Attiecībā uz darījumu ar SIA „PM Products" norādāms, ka /pers. C/ kā SIA „PM Products" amatpersona apliecināja, ka darījums ir noticis, tā bija iznomājusi noliktavas telpas, un tiesas sēdē netika gūti nekādi pierādījumi, ka piegādātā iekārta nebija atradusies norādītajā noliktavā; tieši pretēji, ar liecinieka liecībām un lietā esošajiem pierādījumiem ir pierādīts, ka par noliktavas nomu tika maksāts.

/pers. C/ norādītajā, ka darījumā nebija iesaistīti starpnieki, bet iekārtu piegādājis SIA „Tammber", nav pretrunas, jo starpnieks bija pats SIA „PM Products".

Kā pārmetums pieteicējai tiek norādīts tas, ka iekārtas nodošanas akts esot noformēts ar notariālu aktu, savukārt citā gadījumā tiesa pārmet, ka pieteicējai neesot pierādījumu par saraksti ar potenciālajiem partneriem. Taču šis darījums bija par nesalīdzināmi lielāku summu, apmaksa bija atkarīga no iekārtas darba kārtības un pieteicēja tikai vēlējās gūt neapstrīdamu apliecinājumu līguma noteikumu izpildei.

[4.4] Normatīvie akti neuzliek pienākumu pieteicējai veikt darījumu partneru analīzi, tāpēc nav nozīmes tam, vai pieteicējas darījumu partneru darījumu partneri varēja sniegt pakalpojumus vai piegādāt preces.

[5] Dienests rakstveida paskaidrojumos par pieteicējas apelācijas sūdzību uzskata to par nepamatotu un lūdz to noraidīt, atsaucoties uz pārsūdzētajā lēmumā un tiesas spriedumā paustajiem argumentiem.

[6] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 304.panta pirmo daļu lieta tiek izskatīta rakstveida procesā.

Tiesas noteiktajās tiesas sēdēs procesuālās darbības veikšanai – liecinieku nopratināšanai – tika nopratināti liecinieki /pers. C/, /pers. H/, /pers. B/.

Motīvu daļa

[7] Administratīvā apgabaltiesa, pārbaudījusi lietas materiālus un izvērtējusi lietā esošos pierādījumus, atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība nav pamatota un pieteikums ir noraidāms.

[8] Administratīvā procesa likuma 307.panta ceturtā daļa noteic, ja tiesa, izskatot lietu, atzīst, ka zemākās instances tiesas spriedumā ietvertais pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, tā sprieduma motīvu daļā var norādīt, ka pievienojas zemākās instances tiesas sprieduma motivācijai. Šajā gadījumā šā likuma 251.panta piektajā daļā noteiktos apsvērumus sprieduma motīvu daļā var nenorādīt.

Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 21.decembra sprieduma motivāciju, atzīst, ka pirmās instances tiesa pareizi izvērtējusi lietas faktiskos un tiesiskos apstākļus saistībā ar pieteicējas darījumiem ar

SIA „mc power", SIA „Stratko" un SIA „PM Products". Tiesa pamatoti atzinusi, ka pieteicējai nav tiesību par šiem darījumiem atskaitīt priekšnodokli.

Tā kā pirmās instances tiesas sprieduma pamatojums ir pareizs un pilnībā pietiekams, apgabaltiesa pievienojas tā motivācijai un to neatkārto.

[9] Administratīvā apgabaltiesa, izvērtējot apelācijas instancē iegūtās liecinieku liecības kopsakarā ar pārējiem lietas materiāliem, atzīst, ka /pers. B/, /pers. C/ un /pers. H/ liecības apstiprina pirmās instances tiesas secinājumus, kuriem pievienojas arī apgabaltiesa, par to, ka darījumi pieteicējas un strīdus darījumu partneru starpā faktiski nav notikuši.

