Lietas arhīva Nr. A42-00123-18/7
ECLI:LV:ADRJRIT:2018:1012.A420292516.16.S

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2018.gada 12.oktobrī

Administratīvā rajona tiesa
šādā sastāvā: tiesnese D.Ābele,

piedaloties pieteicējas SIA „GATE MS" pārstāvjiem /pers. B/ un /pers. C/ un atbildētājas Latvijas Republikas pusē pieaicinātās iestādes Valsts ieņēmumu dienesta pilnvarotajam pārstāvim Antonam Vitkalovam,

atklātā tiesas sēdē izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta pēc SIA „GATE MS" pieteikuma Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 11.augusta lēmuma Nr.30.2–22.9/5358 atcelšanu.

Aprakstošā daļa

[1] Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – VID) Nodokļu kontroles pārvalde no 2015.gada 24.augusta līdz 2016.gada 11.martam SIA „GATE MS" (turpmāk arī – pieteicēja) veica pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) auditu par 2014.gada janvāri–2015.gada februāri un uzņēmuma ienākuma nodokļa (turpmāk – UIN) auditu par 2014.gadu. Saskaņā ar VID Nodokļu kontroles pārvaldes Starptautisko darījumu trešās kontroles daļas vadītājas 2016.gada 11.marta lēmumu Nr.30.2–23.27/14881 (turpmāk – sākotnējais lēmums) pieteicējai papildu nomaksai budžetā aprēķināts PVN 1 599 702,27 *euro*, soda nauda 479 910,68 *euro* un nokavējuma nauda 327 113,81 *euro*, UIN 682 749 *euro*, soda nauda 204 824,7 *euro* un nokavējuma nauda 34 137,45 *euro*, samazināts no budžeta atmaksājamais PVN par 80 943,95 *euro* un saistībā ar to aprēķināta soda nauda 24 283,19 *euro*.

[2] Ar VID ģenerāldirektores 2016.gada 11.augusta lēmumu Nr.30.2–22.9/5358 (turpmāk – Lēmums) sākotnējais lēmums atstāts negrozīts. Lēmums pamatots ar šādiem argumentiem.

[2.1] Par darījumiem ar SIA "Favi Group":

[2.1.1] 2014.gada janvārī–2015.gada februārī pieteicēja veica priekšnodokļa atskaitījumus 1 066 242,43 *euro* apmērā saskaņā ar SIA „Favi Group" vārdā noformētajām pavadzīmēm par saldētām zivīm un zivju produktiem.

Deklarēto darījumu apliecināšanai iesniegts 2013.gada 1.marta pirkuma līgums Nr.R–01/03–13 ar SIA „Favi Group", kurā norādīts, ka SIA „Favi Group" pārdod un pieteicēja pērk un pieņem svaigi saldētas zivis un saldēto zivju produktus. Saskaņā ar līguma nosacījumiem preču izkraušanu veic pircējs (pieteicēja) par saviem līdzekļiem. Turklāt, parakstot preču pavadzīmi–rēķinu, pircējs apstiprina, ka pieņēmis preci pavadzīmē noteiktajā daudzumā. Pārdevējs (SIA „Favi Group)" nodod pircējam nepieciešamo preču, transporta un kvalitātes apliecinošos dokumentus.

[2.1.2] VID secinājis, ka preces SIA „Favi Group" valdījumā faktiski nav bijušas, tās piegādātas un izkrautas pieteicējas noliktavā, tātad veikta tikai dokumentāra preču īpašnieka maiņa preču piegādes posmā SIA „Glembo", SIA „Cino" vai SIA „?101" ? SIA „Favi Group" ? pieteicēja.

[2.1.3] Izvērtējot pārbaudes materiālus, VID secināja, ka ķēdē iesaistītie uzņēmumi SIA „Favi Group", SIA „?101", SIA „Cino", SIA „Glembo", SIA „Alastra", SIA „Ammersi", SIA „Bocal", SIA „Zambus", SIA „Super F" faktiski preču piegādi līdz pieteicējas uzrādītajām preču saņemšanas vietām Atlantijas ielā 15, Rīgā vai „Tučī", Alsungā, Alsungas novadā neveica, lietā konstatētais norāda uz dokumentu parakstīšanu bez faktiskas preču pārvietošanas, savukārt faktiskais preču piegādātājs un pārvadātājs lietā nav konstatējams.

Nav identificējama strīdus preču izcelsme un kustība, nav iespējams gūt apstiprinājumu pieteicējas deklarētajam preču saņemšanas faktam tieši no SIA „Favi Group", līdz ar to nav īstenots priekšnodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums, saskaņā ar kuru precēm jābūt saņemtām no konkrētās rēķinā norādītās ar PVN apliekamās personas.

[2.1.4] No pārbaudes materiāliem nav konstatējams, ka kāda no darījumu ķēdē iesaistītajām uzņēmumu amatpersonām faktiski pārbaudīja saņemto un piegādāto preču apjomu. Atbilstoši noformētajiem dokumentiem katra krava vienas dienas laikā ir vairākas reizes mainījusi savu īpašnieku un preču nodošana notikusi bez preču kravas pārbaudes.

Lai gan SIA „Favi Group" valdes loceklis /pers. F/ 2015.gada 2.decembra paskaidrojumā norāda, ka preču izkraušanas laikā pārbaudīja preču apjomu, un atbilstību pasūtītajam sortimentam, saskaņā ar SIA „Venta FM" sniegto paskaidrojumu zivju miltu un zivju eļļas ražotnē „Tučī", Alsungā, Alsungas novadā saņemto preču nodošanā neviens citu uzņēmumu pārstāvis nav piedalījies.

[2.1.5] Tas, ka pieteicējas tiešais darījumu partneris un tā tālākie piegādātāji formāli apstiprina darījumu norisi, konkrētajā gadījumā liecina tikai par saskaņotu darbību veikšanu. Saskaņā ar SIA „Favi Group" VID iesniegtajos pārskatos uzrādīto informāciju darījumi ar pieteicēju ir 99%—100% no SIA „Favi Group" kopējā piegādes darījumu skaita strīdus darījumu periodā. Turklāt konstatējams, ka SIA „Favi Group" amatpersona /pers. B/ 2008., 2009.gadā kā SIA „KIR un K" amatpersona veica darījumus ar pieteicēju, tātad pieteicējas un SIA „Favi Group" amatpersonas ir bijušas ilgstoši pazīstamas, un saskaņota darbība starp pieteicēju un SIA „Favi Group" ir bijusi iespējama.

[2.1.6] Pieteicēja piedalās dokumentu noformēšanā par faktiski neesošiem darījumiem, par ko liecina būtiski trūkumi dokumentu noformēšanā (piemēram, nepatiesa informācija par preču pārvadātājiem, no kuras nav konstatējams preču pārvadāšanas fakts, iekraušana un izkraušana notiek bez faktiskas preču pārbaudes, dokumentus paraksta personas, kuras faktiski (fiziski) preces nav izsniegušas un saņēmušas), precīzi koordinētā darbība darījumu noformēšanā (dokumenti par preču piegādi starp visiem darījumu ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem noformēti vienā datumā, sabiedrību saimnieciskā darbība reģistrēta vienā adresē, attiecīgi Atlantijas ielā 15 un Viskaļu ielā 3, Rīgā, ko iespējams panākt tikai ar darījumos iesaistīto

dalībnieku iepriekšēju saskaņotu darbību.

[2.1.7] Tādējādi VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības saskaņā Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu 2014.gada janvārī–2015.gada februārī veikt priekšnodokļa atskaitījumus 1 066 242,43 *euro* apmērā.

[2.2] Pieteicēja 2014.gada janvāra–maija un jūlija–oktobra PVN deklarācijās, kā arī deklarāciju pielikumā „Informācija par preču piegādēm un sniegtajiem pakalpojumiem Eiropas Savienības teritorijā" ir deklarējusi preču piegādes UAB „Involito" 1 421 206,16 *euro*, UAB „Smilgesta" 79 775,23 *euro*, UAB „Berika" 504 626,35 *euro* un UAB „Mitvola plius" 920 124,60 *euro* apmērā, uzrādot darījumu pazīmi „G" – preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā.

[2.2.1] Atsevišķos gadījumos preču izkraušanas vieta neatbilst *CMR* norādītajai, persona, kura pieteicējas vārdā ar parakstu apliecina preču izsniegšanu, faktiski nav piedalījusies preču izsniegšanas procesā.

[2.2.2] Izvērtējot Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par UAB „Involito", UAB „Smilgesta", UAB „Berika" un UAB „Mitvola plius", ir pamats secināt, ka minētie Lietuvas uzņēmumi saimniecisko darbību faktiski nav veikuši, uzņēmumi reģistrētajās adresēs neatrodas un uzņēmuma pārstāvji nav sastopami. Turklāt no sniegtās informācijas nevar gūt apstiprinājumam *CMR* uzrādītajai informācijai par preču saņemšanu (izkraušanu) *Perkūnkiemo* gatvē 13–91, Viļņā, Lietuvā (UAB „Involito"), *Dariaus ir Gireno* gatvē 99, Viļņā, Lietuvā (UAB „Smilgesta" un UAB „Mitvola plius") un *Paneriu* gatvē 54–4, Viļņā, Lietuvā (UAB „Berika").

[2.2.3] Izvērtējot noformētos rēķinus un *CMR* kopsakarā ar pārvadātāju SIA „K? Truck grupa", SIA „Ēmas", SIA „ATU21", SIA „Pantera–1", SIA „SV Bloks", SIA „RRAK" darbinieka /pers. I/ paskaidrojumos un Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju par UAB „Involito", UAB „Smilgesta", UAB „Berika" un UAB „Mitvola plius", kā arī UAB „Involito" amatpersonas /pers. J/ paskaidrojumu, konstatējams, ka *CMR* uzrādītajās preču izkraušanas vietās *Dariaus ir Gireno g 99,* Viļņā, *Perkūnkiemio* g. 13–91, Viļņā un *Paneriu* g. 54–4, Viļņā pieteicējas deklarētie preču saņēmēji saimniecisko darbību faktiski neveica, līdz ar to nav konstatējama precīza un ticama informācija par preču izkraušanas vietu.

Turklāt Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija ļauj secināt, ka UAB „Involito", UAB „Smilgesta", UAB „Berika" un UAB „Mitvola plius" faktiski saimniecisko darbību nav veikuši, šo uzņēmumu darbības veidi neatbilst strīda darījumu saturam, uzņēmumi izslēgti no PVN maksātāju reģistra, jo nav veikuši ar nodokli apliekamus darījumus. Tātad lietā nav konstatējams, kas ir pieteicējas vārdā noformētajos rēķinos un *CMR* uzrādīto preču saņēmējs un gala patērētājs. Nav pamata secināt, ka pieteicēja faktiski ir piegādājusi preces (saldētās zivis un zivju produktus) uzņēmuma vārdā noformētajos rēķinos un *CMR* uzrādītajiem preču saņēmējiem UAB „Involito", UAB „Smilgesta", UAB „Berika" un UAB „Mitvola plius", turklāt nav gūts apstiprinājums preču saņemšanai minētajos dokumentos uzrādītajās preču izkraušanas vietās.

[2.2.4] Turklāt ir vērtējams apstāklis, ka pieteicēja nav noslēgusi līgumus par preču piegādēm 2 925 732,31 *euro* apmērā. Lietā nav konstatējami arī preču pasūtījumi vai citi pierādījumi, kas ļautu izdarīt secinājumus par preču piegādes darījuma faktu un to apstiprinātu (preces pasūtījumi, e–pasta sarakste, ziņojumi utt.). No pieteicējas amatpersonas /pers. B/ paskaidrojuma izriet, ka saziņai ar deklarētajiem darījumu partneriem izmantotas bezmaksas mobilās aplikācijas, līgumi nav slēgti, bet par deklarēto darījumu partneru maksātspēju gūta pārliecība no pārrunām ar uzņēmumu pārstāvjiem.

Minētais kopsakarā ar auditā konstatēto, ka preces netika nogādātas preču pavaddokumentos norādītajiem preču saņēmējiem, ļauj izdarīt secinājumu, ka pieteicēja zināja par tās darījumu ar UAB „Involito", UAB „Smilgesta", UAB „Berika" un UAB „Mitvola plius" saistību ar PVN krāpšanu.

[2.2.5] Lietā iegūtie pierādījumi liecina, ka konkrētajā gadījumā VID saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturto daļu nav pamata atzīt pieteicējas tiesības 2014.gada janvārī–martā, maijā, augustā, septembrī un oktobrī noformētajam darījumam ar UAB „Involito", UAB „Smilgesta", UAB „Berika" un UAB „Mitvola plius" piemērot PVN 0 % likmi.

Ņemot vērā minēto, VID pamatoti veica korekcijas pieteicējas 2014.gada janvārī–martā, maijā, augustā, septembrī un oktobrī PVN deklarācijās, samazinot ar PVN 0 % likmi apliekamo darījumu vērtību par 2 925 732,34 *euro* (UAB „Involito" (1 421 206,16 *euro*), UAB „Smilgesta" (79 775,23 *euro*), UAB „Berika" (504 626,35 *euro*), UAB „Mitvola plius" (920 124,6 *euro*)), attiecīgi par minēto summu palielinot ar PVN standartlikumi apliekamo darījumu vērtību un aprēķināto PVN par 614 403,79 *euro*.

