Lietas arhīva Nr. AA43-0243-23/2
ECLI:LV:ADAT:2023:0606.A420163821.22.S

ADMINISTRATĪVĀ APGABALTIESA

Lieta Nr.A420163821
Lietvedības Nr.AA43-0243-23/2

SPRIEDUMS
Latvijas tautas vārdā

Rīgā 2023.gada 6.jūnijā

Administratīvā apgabaltiesa šādā sastāvā:
tiesnese referente Una Mihailova, tiesneši Agris Dreimanis un Karina Krastiņa
rakstveida procesā izskatīja administratīvo lietu, kas ierosināta, pamatojoties uz SIA "SANEKSS METĀLS" pieteikumu par labvēlīga Valsts ieņēmumu dienesta administratīvā akta izdošanu par pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa atmaksu, sakarā ar SIA „SANEKSS METĀLS" apelācijas sūdzību par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 17.jūnija spriedumu.

Aprakstošā daļa

[1] Ar Valsts ieņēmumu dienesta (turpmāk – dienests) ģenerāldirektora 2021.gada 25.marta lēmumu Nr. /numurs/ (turpmāk – pārsūdzētais lēmums) kā administratīvā akta galīgo noformējumu pieteicējai SIA "SANEKSS METĀLS" atteikts atmaksāt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk – PVN) deklarācijā par 2020.gada oktobri pārmaksāto PVN summu 4977,05 *euro* apmērā. Pārsūdzētais lēmums pamatots ar turpmāk minētajiem argumentiem.

[1.1] Pieteicējas darījumu partnere SIA "ALUMEN", sākotnēji nedeklarējot darījumus, tostarp ar pieteicēju 2020.gada oktobrī, kā arī neuzrādot darba devēju ziņojumā darba ņēmēju darba algu, apzināti izvairījās no nodokļu, tostarp PVN aprēķināšanas un nomaksas disciplīnas ievērošanas. SIA "ALUMEN" ir ilgstošs nodokļu parāds budžetam, kas liecina par to, ka pastāv risks, ka SIA "ALUMEN" šo budžetā maksājamo PVN neieskaitīs vispār. Tātad pieteicēja budžetā maksājamo PVN no deklarētā darījuma ar SIA "ALUMEN" samazina, savukārt SIA "ALUMEN" neveic aprēķinātā PVN nomaksu budžetā, tādējādi vērtējama krāpniecība darījumu ķēdē.

[1.2] Pieteicējas iesniegtie dokumenti neļauj izsekot preču iegādes no SIA "ALUMEN" faktiskai darījuma gaitai un nesniedz skaidru un saprotamu priekšstatu par darījumu norisi, būtību un izsekojamību. Turklāt ir konstatējamas pretrunas, līdz ar ko ir pamats apstrīdēt pieteicējas PVN deklarācijā uzrādītās informācijas atbilstību faktiskajiem apstākļiem.

[1.3] Izskatāmajā lietā netiešo pierādījumu – tādu apstākļu, kas nav izskaidrojami ar nejaušību un sakritību, – kopējais apmērs ir tāds, ka nav šaubu par to, ka pieteicēja, akceptējot noformētā darījuma dokumentus ar SIA "ALUMEN", ir apzinājusies, ka iesaistās ļaunprātīgā atskaitāmā priekšnodokļa izmantošanā.

[2] Pieteicēja iesniedza Administratīvajā rajona tiesā pieteikumu par labvēlīga dienesta administratīvā akta izdošanu par pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa 4977,05 *euro* atmaksu. Pieteikumā norādīts turpmāk minētais.

[2.1] Dienests savu lēmumu nepamatoti balstījis uz apstākļiem, kas saistīti ar pieteicējas darījumu partnera SIA "ALUMEN" darbībām (precīzāk, bezdarbību) un citām šo komercsabiedrību raksturojošajām pazīmēm vai citiem apstākļiem, kas ir ārpus pieteicējas kontroles un par ko pieteicējai nav pieejama informācija. Apstākļu konstatēšana automātiski nenozīmē, ka pieteicējas darījuma partneris ir fiktīvs vai notikusi krāpniecība.

[2.2] Vērtējot noslēgto darījumu saistību starp darījuma partneriem – pieteicēju un SIA "ALUMEN" –, nav konstatējams jebkāda veida fiskāls labums vai cits pieteicējas ieguvums no šādas it kā, dienesta ieskatā, iesaistīšanās vai iesaistes fiktīvā darījumā, jo pieteicēja ir veikusi rēķina apmaksu, tādējādi samaksājot arī PVN darījuma partnerim. Pieteicējai nav iemesla iesaistīties ļaunprātīgā atskaitāmā priekšnodokļa izmantošanā un riskēt ar uzņēmuma reputāciju, turklāt par tik nelielu summu kā 4977,05 *euro*.

[2.3] Dienesta lēmumos norādītie netiešie pierādījumi ir sīkas neprecizitātes un neatbilstības piegādes dokumentos, kuras ir loģiski izskaidrojamas un pēc savas būtības un rakstura nav pietiekamas, lai, vērtējot tās kopsakarā, izdarītu secinājumu, ka pieteicēja ir iesaistījusies ļaunprātīgā atskaitāmā priekšnodokļa izmantošanā. Turklāt virkne norādīto neprecizitāšu ir selektīvas un konstatētas nepamatoti.

[3] Ar Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 17.jūnijā spriedumu pieteikums noraidīts. Spriedums pamatots ar turpmāk minētajiem motīviem.

[3.1] Tiesa secināja, ka faktiskā darījuma ar SIA "ALUMEN" puse bija nevis pieteicēja, bet gan SIA "METALEKSPO", un pieteicēja, ņemot vērā tās un SIA "METALEKSPO" saistību ar /pers. D/, tika izmantota, lai mākslīgi radītu papildus darījuma ķēdes posmu.

[3.2] Tiesa atzina, ja SIA "METALEKSPO" neslēdz darījumu ar pieteicējas darījuma partneri tieši (kaut gan to varēja izdarīt), bet tomēr, lai gūtu labumu, ko sniedz pieteicējas darījuma partnere (konkrētajā gadījumā, lai SIA "METALEKSPO" iegādātos SIA "ALUMEN" lietņus), iesaista darījuma ķēdē viena otru, vienlaicīgi atņemot tiešajai

darījumu partnerei (konkrētajā gadījumā pieteicējai) darījuma īstenošanai nepieciešamo brīvo gribu, faktiskā darījumā iesaistītā puse ir tā, kas noteic darījuma saturu, proti, konkrētajā gadījumā SIA "METALEKSPO". Savukārt, darījuma dokumentos atspoguļojot darījumu neatbilstoši tā faktiskajai norisei, tiek apzināti nepatiesi noformēti darījuma dokumenti.

[4] Par Administratīvās rajona tiesas 2022.gada 17.jūnija spriedumu pieteicēja iesniedza apelācijas sūdzību, tajā norādot pieteikumā un turpmāk minētos argumentus.

[4.1] Tiesa sprieduma motīvu daļā norādījusi, ka tai nav saprotams, kas domāts ar apzīmējumu (mērvienību) „MT". Tāpat tiesai neesot saprotams, kādēļ 2020.gada 8.oktobra piegādes līgumā darījuma priekšmets ir norādīts nekonkrēts. Pieteicējai nav saprotams, kāda iemesla dēļ tiesa šādu jautājumu neuzdeva lietas dalībniekiem vai necentās pati noskaidrot šīs starptautiski pieņemtās kravu pārvadājumu mērvienības – megatonna – saīsinājumu, kā arī nenoskaidroja citus tai neskaidros jautājumus.

[4.2] Nav pamatots spriedumā motīvu daļā norādītais tiesas secina?jums, ka zin?ojums par SIA "ALUMEN" nodarbina?taja?m persona?m dienestam iesniegts ka? SIA "ALUMEN" atbildes ri?ci?ba uz dienesta le?mumos izteiktajiem argumentiem pe?c pieteice?jas iniciati?vas ar me?rk?i pieteice?jai rast papildu argumenta?ciju.

