Lieta Nr.A420266416
Lietas arhīva Nr. AA43-0151-18/18
ECLI:LV:ADAT:2018:0417.A420266416.6.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018.gada 17.aprīlī

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesas sēdes priekšsēdētāja Anita Šteinberga,
tiesneses Sanita Kanenberga un Aija Reitupe,

piedaloties pieteicējas SIA „AŽIŅA KOMERCFIRMA „MARKETS”” pārstāvjiem /pers. D/ un /pers. E/, atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pārstāvei /pers. F/,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA „AŽIŅA KOMERCFIRMA „MARKETS”” pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 30.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.7/4521 atcelšanu, sakarā ar Valsts ieņēmumu dienesta apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 13.marta spriedumu.

Aprakstoša daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) Nodokļu kontroles pārvalde laika periodāno 2015.gada 3.jūlija līdz 2016.gada 2.maijam pieteicējai SIA „AŽIŅA KOMERCFIRMA „MARKETS”” veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par periodu no 2013.gada 1.janvāra līdz 2014.gada 30.novembrim, valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu un iedzīvotāju ienākuma nodokļa no darba algām auditu par 2014.gadu, uzņēmumu ienākuma nodokļa auditu par 2013.gadu.

Audita rezultātā dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektore 2016.gada 2.maijā pieņēma lēmumu Nr.30.2-23.13/24781 (turpmāk – sākotnējais lēmums), ar kuru nolemts pieteicējai:

1) papildus aprēķināt PVN par 2013.gada maiju, jūliju un augustu 6137,17 *euro*, nokavējuma naudu 2232,77 *euro*, soda naudu 1771,54 *euro*; uzņēmumu ienākuma nodokli par 2013.gadu 9193,17 *euro*, nokavējuma naudu 2059,27 *euro* un soda naudu 2757,95 *euro*;

2) samazināt no budžeta atmaksājamo PVN par 2013.gada aprīli, jūniju un jūliju par 5781,88 *euro* un aprēķināt soda naudu 1734,57 *euro*;

3) saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām” 32.panta septīto daļu soda naudu noteikt 3132,05 *euro*.

[2] Ar dienesta ģenerāldirektora p.i. 2016.gada 30.jūnija lēmumu Nr.30.2-22.7/4521 (turpmāk – lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmumā norādīti šādi argumenti.

[2.1] Nodokļu audits ir veikts 115 dienas (no 2015.gada 23.jūlija – 7.septembrim, 47 dienas, no 2016.gada 25.februāra – 2.maijam, 68 dienas), ievērojot likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.panta trešās un 3.^{1}daļas prasības.

[2.2] Dienesta Nodokļu kontroles pārvaldes (turpmāk – pārvalde) Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektore Z.Vazdiķe, veicot auditu un pieņemot lēmumu par audita rezultātiem, rīkojās atbilstoši savai kompetencei un iebildumi noraidāmi kā nepamatoti.

[2.3] Pieteicēja grāmatvedībā reģistrējusi faktiski nenotikušus darījumus ar SIA „NOSPE” par preču iegādi, tādējādi neievērojot likuma „Par grāmatvedību” 2. un 7.panta nosacījumus. Uz šādu dokumentu pamata par faktiski nenotikušiem darījumiem pieteicēja ir veikusi arī priekšnodokļa atskaitījumus, tādējādi pārkāpjot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu.

Apgalvojumu, ka darījumi SIA „NOSPE” nav notikuši, dienests pamatoja ar apstākli, ka 2012.gada 1.oktobra piegādes līgums Nr.10/12 nesatur darījumu norises identificēšanai nepieciešamos nosacījumus, kas liecina par tā formālu noformēšanu un rada priekšstatu par fiktīvu darījumu, ko papildus apliecina tādas nepilnības līgumā, kuras jebkuram, kurš līgumu izlasījis un paraksta, nevar palikt nepamanītas. Turklāt, ja reiz līgums par darījumiem ir noslēgts, tad ar to saistītās neatbilstības un neskaidrības nevar tikt vērtētas kā nenozīmīgas.

Dienests konstatēja, ka adrese /adrese A/, nav identificējama kā preču saņemšanas vieta, jo dienests apsekošanas laikā SIA „NOSPE” saimniecisko darbību nekonstatēja, kā arī SIA „NOSPE” amatpersona /pers. H/ norādīja, ka minētā adrese

izmantota vien korespondences saņemšanai. Tātad SIA „NOSPE" vārdā noformētajās 11 pavadzīmēs sniegta nepatiesa informācija par preču izsniegšanas vietu.

Minētajās pavadzīmēs sniegta nepatiesa informācija arī par pārvadājumiem, par ko pieteicējas atbildīgās personas, parakstot pavadzīmes, nevarēja nezināt. Proti, atbilstoši 2013.gada 19.februāra pavadzīmei Nr.NOS20130035 pārvadājumi veikti ar automašīnu ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, autovadītājs – /pers. J/. Minētā persona nebija nodarbināta SIA „NOSPE", dienests viņu identificēja kā SIA /Nosaukums D/ darba ņēmēju. Automašīnas ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ īpašnieks /pers. K/ sniedza informāciju, ka automašīnu SIA „NOSPE" viņš nav iznomājis. SIA „NOSPE" amatpersona /pers. H/ paskaidroja, ka pavadzīmē norādīts kļūdains numurs. Automašīnu ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ SIA „NOSPE" saņēma patapinājumā no /pers. L/, taču minētā persona dienesta uzaicinājumu sniegt paskaidrojumus atstāja bez ievērības. Neatbilstības starp pavadzīmēs norādīto pārvadājamo preču svaru un transporta līdzekļa kravnesību ļauj apšaubīt pārvadājumu esību un attiecīgi pašu piegāžu faktisko veikšanu, kā arī papildus liecina par noformēto darījumu simulatīvo raksturu.

Pārbaudei uzrādītajā līgumā ietverto nosacījumu vispārīgums (t.sk. neatbilstība normālai komercpraksei) un neatbilstības, trūkumi SIA „NOSPE" vārdā noformētajās pavadzīmēs neļauj identificēt strīdus darījumu norisi, kas kopsakarā ar citiem lietā gūtajiem pierādījumiem rada pamatotas šaubas par to esību. Dienesta šaubas par noformēto darījumu faktisko esību pastiprināja arī informācija par šīs sabiedrības deklarētajiem resursiem un saimniecisko darbību, kā arī tas, ka SIA „NOSPE" nav reģistrēta kā Pārtikas veterinārajā dienesta uzraudzībai pakļauts uzņēmums.

Arī pieteicējas darba ņēmēju – noliktavas pārziņu /pers. M/, /pers. N/ un /pers. O/ – sniegtā informācija, vērtējot to kopsakarā ar konstatētajiem trūkumiem un neatbilstībām noformētajos dokumentos, nav atzīstama par objektīvu apliecinājumu strīda darījumu faktiskajai esībai un preču saņemšanai tieši no SIA „NOSPE". Tāpat pieteicējas amatpersonas /pers. P/ paskaidrojums nesniedz patiesu, objektīvi pamatotu skaidrojumu par darījumu norisi, preču izcelsmi un kvalitātes noteikšanu, piegādes procesu (tā saskaņošanu un veikšanu) un nav atzīstams par objektīvu apliecinājumu strīdus darījumu faktiskajai esībai. Turklāt deklarētie darījumi neatbilst SIA „NOSPE" deklarētajai darbībai. SIA „NOSPE" amatpersonas /pers. H/ paskaidrojuma vispārīgums, tajā konstatētās neatbilstības kopsakarā ar strīdus darījumu neidentificējamību un SIA „NOSPE" saimnieciskās darbības 2013.gadā nedeklarēšanu ļauj secināt par noformēto darījumu (preču piegāde) mākslīgo raksturu un norāda uz reāli nenotikušu darījumu shēmu izveidošanu fiskālu priekšrocību gūšanai.

SIA „NOSPE" bija deklarējusi preču/pakalpojumu iegādes tikai no Latvijas uzņēmumiem (SIA „GT Logistics" SIA „FŪGO MODUĻI", SIA „Shark Logistics"), sabiedrība neveica maksājumus deklarētajiem darījumu partneriem, bet veica tos Polijas uzņēmumam *KUBUS HANDEL ARTYKULAMI SPOYWCZYMITD,* no kura iegādes neuzrāda. Auditam netika iesniegti dokumenti, kas izskaidrotu šādu norēķinu kārtību, taču 2015.gada 11.februāra paskaidrojumā /pers. H/ norāda, ka nauda Polijas uzņēmumam pārskaitīta pēc vienošanās ar piegādātājiem. Pie apstākļa, ka /pers. H/ šos piegādātājus pat nevar nosaukt, norāde par vienošanos ar tiem vērtējama kā nepatiesa. Minētās norēķinu īpatnības, SIA „NOSPE" amatpersonas /pers. H/, darbinieces /pers. T/ un ar uzņēmumu nesaistītās personas (/pers. U/) rīcība ar uzņēmuma naudas līdzekļiem, kā arī neiespējamība konstatēt no sabiedrības konta izņemto naudas līdzekļu izlietošanu kopsakarā ar SIA „NOSPE" darbību raksturojošo informāciju ļauj apšaubīt sabiedrības darbības komerciālo realitāti, un norāda uz tās vārdā noformēto darījumu krāpniecisko raksturu.

Šaubas par darījumu faktisko esību pastiprina arī preču izcelsmes neizsekojamība. Materiālajiem un darbaspēka resursiem neesot, 2013.gada nedeklarējot saimniecisko darbību un konkrētajos taksācijas periodos nedeklarējot piegādes SIA „NOSPE", tās deklarētie darījumu partneri SIA „GT Logistics", SIA „FŪGO MODUĻI" un SIA „Shark Logistics" nav atzīstami par kafijas piegādātājiem. Tā kā SIA „NOSPE" nevarēja iegādāties preci no minētajām sabiedrībām, tad savā rīcībā neesošas preces nevarēja tālāk realizēt pieteicējai.

Tā kā pieteicēja strīdus preci nav saņēmusi no SIA „NOSPE" un pieteicēja par to zināja vai tai vajadzēja to zināt, tad pieteicēja nebija tiesīga veikt priekšnodokļa atskaitījumus. Turklāt, tā kā ir apšaubīta pieteicējas un SIA „NOSPE" darījumu faktiskā esība, tad attiecīgi pieteicēja šo darījumu vērtību nevarēja iekļaut uzņēmuma ražošanas izmaksās, tāpēc pieteicējai ir veicamas korekcijas arī uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinā.

[2.4] Pieteicējai tiesiski un pamatoti saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu aprēķinātas arī soda naudas.

[3] Administratīvajā rajona tiesā 2016.gada 3.augustā saņemts pieteicējas pieteikums par lēmuma atcelšanu, kas pamatots ar turpmāk norādītajiem apsvērumiem.

[3.1] Pieteicējai nodokļu audits veikts, būtiski pārkāpjot likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā paredzēto 90 dienu termiņu. Proti, audits uzsākts 2015.gada 23.jūlijā, bet pabeigts un lēmums par audita rezultātiem pieņemts tikai 2016.gada 2.maijā. Tātad audits veikts 285 dienas. Procesuālie lēmumi lietā par audita pārtraukšanu, periodu izskaitīšanu no kopējā audita veikšanas termiņa, audita atsākšanu, pieņemti, tam nenorādot pārbaudāmu un izsekojamu pamatojumu.

[3.2] No lietas materiāliem nav iespējams pārliecināties par pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenās nodokļu inspektores Valsts amatpersona tiesībām pieņemt lēmumu par audita rezultātiem. Audita lietā nav pilnvarojuma atbilstoši likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.panta otrās daļas 11.[1]un 12.punktam.

[3.3] Sākotnēji noslēgtais līgums ir bijis pušu apliecinājums turpmākai sadarbībai nevis konkrētu preču piegādes līgums. Līdz ar to trūkumi vai nepilnības līgumā neliecina par tā simulatīvo raksturu, bet gan par pušu sākotnēju vienošanos, kas vēlāk tiek koriģēta, par katru konkrēto preču piegādi noslēdzot papildus vienošanos – preču piegādes

rēķinu, kā arī atsevišķos gadījumos – atkāpties no sākotnējā līguma un nodibinot jaunu līgumu par konkrētu preču piegādes darījumu.

Dienests tendenciozi vērtējis līgumu, bet nav vērtējis noformētos nodokļu rēķinus, kuri atbilst normatīvo aktu prasībām un satur visu nepieciešamo identificējošo informāciju.

[3.4] Attiecībā par SIA „NOSPE" 11 pavadzīmēs norādīto preču saņemšanas vietu /adrese/, pieteicēja norāda, ka SIA „NOSPE" organizēja preču transportēšanu no savas saimnieciskās darbības veikšanas vietas pie pieteicējas.

Dienests nav apstrīdējis to, ka pieteicēja preces ir faktiski saņēmusi, kā arī to, ka preces saņemtas tās saimnieciskās darbības veikšanas vietā Cēsīs. Pieteicēja, saņemot pavadzīmes no SIA „NOSPE", varēja pārliecināties tikai par to, ka minētā adrese ir reģistrēta kā SIA „NOSPE" juridiskā adrese, savukārt par to, vai tā ir SIA „NOSPE" struktūrvienība, 2014.gadā nebija iespējams pārliecināties publiskajā reģistrā, jo tāds nepastāvēja (tas ieviests tikai no 2016.gada). Ņemot vērā minēto, un to, ka uzņēmuma reģistrācijai konkrētajā adresē ir nepieciešams saņemt un Uzņēmumu reģistrā iesniegt telpu īpašnieka piekrišanu, savukārt, reģistrējoties ar PVN apliekamo personu reģistrā, dienestam iesniegt nomas līgumu par telpām, pieteicējai bija pamats paļauties, ka SIA „NOSPE" preču izsniegšanas vietā – adresē, /adrese/, atrodas tiesiski, tai skaitā, ir tiesīga no tās izsniegt preces pieteicējai.