[3] 2016.gada 8.septembrī Administratīvajā rajona tiesā saņemts pieteicējas pieteikums par Lēmuma atcelšanu. Pieteikumā norādīti turpmāk minētie argumenti.

[3.1] VID nav norādījis pietiekoši objektīvu argumentāciju, kāpēc pieteicējas rēķini nav atzīstami par attaisnojuma dokumentiem ierakstu veikšanai grāmatvedības reģistros. No Lēmuma nevar konstatēt pārkāpuma būtību. Lai izprastu šo procesu un noskaidrotu tā norisi, auditori audita laikā bija aicināti piedalīties šajā procesā, t.i. preces nodošanā–pieņemšanā.

[3.2] Pieteicējas pārstāvji tikās un preču pieņemšanu veica tikai ar SIA "Favi Group" pārstāvi, nekad nesatiekoties ar nevienu citu piegādātāju vai starpnieku. Preču izsniegšana un saņemšana vienā dienā, vienā adresē liecina tikai un vienīgi par starpniecības darījumu, kas ir civiltiesiski atļauts darījuma veids un nekādā veidā nevar liecināt par kādām nelikumīgām vai prettiesiskām darbībām. Līdz ar to VID arī ar šiem secinājumiem apzināti un pilnībā nepamatoti ir centies lietas apstākļus interpretēt par sliktu komersantiem.

[3.3] Komersantam nav aizliegts darboties arī jomā, kas nav deklarēta. Tātad komersantam ir brīva izvēle, kāda veida darbību veikt, kāda veida darījumus slēgt, likumsakarīgi, ka komersants arī ir tiesīgs par savu pakalpojumu vai pārdoto preci saņemt atbilstošu atlīdzību.

[3.4] Eiropas Savienības tiesa 2012.gada 21.jūnijā lietā C–142/11 sniedza prejudiciālu no lēmumu līdzīgos faktiskos apstākļos kā izskatāmajā lietā. VID nav ņēmis vērā Eiropas Savienības Tiesas atziņas, t.sk., to, ka valsts nav tiesīga sodīt tos nodokļu maksātājus, kas ir izpildījuši normatīvajos aktos noteiktās prasības, par citu personu krāpniecisko rīcību, ja nav informācijas, ka šī persona bijusi tieši iesaistīta krāpnieciskajā shēmā. Pieteicējas ieskatā VID nav guvis un audita lēmumā norādījis konkrētus pierādījumus apgalvojumam, ka pieteicēja zināja vai tai bija jāzina par fiktīvu darījumu ķēdēm, kurās tā tika iesaistīta.

[3.5] Tāpat pieteicēja nepiekrīt VID apgalvojumam, ka līguma vispārīgs saturs vai līguma neesība liecina par darījumu dokumentu formālu sagatavošanu. Rakstveida līguma esība nav obligāts nosacījums darījumu veikšanai. Turklāt tiesu prakse civillietās parāda, ka līguma neesība pati par sevi nevar kavēt saistību izpildi vai parāda piedziņu.

[3.6] VID, saņemot informāciju un paskaidrojumus no SIA „Favi Group" un tās deklarētajiem darījumu partneriem, nav noformulējusi jautājumus tā, lai saņemtu konkrētas atbildes uz tiem. Tāpat VID nav uzaicinājis sniegt paskaidrojumu preču piegādātāju OU „Global Retail group". Pieteicējas ieskatā tas darīts apzināti, jo auditori bija sapratuši, ka zivis ir reāli piegādātas, tādēļ informācijas saņemšana no OU „Global Retail group" nebūtu VID izdevīga.

[4] 2016.gada 7.novembrī tiesā saņemts VID paskaidrojums par pieteikumu, ko VID neatzīst un lūdz noraidīt, pamatojoties uz Lēmumā minētajiem argumentiem.

[5] Tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji uzturēja pieteikumā ietverto prasījumu, pamatojoties uz pieteikumā norādītajiem apsvērumiem, bet atbildētāju

pārstāvošās iestādes pārstāvis pieteikumu neatzina un lūdza noraidīt, pamatojoties uz pārsūdzētajā lēmumā minētajiem argumentiem.

Motīvu daļa

[6] Tiesa, uzklausot procesa dalībnieku paskaidrojumus un liecinieku liecības, izvērtējot lietas apstākļus un lietā esošos pierādījumus, secina, ka pieteikums nav pamatots un ir noraidāms pilnībā.

I

[7] Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92. panta pirmās daļas 1.punkts noteic, ja iegādātās preces un saņemtie pakalpojumi ir izmantoti 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.

Augstākā tiesa savā praksē ir atzinusi, ka, lai liegtu pieteicējai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības, ir jākonstatē viens no šādiem apstākļiem: 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 (*sk. Augstākās tiesas 2013.gada 10.septembra sprieduma lietā Nr.SKA–12/2013 (A42676407) 12.punktu*).

Tādējādi tiesai ir jānoskaidro, vai prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār ir piegādāts (tostarp noskaidrojot, vai tas tiek apšaubīts no dienesta puses, vai par to pastāv strīds). Minētais ir būtiski, jo atkarībā no tā, vai prece vai pakalpojums ir vai nav piegādāts, mainās to apstākļu apjoms, kas tiesai ir jānoskaidro un jānovērtē. Proti, ja ar pārliecinošiem pierādījumiem tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāts (to nav darījis ne darījuma dokumentos norādītais piegādātājs, ne arī jebkāda cita persona), tad atbilde uz to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja, ka iesaistās pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgā izmantošanā, ir acīmredzama, līdz ar to tālāks izvērtējums vairs nav nepieciešams. Ja tiek konstatēts, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts vai preces vai pakalpojuma neesības fakts ir grūti konstatējams un tādēļ ir izdarāms pieņēmums, ka prece vai pakalpojums ir piegādāts, tiesai ir jānoskaidro, vai to ir darījusi darījumu dokumentos norādītā persona. Ja noskaidrojas, ka darījumu dokumentos norādītā persona nevarēja piegādāt preci vai pakalpojumu, tad ir jānoskaidro, vai pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar ļaunprātīgu pievienotās vērtības nodokļa sistēmas izmantošanu. Ievērojot to, ka preces vai pakalpojuma esības gadījumā to piegādes notikumu gaita var būt visdažādākā, kas var nozīmēt gan to, ka priekšnodokļa tiesību izmantotājs zina, kur iesaistās, gan arī tieši pretējo, līdz ar to novērtējumam par to, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt par iesaistīšanos nelikumīgā darījumā, ir izšķiroša nozīme lietā (*sk. Augstākās tiesas 2018.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.A420489411 (SKA–39/2018) 6.punktu*).

[8] Saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas norādēm tas, vai darījumu galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, izriet no attiecīgo darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā šo darījumu pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C–255/02 Halifax 81.punktu*). Arī Augstākā tiesa ir atzinusi, ka darījuma noslēgšanas apstākļi (darījuma partnera un priekšmeta izvēle, dokumentu sastādīšana, pušu kontaktēšanās u.tml.) var būt pārbaudes objekts, lai vērtētu preces saņēmēja, slēdzot darījumus, mērķi, lomu un godprātību, tostarp informētību par pārdevēja darbības mērķiem. Šādu apstākļu novērtējums var būt izšķirošs tieši preces saņēmēja tiesību atzīšanā vai ierobežošanā (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.SKA–48/2014 11.punktu*). Tādēļ tiesai ir objektīvi jānovērtē darījuma patiesā būtība (*sk. Augstākās tiesas 2018.gada 20.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA–97/2018 8.punktu*). Turklāt "zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums. Faktu pierādīšanai var izmantot arī netiešus pierādījumus, kas savā kopumā veido pārliecinošu pamatu slēdzienam par fakta pastāvēšanu (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.maija sprieduma lietā Nr.SKA–974/2016 8.punktu*).

[9] Lietā ir strīds par to, vai pieteicēja grāmatvedības dokumentos norādīto preci ieguva tieši no SIA "Favi Group", t.i., vai darījumi faktiski notika ar SIA "Favi Group" un vai VID pamatoti ierobežoja PVN priekšnodokļa atskaitīšanas tiesības. Tāpat lietā pastāv strīds, vai faktiski notika darījumi ar UAB "Involito", UAB "Smilgesta", UAB "Berika" un UAB "Mitvola Plius" un secīgi – vai VID pamatoti ierobežoja ar 0 % likmi apliekamo darījumu vērtību ar iepriekš minētajiem Lietuvas uzņēmumiem.

[10] VID ir apstrīdējis pieteicējas darījumus ar SIA "Favi Group". Deklarēto darījumu apliecināšanai iesniegts 2013.gada 1.marta pirkuma līgums Nr.R–01/03–13 ar SIA „Favi Group" (*lietas 4.sējuma 209.lapa*), kurā norādīts, ka SIA „Favi Group" pārdod un pieteicēja pērk un pieņem svaigi saldētas zivis un saldēto zivju produktus. Tāpat lietā ir iesniegtas SIA "Favi Group" pavadzīmes par saldētās zivju produkcijas un citu produktu piegādi pieteicējai. Pieteicēja ir deklarējusi darījumu kopējo vērtību ar SIA "Favi Group" 4 551 662 *euro* vērtībā. VID audita rezultātā ir atzinis, ka preces faktiski no SIA "Favi Group" nav iegādātas. Taču lietā nav tādu pierādījumu, kas apstiprinātu, ka preču vispār nebija. Proti, ar pārliecinošiem pierādījumiem nav konstatēts, ka prece noformēto dokumentu aizsegā vispār nav piegādāta (to nav darījis ne darījuma dokumentos norādītais piegādātājs, ne arī jebkāda cita persona) (*sal. Augstākās tiesas 2018.gada 8.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA–39/2018 5.punkts*). Tādēļ tiesai jāpārbauda, vai preces ir iegādātas no attaisnojuma dokumentā norādītā komersanta – SIA "Favi Group". Proti, vai darījums ir noticis ar attiecīgo darījumu partneri.

[11] Lai arī nodokļa rēķinu esība ļauj pieņemt, ka pakalpojums ir sniegts vai prece piegādāta, tomēr šāds pieņēmums neizslēdz iespēju to apstrīdēt, iesniedzot pierādījumus, kas apliecina pretējo (*sk., piemēram, Augstākās tiesas 2004.gada 5.oktobra sprieduma lietā Nr.SKA–144/2004 11.punktu un 2015.gada 5.oktobra rīcības sēdes lēmumu lietā Nr.SKA–746/15*). Savukārt saskaņā ar likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.panta četrpadsmito daļu darījumi ir jāvērtē arī pēc ekonomiskās būtības un satura, nevis tikai pēc juridiskās formas.

[12] Tiesas ieskatā VID ir savācis pietiekami daudz pierādījumu, kas apliecina, ka pieteicēja ir apzināti iesaistījusies darījumos ar mērķi iegūt fiskālas priekšrocības. Vispirms tiesa izvērtēs pieteicējas darījumus ar SIA "Favi Group". Tomēr tas nebūt nenozīmē, ka objektīvās pa tiesības noskaidrošanai nav pieļaujama darījuma ķēdes kopēja pārbaude, kopainas novērtēšana, netiešo pierādījumu iegūšana un citas darbības, kas vērstas uz vispusīgu lietas izskatīšanu un pareiza lēmuma pieņemšanu (*s k . Administratīvās rajona tiesas 2016.gada 11.februāra sprieduma lietā Nr.A420165215 6.punktu*). Tādējādi tiesa atzīst, ka lietā, vērtējot darījumu ticamību, ir pārbaudāmas arī darījumu partnerus raksturojošās ziņas. Tam ir nozīme, lai noskaidrotu, vai darījumu partneru rīcībā varēja būt strīdus prece. Tātad papildus ir vērtējami VID savāktie pierādījumi arī par saldēto zivju un zivju produktu tālāko pirkšanas un pārdošanas ķēdi un vai darījumu slēgšanas apstākļi un darījumu dalībnieku rīcība ir raksturīga komerciālai darījumu

slēgšanas praksei. Attiecīgi noskaidrojams, vai pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļu samazināšanas plānā (*sal. Augstākās tiesas 2015.gada 7.decembra sprieduma lietā Nr. SKA–953/2015 7. punkts*).

[13] Tātad, veicot visaptverošu un rūpīgu pieteicējas tiešo un tālāko darījumu partneru darbības izvērtējumu, VID ir konstatējis šādas darījumu ķēdes:

1. OU "Global Retail Group"?SIA "Alastra"?SIA "A101"?SIA "Favi Group" ?pieteicēja;
2. OU "Global Retail Group"?SIA "Ammersi"?SIA "A101"?SIA "Favi Group" ?pieteicēja;
3. UAB "Involito"?SIA "Cino"?SIA "Favi Group"?pieteicēja;
4. UAB "Involito"?SIA "Super F"?SIA "Glembo"?SIA "Favi Group" ?pieteicēja;
5. SIA "Zambus"?SIA "Glembo"?SIA "Favi Group"?pieteicēja;
6. UAB "Smilgesta"?SIA "Bocal"?SIA "Glembo"?SIA "Favi Group" ?pieteicēja.