[4.3] Nav pamatots tiesas secinājums par to, ka pieteicējas un SIA "METALEKSPO" rīcība esot bijusi organizēta tā, lai aiz viena darījuma slēptu citu. Tiesa spriedumā nav pamatojusi, kā konkrēti šajā gadījumā ir izpaudusies fiskālā labuma iegūšana.

[4.4] Apstāklis, ka lietā figurē saistītās personas, nekādā veidā nedod pamatu secinājumam par "darījumu ķēdes izveidošanu nepamatota fiskālā labuma gūšanai priekšnodokļa veidā".

[4.5] Attiecībā uz kravas transportlīdzekļa šofera /pers. F/ sniegto liecību un tās nesakritībām ar citu liecinieku liecībām pieteicēja norādīja, ka, lai gan formāli tiesa ir norādījusi, kāpēc tās ieskatā šai liecībai piešķirama lielāka ticamība nekā citu liecinieku liecībām (pats piedalījās kravas piegādē un esot vismazāk ieinteresēts), tomēr pēc būtības tā neiztur kritiku, jo nav skaidrs, kāpēc, piemēram, SIA „LINDSTELL" pārstāvis, kas tika nopratināts lietā kā liecinieks un liecināja pretējo, būtu uzskatāms par ieinteresētu lietas iznākumā.

[4.6] Ir apšaubāms, ka transportlīdzekļa šoferis, kuram katru nedēļu ir jāveic neskaitāmu kravu piegāde, var precīzi atcerēties gandrīz pirms diviem gadiem veiktu kravas piegādi un ar to saistītās detaļas.

[4.7] Lietas izskatīšana un liecinieku nopratināšana ne tikai notika attālināti *Microsoft Teams* platformā, piedzīvojot neskaitāmas tehniskās grūtības – savienojuma traucējumi un pārtraukumi, slikta skaņas kvalitāte u.tml. –, bet liecinieki, tostarp automašīnas šoferis, runāja krievu valodā (tulkojums nodrošināts netika). Pieteicējai nav pārliecības, ka tiesnesei ir pietiekamas krievu valodas zināšanas, lai liecinieka sniegto informāciju uztvertu pareizi, uz kā pamata motivēts spriedums.

[4.8] Nopratinot /pers. F/, netika noskaidrots lietas dalībnieku, tostarp pieteicējas pārstāvja, viedoklis un saņemta piekrišana šo procesuālo darbību veikt krievu valodā. Tiesa, nopratinot liecinieku /pers. F/, ir pārkāpusi Administratīvā procesa likuma 110.panta trešo daļu.

[4.9] Šajā gadījumā konstatēto dienesta netiešo pierādījumu kopums neļauj atzīt par pierādītu to, ka preču piegāde nav notikusi.

[4.10] Fakts, ka dienests ir aps?aubi?jis dari?juma norisi, nenozi?me?, ka piera?di?jumu nasta ir pa?rnesta uz personu, kura izmanto tiesi?bas atskaiti?t prieks?nodokli.

[5] Dienests paskaidrojumā par pieteicējas apelācijas sūdzību to neatzina un norādīja turpmāk minētos argumentus.

[5.1] Tiesa izvērtēja, kad tika iesniegts SIA "ALUMEN" darba devēja ziņojums, kad tika pieņemts lēmums un dienesta sākotnējais lēmums, kad pieteicēja pieprasīja informāciju SIA "ALUMEN" un tad izdarīja secinājumu, ka uz minēto tiesa lūkojas kā uz SIA "ALUMEN" atbildes rīcību uz dienesta lēmumos izteiktajiem argumentiem pēc pieteicējas iniciatīvas ar mērķi pieteicējai rast papildu argumentāciju.

[5.2] Tiesa spriedumā ir norādījusi, ka tai nav skaidrs, kāpēc līgumā darījuma priekšmets ir norādīts nekonkrēts, kaut gan no lietas materiāliem jau 2020.gada 7.oktobrī bija zināms, ko un cik daudz SIA "ALUMEN" pārdos, tāpat jau 2020.gada 7.oktobrī konkrētā prece tika iekrauta transportlīdzeklī tās tālākai piegādei.

[5.3] Attiecībā uz tiesas argumentu par apzīmējumu (mērvienību) "MT", dienesta ieskatā, ir vērtējams apstāklis, vai tas, ja pieteicēja būtu sniegusi paskaidrojumu par to, ko nozīmē apzīmējums "MT", mainītu sprieduma rezolutīvo daļu. Ir jāņem vērā visi spriedumā norādītie argumenti, kas liecina par to, ka darījumi nav noformēti atbilstoši lietā esošajiem dokumentiem.

[5.4] No 2022.gada 17.maija tiesas sēdes protokola redzams, ka liecinieka /pers. F/ sniegtās liecības ir iztulkotas valsts valodā. Pieteicēja nepamatoti norāda, ka tiesa nenoskaidroja procesa dalībnieku viedokli. Tiesa noskaidroja lietas dalībnieku viedokli, tostarp arī pieteicējas viedokli, vai ir nepieciešams veikt tulkošanu no krievu valodas uz latviešu valodu.

[5.5] Pieteicēja nav norādījusi nevienu konkrētu piemēru vai apstākli, kāpēc būtu apšaubāmas tiesneses krievu valodas zināšanas. Turklāt tiesas sēdes saīsinātais protokols ir sagatavots latviešu valodā.

[5.6] Lietā konstatēto pretrunu apjoms ir pietiekošs, lai apstrīdētu deklarētos darījumus. Spriedumā ir norādītas neatbilstības darījumu dokumentos, tostarp arī ir norādītas pretrunas liecinieku liecībās. Iespējams, katru argumentu un pierādījumu atsevišķi varētu apstrīdēt, bet nepieciešams uz visiem konstatētajiem pierādījumiem un argumentiem skatīties kopsakarā, nevis atrauti.

[5.7] Piemēram, izskatāmajā lietā tika konstatēts, ka liecinieks /pers. H/ preces piegādes brīdī ir ticies ar kravas šoferi /pers. F/ pieteicējas teritorijā, savukārt minēto neapstiprināja /pers. F/. Lieciniekam /pers. F/ 2022.gada 17.maija tiesas sēdes laikā tika uzrādīti abi CMR. Liecinieks apstiprināja, ka uz anulētā CMR ir viņa paraksts par preces piegādi, savukārt uz otra CMR, kas izrakstīts anulētā CMR vietā, esošais paraksts nav viņa. Dienests uzskata, ka pieteicēja par minēto nav sniegusi

skaidrojumu, tāpat konstatētās neatbilstības liecībās nevar tikt uzskatītas par nebūtiskām.

[6] Administratīvā apgabaltiesa, pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 304.pantu pirmo daļu, lietu izskatīja rakstveida procesā. Tiesas sēdē tika uzklausīti procesa dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi.

Motīvu daļa

[7] Izvērtējusi lietā esošos pierādījumus un procesa dalībnieku paskaidrojumus, Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas apelācijas sūdzība ir pamatota un pieteikums ir apmierināms.

[8] Apgabaltiesa konstatē, ka ar pirmās instances tiesas spriedumu tika noraidīts pieteicējas pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta PVN deklarācijā par 2020.gada oktobri uzrādītā pārmaksātā PVN summa 6703,20 *euro* apmērā.

Pirmās instances tiesas spriedumā norādīts, ka tiesas sēdē pieteicējas pārstāvji pieteikumu uzturēja, precizējot atprasāmo PVN summu uz 6703,20 *euro*.

Administratīvā procesa likuma 194.[1] pantā noteikts, ja saņemti pieteikuma grozījumi vai papildinājumi, tiesa (tiesnesis) izvērtē to attiecināmību uz konkrēto lietu un pieņem lēmumu par pievienošanu lietai vai, ja tiesas (tiesneša) ieskatā iesniegtie grozījumi vai papildinājumi nav attiecināmi uz konkrēto lietu, bet pēc būtības ir jauns pieteikums, nodod tos tiesas kancelejai kā atsevišķu pieteikumu, kura pieņemšana izvērtējama vispārējā kārtībā. Ja tiesa (tiesnesis) konstatē, ka iesniegtie pieteikuma grozījumi vai papildinājumi attiecas uz izskatāmo lietu, bet pastāv citi šķēršļi to pieņemšanai un pievienošanai lietai (191.panta pirmā daļa), tiesa (tiesnesis) pats izlemj par iesniegto grozījumu vai papildinājumu pieņemšanu atbilstoši šā likuma 190.panta nosacījumiem.