Dienests nepamatoti secinājis, ka SIA „NOSPE" šajā adresē nav veikusi saimniecisko darbību, jo no nomas līguma tas nav secināms. SIA „NOSPE" ir nomājusi telpas biroja vajadzībām, attiecīgi ir bijusi tiesīga telpas izmantot, tai skaitā, noformēt un izrakstīt rēķinus, tikties ar klientiem un piegādātājiem, izmantot pieguļošo teritoriju transportlīdzekļu novietošanai.

Apsekošanu dienests veicis tikai 2016.gada 11.aprīlī. Audita laikā dienesta auditori nav lūguši SIA „Reliss" sniegt informāciju par to, kādas saimnieciskās aktivitātes SIA „NOSPE" veikusi šajās telpās un teritorijā laika periodā no 2013.gada janvāra līdz augustam. Pieteicējai nebija pienākuma noskaidrot, kādā veidā savu saimniecisko darbību – preču iegādi, uzglabāšanu, piegādi, organizē SIA „NOSPE" un šādu informāciju pieteicēja objektīvi arī nevarēja iegūt.

[3.5] Pieteicēja nav atbildīga par dienesta norādītajiem trūkumiem preču piegādes dokumentos attiecībā uz preču transportēšanā izmantotajiem transportlīdzekļiem un šoferiem, jo preču transportēšanu nodrošināja SIA „NOSPE". Arī par to, kāds materiāli tehniskais un darbaspēka resurss tika izmantots preču transportēšanā, atbildēja tieši SIA „NOSPE".

[3.6] Pieteicējai nav zināms, kādā veidā dienests pārbaudīja informāciju par to, ka SIA „NOSPE" nav reģistrēta Pārtikas un veterinārajā dienestā 2013.gadā, kad veikta sadarbība ar pieteicēju. /pers. H/ dienestam ir norādījis, ka uzņēmumu pats personīgi ir reģistrējis Pārtikas un veterinārajā dienestā. Tāpat dienests nav pieprasījis informāciju Pārtikas un veterinārajam dienestam, vai ir pieļaujama situācija, ka preču tirdzniecībā piedalās nereģistrēti uzņēmumi, un vai preču pircējam var pārmest, ka tas ar šādu uzņēmumu sadarbojas.

[3.7] Dienests ir saņēmis paskaidrojumus no pieteicējas vadības un darbiniekiem, un tajos norādītā informācija ir būtiska un raksturo sadarbību starp pieteicēju un SIA „NOSPE", bet dienesta amatpersonas to nav ņēmušas vērā, noraidot uz formālu apsvērumu pamata, lai gan šī informācija ir būtiska un ļauj pārliecināties par darījumu faktiskajiem apstākļiem.

[3.8] Pieteicēja nepiekrīt dienestam, ka nav pārliecinājusies par preču izcelsmi, jo, pirmkārt, iegādātās preces ir jaunas un nelietotas, oriģinālā iepakojumā, līdz ar to par preču izcelsmi (ražotāju) ir iespējams pārliecināties, apskatot preci. Otrkārt, dienests nepamatoti ignorējis no Polijas nodokļu administrācijas saņemto informāciju un atturējies no pierādījumu iegūšanas lietā attiecībā uz preču transportēšanu no Polijas uz Latviju.

[3.9] Slēdzot darījumus 2013.gadā līdz augusta mēnesim, pieteicēja nevarēja zināt, vai SIA „NOSPE" 2014.gadā iesniegs gada pārskatu par 2013.gadu. Tāpat jāņem vērā, ka pieteicēja sadarbojusies ar SIA „NOSPE", kad to vadīja /pers. H/, bet brīdī, kad bija pienākums iesniegt gada pārskatu par 2013.gadu, SIA „NOSPE" nebija aktuālas amatpersonas, tātad to nevarēja iesniegt.

[3.10] Pieteicēja ir ieguvusi visu nepieciešamo informāciju, kuru tai uzliek normatīvo aktu prasības. Uzņēmuma izvēlētais sadarbības partneris bija atbilstoši reģistrēts nodokļu maksātājs ar tiesībām veikt saimniecisko darbību un piegādāt preces. Dienesta lēmumi satur apjomīgu informāciju par apstrīdētā piegādātāja tālākiem sadarbības partneriem un iespējamiem pārkāpumiem to darbībā, bet no dienesta lēmumiem neizriet, ka būtu konstatējams pamatots iemesls pieteicējai iegūt informāciju par šādu uzņēmumu dalību preču piegādēs, jo pieteicēja par preču iegādi vienojusies un preces faktiski saņēmusi no konkrētā piegādātāja SIA „NOSPE". Turklāt pieteicējai šādu informāciju praktiski nav iespējams iegūt, jo publiskā vidē to noskaidrot nav iespējams (tādi reģistri nepastāv), savukārt biznesa vidē šādu informāciju piegādātāji visbiežāk neizpauž, ievērojot konkurences situāciju tirgū.

Ja precei nav acīmredzamu trūkumu, tad pieteicēja varēja prezumēt šo preču legālu izcelsmi, kas nozīmē arī paļaušanos, ka valsts iestādes ir veikušas pienācīgu kontroli. Ja tā nav, tad valsts iestāžu uzraudzības pienākuma pārnešana uz pieteicēju apstākļos, kad komercdarbības konkurences ietvaros lēmumi ir jāpieņem operatīvi, bez kavēšanās, ir nesaprātīga. Pārsūdzētā lēmuma argumentācija lielā mērā ir balstīta uz citu komersantu darbības novērtējumu, nevis pieteicēju, proti, iespējamie pārkāpumi, par kuriem norāda dienests, ir citu komersantu darbībā.

Pieteicēja, veicot preču iegādi no apstrīdētā piegādātāja, ir rīkojusies savas komercdarbības – preču vairumtirdzniecība / mazumtirdzniecība, ietvaros, veiktie darījumi ir uzņēmumam raksturīgi, iegādātās preces nepieciešamas ar PVN apliekamo darījumu nodrošināšanai un šādiem mērķiem arī izmantotas.

[4] Dienests tiesā iesniegtajos paskaidrojumos par pieteikumu atsaucas uz lēmumā norādītajiem argumentiem, un papildus norāda turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Attiecībā par pieteicējas argumentu, ka pārkāpts audita veikšanas termiņš, dienests norāda, ka, pirmkārt, nav

pamatots pieteicējas arguments, ka ar dienesta 2015.gada 8.septembra lēmumu Nr.23.13/L-35921 par nodokļu audita veikšanas nosacījumu maiņu lietā faktiski ir atzīts, ka audita veikšana vienlaicīgi ar informācijas pieprasīšanu ārvalstu nodokļu administrācijai ir iespējama. Ar šo lēmumu dienests noteica, ka audita termiņā neieskaita laika posmu no 2015.gada 8.septembra līdz pieprasītās informācijas saņemšanai un šāda iespēja dienestam ir noteikta likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas 1.punktā. Šāda iespēja normatīvajā aktā paredzēta, lai dienests nepārkāptu audita veikšanas termiņu no sevis neatkarīgu iemeslu dēļ. No lēmuma neizriet, ka dienestam bija iespēja turpināt veikt auditu. Tāpat dienests nav ierobežots pieņemt šādu lēmumu jebkurā laikā audita veikšanas procesā, t.sk., 48.dienā pēc audita uzsākšanas un tādējādi dienests nav izdarījis pārkāpumu.

Otrkārt, pieteicēja norādījusi, ka atbilde no Igaunijas nodokļu administrācijas saņemta jau 2015.gada 22.oktobrī, bet audita termiņā neieskaitīts laika posms līdz pat 2016.gada 24.februārim, kad saņemtas pārējo nodokļu administrāciju atbildes, bet dienests nav pamatojis, kāpēc auditu nevarēja atsākt jau pēc 2015.gada 22.oktobra. Dienesta ieskatā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļas 1.punkta regulējums skaidri nosaka, ka audita termiņā neieskaita laika posmu līdz informācijas saņemšanai un, ņemot vērā apstākli, ka ir nosūtīti vairāki informācijas pieprasījumi, šī norma attiecas uz tiem visiem un laika posmu neieskaita līdz pat pēdējās atbildes saņemšanai.

Treškārt, attiecībā uz pieteicējas argumentu, ka dienests nav pierādījis, ka nav veicis nekādas darbības no audita izskaitītajā laika posmā, dienests paskaidro, ka pārsūdzētajā lēmumā ir skaidri norādīts, ka no 2015.gada 8.septembra līdz 2016.gada 24.februārim dienests nav veicis procesuālās darbības audita ietvaros un pieteicēja nav norādījusi argumentus, kas apstiprinātu pretējo.

Turklāt Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (turpmāk – Augstākā tiesa) 2015.gada 5.jūnija spriedumā lietā Nr.SKA-102/2015 atzinis, ka likums tiešā tekstā noteic, ka laiks no informācijas pieprasīšanas ārvalstīm līdz atbildes saņemšanai nav ieskaitāms audita termiņā. Likums neizslēdz vienlaicīgu informācijas pieprasīšanu no ārvalstīm un audita veikšanu, un šāda nepieciešamība var pastāvēt lietas apstākļu objektīvas noskaidrošanas dēļ. Tādējādi, pat ja tiesa konstatētu, ka dienests ir veicis auditu periodā, kas netiek ieskaitīts audita termiņā, dienests nav ierobežots to darīt.

[4.2] Attiecībā uz pieteicējas norādīto, ka dienesta galvenā nodokļu inspektore Z.Vazdiķe nav bijusi tiesīga pieņemt lēmumu par audita rezultātiem, dienests norāda, ka, ņemot vērā likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10.panta pirmās daļas 2. un 10.punktā, Valsts pārvaldes iekārtas likuma 17.panta otrās daļas 3.punktā, Valsts civildienesta likuma 20.panta pirmajā un otrajā daļā noteikto, pilnvarojumi dienesta ierēdņiem veikt normatīvajos aktos noteiktos pienākumus un realizēt paredzētās tiesības administratīvā procesa ietvaros tiek noteikti ierēdņa amata aprakstā. Turklāt neviens normatīvais akts neparedz administratīvajam aktam pievienot dokumentu, kas pamatotu tā izdevēja pilnvarojumu.

Vienlaikus dienests 2015.gada 3.jūlija vēstulē Nr.23.13/100769 par pieteicējas nodokļu audita veikšanu pieteicēja tika informēta par dienesta pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas ierēdņu /Valsts amatpersona/ un /Valsts amatpersona/ pilnvarošanu veikt pieteicējas auditu saskaņā ar amata aprakstā norādīto.

[4.3] Līgums nesatur darījumu norises identificēšanai nepieciešamos nosacījumus, kas liecina par tā formālu noformēšanu, nevis pušu nodomu reāli veikt darījumus. Lai gan saskaņā ar normatīvajiem aktiem primārais darījumus apliecinošais dokuments ir pavadzīme un neviens normatīvais akts nenoteic, ka noteikti jābūt arī rakstveidā noformētam līgumam, tomēr, ja līgums par darījumiem ir noslēgts, tad ar to saistītās neatbilstības un neskaidrības nevar tikt vērtētas kā nenozīmīgas.

[4.4] Apsekošanas laikā objekta īpašnieks SIA „Reliss" uzrādīja nomas līgumu, saskaņā ar kuru SIA „Reliss" iznomāja SIA „NOSPE" nedzīvojamo telpu – 1/5 daļu kabineta 207 ar kopējo platību 15,1 m^2. Kā noteikts līguma 1.punktā, telpas iznomātas biroja vajadzībām. Savukārt līguma 5.2.punktā noteikts, ka nomnieks var izmantot telpu tikai un vienīgi līgumā norādītajiem mērķiem, bet citos gadījumos – tikai pēc rakstiskās saskaņošanas ar iznomātāju.

SIA „Reliss" nesniedza informāciju, ka SIA „NOSPE" būtu lūgusi telpas īpašniekam atļauju izmantot telpu citam, nevis noīgtajam mērķim, līdz ar to lietā nav pamata atzīt, ka SIA „NOSPE" nomātajā telpā (kura, turklāt, nav atsevišķa telpa, bet tikai daļa no kabineta) būtu veikusi saimniecisko darbību (pieņēmusi, uzglabājusi un izsniegusi preces).

Arī SIA „NOSPE" amatpersona /pers. H/ 2015.gada 25.augustā dienestam sniegtajā paskaidrojumā norāda, ka SIA „NOSPE" adresē /adrese A/ saimniecisko darbību neveica, tā bija izmantota tikai korespondences saņemšanai. Līdz ar to pamatoti konstatēts, ka pavadzīmēs norādītā informācija neatbilst patiesībai.

[4.5] Neatbilstības starp pavadzīmēs norādīto pārvadājamo preču svaru un transporta līdzekļa kravnesību ļauj apšaubīt pārvadājumu esību un attiecīgi pašu piegāžu faktisko veikšanu un papildus liecina par noformēto darījumu simulatīvo raksturu. Pieteicējas pārstāvji, parakstot pavadzīmes, nevarēja nepamanīt neatbilstības pavadzīmēs norādītajā informācijā par izmantoto transportlīdzekli. Tas neļauj izsekot darījumu gaitai likuma „Par grāmatvedību" 2.panta izpratnē.

[4.6] Informācija Pārtikas un veterinārajam dienestam tika pieprasīta un saņemta tieši par 2013.gadu.

[4.7] Lietā konstatēto apstākļu kopums liecina par nodokļu maksātāja apzinātu rīcību, kas vērsta uz dokumentu noformēšanu par faktiski neesošu darījumu, lai gūtu fiskālās priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. No pieteicējas amatpersonas sniegtās informācijas nav konstatējams, kā tika gūta pārliecība par deklarētā darījumu partnera iespējām realizēt preces. Ņemot vērā saprātīgas saimniekošanas principu, apšaubāmi, ka nodokļu maksātājs stājas darījumu attiecībās ar uzņēmumu, kuru vērtība ir pietiekami liela, neiegūstot informāciju par tā reputāciju un iespējām veikt attiecīgos darījumus un neizrādot nekādu interesi par tā piedāvāto preču izcelsmi, kvalitāti un vērtību.