Šo faktu apstiprina lietas materiāli, to nav apstrīdējusi arī pieteicēja. Turklāt lietā ir konstatējams būtisks apstāklis, ka visi darījumi, sākot no SIA "Alastra" , SIA "Ammersi", SIA "CINO", SIA "Super F", SIA "Zambus" un SIA "Bocal" līdz pieteicējai, ir noslēgti jeb noformēti vienā un tajā pašā dienā (*sk. VID audita pārskata 31.–38.pielikumu, lietas 1.sējuma 119.–142.lapa*).

Nejaušas izlases kārtībā pārbaudot darījuma dokumentus, tiesa atzīst VID izdarītā secinājuma pareizību. Piemēram, SIA "Alastra" 2014.gada 22.janvārī izrakstījusi pavadzīmi Nr.AL1401/011 SIA "A 101" par pārdotajām 28, 006 tonnām sardinellas liemeņu (5/7) 21 348,97 *euro* vērtībā (*lietas 2.sējuma 69.lapas otra puse*). SIA "A 101" 2014.gada 22.janvārī izrakstījusi rēķinu Nr.SFA 000170 SIA "Favi Group" par pārdotajām 28, 006 tonnām sardinellas liemeņu (5/7) 21 564,62 *euro* vērtībā (*lietas 5.sējuma 79.lapa*), bet SIA "Favi Group" 2014.gada 22.janvārī izrakstījusi rēķinu Nr.FG000170 SIA "GATE MS" par pārdotajām 28, 006 tonnām sardinellas liemeņu (5/7) 21 844,68 *euro* vērtībā (*lietas 5.sējuma 69.lapa*).

Savukārt SIA "Ammersi" 2014.gada 14.augustā izrakstījusi pavadzīmi Nr.AMM14–08–004 SIA "A 101" par pārdotajām 21, 008 tonnām saldētas siļķes filejas ar ādu (5/8, Islande) 28 493,15 *euro* vērtībā (*lietas 2.sējuma 105.lapas otra puse*). SIA "A 101" 2014.gada 14.augustā izrakstījusi rēķinu Nr.SHA 000242 SIA "Favi Group" par pārdotajām 21, 008 tonnām saldētas siļķes filejas ar ādu (5/8, Islande) 28 493,15 *euro* vērtībā (*lietas 5.sējuma 245.lapa*), bet SIA "Favi Group" 2014.gada 14.augustā izrakstījusi pavadzīmi Nr.FG140814/1 SIA "GATE MS" par pārdotajām 21, 008 tonnām saldētas siļķes filejas ar ādu (5/8, Islande) 28 991,04 *euro* vērtībā (*lietas 5.sējuma 233.lapas otra puse*).

Arī darījumu ķēdē SIA "CINO"?SIA "Favi Group"?SIA "GATE MS" ir konnstatējams, ka, piemēram, SIA "CINO" 2014.gada 29.aprīlī izrakstīja pavadzīmi Nr.CIN–29–04–04 SIA "Favi Group" par pārdoto 21 tonnu makreļu ar galvu, 400/600, Norvēģija, par 45 990 *euro* (*lietas 5.sējuma 160.lapas otra puse*). SIA "Favi Group" 2014.gada 29.aprīlī izrakstīja pavadzīmi SIA "GATE MS" par pārdoto 21 tonnu makreļu ar galvu, 4/600, Norvēģija, par 46 200 *euro* (*lietas 5.sējuma 141.lapa*).

Tāpat SIA "Super F" 2014.gada 29.augustā izrakstīja pavadzīmi Nr.SUPF/29/08/14–01 SIA "Glembo" par pārdoto 21 000kg saldētu makreļu ar galvu, 400/600, Skotija, par 47 481 *euro* (*lietas 2.sējuma 201.lapa*). SIA "Glembo" 2014.gada 29.augustā izrakstīja pavadzīmi Nr.GLEMFA–01–29–08–2014 SIA "Favi Group" par pārdoto 21 000 kg saldētu makreļu ar galvu, 400/600, Skotija, par 47 880 *euro* (*lietas 2.sējuma 201.lapas otra puse*), bet SIA "Favi Group" 2014.gada 29.augustā izrakstīja pavadzīmi SIA "GATE MS" par pārdoto 21 tonnu makreļu ar galvu, 4/600, Norvēģija, par 48 090 *euro* (*lietas 5.sējuma 230.lapa*).

SIA "Zambus" 2014.gada 20.novembrī izrakstīja pavadzīmi Nr.ZMG/20/11/14–01 SIA "Glembo" par pārdotajiem 19 500 kg saldētu makreļu ar galvu, 300/500, Skotija, par 24 765 *euro* (*lietas 2.sējuma 164.lapa*). SIA "Glembo" 2014.gada 20.novembrī izrakstīja pavadzīmi Nr.GLFA–01–20–11–2014 SIA "Favi Group" par pārdotajiem 19 500 kg saldētu makreļu ar galvu, 300/500, Skotija, par 25 155 *euro* (*lietas 2.sējuma 164.lapas otra puse*), bet SIA "Favi Group" 2014.gada 20.novembrī izrakstīja pavadzīmi SIA "GATE MS" par pārdotajām 19 500 tonnām (acīmredzot pārrakstīšanās kļūda) saldētu makreļu ar galvu, 300/500, Skotija, par 25 350 *euro* (*lietas 3.sējuma 54.lapas otra puse*).

SIA "Bocal" 2015.gada 19.februārī izrakstīja pavadzīmi Nr.BCG–1/19.02.15 SIA "Glembo" par pārdotajiem 540 kg puscietā siera Gouda, 45%, par 1144,80 *euro* (*lietas 2.sējuma 128.lapas otra puse*). SIA "Glembo" 2015.gada 19.februārī izrakstīja pavadzīmi Nr.GLFA–01–19–02–2015 SIA "Favi Group" par pārdotajiem 540 kg puscietā siera Gouda, 45%, par 1161,00 *euro* (*lietas 2.sējuma 128.lapa*), bet SIA "Favi Group" 2015.gada 19.februārī izrakstīja pavadzīmi SIA "GATE MS" par pārdotajām 0,540 tonnām puscietā siera Gouda, 45%, par 1188 *euro* (*lietas 10.sējuma 120.lapa*).

[14] VID auditā ir arī konstatējis, ka preču izsniegšanas un saņemšanas vietas darījumos starp pieteicēju un SIA "Favi Group" ir vienādas – Atlantijas iela 15, Rīga (kas vienlaikus bija gan pieteicējas juridiskā adrese un PVD reģistrēta noliktava–saldētava, gan SIA "Favi Group" juridiskā adrese auditējamajā periodā) vai "Tučī", Alsungas novads. Tātad tas nozīmē, ka prece nav pārvadāta. Tāpat VID, vērtējot SIA "Favi Group" tālākos darījuma partnerus, ir konstatējis, ka arī darījumu ķēdēs iesaistītie uzņēmumi saskaņā ar pārvadājuma dokumentiem preces ir saņēmuši Atlantijas ielā 15 un "Tučos". Proti, prece ir pirkta un pārdota vairākiem uzņēmumiem, līdz nonākusi pie pieteicējas, nemainot savu atrašanās vietu, izņemot darījumu ķēdēs, kas sākas ar UAB "Involito", SIA "Zambus" un UAB "Smilgesta", sākotnēja izsniegšanas vieta ir norādīta attiecīgi Viskaļu iela 3, Rīga (kas no 2014.gada 8.aprīļa ir arī pieteicējas PVD reģistrētās struktūrvienības "Noliktava" adrese, kā arī SIA "A101", SIA "CINO" un SIA "Glembo" PVD reģistrēta darbības vieta) un Dariaus ir Gireno gatve 99, Viļņa.

Šo faktu apstiprina gan rēķini/pavadzīmes, gan tiešā darījumu partnera SIA "Favi Group" amatpersonas /pers. F/ paskaidrojumi, proti, saņemtā prece neesot tikusi uzglabāta, bet uzreiz piegādāta pircējam (pieteicējai) tās noliktavā Atlantijas ielā 15, kur arī izkrauta, bet, ja tomēr pircējs nav varējis preci pieņemt, tā glabājusies SIA "Favi Group" noliktavā Atlantijas ielā 15 *(lietas 3.sējums 136.–139.lapa)*. Arī darījumu ķēdē iesaistītā uzņēmuma SIA "Alastra" amatpersona /pers. AF/ paskaidrojumā VID norādījis, ka iegādāto zivju produkciju tās pārdevējs Igaunijas uzņēmums OU "Global Retail Group" piegādājis līdz saņemšanas vietai – Atlantijas ielai 15 *(lietas 3.sējums 140.lapa)*. Līdzīgu paskaidrojumu ir sniegusi arī SIA "Cino" amatpersona /pers. AG/ *(lietas 3.sējums 141.–143.lapa)*, proti, preces no UAB "Involito" tika piegādātas pircējam vai uzglabātas Margrietas ielā 7, kā arī SIA "Glembo" amatpersona /pers. AH/ *(lietas 3.sējums 150.–153.lapa)*. Arī tiesas sēdē nopratināto tiešo un tālāko darījuma partneru amatpersonas apstiprināja, ka prece pie viņiem nav glabāta (sk. tiesas sēžu protokolos fiksētās SIA "Favi Group" amatpersonas /pers. F/, SIA "A 101" amatpersonas /pers. AJ/, SIA "Glembo" amatpersonas /pers. AH/, SIA "Alastra" amatpersonas /pers. AF/ un OU "Global Retail Group" amatpersonas /pers. AK/ liecības, *lietas 9.sējuma 117.–126., 234.–251.lapa*).

Vienlaicīgi, izvērtējot SIA "Favi Group" amatpersonas paskaidrojumus, tiesa konstatē būtisku pretrunu. Proti, saskaņā ar paskaidrojumiem, ja pircējs, t.i., pieteicēja, nav varējusi preci pieņemt, tā glabājusies SIA "Favi Group" noliktavā Atlantijas ielā 15. Savukārt VID ir ieguvis informāciju, ka tikai no 2015.gada 3.decembra šim uzņēmumam Atlantijas ielā 15, Rīgā ir reģistrēta struktūrvienība – noliktava. Līdz ar to lietā nav

saprotams, kur tad prece tika uzglabāta – SIA "Favi Group" vai pieteicējas noliktavā. Savukārt tiesas sēdē /pers. F/ liecināja, ka noliktavas SIA "Favi Group" bija, taču netika izmantotas, bet pieteicējas amatpersona tiesas sēdē paskaidroja, ka viņš nav informēts, vai sadarbības partneris zivis glabāja noliktavā, taču pieteicēja iegādājās zivis tieši no saldētavas. Līdz ar to, nav skaidri konstatējama darījuma faktiskā norise, kādā veidā pieteicēja tika pie zivīm – nopirka tās, kad tās vēl atradās kravas automašīnās Atlantijas ielas 15 teritorijā vai pie tās, vai arī tās tika izsniegtas no sadarbības partnera saldētavas.

[15] Tiesa neapstrīd to, ka var būt ļoti veiksmīgi izstrādāta loģistika un atsevišķos gadījumos veiksmīgi sakrist biznesa intereses. Vienlaicīgi tiesa kritiski vērtē to, ka pirkšanas–pārdošanas ķēdē iesaistītie trīs līdz četri uzņēmumi normālas komercdarbības apstākļos tik ilgstoši varēja spēt saskaņot savas intereses, vienojoties par iepērkamo produkciju (sugu, veidu), cenu, apjomu (kg/tonnas), pārvadāšanas izdevumiem, piegādes laiku u.c. jautājumiem, ka nekad nevienam darījuma ķēdē iesaistītajam uzņēmumam nebija vajadzīgs izmantot noliktavas (izņemot pieteicēju). Konkrētajā gadījumā, piemēram, darījumi, kuros ķēdes sākumā ir SIA "Alastra", ir ilguši no 2014.gada janvāra līdz marta beigām, ar SIA "Ammersi" – no 2014.gada aprīļa līdz 2015.gada februāra beigām, ar SIA "CINO" – no 2014.gada janvāra līdz maija beigām, ar SIA "Super F" – no 2014.gada jūnija līdz oktobra beigām (*lietas 1.sējuma 125.– 139.lapa*). Tiesas vēlas norādīt, ka vispārzināms ir fakts, ka dzīvē gadās dažādas situācijas, arī pārpratumi, jo īpaši, ja pasūtījumi tika saskaņoti tikai mutiski, kā tas ir šajās darījumu ķēdēs, un uzņēmumiem ir dažādas intereses, vajadzības, kā arī finansiālās iespējas, tāpēc tik raita darījumu noformēšana liecina par vienīgi formālu darījumu noformēšanu, ko apliecina arī tiesas sēdē uzklausītās uzņēmumu amatpersonu liecības par saimnieciskās darbības raksturu un īpatnībām (*sk. šī sprieduma 22.punktu*), kas papildus apstiprina VID argumentus par saskaņotu rīcību darījumu apliecinošu dokumentu noformēšanā bez faktiskas darījumu veikšanas.