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja PVN deklarācijā par 2020.gada oktobri deklarēja pārmaksāto PVN summu 4977,05 *euro* apmērā (*lietas 1.sējuma 119.lapa*). Par šādas summas atmaksas pamatotību dienests ir lēmis pārsūdzētajā lēmumā. Apgabaltiesa nekonstatē, ka pieteicēja dienestā būtu iesniegusi minētās deklarācijas precizējumu, kurā kā PVN pārmaksa būtu norādīti 6703,20 *euro*. Apgabaltiesa arī nekonstatē, ka pieteicēja pirmās instances tiesā būtu iesniegusi pieteikuma papildinājumus un ka pirmās instances tiesa par to virzību būtu pieņēmusi lēmumu.

Arī apelācijas sūdzībā pieteicēja ir atsaukusies uz pārsūdzētajā lēmumā norādīto PVN pārmaksas summu, bet nav norādījusi pamatu prasījuma summas palielināšanai.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka administratīvajā tiesā ir izskatāms pieteicējas pieteikums par labvēlīga administratīvā akta izdošanu, ar kuru pieteicējai tiktu atmaksāta PVN deklarācijā par 2020.gada oktobri uzrādītā pārmaksātā PVN summa 4977,05 *euro* apmērā.

I

[9] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norādīja uz to, ka pirmās instances tiesa lietas izskatīšanā pārkāpa Administratīvā procesa likuma 110.panta trešo daļu.

[10] Administratīvā procesa likuma 110.panta trešā daļa paredz, ka tiesa var pieļaut atsevišķas procesuālās darbības arī citā valodā, ja to lūdz kāds no administratīvā procesa dalībniekiem un pārējie dalībnieki tam piekrīt. Tiesas sēdes protokolu un tiesas nolēmumu raksta valsts valodā.

Apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesā 2022.gada 6.aprīļa tiesas sēdē tika nopratināts liecinieks /pers. H/ (*lietas 1.sējuma 223.–231.lapa*) un 2022.gada 17.maija tiesas sēdē tika nopratināti lieciniek /pers. J/, /pers. F/ un /pers. K/ (*lietas 2.sējuma 43.–50.lapa*). Tiesas sēžu gaita tika fiksēta audioierakstos, vienlaikus tiesas sēžu protokolos pilnā apjomā ir atreferētas liecinieku liecības.

Noklausoties tiesas sēdes audioierakstu apgabaltiesa konstatē, ka, lai gan tiesas sēdēs bija pieaicināts tulks, liecinieki /pers. H/, /pers. J/ un /pers. F/ sniedza liecības krievu valodā un protokolu audioierakstos nav šo liecību tulkojuma latviešu valodā.

[11] Pēc ierakstiem tiesas sēžu protokolos apgabaltiesa konstatē, ka pirmās instances tiesa atbilstoši Administratīvā procesa likuma 136.[1] panta pirmajai daļai ir veikusi tiesas sēdes gaitas fiksēšanu, izmantojot tehniskos līdzekļus (tiesas sēdes gaitu pilnā apjomā fiksē, izmantojot skaņu ierakstu vai citus tehniskos līdzekļus, par ko izdara atzīmi tiesas sēdes protokolā).

Savukārt, tiesas sēdes protokolā pilnā apjomā atreferējot liecinieku liecības, tiesa tiesas sēdes gaitu faktiski ir fiksējusi, rakstot pilnu tiesas sēdes protokolu.

[12] Administratīvā procesa likuma 135.[1] panta pirmā daļa paredz, ka tiesas sēdes gaitu fiksē, rakstot saīsināto tiesas sēdes protokolu. Tiesas sēdes gaitu pilnā apjomā fiksē, izmantojot tehniskos līdzekļus. Pēc tiesas vai tiesneša ieskata tiesas sēdes gaitu var fiksēt, rakstot pilnu tiesas sēdes protokolu.

No minētā izriet, ka tiesai ir tiesības izvēlēties tiesas sēdes gaitas fiksēšanas veidu, rakstot vai nu saīsināto tiesas sēdes protokolu tehnisko līdzekļu izmantošanas gadījumā, vai nu pilnu tiesas sēdes protokolu.

Apgabaltiesa nerodas šaubas, ka pieteicējas pārstāvim tiesas sēdē pirmās instances tiesā neradās grūtības saprast krievu valodu, jo viņš neiebilda, ka liecinieku uzklausīšanas procedūra tiek paātrināta, lieciniekus uzklausot krievu valodā bez tulkojuma.

Tomēr apgabaltiesa konstatē, ka Administratīvā procesa likumā abiem protokolēšanas veidiem ir noteikta atšķirīga kārtība, kādā tiek verificēta tajos iekļautā informācija. Proti, Administratīvā procesa likuma 139.panta pirmajā daļā noteikts, ka administratīvā procesa dalībnieks var iepazīties ar protokolu un piecu dienu laikā no tā parakstīšanas dienas iesniegt rakstveida piezīmes par protokolu, norādot tajā esošās nepilnības un nepareizības. Tiesības iesniegt rakstveida piezīmes pie protokola neattiecas uz gadījumiem, kad tiesas sēdes gaita pilnā apjomā fiksēta, izmantojot tehniskos līdzekļus.

Līdz ar to situācijā, kad tiesas sēdes gaita pilnā apjomā fiksēta rakstveidā, procesa dalībniekam ir tiesības iebilst pret

procesuālo darbību, paskaidrojumu un liecību atreferējumu protokolā. Savukārt situācijā, kad tiesas sēdes gaita pilnā apjomā fiksēta, izmantojot tehniskos līdzekļus, paskaidrojumi un liecības netiek atreferētas, attiecīgi liecības kā pierādījums ir vērtējamas tieši to audioskanējumā.

Šajā gadījumā ir konstatējams, ka liecinieku /pers. H/, /pers. J/ un /pers. F/ krievu valodā sniegtās liecības netika iztulkotas latviešu valodā. Līdz ar to ir pamats apgalvot, ka tiesas sēdes protokols nav rakstīts valsts valodā.

[13] Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa šo trūkumu nevarēja novērst, protokolā atreferējot liecinieku liecības valsts valodā, jo, kā jau apgabaltiesa norādīja, par pilnu tiesas sēdes protokolu procesa dalībniekam ir tiesības iesniegt rakstveida piezīmes par protokolu, norādot tajā esošās nepilnības un nepareizības.

Tā kā pirmās instances tiesa uzskatīja, ka tiesas sēdes gaita pilnā apjomā tiek fiksēta, izmantojot tehniskos līdzekļus, tā nepiešķīra pieteicējai tiesības iesniegt piezīmes par protokolu, kurā valsts valodā tika atreferētas liecinieku liecības.

Ņemot vērā minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa nav ievērojusi prasības tiesas sēdes protokola sastādīšanā, kā rezultātā liecinieku /pers. H/, /pers. J/ un /pers. F/ liecības netika nostiprinātas valsts valodā.

Līdz ar to apgabaltiesa atzīst, ka pirmās instances tiesa, fiksējot 2022.gada 17.maija tiesas sēdes gaitu, nav ievērojusi Administratīvā procesa likuma 110.panta pirmās daļas prasības.

[14] Administratīvā procesa likuma 303.panta pirmās daļas 6.punkts paredz, ka apelācijas instances tiesa neatkarīgi no apelācijas sūdzības motīviem ar lēmumu atceļ pirmās instances tiesas spriedumu un nosūta lietu jaunai izskatīšanai pirmās instances tiesai gadījumā, ja mutvārdu procesā izskatītā lietā tiesas sēdes protokolā vai tiesas sēdes ierakstā nav fiksētas būtiskas procesuālās darbības, lēmumi, paskaidrojumi vai liecības.