[5] Ar Administratīvās rajona tiesas 2017.gada 13.marta spriedumu pieteikums tika apmierināts un dienesta lēmums atcelts ar tā pieņemšanas dienu. Spriedums motivēts šādi.

[5.1] Lietā ir strīds par šādiem jautājumiem: 1) vai ir ievērots audita veikšanas termiņš; 2) vai 2016.gada 2.maija lēmumu Nr.30.2-23.13/24781 par audita rezultātiem ir pieņēmusi kompetentā amatpersona; 3) vai pieteicējai ir tiesības atskaitīt PVN priekšnodokli par dienesta apstrīdētajiem pieteicējas darījumiem ar SIA „NOSPE".

[5.2] Attiecībā par pieteicējas argumentu par audita veikšanas termiņa neievērošanu tiesa, izvērtējot lietā iesniegtos dienesta amatpersonu lēmumus attiecībā par pieteicējas audita veikšanu, secina, ka izskatāmajā gadījumā nav konstatējami likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā noteikto audita veikšanas termiņu pārkāpumi.

Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta trešajā daļā noteikts, ka nodokļu administrācija pieņem lēmumu par nodokļu revīzijas (audita) rezultātiem ne vēlāk kā 90 dienu laikā no nodokļu revīzijas (audita) uzsākšanas dienas, izņemot gadījumus, kad nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir pagarinājusi lēmuma pieņemšanas termiņu atbilstoši šā panta 3.[1]daļai. Likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļā noteikts, ka nodokļu administrācijas augstākā amatpersona ir tiesīga pagarināt nodokļu revīzijas (audita) lēmuma pieņemšanas termiņu līdz 30 dienām, ja ir nepieciešama papildu informācija nodokļu revīzijas (audita) veikšanai, un līdz 60 dienām, ja ir nepieciešama informācija no ārvalstu nodokļu administrācijas vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm, vai no nodokļu maksātāja, kuram tiek veikta transfertcenu pārbaude. Nodokļu revīzijas (audita) termiņā neieskaita laikposmu: 1) no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai; 2) par kādu nodokļu maksātājs ir nokavējis nodokļu administrācijas pieprasītās informācijas iesniegšanas termiņu, ja nokavējuma fakts ir dokumentāri pierādīts un pieprasītās ziņas attiecas uz nodokļu revīzijā (auditā) pārbaudāmiem nodokļiem, nodevām vai citiem valsts noteiktajiem maksājumiem, un tās ir vai tām vajadzēja būt nodokļu maksātāja rīcībā; 3) kurā nodokļu revīzijas (audita) veikšana nav bijusi iespējama nodokļu maksātāja vai tā pilnvaroto personu prombūtnes dēļ, arī slimības dēļ, ja prombūtnes fakts ir dokumentāri apstiprināts; 4) no dienas, kad transfertcenu pārbaudes ietvaros nodokļu maksātājam ir pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai.

Saskaņā ar dienesta pārvaldes direktora vietnieka pienākumu izpildītāja 2015.gada 3.jūlija lēmumu Nr.23.13/L-27354 pieteicējas audits uzsākts 2015.gada 23.jūlijā. Ar dienesta ģenerāldirektores 2016.gada 5.aprīļa lēmumu par 30 dienām pagarināts pieteicējas audita termiņš. Lēmumu pieņēmusi dienesta ģenerāldirektore atbilstoši likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļā noteiktajām prasībām par kompetento amatpersonu lēmuma par termiņa pagarināšanu pieņemšanai.

Ņemot vērā likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļā noteikto par audita termiņā neieskaitāmajiem laika posmiem, tostarp laika posmu no dienas, kad ārvalstu nodokļu administrācijai vai citām kompetentām ārvalstu iestādēm pieprasīta informācija, līdz atbildes saņemšanas dienai, secināms, ka uz dienesta amatpersonu pieņemtajiem lēmumiem – 2015.gada 8.septembra lēmumu Nr.23.13/L-35921 un 2016.gada 26.februāra lēmumu Nr.30.2-23.13/12077 par audita veikšanas nosacījumu maiņu, ar kuriem lemts par laika posma no 2015.gada 8.septembra līdz 2016.gada 24.februārim neieskaitīšanai audita termiņā, nav attiecināma likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta 3.[1]daļā noteiktā prasība par nodokļu administrācijas vadītāju kā kompetento personu šādu lēmumu pieņemšanai, jo ar minētajiem lēmumiem nav lemts par audita termiņa pagarināšanu. Ņemot vērā minēto, secināms, ka pieteicējai nodokļu audits ir veikts, ievērojot izskatāmajā gadījumā noteikto 120 dienu termiņu audita veikšanai.

[5.3] Attiecībā par dienesta amatpersonas kompetenci 2016.gada 2.maijā pieņemt lēmumu Nr.30.2-23.13/24781 par audita rezultātiem, konstatējams, ka minēto lēmumu pieņēmusi dienesta pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektore.

Saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 4.panta otrās daļas 12.apakšpunktu dienesta ģenerāldirektors pilnvaro dienesta ierēdņus pieņemt lēmumus par nodokļu (nodevu) maksājumu revīzijas (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu. Saskaņā ar likuma „Par Valsts ieņēmumu dienestu" 10.panta pirmās daļas 10.punktu visiem dienesta ierēdņiem, pildot dienesta pienākumus nodokļu administrēšanā, ir tiesības savas kompetences ietvaros un saskaņā ar šā likuma 4.panta otrās daļas 12.punkta nosacījumiem pieņemt lēmumus par nodokļu maksājumu revīzijas (audita) rezultātā budžetā papildus ieskaitāmo maksājumu noteikšanu.

Ar dienesta ģenerāldirektora 2015.gada 15.oktobra rīkojumu Nr.65-a apstiprinātā dienesta pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenā nodokļu inspektora amata apraksta 10.punkta „Amata pienākumi" 10.1.apakšpunktā ir noteikts pienākums veikt juridiskām personām nodokļu auditu (t.sk. paaugstinātas sarežģītības un īpaši sarežģītus) atbilstoši nodokļu audita darba plānam un apstiprinātajai kārtībai, likumdošanai, dienesta metodikai un praksei un, pamatojoties uz noteikto kompetenci, vadīt audita veikšanai nozīmētos auditorus (audita grupu) un nodrošināt audita uzdevuma izpildi.

No minētā secināms, ka dienesta pārvaldes Lielo nodokļu maksātāju pirmās audita daļas galvenais nodokļu inspektors ir pilnvarots veikt nodokļu auditu un attiecīgi pieņemt lēmumu par nodokļu audita rezultātiem. Līdz ar to atzīstams, ka lēmumu par nodokļu audita rezultātiem ir pieņēmusi šāda lēmuma pieņemšanai pilnvarota dienesta amatpersona.

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

Kā atzinusi Augstākā tiesa, priekšnoteikums priekšnodokļa atskaitīšanai cita starpā ir tas, ka prece (pakalpojums) saņemta no citas ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas un ka preci (pakalpojumu) faktiski piegādājusi tieši

preču pavadzīmē-rēķinā norādītā persona. Lai persona izmantotu likumā noteiktās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, obligāti jāpastāv visiem iepriekš minētajiem priekšnoteikumiem, tostarp attiecīgajam darījumam jābūt faktiski notikušam. Ja kaut viens no priekšnoteikumiem iztrūkst, personai nav tiesību veikt priekšnodokļa atskaitījumu (sk., *piemēram, Augstākās tiesas 2006.gada 16.maija sprieduma lietā Nr.SKA-213/2006 12.punktu, 2006.gada 17.novembra sprieduma lietā Nr.SKA-466/2006 13.punktu*). 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., *piemēram, Augstākās tiesas 2006.gada 17.janvāra spriedumu lietā Nr.SKA-9, 2007.gada 26.aprīļa spriedumu lietā Nr.SKA-154/2007, 2008.gada 29.aprīļa lēmumu lietā Nr.SKA-269/2008*). Eiropas Savienības Tiesas judikatūrā norādītais, ka ar Eiropas Savienības direktīvām noteiktais priekšnodokļa atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot nodokļu maksātāju no PVN, kas tam jāmaksā vai kuru tas ir samaksājis saistībā ar savu saimniecisko darbību. Nodokļu maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli neietekmē tas, vai pievienotās vērtības nodoklis par agrākajiem vai vēlākajiem darījumiem tika vai netika 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 PVN izkrāpšanu, nevar tikt sodīts ar priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumu. Ja tas tā būtu, tas pārsniegtu to, 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*).

Tādējādi, lai rastos tiesības atskaitīt priekšnodokli, ir jākonstatē, ka darījums ir faktiski noticis (pēc tā ekonomiskā un juridiskā satura), iegādātā prece vai saņemtais pakalpojums izmantots savas saimnieciskās darbības nodrošināšanai, darījums veikts ar citu dienestā reģistrētu ar PVN apliekamo personu (proti, tieši ar rēķinā norādīto personu) un gadījumā, ja dienests apšaubījis darījuma faktisko esību, nepieciešams konstatēt, vai pieteicējs zināja vai arī viņam bija jāzina, ka, saņemot pakalpojumus, viņš piedalās ar krāpšanos saistītā darbībā.

[5.5] Pieteicēja 2013.gada janvārī – augustā atskaitījusi priekšnodokli 9812,53 Ls par deklarētajiem darījumiem ar SIA „NOSPE".

Priekšnodoklis atskaitīts, pamatojoties uz šādām auditā iesniegtām pavadzīmēm (*sk. lietas 1.sējuma 172.-178.lapu*):

1) 2013.gada 29.janvāra pavadzīme Nr.NOS20130020, darījuma vērtība 2682,60 Ls, PVN563,35 Ls;
2) 2013.gada 19.februāra pavadzīme Nr.NOS20130035, darījuma vērtība 3002,40 Ls, PVN 630,50 Ls;
3) 2013.gada 18.marta pavadzīme Nr.NOS20130058, darījuma vērtība 1152 Ls, PVN 241,92 Ls;
4) 2013.gada 3.aprīļa pavadzīme Nr.NOS20130069, darījuma vērtība 8826,72 Ls, PVN 1853,61 Ls;
5) 2013.gada 9.aprīļa pavadzīme Nr.NOS20130076, darījuma vērtība 5212,80 Ls, PVN 1094,69 Ls;
6) 2013.gada 7.maija pavadzīme Nr.NOS20130097, darījuma vērtība 3844,80 Ls, PVN 807,41 Ls;
7) 2013.gada 31.maija pavadzīme Nr.NOS20130113, darījuma vērtība 6302,40 Ls, PVN 1323,50 Ls;
8) 2013.gada 18.jūnija pavadzīme Nr.NOS20130123, darījuma vērtība 4292,64 Ls, PVN 901,45 Ls;
9) 2013.gada 18.jūnija pavadzīme Nr.AP1503, darījuma vērtība -6,24 Ls, PVN 1,31 Ls (preces atgriešana);
10) 2013.gada 1.jūlija pavadzīme Nr.NOS20130136, darījuma vērtība 5381,29 Ls; PVN 1130,07 Ls;
11) 2013.gada 25.jūlija pavadzīme Nr.NOS20130158, darījuma vērtība 3705,14 Ls, PVN 778,08 Ls;
12) 2013.gada 12.augusta pavadzīme Nr.NOS20130170, darījuma vērtība 2329,80 Ls, PVN 489,26 Ls.

Pavadzīmēs norādītā piegādājamā prece ir *Jacobs Kronung, Jacobs Cronatgold, Dallmayr Prodomo, Dallmayr Classic, Nescafe Clasic, Tchibo Exclusive* kafija 250 g vai 500 g iepakojumos. Pavadzīmēs ir uzrādīts piegādājamās preces fasējums, daudzums, kopējais daudzums. No pavadzīmju satura ir identificējama prece un tās apjoms.

[5.6] Pavadzīmēs kā iekraušanas adrese ir norādīta SIA „NOSPE" juridiskā adrese – /adrese/, bet piegādes adrese – /adrese/, kas ir pieteicējas juridiskā adrese. No SIA „Reliss" 2014.gada 13.marta vēstules Nr.13-03/14 un 2012.gada 25.septembra nomas līguma (*lietas 1.sējuma 196.-198.lapa*) konstatējams, ka SIA „Reliss" iznomājusi SIA „NOSPE" telpas /adrese/ biroja vajadzībām. Tādēļ preču uzglabāšana šajās telpās nebija iespējama un attiecīgi minētā adrese apstrīdētajās pavadzīmēs nepatiesi ir norādīta kā preču iekraušanas vieta. Attiecībā par preču iekraušanas vietu pieteicējas amatpersona /pers. D/ 2016.gada 9.marta paskaidrojumā norādījusi, ka viņa nav informēta par SIA „NOSPE" noliktavas vai preču iekraušanas vietu, SIA „NOSPE" juridiskajā adresē nav bijusi (*lietas 1.sējuma 188.lapa*).

[5.7] Kā pārvadātājs apstrīdētajās pavadzīmēs ir norādīta SIA „NOSPE", transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, transportlīdzekļa vadītājs /pers. H/, izņemot 2013.gada 19.februāra pavadzīmi Nr.NOS 20130035, kurā norādīts transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/, transportlīdzekļa vadītājs /pers. J/ (*lietas 1.sējuma 173.lapa*).

Par transportlīdzekli ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ auditā konstatēts, ka tās īpašnieks ir /pers. K/, kuram nav un nav bijusi nekāda saistība ar SIA „NOSPE", un transportlīdzeklis nav bijis nodots tās lietošanā (*lietas 1.sējuma 184.lapa*). Turklāt transportlīdzeklis ir vieglais pašlietojuma.