[10] Liecinieks /pers. B/ apgabaltiesai liecināja, ka 2013.gadā bija SIA „mc power" amatpersona. Uzņēmums nodarbojās ar internetveikala preču glabāšanu un tirgošanu. Preces bija dažādas, piemēram, radioaparatūra, citas preces nosaukt nevar. Uzņēmumā bija četri darbinieki – šoferis Valērijs, divi krāvēji – Mihails un Volodja. Uzņēmumam Rīgā bija noliktava, bet adresi neatceras. Uz tiesas jautājumu, vai bija pazīstams ar pieteicējas amatpersonu /pers. A/ un vai iznomājis SIA „BALTIJAS BANKNOTE" hologrammu pozicionējamo mašīnu, liecinieks atbildēja, ka neatceras. Noliedza, ka iznomājis tipogrāfijas iekārtas. SIA „mc power" esot bijuši vairāki piegādātāji, firmas nosaukumus nevar atcerēties. Uzņēmums bija tikai starpnieks. Liecinieks noliktavā pārbaudīja saņemto preci un sūtīja to tālāk. Vairāk neko nezina.

Lai gan /pers. B/ liecināja, ka veicis saimniecisko darbību SIA „mc power", apgabaltiesa tam nepiešķir ticamību, jo /pers. B/ nespēja neko konkrētāk paskaidrot ne par to, ar kādu preču vai pakalpojumu starpniecību nodarbojies, ne par to, kur veikta saimnieciskā darbība, aizbildinoties ar to, ka neko neatceras. Arī liecinieka nosauktie darbinieki neatbilst dienestā deklarētajām personām. Turklāt tam, ka liecinieks vispār neko konkrēti neatceras, trūkst objektīva pamatojuma. No dienestā iesniegtajām PVN deklarācijām (*lietas 3.sējuma 37.-43.lapa*) izriet, ka SIA „mc power" aktīvi veikusi komercdarbību, par ko liecina deklarētā kopējā darījumu vērtība, kas, piemēram, 2013.augustā sasniegusi 217 090 latus. Šādos apstākļos liecinieka apgalvojumi, ka viņš ir nodarbojies ar saimniecisko darbību, bet neko neatceras, ir vērtējami kā acīmredzama izvairīšanās no patiesas liecības sniegšanas.

Lietā iesniegtie dokumenti norāda, ka SIA „mc power" piederējusi dārga tipogrāfijas iekārta 132 500 latu vērtībā (skat. starp pieteicēju un SIA „mc power" 2013.gada 8.jūlijā noformētā līguma 1.punktu, kurā teikts, ka nomnieks pieņem lietošanā iznomātājam piederošo iekārtu), kuru tā iznomājusi pieteicējai, nodrošinot tās aizvešanu, uzstādīšanu pieteicējas tipogrāfijā. Tātad SIA „mc power" bija jābūt kādai saistībai ar tipogrāfiju darbību vai poligrāfijas pakalpojumiem, kas atzīstami par specifisku komercdarbības nozari, kurā nepieciešamas specifiskas tehniskas zināšanas. Taču ne no /pers. B/ liecības, ne no informācijas, kas lietā iegūta par SIA „mc power" un tās deklarētajiem darījumu partneriem, šāda saistība nav konstatējama. /pers. B/ neapstiprināja darbības ar tipogrāfijas iekārtu, neapstiprināja pazīšanos ar /pers. A/, pretēji /pers. A/ apgalvojumam, ka pazīstot /pers. B/ daudzus gadus un darījumā kontaktējies tieši ar /pers. B/.

Minēto apstākļu kopums kopsakarā ar pārējiem pirmās instances tiesas spriedumā konstatētajiem apstākļiem liecina, ka tipogrāfijas iekārtas *Dimuken Hologram Encoder DC-8614-H4* montāžas un nomas pakalpojumus pieteicēja faktiski nav saņēmusi un grāmatvedībā reģistrējusi nenotikušus darījumus. Tādējādi fakts, ka pieteicēja zināja par krāpnieciskajiem darījumiem, ir acīmredzams un norāda, ka pieteicēja ļaunprātīgi iesaistījusies fiktīvu darījumu noformēšanā nolūkā gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā priekšnodokļa veidā.

[11] Pieteicējas darījumu partneru SIA „Stratko" un SIA „PM Products" vienīgais dalībnieks un amatpersona strīdus darījumu laikā /pers. C/ apgabaltiesai apstiprināja, ka dibinājis SIA „Stratko" un SIA „PM Products", un liecināja, ka šajās sabiedrībās nodarbojies ar starpniecību dažāda veida elektrotehnikas tirdzniecībā. Konkrētus preču veidus un sadarbības partnerus neatceras. SIA „Stratko" bija divi vai trīs darbinieki, kā arī noliktava Rīgas centrā, bet adresi neatceras.