Procesuālās ekonomijas dēļ apgabaltiesa, saskaņojot savu rīcību ar procesa dalībniekiem, atzina, ka trūkumu saistībā ar liecinieku /pers. J/ un /pers. F/ liecību tulkošanu valsts valodā ir iespējams novērst, veicot liecinieku liecību precīzu tulkojumu. Lietas materiāliem tika pievienots pilns liecinieku /pers. H/, /pers. J/ un /pers. F/ liecību atreferējums valsts valodā (*lietas 2.sējuma 141.–155.lapa*).

Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicējai nebija iespējas izteikt piezīmes par pirmās instances tiesas sēdes protokolu arī saistībā ar /pers. K/ sniegtajām liecībām. Tomēr pieteicēja apelācijas sūdzībā izteica iebildumus tieši attiecībā uz liecinieka /pers. F/ liecību atreferējumu, tāpēc apgabaltiesa neatreferēja pilnā apjomā /pers. K/ pirmās instances tiesā sniegtās liecības.

[15] Apgabaltiesa konstatē, ka pieteicēja, iepazinusies ar liecinieku /pers. H/, /pers. J/ un /pers. F/ liecību atreferējumu valsts valodā, piezīmes un papildinājumus neizteica.

No minētā apgabaltiesa secina, ka apelācijas instances tiesā tika novērsti pirmās instances tiesas pieļautie procesuālie pārkāpumi.

Apgabaltiesa pierādījumu novērtēšanā izmanto liecinieku /pers. H/, /pers. J/ un /pers. F/ liecību atreferējumu valsts valodā (*lietas 2.sējuma 141.–153.lapa*).

II

[16] Apgabaltiesa konstatē, ka lietā ir strīds par to, vai pieteicējas 2020.gada 8.oktobra darījums ar SIA "ALUMEN" par alumīnija lietņu piegādi faktiski ir noticis un vai pieteicējai par šo darījumu ir tiesības saņemt priekšnodokļa atmaksu.

Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmā daļa paredz, ja preces iegādātas 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.

Kā konsekventi atzīts judikatūrā, atbilstoši minētajai tiesību normai vispirms nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs vispār ir saņēmis rēķinā norādīto preci. Ja tiek konstatēts, ka priekšnodokļa atskaitīšanas tiesību izmantotājs rēķinā norādīto preci ir saņēmis, tālāk nepieciešams noskaidrot, vai šī prece tika saņemta tieši no darījuma dokumentos norādītās ar pievienotās vērtības nodokli apliekamās personas. Ja tiek konstatēts, ka rēķinā norādītā persona nav piegādājusi strīdus preces, nepieciešams noskaidrot, vai priekšnodokļa tiesību izmantotājs zināja vai tam vajadzēja zināt, ka darījums ir saistīts ar pievienotās vērtības nodokļa sistēmas ļaunprātīgu izmantošanu (piemēram, *Senāta 2021.gada 12.marta sprieduma Nr.SKA-49/2021 (ECLI:LV:AT:2021:0312.A420177016.8.S) 6.punkts un tajā minētie nolēmumi*).

Apgabaltiesa vispirms pārbauda, vai pieteicēja faktiski saņēma preces no SIA "ALUMEN".

[17] Pārsūdzētajā lēmumā atzīts, ka pieteicēja budžetā maksājamo PVN no deklarētā darījuma ar SIA "ALUMEN" samazina, savukārt SIA "ALUMEN" neveic aprēķinātā PVN nomaksu budžetā, tādējādi vērtējama krāpniecība darījumu ķēdē. Minēto, dienesta ieskatā, apstiprina tas, ka SIA "ALUMEN" PVN deklarācijā par 2020.gada oktobri darījumu deklarēja tikai pēc paziņojuma saņemšanas dienesta Elektroniskās deklarēšanas sistēmā. Dienests konstatēja, ka saskaņā ar SIA "ALUMEN" iesniegtajiem darba devēja ziņojumiem sabiedrībā 2020.gada oktobrī deklarēti 3 darba ņēmēji ar algu 0,00 *euro*.

Savukārt uz to, ka lietā konstatētais ļauj secināt, ka pieteicēja zināja (vai tai bija jāzina), ka tā iesaistās darījumā fiskālu priekšrocību iegūšanā, dienesta ieskatā, norāda apstāklis, ka preču transporta pavadzīmē (CMR) Nr.LV-07102020 kā preču nosūtītājs norādīts SIA "ALUMEN", kravas iekraušanas vieta Rencēnu iela 32 Rīgā, bet kā saņēmējs SIA "METALEKSPO", kravas izkraušanas vieta Andreja Pumpura iela 105D Daugavpilī, un kā preču saņēmēja norādīta SIA "METALEKSPO" darbiniece /pers. M/.

Apgabaltiesa pārbauda, vai konkrētajā CMR iekļautā informācija ļauj secināt, ka pieteicēja nebija preču faktiskā saņēmēja.

[18] Apgabaltiesa no lietas materiāliem konstatē, ka pieteicēja un SIA "ALUMEN" 2020.gada 8.oktobrī noslēdza

Pirkuma līgumu Nr.PIRK?2020/0251 par to, ka SIA "ALUMEN" pārdod pieteicējai lietņus DIN233 (*lietas 1.sējuma 63.–64.lapa*). Līgumā noteikts, ka attiecīgā pirkuma priekšmets, daudzums un cena tiks noteikts preču pavadzīmē, iepakojuma lapā par preču piegādi. Tāpat līgumā noteikts, ka saskaņā ar šo līgumu piegādātās preces cena ir 1330 *euro* par tonnu, neieskaitot PVN; MT pakās. Preču piegāde notiek ar pārdevēja transportu uz Rencēnu ielu 32 Rīgā līdz 2020.gada 30.oktobrim. Samaksa par preci pilnībā veicama desmit dienu laikā pēc preces pieņemšanas noliktavā, bet ne vēlāk kā 30 dienas pēc preces saņemšanas dienas. Līgumu parakstījis pieteicējas valdes loceklis /pers. O/ un SIA "ALUMEN" pilnvarotā persona /pers. H/.

2020.gada 8.oktobrī SIA "ALUMEN" izrakstīja pieteicējai pavadzīmi Nr.ALU S 001 (*lietas 1.sējuma 65.lapa*) par 24 (nav norādīta mērvienība) alumīnija lietņu piegādi 38 623,2 *euro* vērtībā, ieskaitot PVN (31 920 *euro* bez PVN). Vienas lietņa vienības vērtība bez PVN 1330 *euro*. Minētajā datumā pavadzīmi parakstījis SIA "ALUMEN" komercdirektors /pers. H/ un pieteicējas valdes loceklis /pers. O/.

Dienests konstatēja, ka minētajā pavadzīmē nav norādīts preces –alumīnija lietņi – kombinētās nomenklatūras kods un mērvienība, nav atsauces uz apstrīdēšanas iesniegumam pievienoto pirkuma līgumu. Pavadzīme ir noformēta par alumīnija lietņu piegādi, savukārt noformētajā līgumā norādīta prece – alumīnija lietņi DIN233. Tātad nav salīdzināma noformētajā līgumā norādītās preces piegāde ar noformēto piegādi pavadzīmē.

Apgabaltiesai, izvērtējot kopsakarā pieteicējas un SIA "ALUMEN" 2020.gada 8.oktobra pirkuma līgumu un SIA "ALUMEN" 2020.gada 8.oktobra pavadzīmi, nerodas šaubas, ka ar pavadzīmi tika piegādāta pirkuma līgumā norādītā prece. Līgums paredz noteikta veida alumīnija lietņu piegādi noteiktā iepakojumā par noteiktu cenu. Prece ir alumīnija lietņi DIN233. Apstāklis, ka pavadzīmē nav norādīts konkrētais lietņu veids, nav pamats, lai secinātu, ka SIA "ALUMEN" nav piegādājis tieši pirkuma līgumā norādīto preci.

[19] Pieteicēja apelācijas sūdzībā norādīja, ka apzīmējums "MT" nozīmē megatonnas. Apgabaltiesa uzskata, ka šāds pieteicējas apgalvojums neatbilst patiesībai.

Apgabaltiesa secina, ka pirkuma līgumā paredzēts, ka preces – alumīnija lietņi DIN233 – fasējums ir apzīmēts "MT pakās", atbilstoši pavadzīmei šādas pakas bija 24, savukārt preces transportēšanas dokumentos ir norādīti 24 000 kg jeb 24 tonnas.