SIA „NOSPE" amatpersona /pers. H/ 2016.gada 11.aprīlī ir sniedzis dienestam paskaidrojumu (*lietas 1.sējuma 185.lapa*), kurā norāda, ka uz 2013.gada 19.februāra pavadzīmes ir norādīts kļūdains automašīnas numurs, pareizi būtu jābūt /reģistrācijas numurs/.

No Ceļu satiksmes drošības direkcijas Transportlīdzekļu reģistrācijas datiem konstatējams, ka transportlīdzeklis ar

valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ (/šasijas numurs/) ir kravas transporta furgons *Mercedes Benz Sprinter311*, krāsa tumši pelēka, pilna masa 3500 kg, pašmasa 2624 kg. Transportlīdzekļa īpašnieks no 2012.gada 14.jūnija līdz 2013.gada 1.jūlijam bija /pers. L/, bet no 2013.gada 1.jūlija līdz 2014.gada 24.februārim – /pers. T/. No 2014.gada 24.februāra transportlīdzekļa īpašnieks SIA „Mundo". No minētā transportlīdzekļa reģistrācijas datiem konstatējams, ka vairākās apstrīdētajās pavadzīmēs norādīto kravas apjomu ar to nav iespējams pārvadāt.

Proti, uzrādītais preču apjoms vairākās pavadzīmēs ir ievērojami lielāks par transportlīdzekļa kravnesību (2013.gada 3.aprīļa pavadzīmē norādītais preču kopējais svars ir 1083 kg, 2013.gada 9.aprīļa pavadzīmē – 1080 kg, 2013.gada 31.maija pavadzīmē – 1149 kg, 2013.gada 18.jūnija pavadzīmē – 951 kg. Transportlīdzekļa *Mercedes Benz Sprinter* ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ pilna masa ir 3500 kg, pašmasa – 2624 kg un attiecīgi kravnesība 876 kg (3500 kg – 2624 kg).

Par minēto apstākli pieteicējas amatpersona /pers. D/ tiesas sēdē paskaidroja, ka audita laikā pie pieteicējas noliktavā SIA /Nosaukums D/ piegādājusi preci un vienlaikus noliktavā bijis auditors, kas redzēja, ka atved preci. Auditors devies pie noliktavas darbinieka, paņēma pavadzīmi un preci pieņēmis. Brīdī, kad dienesta darbinieks pieņēma preci, krava pārsniegusi 1,8 tonnas (*lietas 2.sējuma 226.lapa*).

Tiesa konstatē, ka lietā nav iesniegti pierādījumi, kas apliecinātu pieteicējas amatpersonas paskaidrojumā minēto faktu, taču vienlaikus tiesa konstatē, ka auditā nav vērtēti apstākļi par apstrīdētajās pavadzīmēs norādītā transportlīdzekļa maksimāli iespējamo faktisko masu. Tādēļ apstāklis, ka pavadzīmēs norādītais piegādāto preču kopējais svars pārsniedz transportlīdzekļa reģistrācijas dokumentos noteikto pieļaujamo kravnesību, pats par sevi nav pietiekams pamats, lai atzītu, ka ar šādu transportlīdzekli pavadzīmēs norādīto preču apjomu faktiski nebija iespējams pārvadāt.

[5.8] Pavadzīmes no piegādātāja puses parakstījis SIA „NOSPE" valdes loceklis /pers. H/, bet no pieteicējas puses noliktavas strādnieks /pers. O/, noliktavas strādnieks /pers. M/, noliktavas pārzinis /pers. N/. Pavadzīmi par preču atgriešanu parakstījusi prečzine /pers. AM/.

2016.gada 1.aprīļa paskaidrojumā, kas noformēts /pers. M/ vārdā, norādīts, ka /pers. M/ ir strādājis par pieteicējas noliktavas vadītāju laika posmā no 2007.gada 5.decembra līdz 2013.gada 29.novembrim. /pers. M/ darba pienākumos ir bijis pieņemt preces no piegādātājiem. Paskaidrojumā /pers. M/ apliecinājis, ka 2013.gada 19.februārī ir pieņēmis un parakstījis SIA „NOSPE" pavadzīmi ar Nr.NOS 2-130035 par kafijas piegādi. Saņemot preces, /pers. M/ parasti pārbaudījis pavadzīmē norādīto preču daudzumu, kā arī pārbaudījis, vai pareizi noformēta pavadzīme ar šofera vārdu un uzvārdu un vai automašīnas numurs saskan ar pavadzīmē norādīto. /pers. M/ apliecinājis, ka, strādājot pie pieteicējas, vairākkārt ir pieņēmis preci no SIA „NOSPE", prece vesta ar transportu *Mercedes Benz* kravas automašīnu (*lietas 1.sējuma 168.lapa*).

2016.gada 12.aprīlī /pers. M/ sniedzis paskaidrojumu dienesta amatpersonām, kurā papildus paskaidrojis, ka preces piegādātājiem nav pasūtījis, preces pasūtījis vai nu otrs pārzinis /pers. N/, vai kāds no kantora darbiniekiem. SIA „NOSPE" piegādājusi kafiju. SIA „NOSPE" pārstāvis ir bijis vīrietis, kura vārdu un uzvārdu /pers. M/ neatceroties, taču norāda, ka varētu atpazīt. Prece piegādāta ar kravas busu, iespējams, *Mercedes Benz*. Saņemot preci, /pers. M/ pārbaudījis, vai prece (skaits, marka, svars) atbilst pavadzīmei, ja viss atbildis, tad parakstījis pavadzīmi. Preci pārsvarā piegādājuši divi cilvēki: krieviski runājošs šoferis, pārstāvis bijis blakus iereibis, kurš arī izsniedzis /pers. M/ dokumentus. Papildus /pers. M/ paskaidrojis, ka pirms šā paskaidrojuma sniegšanas viņš dienesta darbiniekiem jau ir sniedzis informāciju par darba attiecībām ar pieteicēju un tās piegādātāju SIA „NOSPE", kā arī pēc fotogrāfijām likuši atpazīt tās pārstāvi, ko /pers. M/ arī izdarījis (*lietas 1.sējuma 189.lapa*).

/pers. N/ 2016.gada 9.martā sniedzis dienesta amatpersonām paskaidrojumu, kurā norādījis, ka strādājis pie pieteicējas par noliktavas pārzini. /pers. N/ pienākums bijis pieņemt preces no piegādātājiem. Par preču pieņemšanu no SIA „NOSPE" /pers. N/ paskaidrojis, ka piegādātājs atbraucis ar savu transportu, uzrādījis pavaddokumentu, kurā norādīta prece (kafija). /pers. N/ pārbaudījis, vai ir mašīnas reģistrācijas numurs un šofera vārds un uzvārds, pēc tam pārbaudījis preču atbilstību pavadzīmei. Kafija tikusi piegādāta ar *Mercedes Benz* markas mikroautobusu. Par kafijas izcelsmes valsti /pers. N/ nav pārliecinājies, svarīgi bijis preču daudzums un atbilstība pavadzīmei. Kafijai sertifikāti netika sniegti. SIA „NOSPE" preci piegādājis atbilstoši pavadzīmei, un nav bijušas vairākas piegādes vienai pavadzīmei. /pers. N/ neatceras, ka būtu pasūtījis preci, kā arī neatceras SIA „NOSPE" pārstāvi (*lietas 1.sējuma 190.-191.lapa*).

/pers. O/ 2016.gada 9.martā sniedzis dienestam paskaidrojumu, kurā apstiprinājis, ka strādājis pie pieteicējas par noliktavas pārzini. Darba pienākumos ietilpusi preču pieņemšana no piegādātājiem. Par preču pieņemšanu no SIA „NOSPE" /pers. O/ paskaidrojis, ka pieņēmis preci no piegādātāja atbilstoši preču pavadzīmei. /pers. O/ pārbaudījis preču atbilstību pavadzīmei, parakstījis to un nosūtījis uz grāmatvedību. Kafija tikusi piegādāta ar mikroautobusu. Preču pavadzīmē norādītais preču apjoms ticis piegādāts vienā reizē. Preču piegādātāja pārstāvi /pers. O/ neatceras, jo ikdienā pieņēmis daudz preču. /pers. O/ personīgi preci nekad nav pasūtījis no SIA „NOSPE" (*lietas 1.sējuma 192.lapa*).

No minētajiem pieteicējas noliktavas darbinieku paskaidrojumiem izriet, ka prece (kafija) no SIA „NOSPE" ir tikusi saņemta pieteicējas noliktavā. Pieteicējas noliktavas darbinieki ir snieguši atšķirīgus paskaidrojumus par pavadzīmju satura pārbaudi, proti, no /pers. O/ paskaidrojuma izriet, ka viņš ir pārbaudījis preču atbilstību pavadzīmei, taču nemin par transportlīdzekļa datu pārbaudi. Savukārt no /pers. N/ liecības izriet, ka viņš transportlīdzekļa datus nav pārbaudījis. No pieteicējas amatpersonas /pers. D/ tiesas sēdē sniegtā paskaidrojuma izriet, ka darbiniekiem netiek prasīts pārbaudīt vadītāju apliecības vai transportlīdzekļu, ar kuriem tiek piegādātas preces, valsts reģistrācijas numuru (*lietas 2.sējuma 226.lapa*).

[5.9] Nav konstatējama 2012.gada 1.oktobra Piegādes līguma Nr.10/12 (*lietas 1.sējuma 170.-171.lapa*) saistība ar

apstrīdētajās pavadzīmēs norādīto preču (kafijas) piegādes pakalpojumu.

[5.10] Pārtikas veterinārais dienests 2014.gada 24.marta vēstulē Nr.PVD01.1-13/14/612, atbildot uz dienesta pieprasījumu, ir informējis, ka SIA „NOSPE" nav reģistrēta Pārtikas un veterinārā dienesta uzraudzībai pakļauto uzņēmumu reģistrā. Tādējādi SIA „NOSPE" nebija tiesīga iesaistīties pārtikas apritē, tostarp nodarboties ar pārtikas produktu vairumtirdzniecību.

[5.11] Par SIA „NOSPE" konstatējami šādi apstākļi.

[5.11.1] SIA „NOSPE" reģistrēta 2012.gada 17.septembrī, juridiskā adrese /adrese B/, valdes loceklis līdz 2012.gada 8.oktobrim /pers. U/. No 2012.gada 8.oktobra līdz 2013.gada 29.oktobrim valdes loceklis /pers. H/, bet no 2013.gada 29.oktobra – Baltkrievijas pilsonis /pers. AS/.

[5.11.2] Reģistrētais darbības veids ir pārtikas, dzērienu un tabakas vairumtirdzniecības starpnieku darbība, kas atbilst apstrīdēto darījumu būtībai, taču saskaņā ar Pārtikas aprites uzraudzības likuma 5.panta pirmo daļu SIA „NOSPE" nebija tiesīga īstenot reģistrēto komercdarbību, jo tā nebija reģistrēta Pārtikas un veterinārā dienestā kā tā uzraudzībai pakļauts uzņēmums.

[5.11.3] 2013.gada 6.decembrī SIA „NOSPE" izslēgta no PVN maksātāju reģistra sakarā ar dokumentu neiesniegšanu PVN aprēķinu pārbaudei.

[5.11.4] SIA „NOSPE" nav iesniegusi uzņēmuma gada pārskatu par 2013.gadu, kas netieši liecina par materiāltehnisko resursu neesību un par saimnieciskās darbības neveikšanu 2013.gadā.

[5.11.5] Saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas datiem SIA „NOSPE" īpašumā vai turējumā nav reģistrētu transportlīdzekļu.

[5.11.6] 2013.gada 10.septembrī dienesta Akcīzes preču pārvalde ir pieņēmusi lēmumu Nr.F0613/406, ar kuru /pers. H/ sodīts pēc LAPK 159.^{9}panta pirmās daļas (par nodokļu administrēšanai un kontrolei nepieciešamās pieprasītās informācijas nesniegšanu nodokļu administrācijai) ar naudas sodu un uz 3 gadiem atņemtas tiesības ieņemt personālsabiedrības lietveža, personālsabiedrību pārstāvēt tiesīgā biedra, kapitālsabiedrības valdes locekļa, kapitālsabiedrības padomes locekļa, prokūrista, parastā komercpilnvarnieka, pārstāvja filiālē, komercsabiedrības likvidatora, sabiedrības kontroliera un revidenta amatu. Process noslēdzies ar Limbažu rajona tiesas 2014.gada 28.marta spriedumu.

[5.11.7] Auditā izvērtēta dienesta rīcībā esošā informācija par SIA „NOSPE" deklarētajiem darījumu partneriem un konstatēts, ka lietā nav identificējama pieteicējai piegādāto preču izcelsme. Proti, auditā atzīts, ka SIA „NOSPE" nevarēja iegādāties un neiegādājās apstrīdētajās pavadzīmēs norādīto preci no deklarētajiem darījumu partneriem SIA „GT Logistics", SIA „Fūgo Moduļi", SIA „Shark Logistics" un SIA „Zingus". Turklāt nav veikti maksājumi par piegādāto preci. SIA „NOSPE" ir veikusi maksājumus Polijas uzņēmumam (nenorādot maksājuma pamatojumu), taču, ņemot vērā, ka deklarētie darījumu partneri saskaņā ar likuma „Par akcīzes nodokli" 23.panta septīto daļu nav maksājuši akcīzes nodokli par kafiju (tādu nav maksājusi arī SIA „NOSPE"), nav pamata konstatēt šādu maksājumu saistību ar apstrīdētajās pavadzīmēs norādīto preču piegādi.

[5.12] 2013.gada 27.augusta paskaidrojumā SIA „NOSPE" amatpersona /pers. H/ cita starpā paskaidrojis, ka ar piegādātājiem norēķini tiek veikti saskaņā ar līgumiem un uz mutisku vienošanos pamata, pārskaitot naudu uz SIA „NOSPE" piegādātāju partneru rēķiniem vai piegādātājiem (*lietas 1.sējuma 208.lapa*).