Par SIA „Stratko" darījumu ar SIA „BALTIJAS BANKNOTE" /pers. C/ liecināja, ka caur paziņām iepazinies ar SIA „BALTIJAS BANKNOTE" direktoru Gati. Darījums bija saistīts ar tipogrāfijas iekārtas nomu vai remontu. Precīzi neatceras. Iekārta atradās uzņēmumā SIA „BALTIJAS BANKNOTE" pa ceļam uz Daugmali, braucis uz turieni ar kādu draugu. Iekārta bija salauzta. Pats nav remontējis. Sarunājis citus darbiniekus, bet konkrēti neko neatceras. Par tipogrāfijas iekārtām specifisku zināšanu nav, taču pats par tām daudz lasījis, ar to dziļi aizrāvies. Liecinieks nevarēja paskaidrot, kurš bija sadarbības iniciators, neatceras, cik ilgi tika veikts remonts un kam samaksājis par darbu.

Izvērtējot minēto /pers. C/ liecību, apgabaltiesa konstatē un secina turpmāk minēto. Lai gan /pers. C/ apliecina, ka darījums ir noticis, /pers. C/ liecība ir nekonkrēta un tajā norādītās ziņas nav sasaistāmas ar SIA „Stratko" un pieteicējas noformētajā līgumā norādīto konkrēto iekārtu. Neraugoties uz /pers. C/ norādīto, ka viņš daudz interesējies par tipogrāfijas iekārtām, /pers. C/ neko tuvāk par iekārtu *Van Den berg Foil Wizard* un tās tehniskajām problēmām, par to, kas konkrēti un kur – uz vietas tipogrāfijā vai attālināti –novērsa bojājumus, paskaidrot nevarēja. Nav arī konstatējama jebkāda SIA „Stratko" saistība ar tipogrāfijas iekārtu apkalpošanas vai remonta pakalpojumu sniegšanu. Tādējādi nav arī izprotama pieteicējas darījuma partnera izvēle specifiska pakalpojuma sniegšanai. Turklāt, kā izriet no noformētā līguma un /pers. A/ paskaidrojuma dienestam, iekārtas remonts paredzēja elektronikas pārprogrammēšanas darbus, lai atjaunotu iekārtas darbības maksimālo ātrumu, ko varēja veikt attālināti, taču no /pers. C/ liecības šādi fakti neizriet.

Tādējādi ar /pers. C/ liecību un pārējiem lietā esošajiem pierādījumiem neapstiprinās, ka SIA „Stratko" varēja sniegt un tā arī faktiski sniedza pakalpojumu pieteicējai.

[12] No lietas materiāliem izriet, ka SIA „Stratko" PVN deklarācijā 2013.gada decembrī kā vienīgo darījuma partneri,

no kura strīdus darījuma veikšanas periodā ir saņemti pakalpojumi vai preces, ir uzrādījusi SIA „ES HOLDING", kuras amatpersona šajā laikā bija /pers. H/.

/pers. H/ apgabaltiesai liecināja, ka 2013.gadā kļuva par SIA „ES HOLDING" dalībnieku un amatpersonu. Sabiedrība nodarbojās ar tirdzniecību, pakalpojumiem. Tirgojis no Krievijas ievestas plastmasas granulas. Uzņēmumā uz īsu brīdi bija divi darbinieki, bet precīzi neatceras. Uzņēmums Pārdaugavā nomāja noliktavu, precīzu adresi neatceras, tur tika atvesta prece, izkrauta un pārdota tālāk. Uz jautājumu par SIA „ES HOLDING" darījumiem ar SIA „Stratko", liecinieka atbildēja, ka ir personīgi pazīstams ar /pers. C/, ar viņu bija starpniecības darījumi – kaut kādu aparātu noma. Bija cilvēki, kas varēja iznomāt līmējamos vai kausējamos aparātus, bet liecinieks kā starpnieks gribēja nopelnīt. Par vairākām iekārtām slēdza līgumu ar SIA „Stratko", kas savukārt slēdza nomas līgumu tālāk. Iekārtas liecinieks redzējis, tās atradušās noliktavā Ķekavā vai kaut kur tajā pusē. Uz tiesas jautājumu, kas ir iekārta *Van Den berg Foil Wizard* un vai SIA „ES HOLDING" ir veikusi tās remontu, liecinieks konkrēti nevarēja atbildēt. Uz tiesas jautājumu, vai liecinieks zina, kas tā par iekārtu, liecinieks atbildēja, ka iekārta esot saistīta ar spiešanu, - prese vai kaut kas tamlīdzīgs. Lieciniekam neesot bijusi interese iedziļināties, bet nopelnīt.