Vispārīgi svara apzīmējums "MT" tiek izmantots gan megatonnas, gan metriskās tonnas apzīmēšanai. Viena megatonna ir 1 x 10^9 kg. Apgabaltiesas ieskatā, šāds apjoms ir acīmredzami neatbilstošs pieteicējas un SIA "ALUMEN" noslēgtajam darījumam. Tāpēc saprātīgāks izskaidrojums apzīmējumam "MT" ir metriskā tonna. Viena metriskā tonna ir 1000 kg, attiecīgi 24 metriskās tonnas ir 24 000 kg. Šāds skaidrojums atbilst arī pirkuma līgumā paredzētajai cenai un pavadzīmē norādītajam preces daudzumam (24.000) un pavadzīmē aprēķinātajai preces cenai bez PVN (1330x24=31 920), kā arī 2020.gada 8.oktobrī sastādītajai svēruma atskaitei (*lietas 1.sējuma 70.lapa*).

Apgabaltiesa uzskata, ka minētās neprecizitātes līgumā un pieteicējas paskaidrojumos nerada acīmredzamas šaubas par darījumu esību.

Savukārt pirkuma līguma noslēgšanas apstākļi ir jāvērtē kopsakarā ar apstākļiem par to, kad SIA "ALUMEN" un pieteicēja panāca vienošanos par preces piegādi pieteicējai.

[20] Attiecībā uz dienesta norādi, ka SIA "ALUMEN" 2020.gada 8.oktobra pavadzīmē Nr.ALU S 001 nav norādīts preces – alumīnija lietņi – kombinētās nomenklatūras kods, apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

Apgabaltiesa konstatē, ka dienests ne 2020.gada 30.decembra lēmumā Nr.30.1-8.45/8.45/215104, ne pārsūdzētajā lēmumā nav norādījis normatīvo aktu, no kura izriet šāda prasība.

Pieteicēja apelācijas sūdzībā norādīja, ka tai nebija jānorāda alumīnija lietņu nomenklatūras kods, jo alumīnija lietņi ir prece, kurai PVN piemērojams vispārīgajā kārtībā.

Apgabaltiesa konstatē, ka Pievienotās vērtības nodokļa likumā nosacījums par Kombinētās nomenklatūras, kas noteikta ar Padomes 1987.gada 23.jūlija regulas (EEK) Nr.2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu I pielikumu, koda norādīšanu saistībā ar metāla izstrādājumiem ir norādīts vienīgi likuma 143.^{4} panta "Īpašs nodokļa piemērošanas režīms melno un krāsaino metālu pusfabrikātu piegādēm" piektajā daļā, kurā paredzēts, ka Ministru kabinets nosaka to preču piegādes, kuras uzskata par melno un krāsaino metālu pusfabrikātiem atbilstoši Kombinētās nomenklatūras kodiem.

No 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" 58.^{1} punkta un 7.pielikuma izriet, ka Pievienotās vērtības nodokļa likuma 143.^{4} pantā minēto īpašo nodokļa piemērošanas režīmu piemēro alumīnija stieņu un profilu piegādēm.

Tā kā izskatāmajā lietā ir strīds par alumīnija lietņu piegādi, apgabaltiesa nekonstatē, ka SIA "ALUMEN" bija pienākums preču piegādes pavadzīmē norādīt preces kombinētās nomenklatūras kodu.

Šāda prasība neizriet arī no Ministru kabineta 2003.gada 21.oktobra noteikumiem Nr.585 "Noteikumi par grāmatvedības kārtošanu un organizāciju" (spēkā līdz 2021.gada 31.decembrim).

[21] Apgabaltiesa konstatē, ka lietas materiālos atrodas CMR Nr.LV-07102020 (*lietas 1.sējuma 24.lapa*) ar uzrakstu "anulēts". CMR norādīts, ka SIA "ALUMEN" no Andreja Pumpura ielas 105D Daugavpilī nosūta 24 000 kg alumīnija lietņus SIA "METALEKSPO" uz Rencēnu ielu 32 Rīgā. Preces pārvadātājs norādīts SIA "LINDSTELL" ar transportlīdzekli Nr.FC3499/K3545. CMR sastādīta 2020.gada 7.oktobrī. Krava Rencēnu ielā 32, Rīgā, saņemta 2020.gada 8.oktobrī. CMR no SIA "ALUMEN" puses parakstījis /pers. H/, no SIA „METALEKSPO" puses – /pers. M/ kā arī uz

tās atrodas kravas pārvadātāja SIA "LINDSTELL" pārstāvja paraksts. Minētā CMR 2020.gada 8.oktobrī anulēta. Par CMR anulēšanu parakstījies /pers. H/.

Lietas materiālos atrodas arī CMR (*lietas 1.sējuma 20.lapa*), atbilstoši kurai SIA "ALUMEN" no Andreja Pumpura ielas 105D Daugavpilī nosūta 24 000 kg alumīnija lietņus pieteicējai uz Rencēnu ielu 32 Rīgā. Preces pārvadātājs norādīts SIA "LINDSTELL" ar transportlīdzekli Nr.FC3499/K3545. CMR sastādīta 2020.gada 7.oktobrī. Krava saņemta 2020.gada 8.oktobrī. CMR no SIA "ALUMEN" puses parakstījis /pers. H/, no pieteicējas puses – /pers. O/, kā arī uz tās atrodas paraksts no kravas pārvadātāja SIA "LINDSTELL" puses.

Atbilstoši pieteicējas paskaidrojumiem SIA "ALUMEN" 2020.gada 7.oktobrī bija noformējusi preču pārvadātājam SIA "LINDSTELL" preču transporta pavadzīmi par preču transportēšanu SIA "METALEKSPO" un SIA "METALEKSPO" tās pieņēma. Taču šī pavadzīme tika anulēta un kā preču saņēmēja tika noformēta pieteicēja. Pieteicēja paskaidroja, ka preču piegādes procesā SIA "ALUMEN" pieļāva kļūdu un transporta pasūtītājam SIA "INTERVENTO" un izpildītājam SIA "LINDSTELL" sniedza nepareizu informāciju. CMR kļūda tika labota un kā preču saņēmēja tika norādīta pieteicēja.

Apgabaltiesa pārbauda, vai ir pamats uzskatīt, ka preču piegādes noformēšanā bija ieviesusies kļūda, vai ka ir pamats uzskatīt, ka preces faktiski tika piegādātas SIA "METALEKSPO" un šīs darbības ir saistītas ar nodokļu izkrāpšanu.

[22] Apgabaltiesa no pirmās instances tiesā nopratinātā liecinieka /pers. H/ liecībām konstatē, ka alumīnija lietņus SIA "ALUMEN" iepirka no SIA „FANORD", kas tos ražoja. Liecinieks liecināja, ka pieteicēju pazīst jau sen. Kad SIA "ALUMEN" saņēma lietņus no SIA „FANORD", tā nebija varējusi lietņus pārdot. Liecinieks meklēja, kam pārdot lietņus, un piedāvāja tos nopirkt pieteicējai, lai daļēji dzēstu parādu pieteicējai. Preces tika iekrautas 2020.gada 7.oktobrī pa dienu, transports izbrauca vakarā un agri no rīta 8.oktobrī bija Rencēnu ielā, Rīgā. Liecinieks liecināja, ka šoferim tika izrakstīta CMR, bet, tā kā preci liecinieks vēl nebija pārdevis (nezināja cenu un kam tiks pārdots), viņš nezināja, uz kā vārda izrakstīt pavadzīmi. Šādos gadījumos tiek izrakstīta tikai CMR. Liecinieks ar pārvadātāju saticies pie pieteicējas teritorijas 2020.gada 8.oktobra rītā. No rīta liecinieks aizgāja pie pieteicējas un tur vienojušies par cenu. Ja nebūtu varējuši vienoties par cenu, liecinieks brauktu uz citu vietu. Liecinieks pieteicējai tās telpās pirms kravas izkraušanas izrakstīja rēķinus un dokumentus. Tas viss aizņēma laiku līdz pusdienām, jo automašīnu vēl bija jānosver, tad to izkrāva. Automašīna Rencēnu ielā atradusies ļoti ilgi. SIA "ALUMEN" atsūtīto kravu nosvēra tikai pusdienlaikā. Liecinieks nebija klāt preces izkraušanā. Kravu pārveda SIA "LINDSTELL", kura īpašnieku Igoru liecinieks pazīst. Pieteicēja un SIA "METALEKSPO" atrodas vienā adresē, tām ir viena noliktava un tie ir vieni un tie paši cilvēki, ar ko strādā SIA "ALUMEN". Attiecībā uz pieļauto kļūdu CMR liecinieks paskaidroja, ka tā bijusi tehniska kļūda. SIA "METALEKSPO" nosaukums bija palicis parauga veidnē no citām reizēm. Jauno CMR liecinieks izrakstījis jau pieteicējas teritorijā. Anulēto CMR parakstīja /pers. M/, kura ir no SIA "METALEKSPO". Kad noskaidroja, ka krava atvesta pieteicējai, tad tika sastādīts jauns dokuments, ko parakstīja Vadims (uzvārdu precīzi neatcerējās), kurš ir pieteicējas pārstāvis. Izlabotais CMR tajā pašā dienā tika atdots šoferim, lai viņš var braukt projām. Šoferim esot bijuši zīmogi, ko viņš uzspiedis CMR. SIA "METALEKSPO" ar pieteicēju ir kopēji svari un kopējs caurlaides postenis.