2014.gada 13.martā SIA „NOSPE" amatpersona /pers. H/ sniedzis paskaidrojumu saistībā ar SIA „NOSPE" darījumu pārbaudi ar SIA „Firma ROLNIK Baltija". Paskaidrojumā (*lietas 1.sējuma 204.-207.lapa*) /pers. H/ cita starpā norādījis, ka grāmatvedības uzskaiti veicis pats personīgi. Laika posmā no 2012.gada oktobra līdz 2013.gada augustam veicis darījumus cita starpā ar SIA „GT Logistics", SIA „Fūgo Moduļi", SIA „Shark Logistics", no minētajiem uzņēmumiem iepērkot preci tālākai pārdošanai.

/pers. H/ 2015.gada 11.februārī sniedzis dienesta amatpersonām paskaidrojumu par SIA „NOSPE" (*lietas 1.sējuma 200.-203.lapa*). SIA „NOSPE" /pers. H/ iegādājies pēc reklāmas. Uzņēmums nodarbojies ar pārtikas preču realizācijas starpniecību (pārsvarā kafija). 2013.gadā uzņēmumā nodarbināts bijis /pers. H/ un /pers. T/. /pers. T/ darba pienākumi bijuši tirdzniecības menedžere, taču faktiski viņa netika nodarbināta un atlaista no darba. Uzņēmuma juridiskā adrese bijusi kā korespondences saņemšanas adrese, kurā saimnieciskā darbība faktiski netika veikta, noliktavas uzņēmuma saimnieciskajai darbībai nav bijušas nepieciešamas. /pers. H/ paskaidrojumā sniedzis informāciju par preču piegādi SIA „Dekšņi". Konkrētus darījumu partnerus, no kuriem iegādājies preci, neatceras, bet preču iegāde veikta tikai no Latvijas uzņēmumiem. Par preci norēķinājies ar piegādātājiem ar naudas pārskaitījumu uz viņu norādītajiem kontiem. Uzņēmums ir bijis reģistrēts Pārtikas un veterinārajā dienestā. Ar SIA „NOSPE" līdzekļiem rīkojies /pers. H/, un bankas kartes ir bijušas /pers. H/ rīcībā. /pers. H/ nav informēts, ka bijušais īpašnieks /pers. U/ būtu rīkojies ar uzņēmuma bankas kartēm. Par naudas izņemšanu no uzņēmuma bankas konta /pers. H/ norādījis, ka nevar paskaidrot, neatceras, vai naudu ir izņēmis personīgi un kur tā tikusi izlietota. Nauda uz Polijas banku kontiem tikusi pārskaitīta pēc vienošanās ar piegādātāju, lai norēķinātos par saņemto preci. SIA „NOSPE" /pers. H/ pārdevis pēc reklāmas sludinājuma *ss.lv*.

2015.gada 25.augustā /pers. H/ dienesta amatpersonām sniedzis paskaidrojumu par SIA /Nosaukums D/ (*lietas 1.sējuma 194.-195.lapa*). SIA /Nosaukums D/ /pers. H/ iegādājies pēc tam, kad pārstājusi darboties SIA „NOSPE". Transportlīdzekļus (divus *Mercedes Sprinter* mikroautobusus) SIA /Nosaukums D/ nomājusi no SIA „Sitin".

Tiesas sēdē /pers. H/ liecināja, ka pieteicēju atradis internetā. SIA „NOSPE" /pers. H/ dibinājis, lai nodarbotos ar vairumtirdzniecību. Prece tiek iepirkta gan Latvijā, gan no Eiropas uzņēmumiem. Pieteicējai piegādātā prece – kafija – pārsvarā tikusi iepirkta Latvijā. Prece ievesta arī no Polijas uzņēmumiem *Selgros, Makro,* kuras ir *Cash & Carry* bāzes.

Preces no Polijas veduši gan paši gan pirkuši no vietējiem piegādātājiem. /pers. H/ arī pats personīgi ar e-pastu un telefonu ir sazinājies ar Polijas piegādātājiem, kā arī pats esot braucis uz Poliju pēc preces ar patapinātu busiņu. No Polijas preces ievestas Latvijā vestas caur Bausku. Pārskaitījumi Polijas uzņēmumiem veikti atbilstoši piegādātāja norādījumiem. Bijušas noslēgtas trīspusējas vienošanās, un SIA „NOSPE" maksājusi viņu (Latvijas piegādātāju) piegādātājiem. Skaidra nauda no konta tikusi izņemta, jo Polijā *Selgros Cash & Carry* norēķins tika veikts tikai skaidrā naudā. Pēc Polijas likumiem līdz 15 000 *euro* drīkstēja būt viens darījums, jo *Cash & Carry* nebija iespējams veikt pārskaitījumu. Kā apliecinājums tam bijusi Polijas pavadzīme. /pers. H/ šobrīd strādājot uzņēmumā /Nosaukums D/, kas nodarbojas ar līdzīgu nozari, turpinot sadarbību arī ar pieteicēju. SIA „NOSPE" dēļ sliktas grāmatvedības kļuvis nerentabls, tādēļ to likvidējis. Sadarbībā ar pieteicēju nekas nav mainījies, varbūt cena, bet tā mainās visu laiku. Piedāvājumu /pers. H/ sūtījis pa e-pastu vai sazinājies telefoniski. Piedāvājumi sūtīti aptuveni reizi mēnesī vai retāk. Piedāvājums var atšķirties no pavadzīmes, jo sarunas laikā cena atkarībā no pasūtījuma apjoma varēja mainīties. E-pastā atbildējusi Daiga. Vēl sazvanījies ar uzņēmuma pārstāvi, kurš noliktavā zinājis par atlikumu un kurš veicis arī pasūtījumu. Pamatā sūtījis piedāvājumu e-pastā ar preču sarakstu un cenu. Attiecīgi viņi izskatīja cenu, sūtīja vai zvanīja un veica pasūtījumu. Pasūtījumus veikuši pieteicējas darbinieki. Preces pieteicējai piegādājis /pers. H/ ar busu (īrētu, nomātu), pastiprināts *Sprinter*, kurā varēja iekrāmēt 3,8-4 tonnas. Transportlīdzeklī varēja iekrāmēt tik, cik bija nepieciešams, taču pēc tehniskās pases svars tika pārsniegts. Ar pieteicējas pārstāvi /pers. H/ ticies pirms aptuveni gada saistībā ar tematisko pārbaudi, ar problēmām saistībā ar to, ka SIA „NOSPE" nav reģistrējusies Pārtikas veterinārā dienesta reģistrā. SIA „NOSPE" no sākuma nav bijusi reģistrēta Pārtikas veterinārā dienesta reģistrā, taču, kad ticis uzlikts sods, tad piereģistrēta. /pers. H/ ir bijis pieteicējas noliktavā, taču konkrētus darbiniekus neatceras. Pieteicējas amatpersona ar /pers. H/ ir kontaktējies, jautājot, kādēļ /pers. H/ uzņēmuma dēļ pieteicējai ir radušās problēmas. Sadarbības laikā ar pieteicējas pārstāvi kontaktēšanās nav bijusi nepieciešama. Par norēķinu kārtību /pers. H/ liecināja, ka pavadzīmē bijis atrunāts samaksas datums. Pēc tā arī klients vadījās un pārskaitīja naudu. Sākumā apmaksas termiņš bijis pat nākamajā dienā. Vēlāk, iespējams, bijis ilgāk, taču konkrēti /pers. H/ neatceras. Attiecībā par skaidras naudas izņemšanu no SIA „NOSPE" konta /pers. H/ liecināja, ka no SIA „NOSPE" konta vēl kāda cita persona izņemt skaidro naudu nevarēja, pieļaujot iespējamību, ka ir bijuši kaut kādi apstākļi, kad izrakstījis bankas čeku un kāda cita persona izņēma.

Sadarbības periodā ar pieteicēju SIA „NOSPE" vēl bijuši darbinieki: transportlīdzekļa vadītāji /pers. J/ un /pers. BA/. No /pers. T/ /pers. H/ nomājis transportlīdzekli. /pers. T/ SIA „NOSPE" darbiniece bijusi kādus divus mēnešus. Bijusi doma, ka vajadzēs tirdzniecības menedžeri, kurš braukās apkārt pa veikaliem un meklēs jaunus klientus. Taču SIA „NOSPE" nespēja nodrošināt tik lielus apjomus un investīcijas, līdz ar to nekādas darba attiecības neizveidojās. Par automašīnas nomu atlīdzība nav maksāta. Bijis noslēgts patapinājuma līgums un vienošanās, ka /pers. H/ automašīnu uzturu tehniskajā kārtībā, veicu visus maksājumus, kas saistīti ar nodokļiem. /pers. T/ bijusi /pers. H/ personīgi pazīstama, un tādā veidā arī savstarpēji noslēgts patapinājuma līgums. /pers. T/ rīcību, iesaistoties darījumā, kurā neko nepelna, /pers. H/ pamato ar apstākli, ka ar /pers. T/ ir personīgi pazīstami un uz šāda pamata ir bijusi noslēgta vienošanās. Par SIA „NOSPE" amatpersonu /pers. H/ kļuvis, jo vajadzēja kaut ko darīt un strādāt. Pats nav dibinājis uzņēmumu, jo reģistrēt jaunu uzņēmumu ir daudz sarežģītāk nekā nopirkt gatavu. Ir ļoti daudz dokumentu un formalitātes, kam ir jāiet cauri. Iepriekšējo SIA „NOSPE" amatpersonu /pers. H/ pazinis caur paziņām. Iepriekšējā amatpersona /pers. H/ darbības laikā paralēli nav darbojusies, un, atbildot uz jautājumu, vai iepriekšējā amatpersona izņēma naudu, /pers. H/ liecināja, ka viņam liekoties, ka neizņēma. Pavadzīmes sagatavojis /pers. H/. Ar pieteicēju bijis noslēgts līgums. /pers. H/ līguma formu atradis internetā, sagatavojis un nosūtījis. Dokumenti pieteicējai nodoti, iespējams, ar kādu no preču piegādes reizēm. /pers. H/ liecināja, ka preces pārsvarā vedis /pers. J/. Par apstākli, ka no 11 pavadzīmēm tikai vienā ir norādīts /pers. J/, bet pārējās /pers. H/, /pers. H/ liecināja, ka pavadzīmēm bijusi standarta forma un /pers. H/ nav nomainījis savu uzvārdu uz konkrētā šofera uzvārdu, kurš brauca tajā reizē. Par apstākli, ka pārvadātājs un transportlīdzeklis pavadzīmē ierakstīts ar roku, /pers. H/ liecināja, ka, iespējams, ka kaut kādai tematiskajai pārbaudei ir sagatavots, jo SIA „NOSPE" arī bija pārbaude un tika novērsti trūkumi. Pavadzīme tikusi parakstīta, nododot preci, un uzreiz tika atgriezti atpakaļ visi dokumenti un nodoti grāmatvedībai.

[5.13] SIA „NOSPE" darbiniece /pers. T/ 2015.gada 11.februārī sniegusi dienesta amatpersonām paskaidrojumu, kurā apstiprinājusi, ka ir bijusi SIA „NOSPE" darba ņēmēja no 2013.gada 1.janvāra līdz 31.augustam. Darba pienākumos bijusi dokumentu piegādāšana darījumu partneriem. Darba uzdevumus /pers. T/ devis /pers. H/. SIA „NOSPE" nodarbojusies ar preču tirdzniecību, bet tieši ar kādu preču – /pers. T/ nav informēta. /pers. T/ strādājusi attālināti no mājām. Uzņēmuma juridiskajā adresē ir bijusi pāris reizes, pie biroja ēkas saņemot nogādājamos dokumentus. Darba vajadzībām izmantojusi privāto transportlīdzekli Mazda. Uzņēmumā strādājis /pers. BA/ (iespējams – šoferis), kurš arī /pers. T/ ir devis dokumentus. Darba alga /pers. T/ izmaksāta skaidrā naudā. Darba pienākumos ar klientiem parasti tikusies mašīnā vai pie kāda veikala, kur dokumenti tikuši nodoti. Šādas tikšanās organizējis /pers. H/. /pers. T/ paskaidrojusi, ka 2013.gadā viņai piederējis buss *Mercedes Benz Sprinter*, kuru iegādājusies no māsas. Minēto automašīnu /pers. T/ nodevusi lietošanā SIA „NOSPE" darbiniekam /pers. H/, noslēdzot līgumu *(lietas 1.sējuma 201.lapa*).

Tiesas sēdē /pers. T/ liecināja, ka pieteicēja lieciniecei ir zināma kā vairumtirgotāja. Pieteicējas pārstāvis /pers. T/ ir zināms, jo ir no vienas apdzīvotas vietas. /pers. T/ liecināja, ka ir strādājusi SIA „NOSPE", taču tas ir bijis sen un konkrētu laiku nevar pateikt. Bijis paredzēts, ka /pers. T/ strādās kā tirdzniecības aģente, bet nav sanācis un strādājusi SIA „NOSPE" aptuveni 2 mēnešus. /pers. T/ nav bijusi saistīta ar SIA „NOSPE" darījumiem ar pieteicēju. /pers. T/ liecināja, ka bija patapinājusi SIA „NOSPE" /pers. T/ piederošu transportlīdzekli. Šādu darījumu slēgusi, jo /pers. T/ bijusi automašīna un tas bijis izdevīgi. Tajā laikā ir bijusi noruna, ka transportlīdzeklis tiek turēts tehniskā kārtībā un ir visas apdrošināšanas.

/pers. T/ par to nebija jārūpējas pašai. Mašīna tikusi savesta un uzturēta tehniskā kārtībā, un /pers. T/ tas bijis izdevīgi. Šajā laikā arī /pers. T/ pati lietojusi automašīnu, kad bijusi nepieciešamība. Par SIA „NOSPE" juridisko adresi /pers. T/ liecināja, ka tā ir bijusi Rīgā, Brīvības ielā, taču par faktisko uzņēmuma darbības vietu /pers. T/ nav informēta. Par darbu SIA „NOSPE" /pers. T/ 2 mēnešus saņēmusi minimālo algu un tad darba attiecības pārtraukusi. Šos 2 mēnešus /pers. T/ gaidījusi, kad būs jāstrādā ar klientiem, bet tas nav izdevies. Dažas reizes vedusi kaut kādus dokumentus vai kaut ko citu, ko lietderīgi varējusi izdarīt. Ar naudas līdzekļiem /pers. T/ nav darbojusies, nav informēta par SIA „NOSPE" norēķiniem ar piegādātājiem. /pers. T/ darbā pieņēmis /pers. H/, ar kuru arī kontaktējusies.