Izvērtējot /pers. H/ liecību, secināms, ka tā neapstiprina, ka SIA „ES HOLDING" sniegusi SIA „Stratko" pakalpojumu – (pieteicējas iekārtas pārprogrammēšanas darbus). Lietā nav arī citu pierādījumu, kas norādītu uz uzņēmumu vai personām, kas faktiski būtu sniegušas strīdus pakalpojumu pieteicējai. Minētais apstāklis papildus apstiprina, ka šāds pakalpojums pieteicējai faktiski netika sniegts, bet darījumu partneru starpā tika noformēti tikai dokumenti.

Vienlaikus apgabaltiesa ņem vērā arī to, ka pieteicējas, SIA „Stratko" un SIA „ES HOLDING" PVN deklarācijās (*lietas 1.sējuma 210.lapa, 3.sējuma 71.-76.lap*a) ir deklarēti 2013.gada 1.decembra darījumi, kas pēc darījuma laika un vērtības varētu būt vienas darījumu ķēdes darījumi. Arī /pers. H/ liecība ļoti netieši, bet tomēr norāda uz pieteicējas, SIA „Stratko" un SIA „ES HOLDING" saistību, jo /pers. H/ piemin iekārtas, kas varētu būt saistītas ar poligrāfijas nozari, kā arī piemin vietu, kur atradušās iekārtas, kas ir aptuvena pieteicējas tipogrāfijas atrašanās vieta. Taču /pers. H/ norāda uz pavisam cita veida darījumiem, proti, uz nomas darījumiem ar /pers. C/, bet /pers. C/ tiesā neatzinās, ka pazīst /pers. H/ un ka viņu starpā notikuši darījumi. Uz tiesas jautājumu, vai pazīst tiesas izsaukto liecinieku /pers. H/, /pers. C/ atbildēja, ka „viņa seja ir kaut kur redzēta".

Ievērojot minētās pretrunas, kā arī /pers. C/ un /pers. H/ nespēju detalizēti aprakstīt ne darījumu par iekārtu remontu, ne darījumus par iekārtu nomu, gan pieteicējas amatpersonas nespēju detalizēti aprakstīt strīdus pakalpojuma norisi un norādīt uz faktiskajiem izpildītājiem, apgabaltiesa uzskata, ka minēto personu komercsabiedrību starpā ir tikusi izveidota mākslīgu darījumu ķēde PVN izkrāpšanas nolūkā, jo, kā jau apgabaltiesa iepriekš konstatēja, nav identificējami pakalpojuma sniedzēji, lietā nav pierādījumu, ka strīdus pakalpojums faktiski sniegts.

[13] Pirmās instances tiesa, vērtējot pieteicējas un SIA „PM Products" darījumu faktisko esību, pamatoti secināja, ka pieteicēja faktiski saņēma strīdus preci - kompozītu materiālu līmējamo mašīnu *KOMET CT 700*, jo to apliecina zvērināta tiesu izpildītāja 2014.gada 14.marta akts un eksperta 2014.gada 7.maija atzinums. Vienlaikus apgabaltiesa pievienojas pirmās instances tiesas atziņai, ka dienests pamatoti ir apšaubījis šīs preces iegādi no SIA „PM Products".