No minētā apgabaltiesa secina, ka CMR, kurā kā preču saņēmēja tika norādīta SIA "METALEKSPO", sastādīja SIA "ALUMEN" pārstāvis /pers. H/. /pers. H/ liecināja, ka viņš personīgi piedalījās dokumentu sastādīšanā un parakstīšanā pieteicējas telpās Rencēnu ielā 32, Rīgā, kad tika sastādīts pieteicējas un SIA "ALUMEN" 2020.gada 8.oktobra Pirkuma līgums Nr.PIRK?2020/0251, SIA "ALUMEN" 2020.gada 8.oktobra pavadzīme Nr.ALU S 001 un preču transporta pavadzīme CMR, atbilstoši kurai SIA "ALUMEN" nosūtīja alumīnija lietņus pieteicējai uz Rencēnu ielu 32 Rīgā.

Apgabaltiesa no pieteicējas valdes locekļa (amatā līdz 2022.gada 2.jūnijam) /pers. O/ paskaidrojumiem (*lietas 1.sējuma 57.lapa*) konstatē, ka /pers. O/ norāda uz analogu notikumu norisi. /pers. H/ alumīnija lietņus piedāvājis iegādāties vienu dienu pirms strīdus pavadzīmes izrakstīšanas – 2020.gada 8.oktobrī. Līgums ar SIA "ALUMEN" tika parakstīts Rīgā, pieteicējas birojā, par preces cenu puses vienojušās, tiekoties Rīgā. Līgumu ar SIA "ALUMEN" sagatavoja pieteicēja, konkrēti /pers. O/, bet attiecīgā darījuma pavadzīmes sagatavoja SIA "ALUMEN". Liecinieks liecināja, ka 2020.gada 8.oktobrī, kad tika atvesta prece, tika atvests arī pilns preces dokumentu kopums, pavadzīme un kvalitātes sertifikāts. Dokumentus atveda /pers. H/, kurš ieradies vienā laikā ar kravu.

Arī apstrīdēšanas iesniegumā pieteicēja norādīja, ka tās rīcībā nav tādu SIA "LINDSTELL" alumīnija lietņu transportēšanas dokumentu, uz kuriem atsaucas dienests apstrīdētajā lēmumā. Tikai pēc apstrīdētā lēmuma saņemšanas pieteicēja vērsās SIA "ALUMEN", lai noskaidrotu situāciju.

Tiesas sēdē pirmās instances tiesā liecinieks /pers. K/ liecināja, ka ar SIA "INTERVENTO" 2020.gadā sazinājās SIA "ALUMEN" pārstāvis Sergejs un telefoniski veca pasūtījumu – atvest kravu no Daugavpils uz Rīgu. Krava bija saistīta ar metālu. Tā kā SIA "INTERVENTO" transportlīdzekļu nebija, tā atrada pārvadātāju SIA "LINDSTELL". Pieteicēju liecinieks zina tikai no dokumentiem, kur SIA "ALUMEN" bija pasūtītāja, bet pieteicēja bija preces saņēmēja. Tieša kontakta ar pieteicēju nebija. Bija domstarpības par nepareizi sagatavotiem dokumentiem. Tā kā pasūtījums tika veikts telefoniski, tad, cik liecinieks zināja no šofera, viņam neesot bijusi pilna informācija, lai pareizi sagatavotu CMR. Liecinieks nevarēja nosaukt šoferi, kurš bija izteicis minētās pretenzijas, tāpat nevarēja apstiprināt, ka tas tiešām bijis šoferis. Liecinieks tiesai liecināja, ka SIA "INTERVENTO" rīcībā ir CMR, kur preces saņēmēja ir pieteicēja. Kad un kā konkrētais CMR saņemts, liecinieks nevarēja komentēt.

No minētā apgabaltiesa secina, ka liecinieki apstiprina faktu, ka saistībā ar pieteicējas un SIA "ALUMEN" darījumu bija radusies situācija, ka pavadzīmes nav noformētas pareizi. Apgabaltiesa no minētajām liecībām secina, ka pieteicējas pārstāvjiem darījuma ar SIA "ALUMEN" dokumentu sastādīšanas laikā nebija zināms, ka SIA "ALUMEN" bija sastādījis

CMR, kurā kā kravas saņēmēja ir norādīta SIA "METALEKSPO", neesot noslēgtai vienošanās par preču piegādi SIA "METALEKSPO".

Līdz ar to gadījumā, ja citi lietā būtiski pierādījumi neapstiprina faktu, ka SIA "ALUMEN" faktiski bija vienojusies ar SIA "METALEKSPO" par 2020.gada 8.oktobra pavadzīmē Nr.ALU S 001 norādītās preces tiešu piegādi, tādējādi nepiegādājot preci pieteicējai, nav pamata apgalvot, ka ir notikusi nodokļu izkrāpšana.

[23] Attiecībā uz dienesta iebildumiem pārsūdzētajā lēmumā, ka pieteicēja apstrīdēšanas iesniegumā norāda uz pieļautu pārrakstīšanās kļūdu, taču vienlaikus nav saprotams, kādu iemeslu dēļ CMR netika labota kļūdas konstatēšanas brīdī, apgabaltiesa norāda, ka, tā kā pieteicējai nebija zināms par SIA "ALUMEN" nepareizi sastādītiem dokumentiem, turklāt šie dokumenti neattiecās uz pieteicēju un nebija tās rīcībā, šie dienesta uz pieteicēju attiecinātie iebildumi ir nepamatoti.

Vienlaikus apgabaltiesa konstatē, ka /pers. H/ uz nepareizi noformētās pavadzīmes izdarīja atzīmi par anulēšanu un to izdarīja 2020.gada 8.oktobrī, t.i., dienā, kad tika noslēgts darījums ar pieteicēju. Savukārt tas, ka visā SIA "ALUMEN" organizētajā preču transportēšanas ķēdē (SIA "ALUMEN" – transporta pasūtītājs SIA "INTERVENTO" – izpildītājs SIA "LINDSTELL") netika pienācīgi veikta dokumentu apmaiņa saistībā ar vienas CMR anulēšanu, nevar būt pamats apgalvojumam, ka pieteicēja būtu bijusi iesaistīta nodokļu izkrāpšanas shēmā.