[16] Tā kā uzņēmējdarbības pamatmērķis ir peļņas gūšana, tā ietver sevī saimnieciskus apsvērumus izdarīšanu savas rīcības plānošanā, tostarp darījumu partneru izvēlē, lai izvērtētu un novērstu potenciālos ekonomiskos un saimnieciskās darbības ilgtspējības riskus (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 30.marta sprieduma lietā Nr.SKA– 151/2016 8.punktu*).

Šajā kontekstā svarīgs ir apstāklis, ka SIA "Favi Group" amatpersona tiesas sēdē pieteicējas amatpersonu raksturoja kā konkrētajā jomā zinošu un pieredzējušu cilvēku. Arī pats /pers. B/ paskaidroja, ka ar saldēto zivju tirdzniecību nodarbojas no 2001.gada, SIA "GATE MS" ir lielākā klientu bāze, un pieteicēja ir lielākais uzņēmums, kurš nodarbojas ar zivju pārstrādi. Līdz ar to, raugoties no loģikas viedokļa, pieteicēja zināja vai tai vajadzēja zināt par izdevīgākajiem produkcijas iegādes avotiem un tai būtu bijis izdevīgi iepirkt preci pa tiešo no ražotāja vai pārstrādātāja, t.i., bez starpniekiem, jo katrs starpniekdarījums sadārdzina produkcijas cenu, kas uzņēmējdarbībai ir neizdevīgi. Tomēr, kā redzams no lietā noformētajiem un iesniegtajiem dokumentiem, pieteicēja produkciju ir pirkusi no SIA "Favi Group". Šādu rīcību pieteicējas amatpersona argumentēja ar to, ka šis uzņēmums piedāvājis pēcapmaksu.Tiesa kritiski vērtē to, ka persona ar tik ilgstošu pieredzi konkrētajā tirgus sektorā faktiski notikušu darījumu gadījumā būtu pirkusi preci no starpnieka, tātad par dārgāku cenu, nevis iegādājusies to bez starpniekiem. Lai arī tiesas sēdē pieteicējas amatpersona paskaidroja, ka igauņu uzņēmums OU "Global Retail Group" prasīja priekšapmaksu, šī igauņu uzņēmuma amatpersona tiesas sēdē savukārt paskaidroja, ka sadarbība ar SIA "Alastra" un SIA "Ammersi" balstījās uz pēcapmaksu. Tiesas sēdē /pers. AK/ paskaidroja, ka pieteicējas amatpersonu /pers. B/ pazīst kopš 2009.gada, kad strādāja konkurējošos uzņēmumos Latvijas tirgū. Līdz ar to, tiesa kritiski vērtē apstākli, ka mazpazīstamiem uzņēmumiem kā SIA "Alastra" un SIA "Ammersi", kuras /pers. AK/ tiesas sēdē raksturoja kā "jaunas sejas" zivju biznesā, no kuriem SIA "Alastra" ir dibināta tikai 2013.gada 11.martā, tātad tikai apmēram gadu pirms darījumiem ar OU "Global Retail Group", būtu tikuši piemēroti labvēlīgāki noteikumi (pēcapmaksa), nekā zināmai uzņēmuma amatpersonai (SIA "GATE MS") ar pieredzi šajā nozarē. Tāpat nav konstatējams apstāklis, ka pieteicējai būtu bijušas finansiālas grūtības, lai objektīvu iemeslu dēļ iepirktu zivis ar pēcapmaksu, jo, kā tiesas sēdē paskaidroja pieteicējas amatpersona /pers. B/, 2014.gadā pieteicējas noliktavās atradās līdz 3000 tonnām zivju vairāku miljonu vērtībā (*sk.2017.gada 29.novembra tiesas sēdes protokolu*).

Tā kā pieteicējas amatpersona sevi pozicionēja kā cilvēku ar zināšanām un pieredzi šajā specifiskajā saldētu zivju tirgū, tad kritiski ir vērtējams apstāklis, ka pieteicēja būtu ieinteresēta zaudēt, piemēram, 495,71 *euro* (21 844,68 *euro* – 21 348,97 *euro)* par vienu darījumu, kā tas izriet no 2014.gada 22.janvāra darījumu ķēdes: SIA "Alastra" ? SIA "A 101" ? SIA "Favi Group" ? SIA "GATE MS" (*sk. šī sprieduma 13.punktu*), bet gan faktiski notikušu darījumu gadījumā būtu iepirkusi šo produkciju pa tiešo, izlaižot virkni starpnieku.

Iepriekš minētais nav jāsaprot kā apstāklis, ka tiesa apstrīdētu darījumu slēgšanas brīvību. Tomēr šim apstāklim ir nozīme, vērtējot darījumu kopējo fonu.

[17] Lai arī tiek paskaidrots, ka prece ir pārvadāta, lielākajā daļā darījumu piegādi jeb transportēšanu veikušais uzņēmums vispār nav norādīts. Izņēmums ir daļa SIA "Cino" un SIA "Glembo" darījumu, kuros kā transportētājs pavadzīmēs ir norādīts SIA "Head" un SIA "Gaja plus". Taču pati pieteicēja jau pēc audita ir noliegusi apstākli, ka SIA "Head" un SIA "Gaja plus" būtu veikusi transportēšanu, jo to pretēji sākotnēji iesniegtajiem dokumentiem esot veikusi SIA "Virtual House". Turklāt arī SIA "Head" un SIA "Gaja plus" noliedz transportēšanas pakalpojumu sniegšanu, bet SIA "Gaja pluss" papildus paskaidro, ka uzņēmumam nav mašīnu ar regulējamu temperatūras režīmu (*lietas 3.sējuma 86. un 166.lapa*). Vērtējot SIA "Virtual House" iespējas veikt transportēšanu, tiesa konstatē, ka VID ir savācis informāciju, kas liecina, ka, pirmkārt, pieteicējas minētais šoferis /pers. AO/ nekad nav bijis pieņemts darbā SIA "Virtual House", otrkārt, CMR norādītajiem transportlīdzekļiem strīdus periodā nav bijusi noformēta obligātās civiltiesiskās apdrošināšanas polise. Tātad apšaubāms ir apstāklis, ka šādi transportlīdzekļi piedalījās ceļu satiksmē. Ņemot vērā to, ka, vadoties no noformētajiem dokumentiem, tika veiktas daudzas piegādes ilgstošā laika periodā par kopumā vairāk kā četriem miljoniem *euro*, apšaubāms ir tas, ka pircējs, kurš saņem preci, nezinātu, kas šo preci ilgstošā laika posmā piegādā.

Savukārt tiesas sēdē OU "Global Retail Group" amatpersona liecināja, ka zivju transportēšanai piesaistīja brokeri SIA "Balt Race", kas nesakrīt ar audita laikā konstatētajiem pārvadātājiem. Tā kā visi tālākie darījuma partneri liecināja, ka transportu nodrošinājis pārdevējs, tātad sanāk, ka darījumos, kas sākas ar OU "Global Retail Group", transportēšanu ir veicis SIA "Balt Race" vai tās nolīgts uzņēmējs. Savukārt darījumu ķēdēs, kas sākas ar SIA "Zambus", UAB "Involito" un UAB "Smilgestas", pārvadātājs vispār nav konstatējams. Tāpat VID noskaidrojis, ka SIA "Favi Group" auditējamajā periodā ir bijis reģistrēts vienīgi vieglais pasažieru automobilis Volvo S80, bet tās tiešajiem darījuma partneriem SIA "A101", SIA "CINO" SIA un "Glembo", kā arī SIA "Super F", SIA "Zambus" un SIA "Bocal" īpašumā un turējumā nav bijuši reģistrēti transportlīdzekļi. Tātad arī šie uzņēmumi nevarēja veikt faktisku piegādi, ko SIA "A101" un SIA "Glembo" amatpersonas tiesas sēdē arī apstiprināja, norādot, ka par transportēšanu atbildējis pārdevējs, nevis viņu uzņēmumi. Savukārt pārējo darījumu ķēdē iesaistīto uzņēmumu amatpersonas uz tiesas sēdi neieradās arī pēc piespiedu līdzekļu piemērošanas, tāpēc nebija iespējams uzzināt viņu skaidrojumu par darījumu faktiskajiem apstākļiem.

Līdz ar to, no lietas materiāliem izriet, ka lietā nav pierādījumu tam, kas preci transportēja un vai tā vispār saskaņā ar noformētajiem

dokumentiem tika piegādāta.

[18] VID ir konstatējis un to apstiprina informācija no *Lursoft* datu bāzes, ka SIA "Favi Group" tiešā darījumu partnera SIA "A101" un tās darījumu partneru SIA "Alastra" un SIA "Ammersi" deklarētie darbības veidi ir plaša sortimenta preču vairumtirdzniecības starpnieku darbība, datorprogrammēšana un attiecīgi – tūrisma operatora pakalpojumi. Arī cita SIA "Favi Group" tiešā darījumu partnera SIA "Glembo" un tās darījuma partneru SIA "Super F", SIA "Zambus" un SIA "Bocaľ" deklarētie darījuma veidi ir attiecīgi citu pārtikas produktu vairumtirdzniecība, ieskaitot zivis, vēžveidīgos un mīkstmiešus, pārtikas produktu, dzērienu un tabakas nespecializēta vairumtirdzniecība, elektronisko ierīču, telekomunikāciju iekārtu un to daļu vairumtirdzniecība, kā arī citur neklasificēti individuālie pakalpojumi. Tātad tie galvenokārt ir darbības veidi, kas nav saistīti ar saldētu zivju un zivju produktu tirdzniecību. Līdz ar to, būtu tikai loģiski, ka arī pieteicējas tiešais darījuma partneris sniegtu saprātīgu skaidrojumu, kā iepazinās ar šiem uzņēmumiem un kāpēc produkciju, ņemot vērā tiesas sēdē sniegto paskaidrojumu par /pers. F/ zināšanām un pieredzi šajā specifiskajā pārtikas produktu tirgū, iepirka no mazpazīstamiem un neilgi pirms pirms darījumiem dibinātiem uzņēmumiem (piemēram, SIA "Glembo" reģistrēta Uzņēmumu reģistrā 2014.gada 14.martā, SIA "A 101" – 2013.gada 7.janvārī, bet likvidētas attiecīgi 2013. un 2018.gadā), kuru amatpersonām nav uzņēmējdarbības pieredzes, jo saldētu zivju produktu pirkšanas–pārdošanas nozare ir pietiekami specifiska joma, kas prasa īpašus pārvadāšanas apstākļus un speciālas PVD atļaujas.

Turklāt arī pārējos darījumu ķēdē iesaistītos uzņēmumus raksturojošā informācija – SIA "Super F" un SIA "Zambus" nav bijuši darbinieki, darījumu periodā nav bijuši transportlīdzekļi, SIA "Zambus" nav iesniegusi 2014.gada novembra PVN deklarāciju, PVN maksātāju reģistrā tās reģistrētas attiecīgi 2014.gada 2.aprīlī un 2014.gada 17.septembrī, bet izslēgtas attiecīgi 2015.gada 13.februārī un 2014.gada 18.decembrī, SIA "Super F" ir deklarējusi iegādi no UAB "Involito" – liek domāt par uzņēmumu mākslīgu dibināšanu ar mērķi tikt izmantotām mākslīgu darījumu shēmu uzturēšanā, jo tās reģistrētas īsi pirms darījumu noformēšanas un izslēgtas no reģistra drīz pēc darījumu beigām. Turklāt SIA "Zambus" amatpersona /pers. AS/ ir sniedzis paskaidrojumu, ka par amatpersonu kļuva pēc trešās personas lūguma, pats saimniecisko darbību neveica *(lietas 3.sējuma 154.–156.lapa)*.

Kā redzams no lietas, VID ir ieguvis pierādījumus, ka SIA "Bocaľ" valdes loceklis /pers. AT/ ir Krievijas pilsonis, kurš nav pieprasījis un viņam nav izsniegtas uzturēšanās un darba atļaujas, robežas šķērsošanas fakti nav konstatēti *(lietas 3.sējuma 161.lapa)*. Tātad uzņēmumi nevarēja veikt saimniecisko darbību bez amatpersonas saskaņā ar Civillikuma 1410. un 1427.pantu un Komerclikuma 221.pantu. Tāpat audita laikā ir konstatēts, ka uzņēmuma darbinieks /pers. J/ vienlaikus ir UAB "Involito" amatpersona. Tātad uzņēmumi ir savstarpēji saistīti ar amatpersonām un darbiniekiem, kas tādējādi atvieglo darījumu saskaņošanu.

Tiesas ieskatā arī šos uzņēmumus raksturojošā informācija liecina par faktiskas saimnieciskās darbības neveikšanu un tādējādi nespēju piegādāt produkciju lielā apmērā nākamajam pircējam jau iepriekš konstatētajās darījumu ķēdēs.