Par pieteicējas un SIA „PM Products" darījumu liecinieks /pers. C/ neko konkrēti nevarēja liecināt, vien norādīja, ka iekārtas nosaukums esot pazīstams, tās funkcija ir saistīta ar dokumentu marķēšanu. Uz tiesas jautājumu, vai liecinieks kā SIA „PM Products" amatpersona pārdeva šo iekārtu SIA „BALTIJAS BANKNOTE", liecinieks atbildēja, ka, iespējams, ka tā bija, bet neatceras neko konkrēti. Iekārta bija liels darbagalds, redzējis to uzņēmumā SIA „BALTIJAS BANKNOTE". Neatceras, kur un par cik ieguvis iekārtu. Darījumus ar SIA „Tammber" neatceras. Iekārta tika transportēta ar lielu transportu, liekas, ka uzstādīja SIA „BALTIJAS BANKNOTE" darbinieki. Tika sastādīts pieņemšanas-nodošanas akts. Klāt bija arī /pers. A/.

Tādējādi tāpat kā gadījumā ar SIA „Stratko" /pers. C/ liecība par darījumu ar pieteicēju ir tik nekonkrēta, ka tiesai nav iespējams gūt pārliecību par to, ka patiešām darījums ar pieteicēju ir noticis. Lai arī 2014.gada 22.jūlija paskaidrojumā dienestam /pers. C/ apstiprināja darījumu un norādīja uz SIA „Tammber" kā preces piegādātāju, šim paskaidrojumam un pie zvērināta notāra parakstītajam /pers. C/ apliecinājumam apgabaltiesa nepiešķir tādu svaru, kas pārliecina tiesu par darījuma esības faktu. Paskaidrojumā ir norādīta tikai tāda informācija, kas izriet no darījumu apliecinošajiem dokumentiem, taču /pers. C/ būtu jāspēj sniegt detalizētāka informācija, jo strīdus darījums nav uzskatāms par ikdienišķu SIA „PM Products" komercdarbībā, ievērojot šī darījuma specifiku un lielo vērtību. Taču liecībā apgabaltiesai liecinieks neko vairāk par darījuma faktiskās norises apstākļiem izstāstīt nespēja.

Arī vērtējot kopumā /pers. C/ sniegtās ziņas par viņa veikto komercdarbību SIA „Stratko" 2013.gadā un SIA „PM Products" 2014.gadā, atzīstams, ka tās ir ļoti vispārīgas. Nav saprātīga izskaidrojuma, tam, ka uzņēmējs, kurš uzņēmumos darbojies faktiski viens un saskaņā ar 2013.gada gada pārskatu pusgada laikā kopš SIA „Stratko" dibināšanas brīža sasniedzis vairāk nekā 1 miljonu *euro* apgrozījumu 2013.gadā, bet 2014.gadā dibinātajai SIA „PM Products" sasniedzot 3 031 032 *euro* apgrozījumu (skat. *Lursoft* datu bāzē pieejamos publisko gada pārskatus), nespēj nosaukt tirgoto preču veidus vai pakalpojumus un noliktavas adresi. Minētais liecina, ka /pers. C/ nav bijis faktiski iesaistīts reālā komercdarbībā un SIA „Stratko" un SIA „PM Products" darbojušās kā „buferuzņēmumi", kas organizē neesošu saimniecisko darbību.

Tādējādi apgabaltiesa atzīst, ka /pers. C/ paskaidrojumiem un liecībai nav piešķirama ticamība. Tādēļ, lai arī par darījumu ir noformēti to apliecinoši dokumenti – līgums, rēķins, pieņemšanas-nodošanas akts, faktiski pieteicējas darījums ar SIA „PM Products" nav noticis. Preces iegādi no nodokļu rēķinā norādītas personas – SIA „PM Products" – neapstiprina arī līgums starp SIA „PM Products" un SIA „Cargo Pluss" par neidentificētas kravas uzglabāšanu noliktavā.

Tā kā lietā nav iegūti pierādījumi strīdus iekārtas izcelsmei, bet ir iegūti pierādījumi (piem., /pers. E/ liecība), ka SIA „PM Products" ir iesaistīta fiktīvu darījumu ķēdē un SIA „PM Products" rīcībā nevarēja būt strīdus iekārta. Līdz ar to apgabaltiesa uzskata, ka pieteicējas amatpersonas /pers. A/ paskaidrojumi par iekārtas iegādi no SIA „PM Products" neatbilst patiesajiem strīdus iekārtas iegūšanas apstākļiem. Tas savukārt norāda uz pieteicējas apzinātu iesaisti ar PVN krāpniecību saistītā darījumā.