Attiecībā uz dienesta norādītajām pretrunām, ka liecinieks /pers. H/ preces piegādes brīdī ir ticies ar kravas šoferi /pers. F/ pieteicējas teritorijā, savukārt minēto neapstiprināja /pers. F/, proti, liecinieks liecināja, ka piegādes adresē neviens viņu nesagaidīja, apgabaltiesa norāda, ka /pers. H/ tiešām liecināja, ka viņš ir saticies ar pārvadātāju pie objekta Rencēnu ielā 32, Rīgā, ko neapstiprināja liecinieks /pers. F/. Savukārt liecinieks /pers. F/ apstiprināja savu parakstu uz tās CMR, kurā kā preču saņēmēja bija norādīta SIA "METALEKSPO" un kura tika anulēta. Vienlaikus apgabaltiesa konstatē, ka no liecinieka /pers. F/ liecībām precīzu un detalizētu ieskatu darījuma norisē nav iespējams iegūt, jo liecinieks notikumus saistībā ar konkrēto preču transportēšanu precīzi neatcerējās un liecināja par apstākļiem, kā parasti viņš rīkojas šādās līdzīgās situācijās, nevis konkrēti aprakstīja preču transportēšanu 2020.gada 7., 8.oktobrī.

Dienests uzskata, ka pieteicējai bija pienākums par minētajām pretrunām sniegt skaidrojumu. Apgabaltiesa nekonstatē, ka pieteicējai bija pienākums sniegt skaidrojumu par šiem apstākļiem, jo pieteicējas pārstāvji šajās darbībās netika iesaistīti. Kā jau apgabaltiesa konstatēja, nav pamata apgalvot, ka pieteicējai bija zināms par to, ka SIA "ALUMEN" ir izrakstījusi CMR par preču nogādāšanu SIA "METALEKSPO" un ka šī CMR ir tikusi anulēta.

[24] Attiecībā uz dienesta iebildumiem pārsūdzētajā lēmumā par tahogrammas rādījumiem transportlīdzeklim ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ apgabaltiesa norāda turpmāk minēto.

No SIA "LINDSTELL" iesniegtās transportlīdzekļa ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ tahogrammas dienests secināja, ka atbilstoši tās datiem 2020.gada 6. un 7.oktobrī maršrutā Priekuļi-Daugavpils nobraukti 332 km un 7. un 8.oktobrī maršrutā Daugavpils-Rīga nobraukti 256 km. Tāpat konstatējams, ka 2020.gada 8.oktobra svēruma atskaitē Nr.27328 norādīts bruto svēruma laiks plkst.13.32 un taras svēruma laiks plkst.14.48, savukārt atbilstoši apstrīdēšanas iesniegumam pievienotās 2020.gada 7. un 8.oktobra tahogrammas datiem automašīna ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ laikā no plkst.11.00 līdz plkst.14.00 nav pārvietojusies, tādējādi automašīnas ierašanās laiks tahogrammā ar svēruma atskaitē norādīto un SIA "SANEKSS METĀLS" paskaidroto, ka tad, kad transportlīdzeklis ar kravu iebrauc pa vārtiem Rencēnu ielas 32, Rīga teritorijā, pirmām kārtām transportlīdzeklis brauc uz automatizētajiem svariem nosvērt kravu, neatbilst noformētajiem dokumentiem un faktiskajai darījuma gaitai.

Apgabaltiesa konstatē, ka 2020.gada 8.oktobrī plkst.14.48 tika sastādīta svēruma atskaite (*lietas 1.sējuma 70.*lapa) par kravas saņemšanu Rencēnu ielā 32, Rīgā. Pārvadātājs SIA "LINDSTELL" transportlīdzekļa *Scania* Nr./valsts reģistrācijas numura zīme///valsts reģistrācijas numura zīme/, šoferis bija /pers. F/.

Liecinieks /pers. H/ liecināja, ka SIA "LINDSTELL" bija noteikts, ka transportlīdzeklim Rencēnu ielā 32, Rīgā, ir jāierodas 2020.gada 8.oktobra rītā, plkst.8, transportlīdzeklis bija ieradies un ilgstoši gaidīja svēršanu.

Pirmās instances tiesā nopratinātais liecinieks /pers. F/ apliecināja, ka viņš kā SIA "LINDSTELL" šoferis veda alumīnija lietņus no Daugavpils. Krava tika iekrauta Daugavpilī vakarā. No rīta liecinieks atbrauca uz piegādes vietu pie pieteicējas, atdevis CMR un viņam teica, lai gaida. Viņš nostāvēja rindā, tad iebrauca teritorijā, kur krava izkrauta. Tad liecinieks parakstīja dokumentus un aizbrauca. Piegāde notiek, automašīnai uzbraucot uz svariem – pirmo reizi ar kravu, bet otro – bez kravas. Kad vedis kravu, dokumenti – CMR – bija pie viņa, jo viņš nedrīkst bez tiem braukt.

Par alumīnija lietņu saņemšanu parakstījusies SIA "METALEKSPO" darbiniece /pers. M/.

No minētā apgabaltiesa secina, ka, lai gan transportlīdzekļa ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ tahogrammā un 2020.gada 8.oktobra svēruma atskaitē Nr.27328 ir pretruna attiecībā uz transportlīdzekļa pārvietošanās laiku, apgabaltiesa uzskata, ka lietā pietiekami daudz citu, tiešu pierādījumu – vairāku liecinieku liecības –, kas apstiprina faktu, ka transportlīdzeklis ar valsts reģistrācijas numuru /reģistrācijas numurs/ ieradās adresē Rencēnu iela 32 Rīgā, ka tas atveda alumīnija lietņu kravu un ka šī krava tika izkrauta minētajā adresē. Līdz ar to apgabaltiesa nekonstatē, ka dienesta iebildumi pārsūdzētajā lēmumā, ka tahogrammas rādījumi liecina par to, ka iesniegtie dokumenti neļauj izsekot preču iegādes no SIA "ALUMEN" faktiskai darījuma gaitai un nesniedz skaidru un saprotamu priekšstatu par darījumu norisi, būtību un izsekojamību, ir nepamatoti.

Attiecībā uz dienesta iebildumiem, ka iepakojuma lapa gatavajai produkcijai sagatavota jau 2020.gada 20.maijā, bet tikai 2020.gada 8.oktobrī noformēta preces tālākpiegāde pieteicējai, apgabaltiesa nekonstatē, ka minētie apstākļi varētu ietekmēt secinājumu par pieteicējas labticību darījumā ar SIA "ALUMEN". Tomēr apgabaltiesa norāda, ka apstāklis, ka iepakojuma lapa gatavai produkcijai sagatavota jau 2020.gada 20.maijā, tieši apstiprina /pers. H/ liecības, ka SIA "ALUMEN" saņēma lietņus no SIA „FANORD" un tā nevarēja lietņus kādu laiku pārdot līdz vienojās ar pieteicēju.

[25] Judikatūrā atzīts, ka tas, kādas personas ir atzīstamas par saistītām personām, ir skaidrots likuma „Par nodokļiem un nodevām" 1.panta 18.punkta tiesību normās. Tajās ir paredzēti dažādi noteikumi, pēc kuru izpildes personas ir atzīstamas par saistītām personām. Taču no tiesiskā regulējuma neizriet, ka pats par sevi apstāklis, ka darījumi notiek starp saistītām personām, apliecina šo personu nolūkus gūt nepamatotu fiskālu labumu un samazināt budžetā maksājamos nodokļu (sk. arī *Senāta 2022.gada 31.oktobra sprieduma Nr.SKA-664/2022, ECLI:LV:AT:2022:1031. A420277520.9.S, 9.punktu*).

Pieteicējas pārstāvis /pers. D/ tiesas sēdē apelācijas instances tiesā paskaidroja, ka pieteicējas un SIA "METALEKSPO" noliktavas atrodas vienā adresē. Kad pieteicēja iegādājās lietņus, tā zināja, kam tālāk tie tiks pārdoti. SIA "METALEKSPO" lietņus realizēja uz Japānu. Pieteicēja faktiski bija kā starpnieks darījumā. Pieteicēja nodarbojas ar metāllūžņu pirkšanu un pārdošanu Latvijā, bet SIA "METALEKSPO" nodarbojas ar starptautiskiem darījumiem. SIA "METALEKSPO" un pieteicēja ir saistītie uzņēmumi, un viņiem ir izstrādāta cenu politika. SIA "METALEKSPO" neiegādājās lietņus tieši no SIA "ALUMEN", jo SIA "ALUMEN" ir pieteicējas darījumu partnere. Pieteicējas peļņa no darījumiem, tostarp darījumam ar lietņiem, vidēji ir 50?100 *euro* par tonnu, tas ir, kādi 2 procenti.