Lai arī tiesai neizdevās iegūt SIA "CINO" bijušās valdes locekles /pers. AG/ liecību, jo viņa gan neieradās uz tiesas sēdēm, gan, aizbildinoties ar slikto pašsajūtu grūtniecības dēļ, lūdza atbrīvot no liecināšanas, viņas sniegtais paskaidrojums VID (*lietas 3.sējuma 141.-143.lapa*) vispārīgi apstiprina darījumus ar UAB "Involito" un SIA "Favi Group", taču ir tik pat vispārīgs un nekonkrēts kā tiesas sēdē nopratināto amatpersonu liecības par saimniecisko darbību. Turklāt saskaņā ar Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju UAB" Involito" nav apstiprinājis sadarbību ar SIA "CINO", bet drīz pēc apstrīdētajiem darījumiem konkrētajā darījumu ķēdē (no 2014.gada kanvāra līdz maija beigām) uzņēmums izslēgts no ar PVN apliekamo personu reģistra – 2014.gada 12.jūnijā, turklāt viens no deklarētajiem darbiniekiem ir noliedzis strādāšanu šajā uzņēmumā (/pers. AU/), bet otrs (/pers. AV/) neapstiprināja zivju iegādes (piegādes) darījumus.

[19] No Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtās informācijas izriet, ka UAB "Involito", kā jau minēts, nav deklarējis darījumus ar SIA "CINO", bet gan tikai vispārīgu preču piegādi ES uzņēmumiem 2014.gada septembrī 36 162,83 *euro* apmērā (*lietas 1.sējuma 256.lapa*). Lietuviešu uzņēmuma amatpersona /pers. J/ neatceras darījumus ar SIA "CINO" un SIA "Super F" un neko nevar paskaidrot *(lietas 3.sējuma 146.–149.lapa)*, lai gan saskaņā ar dokumntiem piegādājis simtiem tonnu zivju. Lietuvas nodokļu administrācija ir sniegusi informāciju par to, ka šī Lietuvas uzņēmuma deklarētajā adresē Perkūnkiemio gatvē 13–91, Viļņā ir deklarēti vēl 643 uzņēmumi un tā ir neapdzīvota palīgtelpa 3,55 m^2 platībā, tādēļ nav iespējams konstatēt faktisko uzņēmējdarbības veicēju šajā adresē, uzņēmumam nepieder nekustamais īpašums, tas reģistrēts PVN maksātāju reģistrā 2013.gada 13.decembrī, izslēgts no tā 2014.gada 31.oktobrī, jo nav veicis ar PVN apliekamus darījumus, kopš 2013.gada 16.decembra uzņēmumam nav darbinieku, nav struktūrvienību, uzņēmuma vienīgā amatpersona nav sastopama šajā adresē, ar amatpersonu nav izdevies sazināties, nav iesniedzis 2014.gada augusta, septembra PVN deklarācijas, deklarētais darbības veids – grāmatvedības, audita pakalpojumi un nodokļu konsultācijas *(lietas 1.sējuma 226.–227., 251.– 252., 256.lapa)*. Arī otra Lietuvas uzņēmuma UAB "Smilgesta" saskaņā ar Lietuvas nodokļu administrācijas sniegto informāciju deklarētais darbības veids ir automobiļu iznomāšana un ekspluatācijas līzings, tas ir reģistrēts adresē Perkūnkiemio gatvē 13–91, Viļņā, kas, kā jau minēts, ir neapdzīvojama un niecīga palīgtelpa, piecus mēnešus pēc reģistrācijas izslēgts no ar PVN apliekamo personu reģistra 2015.gada 4.martā, jo neveica ar PVN apliekamus darījumus, uzņēmumam nebija darbinieku, struktūrvienību, nekustamo īpašumu, uzņēmums nedeklarēja darījumus ar SIA "Bocaľ", nav iesniedzis 2014.gada oktobra deklarāciju par preču iegādēm ES *(lietas 1.sējuma 213., 249.lapa)*.

Līdz ar to ir jāpiekrīt VID secinājumam, ka Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtā informācija neliecina par abu uzņēmumu faktiskas saimnieciskās darbības veikšanu jeb spēju piegādāt preci Latvijas sadarbības partneriem vairāku simtu tūkstošu *euro* vērtībā. Proti, vērtējot šo uzņēmumu raksturojošo informāciju no loģikas viedokļa, nav konstatējami apstākļi, kas liecinātu, ka šo uzņēmumu rīcībā bija līdzekļi preču iegādei, lai varētu tās tālāk pārdot Latvijas sadarbības partneriem.

Savukārt arī apstāklis, ko ir konstatējis VID, ka Igaunijas uzņēmums OU "Global Retail Group" ir deklarējis darījumus ar SIA "Alastra" un SIA "Ammersi" vien nav pamats automātiskai darījumu atzīšanai, ņemot vērā jau konstatētos apstākļus.

[20] Tiesa vēlas norādīt, ka nav konstatējams neviens saprātīgs iemesls tam, kāpēc SIA "Bocaľ", SIA "Ammersi", SIA "Cino", UAB "Involito" un UAB "Smilgesta" amatpersonas pēc tiesas aicinājuma neieradās uz tiesas sēdi un nesniedza liecības par savu saimniecisko darbību. Tiesas ieskatā, tas būtu tikai loģiski, ja faktiski notikušas saimnieciskās darbības gadījumā personas apstiprinātu savu sadarbību ar darījuma partneriem.

[21] Tā kā saldēta zivju tirdzniecība ir saistīta ar noteiktas temperatūras nodrošināšanu, ļoti būtisks nosacījums ir to pareiza uzglabāšana. VID ir konstatējis, ka SIA "A101", SIA "Glembo" un SIA "CINO" strīdus darījumu laikā nebija VID reģistrētas struktūrvienības, bet SIA "CINO" un SIA "Glembo", lai arī ir bijuši noslēgti līgumi par aukstuma kameru izmantošanu zivju glabāšanai Viskaļu ielā 3, Rīgā, to īpašniece SIA "Rīgas 2.saldētava" ir noliegusi aukstuma kameru izmantošanu no minēto uzņēmumu puses *(lietas 3.sējuma 162.lapa)*. Līdz ar to kritiski ir vērtējams pavadzīmēs norādītais par preču izsniegšanu Viskaļu ielā 3, Rīgā. Turklāt, kā tiesas sēdē liecināja SIA "A 101" amatpersona /pers. AJ/,

iznomātās noliktavu telpas Viskaļu ielā netika izmantotas un zivis pa taisno tika vestas uz Atlantijas ielu 15, kur /pers. AJ/ tās saņēmis un nodevis SIA "Favi Group". Turklāt auditam iesniegtajos dokumentos, kā to konstatējis VID, nav uzrādīta uzglabāšanas temperatūra, kas ir būtisks nosacījums produktu kvalitātes nodrošināšanai, un PVD reģistrācijas numurs. Lai arī, atsevišķi vērtējot, šiem apstākļiem, nebūtu izšķiroša nozīme, jau konstatēto apstākļu kontekstā tie iegūst nozīmi un kopā liecina par formāli sastādītiem dokumentiem.

[22] Arī tiesā sniegtās darījumā iesaistīto amatpersonu liecības vispārīgi apstiprina saimnieciskās darbības veikšanu un darījumu esamību, taču tās ir ļoti vispārīgas un saprātīgai saimnieciskai darbībai neraksturīgas, kas liek kritiski vērtēt to, ka šīs amatpersonas patiešām veica faktisku saimniecisko darbību. Proti, tās satur tik līdzīgas iezīmes, ka liek domāt par liecību iepriekšēju saskaņošanu (sk. pieteicējas amatpersonas /pers. B/, SIA "Favi Group" amatpersonas /pers. F/, SIA "A 101" amatpersonas /pers. AJ/, SIA "Glembo" amatpersonas /pers. AH/, SIA "Alastra" amatpersonas /pers. AF/ un OU "Global Retail Group" amatpersonas /pers. AK/ liecības):

1) zivju produkcija netika uzglabāta, bet uzreiz pārdota,

1. noliktavas netika izmantotas,
2. par transportu gādājis pārdevējs jeb piegādātājs, tāpēc ķēdē iesaistīto uzņēmumu amatpersonas, izņemot, /pers. AK/, nespēj nosaukt pārvadātāju,
3. zivju produkcija no piegādātāja saņemta un pārdota tālāk vienā adresē – Atlantijas ielā (Atlantijas ielu 15 vai Atlantijas ielu 7),
4. ļoti liela un nepamatota uzticēšanās darījumu partnerim: zivju produkcijas kvalitātes un kvantitātes pārbaudē uzņēmuma amatpersonas ne vienmēr bija klāt, svars tika pārbaudīts visretāk vai pat netika pārbaudīts,
5. zivju izcelsme uzņēmējus neinteresēja,
6. savstarpējie norēķini notika saskaņā ar pēcapmaksas principiem,
7. lai arī darījumu apmērs ir vairākos simtos tūkstošu *euro* mēnesī, darījumus saskaņoja galvenokārt tikai mutiski – ar *Skype*, telefona vai *WhatsApp* palīdzību, nenoformējot rakstveida pasūtījumus un līgumus,
8. uzņēmumā galvenokārt ir tikai viens darbinieks – uzņēmuma amatpersona,
9. līdz zivju biznesa uzsākšanai amatpersonai nav nekādas uzņēmējdarbības pieredzes, pat ne zivju tirdzniecības vai pārstrādes jomā (izņemot /pers. AK/ un /pers. F/),
10. uzņēmuma amatpersonas, izņemot /pers. F/ un /pers. AK/, nepārzina zivju tirgu, nespējot nosaukt lielākos tirgus dalībniekus, kā arī parāda klaju neizpratni par saimnieciskās darbības būtību un ar to saistītajiem riskiem, jo īpaši, /pers. AH/, kurš paskaidroja, ka, tā kā preces tika pirktas tālākai realizācijai, tad nauda nebija vajadzīga un viņš neieguldījis uzņēmējdarbībā personiskos līdzekļus,
11. vairāki uzņēmumi strādā tikai ar ķēdē iesaistītajiem uzņēmumiem: SIA "Glembo" – ar SIA "Favi Group", SIA "A 101" – ar SIA "Ammersi", SIA "Almera" (acīmredzot liecinieks /pers. AJ/ domāja SIA "Alastra") un SIA "Favi Group", SIA "Alastra" – ar SIA "A 101", SIA "Favi Group" – ar pieteicēju,
12. vairākas uzņēmuma amatpersonas saista iepriekšēja savstarpēja pazīšanās: pieteicējas amatpersona /pers. B/ ir SIA "Favi Group" amatpersonas /pers. F/ bijušais kolēģis, SIA "Glembo" amatpersona /pers. AH/ bija SIA "Favi Group" amatpersonas /pers. F/ skolas biedrs un draugs, SIA "A 101" amatpersona /pers. AJ/ – SIA "Favi Group" amatpersonas /pers. F/ paziņa no apmēram 1999.gada, jo darbojās vienā nozarē.

[23] Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments ir atzinis, ka tas, vai pasūtītājs pārzina visas pasūtījuma detaļas, nav pasūtītāja pienākuma jautājums, bet gan attiecīgā darījuma rakstura vērtējuma jautājums. (..) ir skaidrs, ka saimnieciskās darbības veicēja nepieciešamība pārzināt pērkamo preču vai saņemamo pakalpojumu raksturu, apjomu, izmaksas u.tml. balstās šīs personas darbībai nozīmīgos saimnieciskos apsvērumos. Tādēļ vienaldzības vai pārmērīgas paļaušanās uz izpildītāju demonstrēšana pamatoti var tikt vērtēta kritiski (*sal. ar Augstākās tiesas Administratīvo lietu departamenta 2014.gada 11.septembra rīcības sēdes lēmuma lietā Nr. SKA–0522–14 12.punktu*).

Lai arī saskaņā ar 2013.gada 1.marta pirkuma līguma starp pieteicēju un SIA "Favi Group" 2.5. un 2.6.punktu preču izkraušanu veic pircējs par saviem līdzekļiem un, parakstot pavadzīmi, pircējs apstiprina, ka pieņēmis preci pavadzīmē noteiktajā daudzumā, bet pārdevējs nodod preču, transporta un kvalitātes apliecinošos dokumentus, par preču pieņemšanu atbildīgā pieteicējas darbiniece – lietvede /pers. AZ/ VID ir paskaidrojusi, ka preču pieņemšanā nepiedalījās, parakstīja tikai dokumentus, kurus vēlāk atdeva transportlīdzekļa vadītājam, bet preču kvalitāti pārbaudīja SIA "IP Vecmīlgrāvis" noliktavas darbinieki *(lietas 3.sējuma 132.–133.lapa)*.

Šajā kontekstā nozīmi iegūst arī apstāklis, ka SIA "Favi Group" struktūrvienība "Noliktava–saldētava" ir reģistrēta SIA "IP Vecmīlgrāvis" telpās *(lietas 3.sējuma 134.lapa)*. Savukārt SIA "Favi Group" amatpersona /pers. F/ paskaidrojumā VID norādīja, ka viņš pārbaudījis sortimenta atbilstību, daudzumu un iepakojuma atbilstību, bet kvalitāti pārbaudīja pircējs, tātad pieteicēja pēc piegādes *(lietas 3.sējuma 136.–139.lapa)*. Tas savukārt ir pretrunā ar pieteicējas darbinieces paskaidrojumu.