[14] Apkopojot minēto, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējai nebija tiesību atskaitīt priekšnodokli par darījumiem ar SIA „mc power", SIA „Stratko" un SIA „PM Products". Līdz ar to dienests pamatoti aprēķināja papildus PVN, tā nokavējuma naudu un soda naudu, samazināja no budžeta atmaksājamo PVN un par to noteica soda naudu. Tiesa arī uzskata, ka piemērotā soda nauda nav atzīstama par nesamērīgu konkrētās lietas apstākļos. iegrāmatojot grāmatvedībā faktiski neesošus darījumus un zinot par savas rīcības prettiesiskumu.

[15] Pieteikumā pieteicēja ir iebildusi pret tai aprēķināto soda naudu dubultā apmērā.

Apgabaltiesa nekonstatē, ka dienests būtu nepareizi piemērojis likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{4} panta pirmo daļu.

Saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.^{4} panta pirmo daļu par atkārtoto nodokļu pārkāpumu šā likuma 32.panta ceturtajā un piektajā daļā minēto soda naudas apmēru divkāršo.

Skaidrojums par to, kas ir uzskatāms par atkārtotu nodokļu pārkāpumu ir sniegts likuma 32.^{4} panta otrajā daļā, kas noteic, ka atkārtotais nodokļu pārkāpums ir nodokļu pārkāpums, kas atbilst šādām pazīmēm:

1) iepriekšējais pārkāpums ir konstatēts nodokļu revīzijā (auditā), kas ir pabeigta, un šis pārkāpums ir izdarīts ne vēlāk kā triju gadu laikā no atkārtota pārkāpuma izdarīšanas brīža;

2) lēmums, ar kuru nodokļu maksātājs saukts pie šajā pantā noteiktās atbildības par iepriekšējo pārkāpumu, ir stājies spēkā un kļuvis neapstrīdams vai ir pārsūdzēts tiesā;

3) atkārtoto pārkāpumu nodokļu administrācija administratīvajā aktā ir pamatojusi ar to pašu likuma normu vai ar šo normu saistītu normatīvo aktu, vai, ja likumā un normatīvajos aktos ir izdarīti grozījumi, ar iepriekšējā pārkāpuma pamatošanai iepriekšējā administratīvajā aktā minētajām analoģiskām normām.

Dienests atsaucies uz to, ka 2013.gada 20.martā ar lēmumu Nr.23.10/273 pabeigts audits, kurā konstatēts, ka pieteicēja neievēroja likuma „Par pievienotās vērtības nodokli" 10.panta pirmās daļas 1.punkta prasības. Ar dienesta 2014.gada 4.aprīļa lēmumu Nr.22.8/L10070 iepriekš norādītais lēmums, ko pieteicēja apstrīdēja, atstāts negrozīts. Pieteicēja pārsūdzēja lēmumu tiesā. Tiesas nolēmums administratīvajā lietā nav stājies spēkā.

Ievērojot norādīto, secināms, ka pieteicējas rīcībā ir konstatējams atkārtots nodokļu pārkāpums, šāds pārkāpums ir izdarīts atkārtoti trīs gadu laikā un pārkāpums ir pamatots ar analogu tiesību normu. Apstāklis, ka dienesta 2014.gada 4.aprīļa lēmums Nr.22.8/L10070 ir pārsūdzēts tiesā, bet nav stājies spēkā tiesas nolēmums, neierobežo dienesta tiesības piemērot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 34.^{2} panta pirmo daļu. Līdz ar to dienests pamatoti noteica PVN soda naudu dubultā apmērā.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda

noraidīt SIA „BALTIJAS BANKNOTE" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2015.gada 20.februāra lēmuma Nr.22.8/L-7411 atcelšanu.

Spriedumu var pārsūdzēt Senātā viena mēneša laikā no sprieduma sastādīšanas dienas, iesniedzot kasācijas sūdzību Administratīvajā apgabaltiesā.

Tiesnese referente (*personiskais paraksts*) S.Liniņa

Tiesneses (*personiskais paraksts*) S.Gintere

(*personiskais paraksts*) K.Krastiņa