Apgabaltiesa atzīst šādus /pers. D/ paskaidrojumus par ticamiem. Darbības jomu – pieteicēja nodarbojas ar metāllūžņu pirkšanu un pārdošanu Latvijā, bet SIA "METALEKSPO" nodarbojas ar starptautiskiem darījumiem, – sadalīšana saistītu uzņēmumu starpā ir vispārzināma kārtība. Dienests pārsūdzētajā lēmumā ir atzinis, ka SIA "METALEKSPO" ir pieteicējas lielākais realizācijas darījumu partneris, tomēr nekādi iebildumi saistībā ar šādas situācijas esību lēmumā nav iekļauti.

Minētais atbilst arī pieteicējas amatpersonas /pers. O/ paskaidrojumiem, ka SIA "ALUMEN" piegādātie lietņi sākotnēji tika izkrauti pieteicējas noliktavā, bet pēc tam pieteicējas darbinieki tos ar autokrāvēju nogādājuši SIA "METALEKSPO" noliktavā. Savukārt /pers. D/ paskaidroja, ka atvestā krava ar autokrāvēju tika iekrauta SIA "METALEKSPO" novietotajā jūras konteinerā. Tādējādi pēc lietņu atvešanas uz pieteicējas teritoriju tie uzreiz nonāca faktiskā SIA "METALEKSPO" turējumā.

Turklāt apgabaltiesa no pieteicējas iesniegtā pārskata "Pārskats par priekšnodokļa un nodokļa summām, kas norādītas nodokļa deklarācijā par taksācijas periodu" par 2020.gada oktobra mēnesi (*lietas 1.sējuma 125.lapa*) konstatē, ka minētajā taksācijas periodā pieteicējas piegādāto preču un sniegto pakalpojumu vērtība SIA "METALEKSPO" bija 2 780 553,80 *euro*, kas liecina, ka SIA "METALEKSPO" bija pieteicējas lielākais realizācijas darījumu partneris. Dienests nav izvirzījis iebildumus pret šiem darījumiem.

Ņemot vērā to, ka lietā esošie pierādījumi to kopsakarā liecina par to, ka CMR, kurā kā preču saņēmēja norādīta SIA "METALEKSPO", bija kļūdaina, /pers. D/ paskaidrojums par SIA "METALEKSPO" un pieteicējas darījumiem, apgabaltiesas ieskatā, nerada aizdomas, ka būtu izveidota mākslīga darījumu ķēde PVN sistēmas ļaunprātīgai izmantošanai.

[26] Eiropas Savienības Tiesas nolēmumos vairākkārt skaidrotais, ka tas, vai pievienotās vērtības nodoklis, kas saistībā ar konkrētajām precēm maksājams par agrākajiem vai vēlākajiem pārdošanas darījumiem, tika vai netika pārskaitīts Valsts kasei, neietekmē nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt priekšnodoklī samaksāto pievienotās vērtības nodokli (piemēram, *Eiropas Savienības Tiesas 2013.gada 28.februāra rīkojuma lietā Forvards V, C-563/11, ECLI:EU:C:2013:125, 28.punkts*). Tas nozīmē: ja preču pircējs ir ievērojis materiāltiesiskās prasības, priekšnodokļa atskaitīšanu nevar liegt tikai tāpēc vien, ka preču piegādātājs nav samaksājis pievienotās vērtības nodokli par preču piegādes darījumu. Nodokļa samaksas jautājums, tāpat kā ikviens darījumu un tā dalībniekus raksturojošais apstāklis, ir ņemams vērā, taču tas ir vērtējams kopsakarā ar citiem darījuma apstākļiem (sk. arī *Senāta 2022.gada 31.oktobra sprieduma Nr.SKA-664/2022, ECLI:LV:AT:2022:1031. A420277520.9.S, 14.punktu*).

Līdz ar to pārsūdzētajā lēmumā norādītais, ka pieteicējas darījumu partnerei SIA "ALUMEN" bija izveidojies nodokļu parāds (sabiedrībai uz 2021.gada 24.martu nodokļu parāds bija 6100 *euro*) un tai nav citu darbinieku, izņemot /pers. H/, nav pastāvīgs pamats pieteicējas un SIA "ALUMEN" darījumu apšaubīšanai.

Atbilstoši lietas materiāliem pieteicēja saistībā ar SIA "ALUMEN" 2020.gada 8.oktobra pavadzīmi Nr.ALU S 001 2020.gada 20.oktobrī pārskaitīja SIA "ALUMEN" 4000 *euro*, bet 2020.gada 21.oktobrī – 34 623,20 *euro* (*lietas 1.sējuma 69.lapa*). Līdz ar pieteicēja samaksāja par piegādāto preci, kā arī pārskaitīja budžetā iemaksājamo PVN summu, kopā 38 623,20 *euro* atbilstoši pavadzīmē norādītajam.

Tā kā apgabaltiesa konstatēja, ka preču piegāde faktiski notika un ka darījuma veikšanā tika noformēti nepieciešamie dokumenti, apgabaltiesa nekonstatē, ka ziņas par SIA "ALUMEN" komercdarbību (nodokļu parādi, nodarbinātās personas) šajā gadījumā varētu ietekmēt pieteicējas tiesības uz priekšnodokli.

[27] Pamatojoties uz minēto, apgabaltiesa atzīst, ka pieteicējas un SIA "ALUMEN" darījums faktiski ir noticis un ka ir ievēroti Pievienotās vērtības nodokļa likuma 92.panta pirmās daļas nosacījumi priekšnodokļa atprasīšanai par šo darījumu. Līdz ar to dienestam ir uzliekams pienākums atmaksāt pieteicējai PVN deklarācijā par 2020.gada oktobri uzrādīto pārmaksāto PVN summu.

[28] Attiecībā uz pirmās instances tiesas spriedumā veikto pieteicējas un SIA "ALUMEN" darījumu analīzi apgabaltiesa norāda, ka pirmās instances tiesa kļūdaini secināja, ka SIA "ALUMEN" preču piegādi faktiski veica SIA "METALEKSPO" un ka pieteicēja, ņemot vērā tās un SIA "METALEKSPO" saistību ar /pers. D/, tika izmantota, lai mākslīgi radītu papildus darījuma ķēdes posmu. Līdz ar to visi pirmās instances tiesas secinājumi, kas izriet no šī konstatētā fakta un, pirmās instances tiesas ieskatā, norāda uz pieteicējas iesaistīšanos nodokļu izkrāpšanas shēmā, ir kļūdaini.

Apgabaltiesa uzskata, ka pirmās instances tiesa nepamatoti lielu ticamību piešķīra /pers. F/ liecībām, ignorējot citus lietā esošos būtiskos pierādījumus.

[29] Saskaņā ar Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu Administratīvā apgabaltiesa atzīst, ka atbildētājai, kas šajā lietā ir Latvijas Republika, uzliekams pienākums atlīdzināt pieteicējai tās samaksāto valsts nodevu 90 *euro* apmērā par pieteikuma un apelācijas sūdzības iesniegšanu.

Rezolutīvā daļa

Pamatojoties uz Administratīvā procesa likuma 126.panta pirmo daļu, 307., 309.pantu un 329.panta pirmo daļu, Administratīvā apgabaltiesa

nosprieda

apmierināt SIA „SANEKSS METĀLS" pieteikumu.

Uzlikt pienākumu Valsts ieņēmumu dienestam viena mēneša laikā pēc šī sprieduma stāšanās spēkā izdot administratīvo aktu, ar kuru SIA „SANEKSS METĀLS" tiktu apstiprināta un atmaksāta pievienotās vērtības nodokļa deklarācijā par 2020.gada oktobri uzrādītā pārmaksātā pievienotās vērtības nodokļa summa 4977,05 *euro* apmērā.

Uzlikt pienākumu Latvijas Republikai atlīdzināt SIA „SANEKSS METĀLS" (reģ. Nr. 41203059697, juridiskā adrese: Tukuma iela 3 - 12 Rīgā, LV-1002) valsts nodevu 90 (deviņdesmit) *euro* apmērā.

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

Tiesnese referente U.Mihailova

A.Dreimanis

Tiesneši

K.Krastiņa