No lietas materiāliem tātad izriet, ka ne pieteicējas amatpersonas, ne darbinieki nepārbaudīja preces kvalitāti, uzticot to darīt SIA "IP Vecmīlgrāvis" noliktavas darbiniekiem. Pieteicējas pārstāvji nav snieguši loģisku izskaidrojumu, kāpēc tik ļoti uzticējās citam uzņēmumam, ja kopumā no SIA "Favi Group" tika saņemta prece ar ļoti lielu vērtību, jo priekšnodokļa atskaitījums vien sasniedza 1 066 242,43 *euro*. Arī pieteicējas amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumi *(lietas 4.sējuma 91.–93.lapa)*, ka, ja objektīvu iemeslu dēļ SIA "Favi Group" amatpersona nevarēja ierasties, tad pavadzīme tika nosūtīta uz e–pastu un parakstīta nosūtīta atpakaļ, tiesas ieskatā liecina par normālai komercpraksei netipisku savstarpēju uzticēšanos. Līdz ar to būtu sagaidāms, ka pieteicējas pārstāvji sniegtu atbilstošus paskaidrojumus, kas izskaidrotu gan šādas uzticēšanās pamatus, gan faktiskos apstākļus, kas lietā neliecina par to, ka tikusi pārbaudīta preces kvalitāte un svars. Savukārt "Tučī" noliktavas īpašniece ir SIA "Venta FM", kas paskaidrojumā VID ir apstiprinājusi, ka izejvielas (zivju atgriezumus un saldētās zivis) saņēmusi no pieteicējas, izejvielas no Atlantijas ielas pieteicēja vai SIA "Venta FM" transportējusi uz "Tučiem", piegādes brīdī klāt nav bijis ne pieteicējas, ne citu uzņēmumu pārstāvji *(lietas 3.sējuma 87.lapa)*.

Savukārt tiesas sēdē, nopratināta kā lieciniece, /pers. AZ/apstiprināja, ka ne vienmēr ir bijusi klāt pie preces svara un kvalitātes pārbaudes, taču šo fukciju uz savstarpēji noslēgtā līguma pamata veikusi cita uzņēmuma darbiniece. Šo /pers. AZ/ apgalvojumu, nopratināta kā lieciniece, tiesas sēdē apliecināja /pers. BA/, SIA "IP Vecmīlgrāvis" noliktavas pārzine. Proti, ka viņa pieņēmusi pieteicējai atvesto preci un pārbaudījusi svaru, skaitu, asortimentu un derīguma termiņu, taču liecinieces pienākumos neietilpa kvalitātes pārbaude. Iepriekš minētais ļauj izdarīt secinājumu, ka, pat ja gala pārbaudi saskaņā ar savstarpēju vienošanos veica SIA "IP Vecmīlgrāvis" noliktavas pārzine, tas neap liecina to, ka saldēto zivju produkcija tika piegādāta tieši no SIA "Favi Group", jo kā norādīja /pers. BA/, viņai tika pateikts, ka atbrauks mašīna ar konkrētu produkciju un šoferim ir CMR uz pieteicējas vārda.

Tiesas ieskatā iepriekš minētais liecina, ka VID ir izdarījis pamatotu secinājumu, ka faktiski preces tieši SIA "Favi Group" valdījumā un arī

tās tiešo un tālāko darījuma partneru izveidotajās mākslīgajās darījuma ķēdēs nav bijušas, bet, ja darījuma dokumentos norādītās preces vispār ir bijušas, tad tās uzreiz nonākušas pieteicējas rīcībā, bet preču kustību apliecina tikai dokumenti, proti, SIA "Favi Group" nebija īstais grāmatvedības dokumentos norādītais saldēto zivju un zivju produktu piegādātājs.

Turklāt šajā kontekstā svarīgs ir apstāklis, ka saskaņā ar darījuma partneru amatpersonu liecībām prece ir pārbaudīta Atlantijas ielas 15 teritorijā vai pie tās. Tātad sanāk kā visi ķēdes posmā iesaistītie uzņēmumi, t.i., to amatpersonas šajā adresē vairāk vai mazāk vienlaicīgi satikās vai viņiem bija jāsatiekas, lai pārbaudītu produkcijas kvalitāti, jo darījumi tika slēgti, precei atrodoties vēl mašīnā un ceļā. Tomēr, kā izriet no liecībām, tad neviena amatpersona neliecināja, ka šāda vienlaicīga vai ar nelielu laika rezervi tikšanās būtu notikusi.

[24] Papildus tiesa vēlas norādīt, ka VID iegūtie pierādījumi lietā liecina par preču, iespējams, apļveida kustību, jo preces, kuras sākotnēji iepirktas no UAB "Involito" un UAB "Smilgesta" un caur starpniekiem nonākušas pie pieteicējas, tālāk tiek pārdotas tai skaitā tiem pašiem uzņēmumiem UAB "Involito" un UAB "Smilgesta". Tiesas ieskatā šāda preču virzība neliecina par faktisku uzņēmējdarbību, bet gan par dokumentu formālu noformēšanu ar mērķi ļaunprātīgi izmantot nodokļu sistēmu.

[25] Neapšaubāmi pieteicēja par tiešajiem un tālākajiem sadarbības partneriem jeb par viņu rīcību atbildību nevar uzņemties, taču pieteicējai tāda arī netiek noteikta. Šie apstākļi ir izmantojami, lai gūtu pilnīgu un objektīvu, kā arī vispusīgu priekšstatu par konkrētajiem darījumiem, to norisi un pieteicējas lomu tajos. Tāpat tiesa vērš uzmanību, ka katrs no lietā esošajiem darījumu faktiskās neesamības pierādījumiem atsevišķi vēl, iespējams, varētu būt apšaubāms, taču, vērtējot tos un konkrēto situāciju kopumā, nav iespējama visu šo apstākļu nejauša sakritība. Tiesa uzskata, ka konkrētajā gadījumā iestāde ir ieguvusi pietiekami daudz netiešo pierādījumu, kas norāda uz fiktīvu dokumentu noformēšanu un pieteicējas ļaunprātīgajām darbībām, ko atbilstoši administratīvo tiesu praksē atzītajam secinājumu par nodokļu maksātāja iesaistīšanos nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā ir pieļaujami pamatot un apstiprināt arī ar netiešiem pierādījumiem (*sk. Augstākās tiesas 2014.gada 10.janvāra lēmuma lietā Nr.SKA–105/2014 5.punktu*). Nolūks izkrāpt pievienotās vērtības nodokli nav dati, kuri atspoguļojas deklarācijās, bet gan tādi apstākļi, kas raksturo nodokļu maksātāja rīcību, kas vērsta uz nodokļa izkrāpšanu. Šādus datus deklarācijā neatspoguļo. Tie izriet no darījumu attiecībām starp nodokļa izkrāpšanā iesaistītajām personām, to daudzveidīgu darbību, imitējot patiesus ar nodokli apliekamus darījumus, mērķi un nolūku (*sk. Augstākās tiesas 2015.gada 1.jūnija sprieduma lietā Nr.SKA–355/15 15.punktu*).

Pretēji pieteicējas paustajam viedoklim, ka audita laikā nav gūti pierādījumi, kas apliecinātu, ka pieteicēja apzināti būtu iesaistījies darbībās ar PVN izkrāpšanu, tiesa uzskata, ka VID ir ieguvis pietiekami daudz pierādījumu, kas pierāda, ka pieteicējas amatpersona zināja (vai tai vajadzēja zināt), ka piedalās dokumentu noformēšanā ar mērķi pretlikumīgi izmantot nodokļu atvieglojumus, ko tiesa jau iepriekš norādīja. Proti, uz to norāda apstāklis, ka, piemēram, no lietas materiāliem nav iespējams konstatēt, vai kāds no darījumos iesaistītajiem uzņēmumiem faktiski pārbaudīja preču produktu kvalitāti, jo apjomu pārbaudījusi SIA "IP Vecmilgrāvis" noliktavas pārzine, tāpat no lietas materiāliem ir secināms, ka katra krava vienas dienas laikā ir vairākas reizes mainījusi savu īpašnieku, pieteicējas amatpersona nezina preču transportētāju vairākkārtējos un ļoti vērtīgos darījumos, kas ilga gadu, uzņēmumos strādājošās personas ir savstarpēji pazīstamas vai saistītas (sk. šī sprieduma 23.punktu), par to liecina arī darījumu apjoms, kas nav izskaidrojams ar nejaušību vai sakritību, kā arī produkcijas iepirkšana caur starpniekiem, tādējādi zaudējot ievērojamus naudas līdzekļus. Turklāt pati pieteicēja nav veikusi darbības, kuras varētu saprātīgi sagaidīt, lai pārliecinātos, vai pieteicēja neiesaistās nodokļu izkrāpšanas ķēdē, bet gan apzināti iesaistījusies šādu darījumu noformēšanā.

[26] Augstākā tiesa ir norādījusi, ka "zināja vai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā" ir faktu vērtējums, kas nav atsevišķi vēl jāpierāda. Ir jāpierāda paši fakti, uz kuru pamata ir izdarīts šāds vērtējums (*sk. Augstākās tiesas 2016.gada 9.maija rīcības sēdes lēmua lietā Nr.SKA–974/2016 8.punktu*). Tiesas ieskatā lietā konstatētie fakti, kas analizēti šī sprieduma iepriekšējos punktos, liecina par to, ka pieteicēja zināja par iesaistīšanos nodokļa izkrāpšanā. Pretējus secinājumus nav iespējams izdarīt.

Pieteicēja nav norādījusi iebildumus par matemātiska aprēķina kļūdām. Tādas nekonstatē arī tiesa. Līdz ar to tiesa atzīst, ka VID pamatoti ierobežoja pieteicējas tiesības veikt priekšnodokļa atskaitījumus 1 006 242,43 *euro* apmērā par darījumiem ar SIA "Favi Group" saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas 1.punktu.

II

[27] Tālāk tiesa izvērtēs, vai pieteicēja zināja un vai tai vajadzēja zināt par iesaisti nodokļa izkrāpšanā attiecībā uz PVN 0% likmes piemērošanu darījumos ar UAB "Involito", UAB "Smilgesta", UAB "Berika" un UAB "Mitvola plius".

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtā daļa noteic, ka nodokļa 0 procentu likmi piemēro preču piegādei Eiropas Savienības teritorijā, ja tiek izpildīti abi šie nosacījumi: 1) preču transporta pavaddokumentos un nodokļa rēķinā norādītais preču saņēmējs ir uzrādījis preču piegādātājam darījuma brīdī derīgu citas dalībvalsts nodokļa maksātāja reģistrācijas numuru; 2) preces ir nosūtītas vai transportētas no iekšzemes uz galamērķi citā dalībvalstī, un to apliecina preču piegādātāja rīcībā esošie preču transporta pavaddokumenti. Tātad primāri priekšnoteikums 0 procentu likmes piemērošanai ir tas, lai darījuma partneris būtu citas dalībvalsts reģistrēts nodokļu maksātājs un lai būtu pierādīta preču nosūtīšana vai transportēšana uz citu dalībvalsti.

Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 1.panta 20.punktu preču piegāde ir darījums, kas izpaužas kā īpašuma tiesību uz lietu nodošana citai personai, lai tā varētu rīkoties ar lietu, bet 21.punkts noteic, ka preču piegāde Eiropas Savienības teritorijā ir preču piegāde, ja preces no vienas dalībvalsts nosūta vai transportē uz citu dalībvalsti un šo preču nosūtīšanu vai transportēšanu veic preču piegādātājs vai preču saņēmējs, vai trešā persona preču piegādātāja vai preču saņēmēja vārdā. Tātad likumdevējs preču piegādi saista ar īpašuma tiesību nodošanu, kas attiecībā uz piegādi citā Eiropas Savienības dalībvalstī ir saistāms arī ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas 2.punkta ievērošanu un 31.panta pirmajā daļā noteikto preču piegādes brīdi, proti, preču piegādes brīdis ir brīdis, kad faktiski tiek veikta preču piegāde, bet ne vēlāk par brīdi, kad preces ir saņēmis preču saņēmējs, ja šajā pantā nav noteikts citādi. Līdz ar to piegādes fakta pārbaude ir veicama plašāk par Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas 2.punkta gramatisko interpretāciju. Ministru kabineta 2013.gada 3.janvāra noteikumu Nr.17 "Pievienotās vērtības nodokļa likuma normu piemērošanas kārtība un atsevišķas prasības pievienotās vērtības nodokļa maksāšanai un administrēšanai" 18.1.apakšpunkts noteic, ka par dokumentiem, kas apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, ir izmantojami preču eksporta, importa un tranzīta kravu pārvadājumiem, kā arī kravas ekspedīcijas pakalpojumiem, kas tieši saistīti ar preču importu, eksportu un tranzītu, – starptautiskais kravas transporta pavaddokuments vai tā kopija (tai skaitā CMR, starptautiskā dzelzceļa transporta pavadzīme, konosaments, gaisa pārvadājuma pavadzīme) vai atbilstoši normatīvajiem aktiem muitas jomā noformēta muitas deklarācija, kas apliecina preču ievešanu Eiropas Savienības teritorijā (iekšzemē) vai to izvešanu no Eiropas Savienības teritorijas (no iekšzemes), kā arī līgumi, kas noslēgti ar trešo valstu vai trešo teritoriju personām (transporta pakalpojuma pasūtītājiem), dokumenti, kas apliecina samaksu par minētajiem pakalpojumiem, vai citi dokumenti, kas nepārprotami apliecina nodokļa 0 procentu likmes piemērošanas pamatotību.