[5.14] Izvērtējot SIA „NOSPE" amatpersonas /pers. H/ un /pers. T/ sniegtās liecības kopsakarā ar minēto personu iepriekš sniegtajiem paskaidrojumiem iestādē un lietā esošajiem pierādījumiem, secināms, ka tie satur virkni pretrunu gan jautājumā par /pers. T/ nodarbinātību, gan attiecībā par preču piegādes apstākļiem un pavadzīmju noformēšanu. /pers. H/ nesniedz pilnīgu un patiesu informāciju par SIA „NOSPE" darbību. Turklāt /pers. H/ un /pers. T/ sniegto liecību saturs liecina, ka tās ir savstarpēji saskaņotas (identiskas pretrunas ar lietā esošajiem pierādījumiem konstatējams abu liecinieku sniegtajās liecībās). No lietas materiāliem konstatējams, ka paralēli /pers. H/ lietā aplūkojamajā laika periodā ar SIA „NOSPE" finanšu līdzekļiem ir rīkojies ar tās bijušais īpašnieks /pers. U/ (*lietas 2.sējuma 1.-82.lapa*).

[5.15] Lietā iesniegts 2014.gada 15.augusta Autotransporta patapinājuma līgums, ar kuru /pers. T/ patapinājusi SIA /Nosaukums D/ (valdes loceklis /pers. H/) kravas automašīnu Mercedes Benz Nr./reģistrācijas numurs/ (*lietas 1.sējuma 218.lapa*). Par apstrīdēto darījumu laika periodu (no 2013.gada janvāra līdz 2013.gada augustam) lietā nav iesniegti pierādījumi par transportlīdzekļa ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ patapināšanu SIA „NOSPE". Taču SIA „NOSPE" tematiskās pārbaudes aktā ir norādīts, ka pārbaudes laikā ir ticis uzrādīts 2012.gada 8.oktobrī noformēts Autotransporta patapinājuma līgums, ar kuru /pers. L/ patapinājusi SIA „NOSPE" transportlīdzekli *Mercedes Benz Sprinter* ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/. Līguma darbības laiks no 2012.gada 8.oktobra līdz 2013.gada 31.decembrim (*lietas 1.sējuma 222.lapa*). Ņemot vērā spriedumā konstatēto attiecībā par automašīnas ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ īpašnieku maiņu, secināms, ka par laika periodu no 2013.gada 1.jūlija lietā nav dokumentu, kas apliecinātu SIA „NOSPE" tiesības lietot minēto transportlīdzekli.

[5.16] Ņemot vērā spriedumā konstatētos faktus un minētos apsvērumus, dienesta secinājums, ka SIA „NOSPE" ir bijusi iesaistīta krāpnieciskā darījumu ķēdē, ir atzīstams par pamatotu. Auditā pamatoti secināts, ka SIA „NOSPE" nav iegādājusies apstrīdētajās pavadzīmēs norādītās preces no tās deklarētajiem darījumu partneriem un ka lietā nav identificējama preču izcelsme. Apstrīdētās pavadzīmes nesatur patiesu informāciju par preču iekraušanas vietu. Pēc apstrīdēto darījumu veikšanas SIA „NOSPE" ir pārreģistrēta uz personu, kas nav Latvijas rezidents, attiecīgi par 2013.gadu netika iesniegts uzņēma Gada pārskats.

[5.17] Attiecībā par preču pieņemšanu gan audita laikā sniegtie pieteicējas darbinieku paskaidrojumi, gan tiesas sēdē /pers. N/ un pieteicējas prečzines /pers. AM/ sniegtā liecība apliecina faktu, ka preces no SIA „NOSPE" ir tikušas saņemtas pieteicējas noliktavā. /pers. AM/ tiesas sēdē liecināja, ka viņas darba pienākumos bija preču pavadzīmju vadīšana datorā, preču iepirkumu analizēšana, preču cenu veidošana, lai preci varētu tālāk pārdot. Lieciniecei SIA „NOSPE" ir zināma. SIA „NOSPE" elektroniski sūtījusi piedāvājumus. Lieciniece iesniedza tiesā cenu piedāvājumu, kas elektroniski ticis saņemts no SIA „NOSPE". Par šo pierādījumu lieciniece paskaidroja, ka tas ir e-pasta pielikums, kur ir norādīts telefona numurs, e-pasts, no kāda nācis, piedāvātās kafijas, cena un daudzums, cik jāņem, lai dabūtu to cenu *(lietas 2.sējuma 249.-250.lapa)*.

Tiesas sēdē /pers. N/ liecināja, ka No SIA „NOSPE" ir pieņēmis preci, pasūtījumus nav veicis. Pieņemot preci, /pers. N/ atbilstoši dokumentiem ir pārbaudījis tikai preci, bet ne pavadzīmē uzrakstīto mašīnas numuru un transportlīdzekļa vadītāju (*lietas 2.sējuma 248.-249.lapa*). Kaut arī šie pierādījumi (paskaidrojumi un liecības) ir iegūti no pieteicējas darbiniekiem, kuri varētu tikt atzīti par ieinteresētām personām, vienlaikus jāņem vērā, ka /pers. N/ un /pers. AM/ faktu par preču pieņemšanu apliecināja tiesas sēdē sniegtajā liecībā, tas ir, pastāvot apstākļiem, ka personas ir brīdinātas par krimināatbildību, kas iestājas apzināti nepatiesas liecības sniegšanas gadījumā. Ņemot vērā minēto, tiesa secina, ka lietā esošie pierādījumi nedod pamatu apšaubīt strīdus pavadzīmēs norādīto preču pieņemšanas faktu.

[5.18] Attiecībā par preču pasūtīšanu tiesa konstatē, ka lietā esošie pierādījumi nesatur konkrētu informāciju par šā procesa detalizētu norisi. Pieteicējas darbiniece prečzine /pers. AM/ tiesas sēdē liecināja, ka ar dažiem piegādātājiem ir organizējusi arī preču pasūtīšanu, taču neatceras, ka būtu pati pasūtījusi SIA „NOSPE" kafiju. Kafiju pasūtījusi lieciniece vai Aigars. Citas personas kafiju nav pasūtījušas, izņemot tad, ja gan lieciniece, gan /pers. Z/ ir bijuši prombūtnē, bet šādā gadījumā tiek atstāti rakstiski norādījumi par pasūtamo preci. Pieteicējai ir ap 40 darbinieki. Tikušas iepirktas dažādas kafijas, un bez SIA „NOSPE" ir bijušas daudzas citas firmas, piemēram, SIA „Baltā Bura", SIA „Sanitex", kas piegādājušas kafiju. Saņemot piedāvājumu, tiek izanalizēta piedāvājuma cena, un kopīgi, runājot ar priekšnieku un noliktavas pārziņiem, tiek izlemts, cik daudz pasūtīt. Lieciniece liecināja, ka šādi piedāvājumi iespējams ir bijuši vairāki, bet saglabājies ir tikai viens. Lieciniece iesniedza tiesā cenu piedāvājumu (*lietas 2.sējuma 240.lapa*), kas elektroniski ticis saņemts no SIA „NOSPE". Par šo pierādījumu lieciniece paskaidroja, ka tas ir e-pasta pielikums, kur ir norādīts telefona numurs, e-pasts, no kāda nācis, piedāvātās kafijas un cenas un daudzumu, cik jāņem, lai dabūtu to cenu (*lietas 2.sējuma 249.-250.lapa*). Tiesas sēdē /pers. N/ liecināja, ka viņa darba pienākumos ir bijusi piedalīšanās preču pieņemšanā un preču pasūtīšana. Bez viņa preces vēl pasūtījusi prečzine un vēl viena meitene. SIA „NOSPE" pasūtījumus nav veicis (*lietas 2.sējuma 248.-249.lapa*).

Lietā esošie pierādījumi nedod iespēju identificēt personas, kuras pasūtījušas preces no SIA „NOSPE". Pieteicējas darbinieki, kuri parakstījuši apstrīdētās pavadzīmes, noliedz faktu par preču pasūtīšanu no SIA „NOSPE", kā arī šādu

faktu noliedz pieteicējas prečzine /pers. AM/, kuru savā liecībā min SIA „NOSPE" amatpersonas. No lietas materiāliem konstatējams, ka audita laikā informācija par iespējamiem preces pasūtītājiem ir iegūta tikai no pieteicējas darbiniekiem, kuri parakstījuši apstrīdētās pavadzīmes. Pieteicējas amatpersona /pers. D/ tiesas sēdē paskaidroja, ka strīdus laika periodā ar preču piegādātājiem kontaktējies /pers. N/, /pers. BH/ un arī /pers. AM/ (*lietas 2.sējuma 225.lapa*).

Tiesa atzīst, ka tieši pieteicējas amatpersonām ir jāspēj sniegt pilnīga informācija par darījumu norisi, taču ne audita ietvaros, ne arī tiesas sēdē pieteicējas amatpersonas nesniedz konkrētu detalizētu informāciju par preču pasūtīšanu no SIA „NOSPE". Taču vienlaikus tiesa atzīst, ka audita laikā iegūtie pierādījumi (pieteicējas noliktavas darbinieku, kuri parakstījuši strīdus pavadzīmes par preču pieņemšanu, sniegtie paskaidrojumi), ņemot vērā, ka pieteicēja strīdus laikā bija nodarbinājusi personas, no kurām paskaidrojumi nav iegūti, kā arī ņemot vērā /pers. M/ paskaidrojumā minēto, ka preces varēja pasūtīt arī kāds no administrācijas darbiniekiem, nav atzīstami par pietiekamiem, lai konstatētu faktu, ka no SIA „NOSPE" preces faktiski netika pasūtītas. Turklāt lietā esošie pierādījumi apliecina faktu, ka preces faktiski no SIA „NOSPE" bija saņemtas (tās tika pieņemtas noliktavā).

[5.19] Lietā nav strīda par to, ka vienlaikus auditā tika vērtēti pieteicējas darījumi ar SIA /Nosaukums D/, kuras vārdā rīkojās /pers. H/. Pieteicējas darījumus ar SIA /Nosaukums D/ dienests nav apstrīdējis, kaut arī darījumu būtība un to noformējums pamatā ir vienāds. Proti, ir noformēts pēc satura līdzīgs līgums (*lietas 2.sējuma 241.-242.lapa*), kura 2.1. un 3.6.punkta saturs neatbilst strīdus darījuma būtībai. No pieteicējas amatpersonas tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem un /pers. H/ sniegtās liecības izriet, ka nekas, izņemot piegādātāja nosaukumu, SIA /Nosaukums D/ preču piegādē pieteicējai salīdzinājumā ar SIA „NOSPE" veiktajām piegādēm nemainījās. Tikusi turpināta jau uzsāktā sadarbība ar /pers. H/, tikai mainījusies viņa pārstāvamā juridiskā persona – preču pavadzīmēs norādītais piegādātājs.

Tiesas sēdē dienesta pārstāve paskaidroja, ka SIA /Nosaukums D/ tālākā darījumu ķēde atšķiras no konstatētās darījumu ķēdes, kurā bijusi iesaistīta SIA „NOSPE", taču minētajam apstāklim pašam par sevi nav ietekmējošas nozīmes, vērtējot pieteicējas darbību un pieteicējas labticību, slēdzot darījumus ar SIA „NOSPE" un ar SIA /Nosaukums D/. Dienests paskaidrojumos par minēto piegādātāju atšķirībām norāda apstākli par SIA /Nosaukums D/ reģistrāciju Pārtikas veterinārā dienesta uzraudzībā un līdz ar to par SIA /Nosaukums D/ tiesībām piedalīties pārtikas apritē. Uzņēmuma, kas ir iesaistīts pārtikas apritē, nereģistrēšana Pārtikas veterinārajā dienestā rada pamatu apšaubīt šāda uzņēmuma darbību pārtikas tirdzniecības sfērā, taču minētais apstāklis pats par sevi nav pietiekams pamats pārtikas piegādes darījuma ar šādu uzņēmumu atzīšanai par faktiski nenotikušu. Šāds apstāklis ir vērtējams kā viens no pierādījumiem citu apstākļu kopumā darījuma faktiskās esības apšaubīšanai.

[5.20] Lietā nav pietiekamu pierādījumu, lai atzītu, ka pieteicēja zināja vai ka tai bija jāzina, ka, iegādājoties preces no SIA „NOSPE", pieteicēja piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā. Apstāklis, ka apstrīdētie darījumi, kas ietilpst piegādes ķēdē pirms pieteicējas veiktajiem darījumiem, ir saistīti ar PVN izkrāpšanu, nevar būt par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību atteikumam, ja pieteicēja nezināja vai nevarēja zināt, ka ir iesaistījusies krāpniecisku darījumu ķēdē.

[5.21] Tiesa secina, ka pārsūdzētais lēmums ir atzīstams par prettiesisku un ir atceļams.

[6] Par Administratīvās rajona tiesas spriedumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību, pamatojoties uz pirmās instances tiesai sniegtajos paskaidrojumos norādītajiem argumentiem. Papildus paskaidrots turpmāk minētais.

[6.1] Dienests nepiekrīt, ka lietā nav pietiekamu pierādījumu, lai atzītu, ka pieteicēja zināja vai ka tai bija jāzina, ka, iegādājoties preces no SIA „NOSPE", pieteicēja piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā.