Arī minēto noteikumu 19.punkts apstiprina, lai apliecinātu preču eksportu un nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu, katrā konkrētā gadījumā līdztekus šo noteikumu 16. un 18.punktā minētajiem dokumentiem var izmantot arī citus dokumentus, kuri nepārprotami apliecina eksporta faktu un nodokļa 0 procentu likmes piemērošanu.

No minētajām tiesību normām izriet, ka par pierādījumiem var kalpot ne tikai tieši pārvadājuma apstiprinājuma dokumenti, bet arī citi pierādījumi. Lietā nav strīda, ka pieteicēja ir iesniegusi pierādījumus, kas norāda uz darījumu veikšanu ar citas Eiropas Savienības dalībvalsts juridisku personu. Taču, kā tiesa jau norādīja, tad šo tiesību normu prasības ir piepildāmas arī saturiski, ne tikai interpretējot tās gramatiski. Līdz ar to, ja iesniegtie (uzrādītie) dokumenti pamatoti tiek novērtēti kā tādi, kas neapstiprina tajos nostiprināto darījumu norisi, PVN 0 procentu likmes piemērošanai nav pamata, jo noformētajiem dokumentiem ir jāatbilst faktiski notikušajiem darījumiem. Tātad, nekonstatējot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtās daļas priekšnoteikumu pastāvēšanu, nav pamata PVN 0 procentu likmes piemērošanai.

[28] Tātad pieteicēja ir deklarējusi saldētu zivju piegādi šiem četriem Lietuvas uzņēmumiem, iesniedzot šos darījumus apliecinošos dokumentus. VID ir konstatējis, ka saskaņā ar pieteicējas noformētajām CMR saldētās zivis izsniegtas transportēšanai Atlantijas ielā 5, Rīgā un saņemtas: Perkūnkiemo gatvē 13–91, Viļņā (UAB "Involito"), Dariaus ir Gireno gatvē 99, Viļņā (UAB "Smilgesta" un UAB "Mitvola plius"), Paneriu gatvē 54–4, Viļņā (UAB "Berika"). Tātad tās ir zivju saņemšanai un glabāšanai nepiemērotas vietas, kurās nav iespējama ne pārkraušana, ne uzglabāšana, jo saskaņā ar Lietuvas nodokļu administrācijas sniegtajām ziņām Perkūnkiemo gatvē 13–91, Viļņā ir 3,55 m^2 maza neapdzīvojamā palīgtelpa, Dariaus ir Gireno gatvē 99, Viļņā nav reģistrētas ēkas, bet Paneriu gatvē 54–4, Viļņā ir neapdzīvota telpa – radošā darbnīca, kas pieder Lietuvas pilsonim (*lietas 1.sējuma 256.lapa*). Savukārt CMR norādītās adreses ir pretrunā pieteicējas amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumos norādītajam *(lietas 4.sējuma 91.–93.lapa)*, ka prece tika piegādāta pēc iepriekš saskaņotas adreses: UAB "Involito", UAB "Smilgesta" un UAB "Mitvola plius" gadījumā Dariaus ir Gireno g.99, Viļņa. Līgumi par saldētu zivju piegādi netika slēgti. CMR norādītie preču pārvadātāji paskaidrojumos ir apstiprinājuši pārvadājumu veikšanu, tomēr viens no pārvadātājiem SIA "Ēmas" VID ir paskaidrojis *(lietas 3.sējuma 181.lapa)*, ka CMR ir bijusi norādīta vienīgi Lietuvas uzņēmumu juridiskā adrese, bet prece, kas vesta UAB "Involito", UAB "Berika" un UAB "Mitvola plius", piegādāta un izkrauta noliktavās Gireno g. 99, Viļņā. Savukārt pārvadātājs SIA "RRAK" darbinieks /pers. I/ VID ir paskaidrojis *(lietas 3.sējuma 226.–227.lapa)*, ka preces izkrautas Savicko g.4, Viļņā, izkraušanas vietas adresi saņēmis ar īsziņas starpniecību. Tādējādi nav iespējams viennozīmīgi konstatēt, kur lietuviešu darījumu partneri preci ir saņēmuši un vai vispār ir saņēmuši.

[29] Iepriekš minētajā kontekstā nozīmīgs ir arī VID konstatētais apstāklis, ka pieteicējas darbiniece /pers. AZ/ arī attiecībā uz zivju izsniegšanu ir paskaidrojusi, ka dokumentus ir parakstījusi, taču pati nav piedalījusies preču izsniegšanā, nav arī sazinājusies un tikusies ar Lietuvas uzņēmumu pārstāvjiem, sagatavotos dokumentus izsniedza transportlīdzekļu vadītājiem. Tas savukārt ir pretrunā ar pieteicējas amatpersonas /pers. B/ paskaidrojumā VID norādīto, ka preci pieteicējas vārdā izsniegusi /pers. AZ/.

[30] Tāpat neizprotamu uzticēšanos darījuma partneriem parāda /pers. B/ paskaidrojums VID, ka izkraušanas brīdī pieteicējas pārstāvju klāt nebija, preču saņemšanas faktu konstatēja pēc CMR, pieteicēja neveica piegādes adreses pārbaudi, jo tas nav ietilpis uzņēmuma kompetencē. Normālai komercpraksei un normālai saimnieciskai darbībai, un saprātīgai domāšanai pretēja ir preču 2 925 732,31 *euro* apmērā piegāde bez rakstveida līguma, kuros būtu atrunātas būtiskākās līguma sastāvdaļas, bez jelkāda nodrošinājuma, piemēram, daļējas priekšapmaksas vai nekustamā īpašuma ieķīlāšanas, tāpat rakstveida līgumi netika slēgti arī ar pārvadātājiem, bet piegādes adrese saskaņota telefoniski vai ar īsziņas starpniecību, kā to norāda iespējamie pārvadātāji. Tiesa neapstrīd civiltiesiska darījuma noslēgšanas un saskaņošanas veida izvēles brīvību, tomēr konkrētajā gadījumā šāda rīcība liecina par to, ka pieteicēja apzināti nav ievērojusi saprātīgas saimnieciskās darbības principus.

Lai arī tiesas sēdē pieteicējas amatpersona /pers. B/ paskaidroja, ka slikti pārzina Lietuvas tirgu, tiesa kritiski vērtē, ka pieteicējas amatpersona faktiski notikušu darījumu gadījumā nebūtu iepriekš noskaidrojusi visu pieejamo informāciju par sadarbības partneri, t.sk., vai tas veic saimniecisko darbību un kādā jomā, jo, vienojoties par pēcapmaksu (*sk. 2017.gada 29.novembra tiesas sēdes protokolu*), kā tas bija darījumos ar šiem četriem Lietuvas uzņēmējiem, pieteicēja nesa lielu risku pazaudēt preci, jo nebija ne rakstveida līgumu, ne rakstveida dokumentu par preces iegādes saskaņošanu (pasūtīšanu) un nodomu pirkt. Turklāt par saprātīgai saimnieciskajai darbībai neatbilstošu rīcību ir vērtējams apstāklis, ka pieteicējas amatpersona par šiem uzņēmumiem pārbaudīja vienīgi to informāciju, kas ir VIES datu bāzē, proti, ka viņi ir nodokļu maksātāji, bet pārējais esot bijis risks, turklāt arī personu apliecinošus dokumentus /pers. B/ uzņēmumu pārstāvjiem nav jautājis. Jo vairāk saprātīgai saimnieciskai darbībai neizprotama šāda ne ar ko nepamatota uzticēšanās ir arī tā iemesla dēļ, ka UAB "Berika" ir reģistrēta PVN maksātāju reģistrā 2014.gada 21.februārī, bet izslēgta tā paša gada 28.maijā (*lietas 1.sējuma 201.lapas otra puse*), UAB "Smilgesta" šajā reģistrā reģistrēta 2014.gada 16.oktobrī, bet izslēgta 2015.gada 4.martā (*lietas 1.sējuma 210.lapas otra puse*), UAB "Mitvola plius" reģistrēta 2013.gada 10.jūlijā, bet izslēgta 2014.gada 29.augustā (*lietas 1.sējuma 219.lapas otra puse*), UAB "Involito" reģistrēta 2013.gada 13.decembrī, bet izslēgta 2014.gada 31.oktobrī (*lietas 1.sējuma 250.lapas otra puse*). Tātad tie bija burtiski pirms pašu darījumu noslēgšanas dibināti uzņēmumi, kuru amatpersonām, piemēram, /pers. BG/nebija pieredzes konkrētajā biznesa nozarē (*sk. 2018.gada 20.marta tiesas sēdes protokolu*).

[31] Savukārt arī sadarbībā ar Lietuvas nodokļu administrāciju iegūtā informācija par pieteicējas sadarbības partneriem *(lietas 1.sējuma 197.–268.lapa)* – Lietuvas uzņēmumiem – liecina, ka apšaubāma ir viņu spēja veikt saimniecisko darbību.

Tiesa jau iepriekš norādīja uz UAB "Involito" un UAB "Smilgesta" raksturojošo informāciju (*sk. šī sprieduma 19.punktu*). Vērtējot šo darījumu ķēdi, papildus ir norādāms, ka Lietuvas nodokļu administrācija par UAB "Involito" ir konstatējusi, ka šis uzņēmums pieteicējai ir pārskaitījis 1 024 475, 01 *euro*, bet caur UAB "Smilgesta" atvērto kontu AS "Šiauliu bankas" no 2014.gada 24.oktobra līdz 2015.gada 28.februārim transakcijas ar pieteicēju nav veiktas.

Arī UAB "Berika" ir ar zivju tirdzniecību nesaistīts uzņēmums. Tā deklarētais saimnieciskās darbības veids ir tekstilizstrādājumu vairumtirdzniecība, uzņēmuma reģistrētajā adresē Paneriu g.54–4, Viļņā atrodas nedzīvojamā telpa, tam nepieder nekustamais īpašums, reģistrēta PVN reģistrā 2014.gada 21.februārī un 28.maijā no tā izslēgta, jo nav veicis ar nodokli apliekamas darbības un iegādes no ES, 2014.gada februāra–aprīļa PVN deklarācijās darījumi nav deklarēti, maija deklarācija nav iesniegta, tās amatpersona paskaidrojumu Lietuvas nodokļu administrācijai nav sniegusi. Atbilstoši VIES pieteicēja ir deklarējusi piegādi 404 626 *euro* apmērā 2014.gada maijā, bet saskaņā ar bankas pārskatiem maijā maksājumi no UAB "Berika" puses nav veikti (*lietas 1.sējuma 204.lapas otra puse*). Savukārt tiesas sēdē (*sk. 2017.gada 29.novembra tiesas sēdes protokolu*), nopratināts kā liecinieks, UAB "Berika" bijušais valdes loceklis /pers. BF/ liecināja, ka šis uzņēmums viņu iegāzis, jo solījis iekārtot darbā, bet /pers. BF/ iedoti parakstīšanai neīstie dokumenti – pilnvara. Persona vārdā "Kirils" vedis viņu uz Lietuvu parakstīt kaut kādus dokumentus, /pers. BF/ UAB "Berika" nav strādājis, algu nav saņēmis, saņēmis no Lietuvas vēstuli, ka šis uzņēmums ir likvidēts, liecinieks nezina, kur bijušas noliktavas un birojs – pieņem, ka Viļņā,

Arī no Lietuvas iegūtā informācija par UAB "Mitvola plius" liecina, ka tā reģistrētais darbības veids ir automobiļu rezerves daļu un piederumu mazumtirdzniecība, reģistrētajā adresē Savickio g.4, Viļņā nav sastopams, saimniecisko darbību tur neveic, nav reģistrētas struktūrvienības, nav

nekustamo īpašumu, 2013.gada 10.jūlijā reģistrēts PVN maksātāju reģistrā, no kura izslēgts 2014.gada 29.augustā, jo nav veicis saimniecisko darbību un/vai veicis iegādes ES, pieteicējai no 2014.gada janvāra līdz jūlijam pārskaitījis 973 944 *euro*, CMR norādītajā adresē Dariaus ir Gireno g.99, Viļņā atrodas daudzas ražošanas telpas, noliktavas.

Lai gan tiesas sēdē UAB "Mitvola plius" bijusī valdes locekle /pers. BG/, nopratināta kā lieciniece, vispārīgi apliecināja saimnieciskās darbības veikšanu un darījumus ar pieteicēju, arī šī liecība ir vērtējama kā tik vispārīga, kas liek kritiski vērtēt faktiskas saimnieciskās darbības veikšanu. No liecības ir izsecināms, ka lieciniece nepārzina konkrētā tirgus dalībniekus, uzņēmumam nav bijusi saldētava un noliktava, nav bijuši darbinieki, preci pārkrāvuši paziņas, nav iepriekšējas uzņēmējdarbības pieredzes, prece saskaņota telefoniski, rakstveida līgumu nav bijis, transportu nodrošinājis piegādātājs vai pircējs, ar pieteicēju bijusi pēcapmaksa, svars nav pārbaudīts. Lai gan mēneša apgrozījums bijis ap 200 000 *euro*, lieciniece nespēja nosaukt lielākos uzņēmumus, kam pārdevusi zivis, SIA "GateMS" bijis vienīgais uzņēmums, no kura iepirka zivis.

Kaut arī 2015.gada novembrī UAB "Involito" amatpersona /pers. J/ VID iesniedza paskaidrojumu *(lietas 3.sējuma 146.–149.lapa)*, apstiprinot sadarbību ar pieteicēju, kā arī 2014.gada atsevišķu mēnešu PVN deklarācijas un uzņēmuma rīcībā esošo pieteicējas rēķinu kopijas, bet 2016.gada 1.februārī šādas kopijas iesniedza arī UAB "Mitvola plius" amatperona /pers. BH/ *(lietas 1.sējuma 161.–175.lapa)*, VID ir konstatējis, ka uz iesniegtajiem dokumentiem ir pieteicējas veikto grāmatojumu spiedogs un numuri. Līdz ar to ir jāpiekrīt VID secinājumam, ka iesniegto dokumentu kopijas ir pieteicējas, nevis UAB "Mitvola plius" grāmatvedībā reģistrēto dokumentu kopijas.

Tiesas ieskatā iegūtā informācija – Lietuvas uzņēmumi neveic saimniecisko darbību, deklarētajās adresēs neatrodas, pārstāvji nav sastopami, darījumus ar pieteicēju un preču iegādi ES nenorāda, PVN deklarācijas neiesniedz, ar Lietuvas nodokļu administrāciju nesadarbojas, drīz pēc darījumiem ar pieteicēju izslēgti no ar PVN apliekamo personu reģistra – liecina, ka šie uzņēmumi bija radīti nevis ar mērķi veikt saimniecisko darbību, bet gan iesaistīties nodokļu izkrāpšanas ķēdēs. Turklāt uzņēmumu deklarētie saimnieciskās darbības veidi neatbilst darījumu raksturam, līdz ar to būtu tikai saprātīgi, ja pieteicēja būtu sniegusi loģisku izskaidrojumu, kā iepazinās ar šiem uzņēmumiem, jo jāatzīst, ka nozarē ir daudz nopietnu uzņēmumu, kas veic saimniecisko darbību. Tāpat nav izskaidrojams apstāklis, kāpēc sadarbības partneri neieradās Lietuvas vai Latvijas nodokļu administrācijā paskaidrojuma sniegšanai, izņemot /pers. J/, vai tiesā, izņemot /pers. BF/ un /pers. BG/, un neapstiprināja darījumu esamību, ja tādi patiešām notika. Lai arī jau pieteicējas audita laikā UAB "Involito" Lietuvas nodokļu administrācijai iesniedza precizētas PVN deklarācijas, kas attiecas uz auditējamo periodu, UAB "Mivolta plius", UAB "Berika" deklarējis iegādes darījumus no ES, iesniedzot precizētu PVN deklarāciju, papildus iegūtā informācija, ka Savicko g.4 atrodas dzīvokļi, biroja telpas un palīgtelpas, Paneriu g.54–4 atrodas neapdzīvota telpa – radošā darbnīca, bet Dariaus ir Gireno g.99 nav ēku, liecina par saimniecisko darbību faktiski neveicošiem uzņēmumiem. Turklāt UAB "Berika" valdes loceklis noliedza saimnieciskās darbības veikšanu.

[32] Tas, vai darījuma galvenais mērķis ir vienīgi fiskālu priekšrocību iegūšana, ir izsecināms no attiecīgā darījumu satura un īstās nozīmes. Vērtējot darījumu, tiesa var ņemt vērā konkrētā darījuma pilnībā mākslīgo raksturu, kā arī juridisku, ekonomisku un/vai personisku saistību starp uzņēmējiem, kuri ir iesaistīti nodokļu samazināšanas plānā (*sk. Eiropas Savienības Tiesas 2006.gada 21.februāra sprieduma lietā C–255/02 Halifax 81.punktu).* Novērtējot iepriekš analizēto darījumu saturu un tā īsto nozīmi, tiesai nerodas šaubas, ka tie noformēti ļaunprātīgos nolūkos ar mērķi gūt fiskālas priekšrocības atskaitāmā nodokļa veidā. Tāpat tiesai nerodas šaubas, ka pieteicēja zināja par to, ka tā bijusi iesaistīta nepamatotā nodokļu samazināšanas plānā. Par to liecina iepriekš konstatēto apstākļu kopums. Piemēram, personu apliecinošu dokumentu un pilnvaru nepārbaudīšana, rakstveida dokumentu nenoformēšana, netipisku risku uzņemšanās darījumos, t.i., pēcapmaksas nosacījumu izvēle darījumos ar maziem uzņēmumiem, kuru amatpersonām nav iepriekšējas pieredzes un zināšanu par konkrēto tirgu, uzņēmumiem nav noliktavu un saldētavu. No iepriekš analizētā apstākļu kopuma tiesas ieskatā nav iespējams nonākt pie cita secinājuma, kā vien pie tā, ka pieteicēja zināja, kādā darījumā ar kādu nolūku tā iesaistās, un ka iesaistīšanās mērķis ir bijis ļaunprātīgs. Nav pamatots pieteicējas arguments, ka VID secinājumi ir tikai pieņēmums. VID secinājumus ir balstījis nevis uz pieņēmumiem, bet gan tieši uz lietā iegūtajiem pierādījumiem, vērtējot tos savstarpējā kopsakarā.

[33] Tiesa atzīst, ka lietā konstatētie faktiskie apstākļi liecina par to, ka VID pamatoti atzinis, ka darījumu dokumentos noformētais darījums faktiski nav noticis ar darījumu dokumentos norādītajām Lietuvas juridiskajām personām, bet darījumu dokumenti ir noformēti ar mērķi ļaunprātīgi izmantot Pievienotās vērtības nodokļa likuma 43.panta ceturtajā daļā paredzēto PVN 0 procentu likmi, kas domāta gadījumiem, ja prece ir nosūtīta uz citu Eiropas Savienības dalībvalsti.

Ņemot vērā iepriekš konstatēto, tiesa atzīst, ka VID pamatoti ir veicis korekcijas pieteicējas PVN deklarācijās, saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 41.panta pirmās daļas 1.punktu samazinot ar PVN 0 procentu likmi apliekamo darījuma vērtību, tādējādi palielinot ar PVN standartlikmi 21 procenta apmērā apliekamo darījumu vērtību par 614 403, 79 *euro*.

[34] Tāpat norādāms, ka pieteicēja konkrētus iebildumus par matemātiskiem aprēķiniem nav norādījusi. Ņemot vērā, ka pārsūdzētajā lēmumā ir norādīti konkrēti argumenti un sniegts skaitliskais aprēķins, pieteicējas vispārīgie iebildumi vien nav pietiekami, lai atzītu, ka VID veiktie aprēķini un secinājumi par PVN un nokavējuma naudu un soda naudu nav pareizi. Tādējādi pieteicēja nav atspēkojusi VID izdarītos secinājumus. Turklāt, tā kā pieteicējai bija nodokļu parāds par 2016.gadu, VID pamatoti nepiemēroja likuma "Par nodokļiem un nodevām" 32.panta septīto daļu.

Tāpat tiesa atzīst, ka VID pamatoti, ņemot vērā Augstākās tiesas atziņas (*2013.gada 12.jūnija spriedums lietā Nr.SKA–21/2013*), kas izteiktas saistībā ar UIN aprēķināšanu, ir papildus aprēķinājis UIN un ar to saistīto nokavējuma naudu. Tiesa atzīst par tiesisku lēmumu arī šajā daļā.

III

[35] Pieteicēja tiesas sēdē vērsa uzmanību, ka Dienests ir pieļāvis būtiskus procesuālus pārkāpumus, neievērojot nodokļu audita veikšanas termiņu.

[35.1] Termiņš, kādā ir veicams nodokļu audits un pieņemams lēmums ar nodokļu audita rezultātiem, ir noteikts likuma „Par nodokļiem un nodevām" 23.pantā. Šā panta trešā daļa noteic, 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. Šā panta 3.[1]daļa noteic, 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.

[36.2] No minētajām tiesību normām izriet, ka vispārīgi nodokļu audits ir jāpabeidz un attiecīgi lēmums par nodokļu audita rezultātiem ir jāpieņem 90 dienu laika no audita uzsākšanas dienas. Vienlaikus minētajās normās paredzētas nodokļu administrācijas augstākās amatpersonas – šajā gadījumā VID ģenerāldirektora – tiesības pagarināt nodokļu audita veikšanas termiņu par 30 vai 60 dienam. Tātad, lai atbilstoši minētajām tiesību normām atzītu, ka likumdevēja noteiktais termiņš nodokļu audita veikšanai ir ievērots, nepieciešams noskaidrot, vai kopējais audita termiņš ir 90 dienas (vai attiecīgi 120 vai 150 dienas, ja VID ģenerāldirektors ir pieņēmis lēmumu par nodokļu audita termiņa pagarināšanu).

[35.3] Kā redzams no lietas (*4.sējuma 3.–12.lapa*), VID Nodokļu kontroles pārvaldes amatpersona 2015.gada 23.jūlijā pieņēma lēmumu, ar kuru nolēma no 2015.gada 24.augusta uzsākt pieteicējas audita veikšanu. 2015.gada 24.septembra tika pieņemts lēmums par audita veikšanas nosacījumu maiņu, kā arī nolemts neieskaitīt pieteicējas audita termiņā laika posmu no 2015.gada 24.septembra līdz informācijas saņemšanai no Lietuvas nodokļu administrācijas. Ar sekojošu lēmumu nolemts neieskaitīt audita termiņā laika periodu no 2015.gada 24.septembra līdz 21.decembrim un 2015.gada 25.septembri, 2.oktobri, 24.novembri, 2. un 17.decembri. Savukārt 2016.gada 19.janvārī VID ģenerāldirektore jeb VID augstākā amatpersona pieņēma lēmumu par pieteicējas nodokļu audita veikšanas termiņa pagarināšanu līdz 30 dienām. Sākotnējais lēmums jeb lēmums par audita rezultātiem tika pieņemts 2016.gada 11.martā.

[35.4] Ievērojot minēto, tiesa atzīst, ka VID, neieskaitot audita termiņā laika posmu no informācijas pieprasīšanas ārvalstu iestādēm līdz šās informācijas saņemšanai, kā arī 2015.gada 25.septembri, 2.oktobri, 24.novembri, 2. un 17.decembri, kad iegūta auditam nepieciešamā informācija, ir rīkojies tiesiski un atbilstoši iepriekš norādītajām likuma „Par nodokļiem un nodevām" tiesību normām. Dienesta rīcība ir atbilstoša šīm normām arī tāpēc, ka lēmumu par audita termiņa pagarināšanu ir pieņēmusi Dienesta augstākā amatpersona.

Tādējādi ir atzīstams, ka VID ir iekļāvies likumā noteiktajā audita veikšanas periodā un nav konstatējams pārkāpums, turklāt tāds, kas varētu būt par pamatu Lēmuma atcelšanai.

[36] Izvērtējot tiesas sēdē pieteicējas pārstāves paustos iebildumus par atsevišķu tulkojumu noformēšanu, kas atrodas lietas 8.sējuma 74.-76. un 80.-85.lapā, un atsevišķu lietā iegūto paskaidrojumu tulkojumu neprecizitāti (*lietas 9.sējuma 104.-105.lapa*), tiesa piekrīt, ka tulkojuma noformējuma ārējā forma neatbilst normatīvo aktu prasībām, vienlaicīgi nav konstatējams, ka ārējās formas trūkumi ietekmētu tulkojumu saturu pēc būtības. Tāpat tiesas ieskatā pieteicējas piesaistītā valodnieka iebildumi par tulkojuma veidu nav vērtējami kā tādi, kas mainītu lietas būtību. Turklāt, izvērtējot piedāvāto tulkojumu (*lietas 9.sējuma 104.lapas trešā rindkopa*), tiesa atzīst, ka piedāvātā versija neatbilst latviešu valodas gramatikai un vārdu formu veidošanas principiem. Savukārt konstatētie trūkumi būtiski nemaina tulkojuma saturu.

[38] Ievērojot iepriekš minēto, tiesa atzīst, ka Lēmums ir tiesisks un pamatots, bet pieteikums – nepamatots un noraidāms.

Rezolutīvā daļa

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

nosprieda:

noraidīt pilnībā SIA „GATE MS" pieteikumu par Valsts ieņēmumu dienesta 2016.gada 11.augusta lēmuma Nr.30.2–22.9/5358 atcelšanu.

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

Tiesnese D.Ābele