Dienests ir konstatējis, ka vairākās pavadzīmēs norādīto preču svars pārsniedz transportlīdzekļa kravnesību. Dienestam nebija jāiegūst papildus informācija par transportlīdzekļa maksimāli iespējamo faktisko masu, jo saskaņā ar Ceļu satiksmes drošības direkcijas datu bāzes informāciju ar automašīnu *Mercedes Benz Sprinter* ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ iespējams pārvadāt kravu ar kopējo svaru 858 kg (3500 kg – 2642 kg), un dienestam saskaņā ar Ceļu satiksmes likuma 1.panta 19.punktu nebija pamata pārbaudīt, cik būtu faktiski iespējams pārvadāt – to noteicis jau ražotājs.

Dienests nav apstrīdējis preču saņemšanas faktu, bet gan to, ka tās saņemtas no konkrētā darījumu partnera. No audita ietvaros un pieteicējas amatpersonas tiesas sniegtās informācijas, /pers. AM/, /pers. N/ un pieteicējas darbinieku paskaidrojumiem tas neizriet.

Nepamatots ir tiesas secinājums, ka audita laikā iegūtie pierādījumi nav atzīstami par pietiekamiem, lai konstatētu faktu, ka no SIA „NOSPE" preces faktiski netika pasūtītas. Pirmkārt, tiesa /pers. M/ paskaidrojumu ir skatījusi atrauti no pārējiem pierādījumiem lietā. Atbilstoši pieteicējas amatpersonas /pers. D/ 2016.gada 9.marta paskaidrojumam preču pasūtījumus no SIA „NOSPE" veica noliktavas vadītājs /pers. M/. Viņš norādīja, ka pasūtījumus veica /pers. N/ vai kāds no kantora darbiniekiem. Savukārt /pers. N/ norādīja, ka neatceras, vai bija pasūtījis kafiju no SIA „NOSPE", kā arī neatceras komercsabiedrības pārstāvi. Otrkārt, audita laikā dienests paskaidrojumus pieņēma no tiem pieteicējas darbiniekiem, kuri ir norādīti SIA „NOSPE" pavadzīmēs, un nebija pamata uzskatīt, ka bijušas citas personas, kas sadarbojās ar SIA „NOSPE", tādējādi nav saprotams, kādēļ būtu jāpieprasa paskaidrojumi no citiem pieteicējas darbiniekiem. Tiesas sēdē pieteicējas amatpersona norādīja, ka ar potenciālajiem klientiem kontaktējās /pers. N/, /pers. BH/, /pers. AM/. Pēc pieteicējas sniegtās informācijas uz tiesas sēdi tika izsaukti /pers. N/ un /pers. AM/. Viņi tiesas sēdē neapstiprināja, ka būtu veikuši preču pasūtīšanu. Pieteicējas amatpersona debašu runā savukārt norādīja, ka viņš esot atcerējies, ka ap to laiku bija vēl viens noliktavas strādnieks – /pers. BH/. Paskaidrojumi iegūti no /pers. N/ un /pers. M/, kas noliedza pasūtījumu veikšanu. /pers. BH/ nav identificējams kā pieteicējas darbinieks, līdz ar to pieteicēja ir sniegusi nepatiesu informāciju par

šādu personu kā savu darbinieku, kas veica pasūtījumus. Pieteicējai bija uzlikts pienākums sagatavot informāciju par to, kas ir veicis konkrētos pasūtījumus. Pieteicēja /pers. BH/ nenorādīja kā vienu no šīm personām, līdz ar to lietā netika iegūts paskaidrojums un, dienesta ieskatā, to nebūtu pieļaujami iegūt. Tā kā tiesa nav izskaidrojusi un paudusi savu viedokli par svarīgiem darījumu apstākļiem, kādēļ nav iespējams izsekot darījumu norisei un pieteicējas iesniegtie attaisnojuma dokumenti neapliecina faktiski notikušus darījumus, tiesa ir izdarījusi judikatūrai pretēju secinājumu, ka pierādījumu kopums nav pietiekams, lai secinātu, ka preces no SIA „NOSPE" netika pasūtītas.

Reģistrācijas fakts Pārtikas un veterinārajā dienestā pats par sevi nav pietiekams darījumu apstrīdēšanai, bet kopsakarā ar citiem lietā iegūtajiem pierādījumiem tas tikai apstiprina dienesta argumentu pamatotību. Savukārt tas apstāklis, ka darījumi ar SIA /Nosaukums D/ netika apstrīdēti, nenozīmē, ka tie nav apstrīdami arī ar SIA „NOSPE". Apstāklis, ka SIA „NOSPE" nav reģistrēta, bet SIA /Nosaukums D/- ir, ir būtisks, ko pieteicējai kā lietpratējai vajadzēja apzināties. To apstiprina arī /pers. D/ 2016.gada 9.marta paskaidrojumā norādītais, ka pieteicēja šādu informāciju pārbaudīja, līdz ar to pieteicēja nevarēja nezināt, kādās darbībās tā iesaistās.

[6.2] Papildus minētajam dienests norāda uz vairākām pretrunām, kas liecina, ka darījumi starp konkrētajām personām nav notikuši. Proti, nav izprotams, no kā veidojās SIA „NOSPE" zemākā cena un kāda ir bijusi samaksas kārtība, ja no pieteicējas iesniegtajām pavadzīmēm neizriet, ka pieteicēja būtu veikusi priekšapmaksu, un arī no SIA „NOSPE" amatpersonas skaidrotā tiesas sēdē izriet, ka pieteicēja maksāja pēcapmaksu.

Līdz pat 2017.gada 21.februāra tiesas sēdei pieteicēja ir izvairījusies no lietas faktisko apstākļu izskaidrošanas un pierādījumu iesniegšanas. Pieteicējas iesniegtais „cenu piedāvājums" neapliecina šāda piedāvājuma veikšanu 2013.gadā un ir vērtējams kritiski. Pirmkārt, šis dokuments ir sagatavots bez parakstiem vai citas informācijas, kas liecinātu, ka tas patiešām būtu sagatavots 2013.gadā, nevis pirms tiesas sēdes. Otrkārt, pēc darījumu dalībnieku paskaidrojumiem izriet, ka bija vairāki cenu piedāvājumi, tomēr pārējie lietā nav iesniegti. Treškārt, nav iesniegtas elektroniskā pasta izdrukas, ka patiešām šāda sarakste būtu bijusi. Turklāt nav identificējami iemesli, kādēļ šis dokuments iesniegts novēloti.

Tāpat nav saprotams, kā pieteicējai radās pārliecība par jaunu darījumu partneri, ja tas ir nesen reģistrēts.

/pers. H/ norādīja, ka ar pieteicējas amatpersonu par darījumiem nav runājis pa telefonu, savukārt /pers. D/ norādīja, ka ir viņam zvanījis. Tāpat /pers. H/ nespēja izskaidrot, kā tika izņemta skaidra nauda no komercsabiedrības konta. No bankas izdrukām izriet, ka /pers. T/ ir izņēmusi naudu no bankas konta, bet tiesas sēdē viņa to noliedza.

/pers. H/ attiecībā uz transportēšanas apstākļiem norādīja, ka preces pārsvarā piegādāja /pers J/, savukārt no iesniegtajām pavadzīmēm izriet, ka no 11 pavadzīmēm tikai vienā kā šoferis norādīts /pers. J/. Pārējās pavadzīmēs – /pers. H/.

Ir apšaubāms, ka, lai veiktu kravu pārvadājumus, tika izmantota /pers. T/ automašīna, bet samaksa par automašīnas nomu netika veikta. /pers. T/ norādītais apstāklis, ka /pers. H/ tur transportlīdzekli tehniskā kārtībā, tāpēc nebija noteikta samaksa, neiztur kritiku, jo, ja ar transportlīdzekli netiktu veikti kravu pārvadājumi (turklāt, iespējams, tika veikta lielāku kravu pārvadāšana kā pieļaujams ar attiecīgo transportlīdzekli), tad nebūtu jāveic remontdarbi un attiecīgi – /pers. T/ nebūtu papildus izdevumi.

Papildus vērā ņemams apstāklis, ka 2015.gada 25.augusta paskaidrojumā /pers. H/ norādīja, ka attiecīgais transportlīdzeklis patapināts nevis no /pers. T/, bet /pers. L/. Šajā pašā paskaidrojumā viņš arī norādīja, ka preci SIA „NOSPE" iegādājās tikai no Latvijas firmām, savukārt tiesas sēdē norādīja, ka preces iepirka gan Latvijā, gan Eiropā (Polijā).

[7] Pieteicēja rakstveida paskaidrojumā dienesta apelācijas sūdzību uzskata par nepamatotu, kā arī uztur pieteikumā norādītos argumentus.

Papildus paskaidrots turpmāk minētais.

[7.1] Ir nepamatots dienesta arguments par transportlīdzekļa kravnesības pārsniegšanu. Kravas svars arī dienesta amatpersonu klātbūtnes brīdī pārsniedza pieļaujamo. SIA /Nosaukums D/ preces piegādāja ar to pašu transportlīdzekli, šī uzņēmuma pavadzīmēs norādītais svars arī pārsniedza transportlīdzekļa kravnesību, bet tās dienests nav apstrīdējis. Par preču transportēšanu atbildīga bija SIA „NOSPE", un pieteicēja to objektīvi nevarēja ietekmēt. Šāds arguments vērtējams kā formāls un nevar būt par pamatu priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību liegšanai.

[7.2] Pieteicējas darbinieki preces pasūtījuši tieši no SIA „NOSPE", to rīcībā bija SIA „NOSPE" kontaktinformācija, un arī akceptu par preču piegādes iespējamību darbiniece saņēma no SIA „NOSPE" pārstāvja. To, ka preces piegādātas tieši no SIA „NOSPE" apliecina arī pavadzīmes, kurās norādīta SIA „NOSPE" amatpersona vai darbinieks. SIA „NOSPE" amatpersona /pers. H/ ir apliecinājis gan savu darbību šajā uzņēmumā, gan sadarbību ar pieteicēju, bet dienests apelācijas sūdzībā nav izskaidrojis, kāpēc šie pierādījumi nav ņemami vērā. Dienests nav izskaidrojis, kāpēc vērā netiek ņemts tas, ka SIA „NOSPE" ir deklarējusi saimniecisko darbību, tai skaitā, sadarbību ar pieteicēju, pieteicēja ir saņēmusi preces un norēķinājusies par tām tieši ar SIA „NOSPE". Pieteicēja sadarbojusies ar SIA „NOSPE" tieši tādā pašā veidā un pie tādiem faktiskiem apstākļiem, kā ar citu /pers. H/ pārstāvēto uzņēmumu – SIA /Nosaukums D/, ar kuru sadarbība pārbaudīta tā paša audita ietvaros un nekādi trūkumi nav saskatīti.

[7.3].Pieteicējas amatpersonas rīcībā neatrodas precīzā informācija par to, kurš konkrēti darbinieks un kurā brīdī veica preču pasūtīšanu tieši SIA „NOSPE". Darbinieki paši savā starpā varēja veikt pienākumu pārdali gan saistībā ar prombūtni, gan lai darbi noritētu efektīvāk, līdz ar to tas, ka pieteicējas amatpersonas uzreiz nevarēja norādīt precīzus darbiniekus, kuri šos pasūtījumus veikuši, nenozīmē, ka tādi nav veikti. Pieteicējas saimnieciskā darbība ir ļoti apjomīga, piegādātāju skaits – liels, tādēļ darbinieki precīzi nevar atcerēties tik senus notikumus, tai skaitā, precīzi kurš un kad veicis pasūtījumus

SIA „NOSPE”. Pieteicēja tiesai iesniegusi datus par saviem esošajiem darbiniekiem, kuri tiek nodarbināt arī šobrīd un ir tikuši nodarbināti arī strīdus periodā, savukārt uz tiem darbiniekiem, kuri šobrīd vairs netiek nodarbināti, pieteicēja nav tiesai norādījusi kā uz iespējamiem lieciniekiem lietā, jo tas neietilpst pieteicējas kompetencē. Šādu lūgumu tiesai varēja pieteikt dienests.

[7.4] Apsvērumi par neatbilstībām personu sniegtajā informācijā par to, kā uzsākta sadarbība, kā notikusi kontaktēšanās u.tml., nav ietverti lēmumā. Liecības sniegtas tiesvedības laikā, ilgu laiku pēc strīdus darījumu veikšanas. Ir tikai loģiski, ka precīzu informāciju personas nevar atcerēties.

[7.5] Apelācijas sūdzībā nepamatoti norādīts, ka preču pasūtīšanas kārtības informācijas un to apliecinošo dokumentu trūkums ir tik būtisks, ka ļauj secināt, ka sadarbība starp pieteicēju un SIA „NOSPE” nav notikusi. SIA „NOSPE” noformētās preču pavadzīmes satur likuma „Par grāmatvedību” 7.panta pirmajā daļā un Pievienotās vērtības nodokļa likuma 125.panta pirmajā daļā noteiktos rekvizītus, tātad tie un nevis jebkuri citi sadarbības laikā noformētie dokumenti, sarakste, u.tml. atzīstamas par darījuma attaisnojuma dokumentiem, un uz to pamata ieteicēja izmantojusi PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, kā to paredz Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punkts.

[8] Tiesas sēdē dienesta pārstāve apelācijas sūdzību uzturēja, bet pieteikumu neatzina. Pieteicējas pārstāvji apelācijas sūdzību neatzina, bet pieteikumu uzturēja.

Tika nopratināti liecinieki /pers. M/, /pers. AM/, /pers. BJ/, /pers. N/, /pers. H/.

Motīvu daļa

[10] Administratīvā apgabaltiesa, izskatījusi lietu pēc būtības, uzklausījusi tiesas sēdē procesa dalībnieku paskaidrojumus, pārbaudījusi un novērtējusi lietā iesniegtos pierādījumus, izvērtējusi apelācijas sūdzībā minētos argumentus, secina, ka atbildētājas apelācijas sūdzība ir pamatota.

[11] 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.

Apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa ir pareizi noskaidrojusi lietas faktiskos apstākļus un pamatoti atzinusi, ka dienests nav pieļāvis likuma „Par nodokļiem un nodevām” 23.pantā noteiktā audita veikšanas termiņa pārkāpumu (*sk. šī sprieduma 5.2.punktu*) un 2016.gada 2.maija lēmumu Nr.30.2-23.13/24781 par audita rezultātiem ir pieņēmusi tam pilnvarota dienesta amatpersona (*sk. šī sprieduma 5.3.punktu*). Tāpat tiesa pareizi izvērtēja lietā esošos pierādījumus un pamatoti secināja, ka SIA „NOSPE” nav iegādājusies apstrīdētajās pavadzīmēs norādītās preces no tās deklarētajiem darījumu partneriem un ka lietā nav identificējama preču izcelsme, SIA „NOSPE” ir bijusi iesaistīta krāpnieciskā darījumu ķēdē, kas bijuši saistīti ar PVN izkrāpšanu *(sk. šī sprieduma 5.4.-5.19.punktu)*. Apgabaltiesa minēto argumentāciju atzīst par pareizu un pietiekamu, un to neatkārto.

Tomēr turpmāk norādīto apsvērumu dēļ apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa nav pienācīgi novērtējusi pierādījumus, pārbaudot, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka tās darījumi ar SIA „NOSPE” ir iesaistīti krāpšanā ar pievienotās vērtības nodokli.

[12] Konkrētajā gadījumā dienests nav apšaubījis, ka pieteicēja preci faktiski ir saņēmusi. Ņemot vērā gan pirmās instances tiesas vērtētos, gan apgabaltiesas papildus iegūtos pierādījumus (/pers. M/, /pers. AM/, /pers. BJ/, /pers. N/, /pers. H/ liecības, darbinieku amata aprakstus, SIA „NOSPE” preču piedāvājumus), apgabaltiesa atzīst par ticamu, ka darījumi ar SIA „NOSPE” notika tā, kā tos apraksta pieteicēja – SIA „NOSPE”, izmantojot kontaktinformāciju, kas bija norādīta pieteicējas interneta vietnē, sazinājās ar pieteicējas darbiniekiem, izteica savu sadarbības piedāvājumu, ko akceptēja uzņēmuma vadība, un turpmāk regulāri elektroniski vai telefoniski nosūtīja pieteicējas darbiniekiem konkrētu preču piedāvājumu (*sk., citastarp, lietas 3.sējuma 56.-77., 80.-107.lapu*). Ja pieteicējas darbinieki to akceptēja, SIA „NOSPE” veica preču piegādi uz pieteicējas noliktavu, kur pieteicējas darbinieki preces pieņēma, pārliecinoties tikai par to, vai ir piegādāta tieši pavadzīmē norādītās preces.

Apstākļi, ka SIA „NOSPE” preci neiekrāva tālākai pārvadāšanai pavadzīmē norādītajā adresē vai arī pārvadāja daudzkārt smagāku preci, nekā oficiāli noteiktā transportlīdzekļa kravnesība, paši par sevi arī nenozīmē, ka SIA „NOSPE” preci pieteicējai vispār nevarēja piegādāt. No /pers. H/ paskaidrojumiem un liecībām izriet, ka visas darbības ar šīm precēm līdz to piegādei pieteicējai pilnībā neatbilda tam, kā tika noformēti dokumenti, proti, faktiski preces tika iegādātas no citām personām un tika uzglabātas citur, taču darījumu faktiskai norisei atbilstoši dokumenti netika noformēti.

Tātad, iespējams, ka krāpniecisks mērķis bija tieši SIA „NOSPE”, nevis pieteicējai. Tomēr tam, kura no personām bijusi krāpšanas shēmas iniciatore un kura tieši persona no tā gūst reālu labumu, lietā nav izšķirošas nozīmes. Ievērojot Eiropas Savienības Tiesas judikatūru, uz kuru atsaukusies arī apgabaltiesa, būtiski ir tas, vai persona, kura par konkrētiem darījumiem atskaitījusi priekšnodokli, ir zinājusi vai tai bija jāzina, ka, izdarīdama pirkumu, tā piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā (*sīkāk Eiropas Savienības Tiesas 2012.gada 21.jūnija sprieduma apvienotajās lietās Mahageben un David C-80/11 un C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, 39.– 50.punkts*).

[13] Apgabaltiesa piekrīt, ka dienesta konstatētie apstākļi pamatā ir attiecināmi uz tās darījuma partneri, par ko pieteicēja nevar būt atbildīga. Taču nepietiek ar to, ka persona apgalvo, ka par darījuma partnera negodprātību nav zinājusi. Ir jānoskaidro, ka pieteicējai, neskatoties uz to, ka ir darījusi visu iespējamo, ko no komersanta var sagaidīt, tomēr nevarēja rasties šaubas par darījuma partnera godprātību.

Konkrētajā gadījumā ir konstatējams, ka pieteicēja nav darījusi pilnīgi neko, lai vispār iegūtu jelkādu informāciju par darījuma partneri.

No pieteicējas amatpersonas tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka uzņēmumā nebija darbinieka, kurš atbildīgs par piegādātāju atrašanu, preču pasūtīšanu, līgumu noformēšanu. Potenciālie piegādātāji internetā varēja atrast informāciju par pieteicēju, citastarp – tās telefona numuriem (noliktava, grāmatvedība). Persona, kurai piezvanīja, informāciju par piedāvājumu (pieteicējas amatpersonu /pers. D/ interesēja galvenokārt cena) nodeva /pers. D/, kurš izlēma, vai piedāvājumu pieņemt (vai cena ir izdevīga), un tad attiecīgais darbinieks sazinājās ar piegādātāju. Līgums pašai pieteicējai nebija nepieciešams – tāds tika noslēgts tikai pēc piegādātāja iniciatīvas, un pieteicējas amatpersona pat neiedziļinājās līguma saturā. Visas nepieciešamās ziņas par darījuma partneri ieguva /pers. AM/.

Attiecībā uz darījuma partnera reģistrāciju Pārtikas un veterinārajā dienestā pieteicējas amatpersonas paskaidrojumi nebija viennozīmīgi – tika izteikts gan apgalvojums, ka darījuma partneris tobrīd bija reģistrēts, gan apgalvojums, ka attiecīga reģistrācija nebija nepieciešama, gan viedoklis, ka pieteicējai nebija pienākuma attiecīgu informāciju pārbaudīt.

Nopratinot pieteicējas amatpersonas norādītos darbiniekus, kuru pienākumos it kā ietilpa darījuma partneru pārbaude, tika noskaidrots, ka ne viņi, ne arī citi uzņēmuma darbinieki faktiski šādu pārbaudi neveica – neviens neiedziļinājās darījuma partnera piedāvātā līguma saturā, nepārliecinājās par paraksttiesīgajām personām, kā arī par to, vai darījuma partneris ir noformējis dokumentus, kas atļauj pārtikas produktu tirdzniecību.

Ņemot vērā, ka kopumā uzņēmumā bija vairāk nekā 30 darbinieki (*lietas 3.sējuma 9.-24.lapa*), šāda darba organizācija nav izprotama un neliecina par pienācīgu rūpību.

Apgabaltiesa nepiekrīt pirmās instances tiesas secinājumam, ka, ņemot vērā, ka 2012.gada 1.oktobra piegādes līgums Nr.10/12 neparedz kafijas, bet gan iekārtu piegādi, un uz to nav atsauces preču pavadzīmēs, tas izskatāmajā lietā nebūtu vērtējams. Lai arī līgumā ir ietverti atsevišķi nosacījumi par preces uzstādīšanu, nodrošināšanu ar lietošanas instrukciju un marķējumu, preces līgumā nav identificētas kā iekārtas. Kā izriet no lietā iegūtajiem pierādījumiem, citastarp pieteicējas amatpersonas paskaidrojumiem un /pers. H/ liecībām, pieteicēja nekad nebija plānojusi iegādāties no SIA „NOSPE" cita veida preces, kā tikai kafiju, līdz ar to šis līgums ir vērtējams kā vienīgais sadarbības līgums starp pieteicēju un SIA „NOSPE".

Uzņēmums SIA „NOSPE" izveidots tikai 2012.gada 17.septembrī. Attiecīgi brīdī, kad pieteicēja, noslēdzot 2012.gada 1.oktobra līgumu, pauda gatavību ilgstoši (līdz 2015.gada 1.jūnijam) ar to sadarboties, publiski pieejamos reģistros vēl nebija nekādas informācijas par SIA „NOSPE" saimnieciskās darbības raksturu. Līdz ar to būtu sagaidāms, ka pieteicēja vismaz pārrunās ar SIA „NOSPE" iegūs nepieciešamo informāciju, kas apliecinās tās spēju preces piegādāt. Taču pieteicēju šis jautājums vispār nav interesējis. Nepastāvot iepriekšējai sadarbībai ar uzņēmumu un nepazīstot arī nevienu tās amatpersonu (/pers. BM/ vai /pers. H/), pieteicēja bija gatava parakstīt ilgtermiņa sadarbības līgumu, un līguma parakstīšanas brīdī neieguva ziņas ne par uzņēmumu, ne par līguma parakstījušās personas identitāti. Proti, pieteicēja nav uzskatījusi par nepieciešamu pārliecināties ne par vienu apstākli, kas jau sākotnēji varēja radīt šaubas par darījumu partnera godprātību. 2012.gada 1.oktobrī tika noslēgts līgums, kuru no SIA „NOSPE" puses parakstījis kā valdes loceklis /pers. H/, lai arī atbilstoši Uzņēmumu reģistra ziņām viņš par amatpersonu kļuva tikai 2012.gada 8.oktobrī. Savukārt PVN maksātāju reģistrā SIA „NOSPE" iekļauta tikai 2012.gada 12.oktobrī. Apgabaltiesas ieskatā, pieteicējai nebija šķēršļu attiecīgās ziņas iegūt, jo tās ir publiski pieejamas.

Lietā apstrīdētā preču piegāde norosinājās no 2013.gada 29.janvāra, proti, kad SIA „NOSPE" jau bija reģistrēta PVN reģistrā un pavadzīmes parakstījusī persona /pers. H/ jau bija amatpersona. Taču arī tad pieteicēja neveica no tās sagaidāmās darbības, lai pārliecinātos par piegādātāja godprātību. Proti, nepārliecinājās, vai tā ir reģistrēta Pārtikas un veterinārā dienesta reģistrā, lai arī atbilstoši Pārtikas aprites uzraudzības likuma 5.panta trešajai daļai pārtikas uzņēmums (atbilstoši 1.panta 6.punktam pārtikas uzņēmums ir persona, kura iesaistīta kādā no pārtikas aprites posmiem) var iesaistīties pārtikas apritē (atbilstoši 1.panta 9.punktam pārtikas aprite ir visas darbības ar pārtiku no tās ieguves līdz patēriņam, tostarp, primārā ražošana, ieguve, pirmapstrāde, apstrāde, pārstrāde, ražošana, iepakošana, uzglabāšana, transportēšana, pārvietošana pāri valsts robežai, vairumtirdzniecība un mazumtirdzniecība), ja tas reģistrēts Pārtikas un veterinārajā dienestā un tam izsniegta reģistrācijas apliecība. To, ka SIA „NOSPE" nebija reģistrēta apstrīdēto darījumu veikšanas brīdī, apgabaltiesai apliecināja Pārtikas un veterinārais dienests (*lietas 3.sējuma 148.lapa*).

Minētās tiesību normas neattiecas uz pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas kārtību, tāpēc to neievērošana pati par sevi nevar būt pamats ierobežot priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Šīs tiesību normas noteic prasības, kas jāievēro komersantam, veicot komercdarbību pārtikas nozarē. Tāpēc tiesai, vērtējot, vai pieteicējas rīcība atbilst normālai saimnieciskajai praksei un liecina par pietiekamu modrību darījuma partneru izvēlē, lai izvairītos no nodokļu krāpšanas riska, ir jāņem vērā pārtikas nozares komersantiem izvirzītās prasības. Ja komersants ir ievērojis normatīvajos aktos noteiktās reģistrācijas prasības, tad būtu nepieciešami papildu pierādījumi, kas norāda, ka tā darījuma partnerim bija jāzina par dalību ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā. Minētais pieteicējas sadarbību ar SIA „NOSPE" atšķir no tās vēlākās sadarbības ar SIA /Nosaukums D/, pret ko dienests audita laikā neizteica iebildumus, jo SIA /Nosaukums D/ bija reģistrēta Pārtikas un veterinārā dienesta reģistrā.

Ievērojot minēto, apgabaltiesa secina, ka pieteicējai, veicot kaut minimālus pasākumus darījuma partnera pārbaudei,

vajadzēja rasties pamatotām šaubām par darījuma partnera SIA „NOSPE" negodprātību. Līdz ar to pieteicējai vajadzēja zināt, ka, iegādājoties preces no SIA „NOSPE", tā piedalās ar krāpšanos saistītā ar pievienotās vērtības nodokli apliekamā darbībā.

[14] Ņemot vērā minēto, secināms, ka dienests pamatoti ir ierobežojis pieteicējas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu par darījumiem ar SIA „NOSPE". Līdz ar to ar pārsūdzēto lēmumu pieteicējai pamatoti papildus nomaksai budžetā aprēķināts PVN par 2013.gada maiju, jūliju un augustu 6137,17 *euro*, nokavējuma nauda 2232,77 *euro*, soda nauda 1771,54 *euro*, uzņēmumu ienākuma nodoklis par 2013.gadu 9193,17 *euro*, nokavējuma nauda 2059,27 *euro* un soda nauda 2757,95 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 5781,88 *euro* un aprēķināta soda nauda 1734,57 *euro,* saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu soda nauda noteikta 3132,05 *euro*.

Rezolutīvā daļa

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

n o s p r i e d a

noraidīt SIA „AŽIŅA KOMERCFIRMA „MARKETS"" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 30.jūnija lēmuma Nr.30.2-22.7/4521 atcelšanu.

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

Tiesas sēdes priekšsēdētāja A.Šteinberga

Tiesneses S.Kanenberga

A.Reitupe